

Genomförande av EU:s nya redovisningsdirektiv

Delbetänkande av Redovisningsutredningen

Stockholm 2014



STATENS OFFENTLIGA
UTREDNINGAR

SOU 2014:22

SOU och Ds kan köpas från Fritzes kundtjänst. För remissutsändningar av SOU och Ds svarar Fritzes Offentliga Publikationer på uppdrag av Regeringskansliets förvaltningsavdelning.

Beställningsadress:
Fritzes kundtjänst
106 47 Stockholm
Orderfax: 08-598 191 91
Ordertel: 08-598 191 90
E-post: order.fritzes@nj.se
Internet: www.fritzes.se

Svara på remiss – hur och varför. Statsrådsberedningen (SB PM 2003:2, reviderad 2009-05-02)
– En liten broschyr som underlättar arbetet för den som ska svara på remiss.
Broschyren är gratis och kan laddas ner eller beställas på
<http://www.regeringen.se/remiss>

Textbearbetning och layout har utförts av Regeringskansliet, FA/kommittéservice.

Omslag: Elanders Sverige AB.

Tryckt av Elanders Sverige AB.
Stockholm 2014

ISBN 978-91-38-24095-3
ISSN 0375-250X

Till statsrådet och chefen för Justitiedepartementet

Regeringen beslutade den 13 december 2012 att tillkalla en särskild utredare med uppgift att lämna förslag till de lagbestämmelser som krävs för att i svensk rätt genomföra Europaparlamentets och Rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag. I uppdraget ingick därutöver att utreda vissa andra frågor kring företagens redovisning. Som särskild utredare förordnades hovrättspresidenten Sten Andersson. Övriga medverkande anges på nästa sida.

Utredningen har antagit namnet Redovisningsutredningen.

Utredningen får härmed överlämna delbetänkandet Genomförande av EU:s nya redovisningsdirektiv (SOU 2014:22).

Jönköping i april 2014

Sten Andersson

/Johanna Ekbäck
Magnus Mannerback

Förteckning över dem som har deltagit i utredningens arbete

Särskild utredare

Hovrättspresidenten Sten Andersson

Sakkunniga (om inte annat anges fr.o.m. den 31 januari 2013)

Kanslirådet Anders Ahlgren
Departementssekreteraren Anna Kindberg
Kanslirådet Bo Lindén
Ämnesrådet Mattias Moberg (t.o.m. den 7 mars 2014)
Numera kanslichefen Stefan Pärnhem (expert i utredningen fr.o.m. den 12 februari 2014)
Departementssekreteraren Henrik Tegehed (fr.o.m. den 7 mars 2014).

Experter (fr.o.m. den 31 januari 2013)

Redovisningsexperten Maria Albanese (t.o.m. den 12 februari)
Skatteexperten Karin Berggren
Redovisningsdirektören Sören Bergner
Ekonomie licentiaten Ingrid Engshagen
Redovisningsexperten Claes Eriksson
Redovisningsspecialisten Pernilla Lundqvist
Professorn och redovisningsexperten Claes Norberg
Rättslige experten Mats Schröder
Enhetschefen Helene Thorgren.

Utredningssekreterare

Kammarrättsassessorn Johanna Ekbäck (fr.o.m. den 1 februari 2013)
Hovrättsassessorn Magnus Mannerback (fr.o.m. den 11 februari 2013).

Innehåll

Förkortningar	13
Sammanfattning	15
Författningsförslag	23
1 Utredningens uppdrag och arbete	175
2 Bakgrund	177
2.1 Den svenska redovisningslagstiftningen.....	177
2.2 God redovisningssed och kravet på rättvisande bild i svensk rätt.....	178
2.2.1 God redovisningssed.....	178
2.2.2 Rättvisande bild.....	180
2.2.3 Bokföringsnämndens allmänna råd.....	181
2.2.4 Andra svenska normgivare.....	181
2.3 Internationella redovisningsstandarder.....	182
2.4 Europeiska unionens regler om årsredovisning och koncernredovisning.....	183
2.4.1 De bolagsrättsliga direktiven.....	183
2.4.2 Det nya redovisningsdirektivet.....	184
3 Några allmänna överväganden	189
3.1 Formerna för genomförandet av direktivet.....	189
3.2 Vilka företag bör omfattas av lagändringarna.....	191

3.3	Vilka förenklingar ska göras?	192
3.4	Särskilt om direktivets konsekvenser för den kompletterande normgivningen	193
4	Kategorier av företag och koncerner	195
4.1	Bakgrund.....	195
4.1.1	Gällande rätt	195
4.1.2	Det nya redovisningsdirektivet	195
4.2	Företag av allmänt intresse	197
4.2.1	Allmänna utgångspunkter	197
4.2.2	Noterade företag.....	198
4.2.3	Kreditinstitut.....	201
4.2.4	Försäkringsföretag.....	203
4.2.5	Publika aktiebolag och andra företag.....	204
4.3	Storlekskategorier – företag	206
4.3.1	Små företag.....	206
4.3.2	Medelstora företag.....	211
4.3.3	Stora företag.....	212
4.4	Storlekskategorier – koncerner	214
4.4.1	Små koncerner.....	214
4.4.2	Medelstora koncerner	215
4.4.3	Stora koncerner.....	216
4.5	Beräkningen av gränsvärdena för koncerner	217
5	Vissa redovisningsbegrepp	219
5.1	Koncernbegreppet.....	219
5.2	Gemensamt styrda företag.....	223
5.3	Strategiska andelsinnehav och intresseföretag	227
6	Allmänna bestämmelser om årsredovisning	233
6.1	Huvuddragen i svensk rätt och det nya direktivet	233
6.2	Årsredovisningens delar.....	234
6.3	Rättvisande bild och avstegsregeln.....	235

6.4	Väsentlighet.....	236
6.5	Allmänna redovisningsprinciper	241
6.6	Värdering till anskaffnings- eller tillverkningskostnad	245
6.7	Vissa upplysningar om företagets namn m.m.	245
7	Balans- och resultaträkningarna.....	249
7.1	Huvuddragen i svensk rätt och i det nya direktivet.....	249
7.2	Poster i balansräkningen.....	251
7.2.1	Särskilt om fordringar och skulder	254
7.3	Möjligheter till avvikelse i postindelningen vid elektronisk ingivning	256
7.4	Redovisning av omsättningstillgångar och anläggningstillgångar	256
7.5	Immateriella anläggningstillgångar	258
7.5.1	Redovisning av vissa immateriella anläggningstillgångar	258
7.5.2	Aktivering av utvecklingsutgifter m.m. och utdelningsbegränsningar	262
7.6	Avsättningar	266
7.7	Poster i resultaträkningen.....	268
7.8	Resultaträkning i förkortad form för medelstora företag ...	272
8	Notupplysningar.....	275
8.1	Huvuddragen i svensk rätt och i det nya direktivet.....	275
8.2	Tilläggsupplysningar i not	276
8.3	Allmänna bestämmelser om noter	278
8.4	Noter till balansräkning i förkortad form	279
8.5	Notupplysningar för olika kategorier av företag	281
8.6	Vissa upplysningskrav som inte längre bör gälla för små företag.....	286

8.7	Eventualförpliktelser, ställda säkerheter m.m.	290
8.8	Särskilt om vissa notupplysningar.....	299
8.8.1	Upplýsningar om tillämpade redovisningsprinciper.....	299
8.8.2	Lån till styrelseledamöter, verkställande direktör och andra befattningshavare.....	300
8.8.3	Vissa långfristiga skulder och ställda säkerheter	302
8.8.4	Upplýsningar om förändringar i anläggningstillgångarnas poster	303
8.8.5	Värdejusteringar enbart på grund av skatteskal	305
8.8.6	Förändringar i uppskrivningsfonden	307
8.8.7	Fonden för verkligt värde.....	308
8.8.8	Upplýsningar om vissa företag som det redovisningsskyldiga företaget har ett strategiskt andelsinnehav i	310
8.8.9	Aktiebolags eget kapital.....	314
8.9	Uppskjutna skattebelopp.....	317
8.10	Disposition av vinst eller förlust	320
8.11	Väsentliga händelser efter balansdagen.....	322
8.12	Upplýsningar om transaktioner med närstående	324
8.13	Notupplýsningar för medelstora företag.....	339
9	Förvaltningsberättelse m.m.....	343
9.1	Huvuddragen i svensk rätt.....	343
9.1.1	Förvaltningsberättelsen	343
9.2	Regleringen i det nya redovisningsdirektivet	345
9.2.1	Upprättande av förvaltningsberättelse.....	346
9.2.2	Förvaltningsberättelsens innehåll	346
9.2.3	Bolagsstyrningsrapport.....	349
9.3	Kassaflödesanalys	350
10	Koncernredovisning	353
10.1	Huvuddragen i svensk rätt och det nya direktivet	353

10.2	Undantag från skyldigheten att upprätta koncernredovisning	355
10.2.1	Undantag för moderföretag i små koncerner	355
10.2.2	Undantag för moderföretag i underkoncerner	357
10.2.3	Ytterligare undantag från skyldigheten att upprätta koncernredovisning	363
10.3	Undantag från skyldigheten att konsolidera vissa dotterföretag	365
10.4	Konsolideringsmetoder	367
10.4.1	Förvärvsmetoden	367
10.4.2	Poolningsmetoden och företagsförvärv inom en koncern.....	370
10.4.3	Redovisning enligt kapitalandelsmetoden.....	373
10.5	Minoritetsintressen.....	375
10.6	Elimineringar mellan koncernföretag	377
10.7	Balansdag	378
10.8	Förändringar i koncernens sammansättning	380
10.9	Noter till koncernredovisningen	382
10.10	Upplysningar om dotterföretag m.m.....	383
11	Offentliggörande av årsredovisning	387
11.1	Huvuddragen i svensk rätt	387
11.2	Regleringen i EU-direktiven	389
11.3	Allmänna krav på offentliggörande.....	390
11.4	Förenklingar för små och medelstora företag.....	391
11.5	Företagens egen publicering av finansiella rapporter	392
12	Revision	395
12.1	Allmänt om revision i svensk rätt	395
12.2	Regleringen i EU-direktiven	398

12.3	Det nya redovisningsdirektivet	399
12.3.1	Allmänna krav på revision	399
12.3.2	Undertecknande av revisionsberättelsen	401
12.3.3	Revision av bolagsstyrningsrapporter.....	402
13	Särskilt om ÅRKL och ÅRFL	405
13.1	Inledning.....	405
13.2	Poster i resultaträkningen.....	408
13.3	Eventualförpliktelser och ställda säkerheter.....	410
13.4	Tilläggsupplysningar som är föranledda av särskilda bestämmelser i bank- och försäkringsredovisningsdirektiven	414
14	Rapport om betalningar till myndigheter	417
14.1	Bakgrund.....	417
14.1.1	Det nya redovisningsdirektivet	418
14.1.2	Vilka företag och betalningar som avses.....	418
14.2	Införlivandet i svensk rätt.....	419
14.3	Rapportens tillämpningsområde	420
14.3.1	Vilka företag bör omfattas av de nya reglerna?	420
14.3.2	Några grundläggande definitioner	421
14.3.3	Rapportering i årsredovisningen eller i en separat rapport?.....	422
14.4	Rapportens innehåll	423
14.5	Koncernrapport om betalningar till myndigheter.....	424
14.6	Offentliggörande.....	426
14.7	Undantag från rapporteringskravet när rapportering sker enligt likvärdiga tredjelandsbestämmelser	428
15	Konsekvenser av utredningens förslag	431
15.1	Beskrivning av uppdraget.....	431
15.1.1	Bakgrund	431
15.1.2	Utredningens syfte	431

15.2	En beskrivning av alternativa lösningar vid genomförandet av direktivet	432
15.3	Överensstämmelse med EU-rätt	433
15.4	Ikraftträdande	433
15.5	Antal företag som berörs.....	433
15.6	Tidsåtgång och administrativa kostnader för berörda företag.....	434
15.6.1	Små företag.....	434
15.6.2	Medelstora företag.....	436
15.6.3	Stora företag och företag av allmänt intresse.....	436
15.6.4	Särskilt om effekter för publika aktiebolag.....	437
15.7	Andra konsekvenser för berörda företag.....	438
15.8	Konkurrensförhållanden.....	438
15.9	Påverkan i andra avseenden	439
15.9.1	Offentligfinansiella effekter.....	439
15.9.2	Finansiering av förslagens kostnader för Bokföringsnämnden och Bolagsverket.....	440
15.9.3	Övriga effekter.....	440
16	Ikraftträdande m.m.	443
17	Författningskommentar	445
17.1	Inledning.....	445
17.2	Förslaget till lag om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554).....	445
17.3	Förslaget till lag om ändring i lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag.....	547
17.4	Förslaget till lag om ändring i lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.....	566
17.5	Förslaget till lag om rapportering av vissa betalningar till myndigheter	586

17.6 Förslaget till lag om ändring bokföringslagen (1999:1078)	597
17.7 Förslaget till lag om ändring i revisionslagen (1999:1079)	599
17.8 Förslaget till lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551)	601
17.9 Förslaget till lag om ändring i lagen (2006:531) om särskild tillsyn över finansiella konglomerat	603
17.10 Förslaget till lag om ändring i lagen (2006:1371) om kapitaltäckning och stora exponeringar	604
17.11 Förslagen till ändringar i övriga lagar och förordningar	605

Bilagor

Kommittédirektiv 2012:126	607
Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013	617
Jämförelsetabell	675

Förkortningar

Bankredovisningsdirektivet	Rådets direktiv av den 8 december 1986 om årsbokslut och sammanställd redovisning för banker och andra finansiella institut (86/635/EEG)
BFN R	Rekommendation från Bokföringsnämnden
BFN U	Uttalande från Bokföringsnämnden
BFNAR	Bokföringsnämndens allmänna råd
EG	Europeiska gemenskapen
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EU	Europeiska unionen
FAR	Branschorganisationen för redovisningskonsulter, revisorer och rådgivare
Fjärde bolagsrättsliga direktivet	Rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 om årsbokslut i vissa typer av bolag
Försäkringsredovisningsdirektivet	Rådets direktiv av den 19 december 1991 om årsbokslut och sammanställd redovisning för försäkringsföretag (91/674/EEG)
IAS	International Accounting Standard
IAS-förordningen	Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standards

K1	Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2010:1)
K2	Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2008:1)
K3	Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1)
Prop.	Proposition
RFR	Rekommendationer från Rådet för finansiell rapportering
RR	Redovisningsrådet
Sjunde bolagsrättsliga direktivet	Rådets sjunde direktiv 83/349/EEG av den 13 juni 1983 om sammanställd redovisning
SOU	Statens offentliga utredningar
ÅRFL	Lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag
ÅRKL	Lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag
ÅRL	Årsredovisningslagen (1995:1554)

Sammanfattning

De svenska reglerna om företagens offentliga redovisning grundar sig till stor del på EU:s redovisningsdirektiv, i synnerhet de s.k. fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiven.¹ Dessa direktiv genomfördes i svensk rätt i samband med att Sverige blev medlem i EU. I juni 2013 antogs ett nytt redovisningsdirektiv som ersätter de två nämnda direktiven.²

Utredningen har haft regeringens uppdrag att bl.a. lämna de lagförslag som krävs för att genomföra det nya direktivet i svensk rätt. I detta delbetänkande redovisas resultatet av utredningens arbete i detta avseende.

Allmänt om genomförandet av det nya direktivet (avsnitt 3)

Det nya redovisningsdirektivet innehåller, liksom de tidigare direktiven, bestämmelser om företagens årsredovisningar och koncernredovisningar. Motsvarande svenska bestämmelser finns i årsredovisningslagen (ÅRL, 1995:1554). Utredningen föreslår att de lagändringar som det nya direktivet föranleder huvudsakligen sker inom ramen för ÅRL. De särskilda bestämmelser som måste införas med anledning av direktivets bestämmelser om rapportering av vissa betalningar till myndigheter föreslås dock tas in i en ny, särskild lag.

Direktivet är endast tillämpligt på aktiebolag och vissa handelsbolag och kommanditbolag. ÅRL gäller å andra sidan för samtliga företag som är skyldiga att upprätta årsredovisning (med undantag av kreditinstitut, värdepappersbolag och försäkringsföretag) och väsentligen gäller samma regler oavsett vilken företagsform det

¹ Rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 om årsbokslut i vissa typer av bolag och Rådets sjunde direktiv 83/349/EEG av den 13 juni 1983 om sammanställd redovisning.

² Europaparlamentets och Rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG.

aktuella företaget har. Utredningen föreslår att de nya eller ändrade bestämmelser som det nya direktivet föranleder ska gälla för samtliga företag som är skyldiga att upprätta års- eller koncernredovisning enligt ÅRL.

Kategorier av företag och koncerner (avsnitt 4)

ÅRL gör i dag åtskillnad mellan mindre företag och större företag. Det nya direktivet innehåller fem företagskategorier; "företag av allmänt intresse", "stora företag", "medelstora företag", "små företag" och "mikroföretag". Det som ÅRL betecknar som "större företag" motsvarar i huvudsak det som i direktivet utgör "stora företag" och "medelstora företag", medan "mindre företag" väsentligen motsvarar det som i direktivet utgör "små företag".

Utredningens förslag innebär att företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad ("noterade företag") samt kreditinstitut, försäkringsföretag och publika aktiebolag ska anses som "företag av allmänt intresse". Övriga företag ska delas in i de tre storlekskategorierna "små företag", "medelstora företag" och "stora företag". Dessa ska särskiljas genom storlekskriterier som – likt de nuvarande kriterierna i ÅRL för vad som är "mindre företag" och "större företag" – anknyter till antalet anställda i företaget, företagets balansomslutning och företagets nettoomsättning. I förslaget går gränsen mellan små och medelstora företag vid följande gränsvärden; antal anställda 50, balansomslutning 40 miljoner kronor och nettoomsättning 80 miljoner kronor. Om ett företag överstiger minst två av dessa värden, ska det anses som ett medelstort företag. Motsvarande avgränsning mellan medelstora och stora företag görs med användande av följande tre gränsvärden; antal anställda 250, balansomslutning 175 miljoner kronor och nettoomsättning 350 miljoner kronor. Såsom förslaget är utformat kommer "små företag" därmed i allt väsentligt att motsvara vad som i dag utgör "mindre företag". Av det som i dag utgör större företag kommer enbart de allra största att utgöra "stora företag", medan återstoden kommer att vara "medelstora företag".

På motsvarande sätt delar förslaget in koncerner i tre grupper, "små koncerner", "medelstora koncerner" och "stora koncerner".

Utredningen avser att i sitt slutbetänkande ta ställning till om direktivets särskilda regler för "mikroföretag" bör utnyttjas i Sverige.

Förevarande förslag innehåller dock ingen definition av dessa företag eller några särskilda bestämmelser för mikroföretag.

Indelningen i skilda företagskategorier har stor praktisk betydelse, eftersom direktivet ställer olika krav på redovisningen i "företag av allmänt intresse", "stora företag", "medelstora företag" och "små företag". Detta återspeglas i utredningens förslag. Av särskild betydelse är att direktivet förbjuder medlemsstaterna att kräva att små företag lämnar andra notupplysningar än de som anges i direktivet. Detta medför att små företag måste undantas från en rad av de upplysningskrav som de i dag omfattas av.

Begreppen koncern, gemensamt styrda företag, strategiska andelsinnehav och intresseföretag

I betänkandet diskuteras om det nya direktivet ger anledning att ändra den svenska koncerndefinitionen. Den frågan besvaras nekande.

Mot bakgrund av det nya direktivet och utvecklingen av internationella redovisningsstandarder föreslås emellertid andra begreppsmässiga förändringar i ÅRL. Bl.a. föreslås det att det i lagen tas in en definition av gemensamt styrda företag, i huvudsak motsvarande joint ventures eller samriskföretag. Det införs också en definition av strategiska andelsinnehav, motsvarande vad som i direktivet benämns ägarintressen. Också definitionen av intresseföretag justeras något.

Väsentlighetsprincipen

Det nya direktivet innehåller vad som kan kallas en "väsentlighetsprincip" av innebörd att avsteg får göras från direktivets bestämmelser om följderna av inte uppfylla dem är oväsentliga. Utredningen föreslår därför att det i ÅRL tas in bestämmelser om att företagen får avvika från lagens bestämmelser om effekten av avvikelsen är oväsentlig. En avvikelse ska anses vara oväsentlig om ett utelämnande eller en felaktighet inte kan påverka de beslut som användare fattar på basis av informationen.

Andra redovisningsprinciper

ÅRL innehåller också en rad andra ”allmänna redovisningsprinciper”. Utredningen föreslår ingen ändring i dessa. I dag får företagen göra avsteg från principerna om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed och kravet på rättvisande bild. Utredningen föreslår att denna avstegsregel ersätts med en bestämmelse om att de allmänna redovisningsprinciperna inte behöver tillämpas om effekten av att inte tillämpa dem är oväsentlig. Avstegsregeln föreslås dock bestå när det gäller en av principerna, principen om kvittningsförbud (jfr avsnitt 6.5).

Balans- och resultaträkningar

Förslaget innebär att företagen liksom hittills ska upprätta balans- och resultaträkningar enligt de särskilda uppställningsscheman som finns fogade till ÅRL. Enligt förslaget ska dessa scheman ändras i några avseenden. I balansräkningen ska det t.ex. inte längre förekomma någon redovisning ”inom linjen” och i resultaträkningen ska extraordinära intäkter och kostnader inte längre särredovisas (se avsnitten 7.7 och 8.7).

Värdering

Förslaget innebär att möjligheten att ta upp företagets forskningsutgifter som tillgångar (”att aktivera utgifterna”) tas bort. Liksom hittills ska det däremot vara möjligt att aktivera utgifter för företagets egna utvecklingskostnader. Det föreslås dock att aktiebolag och ekonomiska föreningar ska kunna göra detta enbart om ett motsvarande belopp samtidigt överförs till en bunden fond. På så vis kommer det aktiverade beloppet inte att kunna användas för utdelning (se avsnitt 7.5.2).

Det föreslås vidare att immateriella anläggningstillgångar som huvudregel ska skrivas av på samma sätt som gäller för andra anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod. Om nyttjandeperioden för aktiverade utvecklingsutgifter och goodwill inte med rimlig grad av säkerhet kan fastställas, ska avskrivning dock alltid ske på fem år (se avsnitt 7.5.1.).

Minskade krav på tilläggsupplysningar

Som tidigare har antytts innebär förslaget att antalet tilläggsupplysningar som små företag måste lämna reduceras (se bl.a. avsnitten 8.6 samt 8.8.2 och 8.8.3). Följande exempel kan lämnas på upplysningar som små företag inte längre ska behöva lämna.

- löner, sociala avgifter och pensionskostnader,
- fördelningen av de anställda på kvinnor och män och på olika länder,
- vissa långfristiga skulder och ställda säkerheter ”post för post”,
- vissa ansvarsförbindelser,
- antalet aktier,
- vinstandelsbevis, konvertibla skuldebrev, optioner och liknande rättigheter,
- finansiella instrument och finansiella anläggningstillgångar som inte har värderats till verkligt värde, och
- ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen.

Förslaget innebär vidare att små och medelstora företag undantas från lagens krav på notupplysningar om nettoomsättningens fördelning på olika verksamhetsgrenar och marknader och om arvoden till företagets revisorer (se avsnitt 8.13).

Enligt förslaget ska företagens tilläggsupplysningar, med några mindre undantag, alltid lämnas i noterna. Det innebär att den nuvarande möjligheten att alternativt lämna dem i balans- eller resultaträkningen tas bort.

Eventualförpliktelser, säkerheter m.m.

I utredningens förslag tas den möjlighet som ÅRL i dag ger att redovisa vissa poster, däribland ”ansvarsförbindelser” och ”ställda säkerheter”, inom linjen bort. I stället föreslås det att det i ÅRL tas in ett krav på att företagen i noterna ska redovisa summan av alla eventualförpliktelser, dvs. sådana åtaganden och möjliga förpliktelser som inte redovisas i balansräkningen. Det införs också ett krav på att företagen ska lämna upplysningar om omfattningen, arten och formen av ställda säkerheter. Små företag behöver i denna del

bara lämna en aggregerad uppgift, medan andra företag måste redovisa ställda säkerheter post för post. Särskild upplysning ska lämnas om säkerheter ställda till förmån för koncernföretag, intresseföretag och gemensamt styrda företag som det redovisande företaget är samägare i (se avsnitten 8.7 och 8.8.3).

Upplysningar om transaktioner med närstående

Utredningens förslag innebär att de förändringar i definitionen av "närstående" som har gjorts i den internationella redovisningsstandardens IAS 24 ges genomslag i ÅRL:s krav på upplysningar om företagets transaktioner med närstående parter. Detta medför framför allt att kretsen av dem som i ÅRL:s mening är närstående förändras (se avsnitt 8.12).

Koncernredovisning

Förslaget innebär en del mindre förändringar i ÅRL:s bestämmelser om när ett företag måste upprätta en koncernredovisning, framför allt en mindre utvidgning av de bestämmelser som ger moderföretag i underordnade koncerner möjlighet att avstå från att upprätta koncernredovisning (se avsnitt 10.2.2). Liksom tidigare ska små koncerner inte behöva upprätta någon koncernredovisning. Utredningen har valt att inte utnyttja den möjlighet som direktivet ger att undanta även medelstora koncerner från skyldigheten att upprätta koncernredovisning (se avsnitt 10.2.1).

Förslaget innebär vidare att den nuvarande möjligheten till s.k. partiell eliminering av internvinster mellan koncernföretag tas bort (se avsnitt 10.6). Vidare föreslås det att möjligheten att redovisa andelar i dotterföretag genom den s.k. poolningsmetoden upphävs (se avsnitt 10.4.2). Bland övriga ändringar i denna del kan nämnas att kraven på notupplysningar avseende dotterföretag och vissa andra företag justeras (se avsnitt 10.10).

Ändringar i ÅRKL och ÅRFL

I ÅRKL och ÅRFL justeras regleringen i stor utsträckning på motsvarande sätt som i ÅRL. Bl.a. innebär utredningens förslag att möjligheterna till redovisning "inom linjen" i balansräkningen för-

svinner även för kreditinstitut, värdepappersbolag och försäkringsföretag. Enligt förslaget ska de tilläggsupplysningar som dessa företag ska lämna, och som har sin grund i det nya redovisningsdirektivet, med några mindre undantag, alltid lämnas i noterna. Även tilläggsupplysningar som är föranledda av särskilda bestämmelser i bank- och försäkringsredovisningsdirektiven ska, liksom tidigare, som huvudregel lämnas i not. Utredningens förslag innebär emellertid att ett utrymme för att lämna dessa tilläggsupplysningar i balans- och resultaträkningen, om det inte står i strid med kravet på överskådlighet, finns kvar (jfr avsnitt 13.4).

Rapportering om vissa betalningar till myndigheter

Utredningen föreslår en ny lag om rapportering om vissa betalningar till myndigheter. Lagen innebär ett genomförande av de särskilda regler om sådan rapportering som det nya direktivet innehåller. Dessa bestämmelser syftar till en ökad öppenhet när det gäller betalningar som företag, verksamma inom utvinningsindustrin och avverkning av primärskog, gör till myndigheter. Bestämmelserna innebär att dessa företag, i den mån de utgör "stora företag" eller "företag av allmänt intresse", årligen måste offentliggöra rapporter över väsentliga betalningar som de har gjort till myndigheter i de länder där de är verksamma. Med "företag inom utvinningsindustrin" avses här alla företag som bedriver prospektering, upptäckt, utveckling och utvinning av mineraler, olja och naturgasfyndigheter. Med "avverkning av primärskog" avses verksamhet inom röjning, selektiv avverkning eller gallring av primärskog.

Utredningens förslag innebär att de aktuella företagen årligen ska upprätta en rapport av det angivna slaget. Rapporten ska offentliggöras genom ingivande till Bolagsverket. I rapporten ska, på i lagen närmare angivet sätt, redovisas de betalningar som de rapporteringspliktiga företagen gör till myndigheter. Endast betalningar som, ensamma eller tillsammans med andra sammanhängande betalningar, överstiger 860 000 kronor behöver tas med i rapporten. Ett moderföretag i en koncern ska som huvudregel lämna en rapport som omfattar hela koncernen. I så fall behöver de enskilda koncernföretagen inte upprätta egna rapporter.

Ikraftträdande

De nya lagreglerna ska enligt förslaget träda ikraft den 20 juli 2015 och tillämpas första gången på räkenskapsår som inleds den 1 januari 2016.

Författningsförslag

1 Förlag till lag om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554)

Härigenom föreskrivs i fråga om årsredovisningslagen (1995:1554)¹

dels att 3 kap. 13 § och 7 kap. 23 § ska upphöra att gälla,

dels att rubrikerna närmast före 3 kap. 13 § och 7 kap. 23 § ska utgå,

dels att nuvarande 3 kap. 4 a § ska betecknas 3 kap. 4 b §,

dels att nuvarande 5 kap. samt 1 kap. 3 och 5 §§, 2 kap. 1 och 4-6 §§, 3 kap. 1, 3, 4 och 8-11 §§, 4 kap. 2-8, 11, 13 a och 14 b §§, 6 kap. 1-2 och 5-9 §§, 7 kap. 2-3 a, 5, 7-18, 25 och 30-32 §§, 8 kap. 3 och 15-16 §§ samt bilagorna 1-3 till lagen ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas elva nya paragrafer, 1 kap. 3 a-3 c, 4 a och 5 a §§, 2 kap. 4 a §, 3 kap. 4 a, 10 a, 10 b och 13 §§ samt 4 kap. 17 § av följande lydelse,

dels att rubrikerna närmast före 6 kap. 5 § samt 7 kap. 5, 9, 14, 16, 18 och 25 §§ ska ha följande lydelse,

dels att det närmast före de nya 4 kap. 7 §, 3 kap. 13 § och 4 kap. 17 § ska införas nya rubriker av följande lydelse,

dels att rubriken närmast före 1 kap. 4 § ska lyda ”Begreppen koncern, intresseföretag m.m.”.

¹ Senaste lydelse av förutvarande

3 kap. 13 § 2006:871

7 kap. 23 § 1999:1112.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

3 §²

I denna lag betyder

1. *företag*: en fysisk eller juridisk person som direkt eller indirekt omfattas av en årsredovisning, en

koncernredovisning eller en delårsrapport,

2. *andelar*: aktier och andra andelar i juridiska personer,

3. *nettoomsättning*: intäkter från sålda varor och utförda tjänster som ingår i företagets normala verksamhet med avdrag för lämnade rabatter, mervärdesskatt och annan skatt som är direkt knuten till omsättningen,

4. *större företag*:

– företag vars andelar, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller

– företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:

a) medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

b) företagets redovisade balansslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,

c) företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor,

4. *företag av allmänt intresse*:

– företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,

– företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller är av det slag som avses i 1 kap. 1 § andra stycket nämnda lag,

– företag som omfattas av lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag, eller är av det slag som avses i 1 kap. 1 § andra stycket nämnda lag, och

– publika aktiebolag,

5. *stora företag*: företag som inte är ett företag av allmänt intresse och som de senaste två räkenskapsåren har uppfyllt mer än ett av följande villkor:

² Senaste lydelse 2010:848.

5. mindre företag: företag som inte är större företag,

6. större koncerner:

– koncerner i vilka moderföretagets eller något av dotterföretagets andelar, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller

– koncerner som uppfyller mer än ett av följande villkor:

a) medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

b) koncernföretagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,

c) koncernföretagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor,

7. mindre koncerner: koncerner som inte är större koncerner.

a) medelantalet anställda i företaget uppgår till mer än 250,

b) företagets redovisade balansomslutning uppgår till mer än 175 miljoner kronor,

c) företagets redovisade nettoomsättning uppgår till mer än 350 miljoner kronor,

6. medelstora företag: företag som inte är ett företag av allmänt intresse eller ett stort företag och som de senaste två räkenskapsåren har uppfyllt mer än ett av följande villkor:

a) medelantalet anställda i företaget uppgår till mer än 50,

b) företagets redovisade balansomslutning uppgår till mer än 40 miljoner kronor,

c) företagets redovisade nettoomsättning uppgår till mer än 80 miljoner kronor,

7. små företag: företag som inte är ett stort eller medelstort företag eller ett företag av allmänt intresse,

8. stora koncerner: koncerner som de två senaste räkenskapsåren har uppfyllt mer än ett av följande villkor:

a) medelantalet anställda i koncernen uppgår till mer än 250,

b) koncernföretagets redovisade balansomslutning uppgår till mer än 175 miljoner kronor,

c) koncernföretagets redovisade nettoomsättning uppgår till mer än 350 miljoner kronor,

9. *medelstora koncerner*: koncerner som inte är en stor koncern och som de två senaste räkenskapsåren har uppfyllt mer än ett av följande villkor:

a) medelantalet anställda i koncernen uppgår till mer än 50,

b) koncernföretagens redovisade balansomslutning uppgår till mer än 40 miljoner kronor,

c) koncernföretagens redovisade nettoomsättning uppgår till mer än 80 miljoner kronor,

10. *små koncerner*: koncerner som inte är stora koncerner eller medelstora koncerner.

Vid tillämpningen av första stycket 6 b och c ska fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst.

Vid tillämpningen av första stycket 8 b och c samt 9 b och c ska andelar i dotterföretag, fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst. *Eliminering behöver dock inte ske, om företaget vid tillämpningen av första stycket 8 b och c samt 9 b och c i stället tillämpar följande gränsvärden:*

- Balansomslutning: 48 miljoner kronor respektive 210 miljoner kronor,

- Nettoomsättning: 96 miljoner kronor respektive 420 miljoner kronor.

Företag som avses i 2 kap. 2 § första stycket och 3 § bokföringslagen (1999:1078) ska vid tillämpningen av första stycket 4–7 och 5 kap. 6 § till nettoomsättningen lägga bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter.

Företag som avses i 2 kap. 2 § första stycket och 3 § bokföringslagen (1999:1078) ska vid tillämpningen av första stycket 5–10 och 5 kap. 50 § till nettoomsättningen lägga bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter.

3 a §

En fysisk person och hans eller hennes nära familjemedlemmar ska vid tillämpningen av denna lag anses som närstående till ett företag som upprättar års- eller koncernredovisning enligt denna lag (ett rapporterande företag), om han eller hon

1. utövar ett bestämmande inflytande eller tillsammans med annan utövar ett gemensamt bestämmande inflytande över det rapporterande företaget,

2. har ett betydande inflytande över det rapporterande företaget, eller

3. är styrelseledamot, verkställande direktör eller annan ledande befattningshavare i det rapporterande företaget eller dess moderföretag.

Med en persons nära familjemedlemmar avses i första stycket

- den som är gift eller sambo med eller förälder, barn eller styvbarn till honom eller henne,

- annan person som ingår i samma familj som honom eller henne och som kan förväntas påverka honom eller henne i hans eller hennes kontakter med det

rapporterande företaget eller som kan förväntas påverkas av honom eller henne i sina egna kontakter med det rapporterande företaget,

- en person som är ekonomiskt eller på annat sätt beroende av honom eller henne eller av hans eller hennes maka, make eller sambo.

3 b §

En juridisk person är enligt denna lag närstående till ett rapporterande företag i följande fall:

1. Den juridiska personen och det rapporterande företaget ingår i samma koncern.

2. Den juridiska personen är ett intresseföretag till det rapporterande företaget eller till ett koncernföretag i den koncern i vilken det rapporterande företaget ingår.

3. Den juridiska personen är ett gemensamt styrt företag i vilket det rapporterande företaget eller ett koncernföretag i den koncern i vilken det rapporterande företaget ingår är samägare.

4. Det rapporterande företaget är ett intresseföretag till den juridiska personen eller till ett koncernföretag i den koncern i vilken företaget ingår.

5. Det rapporterande företaget är ett gemensamt styrt företag i vilket den juridiska personen eller ett koncernföretag i den koncern i vilken den juridiska personen ingår är samägare.

6. Den juridiska personen och det rapporterande företaget är båda gemensamt styrda företag i vilka samma tredje part är samägare.

7. Den juridiska personen och det rapporterande företaget förhåller sig så till varandra att det ena företaget är ett gemensamt styrt företag i vilket ett tredje företag är samägare och det andra företaget är ett intresseföretag till det tredje företaget.

8. Den juridiska personen är ett dotterföretag till en juridisk person som avses i 2 eller 3.

9. Den juridiska personens huvudsakliga verksamhet är att förvalta tillgångar som det rapporterande företaget har avsatt för ersättningar till personer som avslutat sin anställning antingen i det rapporterande företaget eller i en juridisk person som är närstående till det rapporterande företaget.

10. Den juridiska personen har avsatt tillgångar till förvaltning av ett rapporterande företag som är en sådan juridisk person som avses i 9.

11. Den juridiska personen står under bestämmande inflytande eller gemensamt bestämmande inflytande av en person eller en sådan nära familjemedlem som är närstående enligt 3 a § första stycket.

12. Den juridiska personen står under betydande inflytande av en person som avses i 3 a § första stycket 1.

13. Den juridiska personen eller dess moderföretag har en styrelseledamot, verkställande direktör eller annan ledande befattningshavare som är en person som avses i 3 a § första stycket 1.

Vid tillämpningen av första stycket ska med koncern jämföras en företagsgrupp som kontrolleras av ett företag eller ett annat rättssubjekt som inte är ett moderföretag i denna lags mening. Med intresseföretag ska jämföras ett sådant företag som skulle ha utgjort ett intresseföretag om 1 kap 5 § inte hade innehållit krav på andelsinnehav.

3 c §

Trots vad som sägs i 3 a och 3 b §§ gäller följande.

1. Två företag ska inte anses närstående enbart därför att de har en gemensam styrelseledamot, verkställande direktör eller annan ledande befattningshavare. De ska inte heller anses närstående därför att en styrelseledamot, verkställande direktör eller annan ledande befattningshavare i det ena företaget har ett betydande inflytande över det andra företaget.

2. Två samägare till ett gemensamt styrt företag ska inte anses närstående enbart därför att de utövar ett gemensamt bestämmande inflytande över företaget.

3. Finansiärer, fackföreningar, statliga och kommunala företag samt statliga och kommunala myn-

digheter som inte har ett bestämmande inflytande, gemensamt bestämmande inflytande eller betydande inflytande över det rapporterade företaget ska inte anses som närstående enbart på grund av sina normala affärskontakter med ett företag.

4. Kunder, leverantörer, franchisegivare, distributörer och generalagenter med vilka ett företag har en betydande affärsvolym ska inte anses som närstående till företaget enbart på grund av det ekonomiska beroende som detta förhållande medför.

4 a §

Med strategiskt andelsinnehav avses ett sådant andelsinnehav i ett annat företag som är avsett att främja verksamheten i ägarföretaget genom att skapa en varaktig förbindelse med det andra företaget. Uppgår ett andelsinnehav till minst 20 procent av det totala antalet andelar i det andra företaget, ska innehavet anses utgöra ett strategiskt andelsinnehav, om inte annat framgår av omständigheterna.

5 §³

Om ett företag äger andelar i en juridisk person som inte är dotterföretag och utövar ett betydande inflytande över den

Om ett företag har ett strategiskt andelsinnehav i en juridisk person och utövar ett betydande inflytande över den juridiska

³ Senaste lydelse 1999:1112.

juridiska personens driftsmässiga och finansiella styrning samt ägandet utgör ett led i en varaktig förbindelse mellan företaget och den juridiska personen, är den juridiska personen intresseföretag till företaget.

Innehar ett företag minst tjugo procent av rösterna för samtliga andelar i en juridisk person, skall det anses ha sådant inflytande över och sådan förbindelse med denna som avses i första stycket, om inte annat framgår av omständigheterna. Detsamma gäller om företagets dotterföretag eller företaget tillsammans med ett eller flera dotterföretag eller flera dotterföretag tillsammans innehar minst tjugo procent av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen.

personens driftsmässiga och finansiella styrning, är den juridiska personen intresseföretag till företaget. Detta gäller dock inte om den juridiska personen utgör företagets dotterföretag eller är ett gemensamt styrt företag som företaget är samägare i.

Innehar ett företag minst tjugo procent av rösterna för samtliga andelar i en juridisk person, ska det anses ha sådant inflytande över denna som avses i första stycket, om inte annat framgår av omständigheterna. Detsamma gäller om företagets dotterföretag eller företaget tillsammans med ett eller flera dotterföretag eller flera dotterföretag tillsammans innehar minst tjugo procent av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen.

5 a §

Med gemensamt styrt företag avses i denna lag en juridisk person över vilken två eller flera parter har ett gemensamt bestämmande inflytande genom ett på avtal grundat samarbete.

2 kap.

1 §⁴

En årsredovisning *skall* bestå av

1. en balansräkning,
2. en resultaträkning,
3. noter, och
4. en förvaltningsberättelse.

I årsredovisningen för ett *större* företag *skall* det även ingå en *finansieringsanalys*.

En årsredovisning *ska* bestå av

1. en balansräkning,
2. en resultaträkning,
3. noter, och
4. en förvaltningsberättelse.

I årsredovisningen för *stora* företag *och företag av allmänt intresse ska* det även ingå en *kassaflödesanalys*.

4 §⁵

Vid upprättandet av balansräkningen, resultaträkningen och noterna *skall* följande iakttas:

1. Företaget *skall* förutsättas fortsätta sin verksamhet.

2. Samma principer för värdering, klassificering och indelning av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna *skall* konsekvent tillämpas från ett räkenskapsår till ett annat.

3. Värderingen av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna *skall* göras med iakttagande av rimlig försiktighet. Detta innebär särskilt att

a) endast under räkenskapsåret konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen,

b) hänsyn *skall* tas till alla ekonomiska förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår, även om dessa förpliktelser blir kända

Vid upprättandet av balansräkningen, resultaträkningen och noterna *ska* följande iakttas:

1. Företaget *ska* förutsättas fortsätta sin verksamhet.

2. Samma principer för värdering, klassificering och indelning av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna *ska* konsekvent tillämpas från ett räkenskapsår till ett annat.

3. Värderingen av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna *ska* göras med iakttagande av rimlig försiktighet. Detta innebär särskilt att

a) endast under räkenskapsåret konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen,

b) hänsyn *ska* tas till alla ekonomiska förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår, även om dessa förpliktelser blir kända

⁴ Senaste lydelse 2006:871.

⁵ Senaste lydelse 2004:1173.

först efter räkenskapsårets utgång men före upprättandet av årsredovisningen, och att

c) hänsyn *skall* tas till värdenedgångar oavsett om resultatet för räkenskapsåret är en vinst eller en förlust.

4. Intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret *skall* tas med oavsett tidpunkten för betalningen.

5. De olika beståndsdelar som balansräkningens poster och, i förekommande fall, delposter består av *skall* värderas var för sig.

6. Tillgångar och avsättningar eller skulder får inte kvittas mot varandra. Inte heller får intäkter och kostnader kvittas mot varandra.

7. Den ingående balansen för ett räkenskapsår *skall* stämma överens med den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret.

Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med 2 och 3 §§, får avvikelser göras från vad som föreskrivs i första stycket. I så fall *skall* upplysning om skälen för avvikelserna och en bedömning av dess effekt på företagets ställning och resultat lämnas i en not.

först efter räkenskapsårets utgång men före upprättandet av årsredovisningen, och att

c) hänsyn *ska* tas till värdenedgångar oavsett om resultatet för räkenskapsåret är en vinst eller en förlust.

4. Intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret *ska* tas med oavsett tidpunkten för betalningen.

5. De olika beståndsdelar som balansräkningens poster och, i förekommande fall, delposter består av *ska* värderas var för sig.

6. Tillgångar och avsättningar eller skulder får inte kvittas mot varandra. Inte heller får intäkter och kostnader kvittas mot varandra.

7. Den ingående balansen för ett räkenskapsår *ska* stämma överens med den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret.

Ett företag får avvika från vad som sägs i första stycket, om effekten av avvikelserna är oväsentlig. Ett företag får även avvika från vad som sägs i första stycket 6, om det finns särskilda skäl och det är förenligt med 2 och 3 §§.

4 a §

Vid tillämpningen av bestämmelser i denna lag om att ett företag får avvika från bestämmelser i lagen om effekten av avvikelserna är oväsentlig gäller

följande. Effekten av en avvikelse ska anses vara oväsentlig, om ett utelämnande eller en felaktighet inte kan antas påverka de beslut som användare fattar på grundval av redovisningen. Detta gäller dock inte om en utelämnad eller felaktig uppgift skulle kunna påverka en användares beslut när uppgiften läses mot andra uppgifter i redovisningen.

5 §⁶

Årsredovisningen ska upprättas i vanlig läsbar form eller i elektronisk form. Den ska avfattas på svenska.

Årsredovisningen ska innehålla uppgifter om

- 1. företagets firma,*
- 2. den ort där företagets styrelse har sitt säte eller, om ingen styrelse finns, den ort där förvaltningen förs, och*

3. företagets organisationsnummer enligt lagen (1974:174) om identitetsbeteckning för juridiska personer m.fl. eller, i fråga om enskilda näringsidkare, dennes personnummer.

Om företaget har gått i likvidation, ska också detta anges.

6 §⁷

Beloppen i årsredovisningen skall anges i företagets redovisningsvaluta enligt 4 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078). Beloppen får dessutom anges i annan valuta enligt omräknings-

Beloppen i årsredovisningen ska anges i företagets redovisningsvaluta enligt 4 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078). Beloppen får dessutom anges i annan valuta enligt omräknings-

⁶ Senaste lydelse 2008:89.

⁷ Senaste lydelse 2000:34.

kursen på dagen för räkenskapsårets utgång (balansdagen). *I så fall skall upplysning om omräkningskursen lämnas i en not.*

Vid byte av redovisningsvaluta *skall* balansräkningen för det gamla räkenskapsåret räknas om till den nya redovisningsvalutan enligt den växelkurs som har fastställts av Europeiska centralbanken den sista svenska bankdagen under räkenskapsåret. Den omräknade balansräkningen *skall* utgöra ingående balans för det nya räkenskapsåret.

kursen på dagen för räkenskapsårets utgång (balansdagen).

Vid byte av redovisningsvaluta *ska* balansräkningen för det gamla räkenskapsåret räknas om till den nya redovisningsvalutan enligt den växelkurs som har fastställts av Europeiska centralbanken den sista svenska bankdagen under räkenskapsåret. Den omräknade balansräkningen *ska* utgöra ingående balans för det nya räkenskapsåret.

3 kap.

1 §⁸

Balansräkningen *skall* i sammandrag redovisa företagets samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital på balansdagen. *Ställda panter och ansvarsförbindelser skall tas upp inom linjen.*

Balansräkningen *ska* i sammandrag redovisa företagets samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital på balansdagen.

3 §⁹

Balansräkningen *skall* upprättas enligt den uppställningsform som anges i bilaga 1 till denna lag. Resultaträkningen *skall* upprättas enligt någon av de uppställningsformer som anges i bilagorna 2 och 3.

Byte av uppställningsform för resultaträkningen får ske endast om det finns särskilda

Balansräkningen *ska* upprättas enligt den uppställningsform som anges i bilaga 1 till denna lag. Resultaträkningen *ska* upprättas enligt någon av de uppställningsformer som anges i bilagorna 2 och 3.

Byte av uppställningsform för resultaträkningen får ske endast om det finns särskilda

⁸ Senaste lydelse 1999:1112.

⁹ Senaste lydelse 1999:1112.

skäl och är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§. *Vid sådant byte skall upplysning om skälen för bytet lämnas i en not.* skäl och är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§.

4 §¹⁰

Posterna i balansräkningen och resultaträkningen ska tas upp var för sig i den ordningsföljd som anges för respektive uppställningsform.

Om en tillgång, avsättning eller skuld avser flera än en post i balansräkningen, ska det upplysas om förhållandet till andra poster antingen under den post där den tas upp eller i not.

I fråga om poster som föregås av arabiska siffror ska de avvikelser göras som är betingade av verksamhetens särskilda inriktning.

Andra poster än de som finns upptagna i uppställningsformerna får tas upp, om de nya posternas innehåll inte täcks av uppställningsformernas poster. Posterna får delas in i delposter. Om delar av en post har tillkommit på ett sådant sätt eller är av sådan storlek att det är av betydelse med hänsyn till kravet i 2 kap. 3 § på en rättvisande bild att de redovisas särskilt, ska de tas upp i delposter. Kompletterande poster ska ges beteckningar som tydligt anger vad som ingår i posten.

Poster som föregås av arabiska siffror får slås samman,

1. om de är *av ringa betydelse* med hänsyn till kravet i 2 kap. 3 § på rättvisande bild, eller 1. om de är *oväsentliga* med hänsyn till kravet i 2 kap. 3 § på rättvisande bild, eller

2. om sammanslagningen främjar överskådligheten och posterna och, i förekommande fall, delposterna anges i not.

Mindre företag får slå samman poster i balansräkningen som avser tillgångar, eget kapital, avsättningar och skulder, om posterna föregås av arabiska siffror. *Små* företag får slå samman poster i balansräkningen som avser tillgångar, eget kapital, avsättningar och skulder, om posterna föregås av arabiska siffror.

¹⁰ Senaste lydelse 2010:1515.

4 a §

För varje fordringspost i balansräkningen som är upptagen under Omsättningstillgångar ska anges den del som förfaller till betalning senare än ett år efter balansdagen.

För varje skuldpost i balansräkningen ska anges den del som förfaller till betalning inom ett år från balansdagen och den del som förfaller till betalning senare än ett år efter balansdagen.

Summan av sådana fordringar och skulder som avses i första och andra styckena ska anges i balansräkningen.

Vad som sägs i första och andra styckena om fordrings- och skuldposter i balansräkningen gäller även motsvarande poster som har tagits in i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § femte stycket 2.

4 a §¹¹

Trots bestämmelserna i 3 och 4 §§ får företag som avses i andra stycket dela upp anläggningstillgångar och omsättningstillgångar samt skulder och avsättningar i kortfristiga och långfristiga poster, om det är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§.

Bestämmelserna i första stycket gäller

1. företag som omfattas av en koncernredovisning som upprättas med tillämpning av de internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, och

4 b §

¹¹ Senaste lydelse 2007:541.

2. andra företag vars *andelar eller skuldebrev* är upptagna till handel på en reglerad marknad.

2. andra företag vars *överlåtbara värdepapper* är upptagna till handel på en reglerad marknad.

5 §¹²

För varje post eller delpost i balansräkningen, resultaträkningen och sådana noter som avses i 4 § fjärde stycket 2 skall beloppet av motsvarande post för det närmast föregående räkenskapsåret anges.

Om företaget har ändrat principerna för värdering, klassificering eller indelning i poster eller delposter, *skall* posterna för det närmast föregående räkenskapsåret räknas om eller ändras på det sätt som behövs för att de *skall* kunna jämföras med räkenskapsårets poster på ett meningsfullt sätt.

Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§, får avvikelser från vad som föreskrivs i andra stycket göras. *I så fall skall upplysning om skälen för avvikelserna anges i en not.*

Andra stycket gäller inte *mindre företag* under förutsättning att upplysningar om den bristande jämförbarheten lämnas i noterna.

Om företaget har ändrat principerna för värdering, klassificering eller indelning i poster eller delposter, *ska* posterna för det närmast föregående räkenskapsåret räknas om eller ändras på det sätt som behövs för att de *ska* kunna jämföras med räkenskapsårets poster på ett meningsfullt sätt.

Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§, får avvikelser från vad som föreskrivs i andra stycket göras.

Andra stycket gäller inte *små företag* under förutsättning att upplysningar om den bristande jämförbarheten lämnas i noterna.

8 §¹³

Större företag skall i balansräkningen eller i en not specificera större belopp som ingår i posterna Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter och

Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska i balansräkningen eller i en not specificera större belopp som ingår i posterna Förut-

¹² Senaste lydelse 2006:871.

¹³ Senaste lydelse 2006:871.

Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter. betalda kostnader och upplupna intäkter och Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter.

9 §¹⁴

Som avsättningar *skall* sådana förpliktelser redovisas som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår och som på balansdagen är säkra eller sannolika till sin förekomst men ovissa till belopp eller till den tidpunkt då de skall infrias.

Som avsättningar *ska* sådana förpliktelser redovisas som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår och som på balansdagen är säkra eller sannolika till sin förekomst men ovissa till belopp eller till den tidpunkt då de skall infrias.
En avsättning ska motsvara den på balansdagen bästa uppskattningen av det belopp som kommer att krävas för att reglera förpliktelsen.

Avskrivningar och nedskrivningar får inte redovisas som avsättningar.

10 §¹⁵

Större företag *skall* i balansräkningen eller i en not specificera större avsättningar som har tagits upp under posten Övriga avsättningar i balansräkningen.

Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse *ska* i balansräkningen eller i en not specificera större avsättningar som har tagits upp under posten Övriga avsättningar i balansräkningen.

10 a §

Ett aktiebolags eget kapital ska delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust. Under bundet eget kapital ska tas upp aktiekapital, uppskrivningsfond, reserovfond, fond för

¹⁴ Senaste lydelse 1999:1112.

¹⁵ Senaste lydelse 2006:871.

utvecklingsutgifter och kapitalandelsfond. Under fritt eget kapital eller ansamlad förlust ska tas upp fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust samt vinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas då upp som avdragsposter.

10 b §

En ekonomisk förenings eget kapital ska delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust. Under bundet eget kapital ska tas upp inbetalda eller genom insatsemission tillgodoförda insatser, uppskrivningsfond, fond för utvecklingsutgifter, reservfond och kapitalandelsfond. Medlemsinsatser och förlagsinsatser ska redovisas var för sig. Under fritt eget kapital eller ansamlad förlust ska tas upp fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust samt nettovinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas därvid upp som avdragsposter.

Vad som sägs i första stycket om insats gäller också upplåtelseavgift i en bostadsrättsförening.

11 §¹⁶

Mindre företag får slå samman posterna 1-6 i bilaga 2 respektive posterna 1-3 och 6 i bilaga 3 till en post benämnd bruttovinst eller bruttoförlust.

Ett företag som slår samman poster enligt första stycket ska i resultaträkningen, i anslutning till posten bruttovinst eller bruttoförlust, lämna uppgift om nettoomsättningen. Bolagsverket får i ett enskilt fall medge att uppgiften om nettoomsättningen utelämnas, om det är motiverat av konkurrensskäl.

Små företag får slå samman posterna 1-6 i bilaga 2 respektive posterna 1-3 och 6 i bilaga 3 till en post benämnd bruttovinst eller bruttoförlust.

Oväsentliga avvikelser

13 §

Ett företag får avvika från vad som föreskrivs i 1-12 §§ och i bilagorna 1-3 till lagen, om effekten av avvikelserna är oväsentlig.

4 kap.

2 §¹⁷

Utgifter för *forsknings- och utvecklingsarbeten* och liknande arbeten som är av väsentligt värde för rörelsen under kommande år får tas upp som immateriell anläggningstillgång. Detsamma gäller *utgifter för koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter och liknande rättigheter och tillgångar samt ersättning som vid förvärv av rörelse överstiger det behållna värdet av de tillgångar som förvärvats och de skulder som övertagits (goodwill).*

Utgifter för *koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter och liknande rättigheter och tillgångar* som är av betydande värde för rörelsen under kommande år får tas upp som immateriell anläggningstillgång. Detsamma gäller ersättning som vid förvärv av rörelse överstiger det behållna värdet av de tillgångar som förvärvats och de skulder som övertagits (goodwill).

¹⁶ Senaste lydelse 2010:1515.

¹⁷ Senaste lydelse 1999:1112.

Det som sägs i första stycket gäller även utgifter för företagets eget utvecklingsarbete. För aktiebolag och ekonomiska föreningar gäller detta dock endast under förutsättning att motsvarande belopp överförs från fritt eget kapital till en fond för utvecklingsutgifter.

Utgifter för företagsbildning, ökning av aktiekapitalet eller motsvarande eller för företagets förvaltning får inte tas upp som tillgång.

3 §¹⁸

Anläggningstillgångar ska tas upp till belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av 4, 5, 6, 12, 13 a, 14 a eller 14 e §.

I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång ska räknas in, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet.

I anskaffningsvärdet för en tillverkad tillgång får räknas in, utöver sådana kostnader som direkt kan hänföras till produktionen av tillgången, en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader.

Ränta på kapital som har lånats för att finansiera tillverkningen av en tillgång får räknas in i anskaffningsvärdet till den del räntan hänför sig till tillverkningsperioden. *Om ränta har räknats in i anskaffningsvärdet, ska en upplysning om detta lämnas i en not.*

Ränta på kapital som har lånats för att finansiera tillverkningen av en tillgång får räknas in i anskaffningsvärdet till den del räntan hänför sig till tillverkningsperioden.

Utgifter för värdehöjande förbättringar av en tillgång får räknas in i anskaffningsvärdet, om de har lagts ned under räkenskapsåret eller balanserats från tidigare år.

¹⁸ Senaste lydelse 2011:1554.

4 §¹⁹

Anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod *skall* skrivas av systematiskt över denna period.

Nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång som avses i 2 § skall anses uppgå till högst fem år, om inte en annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas. Om en sådan längre avskrivningstid tillämpas, skall det i en not lämnas upplysning om detta. I noten skall i så fall också anges skälen för den längre avskrivningstiden.

Avskrivningar *skall* redovisas i resultaträkningen. Annan redovisning får dock tillämpas, om det finns särskilda skäl och är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§.

Anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod *ska* skrivas av systematiskt över denna period.

Om nyttjandeperioden för immateriella anläggningstillgångar som utgörs av utgifter för företagets eget utvecklingsarbete inte med rimlig grad av säkerhet kan fastställas, ska perioden anses uppgå till fem år. Detsamma gäller i fråga om sådan goodwill som avses i 2 §.

Avskrivningar *ska* redovisas i resultaträkningen. Annan redovisning får dock tillämpas, om det finns särskilda skäl och är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§.

5 §

Har en anläggningstillgång på balansdagen ett lägre värde än det värde som följer av 3 § och 4 § första stycket, *skall* tillgången skrivas ned till detta lägre värde, om det kan antas att värdenedgången är bestående.

En finansiell anläggningstillgång får skrivas ned till det lägre värde som tillgången har på balansdagen även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående.

En nedskrivning enligt första eller andra stycket *skall* återföras, om det inte längre finns skäl för den.

Har en anläggningstillgång på balansdagen ett lägre värde än det värde som följer av 3 § och 4 § första stycket, *ska* tillgången skrivas ned till detta lägre värde, om det kan antas att värdenedgången är bestående.

En nedskrivning enligt första eller andra stycket *ska* återföras, om det inte längre finns skäl för den. *Detta gäller dock inte nedskrivning som avser goodwill.*

¹⁹ Senaste lydelse 2004:1173.

Nedskrivningar och återföringar som avses i första-tredje styckena *skall* redovisas i resultaträkningen.

Nedskrivningar och återföringar som avses i första-tredje styckena *ska* redovisas i resultaträkningen.

6 §²⁰

Ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde enligt 3 §, 4 § första stycket, 5 § första-tredje styckena och 12 § får skrivas upp till högst detta värde. Uppskrivning får dock ske endast om uppskrivningsbeloppet används för avsättning till en uppskrivningsfond eller, i aktiebolag, för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission.

I samband med uppskrivningar skall det i en not lämnas upplysning om hur uppskrivningsbeloppet har behandlats skattemässigt.

Avskrivningar och nedskrivningar av den tillgång som har skrivits upp *skall* efter uppskrivningen beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet.

Avskrivningar och nedskrivningar av den tillgång som har skrivits upp *ska* efter uppskrivningen beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet.

Ianspråktagande av fonden för utvecklingsutgifter och uppskrivningsfonden

7 §²¹

Ett aktiebolag får ta uppskrivningsfonden i anspråk för

1. ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission,

2. täckning av förlust enligt fastställd balansräkning när förlusten inte kan täckas av fritt eget kapital.

Ett aktiebolag får ta *fonden för utvecklingsutgifter eller* uppskrivningsfonden i anspråk för

1. ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission,

2. täckning av förlust enligt fastställd balansräkning när förlusten inte kan täckas av fritt eget kapital.

²⁰ Senaste lydelse 2004:1173.

²¹ Senaste lydelse 2005:918.

Ett beslut att ta uppskrivningsfonden i anspråk för att täcka en förlust enligt första stycket 2 får fattas endast efter revisorernas hörande. Innan tre år har förflutit från beslutet får vinstutdelning beslutas endast om Bolagsverket eller, i tvistiga fall, allmän domstol ger tillstånd till det eller om aktiekapitalet har ökat med minst ett belopp som motsvarar den förlust som har blivit täckt med *uppskrivningsbelopp*. I fråga om Bolagsverkets eller domstolens tillstånd gäller 20 kap. 25-29 §§ aktiebolagslagen (2005:551) i tillämpliga delar.

Vid avskrivning enligt 4 § eller nedskrivning enligt 5 § eller vid avyttring eller utrangering av tillgången *skall* uppskrivningsfonden minskas i motsvarande utsträckning, dock högst med den del av *uppskrivningsfonden* som svarar mot tillgången.

Minskningen av uppskrivningsfonden i fall som avses i första stycket får göras enbart genom att

Ett beslut att ta *fonden för utvecklingsutgifter eller* uppskrivningsfonden i anspråk för att täcka en förlust enligt första stycket 2 får fattas endast efter revisorernas hörande. Innan tre år har förflutit från beslutet, får vinstutdelning beslutas endast om Bolagsverket eller, i tvistiga fall, allmän domstol ger tillstånd till det eller om aktiekapitalet har ökat med minst ett belopp som motsvarar den förlust som har blivit täckt med *belopp från fonden*. I fråga om Bolagsverkets eller domstolens tillstånd gäller 20 kap. 25-29 §§ aktiebolagslagen (2005:551) i tillämpliga delar.

8 §

Vid avskrivning enligt 4 § eller nedskrivning enligt 5 § *av en uppskriven tillgång* eller vid avyttring eller utrangering av tillgången *ska* uppskrivningsfonden minskas i motsvarande utsträckning, dock högst med den del av *fonden* som svarar mot tillgången. *På samma sätt ska fonden för utvecklingsutgifter minskas i samband med avyttring, avskrivning eller nedskrivning av en tillgång som avses i 4 kap. 2 § andra stycket.*

Minskningen av uppskrivningsfonden *eller fonden för utvecklingsutgifter* i fall som avses i första stycket får göras enbart genom att

1. fonden tas i anspråk enligt 7 §,

2. den del av *uppskrivningsfonden* som motsvarar avskrivning eller nedskrivning överförs till fritt eget kapital, eller

3. den del av *uppskrivningsfonden* som motsvarar en avyttrad tillgång överförs till fritt eget kapital.

1. fonden tas i anspråk enligt 7 §,

2. den del av *fonden* som motsvarar avskrivning eller nedskrivning överförs till fritt eget kapital, eller

3. den del av *fonden* som motsvarar en avyttrad tillgång överförs till fritt eget kapital.

11 §²²

Anskaffningsvärdet för varulager av likartade tillgångar får beräknas enligt först-in-först-ut-principen, enligt vägda genomsnittspriser eller enligt någon annan liknande princip. Sist-in-först-ut-principen får inte tillämpas.

Om det värde som framkommer vid en sådan beräkning väsentligt avviker från varulagrets nettoförsäljningsvärde på balansdagen, skall större företag ange skillnadsbeloppet i en not med fördelning på de poster som är upptagna i balansräkningen. Nettoförsäljningsvärdet skall därvid beräknas enligt 9 § tredje stycket första meningen.

13 a §²³

Företag som avses i 3 kap. 4 a § andra stycket får redovisa andelar i intresseföretag i balansräkningen och resultaträkningen med tillämpning av bestämmelserna i 7 kap. 25-29 §§, om det är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§.

Företag som avses i 3 kap. 4 b § andra stycket får redovisa andelar i intresseföretag i balansräkningen och resultaträkningen med tillämpning av bestämmelserna i 7 kap. 25-29 §§, om det är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§.

²² Senaste lydelse 2006:871.

²³ Senaste lydelse 2004:1173.

14 b §²⁴

Följande finansiella instrument får inte värderas enligt 14 a §:

1. finansiella instrument som hålls till förfall och som inte utgör derivatinstrument,
2. lånefordringar och andra fordringar som härrör från företaget och som inte innehas för handelsändamål,
3. andelar i dotterföretag, 3. andelar i dotterföretag, intresseföretag eller *samrisk-* intresseföretag eller *gemensamt* *företag,* *styrda företag,*
4. egetkapitalinstrument som företaget självt har gett ut,
5. avtal om villkorad ersättning i samband med förvärv och samgåenden,
6. skulder, med undantag för skulder som ingår som en del i en handelsportfölj eller som utgör derivatinstrument, samt
7. andra finansiella instrument, som är av sådan särskild karaktär att de enligt vad som är allmänt accepterat bör redovisas på annat sätt. Värdering enligt 14 a § får inte heller ske, om en sådan värdering inte skulle ge ett tillförlitligt värde på det finansiella instrumentet.

Företag som avses i 3 kap. 4 a § andra stycket får trots första stycket värdera där angivna finansiella instrument enligt 14 a §, om

1. det är förenligt med sådana internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, och

2. upplysningar om värderingen lämnas i enlighet med dessa standarder.

Företag som avses i 3 kap. 4 b § andra stycket får trots första stycket värdera där angivna finansiella instrument enligt 14 a §, om

1. det är förenligt med sådana internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, och

2. upplysningar om värderingen lämnas i enlighet med dessa standarder.

²⁴ Senaste lydelse 2009:34.

Oväsentliga avvikelser

17 §²⁵

Ett företag får avvika från vad som föreskrivs i 1-16 §§, om effekten av avvikelserna är oväsentlig.

5 kap. Notupplysningar

Allmänna bestämmelser

Upplýsningar för olika kategorier av företag

1 § Samtliga företag ska lämna de notupplýsningar som framgår av 6-24 §§.

Ytterligare upplýsningskrav för samtliga företag finns i 2 kap. 3 § och 3 kap. 4 §.

2 § Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska även lämna de upplýsningar som anges i 25-49 §§.

Ytterligare upplýsningskrav för medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse finns i 3 kap. 8 och 10 §§.

3 § Stora företag och företag av allmänt intresse ska även lämna de upplýsningar som anges i 50 och 51 §§.

Notupplýsningarnas placering

4 § Om inte annat följer av kravet i 2 kap. 2 § på överskådlighet, ska noter som avser enskilda poster i balansräkningen eller resultaträkningen läggas fram i samma ordning som posterna. Hänvisning ska göras vid de poster till vilka noterna hänförs.

²⁵ Tidigare 17 § upphävd genom 1999:1112.

Utelämnande av oväsentliga upplysningar

5 § Ett företag får utelämnas en upplysning som ska lämnas enligt detta kapitel, om effekten av att utelämnas upplysningen är oväsentlig.

Notupplysningskrav för samtliga företag*Värderings- och omräkningsprinciper*

6 § Principerna för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder ska anges.

För poster i årsredovisningen som avser tillgångar, avsättningar eller skulder i annan valuta än redovisningsvalutan ska det anges enligt vilka principer beloppen har räknats om till redovisningsvalutan.

Avvikelser från principen om kvittningsförbud

7 § Ett företag som med stöd av 2 kap. 4 § andra stycket avviker från vad som i den paragrafen föreskrivs om att tillgångar, skulder och avsättningar samt intäkter och kostnader inte får kvittas mot varandra, ska lämna upplysning om de bruttobelopp som kvittas mot varandra.

Valuta

8 § Om ett företag med stöd av 2 kap. 6 § har angett belopp i årsredovisningen i annan valuta än företagets redovisningsvaluta, ska det lämna upplysning om omräkningskursen.

Byte av uppställningsform

9 § Om ett företag med stöd av 3 kap. 3 § har bytt uppställningsform för resultaträkningen, ska det lämna upplysning om skälen för bytet.

Jämförelsetal

10 § Om ett företag med stöd av 3 kap. 5 tredje stycket avviker från vad som sägs i den paragrafen om jämförelsetal, ska det lämna upplysning om skälen för avvikelsen.

Anläggningstillgångar

11 § För varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § femte stycket 2 ska upplysning lämnas om

1. tillgångarnas anskaffningsvärde,
2. tillkommande och avgående tillgångar,
3. överföringar,
4. årets avskrivningar enligt 4 kap. 4 §,
5. årets nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivningar som har gjorts med stöd av 4 kap. 5 § andra stycket,
6. årets uppskrivningar, med särskild upplysning om uppskrivningsbeloppets användning och vad som kvarstår oavskrivet av uppskrivningsbeloppet

Om ränta har räknats in i anskaffningsvärdet för en tillverkad tillgång, ska särskild uppgift lämnas om detta.

Grunderna för avskrivning av anläggningstillgångarnas olika poster ska anges.

I fråga om medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse gäller även 25 §.

12 § Om ett företag redovisar goodwill som tillgång, ska det lämna upplysning om vilken avskrivningsperiod som tillämpas för denna och vad som är skälet till valet av avskrivningsperiod.

Finansiella instrument

13 § För varje kategori av finansiella instrument som värderas enligt 4 kap. 14 a § ska upplysningar lämnas om

1. bokfört värde, och
2. de värdeförändringar som har redovisats i resultaträkningen respektive i fonden för verkligt värde.

För varje kategori av derivatinstrument som värderas enligt 4 kap. 14 a § ska upplysningar även lämnas om

1. omfattningen och typen av instrument, och
2. viktiga villkor som kan påverka storleken av, tidpunkten för eller säkerheten i framtida kassaflöden.

Om värderingen har gjorts enligt 4 kap. 14 a § andra stycket tredje meningen, ska väsentliga antaganden som har gjorts vid tillämpningen av de använda värderingsmodellerna och värderingsmetoderna anges.

Vad som sägs i denna paragraf ska tillämpas även på sådana avtal som enligt 4 kap. 14 c § ska anses som derivatinstrument.

Uppskrivningsfonden

14 § Om storleken eller sammansättningen av uppskrivningsfonden har ändrats under räkenskapsåret, ska det i en särskild sammanställning lämnas upplysningar om

1. fondens storlek vid räkenskapsårets början och slut,
2. belopp som har satts av till fonden under räkenskapsåret och hur dessa har behandlats skattemässigt,
3. belopp som har överförts från fonden eller på annat sätt har tagits i anspråk med uppgift om hur beloppet har använts, och
4. det värde som skulle ha redovisats i balansräkningen om anläggningstillgångarna inte hade skrivits upp.

Fonden för verkligt värde

15 § Om storleken eller sammansättningen av fonden för verkligt värde har ändrats under räkenskapsåret, ska det i en särskild sammanställning lämnas upplysningar om

1. fondens storlek vid räkenskapsårets början och slut,
2. belopp som har satts av till fonden under räkenskapsåret, och
3. belopp som har överförts från fonden eller på annat sätt har tagits i anspråk med uppgift om hur beloppet har använts.

Långfristiga balansposter

16 § Upplysning ska lämnas om summan av de skulder som förfaller till betalning senare än fem år efter balansdagen.

I fråga om medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse gäller även 31§.

Ställda säkerheter

17 § Om ett företag har ställt säkerheter, ska det lämna upplysningar om omfattningen, arten och formen av dessa.

I 49 § finns särskilda upplysningskrav för medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse.

Eventualförpliktelser

18 § Upplysning ska lämnas om summan av företagets eventualförpliktelser.

Säkerheter och ansvarsförbindelser som har ställts till förmån för koncernföretag m.m.

19 § Om företaget har ställt säkerhet eller ingått ansvarsförbindelse till förmån för ett koncernföretag, för ett intresseföretag eller för ett gemensamt styrt företag som företaget är samägare i, ska en särskild upplysning lämnas om detta.

Lån till ledande befattningshavare

20 § Om ett företag har lämnat lån till en styrelseledamot, en verkställande direktör eller en motsvarande befattningshavare i företaget, ska det lämna de upplysningar om detta som anges i andra stycket. Detsamma gäller om företaget har ställt pant eller annan säkerhet eller har ingått ansvarsförbindelse till förmån för en sådan befattningshavare. Med styrelseledamöter jämföras suppleanter för dessa och med verkställande direktör jämföras vice verkställande direktör.

Upplysning ska lämnas om storleken av lämnade lån, huvudsakliga lånevillkor, räntesatser, under räkenskapsåret återbetalda belopp, arten av ställda säkerheter och ingångna ansvarsförbindelser samt beloppet av de lån för vilka säkerhet ställts. Upplysning ska även lämnas om vilken anknytning till företaget den har som företaget har lämnat lån till, ställt säkerhet för eller ingått ansvarsförbindelse till förmån för. Om företaget under räkenskapsåret har helt eller delvis avskrivit ett lån eller avstått från att kräva in det, ska upplysning lämnas även om detta.

I fråga om medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse gäller även 33 §.

Intäkter och kostnader av exceptionell storlek eller förekomst

21 § Upplysning ska lämnas om arten och storleken av enskilda intäkter och kostnader som är av exceptionell storlek eller förekomst.

Medelantalet anställda under räkenskapsåret

22 § Upplysning ska lämnas om medelantalet under räkenskapsåret anställda personer.

Upplysningar om moderföretag

23 § Ett företag som är dotterföretag ska lämna följande upplysningar om det moderföretag som upprättar koncernredovisning för den minsta koncern som företaget ingår i som dotterföretag:

1. namn,
2. organisationsnummer eller, i förekommande fall, personnummer, säte ingår i som dotterföretag., och
3. om moderföretaget är utländskt, var det går att få tillgång till moderföretagets koncernredovisning

I fråga om medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse gäller även 48 §.

Händelser av väsentlig betydelse efter räkenskapsårets slut

24 § Upplysningar ska lämnas om sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget, som har inträffat efter räkenskapsårets slut och som inte kommer till uttryck i balansräkningen eller resultaträkningen. Upplysningarna ska omfatta den ekonomiska effekten av händelserna.

Notupplysningskrav för medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse

Ytterligare upplysningar om anläggningstillgångar

25 § Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska, utöver vad som följer av 11 §, lämna de upplysningar om anläggningstillgångar som anges i andra – fjärde styckena.

Om ränta har räknats in i anskaffningsvärdet för en tillgång enligt 4 kap. 3 § fjärde stycket, ska upplysning lämnas om det inräknade beloppet.

För varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § femte stycket 2 ska upplysning lämnas om

1. ackumulerade avskrivningar enligt 4 kap. 4 §,
2. ackumulerade nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivningar som har gjorts med stöd av 4 kap. 5 § andra stycket,
3. ackumulerade uppskrivningar, och
4. korrigeringar av tidigare års avskrivningar enligt 4 kap. 4 §, nedskrivningar och uppskrivningar.

Om en tillgång har varit föremål för avskrivning, nedskrivning eller uppskrivning uteslutande av skatteskäl, ska upplysning lämnas om detta med angivande av avskrivningens, nedskrivningens eller uppskrivningens storlek.

Omsättningstillgångar

26 § Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna de upplysningar om omsättningstillgångar som anges i andra och tredje styckena.

Om ränta har räknats in i anskaffningsvärdet för en tillgång enligt 4 kap. 3 § fjärde stycket och 9 § andra stycket, ska upplysning lämnas om det belopp som har räknats in.

Om en omsättningstillgång har varit föremål för en värdejustering uteslutande av skatteskäl, ska en upplysning lämnas om detta med angivande av justeringens storlek.

Om det värde som framkommer vid en beräkning av varulagrets anskaffningsvärde enligt 4 kap. 11 § avviker väsentligt från varulagrets nettoförsäljningsvärde på balansdagen, ska upplysning lämnas om skillnadsbeloppet. Nettoförsäljningsvärdet ska därvid beräknas enligt 4 kap. 9 § tredje stycket första meningen. Skillnadsbeloppet ska fördelas på de poster som är upptagna i balansräkningen.

Ytterligare upplysningar om finansiella instrument

27 § Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska, utöver vad som följer av 13 §, lämna de upplysningar om finansiella instrument som anges i andra-fjärde styckena.

För varje kategori av derivatinstrument som inte värderas enligt 4 kap. 14 a § ska upplysning lämnas om

1. det värde till vilket instrumenten skulle ha värderats vid en tillämpning av 4 kap. 14 a §, och
2. omfattningen och typen av instrument.

I fråga om finansiella anläggningstillgångar som enligt 4 kap. 14 a-14 c §§ får värderas till verkligt värde och vilkas bokförda värde är högre än det verkliga värdet ska upplysning lämnas om

1. bokfört värde och det verkliga värdet, och
2. skälen till att det bokförda värdet inte har skrivits ner och det stöd som finns för antagandet att det bokförda värdet kommer att återvinnas.

Vad som sägs i första och andra stycket ska även tillämpas på sådana avtal som enligt 4 kap. 14 c § ska anses som derivatinstrument.

Inköp och försäljningar inom koncernföretag

28 § Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse som ingår i en koncern ska lämna de upplysningar som anges i andra och tredje styckena.

Upplysning ska lämnas om hur stor del av räkenskapsårets inköp och försäljningar som avser andra koncernföretag.

Moderföretag som med stöd av 7 kap. 3 § inte upprättar någon koncernredovisning, ska lämna upplysningar om internvinster på transaktioner inom koncernen.

Upplysningar om dotterföretag och vissa andra företag

29 § Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna följande upplysningar om dotterföretag och de övriga företag som de har ett strategiskt andelsinnehav i.

1. Det andra företags namn, organisationsnummer, säte och eget kapital,
2. Det andra företags resultat för det senaste räkenskapsår för vilket årsredovisning eller årsbokslut har upprättats,

3. Företagets ägarandel i det andra företaget, och

4. Antalet andelar som företaget äger och dessas värde enligt företagets balansräkning.

Ett företag som är obegränsat ansvarig delägare i ett annat företag ska ange detta företags namn, organisationsnummer, säte och rättsliga form.

Om, i fall som avses i första eller andra stycket, det redovisningsskyldiga företagets rösträttsandel i det andra företaget avviker från ägarandelen, ska även rösträttsandelen anges.

30 § En upplysning enligt 29 § får utelämnas, om

1. den har sådan karaktär att den kan vålla allvarlig skada för något av de i 29 § angivna företagen,

2. Bolagsverket medger att den utelämnas, och

3. noterna innehåller information om utelämnandet.

Upplysning om eget kapital och resultat får också utelämnas, om

1. det andra företaget inte offentliggör sin balansräkning och inte utgör ett dotterföretag till företaget, eller

2. det andra företaget omfattas av en av företaget upprättad koncernredovisning eller av en sådan koncernredovisning som avses i 7 kap. 2 § första stycket.

Kortfristiga och långfristiga balansposter

31 § Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska för varje skuldpost i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § femte stycket 2 lämna upplysning om den del som förfaller till betalning senare än fem år efter balansdagen.

Upplysningar om ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen

32 § Om ett medelstort eller stort företag eller ett företag av allmänt intresse har ekonomiska arrangemang, som inte redovisas i balansräkningen och som är förenade med betydande risker eller fördelar för företaget, samt uppgifter om dessa risker eller fördelar är nödvändiga för att företagets ställning ska kunna bedömas, ska företaget lämna upplysning om

1. inriktningen på och det kommersiella syftet med arrangemangen, och
2. den ekonomiska inverkan som arrangemangen har på företaget.

Ytterligare upplysningar om lån till ledande befattningshavare

33 § Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska, utöver vad som följer av 20 §, lämna upplysningar enligt 20 § om

1. lån som har lämnats till en styrelseledamot, en verkställande direktör eller en motsvarande befattningshavare i ett annat koncernföretag, och
2. pantar, säkerheter och ansvarsförbindelser som har ställts till förmån för en sådan befattningshavare.

Vad som sägs i 20 § andra stycket tillämpas också, om ett aktiebolag har lämnat lån till eller ställt säkerhet till förmån för någon annan med stöd av tillstånd enligt 21 kap. 8 § aktiebolagslagen (2005:551).

Upplysningar om transaktioner med närstående

34 § Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna upplysningar om transaktioner som på andra än marknadsmässiga villkor har genomförts med personer eller företag som är att anse som närstående enligt 1 kap. 3 a – 3 c §§.

Upplysningar enligt denna paragraf behöver inte lämnas om transaktioner som har ingåtts

1. mellan ett moderföretag och dess helägda dotterföretag, eller
2. mellan två eller flera dotterföretag, om samtliga aktier eller andelar ägs av andra företag inom samma koncern.

35 § Upplysningar enligt 34 § ska omfatta

1. uppgift om transaktionernas art och de belopp som transaktionerna omfattar,
2. uppgift om vilket slag av närståendeförhållande som föreligger, och
3. andra uppgifter om transaktionerna som är nödvändiga för att bedöma företagets ställning.

Upplýsningar om flera transaktioner får lämnas i samlad form, om de avser samma typ av transaktioner och upplýsning om de enskilda transaktionerna inte är nödvändig för att bedöma vilken inverkan de har på företagets ställning.

Konvertibla lån

36 § Om ett medelstort eller stort företag eller ett företag av allmänt intresse har utelöpande lån som är konvertibla eller förenade med optionsrätt till nyteckning eller har gett ut liknande värdepapper, ska för varje lån eller liknande rättighet anges utestående lånebelopp samt tid och villkor för utbyte eller för nyteckning. För varje lån mot vinstandelsbevis ska utestående lånebelopp och räntebestämmelserna anges.

Upplýsningar om aktier

37 § Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna upplýsning om antalet aktier och aktiernas kvotvärde. Om aktiekapitalet består av aktier av olika slag, ska motsvarande upplýsning lämnas för varje aktieslag.

Upplýsningar om förslag till förlust- och vinstdispositioner

38 § Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna upplýsning om förslag till disposition beträffande företagets vinst eller förlust eller, i förekommande fall, beslut om disposition av företagets vinst eller förlust.

Upplýsningar om skatter

39 § Om ett medelstort eller stort företag eller ett företag av allmänt intresse har tagit upp uppskjuten skatt i balansräkningen, ska det lämna upplýsning om beloppet av den uppskjutna skatten och om förändringar i detta belopp sedan föregående balansdag.

Ytterligare upplysningar om anställda

40 § Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna upplysning om

1. de anställdas fördelning på kvinnor och män, och
2. om företaget har anställda i flera länder, medelantalet anställda och fördelningen mellan kvinnor och män i varje land.

Könsfördelningen bland ledande befattningshavare

41 § Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna upplysning om fördelningen mellan kvinnor och män bland styrelseledamöter, verkställande direktör och andra personer i företagets ledning. Fördelningen bland styrelseledamöter och bland övriga befattningshavare ska redovisas var för sig. Upplysningarna ska avse förhållandena på balansdagen.

Löner, andra ersättningar och sociala kostnader

42 § Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna särskild upplysning om storleken av följande personal-kostnader, hänförliga till räkenskapsåret:

1. löner och andra ersättningar, och
2. sociala kostnader, med särskild uppgift om pensionskostnader.

43 § Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna upplysning om det sammanlagda beloppet av räkenskapsårets löner och andra ersättningar för var och en av följande grupper:

1. styrelseledamöter, verkställande direktören och motsvarande befattningshavare, och
2. anställda som inte omfattas av 1.

Tantiem och därmed jämställd ersättning till styrelseledamöter, verkställande direktören och motsvarande befattningshavare ska anges särskilt.

I ett företag av allmänt intresse ska vid tillämpningen av första och andra styckena samtliga personer i bolagets ledning ingå i den grupp som avses i första stycket 1. Antalet personer i gruppen ska anges. Vidare ska upplysningar om räkenskapsårets löner och andra ersättningar lämnas för var och en av styrelseledamöterna och för

den verkställande direktören. Sådana upplysningar behöver dock inte lämnas för arbetstagarrepresentanter som har utsetts enligt lagen (1987:1245) om styrelserepresentation för de privatanställda.

Pensioner och liknande förmåner

44 § Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna upplysningar om det sammanlagda beloppet av kostnader och förpliktelser som avser pensioner eller liknande förmåner till styrelseledamöter, verkställande direktören eller motsvarande befattningshavare.

I ett företag av allmänt intresse ska upplysningar som avses i första stycket omfatta även pensioner och liknande förmåner till andra personer i bolagets ledning. Antalet personer som omfattas ska anges. Vidare ska upplysningar lämnas för var och en av styrelseledamöterna och för den verkställande direktören, dock inte för arbetstagarrepresentanter som har utsetts enligt lagen (1987:1245) om styrelserepresentation för de privatanställda.

Tidigare styrelse och verkställande direktör

45 § Bestämmelserna i 43 och 44 §§ angående upplysningar om styrelseledamöter och verkställande direktören gäller även tidigare styrelseledamöter och tidigare verkställande direktör.

Suppleanter och vice verkställande direktör

46 § Vid tillämpningen av 43-45 §§ ska styrelsesuppleanter jämföras med styrelseledamöter och vice verkställande direktör jämföras med verkställande direktör.

Avtal om avgångsvederlag

47 § Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse som har träffat avtal om avgångsvederlag eller liknande förmåner till styrelseledamöter, verkställande direktören eller andra personer i företagets ledning, ska lämna upplysning om avtalen och om de väsentligaste villkoren i avtalen.

Ytterligare upplysningar om moderföretag

48 § Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna sådana upplysningar som sägs i 23 § första stycket även avseende det moderföretag som upprättar koncernredovisning för den största koncern som företaget ingår i som dotterföretag.

Ytterligare upplysningar om ställda säkerheter

49 § Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska, när de enligt 17 § lämnar upplysning om ställda säkerheter, ange vilka poster i balansräkningen eller i noter enligt 3 kap. 4 § femte stycket 2 som säkerheterna avser.

I fråga om säkerheter som inte motsvarar en skuld- eller avsättningspost i balansräkningen ska det vidare anges om säkerheten har ställts till förmån för företaget självt eller till förmån för annan.

Ytterligare notupplysningskrav för stora företag och företag av allmänt intresse

Nettoomsättningens fördelning

50 § Om företagets verksamhetsgrenar eller geografiska marknader avviker betydligt från varandra, ska stora företag och företag av allmänt intresse lämna upplysningar om nettoomsättningens fördelning på verksamhetsgrenarna och marknaderna. Bedömningen av om företagets verksamhetsgrenar och marknader avviker betydligt från varandra ska göras med hänsyn till hur företaget normalt organiserar försäljningen av varor och tjänster.

Ersättningar till revisor

51 § I aktieföretag och handelsbolag som är ett stort företag eller ett företag av allmänt intresse ska upplysning lämnas om den sammanlagda på räkenskapsåret belöpande ersättningen till var och en av bolagets revisorer och de revisionsföretag där revisorerna verkar. Särskild upplysning ska lämnas om hur stor del av ersättningen som avser revisionsuppdraget, revisionsverksamhet utöver revisionsuppdraget, skatterådgivning respektive övriga tjänster.

Särskilt om europabolag och europakooperativ

52 § I fråga om europabolag och europakooperativ med ett sådant förvaltningssystem som avses i artiklarna 39-42 i rådets förordning (EG) nr 2157/2001 av den 8 oktober 2001 om stadga för europabolag eller artiklarna 37-41 i rådets förordning (EG) nr 1435/2003 av den 22 juli 2003 om stadga för europeiska kooperativa föreningar (SCE-föreningar) ska bestämmelserna om styrelseledamöter i 20, 33, 41 och 43-47 §§ tillämpas på ledamöter eller suppleanter i europabolagets eller europakooperativets tillsynsorgan.

Av 16 § andra stycket och 22 § lagen (2004:575) om europabolag samt 21 § andra stycket och 26 § lagen (2006:595) om europakooperativ framgår att bestämmelserna i första stycket ska tillämpas också på ledamöter eller suppleanter i ett europabolags eller europakooperativs lednings- eller förvaltningsorgan.

6 kap.

1 §²⁶

Förvaltningsberättelsen ska innehålla en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat. När det behövs för förståelsen av årsredovisningen ska översikten innehålla hänvisningar till och ytterligare upplysningar om de belopp som tas upp i andra delar av årsredovisningen.

Upplysningar ska även lämnas om

1. sådana förhållanden som inte ska redovisas i balansräkningen, resultaträkningen eller noterna, men som är viktiga för bedömningen av utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat,

2. sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret *eller efter dess slut*,
2. sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret,

3. företagets förväntade framtida utveckling inklusive en beskrivning av väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer som företaget står inför,

4. företagets verksamhet inom forskning och utveckling,

5. företagets filialer i utlandet,

6. antal och kvotvärde för de egna aktier som innehas av företaget, den andel av aktiekapitalet som dessa aktier utgör samt storleken av den ersättning som har betalats för aktierna,

²⁶ Senaste lydelse 2010:1515.

7. antal och kvotvärde för de egna aktier som har förvärvats under räkenskapsåret, den andel av aktiekapitalet som dessa aktier utgör samt storleken av den ersättning som har betalats,

8. antal och kvotvärde för de egna aktier som har överlåtit under räkenskapsåret, den andel av aktiekapitalet som dessa aktier utgör samt storleken av den ersättning som har erhållits, och

9. skälen för de förvärv eller överlåtelser av egna aktier som har skett under räkenskapsåret.

Om det är väsentligt för bedömningen av företagets ställning och resultat, ska det även lämnas följande upplysningar avseende användningen av finansiella instrument:

1. mål och tillämpade principer för finansiell riskstyrning jämte, för varje viktig typ av planerad affärshändelse där säkringsredovisning används, tillämpade principer för säkring, och

2. exponering för prISRISKEr, kreditrisker, likviditetsrisker och kassaflödesrisker.

Utöver sådan information som ska lämnas enligt första-tredje styckena ska förvaltningsberättelsen innehålla sådana icke-finansiella upplysningar som behövs för förståelsen av företagets utveckling, ställning eller resultat och som är relevanta för den aktuella verksamheten, däribland upplysningar om miljö- och personalfrågor. Företag som bedriver verksamhet som är tillstånd- eller anmälningspliktig enligt miljöbalken ska alltid lämna upplysningar om verksamhetens påverkan på den yttre miljön.

Andra stycket 3-5, tredje stycket och fjärde stycket gäller inte *mindre* företag. Andra stycket 3-5, tredje stycket och fjärde stycket gäller inte *små* företag.

1 a §²⁷

I ett aktieföretag, vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige, *skall* förvaltningsberättelsen även innehålla

1. de senast beslutade riktlinjerna av det slag som avses i 8 kap. 51 § aktieföretagslagen (2005:551), och

I ett aktieföretag, vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige, *ska* förvaltningsberättelsen även innehålla

1. de senast beslutade riktlinjerna av det slag som avses i 8 kap. 51 § aktieföretagslagen (2005:551), och

²⁷ Senaste lydelse 2007:541.

2. styrelsens förslag till riktlinjer att gälla för tiden från nästa årsstämma.

Information enligt första stycket 1 får lämnas i anslutning till uppgifter som lämnas enligt 5 kap. 20 eller 22 §. I sådant fall *skall* förvaltningsberättelsen innehålla en hänvisning till den plats där informationen har lämnats.

2. styrelsens förslag till riktlinjer att gälla för tiden från nästa årsstämma.

Information enligt första stycket 1 får lämnas i anslutning till uppgifter som lämnas enligt 5 kap. 35 eller 37 §. I sådant fall *ska* förvaltningsberättelsen innehålla en hänvisning till den plats där informationen har lämnats.

2 §²⁸

I aktiebolag och ekonomiska föreningar *skall* i förvaltningsberättelsen även lämnas förslag till dispositioner beträffande bolagets eller föreningens vinst eller förlust. I en ekonomisk förening *skall*, om föreningen är moderföretag, dessutom lämnas uppgift om belopp som enligt årsredovisningarna för företag inom koncernen *skall* föras över från fritt eget kapital i koncernen till bundet eget kapital.

I aktiebolag och ekonomiska föreningar *ska* i förvaltningsberättelsen även lämnas förslag till dispositioner beträffande bolagets eller föreningens vinst eller förlust. I en ekonomisk förening *ska*, om föreningen är moderföretag, dessutom lämnas uppgift om belopp som enligt årsredovisningarna för företag inom koncernen *ska* föras över från fritt eget kapital i koncernen till bundet eget kapital.

Om det föreligger förslag om värdeöverföring enligt 17 kap. aktiebolagslagen (2005:551), ska förändringar i aktiebolagets eget kapital jämfört med föregående års balansräkning specificeras. Om bolaget har förvärvat egna aktier, ska fritt eget kapital minskas med utgiften för förvärvet. Har egna aktier överlåtits, ska fritt eget kapital ökas med inkomsten från överlåtelsen.

²⁸ Senaste lydelse 1999:1112.

Om det föreligger ett förslag om vinstutdelning enligt 10 kap. 1 § andra stycket 2 lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, ska förändringar i den ekonomiska föreningens eget kapital jämfört med föregående års balansräkning specificeras.

Finansieringsanalys

Kassaflödesanalys

5 §²⁹

I *finansieringsanalysen* skall redovisas företagets *finansiering och kapitalinvesteringar* under räkenskapsåret.

I *kassaflödesanalysen* ska företagets *in- och utbetalningar* under räkenskapsåret redovisas.

6 §³⁰

Förvaltningsberättelsen för ett aktiebolag vars *aktier, teckningsoptioner eller skuldebrev* är upptagna till handel på en reglerad marknad ska innehålla en bolagsstyrningsrapport, om inte bolaget har valt att med stöd av 8 § i stället upprätta en från årsredovisningen skild bolagsstyrningsrapport.

Förvaltningsberättelsen för ett aktiebolag vars *överlåtbara värdepapper* är upptagna till handel på en reglerad marknad ska innehålla en bolagsstyrningsrapport, om inte bolaget har valt att med stöd av 8 § i stället upprätta en från årsredovisningen skild bolagsstyrningsrapport.

Bolagsstyrningsrapporten ska innehålla upplysningar om

1. vilka principer för bolagsstyrning som tillämpas, utöver dem som följer av lag eller annan författning, och var uppgifter om dessa principer finns tillgängliga,
2. de viktigaste inslagen i bolagets system för intern kontroll och riskhantering i samband med den finansiella rapporteringen,
3. direkta eller indirekta aktieinnehav i bolaget, som representerar minst en tiondel av röstetalet för samtliga aktier i bolaget,
4. begränsningar i fråga om hur många röster varje aktieägare kan avge vid en bolagsstämma,

²⁹ Senaste lydelse 1999:1112.

³⁰ Senaste lydelse 2009:34.

5. bestämmelser i bolagsordningen om tillsättande och entledigande av styrelseledamöter samt om ändring av bolagsordningen,

6. av bolagsstämman lämnade bemyndiganden till styrelsen att besluta att bolaget ska ge ut nya aktier eller förvärva egna aktier,

7. hur bolagsstämman fungerar, bolagsstämmans huvudsakliga beslutanderätt, aktieägarnas rättigheter och hur dessa rättigheter utövas, i den omfattning som dessa förhållanden inte framgår av lag eller annan författning,

8. hur styrelsen och, i förekommande fall, inom bolaget inrättade kommittéer är sammansatta och hur de fungerar, i den omfattning som dessa förhållanden inte framgår av lag eller annan författning.

Om bolaget inte tillämpar någon kod för bolagsstyrning, ska skälen för detta anges. Om bolaget tillämpar en kod för bolagsstyrning, ska det i förekommande fall anges vilka delar av koden som bolaget avviker från och skälen för detta.

7 §³¹

Ett aktiebolag som endast har *teckningsoptioner eller skuldebrev* upptagna till handel på en reglerad marknad behöver inte i bolagsstyrningsrapporten lämna de upplysningar som anges i 6 § andra stycket 1, 7 och 8 samt i tredje stycket i samma paragraf. Detta gäller dock inte om bolagets aktier handlas på en handelsplattform enligt 1 kap. 5 § 12 lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden.

Ett aktiebolag som endast har *andra överlåtbara värdepapper än aktier* upptagna till handel på en reglerad marknad behöver inte i bolagsstyrningsrapporten lämna de upplysningar som anges i 6 § andra stycket 1, 7 och 8 samt i tredje stycket i samma paragraf.

Detta gäller dock inte om bolagets aktier handlas på en handelsplattform enligt 1 kap. 5 § 12 lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden.

9 §³²

Om förvaltningsberättelsen innehåller en sådan uppgift som avses i 8 § tredje stycket, ska bolagets revisor i ett skriftligt,

Om förvaltningsberättelsen innehåller en sådan uppgift som avses i 8 § tredje stycket, ska bolagets revisor i ett skriftligt,

³¹ Senaste lydelse 2009:34.

³² Senaste lydelse 2009:34.

undertecknat yttrande uttala sig om huruvida en sådan rapport som avses där har upprättats eller inte. När det gäller sådana upplysningar som avses i 6 § andra stycket 2–6 ska yttrandet vidare innehålla ett uttalande om huruvida upplysningarna är förenliga med årsredovisningen. Har det i rapporten tagits med sådana upplysningar som avses i 7 kap. 31 § andra stycket, ska yttrandet även innehålla ett uttalande om huruvida dessa upplysningar är förenliga med koncernredovisningen.

undertecknat yttrande uttala sig om huruvida en sådan rapport som avses där har upprättats eller inte. När det gäller sådana upplysningar som avses i 6 § andra stycket 2–6 ska yttrandet vidare innehålla ett uttalande om huruvida upplysningarna är förenliga med årsredovisningen. *Om upplysningarna innehåller väsentliga fel, ska revisorn ange detta och lämna behövliga upplysningar.* Har det i rapporten tagits med sådana upplysningar som avses i 7 kap. 31 § andra stycket, ska yttrandet även innehålla ett uttalande om huruvida dessa upplysningar är förenliga med koncernredovisningen.

Revisorns yttrande ska lämnas till bolagets styrelse inom samma tid som revisionsberättelsen och sedan fogas till bolagsstyrningsrapporten.

7 kap. 2 §³³

Ett moderföretag som är dotterföretag behöver inte upprätta koncernredovisning, om

1. företaget och dess samtliga dotterföretag omfattas av en koncernredovisning som upprättas av ett överordnat moderföretag, och
 2. det överordnade moderföretagets koncernredovisning har upprättats och reviderats enligt lagstiftning som har tillkommit i enlighet med *Europeiska gemenskapernas direktiv av den 13 juni 1983 om sammanställd redovisning (83/349/EEG)* eller på likvärdigt sätt.
2. det överordnade moderföretagets koncernredovisning har upprättats och reviderats a) enligt lagstiftning som har tillkommit i enlighet med *Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag,*

³³ Senaste lydelse 2013:436.

b) i enlighet med internationella redovisningsstandarder som har antagits enligt förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, eller

c) på ett sätt som Europeiska kommissionen har bedömt som likvärdigt med internationella redovisningsstandarder enligt b.

Första stycket gäller även om något dotterföretag av skäl som anges i 5 § andra eller tredje stycket inte omfattas av den upprättade koncernredovisningen.

Ett moderföretag som med stöd av första stycket inte självt har upprättat någon koncernredovisning ska ge in det överordnade moderföretagets koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse till registreringsmyndigheten enligt bestämmelserna i 8 kap. 3, 3 a och 3 c §§. Registreringsmyndigheten ska på det sätt som anges i 8 kap. 4 § kungöra att handlingarna har getts in. Om handlingarna inte är avfärdade på svenska, får registreringsmyndigheten förelägga moderföretaget att ge in en bestyrkt översättning till svenska. Ett sådant föreläggande ska beslutas om någon begär det. Om moderföretaget, i fall det hade upprättat en koncernredovisning, enligt 8 kap. 3 och 16 §§ inte skulle ha varit skyldigt att ge in denna och koncernrevisionsberättelsen till registreringsmyndigheten, ska vad som i nämnda paragrafer sägs om att handlingarna ska hållas tillgängliga i stället tillämpas på det överordnade moderföretagets koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse.

Första stycket gäller inte,

1. om delägare som har en kapitalandel i moderföretaget på minst tio procent senast sex månader före räkenskapsårets utgång hos moderföretagets styrelse eller motsvarande ledningsorgan har krävt att koncernredovisning ska upprättas, eller

2. om andelarna i moderföretaget eller *skuldebrev* som moderföretaget har utfärdat är upptagna till handel på en reglerad marknad. 2. om andelarna i moderföretaget eller *överlåtbara värdepapper* som moderföretaget har utfärdat är upptagna till handel på en reglerad marknad.

Den som enligt första stycket inte upprättar någon koncernredovisning ska upplysa om detta i en not till årsredovisningen samt lämna uppgift om namn, organisationsnummer eller, i före-

kommande fall, personnummer samt säte för det överordnade moderföretag som upprättar den i stycket nämnda koncernredovisningen.

3 §³⁴

Moderföretag i *mindre* koncerner behöver inte upprätta koncernredovisning.

Moderföretag i *små* koncerner behöver inte upprätta *någon* koncernredovisning, *om inte annat följer av andra stycket.*

Det som sägs i första stycket gäller inte om moderföretaget eller ett annat koncernföretag är ett företag av allmänt intresse.

3 a §³⁵

Ett moderföretag behöver inte upprätta koncernredovisning, om moderföretagets samtliga dotterföretag är av *ringa* betydelse med hänsyn till kravet i 6 § på rättvisande bild. Koncernredovisning ska dock upprättas, om två eller flera dotterföretag tillsammans *har mer än sådan ringa* betydelse.

Ett moderföretag behöver inte upprätta *någon* koncernredovisning, om moderföretagets samtliga dotterföretag är av *oväsentlig* betydelse med hänsyn till kravet i 6 § på rättvisande bild. Koncernredovisning ska dock upprättas, om två eller flera dotterföretag tillsammans *är av mer än oväsentlig* betydelse.

Ett moderföretag behöver inte heller upprätta någon koncernredovisning om moderföretagets samtliga dotterföretag av skäl som anges i 5 § tredje stycket inte ska omfattas av en koncernredovisning.

³⁴ Senaste lydelse 2009:34.

³⁵ Senaste lydelse 2010:686.

Dotterföretag som skall omfattas av koncernredovisningen *Dotterföretag som ska omfattas av koncernredovisningen*

5 §³⁶

Koncernredovisningen ska omfatta samtliga dotterföretag, om inte annat följer av andra eller tredje stycket.

Ett dotterföretag behöver inte omfattas av koncernredovisningen, om företaget är av *ringa* betydelse med hänsyn till kravet i 6 § på rättvisande bild. Om två eller flera dotterföretag tillsammans *har mer än sådan ringa* betydelse, ska de dock omfattas av koncernredovisningen.

Ett dotterföretag behöver inte omfattas av koncernredovisningen, om företaget är av *oväsentlig* betydelse med hänsyn till kravet i 6 § på rättvisande bild. Om två eller flera dotterföretag tillsammans *är av mer än oväsentlig* betydelse, ska de dock omfattas av koncernredovisningen.

Ett dotterföretag behöver inte heller omfattas av koncernredovisningen, om

1. betydande och varaktiga hinder i väsentlig grad begränsar moderföretagets möjligheter att utöva sitt inflytande över dotterföretaget,

2. nödvändig information för att upprätta koncernredovisningen inte kan fås utan oskälig kostnad eller inom rimlig tid, eller

3. andelarna i dotterföretaget innehåller tillfälligt och uteslutande i avsikt att säljas vidare.

Ett företag som tillämpar andra eller tredje stycket ska i en not upplysa om skälen för detta.

7 §³⁷

För koncernredovisningen tillämpas följande bestämmelser i 2 kap.:

4 § om andra grundläggande redovisningsprinciper,
4 a § om oväsentliga avvikelser,

5 § om språk och form,

6 § om valuta, och

7 § om undertecknande.

³⁶ Senaste lydelse 2010:686.

³⁷ Senaste lydelse 2000:34.

I koncernredovisningen *skall* beloppen anges i samma valuta som i moderföretagets årsredovisning.

I koncernredovisningen *ska* beloppen anges i samma valuta som i moderföretagets årsredovisning.

8 §³⁸

Koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen *skall* var för sig utgöra en sammanställning av balansräkningarna respektive resultaträkningarna för moderföretaget och de dotterföretag som omfattas av koncernredovisningen. Sammanställningen *skall* göras med tillämpning av 9-13 §§ och 18-23 §§. Vid redovisningen av andelar i andra företag än dotterföretag *skall* 25-30 §§ beaktas. I övrigt tillämpas 3 kap. *Vad* som sägs där om *större och mindre företag skall* dock i stället avse *större respektive mindre* koncerner.

Koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen *ska* var för sig utgöra en sammanställning av balansräkningarna respektive resultaträkningarna för moderföretaget och de dotterföretag som omfattas av koncernredovisningen. Sammanställningen *ska* göras med tillämpning av 9-13 §§ och 18-22 *a* §§. Vid redovisningen av andelar i andra företag än dotterföretag *ska* 25-30 §§ beaktas. I övrigt tillämpas 3 kap. *Det* som sägs där om *små, medelstora och stora företag ska* dock i stället avse *små, medelstora och stora* koncerner. *Om det i koncernen ingår ett företag av allmänt intresse, ska det som sägs i 3 kap. om företag av allmänt intresse tillämpas.*

MinoritetsandelarInnehav utan bestämmande inflytande9 §³⁹

Den del av eget kapital *och årets resultat* i ett dotterföretag som belöper sig på andelar ägda av någon annan än de koncernföretag som omfattas av koncernredovisningen *skall redovisas som*

Den del av eget kapital i ett dotterföretag som belöper sig på andelar ägda av någon annan än de koncernföretag som omfattas av koncernredovisningen *ska i koncernbalansräkningen redo-*

³⁸ Senaste lydelse 2006:871.

³⁹ Senaste lydelse 1999:1112.

särskilda poster i koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen.

visas som innehav utan bestämmande inflytande. Den del av årets resultat i ett dotterföretag som belöper sig på sådana andelar ska i koncernresultaträkningen redovisas som vinst eller förlust hänförlig till innehav utan bestämmande inflytande.

10 §⁴⁰

Koncernredovisningen *skall* hänföra sig till moderföretagets balansdag.

Om ett dotterföretags balansdag ligger mer än tre månader före moderföretagets balansdag, *skall* dotterföretaget omfattas av koncernredovisningen på grundval av en balansräkning som hänför sig till moderföretagets balansdag och en resultaträkning som avser moderföretagets räkenskapsår.

Om ett dotterföretags balansdag ligger högst tre månader före moderföretagets balansdag, *skall* upplysning lämnas om sådana händelser som är viktiga för att bedöma dotterföretagets ställning och resultat och som har inträffat mellan dotterföretagets och moderföretagets balansdagar.

Koncernredovisningen *ska* hänföra sig till moderföretagets balansdag.

Om ett dotterföretags balansdag ligger mer än tre månader före *eller efter* moderföretagets balansdag, *ska* dotterföretaget omfattas av koncernredovisningen på grundval av en balansräkning som hänför sig till moderföretagets balansdag och en resultaträkning som avser moderföretagets räkenskapsår.

Om ett dotterföretags balansdag ligger högst tre månader före *eller efter* moderföretagets balansdag, *ska* upplysning lämnas om sådana händelser som är viktiga för att bedöma dotterföretagets ställning och resultat och som har inträffat mellan dotterföretagets och moderföretagets balansdagar.

⁴⁰ Senaste lydelse 1999:1112.

12 §⁴¹

Koncernredovisningen och årsredovisningen *skall* upprättas med tillämpning av gemensamma principer för värderingen av tillgångar, avsättningar och skulder. Olika värderingsprinciper får användas, om det finns särskilda skäl. I sådant fall *skall* upplysning om detta lämnas i not med angivande av skälen för avvikelserna.

Har något av de koncernföretag som omfattas av koncernredovisningen tillämpat andra principer för värderingen av tillgångar, avsättningar och skulder än dem som tillämpas i koncernbalansräkningen, *skall* dessa tillgångar, avsättningar och skulder räknas om enligt sistnämnda principer.

Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med 6 §, får avvikelser göras från vad som föreskrivs i andra stycket. Sådan avvikelse får även göras, om en omräkning med hänsyn till kravet på rättvisande bild är *avringa betydelse*. I dessa fall *skall* upplysning om skälen för avvikelserna anges i en not.

Koncernredovisningen och årsredovisningen *ska* upprättas med tillämpning av gemensamma principer för värderingen av tillgångar, avsättningar och skulder. Olika värderingsprinciper får användas, om det finns särskilda skäl. I sådant fall *ska* upplysning om detta lämnas i not med angivande av skälen för avvikelserna.

Har något av de koncernföretag som omfattas av koncernredovisningen tillämpat andra principer för värderingen av tillgångar, avsättningar och skulder än dem som tillämpas i koncernbalansräkningen, *ska* dessa tillgångar, avsättningar och skulder räknas om enligt sistnämnda principer.

Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med 6 §, får avvikelser göras från vad som föreskrivs i andra stycket. *En* sådan avvikelse får även göras, om en omräkning är *oväsentlig* med hänsyn till kravet på rättvisande bild. Upplysning om skälen för avvikelserna *ska* anges i en not.

13 §⁴²

Fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, *skall* elimineras i koncernbalansräkningen.

Fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, *ska* elimineras i koncernbalansräkningen.

⁴¹ Senaste lydelse 2004:1173.

⁴² Senaste lydelse 1999:1112.

Intäkter och kostnader, som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst under räkenskapsåret, *skall* elimineras i koncernresultaträkningen.

Vad som sägs i första och andra styckena om eliminering av fordringar och skulder, intäkter och kostnader samt internvinster gäller inte om beloppen är av *ringa* betydelse med hänsyn till kravet i 6 § på rättvisande bild.

Med internvinst avses *antingen* en vinst vid överlåtelse av en tillgång inom koncernen *eller den på moderföretaget belöpande andelen av en sådan vinst*, i den utsträckning tillgången inte där- efter har överlåtits till en köpare utanför koncernen eller har förbrukats eller dess värde har satts ned hos det företag inom koncernen som har förvärvat tillgången. *Upplýsning om det internvinstbegrepp som har tillämpats skall lämnas i en not.*

Tilläggsupplýsningar

Allmänna tilläggsupplýsningar

Bestämmelserna om tilläggs- upplýsningar i 5 kap. 2, 3, 4 a-7 och 10-13 §§, 14 § andra och tredje styckena, 15-18 §§ samt 18 b-25 §§ tillämpas även på koncernredo-

Intäkter och kostnader, som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst under räkenskapsåret, *ska* elimineras i koncernresultaträkningen.

Det som sägs i första och andra styckena om eliminering av fordringar och skulder, intäkter och kostnader samt internvinster gäller inte om beloppen är av *oväsentlig* betydelse med hänsyn till kravet i 6 § på rättvisande bild.

Med internvinst avses en vinst vid överlåtelse av en tillgång inom koncernen i den utsträckning tillgången inte där- efter har överlåtits till en köpare utanför koncernen eller har förbrukats eller dess värde har satts ned hos det företag inom koncernen som har förvärvat tillgången.

Notupplýsningar

Allmänna notupplýsningar

14 §⁴³

En koncernredovisning ska innehålla de notupplýsningar som anges i 5 kap. 6-24 §§. Om koncernredovisningen avser en medelstor koncern, ska den även

⁴³ Senaste lydelse 2010:1515.

visningen. Det som sägs där om större företag ska i stället avse större koncerner och det som sägs om mindre företag ska i stället avse mindre koncerner. Det som sägs i 5 kap. 18 b § om medelantalet anställda ska avse medelantalet anställda i koncernen. Tilläggsupplysningarna ska lämnas på det sätt som anges i 5 kap. 1 § första stycket andra och tredje meningarna och andra stycket i samma paragraf.

innehålla de notupplysningar som anges i 5 kap. 25-28 och 31-49 §§. Om koncernredovisningen avser en stor koncern eller om det i koncernen ingår ett företag av allmänt intresse, ska den även innehålla de notupplysningar som anges i 5 kap. 25-28 och 31-51 §§.

Det som sägs i 5 kap. 4 § om notupplysningarnas placering och i 5 kap. 5 § om utelämnande av oväsentliga upplysningar ska tillämpas.

Trots det som sägs i första stycket får uppgifter enligt 5 kap. 20 § tredje stycket tredje meningen och 5 kap. 22 § andra stycket tredje meningen utelämnas i fråga om dotterföretag. Vid tillämpningen av *nämnda bestämmelser* ska dock de lämnade uppgifterna innefatta även löner och andra förmåner från koncernföretag.

Trots det som sägs i första stycket får uppgifter enligt 5 kap. 43 § tredje stycket tredje meningen och 5 kap. 44 § andra stycket tredje meningen utelämnas i fråga om dotterföretag. Vid tillämpningen av *de nämnda bestämmelserna* ska dock de lämnade uppgifterna avse även löner och andra förmåner från koncernföretag.

15 §⁴⁴

Om sammansättningen av de företag som omfattas av koncernredovisningen har ändrats väsentligt under räkenskapsåret, *skall* sådana upplysningar lämnas som gör det möjligt att jämföra de på varandra följande koncernredovisningarna.

Om sammansättningen av de företag som omfattas av koncernredovisningen har ändrats väsentligt under räkenskapsåret, *ska* sådana upplysningar lämnas som gör det möjligt att jämföra de på varandra följande koncernredovisningarna. *Detta får*

⁴⁴ Senaste lydelse 1999:1112.

ske genom upprättande av en justerad jämförande balansräkning och en justerad jämförande resultaträkning.

Uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag

Upplysningar om dotterföretag och vissa andra företag

16 §⁴⁵

För varje dotterföretag och intresseföretag skall dess namn, organisationsnummer och säte anges. Vidare skall anges den kapitalandel, beräknad med tillämpning av 1 kap. 6 §, som koncernföretag innehar i företaget.

Bestämmelserna i första stycket skall tillämpas även i fråga om andra företag i vilka ett koncernföretag självt eller på det sätt som anges i 1 kap. 6 § innehar en kapitalandel på minst 20 procent. Uppgifter om dessa företag behöver dock inte lämnas om uppgifterna med hänsyn till kravet på rättvisande bild är av ringa betydelse.

För varje dotterföretag ska dess namn, organisationsnummer och säte anges. Vidare ska anges den ägarandel, beräknad med tillämpning av 1 kap. 6 §, som koncernföretag innehar i företaget.

Bestämmelserna i första stycket ska tillämpas även ifråga om

1. intresseföretag som tas in i koncernredovisningen med tillämpning av 25-29 §§, och

2. gemensamt styrda företag som tas in i koncernredovisningen med tillämpning av 30 § och som ett koncernföretag, självt eller på det sätt som anges i 1 kap. 6 §, innehar en andel i.

I fråga om andra företag, i vilka ett koncernföretag självt eller på det sätt som anges i 1 kap. 6 § har ett strategiskt andelsinnehav, ska ägarandelen, företagets namn, organisationsnummer och säte anges. Vidare ska företagets eget kapital och resultatet för det senaste räkenskapsåret anges.

⁴⁵ Senaste lydelse 1999:1112.

I koncernredovisningen *skall* grunden för att ett företag har klassificerats som dotterföretag anges. Denna uppgift får utelämnas, om moderföretaget innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar och kapitalandelen i dotterföretaget är lika stor som rösträttsandelen.

I koncernredovisningen *ska* grunden för att ett företag har klassificerats som dotterföretag anges. Denna uppgift får utelämnas, om moderföretaget innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar och kapitalandelen i dotterföretaget är lika stor som rösträttsandelen. *I koncernredovisningen ska även anges grunden för att ett gemensamt styrt företag har tagits in i koncernredovisningen med tillämpning av 30 §.*

17 §⁴⁶

Bolagsverket får medge att uppgifter inte behöver lämnas enligt 16 § *första och andra* styckena, om uppgifterna är av sådant slag att de kan vålla allvarlig skada för moderföretaget eller för något av de angivna företagen.

Bolagsverket får medge att uppgifter inte behöver lämnas enligt 16 § *första-tredje* styckena, om uppgifterna är av sådant slag att de kan vålla allvarlig skada för moderföretaget eller för något av de angivna företagen.

Hur dotterföretag skall räknas in i koncernredovisningen

Hur dotterföretag ska räknas in i koncernredovisningen

18 §⁴⁷

Sammanställning avseende moderföretag och dotterföretag *skall* göras enligt någon av de metoder som anges i 19-22 a §§ eller 23 §.

Sammanställning avseende moderföretag och dotterföretag *ska* göras enligt någon av de metoder som anges i 19-22 a §§.

⁴⁶ Senaste lydelse 2004:244.

⁴⁷ Senaste lydelse 2004:1173.

22 §⁴⁸

Om det efter en avräkning enligt 21 § föreligger ett positivt skillnadsbelopp, *skall* detta redovisas som goodwill i koncernbalansräkningen. Bestämmelserna i 4 kap. 4 och 5 §§ gäller även för sådan goodwill.

Om det efter en avräkning enligt 21 § föreligger ett negativt skillnadsbelopp *som motsvarar en vid förvärvstidpunkten förväntad ogynnsam resultatutveckling eller förväntade utgifter i dotterföretaget*, *skall* detta skillnadsbelopp redovisas i koncernbalansräkningen. *Skillnadsbeloppet får upplösas och intäktsföras i takt med att förväntningarna infrias.*

Om positiva och negativa skillnadsbelopp avräknas mot varandra, *skall* upplysning om skillnadsbeloppen lämnas i en not.

Hur andelar i intresseföretag och vissa andra företag skall räknas in i koncernredovisningen

Om det efter en avräkning enligt 21 § föreligger ett positivt skillnadsbelopp, *ska* detta redovisas som goodwill i koncernbalansräkningen. Bestämmelserna i 4 kap. 4 och 5 §§ gäller även för sådan goodwill.

Om det efter en avräkning enligt 21 § föreligger ett negativt skillnadsbelopp *ska* detta skillnadsbelopp redovisas i koncernbalansräkningen *som negativ goodwill. Negativ goodwill får upplösas och intäktsföras när en sådan behandling överensstämmer med bestämmelserna i 2 kap. 2-4 §§.*

Om positiva och negativa skillnadsbelopp avräknas mot varandra, *ska* upplysning om skillnadsbeloppen lämnas i en not.

Hur andelar i intresseföretag och vissa andra företag ska räknas in i koncernredovisningen

25 §⁴⁹

Andelar i intresseföretag *skall* redovisas i koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen med tillämpning av bestämmelserna i 26-29 §§, om inte annat följer av tredje stycket eller 30 §.

Andelar i intresseföretag *ska* redovisas i koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen med tillämpning av bestämmelserna i 26-29 §§, om inte annat följer av tredje stycket eller 30 §.

⁴⁸ Senaste lydelse 2004:1173.

⁴⁹ Senaste lydelse 1999:1112.

Vid tillämpning av första stycket *skall* bestämmelserna i 12 § om värdering och 13 § om internvinsteliminering tillämpas, om det inte finns särskilda hinder mot detta. Med internvinst *skall* därvid avses den andel i vinst som belöper på moderföretaget vid överlåtelse mellan intresseföretag och koncernföretag.

Ett intresseföretag behöver inte redovisas enligt första stycket, om

1. företaget *har ringa betydelse* med hänsyn till kravet i 6 § på rättvisande bild, eller

2. förhållandena motsvarar dem som anges i 5 § tredje stycket.

Den som tillämpar tredje stycket *skall* i en not upplysa om skälen för detta.

Vid tillämpning av första stycket *ska* bestämmelserna i 12 § om värdering och 13 § om internvinsteliminering tillämpas, om det inte finns särskilda hinder mot detta. Med internvinst *ska* därvid avses den andel i vinst som belöper på moderföretaget vid överlåtelse mellan intresseföretag och koncernföretag.

1. *det strategiska andelsinnehavet i företaget är oväsentligt* med hänsyn till kravet i 6 § på rättvisande bild, eller

2. förhållandena motsvarar dem som anges i 5 § tredje stycket.

Den som tillämpar tredje stycket *ska* i en not upplysa om skälen för detta.

30 §⁵⁰

Ett företag som omfattas av en koncernredovisning och som tillsammans med ett eller flera företag, som inte omfattas av koncernredovisningen, leder ett *annat företag som inte är dotterföretag, får* redovisa sin ägarandel i det sistnämnda företaget enligt andra stycket.

I koncernbalansräkningen får tas upp en så stor andel av det *underordnade företagens* tillgångar, avsättningar och skulder som belöper på ägarandelen. I koncernresultaträkningen får tas

Ett företag som omfattas av en koncernredovisning och som tillsammans med ett eller flera företag, som inte omfattas av koncernredovisningen, leder ett *gemensamt styrt företag, ska* redovisa sin ägarandel i det sistnämnda företaget enligt andra stycket *eller enligt 25-29 §§*.

I koncernbalansräkningen får tas upp en så stor andel av det *gemensamt styrda företagens* tillgångar, avsättningar och skulder som belöper på ägarandelen. I koncernresultaträkningen får tas

⁵⁰ Senaste lydelse 1999:1112.

upp en så stor andel av det *underordnade företags* intäkter och kostnader som belöper på ägarandelen. Vid redovisning enligt detta stycke *skall* 10-13, 15 och 19-22 §§ tillämpas. *Ett företag som tillämpar denna paragraf skall i en not upplysa om skälen för detta.* Uppgift enligt 5 kap. 18 § *skall* anges särskilt för varje företag för vilket ägarandelar redovisas med tillämpning av denna paragraf.

upp en så stor andel av det *gemensamt styrda företags* intäkter och kostnader som belöper på ägarandelen. Vid redovisning enligt detta stycke *ska* 10-13, 15 och 19-22 §§ tillämpas. Uppgift enligt 5 kap. 22 och 40 §§ *ska* anges särskilt för varje företag för vilket ägarandelar redovisas med tillämpning av denna paragraf.

31 §⁵¹

Förvaltningsberättelse och finansieringsanalys för koncernen ska upprättas med tillämpning av 6 kap. 1 § och 2 a–5 §§. Det som sägs i 6 kap. 1 § om *mindre* företag ska i stället avse *mindre* koncerner.

Om moderbolaget är ett aktiebolag och bolagets eller något av dess dotterföretags andelar, *teckningsoptioner eller skuldebrev* är upptagna till handel på en reglerad marknad, ska det i förvaltningsberättelsen lämnas upplysning om de viktigaste inslagen i koncernens system för intern kontroll och riskhantering i samband med upprättandet av koncernredovisningen.

Om moderbolaget har upprättat en bolagsstyrningsrapport som inte utgör en del av förvaltningsberättelsen och det i rapporten har tagits med sådana upplysningar om koncernen som avses i andra stycket, behöver upplysningarna inte lämnas också i koncernredo-

Förvaltningsberättelse och finansieringsanalys för koncernen ska upprättas med tillämpning av 6 kap. 1 § och 2 a–5 §§. Det som sägs i 6 kap. 1 § om *små* företag ska i stället avse *små* koncerner.

Om moderbolaget är ett aktiebolag och bolagets eller något av dess dotterföretags andelar *eller överlåtbara värdepapper* är upptagna till handel på en reglerad marknad, ska det i förvaltningsberättelsen lämnas upplysning om de viktigaste inslagen i koncernens system för intern kontroll och riskhantering i samband med upprättandet av koncernredovisningen.

⁵¹ Senaste lydelse 2009:34.

visningen. I sådana fall ska dock förvaltningsberättelsen för koncernen innehålla en uppgift om den plats i rapporten där upplysningarna lämnas.

32 §⁵²

Ett företag som omfattas av artikel 4 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder ska tillämpa enbart följande bestämmelser i detta kapitel:

1. 1-3 a §§ om skyldighet att upprätta koncernredovisning,
2. 4 § första stycket 4 om förvaltningsberättelse,
3. 7 § vad gäller hänvisningarna till 2 kap. 5 § om språk och form och 2 kap. 7 § om undertecknande,
4. 12 § första stycket om värderingsprinciper,
5. 14 § vad gäller hänvisningarna till följande bestämmelser i 5 kap.:
 - 12 § om lån till ledande befattningshavare,
 - 15 § första och tredje styckena om en ekonomisk förenings eget kapital,
 - 18 § om medelantalet anställda under räkenskapsåret,
 - 18 b § om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,
 - 20 § första stycket 1 samt andra och tredje styckena samt 21 § om löner, ersättningar och sociala kostnader,
 - 22 § om pensioner och liknande förmåner,
 - 23 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,
 - 24 § om suppleanter och vice verkställande direktör, och
4. 8 § till den del paragrafen hänvisar till 3 kap. 10 b § första och tredje styckena om en ekonomisk förenings eget kapital.
5. 12 § första stycket om värderingsprinciper,
6. 14 § vad gäller hänvisningarna till följande bestämmelser i 5 kap.:
 - 20 § om lån till ledande befattningshavare,
 - 22 § om medelantalet anställda under räkenskapsåret,
 - 33 § om ytterligare upplysningar om lån till ledande befattningshavare,
 - 40 § om ytterligare upplysningar om anställda,
 - 41 § om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,
 - 43 § första stycket 1 samt andra och tredje styckena om löner, ersättningar och sociala kostnader,

⁵² Senaste lydelse 2010:1515.

- 25 § om avtal om avgångsvederlag,

6. 31 § första stycket, vad gäller hänvisningarna till 6 kap. 1 och 2 a-4 §§ om förvaltningsberättelsens innehåll, och

7. 31 § andra och tredje styckena om koncernens system för intern kontroll och riskhantering.

- 44 § om pensioner och liknande förmåner,

- 45 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,

- 46 § om suppleanter och vice verkställande direktör,

- 47 § om avtal om avgångsvederlag, *och*

- 51 § om ersättningar till revisor.

7. 31 § första stycket, vad gäller hänvisningarna till 6 kap. 1 och 2 a-4 §§ om förvaltningsberättelsens innehåll, och

8. 31 § andra och tredje styckena om koncernens system för intern kontroll och riskhantering.

Ett företag som avses i första stycket behöver inte lämna upplysningar enligt 6 kap. 1 §, om upplysningarna lämnas på annan plats i redovisningen. I sådant fall ska förvaltningsberättelsen för koncernen innehålla en hänvisning till den plats där uppgifterna har lämnats.

8 kap.

3 §⁵³

Den skyldighet att offentliggöra årsredovisningen som följer av 6 kap. 2 § bokföringslagen (1999:1078) ska fullgöras på följande sätt. På samma sätt ska även revisionsberättelsen offentliggöras.

1. Aktiebolag

Bestyrkta kopior av handlingarna ska ha kommit in till registreringsmyndigheten inom en månad efter det att bolagsstämman fastställde balansräkningen och resultaträkningen.

På kopian av årsredovisningen ska en styrelseledamot eller den verkställande direktören teckna bevis om att balansräkningen och resultaträkningen har fastställts. Uppgift ska också lämnas om fastställsedagen. Beviset ska även innehålla uppgift om bolagsstämmans beslut beträffande bolagets vinst eller förlust.

⁵³Senaste lydelse 2009:702.

2. Ekonomiska föreningar

Kopior av handlingarna ska hållas tillgängliga för alla som är intresserade senast från en månad efter det att föreningsstämman fastställde balansräkningen och resultaträkningen. Efter särskilt föreläggande av registreringsmyndigheten ska bestyrkta kopior av handlingarna ges in dit. Sådant föreläggande ska utfärdas när någon begär det. Föreningar som enligt 1 kap. 3 § utgör *större* företag och föreningar som är moderföretag i koncerner som enligt samma paragraf utgör *större* koncerner är skyldiga att ge in handlingarna till registreringsmyndigheten även om något föreläggande inte har utfärdats. Handlingarna ska i dessa fall ha kommit in till myndigheten inom en månad från fastställelsebeslutet.

På kopian av årsredovisningen ska en styrelseledamot eller den verkställande direktören teckna bevis om att balansräkningen och resultaträkningen har fastställts. Uppgift ska också lämnas om fastställsedagen. Beviset ska även innehålla föreningsstämmans beslut beträffande föreningens vinst eller förlust.

3. Handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare och grupperingar enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1082/2006

Kopior av handlingarna ska ha kommit in till registreringsmyndigheten inom sex månader efter räkenskapsårets utgång.

4. Stiftelser

2. Ekonomiska föreningar

Kopior av handlingarna ska hållas tillgängliga för alla som är intresserade senast från en månad efter det att föreningsstämman fastställde balansräkningen och resultaträkningen. Efter särskilt föreläggande av registreringsmyndigheten ska bestyrkta kopior av handlingarna ges in dit. Sådant föreläggande ska utfärdas när någon begär det. Föreningar som enligt 1 kap. 3 § utgör *medelstora eller stora företag eller företag av allmänt intresse* och föreningar som är moderföretag i koncerner som enligt samma paragraf utgör *medelstora eller stora* koncerner är skyldiga att ge in handlingarna till registreringsmyndigheten även om något föreläggande inte har utfärdats. Handlingarna ska i dessa fall ha kommit in till myndigheten inom en månad från fastställelsebeslutet.

Kopior av handlingarna ska ha kommit in till registreringsmyndigheten inom sex månader efter räkenskapsårets utgång. Beträffande kollektivavtalsstiftelser samt stiftelser som avses i 9 kap. 10 § första stycket stiftelselagen (1994:1220) gäller i stället att bestyrkta kopior ska hållas tillgängliga för alla som är intresserade senast från sex månader efter räkenskapsårets utgång.

5. Övriga företag

Kopior av handlingarna ska hållas tillgängliga för alla som är intresserade senast från sex månader efter räkenskapsårets utgång. Efter särskilt föreläggande av registreringsmyndigheten ska bestyrkta kopior av handlingarna ges in dit. Sådant föreläggande ska utfärdas när någon begär det. *Större företag och moderföretag i större koncerner* är skyldiga att ge in handlingarna till registreringsmyndigheten även om något föreläggande inte har meddelats. Handlingarna ska i dessa fall ha kommit in till myndigheten inom sex månader från räkenskapsårets utgång.

5. Övriga företag

Kopior av handlingarna ska hållas tillgängliga för alla som är intresserade senast från sex månader efter räkenskapsårets utgång. Efter särskilt föreläggande av registreringsmyndigheten ska bestyrkta kopior av handlingarna ges in dit. Sådant föreläggande ska utfärdas när någon begär det. *Företag som är medelstora eller stora företag eller företag av allmänt intresse och moderföretag i medelstora eller stora koncerner* är skyldiga att ge in handlingarna till registreringsmyndigheten även om något föreläggande inte har meddelats. Handlingarna ska i dessa fall ha kommit in till myndigheten inom sex månader från räkenskapsårets utgång.

Med en bestyrkt kopia jämföras vid tillämpningen av denna lag ett elektroniskt original.

15 §⁵⁴

Om ett företag publicerar sin årsredovisning i ofullständigt skick, ska det av publikationen framgå att den inte är fullständig. Det ska också anges om den fullständiga årsredovisningen har getts in till registreringsmyndigheten.

En årsredovisning får, när den publiceras i ofullständigt skick, inte åtföljas av revisionsberättelsen. Publikationen ska i stället inne-

⁵⁴Senaste lydelse 2010:1515.

hålla revisornas uttalande om att den fullständiga årsredovisningen har upprättats enligt lag, liksom uppgift om anmärkningar enligt

1. 9 kap. 31, 33 och 34 §§ aktiebolagslagen (2005:551),
2. 8 kap. 13 § andra-fjärde styckena lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar,
3. 28-30 §§ revisionslagen (1999:1079), och
4. 4 kap. 11 § andra och tredje styckena stiftelselagen (1994:1220).

Om någon revisionsberättelse inte har lämnats, ska detta förhållande liksom skälen för det anges.

Trots bestämmelserna i andra stycket får en ofullständig årsredovisning publiceras tillsammans med revisionsberättelsen, om ofullständigheten består i att

- | | |
|---|---|
| <ol style="list-style-type: none"> 1. upplysningar enligt 5 kap. 18 § har lämnats utan uppgift om fördelningen mellan kvinnor och män eller utan uppgift om fördelningen mellan olika länder, eller 2. uppgift enligt 5 kap. 18 b § inte har lämnats. | <ol style="list-style-type: none"> 1. upplysningar enligt 5 kap. 40 § har lämnats utan uppgift om fördelningen mellan kvinnor och män eller utan uppgift om fördelningen mellan olika länder, eller 2. uppgift enligt 5 kap. 41 § inte har lämnats. |
|---|---|

16 §⁵⁵

Detta kapitel tillämpas också på koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse med följande avvikelser:

1. Trots bestämmelserna i 3 § 2 och 5 är moderföretag alltid skyldiga att ge in koncernredovisningen och koncernrevisionsberättelsen till registreringsmyndigheten.

<p>2. Trots bestämmelserna i 15 § andra stycket får en ofullständig koncernredovisning, förutom i fall som avses i 15 § fjärde stycket, publiceras tillsammans med koncernrevisionsberättelsen, om ofullständigheten</p>	<p>2. Trots bestämmelserna i 15 § andra stycket får en ofullständig koncernredovisning, förutom i fall som avses i 15 § fjärde stycket, publiceras tillsammans med koncernrevisionsberättelsen, om ofullständigheten</p>
--	--

⁵⁵Senaste lydelse 1999:1112.

består i att uppgifter som anges i 7 kap. 16 § och som är av *ringa* betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild har utelämnats.

består i att uppgifter som anges i 7 kap. 16 § och som är av *oväsentlig* betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild har utelämnats.

Bilaga 1

Uppställningsform för balansräkningen (kontoform)

TILLGÅNGAR

A. Tecknat men ej inbetalt kapital

B. Anläggningstillgångar

I. Immateriella anläggningstillgångar

1. Balanserade utgifter för utvecklingsarbeten och liknande arbeten
2. Koncessioner, patent, licenser, varumärken samt liknande rättigheter
3. Hyresrätter och liknande rättigheter
4. Goodwill
5. Förskott avseende immateriella anläggningstillgångar

II. Materiella anläggningstillgångar

1. Byggnader och mark
2. Maskiner och andra tekniska anläggningar
3. Inventarier, verktyg och installationer
4. Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar

III. Finansiella anläggningstillgångar

1. Andelar i koncernföretag
2. Fordringar på koncernföretag
3. Andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag
4. Fordringar på intresseföretag och gemensamt styrda företag
5. Strategiska andelsinnehav i övriga företag
6. Fordringar på övriga företag i vilka strategiska andelsinnehav förekommer
7. Andra långfristiga värdepappersinnehav

8. Lån till delägare och andra, till vilka delägare står i sådant förhållande som sägs i 21 kap. 1 § 3, 4 eller 5 aktiebolagslagen (2005:551)

9. Andra långfristiga fordringar

C. Omsättningstillgångar

I. Varulager m.m.

1. Råvaror och förnödenheter
2. Varor under tillverkning
3. Färdiga varor och handelsvaror
4. Pågående arbete för annans räkning
5. Förskott till leverantörer

II. Fordringar

1. Kundfordringar
2. Fordringar på koncernföretag
3. Fordringar på intresseföretag och gemensamt styrda företag
4. Fordringar på övriga företag i vilka strategiska andelsinnehav förekommer
5. Övriga fordringar
6. Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter

III. Kortfristiga placeringar

1. Andelar i koncernföretag
2. Övriga kortfristiga placeringar

IV. Kassa och bank

EGET KAPITAL, AVSÄTTNINGAR OCH SKULDER

A. Eget kapital, med uppgift om vad som utgör fritt eget kapital och bundet eget kapital

Aktiebolag:

I. Aktiekapital

II. Överkursfond

III. Uppskrivningsfond

IV Andra fonder

- 1. Reservfond*
 - 2. Kapitalandelsfond*
 - 3. Fond för verkligt värde*
 - 4. Fond för utvecklingsutgifter*
 - 5. Övrigt*
- V. Balanserad vinst eller förlust*
- VI. Årets resultat*

Ekonomiska föreningar:*I. Inbetalda insatser och emissionsinsatser*

- 1. Medlemsinsatser*
 - 2. Förlagsinsatser*
- II. Uppskrivningsfond*

III. Andra fonder

- 1. Reservfond*
- 2. Kapitalandelsfond*
- 3. Fond för verkligt värde*
- 4. Fond för utvecklingsutgifter*
- 5. Övrigt*

*IV. Balanserad vinst eller förlust**V. Årets resultat***Övriga företag:***I. Eget kapital vid räkenskapsårets början*

- II. Insättningar eller uttag under året*
- III. Förändringar i kapitalandelsfonden*
- IV. Förändringar i fonden för verkligt värde*
- V. Årets resultat*
- VI. Eget kapital vid räkenskapsårets slut*

B. Obeskattade reserver

C. Avsättningar

1. *Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser*
2. *Avsättningar för skatter*
3. *Övriga avsättningar*

D. Skulder

1. *Obligationslån*
2. *Skulder till kreditinstitut*
3. *Förskott från kunder (får även redovisas som avdragspost under Varulager m.m.)*
4. *Leverantörsskulder*
5. *Växelskulder*
6. *Skulder till koncernföretag*
7. *Skulder till intresseföretag och gemensamt styrda företag*
8. *Skulder till övriga företag i vilka strategiska andelsinnehav förekommer*
9. *Skatteskulder*
10. *Övriga skulder*
 - a) *Återbetalningspliktiga medel mottagna av allmänheten enligt lagen (2004:299) om inlåningsverksamhet*
 - b) *Andra skulder*
11. *Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter*

Bilaga 2

Uppställningsform I för resultaträkning (rapportform med kostnadslagsindelning)

1. *Nettoomsättning*
2. *Förändring av varulager*
3. *Aktiverat arbete för egen räkning*
4. *Övriga rörelseintäkter*
5. *Råvaror och förnödenheter*
6. *Övriga externa kostnader*
7. *Personalkostnader*
8. *Avskrivningar och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar*

9. Nedskrivningar av omsättningstillgångar utöver normala nedskrivningar

10. Övriga rörelsekostnader

11. Intäkter från andelar i koncernföretag

12. Intäkter från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag

13. Intäkter från övriga företag i vilka strategiska andelsinnehav förekommer

14. Intäkter från övriga värdepapper och fordringar som är anläggningstillgångar (med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag)

15. Övriga ränteintäkter och liknande intäkter (med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag)

16. Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar

17. Räntekostnader och liknande kostnader (med särskild uppgift om kostnader avseende koncernföretag)

18. Bokslutsdispositioner

19. Skatt på årets resultat

20. Övriga skatter

Bilaga 3

Uppställningsform II för resultaträkning (rapportform med funktionsindelning)

1. Nettoomsättning

2. Kostnad för sålda varor

3. Bruttoresultat

4. Försäljningskostnader

5. Administrationskostnader

6. Övriga rörelseintäkter

7. Övriga rörelsekostnader

8. Intäkter från andelar i koncernföretag

9. Intäkter från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag

10. Intäkter från övriga företag i vilka strategiska andelsinnehav förekommer

11. Intäkter från övriga värdepapper och fordringar som är anläggningstillgångar (med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag)
12. Övriga ränteintäkter och liknande intäkter (med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag)
13. Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar
14. Räntekostnader och liknande kostnader (med särskild uppgift om kostnader avseende koncernföretag)
15. Bokslutsdispositioner
16. Skatt på årets resultat
17. Övriga skatter
18. Årets resultat

Denna lag träder i kraft den 20 juli 2015 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

2 Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag

dels att nuvarande 1 kap. 2 och 4 §§, 2 kap. 2 §, 3 kap. 1-3 §§, 4 kap. 1 och 3 §§, 5 kap. 1, 2, 4 och 6 §§, 6 kap. 1 §, 7 kap. 2, 4, 6 a och 7 §§ samt bilagorna 1 och 2 till lagen ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas fem nya paragrafer, 3 kap. 4 och 5 §§, 4 kap. 7 § samt 5 kap. 2 a och 8 §§, av följande lydelse,

dels att rubriken till 5 kap. och rubrikerna närmast före 3 kap. 3 § samt 5 kap. 2, 4 och 6 §§ ska ha följande lydelse,

dels att det närmast före de nya 3 kap. 4 och 5 §§, den nya 4 kap. 7 § samt de nya 5 kap. 2 a och 8 §§ ska införas nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

2 §⁵⁶

När det i denna lag hänvisas till en bestämmelse i årsredovisningslagen (1995:1554) ska bestämmelsen tillämpas även om den anges gälla för aktiebolag, om inte annat särskilt föreskrivs.

Bestämmelser i årsredovisningslagen som ska tillämpas på *större företag och större koncerner* ska tillämpas på kreditinstitut och värdepappersbolag som omfattas av denna lag, om inte annat särskilt föreskrivs.

Bestämmelser i årsredovisningslagen som ska tillämpas på *företag av allmänt intresse eller på koncerner som innehåller företag av allmänt intresse* ska tillämpas på kreditinstitut och värdepappersbolag som omfattas av denna lag, om inte annat särskilt föreskrivs.

Bestämmelser i årsredovisningslagen som gäller ekonomiska föreningar ska tillämpas på medlemsbanker och kreditmarknadsföreningar, om inte annat särskilt föreskrivs.

Om bestämmelsen i årsredovisningslagen hänvisar till en annan

⁵⁶ Senaste lydelse 2011:764.

bestämmelse i årsredovisningslagen eller till årsredovisningslagen i dess helhet, ska även hänvisningen tillämpas, om inte annat följer av bestämmelserna i denna lag eller i föreskrifter som meddelats med stöd av denna lag.

1 kap.

4 §⁵⁷

Följande bestämmelser i 1 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) *skall* tillämpas :

3 § första stycket 2 om definition av andelar,

4 och 5 §§ om koncern- och intresseföretagsdefinitioner,

6 § om hänsynstagande till vissa rättigheter hos mellanman m.m., samt

7 § om skyldighet för moderföretag och dotterföretag att lämna varandra upplysningar.

Följande bestämmelser i 1 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) *ska* tillämpas :

3 § första stycket 2 om definition av andelar,

3 a-3 c §§ om vad som avses med närstående parter,

4 § om vad som avses med koncern, moderföretag och dotterföretag,

4 a § om vad som avses med strategiska andelsinnehav,

5 § om vad som avses med intresseföretag,

5 a § om vad som avses med gemensamt styrda företag,

6 § om hänsynstagande till vissa rättigheter hos mellanman m.m., samt

7 § om skyldighet för moderföretag och dotterföretag att lämna varandra upplysningar.

2 kap.

2 §⁵⁸

Följande bestämmelser om årsredovisningens innehåll i 2 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) ska tillämpas:

1 § om årsredovisningens delar,

2 § om överskådlighet och god redovisningssed,

3 § om rättvisande bild,

4 § om andra grundläggande redovisningsprinciper,

⁵⁷ Senaste lydelse 2006:872.

⁵⁸ Senaste lydelse 2008:94.

4 a § om oväsentliga avvikelser,

5 § om form och språk,
 6 § om valuta, samt
 7 § första och femte-sjunde styckena om årsredovisningens undertecknande.

3 kap.

1 §⁵⁹

Balansräkningen *skall* upprättas enligt den uppställningsform som anges i bilaga 1 till denna lag. Resultaträkningen *skall* upprättas enligt den uppställningsform som anges i bilaga 2. Hänvisningar i denna lag till poster gäller poster i dessa uppställningsformer, om inte annat framgår.

Balansräkningen *ska* upprättas enligt den uppställningsform som anges i bilaga 1 till denna lag. Resultaträkningen *ska* upprättas enligt den uppställningsform som anges i bilaga 2. Hänvisningar i denna lag till poster gäller poster i dessa uppställningsformer, om inte annat framgår.

Trots bestämmelserna i första stycket samt 2 och 3 §§ får kreditinstitut och värdepappersbolag som avses i tredje stycket dela upp posterna med hänsyn till deras karaktär och relativa likviditet, om det är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§ årsredovisningslagen (1995:1554).

Bestämmelserna i andra stycket gäller

1. företag som omfattas av en koncernredovisning som upprättas med tillämpning av de internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, och

2. andra företag vars *aktier* eller *skuldebrev* är upptagna till handel på en reglerad marknad. 2. andra företag vars *överlått* eller *bara värdepapper* är upptagna till handel på en reglerad marknad.

Regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, Finansinspektionen får meddela föreskrifter om avvikande uppställningsformer för balansräkningen och resultaträkningen för värdepappersbolag, om avvikelserna är nödvändiga med hänsyn till dessa bolags särskilda verksamhetsinriktning.

⁵⁹ Senaste lydelse 2007:542.

2 §⁶⁰

Med beaktande av vad som föreskrivs i 3 § *skall* följande bestämmelser om balansräkningen och resultaträkningen i 3 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

1 § om balansräkningens innehåll,

2 § om resultaträkningens innehåll,

4 § första, tredje och fjärde styckena om uppställning och sammanslagning av poster m.m.,

5 § första-tredje styckena om jämförelsetal,

5 a § om överkursfonden,

8 § om specificering av större periodiseringsposter,

9 § om avsättningar,

10 § om specificering av vissa större avsättningar, samt

13 § om extraordinära intäkter och kostnader.

Särskilda regler om sammanslagning av poster och om åtaganden

Med beaktande av vad som föreskrivs i 3 § *ska* följande bestämmelser om balansräkningen och resultaträkningen i 3 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

1 § om balansräkningens innehåll,

2 § om resultaträkningens innehåll,

4 § första, fjärde och femte styckena om uppställning och sammanslagning av poster m.m.,

5 § första-tredje styckena om jämförelsetal,

5 a § om överkursfonden,

8 § om specificering av större periodiseringsposter,

9 § om avsättningar,

10 § om specificering av vissa större avsättningar, samt

13 § om oväsentliga avvikelser.

Särskilda regler om sammanslagning av poster

3 §

De i 2 § angivna bestämmelserna i 3 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) *skall* tillämpas med följande avvikelser:

De i 2 § angivna bestämmelserna i 3 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) *ska* tillämpas. Vad som sägs i 4 § *femte* stycket om sammanslagning av poster som föregås av arabiska siffror *ska* gälla poster som föregås av små bokstäver.

⁶⁰ Senaste lydelse 2006:872.

1. Vad som i 4 § fjärde stycket sägs om sammanslagning av poster som föregås av arabiska siffror skall gälla poster som föregås av små bokstäver.

2. Inom linjen skall, utöver ställda säkerheter och ansvarsförbindelser, oåterkalleliga åtaganden som innebär risktagande anges.

Särskilda regler om indelningen av eget kapital

4 §

Utöver vad som följer av 1–3 §§ ska följande bestämmelser tillämpas beträffande indelningen av eget kapital:

1. I bankaktiebolag och andra aktiebolag som omfattas av denna lag ska eget kapital delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust. Under bundet eget kapital ska tas upp Aktiekapital, Uppskrivningsfond, Fond för utvecklingsutgifter, Reservfond och Kapitalandelsfond. Under fritt eget kapital ska tas upp fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust samt vinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas därvid upp som avdragsposter.

2. I sparbank ska eget kapital delas upp i fonder och vinst eller förlust för räkenskapsåret. Med fonder avses Grundfond, Uppskrivningsfond, Reservfond, Kapitalandelsfond, Fond för

verkligt värde, Garantifond samt Fond för utvecklingsutgifter. Benämningen fond får inte användas för annat belopp i balansräkningen. Förlust för räkenskapsåret tas upp som avdragspost.

3. I medlemsbank och kreditmarknadsförening ska eget kapital delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust. Under bundet eget kapital ska tas upp Insatskapital, Uppskrivningsfond, Fond för utvecklingsutgifter, Reserufond och Kapitalandelsfond. Medlemsinsatser och förlagsinsatser ska redovisas var för sig. Under fritt eget kapital ska tas upp fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust samt vinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas därvid upp som avdragsposter.

4. Aktiebolag, medlemsbanker och ekonomiska föreningar som omfattas av denna lag ska lämna närmare upplysningar om det belopp av fritt eget kapital som inte kan anses utdelningsbart med hänsyn till tillämpliga bestämmelser om kapitalskydd enligt rörelselagarna för kreditinstitut och värdepappersbolag, samt om de förhållanden som motiverar bedömningen.

5. Om en sparbank har bidrag till garantifonden i annan valuta än i redovisningsvalutan, ska dessa räknas om enligt växel-

kursen på balansdagen. Skillnaden mellan det omräknade beloppet och motsvarande belopp vid räkenskapsårets ingång, ska föras mot Andra fonder.

Oväsentliga avvikelser

5 §

Kreditinstitut och värdepappersbolag får avvika från vad som föreskrivs i 1-4 §§ och i bilagorna 1 och 2 till lagen, om effekten av avvikelserna är oväsentlig.

4 kap.

1 §⁶¹

Med beaktande av vad som föreskrivs i 2 § ska följande bestämmelser om värderingen i 4 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

1 § första stycket och 2 § om vad som är anläggningstillgångar och omsättningstillgångar,

3 § om anskaffningsvärde för anläggningstillgångar,

4 § om avskrivning av anläggningstillgångar,

5 § om nedskrivning av anläggningstillgångar,

6-8 §§ om uppskrivning av anläggningstillgångar,

6 § om uppskrivning av anläggningstillgångar,
7 och 8 §§ om ianspråktagande av fonden för utvecklingsutgifter och uppskrivningsfonden,

9 § första–fjärde styckena om värdering av omsättningstillgångar,

10 § om värdering av pågående arbeten,

11 § om varulagrets anskaffningsvärde,

12 § om redovisning till bestämd mängd och fast värde,

13 a § om redovisning enligt kapitalandelsmetoden,

14 § om egna aktier,

14 a–14 d §§ om värdering av finansiella instrument,

⁶¹ Senaste lydelse 2011:1555.

- 14 e § om värdering av säkrade poster,
 15 § om periodisering av vissa belopp vid upptagande av lån, *samt*
 16 § om omräkning av förlagsinsatser.
- 15 § om periodisering av vissa belopp vid upptagande av lån,
 16 § om omräkning av förlagsinsatser, *samt*
 17 § om *oväsentliga avvikelser*.

3 §

- Med finansiell anläggningstillgång förstås
1. *andelar i intresseföretag och koncernföretag,*
 2. värdepapper, och
 3. annan tillgång än tillgång som *skall* tas upp i posterna Immateriella anläggningstillgångar (post 9) och Materiella tillgångar (post 10), allt under förutsättning att tillgångarna är avsedda att stadigvarande innehas i den ordinarie verksamheten.
1. *andelar i koncernföretag,*
 2. *andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag,*
 3. *strategiska andelsinnehav i övriga företag,*
 4. värdepapper, och
 5. annan tillgång än tillgång som *ska* tas upp i posterna Immateriella anläggningstillgångar (post 9) och Materiella tillgångar (post 10), allt under förutsättning att tillgångarna är avsedda att stadigvarande innehas i den ordinarie verksamheten.

Oväsentliga avvikelser

7 §

Kreditinstitut och värdepappersbolag får avvika från vad som föreskrivs i 1-6 §§, om effekten av avvikelserna är oväsentlig.

5 kap.

Tilläggsupplysningar

Notupplysningar

1 §⁶²

Utöver vad som följer av övriga bestämmelser i denna lag ska årsredovisningen innehålla de upplysningar som anges i 3-6 §§ nedan. Upplysningarna ska lämnas i noter. Om det inte står i strid med kravet på överskådlighet, får upplysningarna i stället lämnas i balansräkningen eller resultaträkningen. Vidare ska, med beaktande av vad som föreskrivs i 2 §, följande bestämmelser om tilläggsupplysningar i 5 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

1 § andra stycket om hänvisningar till noter,

2 § om värderings- och omräkningsprinciper,

3 § första-tredje styckena om anläggningstillgångar,

4 a-4 c §§ om finansiella instrument,

5 § om uppskrivningsfond och fond för verkligt värde,

8 och 9 §§ om uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag,

11 a § första stycket om ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen,

12 § om lån till ledande befattningshavare,

Med beaktande av vad som föreskrivs i 2 §, ska följande bestämmelser om notupplysningar i 5 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

4 § om notupplysningarnas placering,

5 § om utelämnande av oväsentliga upplysningar,

6 § om värderings- och omräkningsprinciper,

7 § om avvikelser från principen om kvittningsförbud,

8 § om valuta,

10 § om jämförelsetal,

11 § om anläggningstillgångar,

12 § om goodwill,

⁶² Senaste lydelse 2010:1525.

- 12 a § första och tredje styckena samt 12 b § om transaktioner med närstående,
 13 § om konvertibla lån,
 14 § andra och tredje styckena om förändringar i eget kapital m.m.,
 16 och 17 §§ om upplysningar om skatt,
 18 § om medelantalet anställda under räkenskapsåret,
 18 b § om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,
 19-21 §§ om löner, andra ersättningar och sociala kostnader,
 22 § om pensioner och liknande förmåner,
 23 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,
 24 § om suppleanter och vice verkställande direktör,
 25 § om avtal om avgångsvederlag,
 26 § om uppgift om moderföretag, samt
 27 § om europabolag och europakooperativ.
- 13 § om finansiella instrument,
 14 § om uppskrivningsfond,
 15 § om fond för verkligt värde,
 17 § om ställda säkerheter,
 18 § om eventualförpliktelser,
 20 § om lån till ledande befattningshavare,
 21 § om intäkter och kostnader av exceptionell storlek eller förekomst,
 22 § om anställda,
 23 § om moderföretag,
 24 § om händelser av väsentlig betydelse efter räkenskapsårets slut,
 25 § om ytterligare upplysningar om anläggningstillgångar,
 26 § om omsättningstillgångar,
 27 § om ytterligare upplysningar om finansiella instrument,
 29 och 30 §§ om uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag,
 32 § om ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen,
 33 § om ytterligare upplysningar om lån till ledande befattningshavare,
 34 och 35 §§ om transaktioner med närstående,
 36 § om konvertibla lån,
 37 § om aktier,

38 § om förslag till förlust- och vinstdispositioner,

39 § om skatter,

40 § om ytterligare upplysningar om anställda,

41 § om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,

42 och 43 §§ om löner, andra ersättningar och sociala kostnader,

44 § om pensioner och liknande förmåner,

45 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,

46 § om suppleanter och vice verkställande direktör,

47 § om avtal om avgångsvederlag,

48 § om ytterligare upplysningar om moderföretag,

49 § om ytterligare upplysningar om ställda säkerheter,

51 § om ersättningar till revisor, samt

52 § om europabolag och europakooperativ.

Vid tillämpningen av 5 kap. 20 och 22 §§ årsredovisningslagen ska samtliga företag som omfattas av denna lag anses som publika aktiebolag.

Upplysningarna ska lämnas i noter.

*Särskilda regler om tilläggsupplysningar**Särskilda regler om notupplysningar*2 §⁶³

De i 1 § angivna bestämmelserna i 5 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) *skall* tillämpas med följande avvikelser:

1. Fråga om tillstånd enligt 9 § andra stycket att utelämna uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag prövas av Finansinspektionen.

2. Vid tillämpningen av 12 § andra stycket första meningen om lån till ledande befattningshavare får upplysning om huvudsakliga lånevillkor, räntesatser samt under räkenskapsåret återbetalda belopp utelämnas.

3. Uppgifter som *skall* lämnas enligt 20 § första stycket 2 om löner och ersättningar till anställda, *skall* även omfatta löner och ersättningar till delegater i bank.

De i 1 § angivna bestämmelserna i 5 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) *ska* tillämpas med följande avvikelser:

1. Fråga om tillstånd enligt 30 § andra stycket att utelämna uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag prövas av Finansinspektionen.

2. Vid tillämpningen av 20 § andra stycket första meningen om lån till ledande befattningshavare får upplysning om huvudsakliga lånevillkor, räntesatser samt under räkenskapsåret återbetalda belopp utelämnas.

3. Uppgifter som *ska* lämnas enligt 43 § första stycket 2 om löner och ersättningar till anställda, *ska* även omfatta löner och ersättningar till delegater i bank.

4. Vid tillämpningen av 18 § *ska* upplysning lämnas särskilt om

a) accepterade och endosserade växlar,

b) garantier,

c) oåterkalleliga åtaganden som innebär risktagande, varvid åtaganden till följd av återköps-transaktioner *ska* anges särskilt, och

d) övriga eventualförpliktelser.

⁶³ Senaste lydelse 1999:1113.

Särskilda regler om övriga upplysningar

2 a §

Utöver vad som följer av övriga bestämmelser i denna lag ska årsredovisningen innehålla de upplysningar som anges i 3-6 §§ nedan. Upplysningarna ska lämnas i noter. Om det inte står i strid med kravet på överskådlighet, får upplysningarna i stället lämnas i balansräkningen eller resultaträkningen.

Upplysningar om skulder och indelning av eget kapital

Upplysningar om skulder

4 §⁶⁴

Utöver vad som följer av 1 § ska följande *uppgifter* lämnas om skulder och eget kapital:

1. För varje efterställd skuld som uppgår till mer än tio procent av samtliga efterställda skulder, ska *uppgift* lämnas om lånebelopp, lånevaluta, räntesats, förfallodag, omständigheter som kan medföra förtida återbetalning, efterställningsvillkoren samt förutsättningar och villkor för betalning på förfallodagen eller för konvertering. Vidare ska sammanfattande upplysningar lämnas om vilka regler som gäller för övriga efterställda skulder.

Utöver vad som följer av 1 § ska följande *upplysningar* lämnas om skulder:

1. För varje efterställd skuld som uppgår till mer än tio procent av samtliga efterställda skulder, ska *upplysning* lämnas om lånebelopp, lånevaluta, räntesats, förfallodag, omständigheter som kan medföra förtida återbetalning, efterställningsvillkoren samt förutsättningar och villkor för betalning på förfallodagen eller för konvertering. Vidare ska sammanfattande upplysningar lämnas om vilka regler som gäller för övriga efterställda skulder.

⁶⁴ Senaste lydelse 2011:764.

2. Större belopp i posten Övriga skulder (post 4) ska specificeras till sin storlek och art.

3. I bankaktiebolag och andra aktiebolag som omfattas av denna lag ska eget kapital delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust. Under bundet eget kapital ska tas upp Aktiekapital, Uppskrivningsfond, Reservfond och Kapitalandelsfond. Under fritt eget kapital ska tas upp fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust samt vinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas därvid upp som avdragsposter.

4. I sparbank ska eget kapital delas upp i fonder och vinst eller förlust för räkenskapsåret. Med fonder avses Grundfond, Uppskrivningsfond, Reservfond, Kapitalandelsfond, Fond för verkligt värde samt Garantifond. Benämningen fond får inte användas för annat belopp i balansräkningen. Förlust för räkenskapsåret tas upp som avdragspost.

5. I medlemsbank och kreditmarknadsförening ska eget kapital delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust. Under bundet eget kapital ska tas upp Insatskapital, Uppskrivningsfond, Reservfond och Kapitalandelsfond. Medlemsinsatser och förlagsinsatser ska redovisas var för sig. Under fritt

2. Större belopp i posten Övriga skulder (post 4) ska specificeras till sin storlek och art.

eget kapital ska tas upp fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust samt vinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas därvid upp som avdragsposter.

6. Aktiebolag, medlemsbanker och ekonomiska föreningar som omfattas av denna lag ska lämna närmare upplysningar om det belopp av fritt eget kapital som inte kan anses utdelningsbart med hänsyn till tillämpliga bestämmelser om kapitalskydd enligt rörelselagarna för kreditinstitut och värdepappersbolag, samt om de förhållanden som motiverar bedömningen.

7. Om en sparbank har bidrag till garantifonden i annan valuta än i redovisningsvalutan, ska dessa räknas om enligt växelkursen på balansdagen. Skillnaden mellan det omräknade beloppet och motsvarande belopp vid räkenskapsårets ingång, ska föras mot Andra fonder.

Upplysningar om intresse- och koncernföretag

Upplysningar om koncernföretag och vissa andra företag

6 §

Utöver vad som följer av 1 § skall följande uppgifter lämnas om intresseföretag och koncernföretag.

Utöver vad som följer av 1 § ska följande upplysningar lämnas om koncernföretag, intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag i vilka strategiska andelsinnehav förekommer.

1. För var och en av tillgångsposterna Belåningsbara stats-skuldförbindelser m.m. (post 2), Utlåning till kreditinstitut (post 3), Utlåning till allmänheten (post 4) och Obligationer och andra räntebärande värdepapper (post 5) skall *uppgift* lämnas om de fordringar som avser intresseföretag *och* om de fordringar som avser koncernföretag.

2. För var och en av skuldposterna Skulder till kreditinstitut (post 1), In- och upplåning från allmänheten (post 2), Emitterade värdepapper m.m. (post 3) och Efterställda skulder (post 7) skall *uppgift* lämnas om de skulder som avser intresseföretag *och* om de skulder som avser koncernföretag.

3. *Uppgift* om efterställda tillgångar avseende intresseföretag *och* koncernföretag skall lämnas särskilt för varje tillgångspost.

1. För var och en av tillgångsposterna Belåningsbara stats-skuldförbindelser m.m. (post 2), Utlåning till kreditinstitut (post 3), Utlåning till allmänheten (post 4) och Obligationer och andra räntebärande värdepapper (post 5) skall *upplysning* lämnas om de fordringar som avser intresseföretag, *gemensamt styrda företag och övriga företag i vilka strategiska andelsinnehav förekommer samt* om de fordringar som avser koncernföretag.

2. För var och en av skuldposterna Skulder till kreditinstitut (post 1), In- och upplåning från allmänheten (post 2), Emitterade värdepapper m.m. (post 3) och Efterställda skulder (post 7) *ska upplysning* lämnas om de skulder som avser intresseföretag, *gemensamt styrda företag och övriga företag i vilka strategiska andelsinnehav förekommer samt* om de skulder som avser koncernföretag.

3. *Upplysning* om efterställda tillgångar avseende intresseföretag, *gemensamt styrda företag och övriga företag i vilka strategiska andelsinnehav förekommer samt* koncernföretag *ska* lämnas särskilt för varje tillgångspost.

Oväsentliga avvikelser

8 §

Kreditinstitut och värdepappersbolag får avvika från vad som föreskrivs i 1-7 §§, om effekten av avvikelserna är oväsentlig.

6 kap.1 §⁶⁵

Följande bestämmelser i 6 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) ska tillämpas:

1 § första–fjärde styckena om förvaltningsberättelsens innehåll,

2 § om förslag till dispositioner av vinst eller förlust m.m.,

2 a § om vissa upplysningar i förvaltningsberättelsen i aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,

3 § första stycket om vissa upplysningar om ekonomiska föreningar, samt

5 § om *finansieringsanalys*.

5 § om *kassaflödesanalys*.

Bankaktiebolag, kreditmarknadsbolag och värdepappersbolag, vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige, ska även tillämpa 6 kap. 1 a § årsredovisningslagen om förvaltningsberättelsens innehåll.

Bankaktiebolag, kreditmarknadsbolag och värdepappersbolag, vars *aktier, teckningsoptioner eller skuldebrev* är upptagna till handel på en reglerad marknad, ska även tillämpa 6 kap. 6–9 §§ årsredovisningslagen om bolagsstyrningsrapport.

Bankaktiebolag, kreditmarknadsbolag och värdepappersbolag, vars *överlåtbara värdepapper* är upptagna till handel på en reglerad marknad, ska även tillämpa 6 kap. 6–9 §§ årsredovisningslagen om bolagsstyrningsrapport.

7 kap.2 §⁶⁶

Med beaktande av vad som föreskrivs i 3 § ska följande bestämmelser om koncernredovisning i 7 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

4 § om koncernredovisningens delar,

5 § om dotterföretag som ska omfattas av koncernredovisningen,

6 § om överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild,

7 § andra stycket om valuta,

8 § första meningen om allmänna krav på koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen,

⁶⁵ Senaste lydelse 2009:35.

⁶⁶ Senaste lydelse 2009:35.

- 9 § om *minoritetsandelar*, 9 § om *innehav utan bestämmande inflytande*,
- 10 § om balansdag,
- 12 § om enhetliga principer för koncernredovisningen och årsredovisningen,
- 13 § om elimineringar mellan koncernföretag,
- 15 § om förändringar i koncernens sammansättning,
- 16 och 17 §§ om uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag,
- 18–23 §§ om hur dotterföretag ska räknas in i koncernredovisningen, 18–22 a §§ om hur dotterföretag ska räknas in i koncernredovisningen,
- 25–30 §§ om hur andelar i intresseföretag och vissa andra företag ska räknas in i koncernredovisningen, och
- 31 § andra och tredje styckena om koncernens system för intern kontroll och riskhantering.

4 §⁶⁷

För koncernredovisningen gäller i tillämpliga delar

1. de allmänna bestämmelserna om årsredovisningen i 2 kap. 2 §, med undantag för hänvisningarna till 2 kap. 1-3 §§ årsredovisningslagen (1995:1554),
2. bestämmelserna om balansräkning och resultaträkning i 3 kap., med det tillägget att vad som avsatts till kapitalandelsfonden ska tas upp som bundet kapital under Andra fonder (post 12) i koncernbalansräkningen,
3. bestämmelserna om värderingsregler i 4 kap.,
4. bestämmelserna om tilläggsupplýsningar i 5 kap., med undantag för 2 § 1 och hänvisningarna till 5 kap. 8, 9 och 26 §§ årsredovisningslagen, samt
5. bestämmelserna om förvaltningsberättelse och *finansieringsanalys* i 6 kap. 1 § första stycket, med undantag för hänvisningen till 6 kap. 2 och 3 §§ årsredovisningslagen.

4. bestämmelserna om tilläggsupplýsningar i 5 kap., med undantag för 2 § 1 och hänvisningarna till 5 kap. 23, 29, 30 och 48 §§ årsredovisningslagen, samt
5. bestämmelserna om förvaltningsberättelse och *kassaflödesanalys* i 6 kap. 1 § första stycket, med undantag för hänvisningen till 6 kap. 2 och 3 §§ årsredovisningslagen.

⁶⁷ Senaste lydelse 2010:1525.

Trots vad som följer av första stycket 4 får uppgifter enligt 5 kap. 20 § tredje stycket tredje meningen och 5 kap. 22 § andra stycket tredje meningen årsredovisningslagen utelämnas i fråga om dotterföretag. Vid tillämpningen av dessa bestämmelser ska dock de lämnade uppgifterna innefatta även löner och andra förmåner från koncernföretag.

Trots vad som följer av första stycket 4 får uppgifter enligt 5 kap. 43 § tredje stycket tredje meningen och 5 kap. 44 § andra stycket tredje meningen årsredovisningslagen utelämnas i fråga om dotterföretag. Vid tillämpningen av dessa bestämmelser ska dock de lämnade uppgifterna innefatta även löner och andra förmåner från koncernföretag.

6 a §⁶⁸

Ett moderföretag behöver inte upprätta koncernredovisning, om moderföretagets samtliga dotterföretag är av *ringa* betydelse med hänsyn till kravet i 7 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554) på rättvisande bild. Koncernredovisning ska dock upprättas, om två eller flera dotterföretag tillsammans *har mer än sådan ringa betydelse*.

Ett moderföretag behöver inte upprätta koncernredovisning, om moderföretagets samtliga dotterföretag är av *oväsentlig* betydelse med hänsyn till kravet i 7 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554) på rättvisande bild. Koncernredovisning ska dock upprättas, om två eller flera dotterföretag tillsammans *är av mer än oväsentlig betydelse*.

Ett moderföretag behöver heller inte upprätta koncernredovisning om moderföretagets samtliga dotterföretag av skäl som anges i 7 kap. 5 § tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554) inte ska omfattas av en koncernredovisning.

7 §⁶⁹

Företag som avses i 1 § och som omfattas av artikel 4 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder ska tillämpa enbart följande bestämmelser i detta kapitel:

⁶⁸ Senaste lydelse 2010:687.

⁶⁹ Senaste lydelse 2010:1525.

1. 1 § om skyldighet att upprätta koncernredovisning och i vissa fall kapitaltäckningsanalys,

2. 2 § vad gäller hänvisningen till

a) 7 kap. 4 § första stycket 4 årsredovisningslagen (1995:1554) om förvaltningsberättelse,

b) 7 kap. 12 § första stycket samma lag om enhetliga värderingsprinciper,

c) 7 kap. 31 § andra och tredje styckena samma lag om koncernens system för intern kontroll och riskhantering,

3. 4 § vad gäller hänvisningarna till

a) 2 kap. 2 § denna lag, i den del paragrafen hänvisar till årsredovisningslagens bestämmelser i 2 kap. 5 § om språk och form samt 2 kap. 7 § om undertecknande,

b) 5 kap. 1 § denna lag, i den del paragrafen hänvisar till följande bestämmelser i 5 kap. årsredovisningslagen:

- 12 § om lån till ledande befattningshavare,

- 18 § om medelantalet anställda under räkenskapsåret,

- 18 b § om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,

- 20 § första stycket 1 samt andra och tredje styckena samt 21 § om löner, ersättningar och sociala kostnader,

- 22 § om pensioner och liknande förmåner,

- 23 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,

- 24 § om suppleanter och vice verkställande direktör, och

- 25 § om avtal om avgångsvederlag,

3. 4 § vad gäller hänvisningarna till

a) 2 kap. 2 § denna lag, i den del paragrafen hänvisar till årsredovisningslagens bestämmelser i 2 kap. 5 § om språk och form samt 2 kap. 7 § om undertecknande,

b) 3 kap. 4 § 1-4 denna lag om indelning av eget kapital,

c) 5 kap. 1 § denna lag, i den del paragrafen hänvisar till följande bestämmelser i 5 kap. årsredovisningslagen:

- 20 § om lån till ledande befattningshavare,

- 22 § om medelantalet anställda under räkenskapsåret,

- 33 § om ytterligare upplysningar om lån till ledande befattningshavare,

- 40 § om ytterligare upplysningar om anställda,

- 41 § om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,

- 43 § första stycket 1 samt andra och tredje styckena om löner, ersättningar och sociala kostnader,

- 44 § om pensioner och liknande förmåner,

- 45 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,

- 46 § om suppleanter och vice verkställande direktör,
 - 47 § om avtal om avgångsvederlag, *och*
 - 51 § om ersättningar till revisor.
- c) 5 kap. 2 § 2 denna lag med särskilda regler om tilläggsupplysningar,
- d) 5 kap. 4 § 3-6 denna lag om indelning av eget kapital,
- e) 6 kap. 1 § denna lag, i den del paragrafen hänvisar till 6 kap. 1 § första-tredje styckena årsredovisningslagen om förvaltningsberättelsens innehåll och till 6 kap. 2 a § årsredovisningslagen om vissa upplysningar i förvaltningsberättelsen,
- f) 6 kap. 2 § denna lag om särskilda upplysningar i förvaltningsberättelsen, samt
4. 5-6 a §§ om när koncernredovisning inte behöver upprättas.
- Företaget behöver inte lämna upplysningar enligt 6 kap. 1 § om upplysningarna lämnas på annan plats i redovisningen. I sådant fall ska förvaltningsberättelsen innehålla en hänvisning till den plats där uppgifterna har lämnats.

Bilaga 1⁷⁰

Uppställningsform för balansräkning

TILLGÅNGAR

1. Kassa och tillgodohavanden hos centralbanker
2. Belåningsbara statsskuldförbindelser m.m.
3. Utlåning till kreditinstitut

⁷⁰ Senaste lydelse 2004:1175.

4. Utlåning till allmänheten
5. Obligationer och andra räntebärande värdepapper
6. Aktier och andelar (som inte ingår i post 7, 8 eller 9)
7. Aktier och andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag
8. Aktier och andelar i koncernföretag
9. Strategiska andelsinnehav i övriga företag
10. Immateriella anläggningstillgångar
 - a) Goodwill
 - b) Andra immateriella anläggningstillgångar
11. Materiella tillgångar
 - a) Inventarier
 - b) Leasingobjekt
 - c) Byggnader och mark
12. Tecknat ej inbetalt kapital
13. Övriga tillgångar
14. Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter

Summa tillgångar

SKULDER, AVSÄTTNINGAR OCH EGET KAPITAL

1. Skulder till kreditinstitut
2. In- och upplåning från allmänheten
 - a) Inlåning
 - b) Upplåning
3. Emitterade värdepapper m.m.
 - a) Emitterade skuldebrev
 - b) Övriga
4. Övriga skulder
5. Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter
6. Avsättningar
 - a) Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser
 - b) Avsättningar för skatter
 - c) Övriga avsättningar
7. Efterställda skulder
8. Obeskattade reserver
9. Aktiekapital / Grundfond / Insatskapital
10. Överkursfond
11. Uppskrivningsfond

12. Andra fonder
 - a) Reservfond
 - b) Kapitalandelsfond
 - c) Fond för verkligt värde
 - d) Garantifond
 - e) Fond för utvecklingsutgifter
 - f) Övriga fonder
13. Balanserad vinst eller förlust
14. Årets resultat

Summa skulder, avsättningar och eget kapital

Bilaga 2

Uppställningsform för resultaträkning

1. Ränteintäkter
2. Leasingintäkter
3. Räntekostnader
4. Erhållna utdelningar
5. Provisionsintäkter
6. Provisionskostnader
7. Nettoresultat av finansiella transaktioner
8. Övriga rörelseintäkter
9. Allmänna administrationskostnader
10. Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar
11. Övriga rörelsekostnader
12. Kreditförluster, netto
13. Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar
14. Återföringar av nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar
15. Bokslutsdispositioner
16. Skatt på årets resultat
17. Övriga skatter
18. Årets resultat

Denna lag träder i kraft den 20 juli 2015 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

3 Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag

dels att nuvarande 1 kap. 2 och 3 §§, 2 kap. 2 §, 3 kap. 2-4 §§, 4 kap. 1 och 2 §§, 5 kap. 1, 2, 4 och 6 §§, 6 kap. 1 §, 7 kap. 2-5 §§ samt bilagorna 1 och 2 till lagen ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas fem nya paragrafer, 3 kap. 5 och 6 §§, 4 kap. 10 § samt 5 kap. 2 a och 7 §§, av följande lydelse,

dels att rubriken till 5 kap. och rubrikerna närmast före 3 kap. 3 § samt 5 kap. 2, 4 och 6 §§ ska ha följande lydelse,

dels att det närmast före de nya 3 kap. 5 och 6 §§, den nya 4 kap. 10 § samt de nya 5 kap. 2 a och 7 §§ ska införas två nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

2 §⁷¹

När det i denna lag hänvisas till en bestämmelse i årsredovisningslagen (1995:1554) ska bestämmelsen tillämpas även om den anges gälla för aktiebolag, om inte annat särskilt föreskrivs.

Bestämmelser i årsredovisningslagen som ska tillämpas på större företag och större koncerner ska tillämpas på försäkringsföretag som omfattas av denna lag, om inte annat särskilt föreskrivs.

Bestämmelser i årsredovisningslagen som ska tillämpas på företag av allmänt intresse eller på koncerner som innehåller företag av allmänt intresse ska tillämpas på försäkringsföretag som omfattas av denna lag, om inte annat särskilt föreskrivs.

Bestämmelser i årsredovisningslagen som gäller ekonomiska föreningar ska tillämpas på ömsesidiga försäkringsbolag och försäkringsföreningar, om inte annat särskilt föreskrivs.

Om bestämmelsen i årsredovisningslagen hänvisar till en annan bestämmelse i årsredovisningslagen eller till årsredovisningslagen i dess helhet, ska även hänvisningen tillämpas, om inte annat följer

⁷¹ Senaste lydelse 2010:2058.

av bestämmelserna i denna lag eller föreskrifter som meddelats med stöd av denna lag.

3 §⁷²

Följande bestämmelser i 1 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) skall tillämpas:

3 § första stycket 2 om definition av andelar,

4 och 5 §§ om koncern- och intresseföretagsdefinitioner,

6 § om hänsynstagande till vissa rättigheter hos mellanman m.m., samt

7 § om skyldighet för moderföretag och dotterföretag att lämna varandra upplysningar.

Följande bestämmelser i 1 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) ska tillämpas:

3 § första stycket 2 om definition av andelar,

3 a-3 c §§ om vad som avses med närstående parter,

4 § om vad som avses med koncern, moderföretag och dotterföretag,

4 a § om vad som avses med strategiska andelsinnehav,

5 § om vad som avses med intresseföretag,

5 a § om vad som avses med gemensamt styrda företag,

6 § om hänsynstagande till vissa rättigheter hos mellanman m.m., samt

7 § om skyldighet för moderföretag och dotterföretag att lämna varandra upplysningar.

2 kap.

2 §⁷³

Följande bestämmelser om årsredovisningens innehåll i 2 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) ska tillämpas:

1 § första stycket om årsredovisningens delar,

2 § om överskådlighet och god redovisningssed,

3 § om rättvisande bild,

4 § om andra grundläggande redovisningsprinciper,

4 a § om oväsentliga avvikelser,

5 § om form och språk,

6 § om valuta, samt

⁷² Senaste lydelse 2006:873.

⁷³ Senaste lydelse 2008:95.

7 § första och femte-sjunde styckena om årsredovisningens undertecknande.

3 kap.

2 §⁷⁴

Med beaktande av det som föreskrivs i 3 § ska följande bestämmelser om balansräkningen och resultaträkningen i 3 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

- | | |
|---|--|
| 1 § om balansräkningens innehåll, | |
| 2 § om resultaträkningens innehåll, | |
| 4 § första, tredje och fjärde styckena om uppställning och sammanslagning av poster m.m., | 4 § första, fjärde och femte styckena om uppställning och sammanslagning av poster m.m., |
| 5 § första-tredje styckena om jämförelsetal, | |
| 5 a § om överkursfonden, | |
| 6 § första stycket om fordran på insatser, | |
| 8 § om specificering av större periodiseringsposter, | |
| 9 § om avsättningar, samt | 9 § om avsättningar, |
| 10 § om specificering av vissa större avsättningar. | 10 § om specificering av vissa större avsättningar, samt |
| 13 § om extraordinära intäkter och kostnader. | 13 § om oväsentliga avvikelser. |

Särskilda regler om sammanslagning av poster och åtaganden

Särskilda regler om sammanslagning av poster

3 §⁷⁵

De i 2 § angivna bestämmelserna i 3 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) skall tillämpas med följande avvikelser:

1. Vad som i 4 § fjärde stycket sägs om sammanslagning av poster som föregås av arabiska siffror gäller inte för posterna upptagna i schemat för resultaträkningen i bilaga 2 eller för sådana poster i balans-

De i 2 § angivna bestämmelserna i 3 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) ska tillämpas. Vad som sägs i 4 § femte stycket om sammanslagning av poster som föregås av arabiska siffror gäller inte för posterna upptagna i schemat för resultaträkningen i bilaga 2 eller för sådana poster i balansräkningen som ska tas upp under Placeringstillgångar för

⁷⁴ Senaste lydelse 2010:2058.

⁷⁵ Senaste lydelse 1999:603.

räkningen som *skall* tas upp under Placeringstillgångar för vilka livförsäkringstagaren bär placeringsrisk (D), Återförsäkrarens andel av försäkringstekniska avsättningar (E) eller Försäkringstekniska avsättningar (DD och EE).

2. Inom linjen *skall*, utöver ställda säkerheter och ansvarsförbindelser, oåterkalleliga åtaganden som innebär risktagande anges.

4 §

Förpliktelse som uppkommit till följd av försäkringsavtal behöver inte tas upp som *ansvarsförbindelse eller åtagande*.

Förpliktelse som uppkommit till följd av försäkringsavtal behöver inte tas upp som *eventualförpliktelse*.

Särskilda regler om indelningen av eget kapital

5 §

Utöver det som följer av 1-3 §§ ska följande uppgifter lämnas om eget kapital:

1. I livförsäkringsföretag som inte får dela ut vinst ska som bundet eget kapital tas upp Aktiekapital, Garantikapital, Verksamhetskapital, Överkursfond, Förlagsinsatser, Konsolideringsfond, Kapitalandelsfond, Fond för verkligt värde, Fond för utvecklingsutgifter och vinst eller förlust för räkenskapsåret. Förlust för räkenskapsåret tas därvid upp som avdragspost.

2. I livförsäkringsföretag som får dela ut vinst ska eget kapital delas upp i bundet eget kapital

och fritt eget kapital eller ansamlad förlust. Under bundet eget kapital ska tas upp Aktiekapital, Garantikapital, Verksamhetskapital, Förlagsinsatser, Uppskrivningsfond, Reservfond, Kapitalandelsfond, Fond för verkligt värde och Fond för utvecklingsutgifter. Under fritt eget kapital eller ansamlad förlust ska tas upp fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust samt vinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas därvid upp som avdragsposter.

3. I skadeförsäkringsföretag ska eget kapital delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust. Under bundet eget kapital ska tas upp Aktiekapital, Garantikapital, Verksamhetskapital, Förlagsinsatser, Uppskrivningsfond, Reservfond, Kapitalandelsfond och Fond för utvecklingsutgifter. Under fritt eget kapital eller ansamlad förlust ska tas upp fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust samt vinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas därvid upp som avdragsposter.

Oväsentliga avvikelser

6 §

Försäkringsföretag får avvika från vad som föreskrivs i 1-5 §§ och i bilagorna 1 och 2 till lagen, om effekten av avvikelserna är oväsentlig.

4 kap.

1 §⁷⁶

Med beaktande av vad som föreskrivs i 2 § ska följande bestämmelser om värderingen i 4 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

- 2 § om immateriella anläggningstillgångar,
- 3 § om anskaffningsvärde för anläggningstillgångar,
- 4 § om avskrivning av anläggningstillgångar,
- 5 § om nedskrivning av anläggningstillgångar,
- 6–8 §§ om uppskrivning av anläggningstillgångar,

7 och 8 §§ om ianspråktagande av fonden för utvecklingsutgifter och uppskrivningsfonden,

9 § första–fjärde styckena om värdering av omsättningstillgångar,

- 10 § om värdering av pågående arbeten,
- 11 § om varulagrets anskaffningsvärde,
- 12 § om redovisning till bestämd mängd och fast värde,
- 13 § om omräkning av fordringar och skulder i utländsk valuta,
- 13 a § om redovisning enligt kapitalandelsmetoden,
- 14 § om egna aktier,

14 a–14 d §§ om värdering av finansiella instrument,

14 e § om värdering av säkrade poster, *samt* 14 e § om värdering av säkrade poster,

15 § om periodisering av vissa belopp vid upptagande av lån. 15 § om periodisering av vissa belopp vid upptagande av lån, *samt*

17 § om oväsentliga avvikelser.

⁷⁶ Senaste lydelse 2011:1556.

2 §⁷⁷

De i 1 § angivna bestämmelserna i 4 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) ska tillämpas med följande avvikelser:

1. 2 § tillämpas på immateriella tillgångar (B).
2. 3 § ska tillämpas på samtliga tillgångar, om inte annat följer av detta kapitel.

3. 4 § ska tillämpas på dels immateriella tillgångar (B), dels placeringstillgångar (C) samt dels sådana materiella tillgångar och varulager (G.I) och övriga tillgångar (G.III) som stadigvarande ska brukas eller innehas, utom när sådana tillgångar tas upp till sitt verkliga värde.

4. a) 5 § ska tillämpas på dels immateriella tillgångar (B), dels placeringstillgångar (C) samt dels sådana materiella tillgångar och varulager (G.I) och övriga tillgångar (G.III) som stadigvarande ska brukas eller innehas, utom när sådana tillgångar tas upp till sitt verkliga värde.

b) 5 § andra stycket ska tillämpas endast på placeringar i koncernföretag *och* intresseföretag (C.II), andra finansiella placeringstillgångar (C.III.1–7) samt depåer hos företag som avgivit återförsäkring (C.IV), utom när sådana tillgångar tas upp till sitt verkliga värde.

5. a) 6 och 8 §§ gäller endast skadeförsäkringsbolag och ska tillämpas på placeringstillgångar (C) samt på sådana tillgångar hänförliga till materiella tillgångar och varulager (G.I) som stadig-

4. a) 5 § ska tillämpas på dels immateriella tillgångar (B), dels placeringstillgångar (C) samt dels sådana materiella tillgångar och varulager (G.I) och övriga tillgångar (G.III) som stadigvarande ska brukas eller innehas, utom när sådana tillgångar tas upp till sitt verkliga värde.

b) 5 § andra stycket ska tillämpas endast på placeringar i koncernföretag, intresseföretag, *gemensamt styrda företag och övriga företag i vilka strategiska andelsinnehav förekommer* (C.II), andra finansiella placerings-tillgångar (C.III.1–7) samt depåer hos företag som avgivit återförsäkring (C.IV), utom när sådana tillgångar tas upp till sitt verkliga värde.

5. a) 6 och 8 §§ gäller endast skadeförsäkringsbolag och ska tillämpas på placeringstillgångar (C) samt på sådana tillgångar hänförliga till materiella tillgångar och varulager (G.I) som stadig-

⁷⁷ Senaste lydelse 2011:1556.

varande ska innehas eller brukas, utom när sådana tillgångar tas upp till sitt verkliga värde.

b) Aktier och andelar i koncernföretag och intresseföretag får inte skrivas upp till högre värde än vad som medges av Finansinspektionen.

varande ska innehas eller brukas, utom när sådana tillgångar tas upp till sitt verkliga värde.

b) Aktier och andelar i koncernföretag, intresseföretag, *gemensamt styrda företag och övriga företag i vilka strategiska andelsinnehav förekommer* får inte skrivas upp till högre värde än vad som medges av Finansinspektionen.

6. Uppskrivningsbelopp enligt 6 § får endast användas för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller för avsättning till en uppskrivningsfond (AA.III).

7.7 § första stycket 2 och andra stycket om användning av uppskrivningsfonden för att täcka förlust får inte tillämpas.

7.7 § första stycket 2 och andra stycket om användning av uppskrivningsfonden *eller fonden för utvecklingsutgifter* för att täcka förlust får inte tillämpas.

8. 9 § ska tillämpas på dels fordringar (F), dels kassa och bank (G.II), dels sådana materiella tillgångar och varulager (G.I) och övriga tillgångar (G.III) som inte stadigvarande ska brukas eller innehas, utom när sådana tillgångar tas upp till sitt verkliga värde.

9. 12 § ska tillämpas på materiella tillgångar och varulager (G.I).

10. 13 a § får om det finns särskilda skäl och efter Finansinspektionens medgivande tillämpas även av andra försäkringsföretag än sådana företag som det hänvisas till i den bestämmelsen.

11. Finansiella instrument ska tas upp till sitt verkliga värde om det är förenligt med 14 a §.

12. Försäkringsföretag som omfattas av denna lag får tillämpa 14 b § tredje stycket.

13. Placeringsstillgångar för vilka livförsäkringstagaren bär placeringsrisken (D) ska alltid tas upp till sitt verkliga värde.

Oväsentliga avvikelser

10 §

Försäkringsföretag får avvika från vad som föreskrivs i 1-9 §§, om effekten av avvikelserna är oväsentlig.

Tilläggsupplysningar

5 kap.

*Notupplysningar*1 §⁷⁸

Utöver vad som följer av övriga bestämmelser i denna lag ska årsredovisningen innehålla de upplysningar som anges i 3-6 §§ nedan. Upplysningarna ska lämnas i noter. Om det inte står i strid med kravet på överskådlighet, får upplysningarna i stället lämnas i balansräkningen eller resultaträkningen. Vidare ska, med beaktande av vad som föreskrivs i 2 §, följande bestämmelser om tilläggsupplysningar i 5 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

1 § andra stycket om hänvisningar till noter,

2 § om värderings- och omräkningsprinciper,

3 § första-tredje styckena om anläggningstillgångar,

4 a-4 c §§ om finansiella instrument,

5 § om uppskrivningsfond och fond för verkligt värde,

7 § om inköp och försäljning mellan koncernföretag,

Med beaktande av vad som föreskrivs i 2 §, ska följande bestämmelser om notupplysningar i 5 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

4 § om notupplysningarnas placering,

5 § om utelämnande av oväsentliga upplysningar,

6 § om värderings- och omräkningsprinciper,

7 § om avvikelser från principen om kvittningsförbud,

8 § om valuta,

10 § om jämförelsetal,

⁷⁸ Senaste lydelse 2010:1526.

- 8 och 9 §§ om uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag,
- 10 § andra stycket om kort- och långfristiga balansposter,
- 11 § första och andra styckena om ställda säkerheter,
- 11 a § första stycket om ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen,
- 12 § om lån till ledande befattningshavare,
- 12 a § första och tredje styckena samt 12 b § om transaktioner med närstående,
- 13 § om konvertibla lån,
- 14 § andra och tredje styckena om förändringar i eget kapital m.m.,
- 16 och 17 §§ om upplysningar om skatt,
- 18 § om medelantalet anställda under räkenskapsåret,
- 18 b § om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,
- 19-21 §§ om löner, andra ersättningar och sociala kostnader,
- 22 § om pensioner och liknande förmåner,
- 23 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,
- 24 § om suppleanter och vice verkställande direktör,
- 25 § om avtal om avgångsvederlag,
- 26 § om uppgift om moderföretag, samt
- 27 § om europabolag och europakooperativ,
- 11 § om anläggningstillgångar,
- 12 § om goodwill,
- 13 § om finansiella instrument,
- 14 § om uppskrivningsfond,
- 15 § om fond för verkligt värde,
- 16 § om långfristiga balansposter,
- 17 § om ställda säkerheter,
- 18 § om eventalförpliktelser,
- 19 § om säkerheter och ansvarsförbindelser som har ställts till förmån för koncernföretag m.m.,
- 20 § om lån till ledande befattningshavare,
- 21 § om intäkter och kostnader av exceptionell storlek eller förekomst,
- 22 § om anställda,
- 23 § om moderföretag,
- 24 § om händelser av väsentlig betydelse efter räkenskapsårets slut,
- 25 § om ytterligare upplysningar om anläggningstillgångar,
- 26 § om omsättningstillgångar,
- 27 § om ytterligare upplysningar om finansiella instrument,
- 28 § om inköp och försäljningar mellan koncernföretag,

29 och 30 §§ om uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag,

31 § om långfristiga balansposter,

32 § om ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen,

33 § om ytterligare upplysningar om lån till ledande befattningshavare,

34 och 35 §§ om transaktioner med närstående,

36 § om konvertibla lån,

37 § om aktier,

38 § om förslag till förlust- och vinstdispositioner,

39 § om skatter,

40 § om ytterligare upplysningar om anställda,

41 § om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,

42 och 43 §§ om löner, andra ersättningar och sociala kostnader,

44 § om pensioner och liknande förmåner,

45 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,

46 § om suppleanter och vice verkställande direktör,

47 § om avtal om avgångsvederlag,

48 §§ om ytterligare upplysningar om moderföretag,

49 §§ om ytterligare upplysningar om ställda säkerheter,

51 § om ersättningar till revisor, samt

52 § om europabolag och europakooperativ.

Upplysningarna ska lämnas i noter.

Vid tillämpningen av 5 kap. 20 och 22 §§ årsredovisningslagen ska samtliga företag som omfattas av denna lag anses som publika aktiebolag.

Särskilda regler om tilläggsupplysningar

Särskilda regler om notupplysningar

2 §⁷⁹

De i 1 § angivna bestämmelserna i 5 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) ska tillämpas med följande avvikelser:

1. Utöver värderings- och omräkningsprinciper enligt 2 § ska det anges vilket belopp som respektive värderingsprincip resulterat i.

2. a) 3 § första stycket ska tillämpas på dels immateriella tillgångar (B), dels byggnader och mark (C.I), dels placeringar i koncernföretag och intresseföretag (C.II).

b) 3 § andra och tredje styckena ska tillämpas på dels immateriella tillgångar (B), dels placeringstillgångar (C), dels sådana materiella tillgångar och varulager (G.I) och övriga tillgångar (G.III) som stadigvarande ska brukas eller innehas.

3. 4 § ska tillämpas på byggnader och mark (C.I).

2. a) 11 § första stycket och 25 § tredje stycket ska tillämpas på dels immateriella tillgångar (B), dels byggnader och mark (C.I), dels placeringar i koncernföretag, intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag i vilka strategiska andelsinnehav förekommer (C.II).

b) 11 § tredje stycket och 25 § fjärde stycket ska tillämpas på dels immateriella tillgångar (B), dels placeringstillgångar (C), dels sådana materiella tillgångar och varulager (G.I) och övriga tillgångar (G.III) som stadigvarande ska brukas eller innehas.

3. Vid tillämpningen av 18 § ska upplysning lämnas särskilt om a) garantier,

⁷⁹ Senaste lydelse 2010:2058.

*b) oåterkalleliga åtaganden som innebär risktagande, varvid åtaganden till följd av återköps-transaktioner ska anges särskilt, och
c) övriga eventualförpliktelser.*

4. 7 § ska i stället för inköp och försäljning gälla mottagen och avgiven återförsäkring.

5. Fråga om tillstånd enligt 9 § andra stycket att utelämna uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag prövas av Finansinspektionen.

6. 10 § andra stycket om kort- och långfristiga balansposter ska tillämpas endast beträffande de skulder som förfaller till betalning senare än fem år efter balansdagen.

7. Utgifter och inkomster enligt 14 § andra stycket för egna aktier ska redovisas mot bundet eget kapital i livförsäkringsaktiebolag som inte får dela ut vinst.

8. Utöver upplysningar enligt 18 § ska även uppgift lämnas om medelantalet anställda uppdelat på kontorstjänstemän, fälttjänstemän och övriga anställda i Sverige. Dessutom skall medelantalet fritidsombud och specialombud i Sverige anges var för sig.

9. Uppgift enligt 20 § första stycket 2 om löner och ersättningar till anställda ska delas upp på kontorstjänstemän, fälttjänstemän och övriga anställda i Sverige. Dessutom ska ersättningsbeloppen för fritidsombud och specialombud i Sverige anges för varje grupp.

4. 28 § ska i stället för inköp och försäljning gälla mottagen och avgiven återförsäkring.

5. Fråga om tillstånd enligt 30 § andra stycket att utelämna uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag prövas av Finansinspektionen.

6. Utöver upplysningar enligt 22 och 40 §§ ska även uppgift lämnas om medelantalet anställda uppdelat på kontorstjänstemän, fälttjänstemän och övriga anställda i Sverige. Dessutom skall medelantalet fritidsombud och specialombud i Sverige anges var för sig.

7. Uppgift enligt 43 § första stycket 2 om löner och ersättningar till anställda ska delas upp på kontorstjänstemän, fälttjänstemän och övriga anställda i Sverige. Dessutom ska ersättningsbeloppen för fritidsombud och specialombud i Sverige anges för varje grupp.

Särskilda regler om övriga upplysningar

2 a §

Utöver vad som följer av övriga bestämmelser i denna lag ska årsredovisningen innehålla de upplysningar som anges i 3-5 §§ nedan. Upplysningarna ska lämnas i noter. Om det inte står i strid med kravet på överskådlighet, får upplysningarna i stället lämnas i balansräkningen eller resultaträkningen.

Upplysningar om eget kapital och avsättningar

Upplysningar om avsättningar och eget kapital

4 §⁸⁰

Utöver det som följer av 1 § ska följande uppgifter lämnas om eget kapital och avsättningar:

1. I livförsäkringsföretag som inte får dela ut vinst ska som bundet eget kapital tas upp Aktiekapital, Garantikapital, Verksamhetskapital, Överkursfond, Förlagsinsatser, Konsolideringsfond, Kapitalandelsfond, Fond för verkligt värde och vinst eller förlust för räkenskapsåret. Förlust för räkenskapsåret tas därvid upp som avdragspost.⁸¹

2. I livförsäkringsföretag som får dela ut vinst ska eget kapital delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust. Under bundet

Utöver det som följer av 1 § ska följande uppgifter lämnas om avsättningar och eget kapital:

⁸⁰ Senaste lydelse Lag 2010:2058.

⁸¹ Till 3 kap.

eget kapital ska tas upp Aktiekapital, Garantikapital, Verksamhetskapital, Förlagsinsatser, Uppskrivningsfond, Reservfond, Kapitalandelsfond och Fond för verkligt värde. Under fritt eget kapital eller ansamlad förlust ska tas upp fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust samt vinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas därvid upp som avdragsposter.⁸²

3. I skadeförsäkringsföretag ska eget kapital delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust. Under bundet eget kapital ska tas upp Aktiekapital, Garantikapital, Verksamhetskapital, Förlagsinsatser, Uppskrivningsfond, Reservfond och Kapitalandelsfond. Under fritt eget kapital eller ansamlad förlust ska tas upp fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust samt vinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas därvid upp som avdragsposter.⁸³

4. Om avsättningen för kvardröjande risker i posten Ej intjänade premier och kvardröjande risker (DD.1) uppgår till väsentligt belopp, ska beloppet anges.

1. Om avsättningen för kvardröjande risker i posten Ej intjänade premier och kvardröjande risker (DD.1) uppgår till väsentligt belopp, ska beloppet anges.

⁸² Till 3 kap.

⁸³ Till 3 kap.

5. Om garanterad återbäring i posten Livförsäkringsavsättning (DD.2) uppgår till väsentligt belopp, ska beloppet anges.

6. Om avvecklingsresultat uppgår till väsentligt belopp ska det anges i en not med fördelning på kategori av skada och belopp. Med avvecklingsresultat avses skillnaden mellan å ena sidan avsättningen för oreglerade skador från föregående år vid räkenskapsårets ingång, efter avdrag för under räkenskapsåret gjorda utbetalningar av ersättningar för skador från föregående år, och å andra sidan avsättningen för oreglerade skador från föregående år vid räkenskapsårets slut.

7. Villkorad återbäring (EE.1) ska delas upp på avsättningar för vilka försäkringstagaren direkt respektive indirekt bär risk.

8. Skadeförsäkringsföretag och livförsäkringsföretag som får dela ut vinst ska lämna närmare upplysningar om det belopp av fritt eget kapital som inte kan anses utdelningsbart med hänsyn till bestämmelserna i 4 kap. 1 § försäkringsrörelselagen (2010:2043) och 17 kap. 3 § tredje stycket aktiebolagslagen (2005:551) och om de förhållanden som motiverar bedömningen.

9. Livförsäkringsföretag ska lämna upplysning om belopp som inte får användas för vinstutdelning eller förlusttäckning enligt bolagsordning eller stadgar.

2. Om garanterad återbäring i posten Livförsäkringsavsättning (DD.2) uppgår till väsentligt belopp, ska beloppet anges.

3. Om avvecklingsresultat uppgår till väsentligt belopp ska det anges i en not med fördelning på kategori av skada och belopp. Med avvecklingsresultat avses skillnaden mellan å ena sidan avsättningen för oreglerade skador från föregående år vid räkenskapsårets ingång, efter avdrag för under räkenskapsåret gjorda utbetalningar av ersättningar för skador från föregående år, och å andra sidan avsättningen för oreglerade skador från föregående år vid räkenskapsårets slut.

4. Villkorad återbäring (EE.1) ska delas upp på avsättningar för vilka försäkringstagaren direkt respektive indirekt bär risk.

5. Skadeförsäkringsföretag och livförsäkringsföretag som får dela ut vinst ska lämna närmare upplysningar om det belopp av fritt eget kapital som inte kan anses utdelningsbart med hänsyn till bestämmelserna i 4 kap. 1 § försäkringsrörelselagen (2010:2043) och 17 kap. 3 § tredje stycket aktiebolagslagen (2005:551) och om de förhållanden som motiverar bedömningen.

6. Livförsäkringsföretag ska lämna upplysning om belopp som inte får användas för vinstutdelning eller förlusttäckning enligt bolagsordning eller stadgar.

10. Garantikapital, verksamhetskapital och förlagsinsatser i annan valuta än redovisningsvalutan, ska räknas om enligt växelkursen på balansdagen. Skillnaden mellan det omräknade beloppet och motsvarande belopp vid räkenskapsårets ingång ska

- i ömsesidiga skadeförsäkringsbolag och ömsesidiga livförsäkringsbolag som får dela ut vinst samt försäkringsföreningar som får dela ut vinst, föras mot Balanserad vinst eller förlust, och

- i ömsesidiga livförsäkringsbolag som inte får dela ut vinst och livförsäkringsföreningar som inte får dela ut vinst föras mot Andra fonder.

Upplysningar om intresse- och koncernföretag

Utöver vad som följer av 1 § *skall* för var och en av posterna under Fordringar (F) och Skulder (HH) uppgifter lämnas om de belopp som avser koncernföretag och om de belopp som avser intresseföretag.

7. Garantikapital, verksamhetskapital och förlagsinsatser i annan valuta än redovisningsvalutan, ska räknas om enligt växelkursen på balansdagen. Skillnaden mellan det omräknade beloppet och motsvarande belopp vid räkenskapsårets ingång ska

- i ömsesidiga skadeförsäkringsbolag och ömsesidiga livförsäkringsbolag som får dela ut vinst samt försäkringsföreningar som får dela ut vinst, föras mot Balanserad vinst eller förlust, och

- i ömsesidiga livförsäkringsbolag som inte får dela ut vinst och livförsäkringsföreningar som inte får dela ut vinst föras mot Andra fonder.

Upplysningar om koncernföretag och vissa andra företag

6 §

Utöver vad som följer av 1 § *ska* för var och en av posterna under Fordringar (F) och Skulder (HH) uppgifter lämnas om de belopp som avser koncernföretag och om de belopp som avser intresseföretag, *gemensamt styrda företag eller övriga företag i vilka strategiska andelsinnehav förekommer.*

Oväsentliga avvikelser

7 §

Försäkringsföretag får avvika från vad som föreskrivs i 1-6 §§, om effekten av avvikelsen är oväsentlig.

6 kap.1 §⁸⁴

Med beaktande av det som föreskrivs i andra stycket ska följande bestämmelser i 6 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

1 § första–fjärde styckena om förvaltningsberättelsens innehåll,

2 § om förslag till dispositioner av vinst eller förlust m.m. och

2 a § om vissa upplysningar i förvaltningsberättelsen i aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Det som sägs i 6 kap. 1 § andra stycket 6–8 årsredovisningslagen om upplysningar om kvotvärde ska dock i stället avse nominellt belopp.

Försäkringsaktiebolag, vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige, ska även tillämpa 6 kap. 1 a § årsredovisningslagen om förvaltningsberättelsens innehåll. Vid tillämpningen av nämnda paragraf ska det som sägs om riktlinjer av det slag som avses i 8 kap. 51 § aktiebolagslagen (2005:551) i stället avse riktlinjer av det slag som avses i 8 kap. 9 § försäkringsrörelselagen (1982:713).

<p>Försäkringsaktiebolag, vars aktier, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad, ska även tillämpa 6 kap. 6–9 §§ årsredovisningslagen om bolagsstyrningsrapport.</p>	<p>Försäkringsaktiebolag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, ska även tillämpa 6 kap. 6–9 §§ årsredovisningslagen om bolagsstyrningsrapport.</p>
---	--

⁸⁴ Senaste lydelse 2009:36.

I livförsäkringsaktiebolag som inte får dela ut vinst ska utgifter och inkomster för egna aktier enligt 6 kap. 2 § andra stycket årsredovisningslagen redovisas mot bundet eget kapital.

7 kap.

2 §⁸⁵

Med beaktande av vad som föreskrivs i 3 § ska följande bestämmelser om koncernredovisning i 7 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

- 2 och 3 a §§ om när koncernredovisning inte behöver upprättas,
- 4 § 1–4 om koncernredovisningens delar,
- 5 § om dotterföretag som ska omfattas av koncernredovisningen,
- 6 § om överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild,
- 7 § andra stycket om valuta,
- 8 § första meningen om allmänna krav på koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen,
- 9 § om *minoritetsandelar*, 9 § om *innehav utan bestämmande inflytande*,
- 10 § om balansdag,
- 12 § om enhetliga principer för koncernredovisningen och årsredovisningen,
- 13 § om eliminerings mellan koncernföretag,
- 15 § om förändringar i koncernens sammansättning,
- 16 och 17 §§ om uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag,
- 18–23 §§ om hur dotterföretag ska räknas in i koncernredovisningen, 18–22 a §§ om hur dotterföretag ska räknas in i koncernredovisningen,
- 25–30 §§ om hur andelar i intresseföretag och vissa andra företag ska räknas in i koncernredovisningen, och 31 § andra och tredje styckena om koncernens system för intern kontroll och riskhantering.

3 §⁸⁶

⁸⁵ Senaste lydelse 2010:688.

⁸⁶ Senaste lydelse 2007:1462.

De i 2 § angivna bestämmelserna i 7 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) ska tillämpas med följande avvikelser:

1. I stället för det som sägs i 2 § första stycket 2 ska gälla att moderföretagets koncernredovisning har upprättats och reviderats enligt den lagstiftning som i den staten har tillkommit i enlighet med rådets direktiv 91/674/EEG av den 19 december 1991 om årsbokslut och sammanställd redovisning för försäkringsföretag, senast ändrat genom Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/46/EG, *eller har upprättats och reviderats på likvärdigt sätt.*

1. I stället för det som sägs i 2 § första stycket 2 a) ska gälla att moderföretagets koncernredovisning har upprättats och reviderats enligt den lagstiftning som i den staten har tillkommit i enlighet med rådets direktiv 91/674/EEG av den 19 december 1991 om årsbokslut och sammanställd redovisning för försäkringsföretag, senast ändrat genom Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/46/EG.

2. I stället för den hänvisning som i 2 § tredje stycket görs till bestämmelser om ingivande och kungörande gäller en hänvisning till 8 kap. 5, 5 a och 6 §§ denna lag.

3. I stället för den i 10 § föreskrivna tiden gäller en tid om sex månader.

4. Det som anges i 12 § första och tredje styckena om att andra värderingsprinciper får användas än i moderföretagets årsredovisning och att koncernföretagens tillgångar, avsättningar och skulder inte behöver räknas om, gäller även tillgångar vars värdering påverkar eller bestämmer försäkringstagarnas rättigheter och avsättningar som värderas med regler specifika för försäkringsrörelse. I sådant fall ska upplysning om detta lämnas i en not.

5. Fråga om tillstånd enligt 17 § att utelämna uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag prövas av Finansinspektionen.

4 §⁸⁷

För koncernredovisningen gäller i tillämpliga delar

1. de allmänna bestämmelserna om årsredovisningen i 2 kap. 2 §, med undantag för hänvisningarna till 2 kap. 1-3 §§ årsredovisningslagen (1995:1554),

⁸⁷ Senaste lydelse 2010:1526.

2. bestämmelserna om balansräkning och resultaträkning i 3 kap., med det tillägget att vad som avsatts till kapitalandelsfonden ska tas upp i koncernbalansräkningen som bundet eget kapital under Andra fonder (AA.V),

3. bestämmelserna om värderingsregler i 4 kap.,

4. bestämmelserna om tilläggs- tilläggsupplysningar i 5 kap., med undantag för 2 § 5 och hänvisningarna till 5 kap. 8, 9 och 26 §§ årsredovisningslagen, samt

5. bestämmelserna om upplysningarna i förvaltningsberättelsen i 6 kap. 1 § första stycket och 2 §, med undantag för hänvisningen till 6 kap. 2 § årsredovisningslagen.

Trots vad som följer av första stycket 4 får uppgifter enligt 5 kap. 20 § tredje stycket tredje meningen och 5 kap. 22 § andra stycket tredje meningen årsredovisningslagen utelämnas i fråga om dotterföretag. Vid tillämpningen av dessa bestämmelser ska dock de lämnade uppgifterna innefatta även löner och andra förmåner från koncernföretag.

4. bestämmelserna om tilläggs- upplysningar i 5 kap., med undantag för 2 § 5 och hänvisningarna till 5 kap. 23, 29, 30 och 48 §§ årsredovisningslagen, samt

5. bestämmelserna om upplysningarna i förvaltningsberättelsen i 6 kap. 1 § första stycket och 2 §, med undantag för hänvisningen till 6 kap. 2 § årsredovisningslagen.

Trots vad som följer av första stycket 4 får uppgifter enligt 5 kap. 43 § tredje stycket tredje meningen och 5 kap. 44 § andra stycket tredje meningen årsredovisningslagen utelämnas i fråga om dotterföretag. Vid tillämpningen av dessa bestämmelser ska dock de lämnade uppgifterna innefatta även löner och andra förmåner från koncernföretag.

5 §⁸⁸

Företag som avses i 1 § och som omfattas av artikel 4 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder ska tillämpa enbart följande bestämmelser i detta kapitel:

1. 1 § om skyldighet att upprätta koncernredovisning,
2. 2 § vad gäller hänvisningarna till

⁸⁸ Senaste lydelse 2010:2058.

a) 7 kap. 2 § och 3 a §§ årsredovisningslagen (1995:1554) om när koncernredovisning inte behöver upprättas,

b) 7 kap. 4 § första stycket 4 samma lag om förvaltningsberättelse,

c) 7 kap. 12 § första stycket samma lag om enhetliga värderingsprinciper,

d) 7 kap. 31 § andra och tredje styckena samma lag om koncernens system för intern kontroll och riskhantering,

3. 3 § 1, 2 och 4 såvitt avser hänvisningen till 7 kap. 12 § första stycket årsredovisningslagen, med särskilda regler om när koncernredovisning inte behöver upprättas,

4. 4 § vad gäller hänvisningarna till

a) 2 kap. 2 § denna lag, i den del paragrafen hänvisar till årsredovisningslagens bestämmelser i 2 kap. 5 § om språk och form samt 2 kap. 7 § om under-tecknande,

b) 5 kap. 1 § denna lag, i den del paragrafen hänvisar till följande bestämmelser i 5 kap. årsredovisningslagen:

- 12 § om lån till ledande befattningshavare,

- 18 § om medelantalet anställda under räkenskapsåret,

- 18 b § om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,

- 20 § första stycket 1 och andra och tredje styckena samt 21 § om löner, ersättningar och sociala kostnader,

- 22 § om pensioner och liknande förmåner,

- 23 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,

- 24 § om suppleanter och vice verkställande direktör, samt

4. 4 § vad gäller hänvisningarna till

a) 2 kap. 2 § denna lag, i den del paragrafen hänvisar till årsredovisningslagens bestämmelser i 2 kap. 5 § om språk och form samt 2 kap. 7 § om under-tecknande,

b) 3 kap. 5 § denna lag,

c) 5 kap. 1 § denna lag, i den del paragrafen hänvisar till följande bestämmelser i 5 kap. årsredovisningslagen:

- 20 § om lån till ledande befattningshavare,

- 22 § om medelantalet anställda under räkenskapsåret,

- 33 §§ om ytterligare upplysningar om lån till ledande befattningshavare,

- 40 § om ytterligare upplysningar om anställda,

- 41 § om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,

- 43 § första stycket 1 samt andra och tredje styckena om löner, ersättningar och sociala kostnader,

- 44 § om pensioner och liknande förmåner,

- 25 § om avtal om avgångsvederlag,

- 45 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,

- 46 § om suppleanter och vice verkställande direktör,

- 47 § om avtal om avgångsvederlag, *och*

- 51 § om ersättningar till revisor.

c) 5 kap. 2 § 3 denna lag med särskilda regler om tilläggsupplýsningar,

d) 5 kap. 2 § 3 denna lag med särskilda regler om tilläggsupplýsningar,

d) 5 kap. 3 § 4 denna lag om villkorad återbäring,

e) 5 kap. 3 § 4 denna lag om villkorad återbäring,

e) 5 kap. 4 § 1-4 *och* 6-8 denna lag om eget kapital och avsättningar,

f) 5 kap. 4 § 1 och 3-5 denna lag om eget kapital och avsättningar,

f) 6 kap. 1 § denna lag, i den del paragrafen hänvisar till 6 kap. 1 § första-tredje styckena årsredovisningslagen om förvaltningsberättelsens innehåll, samt

g) 6 kap. 1 § denna lag, i den del paragrafen hänvisar till 6 kap. 1 § första-tredje styckena årsredovisningslagen om förvaltningsberättelsens innehåll, samt

g) 6 kap. 2 § denna lag om särskilda upplýsningar i förvaltningsberättelsen.

h) 6 kap. 2 § denna lag om särskilda upplýsningar i förvaltningsberättelsen.

Företaget behöver inte lämna upplýsningar enligt 6 kap. 1 § om upplýsningarna lämnas på annan plats i redovisningen. I sådant fall ska förvaltningsberättelsen innehålla en hänvisning till den plats där uppgifterna har lämnats.

Bilaga 1⁸⁹

Uppställningsform för balansräkning

TILLGÅNGAR

A. Tecknat ej inbetalt kapital

⁸⁹ Senaste lydelse Lag 2004:1177.

B. Immateriella tillgångar

I Goodwill

II Andra immateriella tillgångar

C. Placeringstillgångar

I Byggnader och mark

II Placeringar i koncernföretag, intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag i vilka strategiska andelsinnehav förekommer

1. Aktier och andelar i koncernföretag

2. Räntebärande värdepapper emitterade av, och lån till, koncernföretag

3. Aktier och andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag

4. Räntebärande värdepapper emitterade av, och lån till, intresseföretag och gemensamt styrda företag

5. Aktier och andelar i övriga företag i vilka strategiska andelsinnehav förekommer

6. Räntebärande värdepapper emitterade av, och lån till, övriga företag i vilka strategiska andelsinnehav förekommer

III Andra finansiella placeringstillgångar

1. Aktier och andelar

2. Obligationer och andra räntebärande värdepapper

3. Andelar i investeringspooler

4. Lån med säkerhet i fast egendom

5. Övriga lån

6. Utlåning till kreditinstitut

7. Övriga finansiella placeringstillgångar

IV Depåer hos företag som avgivit återförsäkring

D. Placeringstillgångar för vilka livförsäkringstagaren bär placeringsrisk

1. Tillgångar för villkorad återbäring

2. Fondförsäkringstillgångar

E. Återförsäkrarens andel av Försäkringstekniska avsättningar

1. Ej intjänade premier och kvardröjande risker

2. Livförsäkringsavsättning

3. Oreglerade skador

4. Återbäring och rabatter
5. Övriga försäkringstekniska avsättningar
6. Avsättning för livförsäkringar för vilka försäkrings-
tagaren bär risk
 - a) Villkorad återbäring
 - b) Fondförsäkringsåtaganden

F. Fordringar

- I Fordringar avseende direkt försäkring
- II Fordringar avseende återförsäkring
- III Övriga fordringar

G. Andra tillgångar

- I Materiella tillgångar och varulager
- II Kassa och bank
- III Övriga tillgångar

H. Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter

- I Upplupna ränte- och hyresintäkter
- II Förutbetalda anskaffningskostnader
- III Övriga förutbetalda kostnader och upplupna intäkter

EGET KAPITAL, AVSÄTTNINGAR OCH SKULDER

AA. Eget kapital

- I Aktiekapital eller Garantikapital
- II Överkursfond
- III Uppskrivningsfond
- IV Konsolideringsfond
- V Andra fonder
 1. Reservfond
 2. Kapitalandelsfond
 3. Fond för verkligt värde
 4. Fond för utvecklingsutgifter
 5. Övriga fonder
- VI Balanserad vinst eller förlust
- VII Årets resultat

BB. Obeskattade reserver

CC. Efterställda skulder

DD. Försäkringstekniska avsättningar (före avgiven återförsäkring)

1. Ej intjänade premier och kvardröjande risker
2. Livförsäkringsavsättning
3. Oreglerade skador
4. Återbäring och rabatter
5. Utjämningsavsättning
6. Övriga försäkringstekniska avsättningar

EE. Försäkringsteknisk avsättning för livförsäkringar för vilka försäkringstagaren bär risk (före avgiven återförsäkring)

1. Villkorad återbäring
2. Fondförsäkringsåtaganden

FF. Andra avsättningar

1. Pensioner och liknande förpliktelser
2. Skatter
3. Övriga avsättningar

GG. Depåer från återförsäkrare

HH. Skulder

- I Skulder avseende direkt försäkring
- II Skulder avseende återförsäkring
- III Obligationslån
- IV Skulder till kreditinstitut
- V Övriga skulder

II. Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter

- I Återförsäkrarens andel av Förutbetalda anskaffningskostnader
- II Övriga upplupna kostnader och förutbetalda intäkter

Bilaga 2⁹⁰**Uppställningsform för resultaträkningen****I. TEKNISK REDOVISNING AV
SKADEFÖRSÄKRINGSRÖRELSE**

1. Premieintäkter (efter avgiven återförsäkring)
 - a. Premieinkomst (före avgiven återförsäkring)
 - b. Premier för avgiven återförsäkring (-)
 - c. Förändring i Avsättning för ej intjänade premier och kvardröjande risker, före avgiven återförsäkring (+/-)
 - d. Återförsäkrares andel av Förändring i avsättning för ej intjänade premier och kvardröjande risker (+/-)
2. Kapitalavkastning överförd från finansrörelsen (III.6)
3. Övriga tekniska intäkter (efter avgiven återförsäkring)
4. Försäkringsersättningar (efter avgiven återförsäkring)
 - a. Utbetalda försäkringsersättningar
 - aa) Före avgiven återförsäkring
 - bb) Återförsäkrares andel (-)
 - b. Förändring i Avsättning för oreglerade skador
 - aa) Före avgiven återförsäkring
 - bb) Återförsäkrares andel (-)
5. Förändring i Övriga försäkringstekniska avsättningar (efter avgiven återförsäkring) (+/-)
6. Återbäring och rabatter (efter avgiven återförsäkring)
7. Driftskostnader
8. Övriga tekniska kostnader (efter avgiven återförsäkring)
9. Förändring i Utjämningsavsättning
10. Skadeförsäkringsrörelsens tekniska resultat (införs som post III.1)

**II. TEKNISK REDOVISNING AV
LIVFÖRSÄKRINGSRÖRELSE**

1. Premieinkomst (efter avgiven återförsäkring)
 - a. Premieinkomst (före avgiven återförsäkring)

⁹⁰ Senaste lydelse 1999:603.

- b. Premier för avgiven återförsäkring (-)
- 2. Kapitalavkastning, intäkter
- 3. Orealiserade vinster på placeringstillgångar
- 3a. Värdeökning på placeringstillgångar för vilka livförsäkringsstagaren bär placeringsrisk
 - aa) Värdeökning på tillgångar för villkorad återbäring
 - bb) Värdeökning på fondförsäkringstillgångar
- 3b. Värdeökning på övriga placeringstillgångar
- 4. Övriga tekniska intäkter (efter avgiven återförsäkring)
- 5. Försäkringsersättningar (efter avgiven återförsäkring)
 - a. Utbetalda försäkringsersättningar
 - aa) Före avgiven återförsäkring
 - bb) Återförsäkrares andel (-)
 - b. Förändring i Avsättning för oreglerade skador
 - aa) Före avgiven återförsäkring
 - bb) Återförsäkrares andel (-)
- 6. Förändring i andra försäkringstekniska avsättningar (efter avgiven återförsäkring) (+/-)
 - a. Livförsäkringsavsättning
 - aa) Före avgiven återförsäkring
 - bb) Återförsäkrares andel (-)
 - b. Försäkringsteknisk avsättning för livförsäkringar för vilka försäkringstagaren bär risk
 - aa) Villkorad återbäring
 - bb) Fondförsäkringsåtaganden
 - c. Övriga försäkringstekniska avsättningar (efter avgiven återförsäkring)
- 7. Återbäring och rabatter (efter avgiven återförsäkring)
- 8. Driftskostnader
- 9. Kapitalavkastning, kostnader
- 10. Orealiserade förluster på placeringstillgångar
- 10a. Värdeminskning på placeringstillgångar för vilka livförsäkringstagaren bär placeringsrisk
 - aa) Värdeminskning på tillgångar för villkorad återbäring
 - bb) Värdeminskning på fondförsäkringstillgångar
- 10b. Värdeminskning på övriga placeringstillgångar
- 11. Övriga tekniska kostnader (efter avgiven återförsäkring)
- 12. Kapitalavkastning överförd till finansrörelsen (införs som post III.4)
- 13. Livförsäkringsrörelsens tekniska resultat (införs som post III.2)

III. ICKE-TEKNISK REDOVISNING

1. Skadeförsäkringsrörelsens tekniska resultat (post I.10)
2. Livförsäkringsrörelsens tekniska resultat (post II.13)
- 3a. Kapitalavkastning, intäkter i skadeförsäkringsrörelsen
- 3b. Orealiserade vinster på placeringstillgångar
4. Kapitalavkastning överförd från livförsäkringsrörelsen (post II.12)
- 5a. Kapitalavkastning, kostnader i skadeförsäkringsrörelsen
- 5b. Orealiserade förluster på placeringstillgångar
6. Kapitalavkastning överförd till skadeförsäkringsrörelsen (post I.2)
7. Övriga intäkter
8. Övriga kostnader
9. Bokslutsdispositioner
10. Skatt på årets resultat
11. Övriga skatter
12. Årets resultat

Denna lag träder i kraft den 20 juli 2015 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

4 Förslag till lag om rapportering av vissa betalningar till myndigheter

Härmed föreskrivs följande.

Tillämpningsområde

1 § Denna lag innehåller bestämmelser om upprättande och offentliggörande av rapporter om betalningar till myndigheter och därmed jämförliga juridiska personer.

Lagen är tillämplig på sådana aktiebolag och handelsbolag som utgör företag av allmänt intresse eller stora företag enligt 1 kap. 3 § årsredovisningslagen (1995:1554).

Definitioner

2 § I denna lag avses med

1. *företag med verksamhet i utvinningsindustrin*: företag som bedriver prospektering, utvinning och därmed jämförlig verksamhet som avser mineraler, olja, naturgas, kol, råpetroleum, malm, salt, torv, sand, grus, sten och lera,

2. *företag med verksamhet inom avverkning av primärskog*: företag som bedriver avverkning och transport av primärskog,

3. *myndighet*:

– en nationell, regional eller lokal myndighet i en medlemsstat eller ett tredje land, inbegripet en avdelning eller en byrå i en sådan myndighet, eller

– ett företag som i förhållande till en sådan myndighet framstår som ett dotterföretag,

4. *projekt*: en eller flera operativa verksamheter som styrs av ett enda avtal eller av flera avtal som i väsentlig grad är sammankopplade till varandra och som ligger till grund för betalningsansvar gentemot en myndighet.

Rapportering på företagsnivå

3 § Ett företag som avses i 1 § och är verksamt inom utvinningsindustrin eller inom avverkning av primärskog ska senast sex månader efter varje räkenskapsårs utgång upprätta en rapport över sådana betalningar till myndigheter som anges i 6 § och som företaget har gjort under räkenskapsåret.

Ett företag behöver inte upprätta någon rapport enligt första stycket, om

- a. företaget är ett dotterföretag,
- b. dess moderföretag omfattas av lagstiftningen i Sverige eller i en annan stat inom Europeiska unionen, och
- c. företagets betalningar till myndigheter omfattas av en rapport på koncernnivå som moderföretaget upprättar enligt 4 § eller motsvarande bestämmelser i annan stat inom Europeiska unionen.

Rapportering på koncernnivå

4 § Ett företag som avses i 1 § och som är moderföretag i en koncern ska, om något av koncernföretagen är verksamt inom utvinningsindustrin eller inom avverkning av primärskog, senast sex månader efter varje räkenskapsårs utgång upprätta en rapport över sådana betalningar till myndigheter som anges i 6 § och som något av koncernföretagen har gjort under räkenskapsåret.

En sådan rapport som avses i första stycket behöver dock inte upprättas om

1. koncernen är en liten eller medelstor koncern enligt 1 kap. 3 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) och inget av koncernföretagen är ett företag av allmänt intresse, eller
2. moderföretag självt är dotterföretag i en större koncern och dess eget moderföretag lyder under en medlemsstats lagstiftning.

En rapport som avses i första stycket behöver inte omfatta betalningar från sådana koncernföretag som enligt 7 kap. 5 § tredje stycket årsredovisningslagen inte behöver omfattas av en koncernredovisning.

Rapportering enligt tredjelandets bestämmelser

5 § Ett företag behöver inte upprätta någon rapport enligt 3 § eller 4 §, om det i stället

1. utarbetar och offentliggör en rapport i enlighet med ett tredjelandets rapporteringskrav som Europeiska kommissionen har bedömt som likvärdiga med kraven i Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG, och

2. offentliggör rapporten i Sverige enligt 9 §.

Rapportens innehåll

6 § En rapport enligt 3 § eller 4 § ska innehålla uppgift om de betalningar som företaget eller, vid tillämpningen av 4 §, något av koncernföretagen har gjort till en myndighet med anledning av verksamhet inom utvinningsindustrin eller inom avverkning av primärskog och som utgör

- a) ersättning för produktionsrättigheter,
- b) skatt som tas ut på inkomster, produktion eller vinst från företag, med undantag för skatter som tas ut på konsumtion, skatt på fysiska personers inkomster eller omsättningsskatter,
- c) royalty,
- d) utdelning,
- e) kontrakts-, upptäckts- och produktionsbonus eller liknande förmån,
- f) ersättning för licenser eller koncessioner, och
- g) betalning för infrastrukturförbättringar.

Vid rapporteringen ska hänsyn tas till vad som är en betalnings eller en verksamhets verkliga innebörd.

I rapporten ska redovisas

a) det sammanlagda beloppet av de betalningar som har gjorts till varje myndighet, med särskild uppgift om hur stor del av beloppet som avser var och en av de typer av betalningar som anges i första stycket a-g,

b) om betalningar har avsett ett särskilt projekt; det sammanlagda beloppet av de betalningar som avsett det projektet med

särskild uppgift om hur stor del av beloppet som avser var och en av de typer av betalningar som anges i första stycket a-g.

Om en betalning har skett på annat sätt än med pengar, ska uppgift lämnas om betalningens värde och, i förekommande fall, volym. I en kompletterande not ska det lämnas upplysningar som förklarar hur betalningens värde har beräknats.

7 § En betalning som, ensam eller tillsammans med andra sammanhängande betalningar understiger 860 000 kr under ett räkenskapsår behöver inte tas med i en rapport enligt 3 § eller 4 §.

Rapportens undertecknande

8 § I aktiebolag ska rapporten skrivas under av samtliga styrelseledamöter. Om en verkställande direktör är utsedd, ska även denne skriva under rapporten.

I handelsbolag ska rapporten skrivas under av samtliga obegränsat ansvariga delägare.

Om rapporten upprättas i elektronisk form, ska den undertecknas med avancerad elektronisk signatur enligt lagen (2000:832) om kvalificerade elektroniska signaturer.

Rapporten ska innehålla uppgift om den dag då den undertecknades.

Offentliggörande

9 § En rapport enligt denna lag ska offentliggöras genom ingivande till Bolagsverket.

En kopia av rapporten, avfattad på svenska och engelska, ska ha kommit in till Bolagsverket inom sju månader från räkenskapsårets utgång.

Rapporten ska, så vitt gäller aktiebolag, registreras i aktiebolagsregistret. Registreringen ska avfattas på svenska och engelska. Om det bolag som registreringen avser begär det, ska registreringen dessutom avfattas på annat officiellt språk inom Europeiska unionen.

10 § Rapporten får överföras elektroniskt till Bolagsverket.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddelar närmare föreskrifter om

1. elektronisk överföring till Bolagsverket, och
2. bestyrkande av att en elektronisk kopia överensstämmer med originalet.

11 § När rapporten har getts in till Bolagsverket, ska myndigheten kungöra detta. Kungörandet ska ske i en tidning som myndigheten ger ut och avfattas på samma språk som registreringen enligt 9 § tredje stycket.

Vite

12 § Om ett bolag som omfattas av denna lag inte fullgör sin rapporteringsskyldighet enligt denna lag, kan Bolagsverket förelägga den som ensam eller tillsammans med annan är ställföreträdare för bolaget att fullgöra skyldigheten.

Föreläggandet får förenas med vite.

Frågor om utdömande av vite prövas av Bolagsverket.

Överklagande

13 § Beslut enligt denna lag får överklagas vid allmän förvaltningsdomstol. Överklagande ska ske inom två månader från beslutet.

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

Denna lag träder i kraft den 20 juli 2015 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

5 Förslag till lag om ändring i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar

Härigenom föreskrivs att 8 kap. 5 § och 11 kap. 12 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 kap. 5 §⁹¹

Minst en revisor ska vara auktoriserad revisor, om föreningen uppfyller mer än ett av följande villkor:

1. medelantalet anställda i föreningen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

2. föreningens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,

3. föreningens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor.

För en förening som omfattas av första stycket får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer i ett enskilt fall besluta att det i stället för en auktoriserad revisor får utses en viss godkänd revisor. Ett sådant beslut gäller i högst fem år.

Minst en revisor ska vara auktoriserad revisor, om föreningen är

1. ett medelstort eller stort företag eller ett företag av allmänt intresse enligt 1 kap. 3 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554), eller

2. moderföretag i en medelstor eller stor koncern enligt samma paragraf.

⁹¹ Senaste lydelse 2013:219

Första och andra styckena gäller även för en moderförening i en koncern, om koncernen uppfyller mer än ett av följande villkor:

1. medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

2. koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,

3. koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor.

Vid tillämpningen av tredje stycket 2 och 3 ska fordringar och skulder mellan koncern-företag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncern-företag, liksom förändring av internvinst.

I andra föreningar än som avses i första eller tredje stycket ska en auktoriserad eller en godkänd revisor utses, om minst en tiondel av samtliga röstberättigade begär det vid en föreningsstämma där revisorsval ska ske.

I andra föreningar än som avses i första stycket ska en auktoriserad eller en godkänd revisor utses, om minst en tiondel av samtliga röstberättigade begär det vid en föreningsstämma där revisorsval ska ske.

11 kap.**12 §⁹²**

Likvidatorerna *skall* för varje räkenskapsår avge en årsredovisning, som *skall* läggas fram på den ordinarie föreningsstämman för godkännande. I fråga om likvidatorernas redovisning och dess behandling på föreningsstämman tillämpas inte 7 kap. 4 § andra stycket 1 och 2 denna lag, 2 kap. 1 § andra stycket, 5 kap. 18–25 §§, 6 kap. 5 § årsredovisningslagen (1995:1554) eller 2 kap. 1 §, 5 kap. 2 § 3 och 6 kap 3 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag.

Likvidatorerna *ska* för varje räkenskapsår avge en årsredovisning, som *ska* läggas fram på den ordinarie föreningsstämman för godkännande. I fråga om likvidatorernas redovisning och dess behandling på föreningsstämman tillämpas inte 7 kap. 4 § andra stycket 1 och 2 denna lag, 2 kap. 1 § andra stycket, 5 kap. 22, 40 – 47 och 51 §§, 6 kap. 5 § årsredovisningslagen (1995:1554) eller 2 kap. 1 §, 5 kap. 2 § 3 och 6 kap 3 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag.

I balansräkningen tas det egna kapitalet upp i en post, varvid insatskapitalet anges inom linjen och i förekommande fall delas upp på medlemsinsatskapital och förlagsinsatskapital.

Ingen tillgång får tas upp till ett högre värde än den beräknas inbringa efter avdrag för försäljningskostnaderna. Om en tillgång kan beräknas inbringa ett väsentligt högre belopp än det värde som har tagits upp i balansräkningen eller om för en skuld eller en likvidationskostnad kan beräknas åtgå ett belopp som väsentligt avviker från den redovisade skulden eller avsättningen, skall vid tillgångs- eller skuld- eller avsättningsposten det beräknade beloppet anges inom linjen.

Denna lag träder i kraft den 20 juli 2015 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

⁹² Senaste lydelse 1999:1094.

6 Förslag till lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078)

Härigenom föreskrivs att 6 kap. 1 och 4 §§ bokföringslagen (1999:1078) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 kap.

1 §⁹³

Företag som tillhör någon eller några av följande kategorier ska för varje räkenskapsår avsluta bokföringen med en årsredovisning och offentliggöra den enligt 2 §:

1. aktiebolag,
2. ekonomiska föreningar,
3. handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare,

3 a. grupperingar enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1082/2006 av den 5 juli

2006 om en europeisk gruppering för territoriellt samarbete (EGTS),

4. företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag,

4. företag av allmänt intresse enligt 1 kap. 3 § första stycket 4 årsredovisningslagen (1995:1554),

5. stiftelser som är bokföringsskyldiga enligt denna lag, dock inte stiftelser som får använda sina tillgångar uteslutande till förmån för medlemmar av en viss eller vissa släkter och som är bokföringsskyldiga endast på grund av 2 kap. 3 § första stycket,

6. företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:

6. medelstora eller stora företag enligt 1 kap. 3 § årsredovisnings-

a) medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

lagen,

⁹³ Senaste lydelse 2010:849.

b) företags redovisade balansslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,

c) företags redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor,

7. företag som är moderföretag i en koncern vilken uppfyller mer än ett av följande villkor:

a) medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

b) koncernföretagens redovisade balansslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,

c) koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor.

Vid tillämpningen av första stycket 7 b och c ska fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänförs till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst.

7. företag som är moderföretag i en medelstor eller en stor koncern enligt 1 kap. 3 § årsredovisningslagen.

4 §⁹⁴

Ett årsbokslut ska bestå av en resultaträkning och en balansräkning. Årsbokslutet ska upprättas i vanlig läsbar form eller i elektronisk form. Beloppen i årsbokslutet ska anges i svenska kronor.

När årsbokslutet upprättas, ska följande bestämmelser i årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

1 kap. 3 § om vad som avses med andelar och nettoomsättning samt om de tillägg som ska göras till nettoomsättningen,

1 kap. 4–6 §§ om koncern- och intresseföretagsdefinitioner,

2 kap. 2 § om överskådlighet och god redovisningssed,

2 kap. 4 § om andra grundläggande redovisningsprinciper,

2 kap. 4 a § om oväsentliga avvikelser,

2 kap. 7 § om undertecknande,

3 kap. 1 och 2 §§ om balans- och resultaträkningarnas innehåll,

3 kap. 3 och 4 §§ om uppställningsformer,

3 kap. 9 § om avsättningar,

3 kap. 11 § första stycket om resultaträkning i förkortad form,

3 kap. 13 § om oväsentliga avvikelser,

4 kap. 1 och 2 §§ om vad som är anläggningstillgångar och omsättningstillgångar,

4 kap. 3 § första stycket om anskaffningsvärdet för anläggningstillgångar,

4 kap. 4 § om avskrivning av anläggningstillgångar,

4 kap. 5 § om nedskrivning av anläggningstillgångar,

4 kap. 9 § om värdering av omsättningstillgångar,

4 kap. 10 § om värdering av pågående arbeten,

4 kap. 11 § om varulagrets anskaffningsvärde,

4 kap. 12 § om redovisning till bestämmd mängd och fast värde, *och* 4 kap. 12 § om redovisning till bestämmd mängd och fast värde,

4 kap. 13 § om omräkning av fordringar och skulder i utländsk valuta, *och* 4 kap. 13 § om omräkning av fordringar och skulder i utländsk valuta, *och*

⁹⁴ Senaste lydelse 2010:1514.

4 kap. 17 § om oväsentliga avvikelser.

Denna lag träder i kraft den 20 juli 2015 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

7 Förslag till lag om ändring i revisionslagen (1999:1079)

Härigenom föreskrivs att 2 och 6 §§ revisionslagen (1999:1079) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §⁹⁵

Lagen är tillämplig på företag som enligt 6 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078) är skyldiga att avsluta bokföringen med en årsredovisning, dock inte företag för vilka regler om revision finns i någon annan lag.

I fråga om handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare är lagen tillämplig endast om bolaget *uppfyller mer än ett av följande villkor:*

1. *medelantalet anställda i bolaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 3,*

2. *bolagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 1,5 miljoner kronor,*

3. *bolagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 3 miljoner kronor.*

Andra stycket gäller även för moderbolag i en koncern, om koncernen uppfyller mer än ett av de villkor som anges där. Vid tillämpningen ska fordringar och skulder mellan koncernföretag,

I fråga om handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare är lagen tillämplig endast om bolaget är

1. *ett medelstort eller stort företag eller ett företag av allmänt intresse enligt 1 kap. 3 § årsredovisningslagen (1995:1554), eller*

2. *moderföretag i en medelstor eller stor koncern enligt samma paragraf.*

⁹⁵ Senaste lydelse 2010:837.

liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst.

Revisorn *skall* efter varje räkenskapsår lämna en revisionsberättelse till företaget. Bestämmelser om berättelsens innehåll och den tidpunkt då den *skall* lämnas till företagsledningen finns i 27-32 §§.

Om företaget är ett moderföretag, *skall* revisorn även lämna en koncernrevisionsberättelse enligt bestämmelserna i 33 §. Detta gäller inte om moderföretaget enligt 7 kap. 2 *eller* 3 § årsredovisningslagen (1995:1554) inte behöver upprätta koncernredovisning.

6 §

Revisorn *ska* efter varje räkenskapsår lämna en revisionsberättelse till företaget. Bestämmelser om berättelsens innehåll och den tidpunkt då den *ska* lämnas till företagsledningen finns i 27-32 §§.

Om företaget är ett moderföretag, *ska* revisorn även lämna en koncernrevisionsberättelse enligt bestämmelserna i 33 §. Detta gäller inte om moderföretaget enligt 7 kap. 2, 3 *eller* 3 a § årsredovisningslagen (1995:1554) inte behöver upprätta koncernredovisning.

Denna lag träder i kraft den 20 juli 2015 och tillämpas första gången för räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

8 Förslag till lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551)

Härigenom föreskrivs att 9 kap. 13, 14 och 31 §§ samt 25 kap. 37 § aktiebolagslagen (2005:551) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 kap.

13 §⁹⁶

Minst en revisor som bolagsstämman utsett ska vara auktoriserad revisor, om

Minst en revisor som bolagsstämman utsett ska vara auktoriserad revisor, om *bolaget är ett medelstort eller stort företag eller ett företag av allmänt intresse enligt 1 kap. 3 § årsredovisningslagen (1995:1554).*

1. *bolaget uppfyller mer än ett av följande villkor:*

a) *medelantalet anställda i bolaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,*

b) *bolagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,*

c) *bolagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor, eller*

2. *bolagets aktier, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.*

⁹⁶ Senaste lydelse 2013:218.

14 §⁹⁷

Bestämmelserna i 13 § gäller även för moderbolag i en koncern, om koncernen uppfyller mer än ett av följande villkor:

1. medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

2. koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,

3. koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor.

Vid tillämpningen av första stycket 2 och 3 ska fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom interrvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänförs till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av interrvinst.

Bestämmelserna i 13 § gäller även för moderbolag i en koncern, om koncernen är en medelstor eller en stor koncern enligt 1 kap. 3 § årsredovisningslagen (1995:1554) eller om något av koncernföretagen är ett företag av allmänt intresse enligt samma paragraf.

31 §⁹⁸

Revisionsberättelsen ska innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning. I uttalandet ska det särskilt anges

1. om årsredovisningen ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning, och

2. om förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

⁹⁷ Senaste lydelse 2010:834.

⁹⁸ Senaste lydelse 2009:37.

Om det i årsredovisningen inte har lämnats sådana upplysningar som ska lämnas enligt tillämplig lag om årsredovisning, ska revisorn ange detta och, om det är möjligt, lämna behövliga upplysningar i sin berättelse.

Första och andra styckena gäller inte i fråga om revision av en sådan bolagsstyrningsrapport som avses i 6 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554). I den delen ska revisionsberättelsen i stället innehålla ett uttalande om huruvida en sådan rapport har upprättats eller inte. När det gäller sådana upplysningar i rapporten som avses i 6 kap. 6 § andra stycket 2–6 årsredovisningslagen ska berättelsen vidare innehålla ett uttalande om huruvida upplysningarna är förenliga med årsredovisningens övriga delar.

Första och andra styckena gäller inte i fråga om revision av en sådan bolagsstyrningsrapport som avses i 6 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554). I den delen ska revisionsberättelsen i stället innehålla ett uttalande om huruvida en sådan rapport har upprättats eller inte. När det gäller sådana upplysningar i rapporten som avses i 6 kap. 6 § andra stycket 2–6 årsredovisningslagen ska berättelsen vidare innehålla ett uttalande om huruvida upplysningarna är förenliga med årsredovisningens övriga delar. *Om upplysningarna innehåller väsentliga fel, ska revisorn ange detta och lämna behövliga upplysningar.*

25 kap.

37 §⁹⁹

Likvidatorn ska för varje räkenskapsår upprätta en årsredovisning, som ska läggas fram på årsstämman. I fråga om stämman och redovisningen ska följande bestämmelser inte tillämpas:

7 kap. 11 § 2 denna lag,

2 kap. 1 § andra stycket, 5 kap. 18–25 §§, 6 kap. 2 och 5 §§ årsredovisningslagen (1995:1554),

2 kap. 1 § andra stycket, 5 kap. 22, 40 – 47 och 51 §§, 6 kap. 2 och 5 §§ årsredovisningslagen (1995:1554),

5 kap. 2 § 3 och 6 kap. 3 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, samt

⁹⁹ Senaste lydelse 2005:551.

5 kap. 2 § 8 och 9 och 6 kap. 2 och 3 §§ lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag. 5 kap. 2 § 6 och 7 och 6 kap. 2 och 3 §§ lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

I balansräkningen får det egna kapitalet tas upp i en post. Balansräkningen ska innehålla uppgift om aktiekapitalet, i förekommande fall fördelat på olika aktieslag.

En tillgång får inte tas upp till högre värde än den beräknas inbringa efter avdrag för försäljningskostnaderna. Om en tillgång kan beräknas inbringa ett väsentligt högre belopp än det värde som tas upp i balansräkningen, ska det beräknade beloppet anges särskilt vid tillgångsposten. Om en skuld eller likvidationskostnad kan beräknas kräva ett belopp som väsentligt avviker från vad som har redovisats som skuld, ska det beräknade beloppet anges vid skuldposten.

Bestämmelserna om koncernredovisning och om delårsrapport i tillämplig lag om årsredovisning ska inte tillämpas på bolag i likvidation.

Denna lag träder i kraft den 20 juli 2015 och tillämpas första gången för räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

9 Förslag till lag om ändring i sparbankslagen (1987:619)

Härigenom föreskrivs att 6 kap. 11 § sparbankslagen (1987:619) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 kap.

11 §¹⁰⁰

Likvidatorerna *skall* för varje räkenskapsår avge en årsredovisning, som *skall* läggas fram på den ordinarie sparbanksstämman för godkännande. I fråga om likvidatorernas redovisning och dess behandling på stämman tillämpas inte 4 kap. 6 § andra stycket 1 och 2 denna lag. Bestämmelserna i 5 kap. 18–25 §§ och 6 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) samt 2 kap. 1 §, 5 kap. 2 § 3 och 6 kap. 3 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag behöver inte heller tillämpas.

Likvidatorerna *ska* för varje räkenskapsår avge en årsredovisning, som *ska* läggas fram på den ordinarie sparbanksstämman för godkännande. I fråga om likvidatorernas redovisning och dess behandling på stämman tillämpas inte 4 kap. 6 § andra stycket 1 och 2 denna lag. Bestämmelserna i 5 kap. 22, 40–47 och 51 §§ och 6 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) samt 2 kap. 1 §, 5 kap. 2 § 3 och 6 kap. 3 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag behöver inte heller tillämpas.

Denna lag träder i kraft den 20 juli 2015 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

¹⁰⁰ Senaste lydelse 2010:848.

10 Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1570) om medlemsbanker

Härigenom föreskrivs att 9 kap. 13 § lagen (1995:1570) om medlemsbanker ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 kap. 13 §¹⁰¹

Likvidatorerna *skall* för varje räkenskapsår lämna en årsredovisning, som *skall* läggas fram på den ordinarie föreningsstämman för godkännande. I fråga om likvidatorernas redovisning och dess behandling på stämman tillämpas inte 7 kap. 5 § andra stycket 1 och 2 denna lag. Bestämmelserna i 5 kap. 18–25 §§ och 6 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) samt 2 kap. 1 §, 5 kap. 2 § 3 och 6 kap. 2 och 3 §§ lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag behöver inte heller tillämpas.

I balansräkningen tas det egna kapitalet upp i en post, varvid insatskapitalet anges inom linjen och i förekommande fall delas upp på medlemsinsatskapital och förlagsinsatskapital.

Ingen tillgång får tas upp till ett högre värde än den beräknas inbringa efter avdrag för försäljningskostnaderna. Om en tillgång kan beräknas inbringa ett väsentligt högre belopp än

Likvidatorerna *ska* för varje räkenskapsår lämna en årsredovisning, som *ska* läggas fram på den ordinarie föreningsstämman för godkännande. I fråga om likvidatorernas redovisning och dess behandling på stämman tillämpas inte 7 kap. 5 § andra stycket 1 och 2 denna lag. Bestämmelserna i 5 kap. 22, 40–47 och 51 §§ och 6 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) samt 2 kap. 1 §, 5 kap. 2 § 3 och 6 kap. 2 och 3 §§ lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag behöver inte heller tillämpas.

Ingen tillgång får tas upp till ett högre värde än den beräknas inbringa efter avdrag för försäljningskostnaderna. Om en tillgång kan beräknas inbringa ett väsentligt högre belopp än

¹⁰¹ Senaste lydelse 1999:1116.

det värde som har tagits upp i balansräkningen eller om det för en skuld eller en likvidationskostnad kan beräknas gå åt ett belopp som väsentligt avviker från den redovisade avsättningen eller skulden, *skall* vid tillgångs-, avsättnings- eller skuldposten det beräknade beloppet anges inom linjen.

det värde som har tagits upp i balansräkningen eller om det för en skuld eller en likvidationskostnad kan beräknas gå åt ett belopp som väsentligt avviker från den redovisade avsättningen eller skulden, *ska* vid tillgångs-, avsättnings- eller skuldposten det beräknade beloppet anges inom linjen.

Denna lag träder i kraft den 20 juli 2015 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

11 Förslag till lag om ändring i lagen (1998:710) med vissa bestämmelser om Pensionsmyndighetens premiepensionsverksamhet

Härigenom föreskrivs att 5 § lagen (1998:710) med vissa bestämmelser om Pensionsmyndighetens premiepensionsverksamhet ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 §¹⁰²

I Pensionsmyndighetens årsredovisning ska en särskild redovisning för premiepensionsverksamheten ingå. För denna redovisning ska följande bestämmelser i lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag tillämpas.

- 1 kap. 2 § om hänvisningar till årsredovisningslagen (1995:1554),
- 1 kap. 3 § om vissa definitioner,
- 2 kap. 1 § om skyldighet att ta in en resultatanalys i årsredovisningen,
- 2 kap. 2 § om årsredovisningens innehåll m.m. när det gäller hänvisningarna till bestämmelserna i 2 kap. 1–6 §§ årsredovisningslagen,
- 3 kap. om balans- och resultaträkning,
- 4 kap. 1 § om värderingsregler när det gäller hänvisningarna till bestämmelserna i 4 kap. 14 a-15 §§ årsredovisningslagen,
- 4 kap. 2 § 11–13 om hur värderingsreglerna ska tillämpas på ett försäkringsföretags tillgångar,
- 4 kap. 4–9 §§ om värderingsregler,
- 5 kap. 1 § om tilläggsupplysningar med undantag av hänvisningarna till 5 kap. 1–4 §§, 5 § och 16–25 §§ årsredovisningslagen,
- 5 kap. 2–6 §§ om tilläggsupplysningar,

- 4 kap. 1 § om värderingsregler när det gäller hänvisningarna till bestämmelserna i 4 kap. 14 a-15 § och 17 §§ årsredovisningslagen,
- 5 kap. 1 § om tilläggsupplysningar med undantag av hänvisningarna till 5 kap. 4, 6, 11, 14, 15, 22, 25, 39-47 och 51 §§ årsredovisningslagen,

¹⁰² Senaste lydelse 2010:2061.

- 6 kap. om förvaltningsberättelse och resultatanalys, och
- 10 kap. 1 § om överklagande av Finansinspektionens beslut.

Om myndigheten företräder staten som ägare av ett eller flera företag, i vilka staten har ett sådant inflytande som anges i 1 kap. 4 § första, andra eller tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554), ska myndigheten även upprätta en koncernredovisning med tillämpning av bestämmelserna om sådan redovisning i 7 kap. 2–4 §§ lagen om årsredovisning i försäkringsföretag.

Vid tillämpningen av de bestämmelser som anges i första och andra styckena ska myndigheten anses som ett livförsäkringsföretag. Det som sägs om intresseföretag ska avse företag i vilka staten har ett sådant inflytande som anges i 1 kap. 5 § årsredovisningslagen, om myndigheten företräder staten som ägare. Det som sägs om företagets verkställande direktör ska avse myndighetens chef.

Denna lag träder i kraft den 20 juli 2015 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

12 Förslag till lag om ändring i lagen (2006:531) om särskild tillsyn över finansiella konglomerat

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 5 § lagen (2006:531) om särskild tillsyn över finansiella konglomerat ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap. 5 §¹⁰³

Det finns ett ägarintresse om

1. en juridisk person är intresseföretag till ett företag enligt 1 kap. 5 § årsredovisningslagen (1995:1554), eller

1. en juridisk person är intresseföretag till ett företag enligt 1 kap. 5 § årsredovisningslagen (1995:1554) *eller ett gemensamt styrt företag enligt 1 kap. 5 a § samma lag, eller*

2. ett företag direkt eller indirekt äger minst 20 procent av kapitalet eller av samtliga röster i ett annat företag.

Denna lag träder i kraft den 20 juli 2015 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

¹⁰³ Senaste lydelse 2006:531.

13 Förslag till lag om ändring i lagen (2006:1371) om kapitaltäckning och stora exponeringar

Härigenom föreskrivs 1 kap. 5 § och 3 kap. 2 § lagen (2006:1371) om kapitaltäckning och stora exponeringar att ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap. 5 §¹⁰⁴

Det finns ett ägarintresse om

1. en juridisk person är intresseföretag till ett företag enligt 1 kap. 5 § årsredovisningslagen (1995:1554), eller

1. en juridisk person är intresseföretag till ett företag enligt 1 kap. 5 § årsredovisningslagen (1995:1554) *eller ett gemensamt styrt företag enligt 1 kap.*

5 a § samma lag, eller

2. ett företag direkt eller indirekt äger minst 20 procent av kapitalet eller av samtliga röster i ett annat företag.

3 kap. 2 §¹⁰⁵

I det primära kapitalet får följande ingå:

1. Eget kapital enligt 5 kap. 4 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, om det helt kan täcka förluster i en fortlevnadssituation och om det vid konkurs eller likvidation prioriteras efter alla andra krav,

a) för bankaktiebolag, kreditmarknadsbolag och värdepappersbolag, dock inte uppskrivningsfonder,

1. Eget kapital enligt 3 kap. 4 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, om det helt kan täcka förluster i en fortlevnadssituation och om det vid konkurs eller likvidation prioriteras efter alla andra krav,

a) för bankaktiebolag, kreditmarknadsbolag och värdepappersbolag, dock inte uppskrivningsfonder,

¹⁰⁴ Senaste lydelse 2006:1371.

¹⁰⁵ Senaste lydelse 2011:752.

- | | |
|---|---|
| b) för sparbanker, dock endast reservfonder, | b) för sparbanker, dock endast reservfonder, |
| c) för medlemsbanker och kreditmarknadsföreningar, dock inte förlagsinsatser och uppskrivningsfonder, | c) för medlemsbanker och kreditmarknadsföreningar, dock inte förlagsinsatser och uppskrivningsfonder, |

2. För Svenska skeppshypotekskassan: kassans reservfond.

3. För banker, kreditmarknadsföretag och värdepappersbolag: kapitalandelen av skatteutjämningsreserv och periodiseringsfond.

4. För banker och kreditmarknadsföretag: kapitalandelen av det belopp som svarar mot bankens eller företagets reserver till följd av avskrivning på egendom som upplåtits till nyttjande.

Från summan av posterna enligt första stycket ska följande räknas av

1. förluster under löpande räkenskapsår,
2. immateriella anläggningstillgångar enligt bilaga 1 till lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, punkten 9 under rubriken tillgångar, och
3. den nettovinst som hos ett institut som är originator till en värdepapperisering uppkommer till följd av kapitalisering av framtida inkomster av de värdepapperiserade tillgångarna och som ger en kreditförstärkning till positioner i värdepapperiseringen.

Denna lag träder i kraft den 20 juli 2015 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

14 Förslag till lag om ändring i försäkringsrörelselagen (2010:2043)

Härigenom föreskrivs att 12 kap. 76 § och 13 kap. 29 § försäkringsrörelselagen (2010:2043) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

12 kap.

76 §¹⁰⁶

I 11 kap. 12 § första stycket lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar anges att vissa bestämmelser inte ska tillämpas på likvidatorernas årsredovisning och dess behandling på stämman. Bestämmelserna i 5 kap. 1 § och 2 § 9 och 10 lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag om tillämpning av 5 kap. 18–25 §§ årsredovisningslagen (1995:1554) ska inte heller tillämpas.

I 11 kap. 12 § första stycket lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar anges att vissa bestämmelser inte ska tillämpas på likvidatorernas årsredovisning och dess behandling på stämman. Bestämmelserna i 5 kap. 1 § och 2 § 9 och 10 lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag om tillämpning av 5 kap. 22, 40–47 och 51 §§ årsredovisningslagen (1995:1554) ska inte heller tillämpas.

13 kap.

29 §¹⁰⁷

I 11 kap. 12 § första stycket lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar anges att vissa bestämmelser inte ska tillämpas på likvidatorernas årsredovisning och dess behandling på stämman. Bestämmelserna i 5 kap. 1 § och 2 § 9 och 10 lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag om tillämpning av 5 kap.

I 11 kap. 12 § första stycket lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar anges att vissa bestämmelser inte ska tillämpas på likvidatorernas årsredovisning och dess behandling på stämman. Bestämmelserna i 5 kap. 1 § och 2 § 9 och 10 lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag om tillämpning av 5 kap.

¹⁰⁶ Senaste lydelse 2010:2043.

¹⁰⁷ Senaste lydelse 2010:2043.

18–25 §§ årsredovisningslagen 22, 40–47 och 51 §§ årsredo-
(1995:1554) ska inte heller visningslagen (1995:1554) ska
tillämpas. inte heller tillämpas.

Denna lag träder i kraft den 20 juli 2015 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

15 Förslag till förordning om ändring i förordning (1995:1600) om årsredovisning i kreditinstitut, värdepappersbolag och försäkringsföretag

Härigenom föreskrivs att 12 § förordningen (1995:1600) om årsredovisning i kreditinstitut, värdepappersbolag och försäkringsföretag ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

12 §¹⁰⁸

Finansinspektionen prövar frågor som avses i

1. 4 kap. 2 § 1, 5 kap. 2 § 1 och 7 kap. 3 § 2 lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, och

2. 4 kap. 2 § 5 b, 5 kap. 2 § 4 och 7 kap. 3 § 4 lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

2. 4 kap. 2 § 5 b, 5 kap. 2 § 5 och 7 kap. 3 § 5 lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

Denna förordning träder i kraft den 20 juli 2015 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

¹⁰⁸ Senaste lydelse 1999:1161.

16 Förslag till förordning om ändring i förordning (1995:1633) om vissa årsredovisningsfrågor

Härigenom föreskrivs att 6 § förordningen (1995:1633) om vissa årsredovisningsfrågor ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 §¹⁰⁹
Registreringsmyndigheten
skall pröva frågor om tillstånd
som avses i 3 kap. 11 § andra
stycket, 5 kap. 9 § *andra stycket*
och 7 kap. 17 § årsredovisnings-
lagen (1995:1554).

6 §¹⁰⁹
Registreringsmyndigheten
skall pröva frågor om tillstånd
som avses i 3 kap. 11 § andra
stycket, 5 kap. 30 § *första stycket*
och 7 kap. 17 § årsredovisnings-
lagen (1995:1554).

Denna förordning träder i kraft den 20 juli 2015 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

¹⁰⁹ Senaste lydelse 1999:1169.

1 Utredningens uppdrag och arbete

Regeringen beslutade den 13 december 2012 att tillkalla en särskild utredare med uppgift att utreda vissa frågor kring företagens redovisning.

Utredningsuppdraget avser först och främst genomförandet av det nya EU-direktiv som har beslutats på redovisningsområdet. Utredaren ska i ett första steg föreslå de förändringar som är nödvändiga med anledning av direktivet och som kan genomföras inom den tid som står till förfogande. Utredaren ska i ett andra steg föreslå de ytterligare förenklingar som kan göras samt behandla ett antal ytterligare frågor på redovisningsområdet. I den del av uppdraget som gäller genomförandet av det nya redovisningsdirektivet ingår, enligt kommittédirektiven (*se bilaga 1*), bl.a. att analysera skillnaderna mellan direktivet och svensk rätt, att utarbeta nödvändiga författningsförslag med anledning av dessa skillnader, att belysa förslagens konsekvenser för företag och företagare och för det allmänna samt att överväga om andra redovisningsregler än de som finns i direktivet ska tas bort, ändras eller läggas till.

Utredaren har, i enlighet med utredningsdirektiven, lagt upp sitt arbete i två faser. I detta delbetänkande redovisas resultatet av arbetet under den första fasen. Inriktningen på arbetet i denna första fas har varit att ta fram förslag till de lagändringar som är nödvändiga för att svensk lag ska stå i överensstämmelse med det nya direktivets krav. Utredaren har endast i mycket begränsad omfattning tagit upp frågor som inte berörs av det nya direktivet. I en del fall har utredaren övervägt om Sverige bör utnyttja de möjligheter till ytterligare förenklingar av regelverket som direktivet ger men inte påbjuder. I de flesta fall har dock utredaren valt att skjuta upp dessa överväganden till den andra fasen av utredningsarbetet.

Utredaren har biträtts av experter och sakkunniga samt av ett sekretariat. Det har hållits sju utredningssammanträden där experter

och sakkunniga har deltagit. Utredningens sekreterare har deltagit i en s.k. Transition Workshop i Kommissionens regi i Bryssel och vid besök i Köpenhamn diskuterat genomförandet av direktivet med bl.a. företrädare för det danska Erhvervs- og Vækstministeriet. Utredningen har tagit hjälp av Statistiska centralbyrån för inhämtande av statistikuppgifter.

2 Bakgrund

2.1 Den svenska redovisningslagstiftningen

Den svenska lagstiftningen om företagens redovisning är avsedd att vara en ramlagstiftning. Med detta menas att lagstiftningen innehåller endast grundläggande principer för redovisningen, inklusive vissa minimikrav på denna. Lagstiftaren har således försökt att undvika att ta in detaljbestämmelser i lagen och har förutsatt att regleringen får sitt närmare och mera konkreta innehåll genom tolkning och utfyllnad. Denna tolkning och utfyllnad sker väsentligen genom kompletterande normgivning från skilda organ på redovisningsområdet, t.ex. Bokföringsnämnden, men också genom redovisningspraxis. Fördelen med ramlagstiftningsmodellen är att den ger goda förutsättningar för att löpande anpassa redovisningsnormerna till förhållandena i enskilda företag men också till nya företeelser i affärlivet.¹

Lagstiftningen kräver av företagen att de löpande bokför affärshändelserna och avslutar den löpande bokföringen med en årsredovisning eller, i vissa fall, ett årsbokslut. Moderföretag i koncerner är också, som huvudregel, skyldiga att upprätta en koncernredovisning avseende koncernen. Vissa företag är även skyldiga att upprätta delårsrapporter.

Bestämmelser om löpande bokföring finns i bokföringslagen (1999:1078). Bestämmelserna syftar till att tillgodose de behov som det bokföringsskyldiga företagens borgenärer, ägare, medlemmar och anställda samt det allmänna kan ha av att i efterhand kunna följa upp företagets förhållanden. Den räkenskapsinformation som ingår i den löpande bokföringen ska räkenskapsårsvis sammanställas i årsbokslut och årsredovisningar.

¹ Jfr prop. 1995/96:10, del 1, s. 188.

Ett årsbokslut – som inte är någon offentlig handling – sammanfattar de affärshändelser som har ägt rum under året. Bestämmelser om årsbokslut finns i bokföringslagen.

Flertalet företag, däribland alla aktiebolag, är dock skyldiga att i stället sammanfatta årets affärshändelser och verksamhet i en årsredovisning. Syftet med en årsredovisning är framför allt att förmedla sammanfattande information om företagets förhållanden till företagets externa intressenter. Det finns därför särskilda bestämmelser om att årsredovisningar ska offentliggöras. De grundläggande bestämmelserna om vad dessa handlingar ska innehålla och hur de ska offentliggöras finns i årsredovisningslagen (1995:1554; ÅRL). Den lagen innehåller också bestämmelser om skyldighet för vissa företag att upprätta och låta offentliggöra koncernredovisningar och delårsrapporter.

ÅRL trädde i kraft den 1 januari 1996 och gäller numera i princip alla företag som är skyldiga att upprätta och offentliggöra en årsredovisning. Vissa företag är dock skyldiga att i stället tillämpa bestämmelser om redovisning i andra lagar. Banker och vissa andra företag ska således upprätta årsredovisning och koncernredovisning enligt lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag (ÅRKL), medan försäkringsföretag på motsvarande sätt ska tillämpa lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag (ÅRFL).

2.2 God redovisningssed och kravet på rättvisande bild i svensk rätt

2.2.1 God redovisningssed

Redovisningslagstiftningen – däribland bokföringslagen samt ÅRL, ÅRKL och ÅRFL – har, som konstaterats ovan, karaktär av ramlagstiftning. Det innebär att inom de ramar som lagen anger sker en kompletterande normgivning genom vissa myndigheter och organisationer, t.ex. Bokföringsnämnden och Finansinspektionen.² Detta kommer till uttryck genom bestämmelsen 2 kap. 2 § ÅRL om att årsredovisningen ska upprättas i enlighet med god redovisningssed. God redovisningssed beskrivs i förarbetena som en allmän rättslig standard som grundas på – utöver lag och andra föreskrifter–

² Se prop. 1995/96:10, del 2 s. 11 samt prop. 1998/99:130, del 1 s. 178

redovisningspraxis samt rekommendationer och uttalanden från myndigheter och organisationer.³ Vidare sägs att god redovisningssed innebär att företagen normalt ska följa redovisningsnormer som är allmänt accepterade även om de inte är reglerade i lag och att allmänna råd och rekommendationer från normgivande organ har särskilt stor betydelse.⁴ Även om uttalanden från normgivande organ inte utgör bindande föreskrifter i regeringsformens mening har det sedan länge ansetts naturligt att tillmäta dem mycket stor betydelse när man tar ställning till vad som utgör god redovisningssed.

Innebörden i god redovisningssed har successivt förskjutits genom åren. I förarbetena till den tidigare lydelsen av bokföringslagen (1976:125) beskrevs god redovisningssed som ”en faktiskt förekommande praxis i en kvalitativt representativ krets av redovisningsskyldiga”.⁵ Detta upprepas i förarbetena till ÅRL men med tillägget att särskild betydelse måste tillmätas allmänna råd och rekommendationer av auktoritativa organ såsom Bokföringsnämnden m.fl.⁶

Vid tillkomsten av bokföringslagen (1999:1078) uttalade regeringen följande.

Vad som utgör god redovisningssed enligt vår mening måste så långt möjligt bestämmas genom en traditionell tolkning av föreskrifter i lag eller andra författningar, en tolkning som främst bör grundas på föreskrifternas ordalydelse lästa i ljuset av deras syften och de allmänna principer som reglerna ger uttryck för. När en traditionell lagtolkning inte räcker för att besvara en viss fråga, måste en utfyllande tolkning göras. En sådan utfyllande tolkning bör lämpligen ha en förankring i faktiskt förekommande bokföring eller redovisning och alltså i någon mån ge uttryck för en redovisningssed hos bokföringsskyldiga. Som vi har angett ovan är det visserligen enligt vår mening inte lämpligt att tillmäta enbart faktiskt förekommande praxis betydelse. Den kompletterande normeringen måste från tid till annan utvecklas och en läsning till den praxis som råder vore olycklig. /...../ För att en på detta sätt definierad redovisningssed skall kunna användas för att fylla ut lagens regler bör den dock uppfylla vissa allmänna kvalitetskrav. /...../

I några fall kan det utifrån sådana allmänna överväganden vara ganska komplicerat att slå fast hur lagens regler skall tolkas och fyllas ut, dvs. vad som utgör god redovisningssed. I många andra fall behövs

³ Se prop. 1998/99:130 del 1 s. 185 f.

⁴ Se prop. 1995/96:10, del 2 s. 13.

⁵ Se prop. 1975:104 s. 148.

⁶ Se prop. 1995/96:10 del 2 s. 181.

det klagörande uttalanden. Det behövs därför ett eller flera ”normgivande organ” som kan identifiera de normer som bör användas när lagens regler fylls ut. Ett sådant normgivande organ bör visserligen inte ges normgivningsmakt i regeringsformens mening. Vad som utgör god redovisningssed bör alltså i sista hand bestämmas av domstol genom en självständig prövning. Enligt vår mening är det emellertid naturligt att de uttalanden som ett kvalificerat normgivande organ gör tillmäts mycket stor betydelse när man tar ställning till vad som utgör god redovisningssed.⁷

Det bör tilläggas att internationella redovisningsstandarder under senare år har fått en allt ökande betydelse för svensk redovisning, dels indirekt genom att svenska normgivande organ ofta har anpassat sig till internationella redovisningsstandarder, dels direkt genom att internationella redovisningsstandarder har kommit att accepteras som god redovisningssed.

2.2.2 Rättvisande bild

Enligt 2 kap. 3 § ÅRL ska årsredovisningen ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Kravet infördes i svensk rätt i samband med genomförandet av EU:s fjärde bolagsrättsliga direktiv (jfr avsnitt 2.4). Det är ett i förhållande till övriga föreskrifter i direktivet överordnat krav på att balansräkningen, resultaträkningen och noterna i det enskilda fallet ska innehålla sådan ekonomisk information att läsaren kan få en så riktig bild som möjligt av företagets ekonomiska situation. I motsats till vad som är fallet med begreppet god redovisningssed återspeglar begreppet rättvisande bild inte rådande praxis och rekommendationer från normgivande organ utan har sin största betydelse som instrument för att tolka redovisningsreglerna i det enskilda fallet och korrigera de missvisande resultat som kan uppkomma vid en alltför formell tillämpning av generella normer.⁸ Visar det sig vid en bedömning i det enskilda fallet att tillämpningen av gällande redovisningsrekommendationer inte leder till en rättvisande bild får avsteg göras från dessa.

⁷ Se prop. 1998/99:130 del 1 s. 185 f.

⁸ Se prop. 1998/99:130 del 1 s. 185 f.

2.2.3 Bokföringsnämndens allmänna råd

Vad som är god redovisningssed kan skilja sig åt från företagskategori till företagskategori. Svaret på frågan vad som i ett visst fall är god redovisningssed behöver alltså inte bli detsamma för ett mindre företag som för ett större.

Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2012:01 – ofta betecknade K3 – riktar sig till företag som tillämpar ÅRL när de upprättar en finansiell rapport.⁹ K3 behöver inte tillämpas av företag som istället tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd Årsredovisning i mindre aktiebolag (BFNAR 2008:1) eller Bokföringsnämndens allmänna råd Årsredovisning i mindre ekonomiska föreningar (BFNAR 2009:1), ofta sammanfattade som K2-regelverket.

Enligt K3 måste företaget bestämma sig för vilka allmänna råd som det ska tillämpa och sedan följa dessa. Tillämpas inte de valda allmänna råden i sin helhet, får företaget inte ange att den finansiella rapporten är upprättad enligt råden.¹⁰ Om vägledning inte går att finna i det valda allmänna råden, får vägledning sökas i internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder (IAS-förordningen). I så fall ska dock även rekommendationer från Rådet för finansiell rapportering tillämpas.¹¹

2.2.4 Andra svenska normgivare

Andra normgivande organ på redovisningsområdet är framför allt Rådet för finansiell rapportering och, såvitt gäller de finansiella företagen, Finansinspektionen.

Finansinspektionen ansvarar för tillsyn, regelgivning och tillståndsprovning för finansiella marknader och finansiella företag. Inspektionen utfärdar föreskrifter och allmänna råd men även vägledningar. De synpunkter och tolkningar som inspektionen lämnar i sina vägledningar ska vara ett stöd för företagen i olika

⁹ Se Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2012:01, K3, punkten 1.3. K3 riktar sig dock inte till "IFRS-företag", dvs. företag inom EU vars aktier eller andra värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad eller som frivilligt följer de redovisningsregler som gäller för sådana företag. Dessa företag ska i stället tillämpa de rekommendationer som härrör från Rådet för finansiell rapportering.

¹⁰ Se K3 p. 1.6.

¹¹ Se K3 p. 1.5.

situationer. Det kan vara tolkningar av begrepp eller en indikation på hur inspektionen resonerar i en viss fråga.¹² Rådet för finansiell rapportering utfärdar rekommendationer och uttalanden för företag vars värdepapper är noterade på svensk börs eller auktoriserad marknadsplats. Rådets rekommendationer benämns Rekommendationer från Rådet för finansiell rapportering, RFR.¹³

2.3 Internationella redovisningsstandarder

Som ovan har framhållits har internationella redovisningsstandarder under senare år fått en allt ökande betydelse. Det gäller i synnerhet i fråga om redovisningen i ”noterade företag”, dvs. företag vars värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad.

Inom EU har det ansetts att en fungerande inre marknad för kapital och finansiella tjänster förutsätter att de noterade företagen inom EU tillämpar samma redovisningsregler. Detta har föranlett den ovan nämnda IAS-förordningen (se avsnitt 2.2.3). Av förordningen följer att alla företag vars värdepapper är noterade på en reglerad marknad i en medlemsstat är skyldiga att upprätta sina koncernredovisningar i enlighet med de International Accounting Standards (IAS) eller International Financial Reporting Standards (IFRS) som Kommissionen har antagit. Förordningen är direkt tillämplig i medlemsstaterna men den har föranlett en del anpassningar i bl.a. ÅRL. ÅRL tillåter att även icke-noterade företag tillämpar internationella redovisningsstandarder i sina koncernredovisningar (se 7 kap. 33 § ÅRL). Rådet för finansiell rapportering ansvarar för svensk normgivning på detta område.

¹² Se www.fi.se

¹³ Se www.radetforfinansiellrapportering.se

2.4 Europeiska unionens regler om årsredovisning och koncernredovisning

2.4.1 De bolagsrättsliga direktiven

De svenska reglerna om årsredovisning och koncernredovisning grundar sig till stor del på EU:s redovisningsdirektiv. Två av dessa direktiv, de s.k. fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiven, avser företag i allmänhet, medan det s.k. bankredovisningsdirektivet och det s.k. försäkringsredovisningsdirektivet avser redovisningen för främst banker respektive försäkringsföretag. De fyra direktiven genomfördes i svensk rätt i samband med att Sverige blev medlem i EU genom ikraftträdandet av ÅRL, ÅRKL och ÅRFL.

Det fjärde bolagsrättsliga direktivet¹⁴ innehåller grundläggande bestämmelser om skyldighet att upprätta årsredovisning.¹⁵ Direktivet behandlar upprättande, revision och offentliggörande av årsredovisningen i dels aktiebolag, dels sådana handelsbolag där de obegränsat ansvariga delägarna är aktiebolag eller andra bolag med begränsat delägaransvar. Direktivet har ändrats vid ett flertal tillfällen, senast år 2012 i syfte att ge medlemsstaterna möjlighet att införa förenklingar för de allra minsta företagen, s.k. mikroföretag.

Det sjunde bolagsrättsliga direktivet¹⁶ innehåller motsvarande bestämmelser avseende koncernredovisning ("sammanställd redovisning") för de nu nämnda företagen. Bankredovisningsdirektivet¹⁷ och försäkringsredovisningsdirektivet¹⁸ hänvisar i åtskilliga avseenden till de fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiven och avviker från dem endast där detta har ansetts vara motiverat av de särdrag som utmärker finansiella företag.

Vid sidan av de bolagsrättsliga direktiven finns det – som har berörts ovan – sedan några år ett särskilt regelverk för noterade företags redovisning. Enligt IAS-förordningen ska sålunda noterade företag vid upprättande av koncernredovisning tillämpa

¹⁴ Rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 om årsbokslut i vissa typer av bolag (EGT L 222, 14.8.1978, s. 11, Celex-nr: 31978L0660).

¹⁵ Direktivet använder inte termen årsredovisning utan talar om att företagen ska upprätta ett "årsbokslut" jämte en "förvaltningsberättelse".

¹⁶ Rådets sjunde direktiv 83/349/EEG av den 13 juni 1983 om sammanställd redovisning (EGT L 193, 18.7.1983, s. 1, CELEX-nr: 31983L0349).

¹⁷ Rådets direktiv 86/635/EEG av den 8 december 1986 om årsbokslut och sammanställd redovisning för banker och andra finansiella institut (EGT L 372, 31.12.1986, s. 1, CELEX-nr: 31986L0635).

¹⁸ Rådets direktiv 91/674/EEG av den 19 december 1991 om årsbokslut och sammanställd redovisning för försäkringsföretag (EGT L 374, 31.12.1991, s. 7, CELEX-nr: 31991L0674).

de internationella redovisningsstandarder som Kommissionen har antagit. Kommissionen har med stöd av IAS-förordningen antagit flera sådana redovisningsstandarder.

2.4.2 Det nya redovisningsdirektivet

Bakgrunden

De fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiven har nu ersatts av ett nytt redovisningsdirektiv, Europaparlamentets och Rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG. Direktivet finns fogat till betänkandet, se bilaga 2, och benämns i det följande ”det nya redovisningsdirektivet” eller ”det nya direktivet”.

Det nya direktivet ska ses mot bakgrund av EU:s strävan under senare år att på olika sätt förenkla regelverket för företag som verkar inom EU, framför allt för små företag. När Kommissionen lade fram förslaget till ett nytt redovisningsdirektiv år 2011 var det uttalade syftet att stödja den strategi på det bolagsrättsliga området som Kommissionen hade beskrivit i en rad tidigare dokument.¹⁹ Det sades även att förslaget ingick i Kommissionens löpande förenklingsprogram och initiativ för att minska företagens administrativa bördor. Förslaget torde också få ses som ett led i Kommissionens arbete för en bättre lagstiftning, ett arbete som bl.a. har inneburit att flera av de övriga bolagsrättsliga direktiven under de senaste åren har ersatts av nya direktiv.

¹⁹ Se t ex

- den s.k. Europa 2020-strategin (http://ec.europa.eu/europe2020/index_en.htm),
- Inre marknadsakten (http://ec.europa.eu/internal_market/smact/docs/20110413-communication_en.pdf#page=2), och
- Kommissionens meddelande – Tänk småskaligt först (http://ec.europa.eu/governance/better_regulation/key_docs_en.htm#_simplification).

Tillämpningsområdet m.m.

Tillämpningsområdet för det nya redovisningsdirektivet sammanfaller väsentligen med tillämpningsområdet för de fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiven. Det innebär att direktivet gäller för aktiebolag och andra bolag med begränsat ansvar samt för handelsbolag och kommanditbolag där samtliga obegränsat ansvariga delägare är aktiebolag eller andra bolag med begränsat ansvar. Genom det nya direktivet upphävs de fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiven. Bank- och försäkringsredovisningsdirektiven fortsätter däremot att gälla. Som utredningen återkommer till i avsnitt 13 får emellertid tillkomsten av det nya direktivet viss betydelse även för de företag vars redovisning regleras av bank- respektive försäkringsredovisningsdirektiven.

Det nya direktivet påverkar inte tillämpningen av de internationella redovisningsstandarder som noterade företag enligt IAS-förordningen är skyldiga att följa.

Liksom andra EU-direktiv riktar sig det nya direktivet till medlemsstaterna och anger ett resultat som ska uppnås inom bestämd tid. För att direktivet ska bli gällande i svensk rätt måste det därför genomföras i svensk rätt, dvs. införlivas i den svenska rättsordningen. Utredningen återkommer i avsnitt 3.1 till frågan om formerna och tillvägagångssättet för genomförandet.

Medlemsstaterna är skyldiga att sätta de lagar och författningar som är nödvändiga för att följa det nya direktivet i kraft senast den 20 juli 2015. De får dock bestämma att de nya bestämmelserna ska tillämpas först på finansiella rapporter för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2016 eller senare under år 2016.

Något om direktivets innehåll

Det nya direktivet innehåller, liksom de fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiven, bestämmelser om balansräkning, resultaträkning och tilläggsupplysningar (i direktivet sammanfattade under beteckningen ”årsbokslut”) samt om förvaltningsberättelse. Det innehåller också bestämmelser om revision av finansiella rapporter och bestämmelser om offentliggörande. Det innehåller dessutom bestämmelser om när moderföretag ska upprätta koncernredovisning och vad denna i så fall ska innehålla.

En jämförelse mellan de tidigare direktiven och det nya direktivet ger vid handen att det nya direktivet i åtskilliga avseenden inte innebär några ändringar i sak. I flera avseenden överensstämmer det nya regelverket med vad som sägs i de fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiven. I andra avseenden har regelverket fått en ny disposition och språklig utformning men det torde ändå i sak överensstämma med vad som sägs i de fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiven.

I en del avseenden avviker dock bestämmelserna i det nya direktivet från vad som hittills har gällt. Detta gäller i synnerhet kraven på de mindre företagens redovisning. Av särskild betydelse är att direktivet i vissa avseenden ställer krav på ”full harmonisering”, dvs. medlemsstaterna tillåts inte ställa högre krav än direktivet gör. Så är framför allt fallet i fråga om de tilläggsupplysningar som ”små företag” ska lämna. Utredningen återkommer till detta under följande rubrik. En annan viktig förändring är det nya direktivets uppdelning av företagen i olika kategorier, dels fyra storlekskategorier (stora företag, medelstora företag, små företag och mikroföretag), dels en särskild kategori, företag av allmänt intresse. Utredningen återkommer även till detta under följande rubrik.

Det nya direktivet innehåller också ett helt nytt regelverk om rapportering av betalningar till regeringar från företag verksamma inom utvinningsindustrin och inom primärskog (se vidare avsnitt 14).

Regelförenkling

Av de uttalanden som Kommissionen gjorde i samband med att förslaget till nytt direktiv lades fram liksom av ingressen till det nya direktivet framgår att syftet med direktivet inte minst är att förenkla för mindre företag. I det nya direktivet framträder detta framför allt i de särskilda regler som gäller för små företag och mikroföretag. I direktivets ingress sägs att direktivet, såvitt gäller små företag, bygger på principen ”tänk småskaligt först”.

Redovisningslagstiftning gör ofta skillnad mellan företag av olika storlekskategorier. Kraven på redovisning ställs regelmässigt högre på större företag än på mindre. Så är det i svensk lagstiftning i dag och så har det också varit i de fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiven. Differentieringen mellan företag av olika storlek är dock ännu tydligare i det nya direktivet. Direktivet innehåller därför tydliga ”gränsvärden” som bestämmer gränserna mellan vad

som är små, medelstora och stora företag. Indelningen av företagen i olika storlekskategorier har dessutom fått ökad betydelse.

Också de båda tidigare direktiven syftade till en harmonisering av medlemsstaternas redovisningsregler. Det förutsattes – liksom det nya direktivet förutsätter – att nationell lagstiftning ska innehålla de bestämmelser som anges i direktivet. Det var emellertid fråga om en s.k. minimiharmonisering, dvs. direktiven hindrade inte medlemsstaterna från att ställa högre krav på företagen än vad som följde av direktiven. Bl.a. svensk lagstiftning innehåller därför i dag flera bestämmelser som inte är föranledda av de fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiven utan har tillkommit efter nationella överväganden.

Det nya direktivet har utformats så att medlemsstaterna i vissa avseenden är förhindrade att uppställa andra krav på kategorin ”små företag” än de krav som framgår av direktivet. Särskilt när det gäller tilläggsupplysningar är inslaget av sådan s.k. full harmonisering mycket tydligt. Det nya direktivet gör sålunda skillnad på sådana notupplysningar som ska lämnas av samtliga företag (dvs. även av små företag) och sådana upplysningar som ska lämnas av medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse (se närmare artiklarna 16–18 i det nya direktivet). I artikel 16.3 sägs uttryckligen att medlemsstaterna inte får kräva ytterligare upplysningar av små företag. Bestämmelsen har motiverats med att användarna vanligtvis har ett begränsat behov av tilläggsupplysningar från små företag och att det kan vara kostsamt för små företag att sammanställa tilläggsupplysningar.²⁰ En annan bestämmelse säger att medlemsstaterna får kräva att företag lägger fram uppgifter i sina årsbokslut som kompletterar de uppgifter som krävs enligt direktivet men att detta inte gäller ifråga om små företag.²¹ Direktivet begränsar också medlemsstaternas möjligheter att ställa krav på koncernredovisning för små koncerner. Bestämmelser av detta slag begränsar uppenbarligen den nationella lagstiftarens möjligheter att uppställa särskilda regler för företagen. Utredningen återkommer i avsnitt 3.4 till frågan om i vilken utsträckning de även begränsar möjligheterna till kompletterande normgivning inom ramen för god redovisningssed.

²⁰ Se p. 23 i direktivets ingress.

²¹ Se artikel 4.5 i det nya direktivet.

3 Några allmänna överväganden

3.1 Formerna för genomförandet av direktivet

Bedömning: Det nya direktivet bör genomföras genom ändringar i ÅRL.

Utredningen har i uppdrag att pröva hur det nya direktivet ska genomföras i svensk rätt och att utarbeta de författningsförslag som behövs för att anpassa svensk lagstiftning till detta.

Genomförandet måste givetvis stå i överensstämmelse med EU-rätten. Det finns därför anledning att inledningsvis göra några noteringar angående EU-rätten.

Man brukar skilja mellan den primära EU-rätten och den sekundära EU-rätten. Den *primära EU-rätten* består av de grundläggande fördragen, medan den *sekundära EU-rätten* utgörs av de rättsakter som EU:s institutioner har utfärdat på grundval av de grundläggande fördragen. En typ av rättsakt är *direktiven*. Direktiven syftar bl.a. till att harmonisera medlemsstaternas lagstiftning. Ett direktiv riktar sig till medlemsstaterna och anger ett visst resultat som ska uppnås inom en bestämd tid. Det överläter emellertid åt staterna själva att bestämma form och tillvägagångssätt för genomförandet. Det är alltså inte *direkt tillämpligt* i medlemsstaterna. Det är inte heller avsett att ha någon *direkt effekt* i förhållandet mellan enskilda, dvs. dess bestämmelser grundar inte några rättigheter eller skyldigheter för enskilda. Om en medlemsstat inte genomför direktivets bestämmelser i nationell rätt, anses emellertid enskilda rättssubjekt i vissa fall kunna åberopa direktivets bestämmelser gentemot det allmänna.

De svenska redovisningsnormerna måste alltså anpassas till det nya redovisningsdirektivet. Som utredningen har uppfattat direktivet ger detta inget utrymme för att genomföra direktivet på annat sätt än genom författningsreglering. Den svenska lagstiftaren kan

alltså inte avstå från författningsreglering med hänvisning till att den kompletterande normgivningen kan antas komma att utvecklas i enlighet vad som sägs i direktivet. I stället måste direktivets bestämmelser komma till uttryck i lag eller förordning. Eftersom bestämmelser om redovisning väsentligen torde falla in under 8 kap. 2 § regeringsformen – i vart fall utanför de finansiella företagens område – och således behöva meddelas genom lag, bör de nya bestämmelser som direktivet föranleder meddelas i lag.

Vad som nu har sagts innebär att direktivet bör genomföras genom ändringar i ÅRL.

Genomförandet av direktivets bestämmelser om rapportering av vissa betalningar till myndigheter föranleder dock särskilda överväganden. Utredningen återkommer till dessa i avsnitt 14. En särskild fråga är hur nära den svenska lagtexten bör ansluta till texten i det nya direktivet. Det är inte nödvändigt att vid genomförandet av ett direktiv ordagrant återge de formuleringar som direktivet innehåller eller ge den svenska författningen samma struktur som direktivet. Det torde normalt inte heller vara nödvändigt att använda den terminologi som direktivet använder. Det kan tvärtom vara lämpligt och rimligt att utforma de bestämmelser som direktivet föranleder på ett sätt som överensstämmer med svensk lagstiftningstradition och svensk redovisningsterminologi. Samtidigt är det – mot bakgrund av att de svenska bestämmelserna i framtiden måste tolkas mot bakgrund av direktivet – naturligt att bestämmelserna utformas så att sambandet med direktivets bestämmelser går att urskilja. Till detta kommer att direktivets rätta innebörd ibland kan vara svår att slå fast entydigt. Direktivet har inte – utöver den i direktivet ingående ingressen – några egentliga förarbeten och texten är inte sällan komplicerad och svårtillgänglig. Detta manar till försiktighet vid genomförandet av direktivet i svensk rätt. Om det inte går att entydigt fastställa innebörden i direktivet, kan det lämpligaste vara att utforma lagtexten så att den nära överensstämmer med direktivet. Det finns också skäl att avstå från sådana förarbetsuttalanden som kan uppfattas som bindande för enskilda. Förarbetsuttalanden som ger uttryck för en särskild svensk uppfattning riskerar att underkännas av EU-domstolen och kan alltså ge en vilseledande bild av det faktiska rättsläget.¹

¹ Jfr prop. 1995/96:10 del 1 s. 173.

Utredningen har under utredningsarbetet analyserat det nya direktivet, artikel för artikel och upprättat en promemoria som redogör för hur svensk rätt förhåller sig till direktivet.²

3.2 Vilka företag bör omfattas av lagändringarna

Bedömning: Lagändringarna bör avse samtliga företag som i dag är skyldiga att upprätta års- eller koncernredovisning enligt ÅRL.

Det nya direktivet är tillämpligt på aktiebolag. Det är även tillämpligt på handelsbolag, inklusive kommanditbolag, i vilka samtliga direkta eller indirekta delägare är juridiska personer med begränsat ansvar, t.ex. aktiebolag.³ Detta överensstämmer väsentligen med vad som sägs i de fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiven. Orden ”direkta eller indirekta” är dock nya. Det innebär att ett handelsbolag, där någon av delägarna är ett företag med obegränsat ansvar för handelsbolagets förpliktelser (t.ex. ett annat handelsbolag), likväl omfattas av direktivets bestämmelser om samtliga delägare i detta företag har ett endast begränsat ansvar för det företagets förpliktelser.

Direktivet ger alltså medlemsstaterna möjlighet att låta endast aktiebolag och (vissa) handelsbolag och kommanditbolag omfattas av de bestämmelser som direktivet föranleder. Enligt utredningens mening finns det emellertid inte anledning att begränsa tillämpningen av direktivets bestämmelser till de företagsformer som direktivet är tillämpligt på. ÅRL gäller i dag för samtliga företag som är skyldiga att upprätta årsredovisning (med undantag av de företag som ska tillämpa ÅRKL eller ÅRFL) och enligt lagen ska väsentligen samma regler tillämpas oavsett vilken företagsform det aktuella företaget har. Så bör det, enligt utredningens mening, vara även i fortsättningen. De nya eller ändrade bestämmelser som direktivet föranleder bör alltså gälla för samtliga företag som är skyldiga att upprätta års- eller koncernredovisning enligt ÅRL.

Det nya direktivet har, som nyss har konstaterats, ett något vidare tillämpningsområde än de tidigare direktiven. Det innebär

² Promemorian kommer under remissbehandlingen att finnas tillgänglig hos utredningens kansli, Regeringskansliets utredning i Jönköping, Box 2001, 550 02 Jönköping.

³ Se artikel 1 samt bilagorna I och II.

att det ställer krav på upprättande av årsredovisning för ett något större antal handelsbolag än det fjärde bolagsrättsliga direktivet har gjort. Redan de nuvarande svenska bestämmelserna om när ett företag ska upprätta årsredovisning innebär emellertid att samtliga handelsbolag, inbegripet kommanditbolag, där en eller flera delägare är juridiska personer måste upprätta en årsredovisning (se 6 kap. 1 § första stycket 3 bokföringslagen). Svensk lag uppfyller därmed redan det som i denna del sägs i det nya direktivet.

3.3 Vilka förenklingar ska göras?

Bedömning: Regelverket bör utformas så att det inte medför några onödiga administrativa bördor för företagen. Överväganden om mera omfattande förenklingar bör dock anstå till den andra fasen av utredningens arbete.

I linje med utredningsdirektiven har utredningen strävat efter att åstadkomma en enkel reglering som inte innebär några omotiverade bördor för företagen. Redan ett korrekt genomförande av direktivet förutsätter att små företag undantas från en del av de redovisningskrav som gäller i dag (jfr ovan avsnitt 2.4.2) och utredningens förslag i detta delbetänkande har givetvis anpassats till detta. Samtidigt är medlemsstaterna i åtskilliga avseenden oförhindrade att ställa upp strängare krav. Syftet med direktivet – att förenkla för framför allt små företag och åstadkomma en harmonisering av skilda länders redovisningsregler – talar dock för att möjligheten till strängare reglering bör användas med stor försiktighet. Detta har på flera punkter haft betydelse för de ställningstaganden som utredningen gör i betänkandet.

Den tid som har stått till utredningens förfogande för att ta fram de lagförslag för att genomföra direktivet har dock inte gett utrymme för att i någon mera betydande utsträckning överväga vilka ytterligare förenklingar – utöver dem som direktivet nödvändiggör – som kan göras i regelverket. Utredningen har sålunda ännu inte tagit ställning till frågan om Sverige bör utnyttja de möjligheter som direktivet ger att införa särskilda regler för s.k. mikroföretag. Denna och ytterligare frågor om förenklingar avser utredningen att återkomma till i sitt slutbetänkande i vilket utredningen avser att göra en något vidare översyn av ÅRL.

3.4 Särskilt om direktivets konsekvenser för den kompletterande normgivningen

Bedömning: Det nya direktivet begränsar möjligheten till kompletterande normgivning på de områden där direktivet innehåller krav på full harmonisering. De normgivande organen kommer dock även i fortsättningen att spela en viktig roll i utvecklandet av god redovisningssed.

Det ingår inte i utredningens uppdrag att se över innehållet i den svenska kompletterande normgivningen på redovisningsområdet. Däremot måste det analyseras om det nya direktivet förändrar förutsättningarna för den svenska ramlagstiftningsmodellen, en modell som ju förutsätter att lagens ofta knapphändiga regler i stor utsträckning får sitt innehåll genom de normer som praxis och olika normgivande organ utvecklar inom ramen för ”god redovisningssed”.

Det som särskilt ger anledning till en sådan analys är det krav på full harmonisering som finns i vissa delar av direktivet. Såsom ovan har redovisats säger ju direktivet uttryckligen att medlemsstaterna inte får uppställa andra krav på små företag angående notupplysningar än de som framgår av direktivet. Vid en jämförelse mellan å ena sidan direktivets regler och å andra sidan de råd och rekommendationer som svenska normgivande organ har gett ut kan det lätt konstateras att åtskilliga svenska normer helt saknar motsvarighet i direktivet eller i vart fall är åtskilligt mera ingående än de oftast ganska kortfattade upplysningskraven i direktivet.

Enligt utredningens mening är det tydligt att medlemsstaterna inte kan komma förbi de begränsningar som direktivet innehåller vad gäller krav på små företag genom att i stället låta motsvarande krav uppställas i sådan kompletterande normgivning som nationell lagstiftning direkt eller indirekt hänvisar till. Krav som inte får uppställas i lag får därmed inte heller uppställas på förordningsnivå eller i sådana råd och rekommendationer som t.ex. Bokföringsnämnden utarbetar och som gör anspråk på att återge god redovisningssed.

Det innebär givetvis inte att de normgivande organen förlorar sin betydelse. På de områden där direktivet inte kräver full harmonisering (t.ex. i fråga om balans- och resultaträkningarnas uppställning och innehåll, i olika värderingsfrågor och i fråga om förvaltningsberättelsens innehåll) torde det, i allt väsentligt, inte alls få någon

inverkan på de normgivande organens möjligheter att arbeta på det sätt som de gör i dag. Däremot kan direktivet få betydelse vid utarbetandet av sådana upplysningskrav som i dag lämnas eller kan lämnas i noterna. Det är sålunda enligt utredningens bedömning uteslutet att ett normgivande organ i fortsättningen lämnar råd eller rekommendationer vars faktiska innebörd är att ett litet företag ska lämna en typ av upplysningar som det inte behöver lämna enligt direktivet. Överhuvudtaget måste de normgivande organen i sina råd och rekommendationer på detta område – notupplysningar i små företags redovisningar – avhålla sig från att ställa krav som gör att arbetet med att upprätta redovisningen blir besvärligare än om råden och rekommendationerna inte hade funnits. Däremot kan det, enligt utredningens mening, inte anses strida mot direktivet att ett normgivande organ, genom sina råd och rekommendationer, tolkar och utvecklar sådana notupplysningskrav som finns i direktivet och därmed hjälper företagen att förstå och tillämpa kraven. I det sammanhanget bör framhållas att även direktivets upplysningskrav torde ge utrymme för en utfyllande tolkning. Det innebär att ett normgivande organ även i fortsättningen kommer att kunna tydliggöra en allmänt hållen upplysningsbestämmelse och, genom en försiktig utfyllande tolkning, precisera vilka typer av upplysningar som ett företag ska eller bör lämna.

Vad som nu har sagts innebär att det nya direktivet visserligen begränsar möjligheten till kompletterande normgivning men att de normgivande organen även i fortsättningen kommer att spela en viktig roll i utvecklandet av god redovisningssed. Rollfördelningen mellan lagstiftaren och den kompletterande normgivaren förändras inte.

4 Kategorier av företag och koncerner

4.1 Bakgrund

4.1.1 Gällande rätt

I 1 kap. 3 § ÅRL finns en uppdelning av företag i olika kategorier utifrån storlek och verksamhet. Företagen delas upp på ”större företag” och ”mindre företag”, varvid s.k. noterade företag alltid anses som större företag. I samma paragraf görs även en uppdelning mellan större och mindre koncerner.

Uppdelningen i olika storlekskategorier får betydelse för vilka bestämmelser som ett enskilt företag måste följa.

4.1.2 Det nya redovisningsdirektivet

Länge innehöll varken det fjärde eller det sjunde bolagsrättsliga direktivet någon indelning av företagen i uttryckliga storlekskategorier. Däremot har dessa direktiv innehållit vissa gränsvärden som i praktiken har delat in företagen i tre storlekskategorier. Sedermera har det i det fjärde bolagsrättsliga direktivet införts särskilda bestämmelser om ”mikroföretag”, bestämmelser som dock inte har varit tvingande för medlemsstaterna.

Det nya direktivet innehåller fem företagskategorier; ”företag av allmänt intresse”, ”stora företag”, ”medelstora företag”, ”små företag” och ”mikroföretag”.¹ Direktivet ställer särskilda krav på redovisningen i ”stora företag” och ”företag av allmänt intresse”. Dessa direktivets regler är tvingande. Redan detta gör det nödvändigt att i ÅRL ta in särskilda definitioner av begreppen ”stora företag”

¹ Se Europaparlamentets och rådets direktiv 2012/6/EU av den 14 mars 2012 om ändring i rådets direktiv 78/660/EEG om årsbokslut i vissa typer av bolag vad gäller mikroenheter.

och ”företag av allmänt intresse”. Direktivet innehåller också särskilda regler för ”medelstora företag”. Även dessa regler är tvingande för medlemsstaterna. Medlemsstaterna är i och för sig oförhindrade att låta medelstora företag följa samma regler som ska gälla för stora företag, regler som genomgående är minst lika långtgående som reglerna för medelstora företag. En medlemsstat kan därför underlåta att införa företagskategorin ”medelstora företag” i nationell rätt om den i stället utformar definitionen av ”stora företag” så att den inkluderar också de företag som enligt direktivet är att anse som ”medelstora”. Utredningen bedömer dock att en sådan lösning skulle leda till att det i några avseenden ställs alltför långtgående krav på de medelstora företagen. Utredningen föreslår därför att även kategorin ”medelstora företag” införs i ÅRL.² Ett av syftena med det nya direktivet är, som tidigare har nämnts, att minska företagens administrativa börda. I några avseenden ger direktivet därför inte medlemsstaterna något utrymme att ställa andra krav på de redovisande företagen än de som anges i direktivet (se avsnitt 2.4.2). Så är fallet ifråga om de företag som i direktivet benämns ”små företag”. Därmed blir det också nödvändigt att i direktivet ange vad som avses med små företag.

Direktivet innehåller särskilda regler för de minsta bland de små företagen, ”mikroföretagen”. Medlemsstaterna avgör dock själva om de vill använda sig av dessa regler eller om mikroföretagen i stället ska tillämpa samma regler som övriga små företag. Om Sverige väljer den senare lösningen, finns det inget behov av att definiera ”mikroföretagen” i ÅRL. Utredningen kommer först i sitt slutbetänkande att ta ställning till om direktivets särbestämmelser för mikroföretag bör utnyttjas. Också frågan om hur mikroföretagen ska definieras – för det fall att en sådan definition över huvud taget behöver införas – bör därför anstå till slutbetänkandet.

² Enligt Statistiska centralbyrån fanns det år 2011 5 126 företag som motsvarar direktivets gränsvärden för medelstora företag.

4.2 Företag av allmänt intresse

Förslag: Följande företag ska anses som företag av allmänt intresse:

- företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför EES,
- företag som omfattas av ÅRKL eller som utgör sådana finansiella holdingföretag som avses i 1 kap. 1 § andra stycket i den lagen,
- företag som omfattas av ÅRFL eller som utgör sådana finansiella holdingföretag som avses i 1 kap. 1 § andra stycket i den lagen, och
- företag som enligt aktiebolagslagen är publika aktiebolag.

4.2.1 Allmänna utgångspunkter

Begreppet ”företag av allmänt intresse” har redan kommit till användning i ett EG-direktiv, direktiv 2006/43/EG.³ I SOU 2007:56 föreslogs därför att begreppet företag av allmänt intresse skulle användas och definieras i revisorslagen (2001:883). Förslaget kom dock inte att genomföras. I propositionen sade sig regeringen i och för sig dela utredningens uppfattning i sak om vilka företag som med utgångspunkt i svenska förhållanden borde träffas av direktivets bestämmelser för företag av allmänt intresse. Enligt regeringens bedömning borde dock begreppet inte definieras i lag, eftersom det i utredningens lagförslag användes endast i några bestämmelser om opartiskhet och självständighet som regeringen inte ställde sig bakom.⁴ I det nya redovisningsdirektivet förekommer företag av allmänt intresse däremot i en rad bestämmelser. Som exempel på detta kan nämnas de särskilda bestämmelser som finns i artiklarna 17 och 18 om vilka tilläggsupplysningar som bl.a. företag av allmänt intresse ska lämna. I artikel 20.1 ställs särskilda krav på att företag av allmänt intresse ska upprätta företagsstyrningsrapporter (i svensk rätt benämnda bolagsstyrningsrapporter). I artikel 34 finns, såvitt gäller företag av allmänt intresse, särskilda krav på lagstadgad

³ Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG.

⁴ Se prop. 2008/09:135 s. 63.

revision och i artikel 42 uppställs särskilda krav på rapportering om betalning till offentliga myndigheter. Det är genomgående fråga om bestämmelser som ställer högre krav på företag av allmänt intresse än på medelstora och små företag. Enligt artikel 40 får de förenklingar och undantag som direktivet annars ger utrymme för inte tillämpas på företag av allmänt intresse. Vidare sägs att företag av allmänt intresse ska behandlas som stora företag oavsett sin nettoomsättning, balansomslutning eller genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret.

I artikel 2.1 anges att kategorin företag av allmänt intresse ska omfatta följande företag:

- företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad i en medlemsstat i den mening som avses i artikel 4.1.14 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/39/EG av den 21 april 2004 om marknader för finansiella instrument,⁵
- företag som är kreditinstitut enligt artikel 4.1 i direktiv 2006/48/EG av den 14 juni 2006 om rätten att starta och driva verksamhet i kreditinstitut och som inte avses i artikel 2 i samma direktiv,
- försäkringsföretag i den mening som avses i artikel 2.1 i rådets direktiv 91/674/EEG av den 19 december 1991 om årsbokslut och koncernredovisning för försäkringsföretag.⁶

Dessutom ger direktivet medlemsstaterna utrymme att själva definiera ytterligare typer av företag som företag av allmänt intresse, till exempel företag som är av betydande allmänt intresse på grund av arten av sin verksamhet, sin storlek eller antalet anställda.

Frågan är då vilka företag som, med nu angivna utgångspunkter, bör definieras som företag av allmänt intresse i ÅRL.

4.2.2 Noterade företag

Den första typen av företag som måste definieras som företag av allmänt intresse är företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad i en medlemsstat i den mening som avses i artikel 4.1.14 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/39/EG (även kallat MiFiD) av den 21 april 2004 om marknader för finansiella instrument. Här rör det sig om de företag

⁵ EUT L 145, 30.4.2004, s. 1.

⁶ EGT L 374, 31.12.1991, s. 7.

som i dagligt tal kallas noterade företag.⁷ Begreppet ”noterade företag” förekommer i dag inte i ÅRL. Ett begrepp, avsett att fånga upp i huvudsak motsvarande grupp av företag, finns emellertid i 1 kap. 3 § första stycket 4 ÅRL; ”företag vars andelar, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet”. Begreppet skiljer sig enbart i ett par mindre avseenden från det som sägs i artikel 2.1.a i det nya direktivet.

Den ena skillnaden är att det i ÅRL talas om att ”andelar, teckningsoptioner eller skuldebrev” medan det i direktivet talas om ”överlåtbara värdepapper”. Uttrycket ”andelar, teckningsoptioner eller skuldebrev” infördes i ÅRL genom en lagändring år 2006. I den proposition som föregick lagändringen (se prop. 2005/06:116) ges inte något annat besked om varför formuleringen ”andelar, teckningsoptioner eller skuldebrev” valdes än att den överensstämde med 9 kap. 13 § aktiebolagslagen (en bestämmelse som reglerar när ett aktiebolags revisor ska vara auktoriserad revisor). Begreppet ”överlåtbara värdepapper” förekommer på andra ställen i svensk rätt och definieras i 1 kap. 4 § 2 lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden, nämligen som sådana värdepapper (utom betalningsmedel) som kan bli föremål för handel på kapitalmarknaden, t.ex.

- a) aktier i aktiebolag och motsvarande andelsrätter i andra typer av företag samt depåbevis för aktier,
- b) obligationer och andra skuldförbindelser inklusive depåbevis för sådana värdepapper, och
- c) andra värdepapper som ger rätt att överlåta eller förvärva sådana överlåtbara värdepapper som anges i a och b.

Den andra skillnaden i denna del mellan ÅRL och direktivet är att direktivet förutsätter att de aktuella värdepapperen är upptagna till handel på en ”reglerad marknad” medan det i ÅRL står ”reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet”. Den nuvarande formuleringen i ÅRL tillkom i samband med tillkomsten av lagen om värdepappersmarknaden. Dessförinnan stod det ”noterade vid en börs, en auktoriserad marknadsplats eller någon annan reglerad marknad”.

⁷ Se närmare prop. 2006/07:115 s. 329 ff. om vad som enligt MiFID utgör en reglerad marknad.

Enligt förarbetena innebar den nya skrivningen inte någon ändring i sak.⁸

Begreppet ”reglerad marknad” går tillbaka på direktiv 2004/39/EG där det beskrivs som ”ett multilateralt system inom EES som sammanför eller möjliggör sammanförande av ett flertal köp- och säljintressen i finansiella instrument från tredje man – regelmässigt, inom systemet och i enlighet med icke skönmässiga regler – så att detta leder till avslut”. Definitionen av ”reglerad marknad” förutsätter alltså att marknaden är belägen inom EES. När begreppet har kommit till användning i svensk lag har det dock ofta kompletterats med orden ”eller motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet” (se t.ex. flera paragrafer i 7 kap. aktiebolagslagen).

Utredningen

Det är tydligt att det i direktivet använda begreppet ”överlåtbara värdepapper” har en annan och vidare innebörd än ”andelar, teckningsoptioner och skuldebrev”. En korrekt anpassning till det nya direktivet torde därför göra det nödvändigt att vid avgränsningen av ”noterade företag” använda begreppet ”överlåtbara värdepapper”. I sak förefaller det också vara en lämplig ordning att kategorisera alla företag vars värdepapper är föremål för handel på en reglerad marknad som företag av allmänt intresse, oavsett om dessa värdepapper utgör aktier, teckningsoptioner eller skuldebrev eller är av något annat slag.

Begreppet ”företag av allmänt intresse” måste i och för sig, enligt det nya direktivet, inte appliceras på annat än företag som har sina värdepapper upptagna till handel på en reglerad marknad i en medlemsstat (i praktiken inom EES). I andra sammanhang brukar emellertid härmed jämföras sådana företag som har sina värdepapper upptagna enbart på en motsvarande marknad utanför EES. Det gäller även i den nuvarande lydelsen av 1 kap. 3 § ÅRL. De särskilda informationsbehov som gör sig gällande i fråga om företag vars värdepapper är föremål för handel på reglerade marknader gör sig uppenbarligen i lika mån gällande när den handelsplats där värdepapperen handlas ligger utanför EES. Utredningen föreslår därför att definitionen av företag av allmänt intresse får omfatta företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad eller motsvarande marknad utanför EES.

⁸ Se prop. 2006/07:115, s. 658.

4.2.3 Kreditinstitut

Enligt det nya redovisningsdirektivet ska begreppet företag av allmänt intresse omfatta också kreditinstitut enligt definitionen i artikel 4.1 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/48/EG av den 14 juni 2006 om rätten att starta och driva verksamhet i kreditinstitut. I det sistnämnda direktivet definieras kreditinstitut som "företag vars verksamhet består i att från allmänheten ta emot insättningar eller andra återbetalbara medel och att bevilja krediter för egen räkning". Direktivet 2006/48/EG har numera ersatts av ett nytt direktiv, 2013/36/EU⁹, i vilket det dock anges att hänvisningar till direktivet 2006/48/EG ska ses som hänvisningar till det nya direktivet och förordningen (EU) nr 575/2013. Av artikel 3.1.1 i direktivet 2013/36/EU och artikel 4.1 i förordningen (EU) nr 575/2013 framgår att innebörden i begreppet kreditinstitut är densamma som tidigare. Därmed torde också begreppet "kreditinstitut" i det nya redovisningsdirektivet vara avsett att ha samma innebörd som i direktivet 2006/48/EG. Varken direktivet 2006/48/EG eller direktivet 2013/36/EU är dock tillämpligt på medlemsstaternas centralbanker, postgiroinstitut och, vad avser Sverige, Svenska Skeppshypotekskassan och sådana rättssubjekt får därför anses falla utanför begreppet kreditinstitut.

Enligt 1 kap. 1 § första stycket ÅRKL avses med kreditinstitut bankaktiebolag, sparbanker, medlemsbanker, kreditmarknadsföretag (kreditmarknadsbolag respektive kreditmarknadsföreningar) och Svenska skeppshypotekskassan. Begreppet kreditinstitut i ÅRKL torde därmed ha nästan samma innebörd som begreppet kreditinstitut är avsett att ha i det nya redovisningsdirektivet. Det som skiljer är Svenska skeppshypotekskassan. Även värdepappersbolag med tillstånd att ta emot medel på konto anses utgöra kreditinstitut i EU-rättens mening.¹⁰ Följaktligen ska också, enligt det nya redovisningsdirektivet, värdepappersbolag utgöra företag av allmänt intresse. Vad som i svensk rätt avses med värdepappersbolag framgår av 1 kap. 5 § 26 värdepappersmarknadslagen. Där anges att värdepappersbolag är svenska aktiebolag som har fått tillstånd enligt lagen att driva värdepappersrörelse och som inte är ett bankaktiebolag eller ett kreditmarknadsbolag enligt lagen (2004:297) om bank- och finansi-

⁹ Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/36/EU av den 26 juni 2013 om behörighet att utöva verksamhet i kreditinstitut och om tillsyn av kreditinstitut och värdepappersföretag, om ändring av direktiv 2002/87/EG och om upphävande av direktiv 2006/48/EG och 2006/49/EG.

¹⁰ Se SOU 2007:56, s. 121.

eringsrörelse. Värdepappersbolag kan, efter ansökan hos Finansinspektionen, få tillstånd att ta emot kunders medel på konto för att underlätta värdepappersrörelsen och även lämna kunder kredit för att kunden, genom värdepappersbolaget, ska kunna genomföra en transaktion i ett eller flera finansiella instrument (se 2 kap. 2 § 2 och 8 värdepappersmarknadslagen).

En kategori av företag som i detta sammanhang är av särskilt intresse är sådana finansiella holdingföretag som uteslutande eller huvudsakligen förvaltar andelar i dotterföretag som är kreditinstitut eller värdepappersbolag eller utländska företag av motsvarande slag. Företag av detta slag ska enligt svensk rätt upprätta årsredovisning enligt ÅRL men upprätta koncernredovisning enligt ÅRKL (se 1 kap. 1 § andra stycket ÅRKL). De torde dock inte vara att anse som kreditinstitut i det nya redovisningsdirektivets mening.

Utredningen

Det kan först konstateras att bankaktiebolag, sparbanker och kreditmarknadsföretag utgör, i det nya direktivets mening, kreditinstitut och därmed måste innefattas i begreppet "företag av allmänt intresse".

Svenska skeppshypotekskassan torde i och för sig falla utanför direktivets definition av "kreditinstitut". Samtidigt ingår Svenska skeppshypotekskassan bland de företag som i dag ska tillämpa ÅRKL och omfattas således av de svenska bestämmelser som reglerar kreditinstituts redovisning. Enligt utredningens mening bör Svenska skeppshypotekskassan även i fortsättningen jämföras med kreditinstitut. Sverige bör därför i denna del utnyttja den möjlighet som direktivet ger att utsträcka definitionen av "företag av allmänt intresse" till andra företag än de som enligt direktivet måste inkluderas. Utredningen föreslår alltså att även Svenska skeppshypotekskassan ska anses som ett företag av allmänt intresse.

Som redan har framgått anses värdepappersbolag som har tillstånd att ta emot kunders medel utgöra kreditinstitut. Dessa värdepappersbolag måste därför innefattas i definitionen av "företag av allmänt intresse". Frågan är om detsamma bör gälla värdepapperbolag som inte har sådant tillstånd. Direktivet ställer inte något krav på detta. Det kan emellertid konstateras att även dessa värdepappersbolag i dag omfattas av ÅRKL:s särskilda regler och i så måtto har jämförats med kreditinstitut. Redan den möjlighet som värdepappersbolag

har att bedriva handel med värdepapper gör det enligt utredningens mening befogat att ställa särskilt höga krav på redovisningen i dessa bolag. Utredningen anser det därför vara naturligt att inkludera samtliga värdepappersbolag i begreppet företag av allmänt intresse.

Direktivet synes inte kräva att sådana finansiella holdingföretag som avses i 1 kap. 1 § 2 stycket ÅRKL innefattas i begreppet ”företag av allmänt intresse”. Mot bakgrund av den starka anknytning till den finansiella sektorn som dessa företag har bör emellertid även de anses som ”företag av allmänt intresse”.

4.2.4 Försäkringsföretag

Direktivet kräver att försäkringsföretag enligt den definition som finns i artikel 2.1 i det s.k. försäkringsredovisningsdirektivet (91/674/EG) ska anses som företag av allmänt intresse. Det sistnämnda direktivet har, som ovan har berörts, genomförts i svensk lag genom ÅRFL.

Av 1 kap. 1 § första stycket ÅRFL framgår att lagen är tillämplig på försäkringsföretag. Med försäkringsföretag avses försäkringsaktiebolag, ömsesidiga försäkringbolag och försäkringsföreningar som omfattas av 1 kap 1 § första stycket försäkringsrörelselagen (2010:2043). Vidare framgår det av paragrafens andra stycke att bestämmelserna om koncernredovisning i 7 kap. ska tillämpas på finansiella holdingföretag som uteslutande eller huvudsakligen förvaltar andelar i dotterföretag som är försäkringsföretag eller utländska företag av motsvarande slag. Med finansiellt holdingföretag avses ett aktiebolag, ett handelsbolag eller en ekonomisk förening vars verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande består i att i vinstsyfte förvärva och förvalta andelar i dotterföretag.

Från ÅRFL får enligt 1 kap. 1 § tredje stycket medges undantag för sådana försäkringsföretag som får undantas från försäkringsrörelselagen enligt 1 kap. 19 och 20 §§ samma lag. Frågor om sådana undantag prövas av Finansinspektionen. Det är här fråga om vissa ömsesidiga skadeförsäkringsbolag och understödsföreningar. Dispens förutsätter, enligt Finansinspektionen, bl.a. att företaget har begränsad balansomslutning (högst 1 000 basbelopp) och att företaget inte har några dotterföretag.

Utredningen

De försäkringsföretag som enligt det nya redovisningsdirektivet ska anses som företag av allmänt intresse är de som anges i direktivet 91/674/EEG. Dessa har i sin tur preciserats i svensk rätt genom uppräkningsföretag i 1 kap. 1 § ÅRFL. Utredningen föreslår därför att de företag som anges i 1 kap. 1 § ÅRFL ska anses som företag av allmänt intresse. Företag som har medgetts undantag från ÅRFL enligt lagens 1 kap. 1 § tredje stycke bör dock, med hänsyn till sin regelmässigt mindre omfattning och enklare verksamhet, inte anses som företag av allmänt intresse.

Vad gäller finansiella holdingföretag av det slag som avses i ÅRFL så torde dessa i och för sig inte omfattas av begreppet ”försäkringsföretag” i direktivets mening. Med hänsyn till den särskilda roll som dessa företag har inom den finansiella sektorn anser dock utredningen att också de bör anses som ”företag av allmänt intresse” och omfattas av de särskilda regler som gäller för sådana.

4.2.5 Publika aktiebolag och andra företag

Det nya redovisningsdirektivet ger, som redan har nämnts, medlemsstaterna möjlighet att låta även andra företag utgöra ”företag av allmänt intresse”.

Enligt 1 kap. 2 § aktiebolagslagen (2005:551) kan ett aktiebolag vara privat eller publikt. Indelningen i publika och privata aktiebolag är av rättsligt slag och säger inte nödvändigtvis något om bolagets storlek. Endast publika aktiebolag får sprida aktier i bolaget eller av bolaget utgivna skuldebrev eller teckningsoptioner till allmänheten, notera aktier på en aktiebörs eller någon annan organiserad marknadsplats (se 1 kap. 7 § aktiebolagslagen). Publika aktiebolag måste ha ett aktiekapital som uppgår till minst 500 000 kronor (se 1 kap. 11 § aktiebolagslagen). Aktiebolagslagen ställer även i ett flertal andra avseenden strängare krav på publika aktiebolag än på andra aktiebolag.

Utredningen

Ett publikt aktiebolag har möjlighet att söka sin kapitalförsörjning i en vid krets av investerare. Omvärldens behov av information om företaget är då betydande. I det enskilda fallet kan informationsbehovet

vara väl så stort som för t.ex. ett värdepappersbolag. Det gäller även om företaget har en mera begränsad balansomslutning och nettoomsättning och därmed faller utanför kategorin ”stora företag”. De informationskrav som det nya direktivet uppställer för små och medelstora företag framstår då som otillräckliga. Det talar för att publika aktiebolag bör utgöra företag av allmänt intresse och därmed vara underkastade de mera långtgående informationskrav som gäller för dessa.

Det kan i och för sig invändas att det bland de publika aktiebolagen – som f.n. utgör, exklusive de noterade företagen, drygt 800¹¹ – även finns aktiebolag som i praktiken inte vänder sig till kapitalmarknaden och som dessutom har förhållandevis begränsad balansomslutning och nettoomsättning. Det kan synas mindre lämpligt att tvinga sådana små företag att följa samma redovisningsnormer som t.ex. noterade företag och banker. Enligt utredningens mening är det emellertid inte möjligt att i lagen skilja ut de publika aktiebolag, som investerare och allmänhet har ett stort behov av att få information om, från övriga publika aktiebolag. Övervägande skäl talar därför för att samtliga publika aktiebolag ska anses utgöra företag av allmänt intresse. Olägenheterna med detta torde f.ö. vara begränsade. De informationsbestämmelser som kommer att gälla för företag av allmänt intresse torde nämligen inte innebära några mera betydande problem för publika aktiebolag med enkla förhållanden och begränsad balansomslutning och omsättning. Till detta kommer att de publika aktiebolag som i praktiken inte vänder sig till marknaden för sin kapitalförsörjning – och för vilka egenskapen av publikt aktiebolag därför egentligen inte har någon betydelse – har möjlighet att byta bolagskategori från publikt till privat aktiebolag (jfr 26 kap. aktiebolagslagen). Detta torde inte innebära några särskilda olägenheter, i synnerhet som även privata aktiebolag har vissa, om än mera begränsade, möjligheter att vända sig till en större krets av personer för att få kapital (se närmare 1 kap. 7 § andra och tredje styckena aktiebolagslagen). Utredningen föreslår därför att samtliga publika aktiebolag ska anses som företag av allmänt intresse.

Det kan hävdas att statliga och kommunala aktiebolag borde utgöra företag av allmänt intresse, eftersom det här är fråga om företag som allmänheten har ett stort intresse av insyn i. Utredningen har dock, med hänsyn till att dessa typer av aktiebolag redan i dag till

¹¹ Publika aktiebolag som inte är noterade enligt siffror från Statistiska centralbyrån (2011).

stor del är föremål för insyn genom annan lagstiftning, funnit att det för närvarande inte är lämpligt att utvidga begreppet företag av allmänt intresse så att det omfattar även dessa bolag.¹²

4.3 Storlekskategorier – företag

4.3.1 Små företag

Förslag: Vad som i dag utgör ”mindre företag” ska i fortsättningen benämnas ”små företag”. Liksom hittills ska denna storlekskategori avgränsas med hänsyn till företagets balansomslutning, nettoomsättning och antal anställda. Gränsvärdesnivåerna ska liksom hittills vara; medelantal anställda 50, balansomslutning 40 miljoner kronor och nettoomsättning 80 miljoner kronor. Den tekniska utformningen av gränsvärdena justeras.

ÅRL:s nuvarande reglering

I 1 kap. 3 § första stycket 5 ÅRL anges att mindre företag är sådana som inte är större företag. I punkten 4 samma paragraf anges att större företag är dels företag vars andelar, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför EES dels företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:

- a) medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
- b) företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kr,
- c) företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor.

¹² Jfr SOU 2007:56, s. 126.

Regleringen i det nya redovisningsdirektivet

Artikel 3.2 i det nya direktivet anger att små företag är företag som inte överskrider gränsvärdena i åtminstone två av följande tre kriterier:

- en balansslutning på 4 miljoner euro (motsvarande cirka 35 miljoner kronor¹³),
- en nettoomsättning på 8 miljoner euro (motsvarande cirka 70 miljoner kronor¹⁴), eller
- ett genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret på 50.

Av artikelns andra stycke framgår dock att medlemsstaterna får fastställa gränsvärden som överstiger de belopp som anges i de två första punkterna. Gränsvärdena får dock inte överskrida 6 miljoner euro (cirka 54 miljoner kronor¹⁵) för balansslutningen och 12 miljoner euro (cirka 108 miljoner kronor¹⁶) för nettoomsättningen.

Artikeln motsvarar delvis artikel 11 första stycket i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. Den artikeln har gett medlemsstaterna rätt att tillåta företag som understiger vissa gränsvärden att upprätta balansräkning i förkortad form. De företag som har omfattats av denna möjlighet är sådana som inte överskrider mer än ett av tre av följande gränsvärden; 4,4 miljoner euro i balansslutning, 8,8 miljoner euro i nettoomsättning och 50 anställda (medelantal).

De delvärden som tar sikte på balansslutning och nettoomsättning är i det nya direktivet, liksom i det tidigare direktivet, angivna i euro. Eftersom Sverige inte har infört euron som valuta, ska gränsvärdesbeloppen ovan räknas om till svenska kronor genom tillämpning av den växelkurs som offentliggjordes i Europeiska unionens officiella tidning (EUT) dagen för direktivets ikraftträdande. Enligt artikel 54 trädde det nya direktivet i kraft den tjugonde dagen efter att direktivet publicerades i ovan nämnda tidning. Publiceringen skedde den 29 juni 2013. Tjugo dagar efter detta datum motsvarar den 19 juli 2013. Enligt den upplaga av EUT som publicerades den 19 juli 2013 motsvarade en euro då 8,6212 svenska kronor.

¹³ 4 000 000 EUR x 8,6212 = 34 484 800 SEK + 5 % = ca 36,2 miljoner SEK.

¹⁴ 8 000 000 EUR x 8,6212 = 68 969 600 SEK + 5 % = ca 72,4 miljoner SEK.

¹⁵ 6 000 000 EUR x 8,6212 = 51 727 200 SEK + 5 % = ca 54 miljoner SEK.

¹⁶ 12 000 000 EUR x 8,6212 = 104 454 400 SEK + 5 % = ca 108 miljoner SEK.

Vid omräkning till nationell valuta för de medlemsstater som inte har infört euron får de belopp i euro som fastställs i gränsvärdena ovan enligt artikel 3.9 andra stycket ökas eller minskas med maximalt fem procent för att jämna belopp ska kunna uppnås i de nationella valutorna.

Betydelsen av att ett företag är ett litet företag

Som exempel på bestämmelser i det nya direktivet som har särskild betydelse för små företag kan nämnas följande. Artikel 14 möjliggör för medlemsstaterna att tillåta att små företag upprätta balansräkning i förkortad form. I artikel 16.3 föreskrivs att medlemsstaterna inte får begära andra tilläggsupplysningar av små företag än de som anges i artikel 16. I artikel 19 punkterna 3 och 4 sägs att medlemsstaterna får undanta små företag från skyldigheten att utarbeta förvaltningsberättelse eller lämna icke-finansiell information i förvaltningsberättelsen. Artikel 31 tillåter ett antal för medlemsstaterna valbara förenklingar för små företag avseende offentliggörandet av resultaträkningen och förvaltningsberättelsen.

Utredningen

Som ovan har framgått delar det nya direktivet in företagen i tre storlekskategorier, små, medelstora och stora företag, vartill kommer den särskilda kategorin mikroföretag.

Tidigare har medlemsstaterna själva kunnat avgöra om de vill använda sig av de undantag som har gällt för små företag. Så blir inte längre fallet. Redan detta gör det nödvändigt att avgränsa kategorin ”små företag” i ÅRL. Avgränsningen måste, i enlighet med direktivet, anknyta till företagets balansomslutning, nettoomsättning och antal anställda och för vart och ett av dessa kriterier måste det i lagen anges ett gränsbelopp. Dessa gränsbelopp ska ges den betydelsen att om företaget inte överskrider något av gränsbeloppen eller överskrider högst ett av dessa ska företaget anses som ett litet företag.

Det gränsbelopp som anknyter till antal anställda måste enligt direktivet fastställas till 50. När det gäller de andra två gränsbeloppen ger direktivet medlemsstaterna en viss valfrihet. Gränsbeloppet avseende balansomslutning anges i direktivet till 4 miljoner euro men med möjlighet för medlemsstaterna att välja en högre nivå på maximalt

6 miljoner euro, medan gränslöppet för nettoomsättning anges till 8 miljoner euro med möjlighet att lägga nivån på maximalt 12 miljoner euro.

Frågan är då vilka gränslöpp som bör tillämpas i Sverige i fråga om balansomslutning och nettoomsättning.

De gränslöpp som ÅRL i dag innehåller och som avgränsar vad som utgör mindre företag är en balansomslutning om maximalt 40 miljoner kronor (motsvarande cirka 4,5 miljoner euro) och en nettoomsättning om maximalt 80 miljoner kronor (motsvarande cirka 9 miljoner euro). Vid tillkomsten av dessa gränslöpp betonades vikten av att svenska företag kan konkurrera och samverka med företag i jämförbara länder på lika villkor och att den här aktuella regleringen därför inte borde vara mer långtgående än vad som följer av EU:s redovisningsdirektiv.¹⁷ I linje med detta kan det synas naturligt att utnyttja den möjlighet som det nya direktivet ger att höja gränslöppen ytterligare. De nuvarande svenska gränslöppen ligger emellertid redan ett stycke ovanför de nivåer som framstår som det nya direktivets ”normalnivåer” vilket i sig talar för att gränslöppen inte bör höjas. En höjning av de nuvarande gränslöppen skulle inte heller beröra särskilt många företag. De företag som skulle beröras är dessutom av den storlek att det också finns goda skäl för den något mera ingående redovisning av företagets förhållanden som gäller för medelstora företag. Utredningen föreslår därför f.n. inte någon höjning av gränslöppen. Om det senare visar sig att man i andra länder mera allmänt har lagt gränslöppen avsevärt över direktivets normalnivåer, kan det finnas anledning att se över de svenska nivåerna på nytt. Utredningen avser att återkomma till den frågan i sitt slutbetänkande.

Detta innebär att de gränsvärden avseende balansomslutning och nettoomsättning som i dag används i ÅRL bör vara kvar.

Utredningen kan emellertid konstatera att ÅRL:s gränsvärden – och f.ö. också motsvarande gränsvärden i t.ex. revisionslagen – har en annan teknisk konstruktion än gränsvärdena i direktivet. Vid en tillämpning av ÅRL:s gränsvärden bedöms det enskilda kriteriet – t.ex. balansomslutningen – för vart och ett av två följande år; först om det i lagtexten angivna beloppet överskrids två år i följd ska en ökning av balansomslutningen föranleda att delvärdet avseende balansomslutning anses överskridet. Vid en tillämpning av direktivets gränsvärden kan däremot redan en ökning av t.ex. balans-

¹⁷ Se prop. 2009/10:204 s. 87.

omslutningen under ett enskilt år leda till att gränsbeloppet avseende detta kriterium är överskridet. Å andra sidan anses, enligt direktivet, gränsen mellan två företagskategorier överskriden först om företaget två år i följd har överskridit minst två av de tre gränsbeloppen. Skillnaden mellan de båda gränsvärdeskonstruktionerna torde i de flesta fall inte ha någon praktisk betydelse men kan ha det i det enskilda fallet. Utredningen föreslår därför att ÅRL:s gränsvärdeskonstruktion ändras så att den stämmer bättre överens med direktivets.

Den nuvarande gränsvärdeskonstruktionen används i dag även för att avgränsa vilka företag som är skyldiga att upprätta årsredovisning (se 6 kap. 1 § första stycket 6 och 7 bokföringslagen) och ha auktoriserad revisor (se 9 kap. 13 och 14 §§ aktiebolagslagen och 8 kap. 5 § lagen om ekonomiska föreningar) och vilka företag som ska tillämpa revisionslagen (1999:1079; se 3 § nämnda lag). Gränsvärdena är därvid satta så att de väsentligen motsvarar ÅRL:s nuvarande grändragning mellan mindre och större företag. Enligt utredningens mening är det naturligt att gränsvärdeskonstruktionen i de nämnda bestämmelserna justeras så att den blir densamma som utredningen föreslår vad gäller avgränsningen mellan små företag och andra företag. Utredningens lagförslag innehåller därför förslag till ändringar i de aktuella paragraferna. Samma gränsvärdeskonstruktion används i 9 kap. 1 § aktiebolagslagen för att avgränsa de aktiebolag som kan välja bort revisionen. I den paragrafen används emellertid helt andra gränsvärdesnivåer och utredningen föreslår därför inte någon ändring där.

Utredningen har övervägt om det är möjligt att behålla det numera vedertagna begreppet ”mindre företag”. Begreppet framstår emellertid inte som särskilt lämpligt om man, som utredningen föreslår, betecknar de andra storlekskategorierna som ”medelstora företag” och ”stora företag”. Utredningen föreslår alltså att begreppet ”mindre företag” ersätts med det i direktivet använda ”små företag”.

4.3.2 Medelstora företag

Förslag: I ÅRL tas in en definition av medelstora företag som väsentligen överensstämmer med definitionen i det nya redovisningsdirektivet.

Medelstora företag definieras som företag som inte är små företag eller företag av allmänt intresse och som inte uppfyller mer än högst ett av följande tre storlekskriterier; medelantal anställda 250, balansomslutning 175 miljoner kronor och nettoomsättning 350 miljoner kronor.

Av artikel 3.3 i det nya direktivet framgår att medelstora företag är företag som inte är små företag och som överskrider högst ett av följande tre kriterier:

- balansomslutning om 20 miljoner euro (motsvarande cirka 175 miljoner kronor¹⁸),
- nettoomsättning om 40 miljoner euro (motsvarande cirka 350 miljoner kronor¹⁹), och
- genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret 250 personer.

Direktivet medger att medlemsstaterna tillåter att medelstora företag i flera avseenden tillämpar enklare regler än vad som gäller för stora företag. Artikel 14.2 medger sålunda att medelstora företag tillåter medelstora företag att upprätta resultaträkningar i förkortad form (med vissa begränsningar). Artikel 17.1.r ger möjlighet att begränsa kraven på upplysningar om närståendetransaktioner jämfört med vad som gäller för stora företag. De upplysningskrav som uppställs i artikel 18 om t.ex. nettoomsättningens fördelning behöver över huvud taget inte tillämpas på medelstora företag. Artikel 23.2 ger möjlighet att undanta medelstora koncerner från kravet på att upprätta koncernredovisning, utom när ett koncernföretag är ett företag av allmänt intresse. Enligt artikel 31.2 kan medelstora företag ges möjlighet att offentliggöra sina balansräkningar i förkortad form.

¹⁸ 20 000 000 EUR x 8,6212 = 172 424 000 SEK + 5 % = ca 180 miljoner.

¹⁹ 40 000 000 EUR x 8,6212 = 344 800 000 SEK + 5 % = ca 362 miljoner dvs. ok med 350 miljoner kr.

Utredningen

Som har framgått av det nyss sagda ger direktivet utrymme för att ställa mindre krav på medelstora företag än på stora företag och företag av allmänt intresse. Om Sverige vill utnyttja dessa förenklingsmöjligheter, måste gruppen ”medelstora företag” avgränsas på något sätt. Utredningen, som anser att i vart fall några av dessa förenklingsmöjligheter bör utnyttjas (se bl.a. avsnitt 8.13), förordar därför att det i ÅRL tas in en beskrivning av vilka företag som är att anse som medelstora företag.

Det torde i och för sig inte vara helt nödvändigt att i lagen ta in en uttrycklig definition av medelstora företag. De medelstora företagen skulle i stället kunna beskrivas som företag som inte är vare sig stora företag eller små företag. I ett lagtekniskt perspektiv torde det emellertid finnas betydande fördelar med en särskild definition av medelstora företag. Utredningen föreslår således att det i ÅRL tas in en uttrycklig definition av medelstora företag. Hur gränsen mellan små och medelstora företag ska dras, har behandlats i föregående avsnitt. Gränsen mellan medelstora företag och stora företag bör, i enlighet med direktivet definieras genom användandet av tre gränsbelopp. Utredningen föreslår att de tre gränsbelopp bestäms enligt följande; medelantal anställda 250, balansomslutning 175 miljoner kronor och nettoomsättning 350 miljoner kronor.

4.3.3 Stora företag

Förslag: I ÅRL införs bestämmelser om vilka företag som är ”stora företag”. Med ”stora företag” ska avses företag som inte är vare sig ”små företag”, ”medelstora företag” eller ”företag av allmänt intresse”. Det innebär att företag som inte är ett ”företag av allmänt intresse” ska anses som ett stort företag om det uppfyller minst två av följande tre kriterier; medelantal anställda 250 personer, balansomslutning 175 miljoner kronor och nettoomsättning 350 miljoner kronor.

Gränsbeloppen för vad som enligt ÅRL betraktas som större företag är, som tidigare har nämnts, följande; årlig balansomslutning 40 miljoner kronor, årlig nettoomsättning 80 miljoner kronor och genomsnittligt antal anställda 50. Av dessa tre gränsvärden ska

minst två vara uppfyllda för att ett företag ska anses som större i den mening som avses i 1 kap 3 § första stycket 4 ÅRL.

Av artikel 3.4 i det nya direktivet framgår att stora företag är företag som överskrider minst två av följande tre gränobelopp:

- en balansomslutning om 20 miljoner euro (motsvarande 175 miljoner kronor),
- en nettoomsättning om 40 miljoner euro (motsvarande 350 miljoner kronor), eller
- ett genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret på 250 personer.²⁰

Utredningen

I 1 kap. 3 § första stycket 4 ÅRL anges vad som avses med ”större företag”. Denna definition stämmer inte överens med vad som sägs i det nya direktivet om vad som ska anses vara ”stora företag”. I praktiken innebär det att ”större företag” i ÅRL:s mening innefattar de företag som i direktivet beskrivs som ”medelstora företag”. En annan skillnad är att enligt svensk rätt utgör noterade företag alltid ”större företag”. Så är det inte i direktivet, där de noterade företagen i stället alltid anses som ”företag av allmänt intresse”.

För att åstadkomma den nödvändiga anpassningen till det nya direktivet bör begreppet ”större företag” nu ersättas med ”stora företag”. ”Stora företag” bör avgränsas genom användande av gränobelopp som motsvarar de gränobelopp som anges i direktivet.

Det innebär för det första att noterade företag inte längre bör betraktas som stora företag; de bör i stället alltid utgöra ”företag av allmänt intresse”. För det andra bör tillkomsten av kategorin ”medelstora företag” medföra att de gränobelopp som avgränsar ”stora företag” justeras uppåt. Medelantalet anställda bör sålunda, i enlighet med direktivet, ändras från 50 till 250. Motsvarande gränobelopp för balansomslutning och nettoomsättning bör bestämmas med hänsyn till att omräkningskursen kronor/euro vid tidpunkten för direktivets ikraftträdande var 8,6212. Det talar för att gränobeloppet avseende balansomslutning bör vara 175 miljoner kronor och gränobeloppet avseende nettoomsättning 350 miljoner kronor.

²⁰ För uträkning, se medelstora företag.

4.4 Storlekskategorier – koncerner

4.4.1 Små koncerner

Förslag: Begreppet ”mindre koncerner” i ÅRL ersätts med ”små koncerner”. Vid avgränsningen av vad som är små koncerner ska samma storlekkriterier tillämpas som vid avgränsningen av ”små företag”.

Enligt artikel 3.5 i det nya redovisningsdirektivet är små koncerner sådana koncerner som inte överskrider mer än ett av följande tre gränsbelopp:

- balansomslutning 4 miljoner euro (motsvarande 35 miljoner kronor),
- nettoomsättning 8 miljoner euro (motsvarande 70 miljoner kronor), och
- genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret 50 personer.²¹

I likhet med vad som har angetts ovan i fråga om små företag får medlemsstaterna även vad gäller små koncerner använda högre gränsbelopp avseende balansomslutning och nettoomsättning än de nyss angivna, dock högst 6 miljoner euro i balansomslutning och högst 12 miljoner euro i nettoomsättning.

Utredningen

Det är naturligt att avgränsa kategorin ”små koncerner” på samma sätt som kategorin ”små företag”. Kategorin bör alltså avgränsas med ledning av kriterierna ”medelantal anställda”, ”balansomslutning” och ”nettoomsättning”. Några skäl att välja andra gränsbelopp än de som utredningen ovan har förordat i fråga om ”små företag” finns inte.

En särskild fråga är vilken betydelse som det ska ha att ett av koncernföretagen är ett företag av allmänt intresse. Ska koncernen även i den situationen anses som en liten koncern? Enligt 1 kap. 3 § ÅRL gäller den motsatta lösningen, dvs, en koncern ska alltid anses som en större koncern, om något av koncernföretagen är ett noterat företag. Frågeställningen avspeglas i artikel 23.1 i det nya direktivet,

²¹ Se små företag för uträkning.

där det sägs att små koncerner är undantagna från skyldigheten att upprätta en koncernredovisning och en förvaltningsberättelse för koncern, utom när ett koncernföretag är ett företag av allmänt intresse. Det synes innebära att en koncern som i enlighet med direktivets storlekskriterier utgör en liten koncern ska anses som en sådan även om något av koncernföretagen är ett företag av allmänt intresse. Förekomsten av ett koncernföretag av allmänt intresse i en sådan liten koncern leder emellertid till att koncernen inte kan utnyttja alla de förenklingsregler som annars gäller för små koncerner.²² Utredningen, som anser att ÅRL:s systematik bör överensstämma med direktivets, föreslår därför att förekomsten av koncernföretag av allmänt intresse inte ska påverka kategoriindelningen.

4.4.2 Medelstora koncerner

Förslag: I ÅRL införs en definition av medelstora koncerner som överensstämmer med definitionen i det nya redovisningsdirektivet.

Av artikel 3.6 i det nya direktivet följer att medelstora koncerner är koncerner som inte är små koncerner och som inte når upp till mer än högst ett av följande tre kriterier:

- balansomslutning 20 miljoner euro (motsvarande cirka 175 miljoner kronor²³),
- nettoomsättning 40 miljoner euro (motsvarande cirka 350 miljoner kronor²⁴), och
- genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret 250 personer.

Direktivet innehåller i dag endast två särbestämmelser för medelstora koncerner. Enligt artikel 23.2 får medlemsstaterna undanta medelstora koncerner från skyldigheten att upprätta en koncernredovisning, för det fall inget av koncernföretagen är ett företag av allmänt intresse. Enligt artikel 44.2 behöver moderföretag i medel-

²² Detta kan exemplifieras med 7 kap. 14 § ÅRL i utredningens förslag.

²³ 20 000 000 EUR x 8,6212 = 172 424 000 SEK + 5 % = ca 180 miljoner.

²⁴ 40 000 000 EUR x 8,6212 = 344 800 000 SEK + 5 % = ca 362 miljoner dvs. ok med 350 miljoner kr.

stora koncerner inte upprätta en s.k. konsoliderad rapport om betalningar till myndigheter.

I svensk rätt finns det i dag inte någon motsvarighet till kategorin medelstora koncerner. Storleksmässigt rymms det som i direktivet benämns medelstora koncerner inom det som enligt ÅRL utgör större koncerner.

Utredningen

En medlemsstat är inte skyldig att införa kategorin ”medelstora koncerner”, om den i stället väljer att applicera de bestämmelser som enligt direktivet ska gälla för stora koncerner även på medelstora koncerner. Utredningen föreslår f.n. inte att den ovannämnda artikel 23.2 utnyttjas i svensk rätt (se vidare avsnitt 10.2.1). Artikel 44.2 kan införlivas i svensk rätt utan att begreppet medelstor koncern behöver komma till uttryck i lagen. Behovet av att införa kategorin ”medelstora koncerner” framstår därför som begränsat.

Utredningen förslår trots detta att kategorin medelstora koncerner införs och definieras i ÅRL. Dels framstår det från systematiskt utgångspunkt som naturligt att dela in koncernerna i samma storlekskategorier som de enskilda företagen; ”små”, ”medelstora” och ”stora”. Dels innebär ett införande av kategorin ”medelstora koncerner” att lagen tar höjd för de förenklingar som i framtiden bedöms önskvärda i fråga om medelstora koncerner.

Kriterierna för ”medelstora koncerner” bör motsvara kriterierna för ”medelstora företag”.

4.4.3 Stora koncerner

Förslag: ÅRL ändras så att gränsvärdena i svensk rätt avseende större koncerner – i fortsättningen ”stora koncerner” – stämmer överens med vad som sägs i det nya redovisningsdirektivet.

Av 1 kap. 3 § första stycket 6 ÅRL framgår att med större koncerner avses dels koncerner där något av koncernföretagen är ett noterat företag, dels koncerner som uppfyller mer än ett av tre storlekkriterier. De tre storlekkriterierna är desamma som gäller för större företag, dvs. årlig balansomslutning 40 miljoner kronor,

årlig nettoomsättning 80 miljoner kronor och genomsnittligt antal anställda 50.

Av artikel 3.7 i det nya redovisningsdirektivet framgår att med stora koncerner i direktivets mening avses koncerner som överskrider minst två av följande tre gränsvärden:

- en balansomslutning om 20 miljoner euro (motsvarande 175 miljoner kronor),
- en nettoomsättning om 40 miljoner euro (motsvarande 350 miljoner kronor), eller
- ett genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret på 250 personer.

Skillnaden i direktivets reglering av stora koncerner respektive små och medelstora koncerner är att direktivet kräver att stora koncerner alltid upprättar en koncernredovisning.

Utredningen

Det nya direktivet använder sig, såsom framgår ovan, av termen stora koncerner. Således bör ”stora koncerner” ersätta ”större koncerner” på tillämpliga ställen i ÅRL. Begreppet ”stora koncerner” måste dessutom avgränsas på ett annat sätt än ”större koncerner”. Kriterierna för ”stora koncerner” bör motsvara kriterierna för ”stora företag”.

4.5 Beräkningen av gränsvärdena för koncerner

Förslag: Vid beräkningen av om en koncern når upp till lagens gränsvärden avseende balansomslutning och nettoomsättning ska, liksom hittills, fordringar, skulder och internvinster mellan koncernföretag elimineras. Vid beräkningen ska även andelar i dotterföretag elimineras. Beräkningen ska dessutom kunna göras utan sådana elimineringar men i så fall ska koncernens framräknade balansomslutning respektive nettoomsättning jämföras med tjugoprocentigt förhöjda gränsvärden.

För att en koncern ska kunna jämföras med de gränsvärden som anges ovan måste koncernens balansomslutning och nettoomsättning räknas fram. Det sker i princip genom att balansomslutningen respektive nettoomsättningen för de olika koncernföretagen summeras. Vid beräkningen ska dock, enligt 1 kap. 3 § andra stycket ÅRL, fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst.

De svenska reglerna överensstämmer i denna del väsentligen med vad som gäller enligt det nya direktivet. I två avseenden avviker dock direktivet från ÅRL. Dels innebär direktivet att man vid beräkningen av koncernens balansomslutning även ska eliminera andelar i dotterföretag. Dels kräver direktivet att medlemsstaterna tillåter att beräkningen sker utan elimineringar av de angivna slagen. I så fall ska den framräknade balansomslutningen respektive nettoomsättningen jämföras med gränsvärden som är förhöjda med 20 procent (se artiklarna 3.8, 24.3 och 24.7).

Utredningen

En anpassning till det nya direktivet förutsätter att det i ÅRL föreskrivs att man vid beräkningen av en koncerns storlek ska eliminera andelar i dotterföretag. Utredningen föreslår att detta får komma till uttryck i 1 kap. 3 § ÅRL.

Regleringen i det nya direktivet om hur en koncerns balansomslutning och nettoomsättning ska beräknas får förstås så att medlemsstaterna måste ge företagen en valfrihet som ÅRL inte ger i dag. Den svenska regleringen måste därför kompletteras så att den ger utrymme för det alternativa beräkningssätt som direktivet anger, dvs. det ska vara möjligt att vid beräkningen av en koncerns balansomslutning och nettoomsättning underlåta eliminering. De framräknade beloppen ska då jämföras med 20 procent högre gränsvärden. De gränsvärden som i så fall ska gälla bör i lagen anges till 48 miljoner kronor i balansomslutning och 96 miljoner kronor i nettoomsättning, såvitt gäller gränsen mellan små och medelstora koncerner, och till 210 miljoner kronor i balansomslutning och 420 miljoner kronor i nettoomsättning, såvitt gäller gränsen mellan medelstora och stora koncerner. Också dessa bestämmelser bör tas in i 1 kap. 3 § ÅRL.

5 Vissa redovisningsbegrepp

5.1 Koncernbegreppet

Bedömning: Genomförandet av det nya direktivet föranleder inga förändringar i koncerndefinitionen i 1 kap. 4 § ÅRL.

Gällande rätt

En koncern består av en grupp om två eller flera företag, varav ett utgör moderföretag och de övriga dotterföretag. Det typiska för koncernen är att moderföretaget har ett bestämmande inflytande över dotterföretagen, oftast genom att moderföretaget förfogar över en majoritet av rösterna i dessa. Förekomsten av ett koncernförhållande får betydelse vid tillämpningen av ett stort antal bestämmelser i ÅRL, framför allt bestämmelserna om upprättande av koncernredovisning.

Begreppen moderföretag, dotterföretag, koncern och koncernföretag definieras i 1 kap. 4 § ÅRL. Där beskrivs fyra koncernsituationer:

1. Ett företag innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i ett annat företag.
2. Ett företag äger andelar i ett annat företag och förfogar på grund av avtal med de andra delägarna över mer än hälften av rösterna för andelarna.
3. Ett företag äger andelar i ett annat företag och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i det andra företagens styrelse eller motsvarande ledningsorgan.

4. Ett företag äger andelar i ett annat företag och har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av avtal med det andra företaget eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförliga stadgar.

Koncernbegreppet i svensk rätt har utformats så att det väsentligen motsvarar det sjunde bolagsrättsliga direktivets bestämmelser om när företag står i sådant förhållande till varandra att en koncernredovisning ska upprättas (se artiklarna 1.1 a, 1.1 b och 1.1 d.bb i det direktivet). Direktivet innehåller dock inte någon uttrycklig definition av moderföretag, dotterföretag och företagsgrupp. I stället anges i artikel 1 vilka företag som måste upprätta en sammanställd redovisning samt i vilka fall moderföretag kan undantas från denna skyldighet.

Vid sidan av koncerndefinitionen i ÅRL förekommer det också koncerndefinitioner i den associationsrättsliga lagstiftningen, t.ex. aktiebolagslagen (2005:551). Dessa har utformats på väsentligen samma sätt som koncerndefinitionen i ÅRL med den skillnaden att en aktiebolagsrättslig koncern föreligger enbart om moderbolaget är ett (svenskt) aktiebolag (se 1 kap. 11 § aktiebolagslagen).

När förslaget till ett nytt redovisningsdirektiv lades fram angav Kommissionen att definitionerna av moderföretag, dotterföretag och anknutna företag hade förtydligats jämfört med det sjunde direktivet men att den underliggande betydelsen inte hade förändrats.¹

Det nya direktivet

Artikel 2.11 i det nya direktivet definierar en *koncern* som ett moderföretag och alla dess dotterföretag. Ett *moderföretag* definieras i sin tur, enligt artikel 2.9, som ett företag som kontrollerar ett eller flera dotterföretag och ett *dotterföretag* enligt artikel 2.10 som ett företag som står under bestämmande inflytande av ett moderföretag, inbegripet varje dotterföretag till ett överordnat moderföretag.

I ingressen till det nya redovisningsdirektivet anges bl.a. följande.²

Företag som kontrolleras av moderföretaget bör betraktas som dotterföretag. Kontroll bör bygga på innehavet av en majoritet av röst-

¹ Se s. 9 i Kommissionens förslag till direktiv, KOM (2011) 684/3.

² Se p. 31 i ingressen till det nya redovisningsdirektivet.

rätterna, men kontroll kan också föreligga när det finns avtal med andra aktieägare eller delägare. Under vissa omständigheter kan kontroll utövas effektivt när moderföretaget innehar en minoritet av aktierna eller andelarna i dotterföretaget eller inte innehar sådana aktier eller andelar. Medlemsstaterna bör ha rätt att kräva att företag som inte omfattas av kontroll, men som har en enhetlig ledning eller har ett gemensamt förvaltnings-, lednings- eller tillsynsorgan, tas upp i koncernredovisningen.

Någon definition av begreppet ”kontroll” finns inte i det nya direktivet. De kriterier som det hänvisas till i det redovisade ingressuttalandet är emellertid samma slag av kriterier som används i det sjunde bolagsrättsliga direktivet.³

Samma kriterier kommer sedan till uttryck i artikel 22.1 där det sägs att ett [moder-] företag ska upprätta en koncernredovisning om det (a) innehar majoriteten av aktieägarnas eller delägarnas röster i ett annat företag (rösträttsmajoritet), (b) har rätt att utse eller entlediga en majoritet av ledamöterna i förvaltnings-, lednings- eller tillsynsorganet i ett annat företag och samtidigt är aktieägare eller delägare i detta företag (rätt att utse eller avsätta ledamöter), eller om det (c) har rätt att utöva ett bestämmande inflytande över ett företag i vilket det är aktieägare eller delägare enligt ett avtal som är slutet med det företaget eller enligt en bestämmelse i det företagens urkund eller bolagsordning, om den lagstiftning som dotterföretaget lyder under tillåter sådana avtal eller bestämmelser (avtal med annat företag eller bestämmelser i bolagsordning). Enligt artikel 22.1. c andra stycket har medlemsstaterna rätt att avstå från att uppställa krav på att företag med bestämmande inflytande även ska äga aktier eller andelar i det andra företaget.

Av artikel 22.1 d i följer att koncernredovisning ska upprättas om ledningen i ett företag, utan att moderföretaget har stämmomajoritet eller formell rätt att utse ledning, har utsetts p.g.a. moderföretagets sätt att utöva sin rösträtt, s.k. praktisk majoritet. Bestämmelsen är dock inte tvingande för medlemsstaterna.

I artikel 22.1 d ii, som är tvingande, anges att koncernredovisning ska upprättas om ett företag är aktieägare eller delägare i ett företag och genom avtal med andra delägare ensamt förfogar över majoriteten av röstetalet i bolaget.

³ Jfr de situationer som definierar en koncern i artikel 1 i det sjunde bolagsrättsliga direktivet.

Utredningen

Det nya direktivet definierar, till skillnad från det tidigare direktivet, uttryckligen begreppen ”koncern”, ”moderföretag” och ”dotterföretag”. Begreppen används även i det tidigare direktivet men får där helt och hållet sitt innehåll genom direktivets bestämmelser om när en koncernredovisning måste upprättas. Frågan är därför om begreppen är avsedda att ha en ny och annorlunda innebörd i det nya direktivet.

Definitionerna i det nya direktivet är allmänt hållna. Enligt de uttalanden som Kommissionen gjorde när förslaget till direktiv lades fram har avsikten inte varit att förändra begreppens underliggande betydelse. Det tidigare direktivets bestämmelser om när det ska upprättas en koncernredovisning har dessutom, i allt väsentligt oförändrade, överförts till det nya direktivet. En nyhet, i denna del, är att definitionen av ”moderföretag” innehåller uttrycket ”kontroll”. Mot bakgrund av vad som har uttalats i förslaget till direktiv och i direktivets ingress (se ovan) förefaller dock inte användandet av detta uttryck vara avsett att förändra innebörden i vad som är en koncern respektive ett moderföretag. Snarare synes syftet med definitionerna i artiklarna 2.9–2.11 vara att åstadkomma sammanfattande beskrivning av de situationer då koncernbestämmelserna aktualiseras, situationer som sedan får sin närmare och mera exakta avgränsning genom bestämmelserna i artikel 22.

Utredningen bedömer därför att begreppen ”koncern”, ”moderföretag” och ”dotterföretag” har samma innebörd i det nya direktivet som i det tidigare direktivet. Därmed ger tillkomsten av det nya direktivet inte anledning att ändra ÅRL:s bestämmelser om vad som utgör ”koncern”, ”moderföretag” respektive ”dotterföretag”.

Det kan tilläggas att det nya direktivet i och för sig synes ge ett avsevärt större utrymme än det tidigare direktivet för koncerndefinitioner som inte innehåller något krav på att moderföretaget innehar en ägarandel i dotterföretaget. Utredningen har dock inte i denna fas av sitt arbete haft utrymme för att analysera närmare om detta utrymme bör utnyttjas.

5.2 Gemensamt styrda företag

Förslag: I ÅRL införs en definition av gemensamt styrda företag; en juridisk person över vilken två eller flera parter genom ett på avtal grundat samarbete har ett gemensamt bestämmande inflytande.

Bakgrund

I en del redovisningsnormer anknyts ibland till begrepp som samriskföretag och joint ventures. Innebörden i dessa begrepp är inte helt entydig men ofta avses ett företag eller en verksamhet som drivs gemensamt av flera och där ingen av verksamhetsutövarna har ett ensamt bestämmande inflytande. Också i det nya direktivet finns bestämmelser som innehåller begrepp av dessa slag eller som tar sikte på gemensamt bedrivna företag. Det väcker frågan om hur dessa begrepp ska överföras till svensk lag.

Gällande rätt

ÅRL saknar i dag en definition av joint ventures eller motsvarande begrepp. I 7 kap. 30 § 1 stycket ÅRL talas det emellertid om ”företag som omfattas av en koncernredovisning och som tillsammans med ett eller flera företag, som inte omfattas av koncernredovisningen, leder ett annat företag som inte är dotterföretag”. Det ”andra företaget” utgör här ett joint venture eller samriskföretag i den ovan nämnda bemärkelsen. Företag som har del i ett sådant joint venture får enligt den aktuella paragrafen redovisa sin ägarandel i detta enligt den s.k. klyvningsmetoden. Begreppet samriskföretag förekommer också i 4 kap. 14 b § ÅRL, där det sägs att andelar i dotterbolag, intresseföretag och samriskföretag inte får värderas enligt 4 kap. 14 a §, dvs. till verkligt värde. Innebörden torde även här vara ett företag som drivs gemensamt av flera och där ingen har ett ensamt bestämmande inflytande.

I den kompletterande normgivningen har joint ventures fått en mera specifik betydelse. I Bokföringsnämndens allmänna råd beskrivs ett joint venture som ett avtalsbaserat samarbete där två eller flera parter gemensamt bedriver en ekonomisk verksamhet och har ett gemensamt bestämmande inflytande över verksamheten. Ett gemen-

samt bestämmande inflytande föreligger härvid när två eller flera parter i avtal reglerat att gemensamt utöva bestämmande inflytande över en ekonomisk verksamhet.⁴ Joint ventures kan ha formen av gemensamt styrda verksamheter, gemensamma tillgångar eller gemensamt styrda företag.⁵ Ett gemensamt styrt företag är, enligt Bokföringsnämndens allmänna råd, ett joint venture som inbegriper bildandet av ett aktiebolag, handelsbolag eller någon annan typ av företag i vilket varje samägare äger andelar. I kommentaren anges att det enda som skiljer gemensamt styrda företag från andra företag är ett avtal mellan samägarna som fastställer ett gemensamt bestämmande inflytande över företagets ekonomiska verksamhet.⁶

Det nya direktivet

Det nya direktivet innehåller flera bestämmelser som tar sikte på något slag av ”gemensamt styrt företag”. I artikel 8.4 c – som motsvarar den nyss nämnda 4 kap. 14 b § ÅRL – talas det om samriskföretag (i den engelska språkversionen ”joint ventures”). I artikel 26 används uttrycket ”företag som tillsammans med ett eller flera företag leder ett annat företag” för att beskriva i vilka situationer andelar i andra företag får tas in i koncernredovisningen genom tillämpning av klyvningsmetoden (jfr 7 kap. 30 § ÅRL). Till detta kommer att definitionen av närstående i artikel 2.3 hänvisar till internationella redovisningsstandarder som i sin tur använder begrepp som ”joint ventures” eller ”gemensamt styrda företag”. Inget av de nu nämnda begreppen definieras emellertid i direktivet.

Joint ventures och gemensamt styrda företag i närståendetransaktioner

I 5 kap. 12 a och 12 b §§ ÅRL finns särskilda krav på upplysningar om företagets transaktioner med ”närstående”. Kraven gäller bl.a. i fråga om transaktioner som har genomförts med en juridisk person som verkar i enlighet med en överenskommelse mellan företaget och en eller flera andra parter om att gemensamt bedriva ekonomisk verksamhet och att gemensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna verksamhet. Bestämmelsen har utformats med utgångspunkt i vad som sägs om närståendetransaktioner i den internationella redovisningsstandarden IAS 24. Eftersom IAS 24

⁴ BFAR 20012:1 (K3) p. 15.3.

⁵ BFAR 20012:1 (K3) p. 15.2.

⁶ BFAR 20012:1 (K3) p.15.8

tidigare har hänvisat till den internationella redovisningsstandarden IAS 31, har dess definition av joint ventures gett ledning vid utformningen av de svenska bestämmelserna. Joint ventures definieras i IAS 31 som ett avtalsbaserat förhållande där två eller flera parter gemensamt bedriver en ekonomisk verksamhet och har ett gemensamt bestämmande inflytandet över verksamheten.

I en senare internationell redovisningsstandard, IFRS 11, har emellertid terminologin ändrats. Begreppet ”joint ventures” i IAS 31 motsvaras i IFRS 11 av begreppet samarbetsarrangemang. Detta delas i IFRS 11 upp i gemensamma verksamheter och joint ventures. Även IFRS 11 använder termen joint venture men i en annan betydelse än IAS 31. I IFRS 11 betecknar ”joint venture” ett samarbetsarrangemang som ger parterna rätt till nettotillgångarna i verksamheten, att skilja från ”gemensamma verksamheter” som ger parterna rätt till de tillgångar och förpliktelse till de skulder som verksamheten har.

Den internationella redovisningsstandard som behandlar upplysningar om närståendetransaktioner, IAS 24, hänvisar numera till IFRS 11 i stället för till IAS 31. IAS 24 utgör en sådan standard som EU har antagit. Härav torde följa att begreppet närstående i direktivet ska ha samma innebörd som det numera har enligt IAS 24, inklusive den hänvisning som där görs till IFRS 11. I den utsträckning svenska regler ska utformas med förebild i internationella redovisningsstandarder är det därför IFRS 11 som är av intresse.

Enligt IFRS 11 finns det två typer av samarbetsarrangemang, dels ”joint ventures” som enligt standarden ger parterna en rätt till nettotillgångarna i verksamheten, dels ”gemensamma verksamheter” som ger parterna rätt till de tillgångar och förpliktelse till de skulder som verksamheten har. Ett samarbetsarrangemang där de tillgångar och skulder som hör till arrangemanget ligger i ett separat företag kan enligt standarden klassificeras antingen som ett joint venture eller som en gemensam verksamhet. För att klassificera samarbetsarrangemanget på det ena eller det andra sättet måste parterna bedöma om det separata företagets rättsliga form, villkoren i avtalet och andra faktorer och omständigheter ger dem rätt till tillgångar och förpliktelser avseende skulder som härrör från verksamheten eller rätt till nettotillgångarna, dvs. om det är det separata företaget som har rätt till de tillgångar och som har förpliktelser avseende de skulder som rör arrangemanget. I det förstnämnda fallet ska verksamheten klassificeras som en gemensam verksamhet och i det andra som ett joint venture.

Utredningen

Som ovan har konstaterats innehåller både ÅRL och direktivet flera bestämmelser som tar sikte på företag som drivs av flera utan att någon av dem har ett bestämmande inflytande över företaget. Enligt utredningens mening skulle en gemensam benämning och en entydig definition underlätta förståelsen av dessa bestämmelser.

Frågan är då vilken benämning som ska väljas och hur denna ska definieras. Enligt utredningen är det naturligt att därvid hämta ledning i hur begrepp som "samriskföretag", "joint ventures" och "gemensamt styrda företag" används i det nya direktivet och hur de definieras i bakomliggande internationella redovisningsstandarder.

Begreppet joint venture, såsom det definieras i IFRS 11, är närmast jämförbart med det som i IAS 31 och Bokföringsnämndens allmänna råd benämns gemensamt styrt företag. "Gemensamt styrda företag" enligt IAS 31 och Bokföringsnämndens allmänna råd inbegriper dock alla företag där två eller flera parter gemensamt bedriver en ekonomisk verksamhet och har ett gemensamt bestämmande inflytande över verksamheten, medan "joint ventures" enligt IFRS 11 exkluderar sådana arrangemang som ger parterna rätt till de tillgångar och förpliktelse till de skulder som verksamheten har.

Vid en genomgång av användningen av begreppet joint venture i direktivet har enligt utredningens mening IAS 31 visat sig ha den definition av joint venture, dvs. gemensamt styrda företag, som stämmer bäst överens med hur begreppet används i direktivet. Direktivet, till skillnad från IFRS 11, synes behandla alla samarbetsarrangemang som drivs i form av en juridisk person på samma sätt. Ägarna förutsätts i sin redovisning avseende den juridisk personen (dvs. årsredovisningen) ta in innehav av detta slag i en balansräkningspost avseende aktier och andelar.⁷ Utredningen föreslår därför att en definition av begreppet gemensamt styrda företag tas in i ÅRL och utformas i enlighet med hur gemensamt styrda företag definieras i IAS 31. Det kan tilläggas att begreppet därmed kommer att få samma innebörd som vad som enligt IFRS 11 utgör samarbetsarrangemang som drivs i form av en juridisk person.

Vad som nu har sagts talar för att det begrepp som bör användas i ÅRL är "gemensamt styrda företag". För detta talar också att svensk

⁷ Enligt IFRS 11 ska de samarbetsarrangemang som drivs i form av en juridisk person men som inte uppfyller definitionen joint venture, intas i såväl ägarnas redovisning avseende juridisk person (årsredovisningen) som i deras koncernredovisning, genom att ägarens andel av tillgångar, avsättningar, skulder, intäkter och kostnader tas in post för post.

lag bör ha en svenskspråkig terminologi (jfr 6 och 12 §§ språklagen, 2009:600).

Utredningens förslag är därför att begreppet ”gemensamt styrt företag” tas in i ÅRL och att begreppet definieras som ”en juridisk person över vilken två eller flera parter genom ett på avtal grundat samarbete har ett gemensamt bestämmande inflytande”. I dag utgör ett sådant företag ett intresseföretag enligt ÅRL:s definition. För att särskilja gemensamt styrda företag från intresseföretag bör det i definitionen av intresseföretag i 1 kap. 5 § ÅRL tas in ett särskilt undantag för företag som utgör gemensamt styrda företag, se vidare nedanstående avsnitt.⁸

5.3 Strategiska andelsinnehav och intresseföretag

Förslag: I ÅRL införs en definition av strategiskt andelsinnehav (ägarintresse); ett andelsinnehav i ett annat företag som är avsett att främja verksamheten i ägarföretaget genom att skapa en varaktig förbindelse med det andra företaget.

Lagens definition av intresseföretag formuleras om, väsentligen utan någon ändring i sak. Ett gemensamt styrt företag ska dock inte anses som intresseföretag.

Gällande rätt

I 1 kap. 5 § 1 stycket ÅRL finns en definition av begreppet intresseföretag. Enligt denna är ett intresseföretag en juridisk person som på visst sätt står under inflytande av ett annat företag som äger andelar i den juridiska personen. För att ett intresseföretagsförhållande ska föreligga krävs först och främst att ägarföretaget utövar ett betydande inflytande över en juridisk persons driftmässiga och finansiella styrning. Dessutom ska ägandet utgöra ett led i en varaktig förbindelse mellan företagen. I paragrafens andra stycke finns en presumtionsregel om när ett intresseföretagsförhållande ska anses föreligga. Betydande inflytande och varaktig förbindelse ska sålunda anses föreligga om ett bolag innehar minst 20 procent av rösterna i en juridisk person. En motsvarande presumtion gäller

⁸ Detta får även påverkan på hur företagets andelar ska redovisas, se föreslagen lydelse till 7 kap. 25 § respektive 30 §.

även vid indirekta innehav, dvs. om företags dotterföretag ensamt, eller företags och dess dotter företag tillsammans, eller flera dotterföretag tillsammans innehar tjugo procent eller mer av rösterna i det aktuella företaget. Presumtionen bryts om det i det enskilda fallet framgår att det faktiskt inte föreligger ett sådant inflytande som grundar ett intresseföretagsförhållande. Enligt förarbetena kan presumtionen brytas först när omständigheterna ger påtagliga belägg för att rösterna inte ger någon motsvarande grad av inflytande.⁹ Så kan t.ex. vara fallet om alla övriga röster i företaget innehas av en enda ägare och denne till följd av detta fattar alla betydande beslut. Vidare kan presumtionen brytas om det framgår att innehavet av andelarna endast är av tillfällig natur.

ÅRL:s definition av intresseföretag går tillbaka på definitionerna av "ägarintresse" och "intresseföretag" i det fjärde respektive det sjunde bolagsrättsliga direktivet. Den svenska lagstiftaren valde, vid genomförandet av direktiven, att införa ett begrepp som s.a.s. sammanfattade direktivens båda begrepp. Begreppet "ägarintresse" förekommer därför inte i ÅRL.

Det nya direktivet

Artikel 2.2 i det nya direktivet definierar ägarintresse som "sådana andelar i andra företags kapital, oavsett om andelarna representeras av värdepapper eller inte, som genom att skapa en varaktig förbindelse med dessa andra företag är avsedda att främja verksamheten i det företag som innehar andelarna. En kapitalandel i ett företag ska anses utgöra ett ägarintresse, om andelen överstiger en procentsats som medlemsstaterna ska bestämma men som inte får överstiga 20 procent".

I artikel 2.13 definieras intresseföretag som "ett företag i vilket ett annat företag har ett ägarintresse och under vars operativa och finansiella politik det andra företaget utövar betydande inflytande". I samma artikel anges att ett företag ska anses utöva ett betydande inflytande över ett annat företag om det innehar minst 20 procent av röstvärdet för aktierna eller andelarna i det sistnämnda företaget.

Begreppet ägarintresse syftar alltså på sådana *ägarandelar* i ett annat företag som är ägnade att främja verksamheten i ägarföretaget. Det företag som det föreligger ett ägarintresse i kan vara ett intresseföretag, dock endast om ägarföretaget utövar ett *betydande*

⁹ Prop. 1995/96:10, del 2 s. 117.

inflytande över företaget. Det företag som det föreligger ett ägarintresse i kan alternativt vara ett dotterföretag men det kan även föreligga ägarintressen i andra typer av företag än intresseföretag och dotterföretag (jämför artikel 28.2 d).

Begreppet ägarintresse används framförallt i artiklarna 17.1 g och 17.1 r i det nya direktivet för att avgränsa vissa upplysningskrav.

Den svenska lagstiftarens tidigare ställningstaganden

Definitionen av ägarintresse i det nya direktivet är direkt överförd från artikel 17 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. Det är således inte något nytt begrepp inom EU-rätten. Vid tillkomsten av ÅRL valde den svenska lagstiftaren emellertid att inte introducera begreppet i svensk lagstiftning. I stället togs delar av direktivens kriterier för vad som utgör ett ägarintresse in i definitionen av intresseföretag i 1 kap. 5 § ÅRL.¹⁰ Något förenklat skulle detta kunna uttryckas så att direktivets krav på redovisning av ägarintressen i ÅRL väsentligen kommer till stånd genom de krav på upplysningar om intresseföretag som lagen uppställer. I förarbetena till ÅRL anges, som skäl för att inte använda begreppet ägarintresse i lagen, att begreppet är onödigt och att begreppet intresseföretag uttrycker en senare, mer utvecklad uppfattning om vilka företagsrelationer som är av intresse för redovisningen. Det uttalades också att det fjärde bolagsrättsliga direktivets definition av ägarintresse, som anknyter till kapitalandel (ägarandel) i stället för till röstandel, avviker från internationella regler.

Valet av röstandel och inte kapitalandel som grund för utformningen av 1 kap. 5 § ÅRL motiveras i propositionen enligt följande.¹¹

Kapitalandelar som är av den storleken att de vid en tillämpning av direktivets ägarintressebegrepp måste särredovisas är normalt förenade med sådan rösträtt att de även kan särredovisas såsom andelar i intresseföretag. När detta inte är fallet – och det alltså inte finns något

¹⁰ Lagtexten fick följande lydelse. ”Om ett företag äger andelar i en juridisk person som inte är ett dotterföretag och utövar ett betydande inflytande över den juridiska personens driftsmässiga och finansiella styrning samt ägandet utgör ett led i en varaktig förbindelse mellan företaget och den juridiska personen, är den juridiska personen intresseföretag till företaget.

Innehar ett företag minst tjugo procent av rösterna för samtliga andelar i en juridisk person, skall det anses ha sådant inflytande över och förbindelse med denna som avses i första stycket, om inte annat framgår av omständigheterna. Detsamma gäller om företagets dotterföretag eller företaget tillsammans med ett eller flera dotterföretag tillsammans innehar minst tjugo procent av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen.”

¹¹ Prop. 1995/96:10, del 2 s. 116.

mot kapitalandelen svarande inflytande – finns det knappast anledning att redovisa kapitalandelen på annat vis än vad som gäller för andra, mindre ägarandelar.

Lagstiftaren fann mot bakgrund av detta att det inte var ändamålsenligt att vid sidan av begreppet intresseföretag även införa begreppet ”ägarintresse”; det ansågs att begreppet skulle komplicera lagstiftningen onödigt.¹²

Det förhållandet att ÅRL inte använder begreppet ”ägarintresse” innebär i sig ingen konflikt med internationella redovisningsstandarder. IFRS talar nämligen inte om ägarintresse utan endast om intresseföretag, dotterföretag respektive joint ventures. En konsekvens av den svenska lagstiftarens sätt att genomföra det tidigare direktivet är dock att ÅRL:s intresseföretagsbegrepp har kommit att avvika något från vad som sägs i internationella redovisningsstandarder om intresseföretag. IFRS:s definition av intresseföretag innehåller nämligen inte något sådant krav på varaktighet som finns i den svenska definitionen av intresseföretag.¹³

Utredningen

Det nya direktivet skiljer – liksom sina föregångare – på begreppen ägarintresse och intresseföretag. Begreppen fångar upp olika aspekter; i det ena fallet ligger fokus på andelsinnehavets storlek och syfte, i det andra fallet på graden av inflytande. Internationella redovisningsstandarder innehåller visserligen inte någon direkt motsvarighet till begreppet ägarintresse, vilket kan synas tala för att begreppet nu inte bör införas i svensk rätt. Direktivet innehåller emellertid en tydlig definition av begreppet samt tydliga regler om hur ägarintressen ska redovisas. Ett korrekt genomförande av direktivet förutsätter därför att begreppet – eller ett i sak motsvarande uttryck – tas in i lagen och att det till detta knyts de regler om ägarintressen som direktivet innehåller. I sammanhanget bör understrykas att det inte går att med någon exakthet åstadkomma den reglering som direktivet påbjuder med den lagstiftningsteknik som användes vid införlivandet av de tidigare direktiven, dvs. en teknik där kriterierna för ägarintresse s.a.s. byggs in i definitionen av intresseföretag.

¹² Prop. 1995/96:10, del 2 s. 115 samt SOU 1994:17 del 1 s. 171 f.

¹³ Se IAS 28 p.7 a–e.

Ett problem med att införa begreppet ägarintresse i svensk rätt är dock att detta används i flera olika direktiv och att begreppet då kan ha lite olika innebörd (se till exempel artiklarna 13.20 och 212.1 i direktiv 2009/138). Utredningen föreslår därför att det som i direktivet beskrivs som ägarintresse i ÅRL ska betecknas ”strategiskt andelsinnehav”.

Begreppet ”strategiskt andelsinnehav” bör i lagen ges en definition som överensstämmer med vad som anges i det nya direktivet. Det innebär att med strategiskt andelsinnehav bör avses ett sådant andelsinnehav i ett annat företag som är avsett att främja verksamheten i ägarföretaget genom att skapa en varaktig förbindelse med det andra företaget. Uppgår ett andelsinnehav till minst 20 procent av det totala antalet andelar i det andra företaget, ska innehavet anses utgöra ett strategiskt andelsinnehav, om inte annat framgår av omständigheterna.

Införandet av begreppet ”strategiskt andelsinnehav” gör det också naturligt att ändra definitionen av begreppet ”intresseföretag” så att den kommer att överensstämma med det nya direktivet. I den nuvarande definitionen ingår ett kriterium som är hämtat från det fjärde direktivets definition av ägarintresse (”ägandet utgör ett led i en varaktig förbindelse mellan företagen”). Detta bör nu tas bort från definitionen av ”intresseföretag”. I stället bör en förutsättning för att ett intresseföretagsförhållande ska föreligga vara – liksom i det nya direktivet – att det andelsinnehav som ägarföretaget har i det andra företaget är ett ägarintresse. I sak medför detta ingen förändring.

Som utredningen har varit inne på i avsnitt 5.2 bör definitionen av intresseföretag dessutom anpassas till införandet av begreppet ”gemensamt styrda företag”. Det som med utredningens förslag kommer att utgöra ett gemensamt styrt företag faller i dag in under definitionen av intresseföretag såsom det definieras i sjunde bolagsrättsliga direktivet och i ÅRL. I fortsättningen bör lagen göra skillnad på intresseföretag och gemensamt styrda företag. Definitionen av intresseföretag i ÅRL bör därför justeras så att det framgår att företag som utgör gemensamt styrda företag inte är intresseföretag. Utredningen föreslår därför att 1 kap. 5 § ÅRL ändras.

Begreppet intresseföretag används även i andra lagar på det finansiella området (se t.ex. försäkringsrörelselagen [2010:2043]). Begreppet definieras då ibland i respektive lag på samma sätt som i ÅRL. Systematiska skäl synes tala för att de i detta avsnitt föreslagna förändringarna i ÅRL:s definition av intresseföretag göras även i

dessa andra definitioner. Detta ställer dock krav på ytterligare ändringar i respektive lag, t.ex. så att också begreppet gemensamt styrt företag definieras. Utredningen anser sig inte kunna överblicka konsekvenserna av detta och lägger därför inte fram några förslag till ändringar i andra lagars definitioner av intresseföretag.

6 Allmänna bestämmelser om årsredovisning

6.1 Huvuddragen i svensk rätt och det nya direktivet

Enligt ÅRL ska en årsredovisning bestå av en balansräkning, en resultaträkning, noter och en förvaltningsberättelse. I årsredovisningen för ett större företag ska det även ingå en finansieringsanalys. Årsredovisningen ska upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed. Balansräkningen, resultaträkningen och noterna ska tillsammans utgöra en helhet och ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Upprättandet av årsredovisningen ska även göras i enlighet med vissa allmänna redovisningsprinciper. Dessa allmänna bestämmelser har huvudsakligen utformats för att motsvara bestämmelserna i det fjärde bolagsrättsliga direktivet.

Även det nya redovisningsdirektivet bygger på att en årsredovisning ska bestå av en resultaträkning, en balansräkning och noter (i direktivet sammanfattade under begreppet årsbokslut) samt av en förvaltningsberättelse. Artiklarna 4–8 i direktivet innehåller allmänna bestämmelser och principer om årsbokslut. Bestämmelserna har i stor utsträckning överförts från det fjärde bolagsrättsliga direktivet. Bland de bestämmelser som härrör från det tidigare direktivet – och som därför inte föranleder några förändringar i svensk rätt – finns bestämmelser om överskådlighet (se artikel 4.2), bestämmelser om redovisning av förutsebara förpliktelser (se artikel 6.5), bestämmelser om uppskrivning (se artikel 7) och bestämmelser om värdering till verkligt värden (se artikel 8). Bland nyheterna i det nya direktivet märks införandet av en väsentlighetsprincip.

6.2 Årsredovisningens delar

Bedömning: Svensk rätt är förenlig med vad som sägs i det nya redovisningsdirektivet om vad en årsredovisning ska innehålla.

Bestämmelserna i det fjärde bolagsrättsliga direktivet om vilka handlingar ett årsbokslut ska bestå av motsvaras i svensk rätt av reglerna i 2 kap. 1 § ÅRL. Där föreskrivs att en årsredovisning ska bestå av en balansräkning, en resultaträkning, noter och en förvaltningsberättelse.¹ I årsredovisningen för ett större företag ska det även ingå en finansieringsanalys.²

I artikel 4.1 första stycket i det nya direktivet anges vilka handlingar som ett årsbokslut ska bestå av. Som utredningen har redogjort för i avsnitt 2.4.2 innebär det nya direktivet att medlemsstaterna inte får kräva att små företag lämnar andra upplysningar än de som anges i direktivet. Direktivets förbud mot ytterligare upplysningskrav tar visserligen sikte på årsbokslutet (dvs. balans- och resultaträkningarna och noterna) men får förstås så att medlemsstaterna inte kan ålägga små företag att lämna motsvarande upplysningar i något annat slag av redovisningshandling. Liksom enligt tidigare direktiv finns det emellertid inget som hindrar att medlemsstaterna, såvitt gäller andra företag än små företag, kräver att dessa ska upprätta ytterligare handlingar eller lämna ytterligare upplysningar. Något hinder mot att företag, oberoende av sin storlek, på frivillig basis upprättar och offentliggör ytterligare handlingar i en årsredovisning finns inte heller.

Utredningen

Enligt utredningens bedömning är kraven i svensk rätt på vilka handlingar som en årsredovisning ska innehålla förenliga med det nya direktivet. I sammanhanget bör anmärkas att frågan om upprättande av en förvaltningsberättelse behandlas på annan plats i direktivet och att utredningen därför återkommer till den i kapitel 9. Det bör också anmärkas att det svenska kravet på att det

¹ Förvaltningsberättelse ingår inte i direktivens definition av årsbokslut. Att samtliga företag som omfattas av tillämpningsområdet för det nya redovisningsdirektivet som utgångspunkt ska lämna en förvaltningsberättelse framgår dock av kapitel 5 i det nya direktivet, se även avsnitt 9.

² Regeringen har i prop. 2013/14:86 föreslagit att kravet på finansieringsanalys ska ersättas av ett krav på kassaflödesanalys.

ibland ska ingå en finansieringsanalys i årsredovisningen – ett krav som inte har sin grund i EU-rätten – riktar sig enbart mot större företag, dvs. vad som i det nya direktivet motsvarar medelstora och stora företag. Kravet träffar således inte företag som i direktivets mening är små företag.

6.3 Rättvisande bild och avstegsregeln

Bedömning: Svensk rätt får anses vara förenlig med bestämmelserna i det nya redovisningsdirektivet om rättvisande bild.

Utredningen har i avsnitt 2.2 berört principen om att redovisningen ska utformas så att den ger en rättvisande bild av företagets resultat och ställning. Principen härrör från artikel 2 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet och har, utan materiella förändringar, överförts till artikel 4.3 och 4.4 i det nya direktivet. Direktivets bestämmelser om rättvisande bild består av tre delar, en huvudregel och två kompletteringsregler. Enligt huvudregeln ska årsbokslutet ge en rättvisande bild. Enligt den första kompletteringsregeln ska företaget i vissa situationer lämna tilläggsupplysningar. Enligt den andra kompletteringsregeln åligger det företaget att avvika från enskilda föreskrifter i direktivet om tillämpningen av föreskriften ”undantagsvis” är oförenlig med kravet på rättvisande bild. Denna regel brukar kallas ”overridingregeln” eller ”avstegsregeln”.

I svensk rätt har kraven på rättvisande bild och kompletteringsregeln om tilläggsupplysningar placerats i 2 kap. 3 § första stycket ÅRL. Avstegsregeln har genomförts genom en bestämmelse i paragrafens andra stycke. Där sägs att om avvikelse görs från vad som följer av allmänna råd och rekommendationer från normgivande organ ska upplysningar om detta och skälen för avvikelsen lämnas i not. Lagen förutsätter således att avvikelse kan ske från normgivande organs råd och rekommendationer, t.ex. sådana råd och rekommendationer som har utfärdats av Bokföringsnämnden, Rådet för finansiell rapportering och Finansinspektionen. Den svenska lagen ger däremot inte utrymme för avsteg från vare sig lagbestämmelser eller myndighetsföreskrifter.

Utredningen

Vid genomförandet av det fjärde bolagsrättsliga direktivet i svensk rätt infördes inte någon möjlighet att göra avsteg från lagbestämmelser. Detta ställningstagande ska ses mot bakgrund av att direktivet gav medlemsstaterna möjlighet att särskilt avgränsa de särskilda fall då avsteg ska ske. Detta har tolkats så att medlemsstaterna själva får bestämma i vilken utsträckning det ska finnas en möjlighet att göra avsteg från andra redovisningsregler. Det svenska genomförandet har inte föranlett några synpunkter från Kommissionen. Det nya direktivet innehåller på denna punkt väsentligen samma reglering som det tidigare direktivet och utredningen har inte funnit anledning att ompröva det tidigare ställningstagandet.

Det finns därför inte anledning att göra någon ändring i de svenska reglerna om att redovisningen ska ge en rättvisande bild.

6.4 Väsentlighet

Förslag: I ÅRL tas in bestämmelser om att lagens bestämmelser om utformningen av balans- och resultaträkningarna, värdering och notupplysningar inte behöver följas i det enskilda fallet om effekten av detta är oväsentlig. I lagen klargörs att en uppgift ska anses vara oväsentlig om ett utlämnande eller en felaktighet inte kan antas påverka de beslut som en användare av redovisningen fattar på basis av uppgiften. En enskild uppgift, som i sig är oväsentlig, ska likväl inte anses som oväsentlig, om den, läst tillsammans med andra uppgifter i redovisningen, kan antas ha sådan påverkan.

Direktiven: I artikel 6.1 j i det nya direktivet har det införts en generell ”väsentlighetsprincip” som innebär att direktivets krav vid redovisning, värdering, uppställning och upplysning i årsbokslutet inte behöver uppfyllas när följderna av att uppfylla dem är oväsentliga. Enligt artikel 6.4 får medlemsstaterna begränsa räckvidden av denna ”väsentlighetsprincip” till uppställning och upplysningar. Väsentlighetsprincipen bör, enligt punkten 17 i direktivets ingress, styra redovisning, värdering, uppställning, upplysning och koncernredovisning i de finansiella rapporterna. Av såväl direktivet som uttalanden som Kommissionen har gjort under arbetet med att ta fram direktivet framgår att syftet med principen är att det ska

vara möjligt att exempelvis slå ihop poster i resultaträkningen eller balansräkningen eller utelämna upplysningar i noterna om de berörda uppgifterna är oväsentliga. På samma sätt ska – enligt vad som får uppfattas som en exemplifiering från Kommissionen – icke-väsentliga upplupna intäkter och avsättningar inte behöva periodiseras (se Kommissionens förslag till direktiv (KOM(2011) 684/3).

Bestämmelserna om väsentlighet saknar direkt motsvarighet i de tidigare direktiven. Begreppet ”väsentlighet” är emellertid inget nytt i redovisningssammanhang. I de tidigare direktiven har det redan tidigare kommit till uttryck i enskilda direktivbestämmelser, bl.a. genom specificerade undantag från upplysningsskyldighet avseende uppgifter som är oväsentliga (se t.ex. artikel 33.9 i det sjunde bolagsrättsliga direktivet). I det nya direktivet har vissa sådana undantag tagits bort och i stället har den nu redovisade generella ”väsentlighetsprincipen” införts.

Det nya direktivet innehåller dock fortfarande bestämmelser som ger en uttrycklig möjlighet att slå samman poster i balans- och resultaträkningarna. Enligt artikel 9.3 får således medlemsstaterna tillåta eller kräva att poster i balans- och resultaträkningarna som föregås av arabiska siffror slås samman när de med hänsyn till målsättningen att ge en rättvisande bild av företagets tillgångar, skulder, ekonomiska ställning och resultat har ett *oväsentligt* värde (i den engelska språkversionen talas det om att posterna är ”immaterial in amount”) eller när en sådan sammanslagning främjar överskådligheten, förutsatt att de sammanslagna posterna specificeras i noter till de finansiella rapporterna. Bestämmelsen, som motsvarar artikel 4.3 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet, synes ange de närmare gränserna för väsentlighetsprincipen i det nya direktivet såvitt avser sammanslagning av poster i balans- och resultaträkningarna.

Enligt artikel 2.16 ska en uppgifts väsentlighet bedömas utifrån vilken påverkan ett utelämnande eller en felskrivning av uppgiften rimligtvis kan få på beslut som en läsare av företagets årsredovisning fattar på grundval av rapporten. Väsentligheten av enskilda poster ska bedömas mot bakgrund av andra liknande poster. Det sistnämnda får förstås så att även om enskilda snarlika poster bedöms vara oväsentliga var för sig kan de gemensamt vara att bedöma som väsentliga i direktivets mening.

Redovisningsstandarder: Vad som sägs i artikel 2.16 i det nya direktivet torde överensstämma väl med hur begreppen ”väsentlig”

och ”oväsentlig” redan tolkas i redovisningssammanhang. I IAS 1 definieras en uppgift som väsentlig på följande sätt:

Utelämnanden eller felaktigt redovisade poster är väsentliga om de, var för sig eller gemensamt, kan påverka de ekonomiska beslut som användaren fattar på basis av de finansiella rapporterna. Väsentligheten beror på utelämnandets eller felaktighetens storlek eller karaktär, bedömt utifrån de rådande omständigheterna. Postens storlek eller karaktär, eller en kombination av dem, kan vara den avgörande faktorn. Bedömning av huruvida ett utelämnande eller en felaktighet kan påverka användares ekonomiska beslut, och därmed vara väsentligt, kräver överväganden avseende dessa användares egenskaper. I punkt 25 i Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter står att ”det förutsätts att användarna har en rimlig kunskap om affärsverksamhet, ekonomi, och redovisning samt att de är beredda att studera informationen med rimlig noggrannhet”. Därför bör bedömningen beakta hur användare med sådana kunskaper rimligen kan väntas bli påverkade i sina ekonomiska beslut.³

Av IAS 1 följer att ett företag ska redovisa varje väsentlig kategori av likartade poster separat men att företaget inte behöver lämna särskilda upplysningar som krävs av en IFRS om informationen inte är väsentlig. Om en post i sig inte är väsentlig, ska den slås samman med andra poster antingen i de finansiella rapporterna eller i noterna. En post som inte är tillräckligt väsentlig för att anges separat i de finansiella rapporterna kan emellertid behöva anges separat i noterna. Enligt IAS 8 anses finansiella rapporter som innehåller väsentliga fel inte följa IFRS. Det sägs vidare att ett väsentligt fel ska rättas genom att jämförelsetal eller ingående balanser räknas om.

ÅRL: I ÅRL finns ingen övergripande ”väsentlighetsprincip”. Som ett resultat av genomförandet av de tidigare direktiven i svensk rätt – innehåller lagen dock flera undantagsbestämmelser som innebär att uppgifter och poster får utelämnas från års- eller koncernredovisningen om de är av ringa betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild eller inte är betydande. I lagen sägs bl.a. att upplysningar om dotterföretag och intresseföretag får utelämnas, om de är av ringa betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild (5 kap. 9 § ÅRL). Ett annat exempel finns i 5 kap. 12 a § ÅRL där det sägs att endast betydande transaktioner med närstående parter ska redovisas. Av 7 kap. 5 § ÅRL följer att ett dotterföretag får utelämnas i koncernredovisningen om det är av ringa betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild. Av 3 kap.

³ Se IAS 1 p. 7. Samma definition finns även i IAS 8 pp. 5 och 6.

4 § fjärde stycket ÅRL framgår att poster som föregås av arabiska siffror i balans- och resultaträkningarna får slås samman om de är av ringa betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild.

K3: En väsentlighetsprincip kommer även till uttryck i Bokföringsnämndens s.k. K3-regelverk. Där sägs att information i en finansiell rapport ska vara begriplig, tillförlitlig, relevant och väsentlig. Där sägs också att informationen i en finansiell rapport är väsentlig, om ett utelämnande eller en felaktighet kan påverka de beslut som användare fattar på basis av informationen.⁴

Utredningen

Svensk rätt torde redan i dag ge företagen ett utrymme för att utelämnas oväsentliga uppgifter från sin finansiella rapportering. Om en inträffad händelse inte påverkar bedömningen av företagets ställning och resultat, saknar den betydelse för en läsare av redovisningen och det torde då, enligt svensk god redovisningssed, inte vara nödvändigt att lämna några särskilda upplysningar om händelsen. Det kan, för att ta ett annat exempel, också vara fullt rimligt att avstå från periodisering av oväsentliga belopp. Av god redovisningssed torde också följa att företagen i viss utsträckning är skyldiga att utelämnas oväsentlig eller ovidkommande information, om denna riskerar att gå ut över överskådligheten och läsbarheten i den finansiella rapporten.

Det kan således hävdas att principen om väsentlighet/oväsentlighet redan har fått visst genomslag i svensk redovisning. Eftersom delar av artikel 6.1 j i det nya direktivet är tvingande för medlemsstaterna, framstår det emellertid som nödvändigt att låta principen komma till uttryck i ÅRL. Det bör lämpligen ske genom att det införs bestämmelser om att avvikelser får göras från lagens krav, om effekten av avvikelserna är oväsentlig.

En särskild fråga är om Sverige bör utnyttja den möjlighet som artikel 6.4 i det nya direktivet ger att begränsa tillämpningsområdet för dessa bestämmelser till dels balans- och resultaträkningarnas utformning, dels notupplysningar. Direktivet medger således att principen inte tillämpas i fråga om värdering. Utredningen har dock inte funnit anledning till någon sådan begränsning.

Lagtekniskt kan bestämmelser av detta slag antingen tas in i en övergripande och generell paragraf eller "spridas ut" på olika para-

⁴ BFNAR 2012:1 pp. 2:8 och 11.

grafer i anslutning till varje särskild del av lagen där bestämmelser av detta slag är avsedda att gälla. Utredningen anser att den senare lösningen blir tydligare och därför är att föredra. I ÅRL bör därför tas in ett antal olika bestämmelser som sammantagna innebär att avvikelse får göras från lagens bestämmelser om balans- och resultaträkningarnas utformning, om värdering och om notupplysningar, under förutsättning att effekten av avvikelsen är oväsentlig. I 3 kap. ÅRL bör införas en övergripande bestämmelse om att avvikelse får göras från kapitlets bestämmelser, om effekten av att de inte tillämpas är oväsentlig. En liknande bestämmelse, avseende lagens värderingsregler, bör tas in i 4 kap. Dessutom bör det i 5 kap. ÅRL införas en bestämmelse om att notupplysning inte behöver lämnas om effekten av att utlämna upplysningen är oväsentlig.

När det gäller möjligheten att i vissa fall slå samman poster i balansräkningen eller resultaträkningen regleras denna redan i 3 kap. 4 § fjärde stycket ÅRL. Där föreskrivs att poster som föregås av arabiska siffror får slås samman om de är av ringa betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild. Regleringen överensstämmer i stort med vad som föreskrivs i artikel 9.3 i det nya direktivet. Enligt utredningens mening är det emellertid naturligt att bestämmelsen anpassas till vad som sägs i det nya direktivet om väsentlighet och formuleras så att poster som föregås av arabiska siffror får slås samman om posterna är oväsentliga med hänsyn till kravet på rättvisande bild.

ÅRL innehåller i dag flera undantagsbestämmelser som gör det möjligt att utelämna tilläggsupplysningar därför att dessa är av ringa betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild eller därför att uppgifterna inte är betydande. En konsekvens av de nu föreslagna ändringarna i ÅRL är att de nuvarande undantagsbestämmelserna bör tas bort. De aktuella upplysningarna kommer i stället att, i motsvarande mån, kunna utelämnas med stöd av de nya "oväsentlighets"-bestämmelserna.

Det är naturligt att man i samband med införandet av en mera generell möjlighet att avvika från ÅRL:s bestämmelser, när effekten av en sådan avvikelse är oväsentlig, försöker att i lagen definiera vad som avses med *oväsentlig*. Definitionen av "oväsentlig avvikelse" bör därvid utformas på ett sätt som ligger i linje med såväl vad som sägs i IAS 1, IAS 8 och Bokföringsnämndens K3-regelverk som definitionen av *väsentlig* i artikel 2.16 i det nya direktivet. Det innebär att det av lagen bör framgå att en avvikelse från lagen ska anses vara oväsentlig om ett utelämnande eller en felaktighet inte kan

påverka de beslut som användare fattar på basis av informationen. Den bestämmelsen bör, mot bakgrund av vad som sägs i direktivet, kompletteras med en bestämmelse av innebörd att en enskild uppgift, som i sig är oväsentlig, likväl måste lämnas, om den, läst tillsammans med andra uppgifter i redovisningen, kan påverka en användares beslut.

Det bör avslutningsvis framhållas att – såsom anges i punkten 17 i ingressen till direktivet – det som sägs i direktivet om väsentlighet inte är avsett att påverka eventuella nationella skyldigheter att upprätta fullständiga förteckningar över affärstransaktioner och ekonomisk ställning. Detta torde avse möjligheter för den nationella lagstiftaren att kräva upplysningar på t.ex. skatterättens och näringsrättens område. Någon särskild lagbestämmelse om att upplysningskrav av liknande slag i andra lagar eller myndighetsföreskrifter fortsätter att gälla framstår emellertid inte som nödvändig.

6.5 Allmänna redovisningsprinciper

Förslag: Den nuvarande möjligheten att avvika från de i lagen angivna allmänna redovisningsprinciperna ersätts med en bestämmelse om att de allmänna redovisningsprinciperna inte behöver tillämpas om effekten av att inte tillämpa dem är oväsentlig.

Liksom hittills ska det vara möjligt att, om det finns särskilda skäl och står i överensstämmelse med god redovisningssed och kravet på rättvisande bild, avvika från förbudet mot kvittning. Upplysning om de bruttobelopp som kvittas ska lämnas i not.

ÅRL: Utöver kraven på att årsredovisningen ska ge en rättvisande bild och upprättas i enlighet med god redovisningssed ska de företag som tillämpar ÅRL vid upprättandet av balansräkning, resultaträkning och noter tillämpa sju grundläggande redovisningsprinciper. Principerna är, såsom framgår av 2 kap. 4 § ÅRL,

- fortlevnadsprincipen,
- konsekvensprincipen,
- försiktighetsprincipen,
- periodiseringsprincipen,
- principen om post- för postvärdering,

- principen om kvittningsförbud och
- kontinuitetsprincipen.

Utgångspunkten är således att ett företag vid upprättandet av årsredovisning ska följa dessa principer. Enligt 2 kap. 4 § andra stycket ÅRL får emellertid avvikelser göras från principerna. Detta förutsätter dock att det finns särskilda skäl för avvikelsen och att denna är förenlig med de krav som uppställs i 2 kap. 2 och 3 §§, dvs kraven på överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild. Företag som avviker från principerna ska lämna upplysning om skälen för avvikelsen och en bedömning av dess effekt på företagets ställning och resultat.

Direktiven: De allmänna redovisningsprinciperna går tillbaka på bestämmelser i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. Dessa bestämmelser har nu överförts till artikel 6.1 i det nya redovisningsdirektivet med i huvudsak endast mindre språkliga justeringar. Kvittningsförbudet har dock fått en mer fakultativ utformning (se artikel 6.1 g). Dessutom har det tillkommit två nya principer, *dels* väsentlighetsprincipen (punkten j), som har behandlats i avsnitt 6.4, *dels* en princip om värdering till anskaffnings- eller tillverkningsutgift (punkten i), vilken behandlas i avsnitt 6.6.

Det nya direktivet innehåller också, liksom i det fjärde bolagsrättsliga direktivet, en princip som inte kommer till uttryck i ÅRL, nämligen principen om att poster i resultat- och balansräkningarna ska redovisas och presenteras med beaktande av den ekonomiska innebörden av den aktuella transaktionen eller överenskommelsen ("substance over form"; se artikel 6.1 h).

Enligt det fjärde bolagsrättsliga direktivet kan en avvikelse från redovisningsprinciperna undantagsvis accepteras under förutsättning att redogörelse för avvikelsen lämnas i not med uppgift om skälen för denna och dess effekt på företagets ställning och resultat (artikel 31.2). Artikeln, som har gett upphov till den särskilda avstegsregeln i 2 kap. 4 § andra stycket ÅRL, är tvingande för medlemsstaterna på så sätt att företagen måste beredas den möjlighet till avvikelse som föreskrivs i artikeln. Det nya direktivet innehåller inte någon motsvarande bestämmelse och ger därmed inte medlemsstaterna någon möjlighet att mera generellt tillåta företagen att avvika från de allmänna principerna på det sätt som hittills har varit fallet. Som utredningen återkommer till i det följande torde detta

emellertid i viss utsträckning kompenseras genom den ”väsentlighetsprincip” som genomsyrar det nya direktivet.

Särskilt om kvittningsförbudet. I det fjärde bolagsrättsliga direktivet finns en tvingande bestämmelse om att transaktioner ska redovisas brutto, ett s.k. kvittningsförbud. Någon uttrycklig bestämmelse som medger avvikelser från förbudet finns inte i det tidigare direktivet. Kvittningsförbudet har emellertid i ett tidigare lagstiftningsärende tolkats i ljuset av ett uttalande från den till Kommissionen knutna s.k. Kontaktkommittén, vilket lämnar ett visst utrymme att, mot bakgrund av kravet på rättvisande bild i redovisningen, avvika från principen. Enligt Kontaktkommittén kan kravet på rättvisande bild medföra att endast det slutgiltiga resultatet ska redovisas när det är fråga om en komplex transaktion i vilken det ingår ett antal transaktioner vars värde eller resultat var för sig ur ekonomisk synpunkt saknar intresse för det slutliga resultatet. Vidare har Kontaktkommittén uttalat att, om det finns en legal eller avtalsenlig rätt att kvitta fordringar och skulder mot varandra, så ska endast den del som inte täcks genom kvittningen redovisas.⁵

Inom ramen för den kompletterande normgivningen har det utvecklats principer för när kvittning av balans- eller resultatposter får ske, jfr bl.a. IAS 1 p. 32–35 och RR 22 p. 31–35. Generellt kan sägas att möjligheterna till kvittning är större beträffande poster i resultaträkningen än i balansräkningen. I vissa fall ställer internationella redovisningsstandarder krav på att kvittning ska ske, jfr IAS 32 p. 42–50.

Som tidigare nämnts har kvittningsförbudet överförs till det nya direktivet. Till skillnad mot vad som gäller för övriga redovisningsprinciper ger artikel 6.2 i det nya direktivet medlemsstaterna möjlighet att tillåta att avvikelser sker från förbudet. Avvikelser får emellertid endast göras i särskilda fall och endast under förutsättning att de belopp som kvittas anges som bruttobelopp i en not.

⁵ Se The accounting harmonization in the European Communities s. 6 och prop. 1995/96:10 del 2 s. 185.

Utredningen

De i det nya direktivet angivna allmänna redovisningsprinciperna överensstämmer i sak med vad som anges i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. Svensk rätt är därmed redan anpassad till kraven i direktiven och några särskilda lagstiftningsåtgärder fordras därför inte beträffande de redovisningsprinciper som redan har införts i ÅRL.

Det nya direktivet ger emellertid inte samma utrymme för avvikelse från redovisningsprinciperna som det fjärde bolagsrättsliga direktivet. Förutom i fråga om principen om kvittningsförbud innehåller det nya direktivet överhuvudtaget inte någon uttrycklig bestämmelse om att företagen får avvika från principerna. Utredningen bedömer därför att det inte är möjligt att i svensk rätt ha kvar den undantagsbestämmelse i 2 kap. 4 § andra stycket ÅRL som möjliggör att avvikelse görs från samtliga allmänna redovisningsprinciper. Också kravet på att redovisningsprinciperna ska tillämpas torde emellertid omfattas av väsentlighetsprincipen i det nya direktivet (jfr avsnitt 6.4). Det innebär att det finns ett utrymme för avvikelser från principerna om effekten av en sådan avvikelse är oväsentlig. Utredningen har inte kunnat finna något skäl att inte utnyttja detta utrymme. En bestämmelse med innebörd att avvikelse får göras från redovisningsprinciperna om effekten av att inte tillämpa dem i ett enskilt fall är oväsentlig bör därför ersätta den nämnda undantagsbestämmelsen i 2 kap. 4 § andra stycket ÅRL.

När det gäller det i direktivet intagna kvittningsförbudet ger direktivet medlemsstaterna ett särskilt utrymme för att tillåta avvikelser från förbudet. Som förutsättning gäller emellertid att det finns särskilda skäl och att de bruttobelopp som kvittas redovisas i not. Som utredningen redan har varit inne på tillåter internationella redovisningsstandarder och svensk kompletterande normgivning att kvittning sker i viss utsträckning. Bestämmelserna i det nya direktivet synes inte heller kräva att medlemsstaterna begränsar dessa möjligheter. Enligt utredningen framstår det inte heller som lämpligt med ett absolut kvittningsförbud i svensk rätt utan ÅRL bör, liksom i dag, tillåta kvittning i vissa fall.

En särskild fråga är om lagen bör förtydligas så att det framgår tydligare än i dag i vilka situationer kvittning får förekomma. Ett ställningstagande i den frågan kräver dock en mer djupgående utredning av transaktioner och poster som kan och bör bli föremål för kvittning. Utredningen har inte haft möjlighet att inom ramen

för den första fasen av arbetet utreda dessa frågor. I vart fall t.v. bör därför möjligheten till avvikelser från kvittningsförbudet utformas i nära anslutning till direktivet på ett sätt som inte hindrar att kompletterande normgivning tillämpas i fråga om kvittning. Utredningen kan komma att återkomma till frågan i sitt slutbetänkande.

6.6 Värdering till anskaffnings- eller tillverkningskostnad

Bedömning: Svensk rätt är förenlig med kravet i den i det nya redovisningsdirektivet intagna principen om att poster i de finansiella rapporterna ska redovisas och värderas utifrån tillverknings- eller anskaffningskostnad. Principen behöver inte lagfästas särskilt.

Av artikel 6.1 i det nya redovisningsdirektivet framgår att poster i de finansiella rapporterna ska redovisas och värderas utefter tillverknings- eller anskaffningskostnad. Detta är inget nytt utan kommer redan tidigare till uttryck i det fjärde bolagsrättsliga direktivets regler om värdering av tillgångar (jfr bl.a. artikel 32 i det tidigare direktivet, vilken inte har föranlett någon särskild svensk lagstiftningsåtgärd). Det har emellertid inte tidigare framhållits som en allmän princip.

Principen genomsyrar bestämmelserna i 4 kap. ÅRL (se särskilt 4 kap. 3 §). Att därutöver införa en särskild bestämmelse där principen kommer till ytterligare uttryck har knappast något mervärde och framstår inte heller som nödvändigt. Artikel 6.1 i det nya direktivet i föranleder därför inte någon lagstiftningsåtgärd.

6.7 Vissa upplysningar om företagets namn m.m.

Förslag: I ÅRL införs bestämmelser om att en årsredovisning ska innehålla uppgifter om det redovisande företagets firma, organisationsnummer och den ort där företagets styrelse har sitt säte. Årsredovisningen ska också, i förekommande fall, innehålla uppgift om att företaget är i likvidation.

Av 2 kap. 5 och 7 §§ ÅRL följer att en årsredovisning ska avfattas på svenska i vanlig läsbar form och undertecknas. I aktiebolag får en årsredovisning alternativt upprättas i elektronisk form och undertecknas med avancerad elektronisk signatur. Årsredovisningen ska innehålla uppgift om den dag den undertecknades. Några andra formkrav ställs inte på årsredovisningen.

Enligt artikel 5 i det nya direktivet ska ett företags årsredovisning innehålla företagets namn och den information som föreskrivs i artikel 5 a och b i Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/101/EG.⁶ Av de sistnämnda artiklarna framgår att aktiebolag ska lämna de uppgifter som krävs för att identifiera det register där information om bolaget finns lagrat i en akt samt bolagets nummer i registret. Bolaget ska även lämna information om sin rättsliga form och sitt säte samt, i förekommande fall, upplysa om att bolaget har trätt i likvidation. Kraven i det nya redovisningsdirektivet gäller även för koncernredovisningen.

Motsvarande bestämmelser finns redan, till viss del, i 28 kap. 5 § första stycket aktiebolagslagen. Där föreskrivs att ett aktiebolag i brev, fakturor, orderblanketter och på webbplatser ska ange bolagets firma, den ort där styrelsen har sitt säte samt bolagets organisationsnummer enligt lagen (1974:174) om identitetsbeteckning för juridiska personer m.fl. Om bolaget har trätt i likvidation, ska även det anges.

Utredningen

Bestämmelsen i artikel 5 i det nya redovisningsdirektivet är tvingande för medlemsstaterna. Av genomgången ovan framgår att kraven i direktivet 2009/101/EG redan har införts i svensk rätt såvitt gäller aktiebolag. Enligt artikel 5 i det nya redovisningsdirektivet ska de aktuella uppgifterna framgå även av årsredovisningen, något som inte kommer till tydligt uttryck i vare sig ÅRL eller aktiebolagslagen.⁷ Svensk rätt innehåller inte heller några regler av detta slag för de handelsbolag som omfattas av det nya redovisningsdirektivet. ÅRL

⁶ Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/101/EG av den 16 september 2009 om samordning av de skyddsåtgärder som krävs i medlemsstaterna av de i artikel 48 andra stycket i fördraget avsedda bolagen i bolagsmännens och tredje mans intressen, i syfte att göra skyddsåtgärderna likvärdiga inom gemenskapen. Direktivet ersätter det tidigare s.k. publicitetsdirektivet.

⁷ Av t.ex. Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2008:1 p. 3.5 (del av K2) framgår dock att mindre aktiebolag ska ange namn och organisationsnummer (på varje sida) i årsredovisningen.

måste därför kompletteras så att de företag som omfattas av direktivet lämnar de aktuella uppgifterna i såväl årsredovisning som koncernredovisning.

Som utredningen tidigare har redogjort för är det nya direktivets tillämpningsområde begränsat till aktiebolag och vissa handelsbolag. Tillämpningsområdet för ÅRL är emellertid bredare och omfattar även andra juridiska och fysiska personer. Enligt utredningen är det naturligt att samma regler i detta hänseende gäller för samtliga de företag som omfattas av ÅRL. Den nya bestämmelsen bör därför ges en generell utformning.

7 Balans- och resultaträkningarna

7.1 Huvuddragen i svensk rätt och i det nya direktivet

Varje företag som omfattas av ÅRL ska upprätta en balansräkning. Syftet med denna är att erhålla en redovisning i sammandrag av företagets samtliga tillgångar, avsättningar och skulder. Tillgångar redovisas på den ena sidan av balansräkningen, "aktivsidan", medan avsättningar och skulder redovisas på den andra, "passivsidan". Skillnaden mellan å ena sidan tillgångarna och å andra sidan skulderna och avsättningarna utgör företagets eget kapital. Detta förs upp som en särskild post på passivsidan av balansräkningen. Vissa poster redovisas enbart "inom linjen" och kommer därmed inte att påverka storleken av företagets eget kapital. ÅRL innehåller en särskild uppställningsform för balansräkningen, dvs. ett schema för i vilken ordning och på vilket sätt de olika posterna i balansräkningen ska tas upp.

Ställda panter och ansvarsförbindelser ska redovisas "inom linjen". I balansräkningsschemat står Poster inom linjen med underrubriken Ställda säkerheter och ansvarsförbindelser sist, omedelbart efter skulderna.

Ett företags vinst eller förlust framgår av *resultaträkningen*. Denna utgör ett sammandrag av företagets samtliga intäkter och kostnader under räkenskapsåret. I fråga om resultaträkningen tillhandahåller ÅRL två alternativa uppställningsformer att välja mellan, en *resultaträkning med kostnadslagsindelning* och en *resultaträkning med funktionsindelning*. I den förstnämnda specificeras olika intäkter och kostnader mer ingående än i den andra. När ett företag har valt vilken uppställningsform som det vill använda, går det inte utan vidare att byta till den andra uppställningsformen. Ett sådant byte kräver att det finns särskilda skäl och att bytet är förenligt med

lagens krav på god redovisningssed och rättvisande bild (se 3 kap. 3 § ÅRL).

Samtliga uppställningsformer för såväl balansräkningen som resultaträkningen är hämtade från det fjärde bolagsrättsliga direktivet. Direktivet innehåller, förutom själva uppställningsformerna, detaljerade regler om vilka poster som ska tas upp i balans- och resultaträkningarna, i vilken utsträckning medlemsstaterna får föreskriva undantag från reglerna och vad som ska redovisas i tilläggsupplysningar.

Också det nya direktivet innehåller föreskrifter om hur balans- och resultaträkningarna ska vara utformade samt bestämmelser om olika poster (se närmare artiklarna 9–14 och bilagorna III–VI i det nya direktivet). Flertalet bestämmelser överensstämmer helt eller delvis med bestämmelserna i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. Bland de bestämmelser som har överförts från det tidigare direktivet utan några ändringar i sak – och som därför inte föranleder några förändringar i svensk rätt – finns bestämmelser om byte av tidigare tillämpade uppställningsformer (se artikel 9.1), bestämmelser om delposter och deras innehåll (se artikel 9.2), bestämmelser om jämförelsetal (se artikel 9.5), bestämmelser om anpassning av uppställningsformerna för att utvisa dispositioner av vinst eller förlust (se artikel 9.6), bestämmelser om redovisning enligt kapitalandelsmetoden (se artikel 9.7), bestämmelser om balansräkningens uppställningsformer (se artikel 10), bestämmelser om redovisning av egna aktier (se artikel 12.2), bestämmelser om redovisning av anläggnings- och omsättningstillgångar (se artikel 12.3), bestämmelser om redovisning av rätt till fast egendom (se artikel 12.4), bestämmelser om värdering av omsättningstillgångar (se artikel 12.7), och bestämmelser om ränta på kapital som en del av anskaffningskostnaden (se artikel 12.8), bestämmelser om varulagrets anskaffningsvärde (se artikel 12.9), bestämmelser om resultaträkningens uppställningsformer (se artikel 13) och bestämmelser om balansräkning i förkortad form (se artikel 14.1).

Det nya redovisningsdirektivet innehåller emellertid en del nyheter. Det förutsätter, liksom de tidigare direktiven, att balans- och resultaträkningarna ska vara jämförbara mellan företag i de olika medlemsstaterna. Det uttalade syftet med det nya direktivet har varit att ytterligare utjämna skillnaderna i medlemsstaternas lagstiftning för att användare av finansiella rapporter bättre ska kunna jämföra

företags ekonomiska ställning.¹ Detta har lett till att medlemsstaternas valmöjligheter när det gäller uppställningsformer har minskat. Det nya direktivet innehåller således endast två möjliga uppställningsformer för resultaträkningen, mot tidigare fyra (artikel 13). För svenskt vidkommande innebär detta emellertid inte någon skillnad, eftersom de två uppställningsformer för resultaträkningen som direktivet godtar är just de två varianter som ÅRL i dag tillåter.

En annan nyhet är att det i det nya direktivets uppställningsformer för resultaträkningen inte, såsom i det fjärde bolagsrättsliga direktivet, görs åtskillnad mellan å ena sidan normala intäkter och kostnader och å andra sidan extraordinära intäkter och kostnader. I stället ska företagen i not lämna upplysning om huruvida de i resultaträkningen upptagna intäkterna och kostnaderna är av exceptionell storlek eller förekomst.

Det nya direktivet förändrar också förutsättningarna för redovisning av sådana åtaganden som inte redovisas som skulder eller avsättningar. Enligt ÅRL redovisas dessa som Poster inom linjen. Denna redovisning har stöd i artikel 14 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet som medger att alla typer av garantiåtaganden² som inte redovisas i balansräkningen redovisas antingen ”under balansräkningen” eller i not. Enligt artikel 16.1 d i det nya direktivet ska emellertid sådana åtaganden redovisas i not. Utredningen återkommer till dessa bestämmelser i avsnitt 8.

7.2 Poster i balansräkningen

Förslag: Tillgångsposten Balanserade utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten och liknande arbeten ska fortsättningsvis benämnas Balanserade utgifter för utvecklingsarbeten och liknande arbeten. Strategiska andelsinnehav ska särredovisas i balansräkningen. Detsamma gäller fordringar på och skulder till de företag som de strategiska andelsinnehaven avser. Om en tillgång, avsättning eller skuld avser flera än en post i balansräkningen, ska upplysning lämnas om förhållandet till andra poster antingen under den post där den tas upp eller i not.

¹ Se ingressen till det nya redovisningsdirektivet p. 20.

² I den engelska språkversionen ”all commitments by way of guarantee of any kind”.

Den svenska uppställningsformen för balansräkningen framgår av bilaga 1 till ÅRL. Den är avsedd att motsvara den uppställningsform för balansräkningen som finns i artikel 9 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet.

Den motsvarande uppställningsformen i det nya direktivet finns i bilaga III till direktivet. Denna överensstämmer i huvudsak med artikel 9 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. Ett mindre antal materiella avvikelser finns dock. Under rubriken Immateriella anläggningstillgångar har posten Forsknings- och utvecklingskostnader ersatts av en post med beteckningen Utvecklingskostnader. Vidare har, under rubriken Finansiella anläggningstillgångar, den tidigare punkten Egna aktier eller andelar tagits bort.³ Även de tidigare rubrikerna Årets vinst respektive Årets förlust under räkenskapsåret längst ned på passiv- respektive aktivsidan av balansräkningen är borta.⁴

Enligt artikel 9.2 i det nya direktivet gäller som huvudregel att medlemsstaterna inte får tillåta att företagen frångår uppställningsformerna för balansräkningen. De får emellertid tillåta eller föreskriva att underindelningar av poster görs och att delsummor anges. Vidare får de föreskriva nya poster i uppställningsformen, förutsatt att innehållet i de nya posterna inte omfattas av de i uppställningsformen angivna posterna. Dessa bestämmelser, som motsvarar vad som sägs i det fjärde bolagsrättsliga direktivet, ger således den svenska lagstiftaren en viss frihet vid utformningen av balansräkningsschemat.

I artikel 12.1 i det nya direktivet finns en bestämmelse som säger att, om en tillgång eller skuld avser flera än en post i uppställningsformen, ska upplysning lämnas om förhållandet till andra poster, antingen under den post där tillgången eller skulden tas upp eller i en not till årsredovisningen.⁵

Utredningen

Som ovan har framgått har balansräkningsschemat i bilaga 1 till ÅRL tidigare anpassats till det fjärde bolagsrättsliga direktivet. Den uppställningsform för balansräkningen som tillämpas i svensk rätt

³ Under posten Kortfristiga placeringar finns dock fortfarande en post Egna aktier.

⁴ Posterna ska inte förväxlas med posten Vinst eller förlust under räkenskapsåret, som står under rubriken Eget kapital.

⁵ En likadan bestämmelse finns i artikel 13.1 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet.

finns med även i det nya direktivet. Det nya direktivet föranleder därför endast mindre ändringar i bilaga 1 till ÅRL.

En sådan mindre ändring gäller beteckningen på den post som hittills har benämnts ”Balanserade utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten och liknande arbeten”. I linje med vad utredningen uttalar i avsnitt 7.5 bör denna fortsättningsvis betecknas ”Balanserade utgifter för utvecklingsarbeten och liknande arbeten”.

Som utredningen har berört i avsnitt 5.3 finns det anledning att i vissa avseenden särredovisa företag som det redovisningsskyldiga företaget har ett strategiskt andelsinnehav i. Detta bör avspeglas även i uppställningsformen för balansräkningen så att det där tas in särskilda poster för andelar i, fordringar på och skulder till sådana företag.

Utredningen har i avsnitt 5.3 även föreslagit att begreppet intresseföretag separeras från begreppet gemensamt styrda företag. I poster där beteckningen ”intresseföretag” används bör det därför i fortsättningen i stället stå ”intresseföretag och gemensamt styrda företag”.

De övriga nyheterna i det nya direktivet föranleder enligt utredningens bedömning inte några lagstiftningsåtgärder. Det förhållandet att posten Egna aktier och andelar inte återfinns i det nya direktivets balansräkningsschema saknar betydelse för svenskt vidkommande, eftersom egna aktier enligt svensk rätt inte får tas upp som tillgång. Den möjlighet som det tidigare direktivet gav att redovisa årets vinst och årets förlust längst ned på passivsidan respektive aktivsidan i balansräkningen har inte utnyttjats i svensk lagstiftning; att denna möjlighet nu försvinner får därför inga konsekvenser för svensk del.

En särskild fråga är om kravet i artikel 12.1 i det nya direktivet på att det i balansräkningen eller i en not ska lämnas särskilda upplysningar om tillgångar och skulder som hänförs till olika poster i balansräkningen bör föranleda någon ändring i ÅRL. Den svenska lagstiftaren har tidigare gjort bedömningen att en motsvarande äldre direktivbestämmelse inte påkallar några svenska lagstiftningsåtgärder, eftersom kravet torde följa av allmänna principer för balansräkningens upprättande.⁶ I ÅRL finns därför inte någon bestämmelse om hur en tillgång eller skuld, hänförlig till olika poster i balansräkningen, ska behandlas i årsredovisningen.

⁶ Se SOU 1994:17 del 1 s. 350.

Som utredningen har uttalat i avsnitt 3.1 torde det nya direktivet inte kunna genomföras på annat sätt än genom författningsreglering. Det förhållandet att en i direktivet angiven redovisningsnorm redan gäller till följd av allmänna principer utgör därför normalt inte anledning att underlåta att lagfästa normen. Utredningen bedömer mot den bakgrunden att en bestämmelse som motsvarar artikel 12.1 bör tas in i ÅRL. Bestämmelsen bör ge företagen valfrihet vad gäller placeringen av tilläggsinformationen. I lagen bör alltså anges att, om en tillgång, avsättning eller skuld avser flera än en post i balansräkningen, så ska det upplysas om förhållandet till andra poster antingen under den post där den tas upp eller i not (se 3 kap. 4 § ÅRL i utredningens förslag).

7.2.1 Särskilt om fordringar och skulder

Förslag: Bestämmelserna i 5 kap. ÅRL om specifikation av vissa långfristiga fordrings- och skuldposter i balansräkningen flyttas till lagens 3 kap. I lagen förtydligas att kortfristiga skulder ska specificeras ”post för post”. Det införs vidare ett krav på att summan av långfristiga fordringar respektive kort- och långfristiga skulder ska anges.

Av balansräkningsschemat i det nya redovisningsdirektivet framgår att fordringar som tas upp som omsättningstillgångar och som förfaller till betalning efter mer än ett år ska redovisas särskilt för varje post. I fråga om skulder sägs att skulder som förfaller till betalning inom ett år och skulder som förfaller till betalning efter mer än ett år ska redovisas separat för varje post. Enligt balansräkningsschemat ska även summan av långfristiga fordringar anges i balansräkningen. Beträffande skulder sägs att summan av kortfristiga respektive långfristiga skulder ska anges.

Av ÅRL:s balansräkningsschema framgår att fordringar ska tas upp antingen som finansiella anläggningstillgångar eller som omsättningstillgångar. Vidare framgår att skulderna ska anges på visst sätt i olika poster i balansräkningen. Balansräkningsschemat innehåller dock ingenting om specifikation av långfristiga balansposter. I stället har bestämmelser om detta tagits in i 5 kap. 10 § ÅRL, vilket innebär att upplysningar om fordrings- eller skuldposter får lämnas antingen i balansräkningen eller i not. I paragrafen föreskrivs att för fordrings-

och skuldposter ska anges den del som förfaller till betalning senare än ett år efter balansdagen. Specifikation ska således göras ”post för post”.⁷ Något uttryckligt krav på att kortfristiga skuldposter ska specificeras finns inte men tillämpas ändå i praxis. Lagen säger inte heller något om att summorna av långfristiga fordrings- och skuldposter ska anges.

Utredningen

Som utredningen återkommer till i avsnitt 8.3 bör, i samband med genomförandet av det nya direktivet, ske en viss ändring av strukturen i ÅRL. Lagens 5 kap. bör i princip inte innehålla annat än lagens krav på vilka upplysningar som ska lämnas i *noterna*. Av det nya direktivet följer emellertid att specificering av vissa kortfristiga och långfristiga balansposter samt summering av vissa av dessa poster ska göras i *balansräkningen*. Motsvarande svenska bestämmelser bör därför inte längre finnas i 5 kap. ÅRL utan flyttas till 3 kap. ÅRL som innehåller bestämmelser om bl.a. balansräkningen. När det gäller bestämmelsernas utformning kan konstateras att, såsom 5 kap. 10 § ÅRL i dag är utformad, uppfylls direktivets krav i väsentliga delar. De svenska bestämmelserna anger dock inte uttryckligen att skulder som förfaller till betalning inom ett år (kortfristiga skuldposter) ska specificeras i balansräkningen. I och med att långfristiga skuldposter specificeras framgår det i och för sig indirekt vilka skulder som är kortfristiga skulder. I samband med att reglerna flyttas till 3 kap. ÅRL bör det likväl, för tydlighets skull, uppställas ett uttryckligt krav på specifikation av kortfristiga skulder. I lagen bör, i enlighet med direktivet, även föreskrivas att summan av långfristiga fordringsposter respektive kort- och långfristiga skuldposter ska anges i balansräkningen.

⁷ Motsvarande gäller för poster som har slagits samman enligt 3 kap. 4 § femte stycket 2 ÅRL och därför delredovisas enbart i not.

7.3 Möjligheter till avvikelse i postindelningen vid elektronisk ingivning

Bedömning: Frågan om möjligheten att avvika från postindelningen ska begränsas vid elektronisk ingivning bör anstå till den andra fasen av utredningens arbete.

Artikel 9.4 i det nya redovisningsdirektivet ger medlemsstaterna möjlighet att vid elektroniskt ingivande av årsredovisningar begränsa företagens möjligheter att avvika från de uppställningsformer för balans- och resultaträkningarna som direktivet föreskriver.

ÅRL innehåller redan bestämmelser om elektronisk ingivning av redovisningshandlingar (se 8 kap. 3 a § ÅRL). Lagen innehåller emellertid inte några bestämmelser som ger möjlighet att avvika från vad som annars gäller i fråga om innehåll och uppställning av balans- och resultaträkningar i samband med elektronisk ingivning.

Utredningen

Artikel 9.4 i det nya direktivet saknar tidigare motsvarighet. Den är inte tvingande för medlemsstaterna. Utredningen har ännu inte haft möjlighet att ta ställning till vilka ändringar som eventuellt bör göras i reglerna om ingivande av redovisningshandlingar. Utredningen avser att återkomma till sådana frågor i slutbetänkandet. Frågan om artikel 9.4 i det nya direktivet bör utnyttjas i svensk rätt bör anstå till dess.

7.4 Redovisning av omsättningstillgångar och anläggningstillgångar

Förslag: I ÅRL tas in en bestämmelse om att nedskrivning av goodwill inte får återföras.

Bestämmelser om värdering av anläggningstillgångar finns i 4 kap. 3 § ÅRL. Anläggningstillgångar ska enligt denna paragraf tas upp till anskaffningsvärdet, om inte annat följer av 4 kap. 4–6 §§ och 12, 13 a, 14 a eller 14 e §§. I dessa paragrafer behandlas frågor om avskrivning, nedskrivning och uppskrivning av anläggningstillgångar. Där finns

också särskilda regler om redovisning till bestämd mängd, redovisning till fast värde, redovisning till verkligt värde och redovisning enligt kapitalandelsmetoden.

Avskrivningar av anläggningstillgångar ska göras med utgångspunkt i tillgångens anskaffningsvärde (se 4 kap. 3 och 4 §§ ÅRL). Av 4 kap. 5 § ÅRL följer att nedskrivning ska göras om det kan antas att en värdenedgång är bestående. Finansiella anläggningstillgångar får skrivas ned till sitt lägre värde även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående. Nedskrivningar ska återföras, om det inte längre finns skäl för dem (se 4 kap. 5 § tredje stycket ÅRL). Om en tillgång har skrivits upp, ska, enligt 4 kap. 6 § tredje stycket, avskrivningar och nedskrivningar av tillgången därefter beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet.

De nu nämnda bestämmelserna motsvarar artiklarna 35.1 b och c i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. I det nya direktivet finns i allt väsentligt överensstämmande bestämmelser i artiklarna 12.5 och 12.6. I artikel 12.5 har förtydligats att avskrivningar av omvärderade anläggningstillgångar ska göras med utgångspunkt i det omvärderade värdet. Vidare har det i artikel 12.6 (d) införts en ny bestämmelse om att värdejusteringar avseende goodwill inte får återföras, om skälen för värdejusteringen har upphört. Några motiv för den nya bestämmelsen anges inte i direktivets ingress och kommer inte heller, såvitt utredningen har kunnat finna, till uttryck i några uttalanden från Kommissionen.

Utredningen

Den svenska regleringen av avskrivningar, nedskrivningar och uppskrivningar av anläggningstillgångar är i huvudsak förenlig med bestämmelserna i det nya direktivet. ÅRL:s reglering av återföring av nedskrivningar (4 kap. 5 § tredje stycket ÅRL) innehåller dock, till skillnad från det nya direktivet, inte något undantag för goodwill. Den nya direktivbestämmelsen – som innebär att nedskrivna goodwill inte får återföras – ligger i linje med vad som gäller enligt IAS 36 och den kan således ses som en anpassning till internationell redovisningspraxis. Regeln är under alla förhållanden tvingande för medlemsstaterna och en anpassning av ÅRL måste alltså göras.

7.5 Immateriella anläggningstillgångar

7.5.1 Redovisning av vissa immateriella anläggningstillgångar

Förslag: Immateriella anläggningstillgångar ska som huvudregel skrivas av på samma sätt som gäller för anläggningstillgångar i allmänhet med begränsad nyttjandeperiod. Om nyttjandeperioden för aktiverade utvecklingsutgifter och goodwill inte med rimlig grad av säkerhet kan fastställas, ska den anses uppgå till fem år.

Enligt 4 kap. 2 § ÅRL får ett företag som immateriell anläggningstillgång ta upp utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten och liknande arbeten av väsentligt värde för företaget. Detsamma gäller för utgifter för koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter och liknande rättigheter och tillgångar samt för ersättning som vid förvärv av rörelse överstiger det behållna värdet av de tillgångar som förvärvats och de skulder som övertagits (goodwill).

Tillgångar med begränsad livslängd ska skrivas av systematiskt under sin livslängd (nyttjandeperiod; se 4 kap. 4 § ÅRL). Avskrivning ska göras utifrån en plan som fastläggs vid anskaffningstillfället. För immateriella anläggningstillgångar finns det dock i 4 kap. 4 § andra stycket ÅRL en presumtionsregel enligt vilken nyttjandeperioden ska antas vara högst fem år. Enligt vad som uttalas i förarbetena till ÅRL måste den redovisningsskyldige, om han eller hon gör gällande att livslängden överstiger fem år, kunna presentera material som ger stöd för att den immateriella anläggningstillgången kommer att vara av värde för företaget längre tid än fem år. Det uttalas vidare att det ligger i sakens natur att det framtida ekonomiska värdet av en tillgång är svårt att bedöma med full säkerhet och att en viss osäkerhet i bedömningen därför måste accepteras.⁸

Den angivna presumtionsregeln har tillkommit för att uppfylla villkoren i artikel 37.1 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet om att medlemsstaterna endast i undantagsfall får tillåta att aktiverade utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten skrivs av på längre tid än fem år. Presumtionsregeln gäller även vid bestämmande av avskrivningstider för tillgångar som består av ersättning som vid

⁸ Se prop.1995/96:10 del 2 s. 200.

förvärv av rörelse överstiger det behållna värdet av de tillgångar som förvärvats och de skulder som övertagits, dvs. goodwill.

Bestämmelser om avskrivning av vissa immateriella anläggningstillgångar, nämligen utgifter för forskning och utveckling, goodwill och bolagsbildningsutgifter, regleras i det fjärde bolagsrättsliga direktivet i artiklarna 34.1 a, 37.1 och 37.2. Regleringen utgår från att sådana tillgångar ska skrivas av under en period om högst fem år men att medlemsstaterna får tillåta avvikelser från denna period (dock endast i undantagsfall beträffande utgifter för forskning och utveckling). Enligt artikel 35 gäller generellt för anläggningstillgångar att dessa ska skrivas av över tillgångens ekonomiska livslängd.

I det nya direktivet är huvudregeln att anläggningstillgångar ska skrivas av över sin nyttjandeperiod (se artikel 12.5). Enligt artikel 12.11 gäller detta, som huvudregel, också för ett företags immateriella anläggningstillgångar. Liksom i det tidigare direktivet görs vissa undantag för utgifter för utvecklingsarbeten och goodwill. Utformningen av undantagsbestämmelserna har dock förändrats. Det finns inte längre någon presumtion för att nyttjandeperioden för utgifter för utvecklingsarbeten och goodwill uppgår till en viss tid. I stället ska nyttjandeperioden som utgångspunkt beräknas utifrån vad som är känt om tillgångstypen och relevanta omvärldsfaktorer. Om nyttjandeperioden inte kan uppskattas tillförlitligen, ska tillgången skrivas av inom en tid av minst fem och högst tio år, något som medlemsstaterna får reglera i nationell lagstiftning.

Kraven på upplysningar om avskrivningar av immateriella anläggningstillgångar har sänkts i förhållande till vad som föreskrivs i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. Enligt artikel 12.11 andra stycket i det nya direktivet ska det i not lämnas upplysningar om vilken avskrivningstid som tillämpas beträffande företagens goodwill.

Av artikel 12.11 i det nya direktivet följer även att, om nationell lagstiftning tillåter att utgifter för utvecklingsarbeten tas upp som en tillgång, medlemsstaterna ska föreskriva en utdelningsbegränsning beträffande oavskrivna sådana utgifter. Bestämmelsen motsvaras av artikel 34.1 b i det fjärde bolagsrättsliga direktivet som emellertid talade om såväl forsknings- som utvecklingsutgifter.

Utredningen

Aktivering av forsknings- och utvecklingsutgifter

Såväl ÅRL som det nya direktivet tillåter att vissa slag av utgifter ”aktiveras”, dvs. tas upp som tillgång. I ett avseende avviker dock dessa regler från varandra. ÅRL tillåter, i likhet med det fjärde bolagsrättsliga direktivet, att ”forsknings- och utvecklingsutgifter” tas upp som tillgång. Det nya direktivet nämner endast utgifter för utvecklingsarbeten och synes således inte ge utrymme för att ta upp utgifter för forskning som tillgång. Eftersom utvecklingen i internationell redovisningspraxis har gått i riktning mot att inte medge aktivering av forskningsutgifter, får det antas att syftet med formuleringen i det nya direktivet har varit att åstadkomma en motsvarande begränsning. ÅRL bör därför ändras så att den tidigare möjligheten att aktivera forsknings- och utvecklingsutgifter begränsas till att gälla utvecklingsutgifter.

Liksom hittills bör även vissa andra utgifter kunna aktiveras, nämligen utgifter för koncessioner, patent, licenser, varumärken och liknande rättigheter och tillgångar. Det finns inte heller anledning att ändra ÅRL:s regler om att goodwill får tas upp som tillgång.

Avskrivning av immateriella anläggningstillgångar

Av det nya direktivet följer att immateriella anläggningstillgångar som huvudregel ska skrivas av som anläggningstillgångar med en begränsad nyttjandeperiod.

Såvitt gäller immateriella anläggningstillgångar i form av utgifter för koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter och liknande rättigheter – vilka i dag regleras i 4 kap. 2 § första stycket andra meningen ÅRL – ska dessa alltså enligt det nya direktivet behandlas på samma sätt som materiella anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod. Det innebär att det ska upprättas en avskrivningsplan när en sådan tillgång första gången tas upp som tillgång och att det därefter ska göras systematiska avskrivningar av tillgången under hela dess nyttjandeperiod. Det nya direktivet innehåller varken någon presumptionsregel eller någon annan regel som ger utrymme för att avvika från principen om systematisk avskrivning under tillgångens faktiska nyttjandeperiod. Som en följd av detta måste ÅRL:s bestämmelser om avskrivning av detta slag av immateriella tillgångar ändras.

Det nya direktivet innehåller också särskilda regler för avskrivning av utvecklingsutgifter och goodwill. Inte heller dessa regler stämmer emellertid överens med bestämmelserna i 4 kap. 4 § ÅRL om avskrivning av vissa immateriella anläggningstillgångar. Utvecklingsutgifter och goodwill ska, som utgångspunkt, behandlas på samma sätt som de ovan nämnda tillgångarna och således skrivas av systematiskt under sin beräknade nyttjandeperiod. I denna del innehåller dock direktivet en särbestämmelse. Det är dock inte fråga om det slaget av presumtionsregel som finns i 4 kap. 4 § andra stycket ÅRL. Bestämmelsen är i stället avsedd att tillämpas i de undantagsfall då tillgångens nyttjandeperiod inte "kan uppskattas tillförlitligt"; medlemsstaterna måste för dessa fall föreskriva att utvecklingsutgifter och goodwill skrivs av inom en tid av lägst fem och högst tio år. Begreppet "kan uppskattas tillförlitligt" har inte utvecklats i direktivet men bestämmelsen torde vara avsedd att tillämpas i de fall då det saknas konkret underlag för att bestämma avskrivningsperiodens längd (jfr uttrycket "med rimlig grad av säkerhet" i 4 kap. 4 § andra stycket ÅRL).

Frågan är då vilken avskrivningstid som ska gälla om nyttjandeperioden inte kan uppskattas tillförlitligt. Det kan anföras skäl för att tiden bör bestämmas till en längre tid än den i direktivets angivna minimitiden om fem år. I takt med kunskapssamhällets utveckling står immateriella tillgångar för en allt större andel av tillgångarna i företagen. I synnerhet för kunskapsintensiva företag skulle därför en längre avskrivningstid vara att föredra. Å andra sidan finns det, såvitt utredningen kan bedöma, ingenting som talar för att värdet av utvecklingsarbete och goodwill i dag är mera bestående och varaktigt än tidigare. Till detta kommer att den avskrivningstid som det här är fråga om att bestämma endast är avsedd för de osäkra fallen, dvs. då det är svårt att bedöma det framtida värdet och den framtida nyttan för företaget av visst utvecklingsarbete eller viss goodwill. Mot denna bakgrund talar försiktigheten för att tillgångar av de nu aktuella slaget, vilkas faktiska nyttjandeperiod inte går att bestämma, även i fortsättningen bör skrivas av förhållandevis snabbt. Enligt utredningens mening bör därför avskrivningstiden i sådana fall då nyttjandeperioden för utgifter för utvecklingsarbeten och goodwill inte kan uppskattas tillförlitligt uppgå till fem år.

7.5.2 Aktivering av utvecklingsutgifter m.m. och utdelningsbegränsningar

Förslag: I ÅRL införs bestämmelser som begränsar möjligheterna att dela ut den del av ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings eget kapital som svarar mot av företaget aktiverade utvecklingsutgifter.

I artikel 12.11 tredje stycket i det nya redovisningsdirektivet sägs att innan utvecklingsutgifterna har avskrivits helt får någon vinstutdelning inte äga rum, om inte för utdelning tillgängliga reserver och balanserade vinstmedel från tidigare år är minst lika stora som de inte avskrivna utgifterna. Enligt femte stycket får medlemsstaterna ”i undantagsfall” medge undantag från tredje stycket. Sådana undantag och skälen till dem ska redovisas i en not till den finansiella rapporten. Bestämmelserna får förstås så att det som står i tredje stycket är huvudregeln men att medlemsstaterna kan tillåta att företagen *i enskilda fall* gör undantag från huvudregeln där det finns skäl för detta. Det synes däremot svårt att tolka femte stycket så att medlemsstaterna generellt får underlåta att införa utdelningsbegränsningar av det slag som anges i tredje stycket.

Bestämmelserna i det nya direktivet överensstämmer i denna del med vad som sägs i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. När det direktivet genomfördes i svensk rätt infördes inte någon utdelningsbegränsning med den angivna innebörden i svensk rätt. Redovisningskommittén ansåg att det saknades anledning att införa utdelningsbegränsningar av det aktuella slaget och att undantagsbestämmelsen i direktivet därför borde utnyttjas.⁹ Frågan berördes inte i den efterföljande propositionen.¹⁰ Det får antas att lagstiftaren tolkade det då gällande direktivet så att medlemsstaterna enligt direktivet hade en valfrihet vad gäller införandet av utdelningsbegränsningar av det aktuella slaget.

⁹ Se SOU 1994:17 del 1 s. 231 och s. 371.

¹⁰ Se prop. 1995/96:10 del 2 s. 52.

Utredningen

Utdelningsbegränsning i det nya redovisningsdirektivet

Utredningen tolkar det nya direktivet så att medlemsstater som tillåter att utvecklingsutgifter tas upp som tillgångar också måste införa särskilda utdelningsbegränsningar av innebörd att belopp som svarar mot sådana aktiverade utgifter inte får delas ut. Eftersom svensk rätt godtar att utgifter för utvecklingsarbeten aktiveras som tillgång, måste alltså utdelningsbegränsningar av detta slag införas i svensk rätt. I svensk kompletterande normgivning görs åtskillnad på sådana utgifter för utvecklingsarbeten som har uppkommit när företaget självt bedriver arbetet (egenupparbetade utgifter för utvecklingsarbete) och sådana utgifter som har uppkommit genom att utveckling anskaffas genom ett förvärv (förvärvad utveckling).¹¹ Varken det nya direktivet eller ÅRL synes däremot göra någon sådan distinktion avseende utvecklingsutgifter. Likväl finns det, enligt utredningens bedömning, anledning att anta att direktivets bestämmelser om utdelningsbegränsning tar sikte enbart på utgifter för de egenupparbetade utvecklingsarbetena. Det finns därför inte något behov av att utforma bestämmelserna om utdelningsbegränsning så att de träffar även förvärvad utveckling, dvs. utgifter för förvärv av annans utvecklingsarbete.

Aktiebolags eget kapital och utdelningsbegränsningar

Enligt 5 kap. 14 § ÅRL ska ett aktiebolags eget kapital delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust. Under bundet eget kapital ska tas upp aktiekapital, uppskrivningsfond, reservfond och kapitalandelsfond. Under fritt eget kapital eller ansamlad förlust ska tas upp fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust samt vinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas därvid upp som avdragsposter.

Enligt 17 kap. 3 § första stycket aktiebolagslagen får en värdeöverföring (vinstutdelning, förvärv av egna aktier, minskning av aktiekapitalet eller reservfonden för återbetalning till aktieägarna eller annan affärshändelse som medför att bolagets förmögenhet

¹¹ Se BFN:s vägledning till K3, de allmänna råden 2.18 och 18.4-15 med tillhörande kommentarer samt Drefeldt, Caisa och Törning, Eva, Finansiell rapportering enligt K2 och K3, 2 uppl., 2013, s. 423 ff.

minskar) inte äga rum om det inte efter överföringen finns full täckning för bolagets bundna egna kapital. Beräkningen ska grunda sig på den senast fastställda balansräkningen med beaktande av ändringar i det bundna egna kapitalet som har skett efter balansdagen. Det bokförda värdet på de tillgångar som finns kvar i bolaget efter värdeöverföringen måste alltså minst uppgå till det bokförda värdet på skulder, avsättningar och *bundet* eget kapital. Av stor betydelse blir därvid hur stor del av bolagets eget kapital som är bundet. Ju högre belopp som har avsatts eller överförts till sådana fonder som utgör bundet eget kapital, t.ex. uppskrivningsfonden, desto mindre blir utrymmet för värdeöverföring. Av paragrafens andra stycke framgår att ett aktiebolag, även om det inte finns något hinder mot en värdeöverföring enligt första stycket, inte får genomföra värdeöverföringen annat än om denna framstår som försvarlig med hänsyn till de krav som verksamhetens art, omfattning och risker ställer på storleken av det egna kapitalet, och bolagets konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt (den s.k. försiktighetsregeln).

De allmänna värdeöverföringsbestämmelserna i 17 kap. aktiebolagslagen kompletteras bl.a. av begränsningar i möjligheterna till vinstutdelning efter ianspråktagande av uppskrivningsfond och minskning av aktiekapital för förlusttäckning. Detta kan exemplifieras med bestämmelserna i 4 kap. 7 § om ianspråktagande av uppskrivningsfonden. De innebär att en uppskrivningsfond får tas i anspråk endast för fondemission och nyemission samt för täckning av förlust enligt fastställd balansräkning när förlusten inte kan täckas av fritt eget kapital. Förlusttäckning får ske endast efter revisorernas hörande. Vidare får, innan tre år har förflutit från beslutet om förlusttäckning, vinstutdelning beslutas endast om Bolagsverket eller, i tvistiga fall, allmän domstol ger tillstånd till det eller om aktiekapitalet har ökat med minst ett belopp som motsvarar den förlust som har blivit täckt med uppskrivningsbelopp. Liknande bestämmelser gäller om ett aktiebolag har beslutat om minskning av aktiekapitalet för förlusttäckning (se 20 kap. 30 § aktiebolagslagen).

Hur bör den nu aktuella utdelningsbegränsningen utformas?

Av direktivet följer att den del av ett aktiebolags eget kapital som svarar mot aktiverade (och icke avskrivna) utvecklingsutgifter normalt inte får tas i anspråk för vinstutdelning. Det bästa sättet att åstadkomma en sådan utdelningsbegränsning torde vara att uppställa ett krav på att ett aktiebolag som aktiverar utgifter för eget utvecklingsarbete samtidigt överför balanserade vinstmedel med ett motsvarande belopp till en särskild fond som har karaktär av bundet eget kapital. Den ökning av bolagets eget kapital som sker genom aktiveringen, jämfört med om ingen aktivering hade skett, kommer då att innebära att just det bundna egna kapitalet ökar. Det får i sin tur till följd att den del av bolagets eget kapital som svarar mot den aktiverade tillgången inte kommer att kunna delas ut. Särskilda regler bör gälla för hur fonden får disponeras. Huvudregeln bör vara att den inte får användas för annat än överföring till aktiekapitalet – som också utgör bundet eget kapital – eller för förlusttäckning.

Den skisserade ordningen överensstämmer nära med den som redan gäller vid uppskrivning; ett mot uppskrivningen svarande belopp ska avsättas till en uppskrivningsfond, denna utgör bundet eget kapital och får inte utnyttjas för annat än ökning av aktiekapitalet eller förlusttäckning. Även i övrigt bör de nya reglerna om utdelningsbegränsning överensstämma med vad som gäller efter uppskrivning. Det innebär bl.a. att fonden för utvecklingsutgifter bör minskas allteftersom de aktiverade utgifterna skrivs av eller skrivs ner.

Vad som nu har sagts gäller aktiebolag. Det finns också andra företagsformer där lagen reglerar möjligheten att dela ut företagens medel, i första hand ekonomiska föreningar. Det nya direktivet är visserligen inte tillämpligt på ekonomiska föreningar och det är därför inte nödvändigt att införa motsvarande bestämmelser för dem. Enligt utredningens mening är det dock naturligt att i huvudsak samma utdelningsbegränsningar i detta avseende gäller för ekonomiska föreningar som för aktiebolag.

Vad som nu har sagts bör föranleda ändringar i 4 kap. 2, 7 och 8 §§ ÅRL.

Med hänsyn till hur den rättsliga regleringen av handelsbolag är utformad bedömer utredningen att det inte är möjligt att åstadkomma motsvarande utdelningsbegränsningar avseende handelsbolag. Det samma gäller andra företagsformer, t.ex. stiftelser.

7.6 Avsättningar

Förslag: I ÅRL införs en bestämmelse om att en avsättning ska motsvara den bästa uppskattningen av det belopp som kommer att krävas för att reglera förpliktelsen.

Bestämmelser om avsättningar finns i 3 kap. 9 och 10 §§ ÅRL. I 3 kap. 9 § sägs att som avsättningar ska redovisas sådana förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår och som på balansdagen är säkra eller sannolika till sin förekomst men ovissa till belopp eller till den tidpunkt då de ska infrias. I paragrafen sägs även att avskrivningar och nedskrivningar inte får redovisas som avsättningar. Enligt 3 kap. 10 § ska större företag i balansräkningen eller i not specificera större avsättningar som har tagits upp under posten Övriga avsättningar i balansräkningen. Bestämmelserna har utformats i enlighet med artiklarna 20 och 42 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet.

I det nya direktivet finns bestämmelser om avsättningar i artikel 12.12, i allt väsentligt motsvarande vad som föreskrivs i det tidigare direktivet. Det nya direktivet innehåller emellertid inte något krav på specifikation av större avsättningar. I stället innehåller det nya direktivet en bestämmelse av annat slag, nämligen en bestämmelse om att en avsättning ska motsvara den bästa uppskattningen av de utgifter som sannolikt kommer att uppstå eller, när det gäller en skuld, det belopp som krävs för att återbetala denna skuld. Av punkten 22 i ingressen till direktivet framgår att uppskattningar av avsättningar ska baseras på en försiktig bedömning av ett företags ledning och en objektiv värdering, understödd av erfarenheter från tidigare transaktioner samt, i vissa fall, även av bedömningar av externa experter. Materialet för bedömning ska även inkludera sådant som har blivit tillgängligt efter ett räkenskapsår.

Utredningen

Flertalet av det nya direktivets bestämmelser om avsättningar är redan genomförda i svensk rätt och föranleder därför inte några ytterligare lagstiftningsåtgärder.

Bestämmelsen om att avsättningar ska motsvara den bästa uppskattningen av ett företags förpliktelser saknar emellertid tidigare motsvarighet i svensk rätt. Det torde sammanhånga med att det är

svårt att formulera en bestämmelse som på en och samma gång är heltäckande och konkret. Utmärkande för en avsättning är att dess storlek endast kan beräknas genom en uppskattning. I den kompletterande normgivningen har det dock etablerats principer kring beräkning av avsättningar. Enligt IAS 37 ska en avsättning göras med det belopp som är den bästa uppskattningen av det som krävs för att reglera den befintliga förpliktelsen vid rapportperiodens slut.¹² Även i Bokföringsnämndens K3-regelverk finns en i sak överensstämmande definition.¹³ Värden av att lagfästa det som i denna del anges i direktivet torde därför i och för sig vara begränsat. Ett korrekt genomförande av direktivet får emellertid anses förutsätta att direktivbestämmelsen tas in i ÅRL. Utredningen föreslår därför att en sådan bestämmelse införs (se 3 kap. 9 § i utredningens lagförslag).

I det fjärde bolagsrättsliga direktivet finns en bestämmelse om att större avsättningar ska specificeras i not. Detta har föranlett en bestämmelse i 3 kap. 10 § ÅRL om att större företag ska lämna en sådan specifikation. Frånvaron av en motsvarande bestämmelse i det nya direktivet innebär att den svenska lagstiftaren skulle kunna upphäva denna bestämmelse. Det nya direktivet fordrar emellertid, liksom det tidigare direktivet, att avsättningarna i balansräkningen delas upp på Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser, Avsättningar för skatter och Övriga avsättningar och en ytterligare specifikation avseende större avsättningar är mot den bakgrunden sannolikt inte särskilt betungande för större företag. Det nya direktivet utgör inte heller något hinder mot att Sverige behåller ett specifikationskrav av detta slag i fråga om medelstora och stora företag. Eftersom det främsta skälet till att bestämmelsen har införts i ÅRL torde vara en numera obsolet bestämmelse i det fjärde bolagsrättsliga direktivet kan det ändå ifrågasättas om den bör behållas. Utredningen lämnar i detta skede inget förslag om detta men kommer att i den andra fasen av sitt arbete att på nytt överväga om den bör upphävas.

¹² Se IAS 37, Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar p. 36.

¹³ Se BFNAR 2012:1, p. 21.9.

7.7 Poster i resultaträkningen

Förslag: Posterna Extraordinära intäkter och Extraordinära kostnader tas bort från uppställningsformerna för resultaträkningen. Vidare utmönstras kravet på upplysningar om hur den redovisade inkomstskatten fördelar sig på ordinärt och extraordinärt resultat. Extraordinära intäkter och extraordinära kostnader ska i fortsättningen redovisas som normala intäkter och kostnader. I stället ska det i not lämnas upplysningar om intäkter och kostnader av exceptionell storlek eller förekomst ska lämnas i not. Intäkter från andelar i företag som det redovisningsskyldiga företaget har en strategisk ägarandel i ska särredovisas i resultaträkningen.

De uppställningsformer för resultaträkningen som tillämpas i svensk rätt framgår av bilagorna 2 och 3 till ÅRL. De är avsedda att återspegla de uppställningsformer för resultaträkningen som återges i artiklarna 23 och 25 i det direktivet.

I samband med att det fjärde bolagsrättsliga direktivet genomfördes i svensk rätt infördes ett krav på att "extraordinära intäkter" och "extraordinära kostnader" ska redovisas under särskilda poster i resultaträkningen. Med "extraordinära intäkter" och "extraordinära kostnader" avses, enligt 3 kap. 13 § ÅRL, intäkter och kostnader i annan verksamhet än företagets normala verksamhet. Större företag ska dessutom specificera dessa extraordinära poster till storlek och art i en not. Extraordinära intäkter och kostnader ska i årsredovisningen redovisas var för sig och får inte kvittas mot varandra. Större företag ska även, enligt 5 kap. 17 § ÅRL, lämna uppgift om hur den för räkenskapsåret redovisade inkomstskatten fördelar sig på ordinärt och extraordinärt resultat.

Bilagorna V och VI till det nya direktivet innehåller motsvarigheter till de båda uppställningsformer för resultaträkningen som tidigare har genomförts i svensk rätt. Bestämmelserna överensstämmer i huvudsak med bestämmelserna i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. I det nya direktivet har dock den tidigare åtskillnaden mellan normala och extraordinära poster i resultaträkningen utmönstrats. Enligt uttalanden av Kommissionen har dessa förändringar gjorts för att motverka en inneboende tendens att lägga fram "stora" eller "onormala" kostnadsposter som extraordinära samt för att inte snedvrider uppgiften om total vinst efter skatt. Omvänt har

det, enligt Kommissionen, funnits en tendens att lägga fram ”stora” eller ”onormala” intäktsposter som normala för att förstärka uppgiften om total vinst. I syfte att säkerställa en neutral framställning av sådana intäkts- och kostnadsposter innehöll det ursprungliga direktivförslaget ett krav på att poster av detta slag skulle läggas fram separat i resultaträkningen, med en förklarande not.¹⁴ I det slutliga direktivet togs emellertid detta krav inte med. Inte någon av de båda uppställningsformer för resultaträkningen som det nya direktivet tillåter innehåller därför några poster avseende extraordinära intäkter eller kostnader. I stället ska, enligt artikel 16.1 f, notupplysning lämnas om intäkter och kostnader av exceptionell storlek eller förekomst.¹⁵

Det fjärde bolagsrättsliga direktivet innehåller, i artikel 29, också en bestämmelse om att det i noterna ska lämnas upplysning om de extraordinära intäkternas och kostnadernas storlek och art. Bestämmelsen motsvaras i svensk rätt av 3 kap. 13 § ÅRL. Det nya direktivet innehåller ingen motsvarande bestämmelse.

Enligt artiklarna 23 och 25 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet ska skatt delas upp på dels skatt på resultatet av den normala verksamheten, dels skatt på extraordinärt resultat. I artikel 30 lämnas dock en valmöjlighet för medlemsstaterna att tillåta att dessa båda poster redovisas i en gemensam post före övriga skatter. Företagen är i så fall skyldiga att i not lämna upplysning om skattens fördelning på den normala verksamheten respektive det extraordinära resultatet. Sverige har utnyttjat denna valmöjlighet och infört motsvarande bestämmelser i 5 kap 17 § ÅRL. Det nya direktivet innehåller inte heller i denna del någon motsvarande bestämmelse.

Utvecklingen i internationell redovisningspraxis för noterade företag har gått från begränsade krav på redovisning av posterna extraordinära intäkter (se IAS 8 i dess tidigare lydelse¹⁶) mot en reglering som innebär att företagen i stället ska lämna separata upp-

¹⁴ Förslag till Europaparlamentets och Rådets direktiv om årsbokslut, sammanställda redovisningar och rapporter i vissa typer av företag (KOM(2011)684/3) s. 10.

¹⁵ I direktivet används uttrycket ”incidens” i stället för ”förekomst”.

¹⁶ Enligt International Accounting Standards Committee's (IASC) redovisningsstandard IAS 8, Nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper, upphävd 2005, avsågs med sådana poster intäkter och kostnader som uppkommer från händelser eller transaktioner som är klart avgränsade från företagets normala verksamhet och således inte förväntas återkomma ofta eller regelbundet. I standarden angavs vidare att praktiskt taget samtliga intäkter och kostnader som påverkar ett företags nettovinst är att hänföra till dess normala verksamhet. Som exempel på händelser som kunde ge upphov till extraordinära poster angavs expropriation av tillgångar samt jordbävningar. Redovisningsrådets rekommendation RR 4 i ämnet ansluter nära till IASC:s tidigare standard, vilket innebär att vissa poster som i tidigare svensk redovisningspraxis har återfunnits under extraordinära poster, såsom omstruktureringkostnader, förluster vid försäljning av anläggningstillgångar och nedskrivningar, istället kom att redovisas i rörelseresultatet med upplysningar i not.

lysningar om väsentliga intäkts- och kostnadsposter.¹⁷ I Sverige förutsätts företag vars värdepapper är noterade på en reglerad marknad vid upprättande av koncernredovisningen tillämpa IAS 1. I punkten 98 i IAS 1 exemplifieras omständigheter som ger anledning att lämna separata upplysningar om väsentliga intäkts- och kostnadsposter. Bland dessa nämns

- a) nedskrivningar av varulager till nettoförsäljningsvärde eller av materiella anläggningstillgångar till återvinningsvärde samt återföringar av sådana nedskrivningar,
- b) omstruktureringar av ett företags aktiviteter och återföringar av eventuella avsättningar för omstruktureringsutgifterna,
- c) avyttringar av materiella anläggningstillgångar,
- d) avyttringar av placeringar,
- e) avvecklade verksamheter,
- f) uppgörelser vid rättstvister, och
- g) övriga återföringar av avsättningar.

Det förhållandet att det nya direktivet inte innehåller något krav på särredovisning av extraordinära poster i resultaträkningen synes innebära en anpassning till denna utveckling i internationell redovisningspraxis.

Enligt artikel 9.2 i det nya direktivet gäller som huvudregel att medlemsstaterna inte får frånga uppställningsformerna för resultaträkningen. De får emellertid, på samma sätt som i fråga om uppställningsformerna för balansräkningen, tillåta och föreskriva att underindelningar av poster görs och att delsummor anges. Vidare får de föreskriva nya poster i uppställningsformen, förutsatt att innehållet i sådana nya poster inte omfattas av de i uppställningsformen angivna posterna.

¹⁷ Enligt i IAS 1 p. 87 ska inte några intäkts- eller kostnadsposter redovisas som extraordinära poster, vare sig i rapporten (-erna) som visar resultat och övrigt totalresultat eller i noterna.

Utredningen

Vad som anges i bilagorna V och VI i det nya redovisningsdirektivet är i och för sig tvingande för medlemsstaterna. Dessa har emellertid, enligt artikel 9.2, ett i och för sig betydande utrymme att föreskriva en delvis annan indelning i poster. Det torde därför i och för sig vara möjligt att i svensk rätt behålla kraven på att extraordinära intäkter och kostnader ska tas upp i särskilda poster i resultaträkningen. Avsaknaden av reglering i det nya direktivet beträffande extraordinära poster i resultaträkningen innebär dock en lättnad i förhållande till tidigare direktiv. Redan detta ger anledning att överväga om inte det svenska kravet på särredovisning av extraordinära poster bör tas bort.

Det huvudsakliga skälet till att svensk rätt fortfarande ställer krav på att företag särredovisar extraordinära poster i resultaträkningen torde vara att det fjärde bolagsrättsliga direktivet ställer motsvarande krav. I praktiken har utvecklingen av redovisningspraxis medfört att extraordinära poster numera är mycket sällsynta. Utredningen bedömer mot denna bakgrund att posterna Extraordinära intäkter och Extraordinära kostnader bör tas bort från ÅRL:s uppställningsformer för resultaträkningen. Likaså bör kravet på upplysning om hur den redovisade inkomstskatten fördelar sig på ordinärt och extraordinärt resultat utmönstras. Detta får till följd att extraordinära intäkter och extraordinära kostnader ska redovisas som normala intäkter och kostnader i resultaträkningen.

Det bör i sammanhanget nämnas att det nya direktivet innehåller ett krav på notupplysningar om beloppet och arten av enskilda intäkter eller kostnader som är exceptionella i fråga om storlek eller förekomst (se artikel 16.1 f).¹⁸ Direktivet ger inga närmare riktlinjer för hur detta upplysningskrav ska tolkas. Kravet synes dock närmast motsvara vad som sägs i IAS 1 om väsentliga intäkt- och kostnadsposter. Utredningen föreslår att ett notupplysningskrav av detta slag införs i ÅRL.

En särskild fråga är om detta upplysningskrav ska kunna fullgöras genom att man – på liknande sätt som i dag – tar upp enskilda intäkter eller kostnader som är exceptionella i fråga om storlek eller förekomst i form av särskilda poster i resultaträkningen. Förekomsten av särskilda slag av intäkter och kostnader kan enligt 3 kap. 4 § fjärde

¹⁸ I den engelska språkversionen sägs att notupplysningar ska lämnas om "the amount and nature of individual items of income or expenditure which are of exceptional size or incidence".

stycket ÅRL – en bestämmelse som utredningen inte föreslår någon ändring i – föranleda att särredovisning sker i delposter. Utredningen ser i och för sig inget hinder mot att den bestämmelsen nyttjas för att tydliggöra enskilda intäkter och kostnader av det nu aktuella slaget. Som utredningen redogör närmare för i avsnitt 8.2 innebär emellertid det nya direktivet bl.a. att upplysning om intäkter och kostnader av exceptionell storlek eller förekomst alltid måste lämnas i not. I den mån information om sådana intäkter och kostnader lämnas i delposter i resultaträkningen synes det således vara nödvändigt att upplysningar lämnas även i noter till årsredovisningen.

Utredningen har beträffande uppställningsformen för balansräkningen föreslagit att andelar i, fordringar på och skulder till alla typer av företag som det redovisningsskyldiga företaget har ett strategisk andelsinnehav (med direktivets terminologi ”ägarintresse”) i ska särredovisas. Utredningen har också föreslagit att uttrycket ”intresseföretag” i olika poster i balansräkningen ändras till ”intresseföretag och gemensamt styrda företag”. På motsvarande sätt bör intäkter från andelar i företag som det redovisningsskyldiga företaget har ett strategiskt andelsinnehav i särredovisas i resultaträkningen. Vidare bör uttrycket ”intresseföretag” i olika poster i resultaträkningen ändras till ”intresseföretag och gemensamt styrda företag”.

7.8 Resultaträkning i förkortad form för medelstora företag

Bedömning: Den möjlighet som direktivet ger att låta medelstora företag upprätta resultaträkning i förkortad form bör inte utnyttjas.

En resultaträkning ska i sammandrag visa företagets samtliga intäkter och kostnader under räkenskapsåret och upprättas enligt någon av de uppställningsformer som anges i bilagorna till ÅRL, den ena med kostnadsslagsindelning och den andra med funktionsindelning (se 3 kap. 2 och 3 §§ ÅRL samt bilagorna 2 och 3). Normalt ska de angivna uppställningsformerna följas och utrymmet för att slå samman poster är begränsat. Enligt 3 kap. 11 § första stycket ÅRL får dock mindre företag upprätta sina resultaträkningar i förkortad form. Detta innebär att mindre företag får slå samman vissa poster i en resultaträkning med kostnadsslagsindelning (Nettoomsättning, Förändring

av varulager, Aktiverat arbete för egen räkning, Övriga rörelseintäkter, Råvaror och förnödenheter och Övriga externa kostnader) till en post, Bruttovinst eller bruttoförlust. Vidare tillåter lagen att mindre företag som använder sig av resultaträkning med funktionsindelning slår samman vissa poster (Nettoomsättning, Kostnad för sålda varor, Bruttoresultat och Övriga rörelseintäkter) till en post. Ett företag som slår samman poster ska i resultaträkningen, i anslutning till posten Bruttoförlust eller Bruttovinst, lämna uppgift om nettoomsättningen, om inte Bolagsverket medger att uppgiften utelämnas av konkurrensskäl.

Såväl det fjärde bolagsrättsliga direktivet som det nya direktivet medger att medlemsstaterna tillåter att små och medelstora företag upprättar resultaträkningen i förkortad form. Det nya direktivet innebär i detta hänseende ingen skillnad i sak (se artiklarna 22–27 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet och artikel 14.2 i det nya direktivet).

Utredningen

Det nya direktivet ändrar inte förutsättningarna för den svenska lagstiftaren att tillåta att resultaträkningarna i små företag upprättas i förkortad form. Det finns inte heller något som hindrar att det uppställs krav på särskild upplysning om nettoomsättningen eller att utelämnandet av sådan upplysning görs beroende av dispens. Svensk rätt är således förenlig med det nya direktivet i detta avseende. I och med att utredningens förslag innebär att kategorin medelstora företag införs i svensk rätt finns det emellertid anledning att överväga om även dessa företag bör ges samma möjligheter som små företag att upprätta resultaträkning i förkortad form.

Frågan om medelstora företag bör ges dessa möjligheter är främst en fråga om vilka uppgifter som redovisningslagstiftningen bör tillförsäkra företagets intressenter. Den information som bl.a. uppgifter om nettoomsättningen och om kostnaden för sålda varor ger kan ha stor betydelse för utomståendes möjligheter att på grundval av resultaträkningen skaffa sig en rättvisande bild av företagets resultat. En möjlighet att upprätta resultaträkningen i förkortad form kan därför försämra informationsvärdet av resultaträkningen. Ett utnyttjande fullt ut av undantagsregeln i artikel 14.2 skulle medföra att det stora flertalet svenska företag skulle omfattas av regeln. Detta skulle också inverka negativt på den ekonomiska statistik som förs i Sverige. Med hänsyn till detta anser utredningen att möjligheten att använda sig av förkortad resultaträkning inte bör stå öppen för medelstora företag.

8 Notupplysningar

8.1 Huvuddragen i svensk rätt och i det nya direktivet

Enligt ÅRL ska företagen komplettera uppgifterna i balans- och resultaträkningarna med vissa ytterligare upplysningar. I en del fall handlar det om specifikationer av poster i balans- och resultaträkningarna och i andra fall om tilläggsupplysningar av annat slag.

En del av dessa upplysningskrav finns i 3 och 4 kap. ÅRL. Där finns t.ex. krav på upplysningar om större periodiseringsposter (3 kap. 8 §), om den skattemässiga behandlingen av uppskrivningsbelopp (4 kap. 6 § andra stycket) och om väsentliga avvikelser mellan lagrets anskaffningsvärde och verkligt värde (4 kap. 11 § andra stycket).

5 kap. ÅRL består i allt väsentligt enbart av krav på olika slag av tilläggsupplysningar. Som huvudregel ska dessa lämnas i noter. Om det är förenligt med lagens krav på överskådlighet, får dock upplysningarna i stället lämnas i balans- och resultaträkningarna (se 5 kap. 1 §).

I det nya direktivet är kraven på tilläggsupplysningar huvudsakligen samlade i artiklarna 15–18. Kraven motsvarar i sak väsentligen de krav på tilläggsupplysningar som finns i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. För flera av kraven gäller dock att deras tillämpningsområde har förändrats. Det sammanhänger med att det nya direktivet specificerar vilka krav på tilläggsupplysningar som får ställas på olika kategorier av företag; små, medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse. För små företag innebär detta en väsentlig reduktion av antalet upplysningskrav.

Det nya direktivet ger inte, till skillnad från det gamla, medlemsstaterna någon möjlighet att undanta företag som upprättar en förkortad balansräkning från vissa krav på tilläggsupplysningar (jfr artikel 44 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet). Den faktiska betydelsen av detta är dock begränsad, eftersom det nya direktivet

undantar samtliga små företag från åtskilliga upplysningskrav och dessa företag därför inte får avkrävas dessa upplysningar, oavsett om företagen upprättar en förkortad balansräkning eller inte.

8.2 Tilläggsupplysningar i not

Förslag: Tilläggsupplysningar ska, med några mindre undantag, lämnas i noter.

Som tidigare har framgått ska en årsredovisning innehålla de tilläggsupplysningar som framgår av 5 kap. ÅRL och övriga bestämmelser i lagen. Upplysningarna ska lämnas i noter. Om det inte står i strid med kravet på överskådlighet i 2 kap. 2 § ÅRL, får upplysningarna dock i stället lämnas i balansräkningen eller resultaträkningen.

Bakgrunden till bestämmelserna finns framförallt i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. I det direktivet är kraven på tilläggsupplysningar i somliga fall utformade så att upplysningar ska lämnas i balans- och resultaträkningarna eller i noter (se t.ex. artikel 15.3). I andra fall ger direktivet närmast vid handen att den aktuella tilläggsupplysningen kan lämnas endast i noterna.

Vid genomförandet av det fjärde bolagsrättsliga direktivet i svensk rätt uttalade regeringen följande i fråga om tilläggsupplysningarnas placering i årsredovisningen:

Det förhållandet att vissa upplysningar skall lämnas i not torde enligt regeringens mening inte utesluta att upplysningarna istället lämnas i balans- och resultaträkningarna. Såsom Finansinspektionen har påpekat bör emellertid balans- och resultaträkningarna inte belastas med alltför många uppgifter av varierande karaktär. Det kan leda till att årsredovisningarna blir mindre lättillgängliga för läsarna och att jämförbarheten mellan olika bolags årsredovisningar minskar. En ordning där det råder full valfrihet för bolagen att lämna tilläggsupplysningarna i noterna eller i balans- respektive resultaträkningarna torde därmed stå i mindre god överensstämmelse med direktivets övergripande krav på överskådlighet.¹

Regeringen ansåg att kunde finnas fall där det inte är rimligt att kräva att upplysningar lämnas i not. Så kunde exempelvis vara fallet om antalet tilläggsupplysningar är begränsat och överskådligheten i redovisningen inte skulle minskas om upplysningarna lämnades

¹ Se prop. 1995/96 del 2 s. 95.

direkt i balansräkningen eller resultaträkningen. En upplysnings samband med balans- eller resultaträkningen kunde, enligt regeringen, även vara sådant att det skulle vara olämpligt att redovisa upplysningen skild från balans- eller resultaträkningen. Tilläggsupplysningar skulle därför kunna lämnas i balansräkningen eller resultaträkningen, om det inte stod i strid med kravet på överskådlighet.

Utredningen

I det nya direktivet är regleringen av var tilläggsupplysningar ska redovisas mera konsekvent än i det gamla direktivet. I artiklarna 16, 17 och 18 anges sålunda att tilläggsupplysningar för olika kategorier av företag ska anges i not. Direktivet innehåller inga bestämmelser om att tilläggsupplysningar i särskilda fall i stället kan redovisas i resultat- och balansräkningarna (se dock nedan angående de särskilda upplysningskraven i artiklarna 11 och 12). Inte heller ingressen till direktivet antyder att det skulle vara förenligt med direktivet att redovisa tilläggsupplysningar i resultaträkningen eller och balansräkningen. Mot den bakgrunden får det antas att avsikten med det nya direktivet är att tilläggsupplysningar av de slag som anges i artiklarna 16, 17 och 18 i fortsättningen endast ska kunna lämnas i not, något som f.ö. torde vara ägnat att öka jämförbarheten mellan olika företag. Det kan i och för sig hävdas att det finns ett utrymme för medlemsstaterna att, när de utnyttjar sin möjlighet att kräva att andra företag än små företag lämnar andra upplysningar än de som behandlas i artiklarna 16, 17 och 18, bestämma att dessa upplysningar ska lämnas på annat sätt än i noterna. Det framstår emellertid som olämpligt att i detta avseende ha olika ordningar för små företag och andra kategorier av företag. Utredningen föreslår därför att ÅRL utformas så att tilläggsupplysningar alltid ska lämnas i noter (se 5 kap. 1–3 §§ ÅRL i utredningens lagförslag).

Det kan anmärkas att bestämmelser av detta slag i vissa fall kommer att få tydliga effekter på det som i dag utgör redovisningspraxis. Tilläggsinformation som i dag lämnas i form av en delpost på en särskild rad i resultat- eller balansräkningen måste i fortsättningen lämnas i not. Detta torde dock – som utredningen återkommer till i författningskommentaren – inte utesluta att informationen, utöver i not, lämnas även i balans- eller resultaträkningen.

I ett par avseenden bör det dock räcka att lämna tilläggsinformation i själva resultat- eller balansräkningen. I artikel 12.1 i

det nya direktivet sägs att om en tillgång eller skuld avser fler än en post i en uppställningspost, ska förhållandet till andra poster redovisas antingen under den posten där den tas upp eller i noterna till den finansiella rapporten. Den valfrihet, vad gäller tilläggsinformationens placering, som direktivet ger bör, som utredningen har redogjort för i avsnitt 7.2, finnas även i svensk rätt. Även information om hur en balansräkningspost fördelar sig på en långfristig respektive kortfristig del bör kunna lämnas i själva balansräkningen. Detta är en praktisk ordning som ofta används i dag. Artikel 11 i det nya direktivet – som lämnar utrymme för en avvikande uppställning på grundval av åtskillnad mellan långfristiga och kortfristiga poster – synes medge att denna metod används även i fortsättningen.

8.3 Allmänna bestämmelser om noter

Förslag: Noter som avser enskilda poster ska läggas fram i den ordning i vilken de redovisas i balansräkningen eller resultaträkningen, om inte annat följer av lagens krav på överskådlighet.

I artikel 15 i det nya redovisningsdirektivet sägs att noter som avser enskilda poster ska läggas fram i den ordning i vilken posterna redovisas i balans- och resultaträkningarna. Bestämmelsen saknar motsvarighet i det fjärde bolagsrättsliga direktivet och har inte motiverats närmare vare sig i direktivets ingress eller i uttalanden från Kommissionen.

Direktivbestämmelsen har ingen uttrycklig motsvarighet i ÅRL. Det enda som sägs om sättet för att lämna notupplysningar är att hänvisning ska göras vid de poster i balansräkningen eller resultaträkningen som noterna hänvisar till (se 5 kap. 1 § ÅRL). Att presentationen av noter som hänför sig till enskilda poster normalt ska följa de motsvarande posternas ordning torde i och för sig följa av i Sverige tillämpade allmänna principer för upprättande av balans- och resultaträkningar. Av internationella redovisningsstandarder följer dessutom att ett företag ska, så långt det är praktiskt genomförbart, presentera noterna på ett systematiskt sätt.²

² Se IAS 1 p. 113.

Utredningen

Ett korrekt genomförande av direktivet får anses kräva att artikel 15 i det nya direktivet kommer till uttryck i ÅRL. Det kan emellertid finnas anledning att i lagen förtydliga bestämmelsens innebörd något. För det första är det givet att den kan tillämpas endast på noter som hänför sig till enskilda poster. I ÅRL bör därför klargöras att bestämmelsen avser endast noter som hänför sig till enskilda poster och således inte noter med mera allmän information. För det andra måste det beaktas att det undantagsvis kan förekomma att det för överskådlighetens skull ibland är önskvärt med en något annan ordningsföljd än den som de motsvarande posterna har.³ Avsikten med direktivbestämmelsen torde inte vara att åstadkomma en redovisning som strider mot direktivets grundläggande krav på överskådlighet. Kravet på viss ordningsföljd bör därför inte gälla, om kravet på överskådlighet i 2 kap. 2 § ÅRL i det enskilda fallet talar för en annan ordningsföljd.

Utredningens förslag i denna del finns i 5 kap. 4 § ÅRL i lagförslaget.

8.4 Noter till balansräkning i förkortad form

Förslag: Den nuvarande möjligheten för företag som upprättar balansräkning i förkortad form att avstå från vissa tilläggsupplysningar om anläggningstillgångar, om långfristiga och kortfristiga balansposter och om ställda säkerheter tas bort.

Enligt 5 kap. 3 § ÅRL ska företag lämna en stor mängd upplysningar om de anläggningstillgångar som företaget redovisar i balansräkningen. Av paragrafens femte stycke framgår dock att mindre företag som upprättar balansräkningen i förkortad form vid tillämpningen av bestämmelserna i första och andra styckena inte behöver lämna uppgift om annat än totalbelopp. Detta innebär exempelvis att i fråga om tillgångarnas anskaffningsvärde behöver det endast lämnas information om ett totalbelopp för posten (jfr artikel 44.2 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet).

³ Jfr IAS 1 p. 115: "Under vissa omständigheter kan det vara nödvändigt eller önskvärt att ändra ordningsföljden mellan vissa poster i noterna".

Enligt 5 kap 10 § ÅRL ska företag lämna upplysningar om kortfristiga och långfristiga balansposter. Enligt paragrafens tredje stycke behöver emellertid mindre företag som upprättar balansräkning i förkortad form ange endast de aktuella uppgifterna för de sammanslagna posterna (jfr artikel 44.1 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet).

5 kap. 11 § första stycket ÅRL innehåller krav på upplysningar om ställda säkerheter. Upplysning ska lämnas om bl.a. i vilken utsträckning företaget har ställt säkerheter för sina skulder. Vidare ska det för varje skuldpost lämnas uppgift om säkerheternas art och form. Enligt paragrafens tredje stycke behöver dock mindre företag som väljer att upprätta en förkortad balansräkning endast ange uppgifterna per sammanslagen post (jfr artikel 44.1 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet).

Också det nya direktivet tillåter att små företag upprättar balansräkningen i förkortad form (se artikel 14.1, även avsnitt 7.8). Det innehåller emellertid ingen motsvarighet till vad som sägs i det fjärde bolagsrättsliga direktivet om att företag som utnyttjar denna möjlighet får undantas från vissa krav på tilläggsupplysningar. Det medför i och för sig inte att företagen i fortsättningen alltid måste lämna de aktuella upplysningarna. I vissa fall innebär det nya direktivet att små företag ska undantas helt från upplysningskraven (jfr artikel 17.1 c–f och j). I andra fall är utgångspunkten i direktivet att upplysningskraven inte är tillämpliga på små företag, låt vara att medlemsstaterna likväl kan kräva att små företag lämnar upplysningar av dessa slag (jfr artikel 17.1 a, p och r). I ytterligare andra fall har upplysningskraven helt tagits bort; därmed finns inte heller någon möjlighet för medlemsstaterna att avkräva små företag motsvarande upplysningar.

I några fall innebär dock den nya regleringen att även små företag måste lämna upplysningar som det enligt det tidigare direktivet har funnits utrymme att undanta dem från. Det gäller kraven på tilläggsupplysningar om sådana förpliktelser som inte tas upp i balansräkningen (jfr artikel 16.1 d i det nya direktivet samt avsnitt 8.7) samt kraven på tilläggsupplysningar om långfristiga balansposter och ställda säkerheter (artikel 16.1 g).

Utredningen

I tidigare direktiv är möjligheten att avstå från vissa slag av tilläggsupplysningar beroende av huruvida det aktuella företaget har rätt – och även utnyttjar denna rätt – att upprätta balansräkningen i förkortad form. Det nya direktivet saknar en motsvarighet till denna reglering. De anknytande undantagsbestämmelserna i ÅRL måste därför upphävas. Det innebär att de nyssnämnda bestämmelserna i 5 kap. 3, 10 och 11 §§ ÅRL bör utgå ur lagen.

8.5 Notupplysningar för olika kategorier av företag

Förslag: Samtliga krav på notupplysningar samlas i 5 kap. ÅRL. Kraven på notupplysningar för små företag begränsas betydligt, så att de väsentligen motsvarar de krav som uppställs i artikel 16.1 i det nya direktivet. Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska dessutom lämna de upplysningar som anges i artikel 17.1 i det nya direktivet. Stora företag och företag av allmänt intresse ska också lämna de tilläggsupplysningar som motsvarar artikel 18 i det nya direktivet.

Bedömning: Sverige bör i begränsad utsträckning utnyttja den möjlighet som det nya direktivet ger att ställa ytterligare krav på tilläggsupplysningar på medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse.

En av de principiellt viktigaste bestämmelserna i det nya direktivet finns i artikel 16.3. Där sägs att medlemsstaterna inte får kräva andra upplysningar av små företag än de som framgår av artiklarna 16.1 och 16.2. Bestämmelsen har i punkten 23 i ingressen till direktivet motiverats med att användarna vanligtvis har ett begränsat behov av tilläggsupplysningar från små företag och att det kan vara kostsamt för små företag att sammanställa tilläggsupplysningar. Artikel 16.3 ska läsas tillsammans med artikel 4.5 där det anges att medlemsstaterna får kräva att andra företag än små företag lägger fram uppgifter i sina årsbokslut som kompletterar de uppgifter som krävs enligt direktivet (se även avsnitt 2.4.2). Det nya direktivet tillåter således alltså att medlemsstaterna inför eller upprätthåller krav på att medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse

ska lämna tilläggsupplysningar som går utöver de minimikrav som föreskrivs i direktivet.

Av artikel 16.1 följer att samtliga företag ska lämna upplysningar av följande slag (inom parentes anges nu gällande motsvarande svenska lagbestämmelse).

1. Tillämpade redovisningsprinciper (jfr 5 kap. 2 § ÅRL).
2. Anläggningstillgångar som redovisas till omvärderade belopp, (jfr 5 kap. 3 § ÅRL och vad som där sägs beträffande avskrivning, nedskrivning och uppskrivning).
3. Finansiella instrument och andra tillgångar värderade till verkligt värde (jfr 5 kap. 4 a § ÅRL).
4. Ekonomiska åtaganden, ansvarsförbindelser och eventuella förpliktelser som inte är upptagna i balansräkningen (jfr 3 kap. 1 §, 5 kap. 11 § och bilaga 1 till ÅRL).
5. Lån till ledande befattningshavare och ställda ansvarsförbindelser till förmån för sådana befattningshavare (jfr 5 kap. 12 § ÅRL).
6. Intäkts- och kostnadsposter av exceptionell storlek eller incidens (nytt krav på notupplysning som dock i viss mån motsvarar tidigare krav i 3 kap. 13 § ÅRL och har behandlats i avsnitt 7.7).
7. Företagets skulder med en löptid på mer än fem år samt alla skulder för vilka företaget har ställt säkerhet (jfr 5 kap. 10 § och 11 § ÅRL).
8. Genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret (jfr 5 kap. 18 § och 18 b §§ ÅRL).

Av artikel 16.2 följer att medlemsstaterna får kräva att små företag även lämnar upplysningar i följande hänseenden.

1. Förändringar i anläggningstillgångarnas olika poster, bl.a. anskaffnings- eller tillverkningskostnaden eller verkligt värde, tillkommande och avgående poster samt ackumulerade och redovisade värdejusteringar (jfr 5 kap. 3 § ÅRL).
2. Namn och säte för det företag som upprättar koncernredovisning i den minsta av de koncerner i vilken företaget ingår som dotterföretag (jfr 5 kap. 26 § ÅRL).

3. Inriktningen på och det kommersiella syftet med de arrangemang som företaget inte har tagit med i balansräkningen (jfr 5 kap. 11 a § ÅRL).
4. Arten och den ekonomiska effekten av väsentliga händelser som har inträffat efter balansdagen och som inte återspeglas i balans- eller resultaträkningen (jfr 6 kap. 1 § 2 ÅRL).
5. Transaktioner som företaget har genomfört med vissa närstående parter (jfr 5 kap. 12 a § ÅRL).

Enligt artikel 17.1 ska medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse, förutom de upplysningar som framgår av artikel 16.1, även lämna upplysningar om följande.

1. Anläggningstillgångarnas olika poster (jfr 5 kap. 3 § ÅRL).
2. Värdejusteringar som har skett uteslutande av skatteskäl (jfr 5 kap. 3 § tredje stycket ÅRL).
3. Finansiella instrument som inte har värderats till verkligt värde (jfr 5 kap. 4 a § ÅRL).
4. Storleken på räkenskapsårets ersättningar till ledande befattningshavare (jfr 5 kap. 18 a § ÅRL).
5. Det genomsnittliga antalet anställda under räkenskapsåret, fördelat på kategorier, samt personalkostnader, uppdelade på löner, sociala avgifter och pensionskostnader (jfr 5 kap. 18 § ÅRL).
6. Uppskjuten skatt (jfr 5 kap. 16 § ÅRL).
7. Namn och säte för varje företag som företaget har ett ägarintresse i (jfr 5 kap. 8 § ÅRL).
8. Antal och nominellt värde för utestående aktier av varje aktieslag (jfr 5 kap. 14 § ÅRL).
9. Förekomsten av vinstandelsbevis, konvertibla skuldebrev, optioner m.m. (jfr 5 kap. 13 § ÅRL).
10. Namn, säte och rättslig form för varje företag i vilket det redovisande företaget är obegränsat ansvarig delägare (jfr 5 kap. 8 § ÅRL).
11. Namn och säte för det företag som upprättar koncernredovisning i den största av de koncerner i vilken företaget ingår

som dotterföretag samt den plats där kopior av koncernredovisningen kan erhållas (jfr 5 kap. 26 § ÅRL).

12. Förslag till disposition av företagets vinst eller förlust eller, i förekommande fall, beslut om sådan disposition (jfr 6 kap. 2 § ÅRL).
13. Inriktningen på och det kommersiella syftet med de arrangemang som företaget inte har tagit med i balansräkningen (jfr 5 kap. 11 a § ÅRL).
14. Arten och den ekonomiska effekten av väsentliga händelser som har inträffat efter balansdagen och som inte återspeglas i balans- eller resultaträkningen (jfr 6 kap. 1 § andra stycket 2 ÅRL).
15. Transaktioner som företaget har genomfört med närstående parter. (5 kap. 12 a § ÅRL).

Enligt artikel 18 ska stora företag och företag av allmänt intresse, därutöver även lämna upplysningar om följande.

1. Nettoomsättningen, uppdelad efter verksamhetskategorier och geografiska marknader (jfr 5 kap. 6 § ÅRL).
2. Revisors eller revisionsföretags arvoden under räkenskapsåret (jfr 5 kap. 21 § ÅRL).

Medlemsstaterna är oförhindrade att kräva att medelstora företag uppfyller även de krav som annars gäller enbart för stora företag och företag av allmänt intresse. Det finns inte heller något hinder för medlemsstaterna att kräva att medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna tilläggsupplysningar av andra slag än de som anges i direktivet.

Utredningen

Till betydande del innebär det nya direktivet inte någon materiell förändring vad gäller arten och innebörden av de uppställda upplysningskraven. Den största förändringen är i stället den differentiering som har skett av de krav som kan ställas på de olika kategorierna av företag. Av särskild betydelse är härvid att medlemsstaterna *inte* får

ställa andra notupplysningskrav på små företag än de som framgår av direktivet.

Som kommer att framgå av det följande innebär emellertid ett flertal av bestämmelserna i artiklarna 16–18 även materiella förändringar. Detta nödvändiggör i flertalet fall också ändringar i ÅRL. Utredningen återkommer i följande avsnitt dels till dessa, dels till de direktivbestämmelser som i och för sig inte har förändrats i materiellt hänseende men som små företag måste undantas från. Utredningen tar i detta avsnitt endast upp de strukturella förändringar i ÅRL som bestämmelserna i det nya direktivet bör föranleda.

I dag är flertalet paragrafer i 5 kap. ÅRL så strukturerade att de, som utgångspunkt, förutsätts gälla för samtliga företag. I några paragrafer anges sedan i ett separat stycke att mindre företag får underlåta att följa bestämmelserna (se t.ex. 5 kap. 3 § ÅRL). I andra fall framgår det direkt av upplysningskravet att det gäller endast större företag (se t.ex. 5 kap. 6 § ÅRL). Som utredningen också varit inne på tidigare finns det upplysningskrav även i 3 och 4 kap. ÅRL. Enligt utredningens uppfattning finns det anledning att omarbete strukturen i lagens krav på tilläggsupplysningar med inriktning på att åstadkomma en mera lättläst och överskådlig reglering.

Utredningen föreslår därför att samtliga krav på notupplysningar samlas i 5 kap. ÅRL. I kapitlet bör göras en tydlig åtskillnad mellan de upplysningskrav som gäller samtliga företag – och därmed också små företag – och sådana upplysningskrav som gäller enbart för en viss företagskategori. En lämplig ordning kan vara att samla de upplysningskrav som gäller för samtliga företag i början av kapitlet, att därefter sammanhållet redovisa de ytterligare bestämmelser som medelstora och stora företag och företag av allmänt intresse ska följa och att sist ta in de ytterligare bestämmelser som ska gälla för enbart stora företag och företag av allmänt intresse.

Vilka notupplysningskrav som bör uppställas i ÅRL kommer att behandlas i följande avsnitt. Redan här kan dock sägas att enligt utredningens mening bör kraven på notupplysningar i ÅRL i huvudsak motsvara de krav som uppställs i det nya direktivet. Det gäller i synnerhet för små företag, eftersom direktivet i fråga om dessa företag enbart lämnar ett mycket begränsat utrymme för medlemsstaterna att uppställa andra upplysningskrav än de som anges i artikel 16.1. Vad gäller medelstora företag är det naturligt att dessa därutöver, i enlighet med direktivet, lämnar de tilläggsupplysningar som anges i artikel 17. När det slutligen gäller stora företag och företag av allmänt intresse bör dessa lämna alla de upplysningar

som anges i artiklarna 16, 17 och 18. I fråga om medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse finns det dock anledning att i begränsad utsträckning utnyttja den frihet som direktivet ger att ställa ytterligare upplysningskrav som inte kommer till uttryck i direktivet.

8.6 Vissa upplysningskrav som inte längre bör gälla för små företag

Förslag: Små företag ska i fortsättningen inte vara skyldiga att lämna upplysningar om

- finansiella instrument och finansiella anläggningstillgångar som inte har värderats till verkligt värde,
- räkenskapsårets löner och andra ersättningar samt pensionsförpliktelser för vissa grupper av befattningshavare och anställda,
- fördelningen av de anställda på kvinnor och män och på olika länder,
- vinstandelsbevis, konvertibla skuldebrev, optioner och liknande rättigheter,
- ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen, och
- löner, sociala avgifter och pensionskostnader.

I enlighet med vad som föreskrivs i det fjärde bolagsrättsliga direktivet innehåller 5 kap. ÅRL vissa krav på upplysningar om finansiella instrument, ersättningar till ledande befattningshavare, antal anställda samt personalkostnader. Vidare ställs det krav på att upplysningar lämnas om vinstandelsbevis, konvertibla skuldebrev och liknande rättigheter. Det ställs även krav på att upplysningar ska lämnas om ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen.

Sålunda gäller enligt 5 kap. 4 b § ÅRL att det ska lämnas vissa upplysningar om finansiella instrument som inte värderas till verkligt värde samt om finansiella anläggningstillgångar som får värderas enligt verkligt värde. Bestämmelserna har sin grund i artiklarna 43.1.14 a och

b i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. Motsvarande bestämmelser finns i artikel 17.1 c i det nya direktivet.

I 5 kap. 20, 22 och 23 §§ ÅRL finns bestämmelser som motsvarar artikel 43.1.12 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet och artikel 17.1 d i det nya direktivet. Av 5 kap. 20 § framgår att större företag och sådana mindre företag som är publika aktiebolag ska ange det sammanlagda beloppet av räkenskapsårets löner och andra ersättningar för dels styrelseledamöter, verkställande direktören och motsvarande befattningshavare, varvid tantiem och därmed jämställd ersättning ska anges särskilt, dels andra anställda. För publika aktiebolag gäller en högre detaljeringsgrad i upplysningarna än för övriga företag. Enligt 5 kap. 22 § första stycket ÅRL ska större företag och sådana mindre företag som är publika aktiebolag lämna uppgift om det sammanlagda beloppet av kostnader och förpliktelser som avser pensioner eller liknande förmåner till styrelseledamöter, verkställande direktören eller motsvarande befattningshavare. På motsvarande sätt som gäller för redovisning av löner ställs det i paragrafens andra stycke högre krav på detaljeringsgraden i upplysningarna om publika aktiebolag.

Av 5 kap. 23 § ÅRL följer att upplysningar enligt 5 kap. 20 och 22 §§ ÅRL ska lämnas även beträffande tidigare styrelseledamöter och verkställande direktörer. Den motsvarande direktivbestämmelsen kräver i och för sig inte att uppgift lämnas om annat än pension till förutvarande styrelse. Den svenska lagstiftaren har emellertid tidigare funnit det lämpligt att samtliga uppgifter som ska lämnas beträffande nuvarande styrelse anges även för tidigare styrelseledamöter.⁴

I 5 kap. 18 § ÅRL finns krav på upplysningar om medelantalet anställda under räkenskapsåret och om fördelningen av dessa på kvinnor och män. I förekommande fall ska uppgift lämnas även om fördelningen av de anställda på olika länder. Enligt 5 kap. 19 § ÅRL ska upplysningar lämnas om löner och andra ersättningar samt sociala kostnader med särskild uppgift om pensionsuppgifter. Bestämmelserna motsvarar artikel 43.1.9 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet och artiklarna 16.1 h och 17.1 e i det nya direktivet.

Enligt 5 kap. 18 b § ÅRL ska uppgift lämnas om fördelningen mellan kvinnor och män bland ledande befattningshavare i företaget. Bestämmelsen har inte någon motsvarighet i direktiven.

I 5 kap. 13 § ÅRL sägs att ett företag som har utelöpande lån som är konvertibla eller förenade med optionsrätt till nyteckning

⁴ Se prop. 1995/96 del 2, s. 228.

för varje sådant lån eller liknande rättighet ska lämna upplysningar om utestående lånebelopp samt tid och villkor för utbyte eller för nyteckning. För varje lån mot vinstandelsbevis ska utestående lånebelopp och räntebestämmelserna anges. Bestämmelserna har sin grund i artikel 43.1.5 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. Väsentligen motsvarande bestämmelser finns i artikel 17.1 j i det nya direktivet.

5 kap. 11 a § ÅRL innehåller krav på upplysningar om sådana företagets ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen och som är förenade med betydande risker eller fördelar. Om uppgifter om dessa risker eller fördelar är nödvändiga för att bedöma företagets ställning, ska uppgift lämnas om inriktningen på och det kommersiella syftet med arrangemangen och den ekonomiska inverkan arrangemangen har på företaget. Mindre företag behöver dock inte lämna upplysning om den ekonomiska inverkan som arrangemangen har på företaget. Bestämmelserna motsvarar artikel 43.7 a i det fjärde bolagsrättsliga direktivet och artikel 17.1 p i det nya direktivet.

Utredningen

De nu behandlade direktivbestämmelserna har inte ändrats i sak. Det finns därför enligt utredningens bedömning inte något behov av att i materiellt hänseende ändra någon av de motsvarande bestämmelserna i ÅRL.

I nästan samtliga fall undantar emellertid det nya direktivet små företag från tillämpningsområdet för respektive bestämmelse. För små företag kvarstår endast, enligt artikel 16.1 h, en skyldighet att lämna upplysning om medelantalet anställda under räkenskapsåret (jfr 5 kap. 18 § ÅRL). Därutöver ger artikel 16.2 medlemsstaterna möjlighet att avkräva små företag vissa upplysningar om ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen (jfr 5 kap. 11 a § ÅRL).

Det innebär att kraven i 5 kap. 4 b § ÅRL på upplysningar om finansiella instrument som inte värderas till verkligt värde samt kraven på upplysningar om finansiella anläggningstillgångar som får värderas enligt verkligt värde måste begränsas till medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse. Detsamma gäller kraven på upplysningar i 5 kap. 13 § ÅRL om vinstandelsbevis, konvertibla skuldebrev, optioner och liknande rättigheter. Det gäller

också kraven i 5 kap. 20, 22 och 23 §§ ÅRL på upplysningar om räkenskapsårets löner och andra ersättningar samt pensionsförpliktelser för vissa grupper av befattningshavare och anställda. Eftersom utredningen föreslår att publika aktiebolag ska, oberoende av storlek, kategoriseras som företag av allmänt intresse, saknas det vidare anledning att behålla den särreglering för mindre (små) publika aktiebolag som finns i 5 kap. 22 § ÅRL. För dessa bör gälla samma regler som för andra företag av allmänt intresse.

Det nya direktivet påverkar inte Sveriges möjligheter att kräva att samtliga företag lämnar uppgift om medelantalet anställda (jfr 5 kap. 18 § ÅRL). Dock måste små företag undantas från de nuvarande kraven på uppdelning av de anställda på män och kvinnor respektive på olika länder. Kraven på en sådan uppdelning kan däremot bestå såvitt avser medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse.

Vad därefter gäller kraven i 5 kap. 19 § ÅRL på upplysningar om lönekostnader och sociala kostnader, inklusive pensionskostnader, tillåter det nya direktivet inte att upplysningskrav av detta slag riktas mot små företag. Små företag måste alltså undantas från bestämmelserna i 5 kap. 19 § ÅRL.

Det nya direktivet hindrar i och för sig inte att det i ÅRL kvarstår ett krav på upplysningar om fördelningen mellan kvinnor och män bland ledande befattningshavare i företaget. Även i denna del måste emellertid tillämpningsområdet för kravet begränsas så att kravet träffar endast andra företag än små företag.

I materiellt hänseende är svensk rätt också förenlig med vad som sägs i artikel 17.1 p i det nya direktivet om upplysningar om ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen (jfr 5 kap. 11 a § ÅRL). Det nya direktivet begränsar emellertid medlemsstaternas möjligheter att uppställa krav av detta slag på små företag. Små företag kan endast åläggas att lämna upplysningar om inriktningen på och det kommersiella syftet med arrangemanget. Utredningen anser för sin del att det, inte minst av förenklingsskäl, är lämpligast att helt undanta små företag från detta slag av upplysningskrav, något som direktivet också ger utrymme för. Bestämmelserna i 5 kap. 11 a § ÅRL bör ändras i enlighet med detta.

8.7 Eventualförpliktelser, ställda säkerheter m.m.

Förslag: Den möjlighet som ÅRL i dag ger att redovisa poster inom linjen tas bort. Upplýsningar om summan av ett företags eventualförpliktelser ska lämnas i not. Alla företag förutom små ska lämna särskilda upplýsningar om säkerheter som ställts för eventualförpliktelser. Små företag undantas från kravet på att säkerheter ska delas upp mellan sådana som har ställts till förmån för företaget självt och sådana som har ställt till förmån för annan. Kravet på att upplýsningar ska lämnas särskilt om ställda säkerheter och ansvarsförbindelser som gjorts till förmån för koncernföretag utökas till att även omfatta sådana åtaganden till förmån för intresseföretag och gemensamt styrda företag som det redovisningsskyldiga företaget är samägare i.

Direktiven

Det fjärde bolagsrättsliga direktivet gör åtskillnad mellan tre typer av ekonomiska förpliktelser. *Skulder* och *avsättningar* ska båda redovisas i balansräkningen. *Andra ekonomiska förpliktelser* behandlas i artiklarna 14 och 43.1.7. Bestämmelserna innebär att alla ansvarsförbindelser ska, i den mån de inte redovisas som skulder eller avsättningar, antecknas ”under balansräkningen” eller i noter och därvid delas in efter de olika slag av sådana förbindelser som den nationella lagstiftningen erkänner, med särskild uppgift om varje ställd säkerhet. Ansvarsförbindelser för koncernföretag ska redovisas särskilt. Det totala beloppet av sådana ekonomiska förpliktelser som inte är upptagna i balansräkningen ska anges i not, om uppgiften har betydelse för bedömningen av den ekonomiska ställningen, varvid pensionsförpliktelser och förpliktelser mot anknutna företag ska anges särskilt.

De angivna bestämmelserna i det fjärde bolagsrättsliga direktivet motsvaras i viss mån av artikel 16.1 d i det nya direktivet. Av denna följer att upplýsning ska lämnas om det totala beloppet av ”ekonomiska åtaganden, garantier och eventuella förpliktelser som inte är upptagna i balansräkningen”.

Även det nya direktivet gör således en åtskillnad mellan å ena sidan skulder och avsättningar som ska redovisas i balansräkningen och å andra sidan andra ekonomiska åtaganden. Det nya direktivet tillåter emellertid inte att dessa ekonomiska åtaganden redovisas

”under balansräkningen” (dvs. som poster inom linjen) utan föreskriver uttryckligen att upplysning om åtagandena ska lämnas i not. Begreppet ”ansvarsförbindelser” (”all commitments by way of guarantee”) som används i det fjärde bolagsrättsliga direktivet har inte överförts till det nya direktivet utan där talas istället om ”garantier” (”guarantees”). Det finns dock inget som tyder på att det nya begreppet är avsett att ha någon annan innebörd än det äldre begreppet (jfr även artikel 16.1 e där det i den svenska versionen talas om ”garantier” och i den engelska versionen om ”commitments by way of guarantee”).

Som nyss har nämnts ska enligt det nya direktivet upplysningar även lämnas om ”eventuella förpliktelse” (i den engelska versionen ”contingencies”). Vad som närmare avses med detta begrepp – som f.ö. saknar motsvarighet i det fjärde bolagsrättsliga direktivet – framgår inte av direktivet. I den internationella redovisningsstandarden IAS 37 förekommer dock begreppet ”contingent liabilities”. I den svenska översättningen av standarden benämns begreppet *eventualförpliktelser*. Utredningen kommer att utveckla innebörden i begreppet eventualförpliktelser närmare nedan.

Det fjärde bolagsrättsliga direktivets krav på att ansvarsförbindelser ska delas in i olika slag av sådana förbindelser har inte överförts till det nya direktivet.

Av det nya direktivet, liksom av det tidigare direktivet, följer att upplysningar om pensionsåtaganden (”any commitments concerning pensions”) ska lämnas särskilt. Vidare ska åtaganden till förmån för koncernföretag och intresseföretag lämnas särskilt. Att upplysningar ska lämnas om ekonomiska åtaganden till förmån för intresseföretag är nytt i förhållande till det tidigare direktivet. Eftersom definitionen av intresseföretag i det nya direktivet inkluderar även gemensamt styrda företag, se även avsnitt 5.2, innebär bestämmelsen även att upplysningar ska lämnas om ekonomiska åtaganden till förmån för gemensamt styrda företag. Av artikel 16.1 d följer vidare, liksom av det tidigare direktivet, att det ska lämnas en översikt över arten och formen för varje säkerhet som har ställts.

I det fjärde bolagsrättsliga direktivet anges att upplysningar om ekonomiska åtaganden som inte tas upp i balansräkningen ska lämnas endast om uppgiften har betydelse för bedömningen av företagets ekonomiska ställning. Denna begränsning finns inte med i det nya direktivet. En liknande begränsning torde emellertid gälla även enligt det nya direktivet mot bakgrund av den i direktivet intagna generella väsentlighetsprincipen (jfr avsnitt 6.4).

Ansvarsförbindelser enligt ÅRL

Artiklarna 14 och 43.1.7 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet motsvaras i svensk rätt av *dels* bestämmelserna i bilaga 1 till ÅRL om utformningen av balansräkningsschemat, *dels* bestämmelserna i 5 kap. 11 § andra stycket ÅRL. I bilaga 1 anges att ställda panter och därmed jämförliga säkerheter samt ansvarsförbindelser ska tas upp inom linjen. Där anges också att pensionsförpliktelser ska tas upp antingen som avsättning eller som ansvarsförbindelse. I 5 kap. 11 § andra stycket ÅRL sägs att säkerheter och ansvarsförbindelser till förmån för koncernföretag ska anges särskilt.

Vad som närmare kännetecknar en ansvarsförbindelse anges inte i lagtexten. Lagens förarbeten ger dock viss ledning. Där sägs att alla åtaganden som innebär en belastning i någon form på ett företags tillgångar ska framgå av balansräkningen eller i vart fall redovisas inom linjen som pant eller ansvarsförbindelse.⁵

Av bilaga 1 till ÅRL följer också att ett företag inom linjen ska ta upp ”panter och därmed jämförliga säkerheter som har ställts för egna skulder och för förpliktelser som redovisas såsom avsättningar”. Det angivna begreppet syftar på sådana säkerheter som ett företag har ställt ut för företagets egna skulder och förpliktelser och som motsvaras av en skuld- eller avsättningspost i företagets balansräkning. Med ”därmed jämförliga säkerheter” avses främst äganderättsförbehåll avseende tillgångar som har upptagits i balansräkningen.

Inom linjen ska också tas upp ”övriga ställda panter och därmed jämförliga säkerheter”. Begreppet rymmer säkerheter som företaget har ställt för en skuld eller en förpliktelse som inte finns med i företagets balansräkning, t.ex. en säkerhet som har ställts för en ansvarsförbindelse.

Skälet till att säkerheter som har ställts för egna skulder ska redovisas åtskilt från övriga säkerheter är att detta anses vara av värde från analysynpunkt. Säkerheter som lämnas för egna skulder utgör inte samma belastning för företaget som säkerheter som har lämnats för annat än egna skulder.⁶

Upplysningar om ansvarsförbindelser som lämnas inom linjen ska delas upp i pensionsförpliktelser och övriga ansvarsförbindelser. Borgensförbindelser anges i lagens förarbeten som exempel på ansvarsförbindelser som ska redovisas inom linjen under Övriga

⁵ Se prop. 1995/96:10 del 2 s. 87 och 212.

⁶ Se prop. 1995/96:10 del 2 s. 87.

ansvarsförbindelser.⁷ Det innebär att borgensförbindelser och andra ekonomiska åtaganden, i den mån de inte ger upphov till en avsättning eller skuld, ska anges inom linjen som en ansvarsförbindelse.

När det gäller pensionsförpliktelser har upplysningskraven begränsats till sådana åtaganden beträffande pension som inte har tagits upp bland skulderna eller avsättningarna och som inte heller har täckning i pensionsstiftelses förmögenhet. Vid genomförandet av det fjärde bolagsrättsliga direktivet i svensk rätt konstaterades att sådana åtaganden bör redovisas som avsättning och inte, helt eller delvis, som en ansvarsförbindelse. Trots det behölls möjligheten att redovisa pensionsåtaganden som en ansvarsförbindelse inom linjen.⁸ Skälet var att det i ditillsvarande praxis hade varit vanligt att redovisa endast den del av ett pensionsåtagande som var avdragsgill vid taxeringen som en skuld och att redovisa överskjutande del inom linjen. I avvaktan på en utredning av frågan om kopplingen mellan redovisning och beskattning ansågs det att möjligheten att redovisa pensionsåtaganden inom linjen tills vidare borde behållas. ÅRL kräver således inte att kapitalvärdet av pensionsåtaganden ska tas upp som skuld eller avsättning i balansräkningen. Av god redovisningssed, sådan den numera kommer till uttryck i kompletterande normgivning, framgår emellertid att så bör ske. Möjligheten att redovisa pensionsåtaganden, helt eller delvis, som ansvarsförbindelser i stället för i balansräkningen är i gällande råd och rekommendationer kraftigt kringskuren.⁹

Eventualförpliktelser enligt IAS 37 och svensk kompletterande normgivning

I IAS 37 definieras en avsättning som en skuld som är oviss vad gäller förfallotidpunkt eller belopp. En skuld är en befintlig förpliktelse som härrör från inträffade händelser och vars reglering förväntas medföra ett utflöde från företaget av resurser. Standarden skillnad mellan legala förpliktelser, exempelvis avtal och förpliktelser på grund av lagstiftning eller annan laglig grund, och informella förpliktelser som härrör från ett företags handlande. Som exempel

⁷ Se prop. 1995/96:10 del 2 s. 281.

⁸ Se prop. 1995/96:10 del 2 s. 88.

⁹ Jfr Bokföringsnämndens allmänna råd K2 och K3 som utesluter att pensionsåtaganden tas upp som en post bland ansvarsförbindelserna, se 16 kap. BFNAR 2008:12 (K2) och 28 kap. BFNAR 2012:1 (K3).

på informella förpliktelser talas det i standarden om handlingar som har visat externa parter att företaget har påtagit sig vissa skyldigheter och som därigenom har skapat en välgrundad förväntan hos dessa parter om att företaget kommer att fullgöra dessa skyldigheter.

I IAS 37 p. 10 definieras en eventalförpliktelse (contingent liability) som

- a) en möjlig förpliktelse som härrör från inträffade händelser och vars förekomst kommer att bekräftas endast av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte ligger helt inom företagets kontroll, inträffar eller uteblir, eller
- b) en befintlig förpliktelse som härrör från inträffade händelser men som inte redovisas som skuld eller avsättning, eftersom (i) det inte är sannolikt att det kommer att krävas ett utflöde av resurser för att reglera förpliktelsen eller (ii) förpliktelsens storlek inte kan beräknas med tillräcklig tillförlitlighet.

Standarden skiljer således mellan avsättningar och eventalförpliktelser. Avsättningar ska redovisas i balansräkningen, medan eventalförpliktelser ska redovisas i not. För varje slag av eventalförpliktelse ska företaget vid rapporttidens slut lämna en kortfattad beskrivning av dess karaktär och, där det är praktiskt möjligt, en uppskattning av dess finansiella effekt, en indikation om osäkerheterna beträffande beloppet eller tidpunkten för utflödet av resurser och möjligheten att eventuell gottgörelse erhålls. Härutöver innehåller standarden en bestämmelse om att ett företag över huvud taget inte behöver redovisa en eventalförpliktelse, om sannolikheten för ett utflöde av resurser är ytterst liten.¹⁰

En fråga i detta sammanhang är hur begreppet ”ansvarsförbindelser” i svensk rätt förhåller sig till begreppet eventalförpliktelse (”contingent liabilities”) i IAS 37. Som ovan har framgått preciseras inte begreppet ansvarsförbindelse i ÅRL. I den kompletterande normgivningen har emellertid begreppen kommit att huvudsakligen likställas med varandra. Redovisningsrådet har visserligen bedömt att ”contingent liabilities” möjligen är ett vidare begrepp än ”ansvarsförbindelser” men har ändå valt termen ”ansvarsförbindelser” i RR 16, som i övrigt beskriver hur IAS 37 ska tillämpas, för att beskriva eventalförpliktelser.

¹⁰ Jfr IAS 37, p. 28.

Redovisningsrådet har i anslutning till RR 16 (som tillkom först flera år efter ÅRL) även bedömt skillnaden mellan ansvarsförbindelser och eventalförpliktelser på följande sätt.

[...] Vidare är rådets bedömning att begreppet eventalförpliktelser i IAS 37 inte helt kan likställas med begreppet ansvarsförbindelser i ÅRL. Ansvarsförbindelser är förbindelser gentemot motparter och dessa förbindelser ska, enligt ÅRL, upplysas om oaktat sannolikheten för reglering. Detta till skillnad mot eventalförpliktelser för vilka upplysning ska lämnas såvida inte sannolikheten för ett utflöde av resurser är ytterst liten. Ett exempel på ansvarsförbindelser är borgensåtaganden som alltid ska presenteras inom linjen, oavsett hur låg sannolikheten för utflöde av resurser är.¹¹

Den kompletterande normgivningen innehåller dock inget absolut förbud mot att upplysning om ansvarsförbindelser utelämnas med hänvisning till att det är osannolikt att åtagandet behöver infrias.¹²

Utredningen

Upplysningar om förpliktelser som inte tas upp i balansräkningen

Det nya direktivet innehåller ingen motivering till den nya utformningen av kraven på upplysningar om sådana åtaganden och möjliga förpliktelser som inte tas upp i balansräkningen. Direktivets syfte i denna del får emellertid enligt utredningens mening antas vara att få till stånd information om vad som kan krävas för att reglera olika slag av åtaganden eller möjliga förpliktelser. Det synes som att direktivets författare därvid har varit måna om att fånga in *såväl* åtaganden och garantier som företaget självmant har gjort eller utfäst ("ekonomiska åtaganden och garantier") som sådana möjliga förpliktelser som företaget kan behöva reglera på grund av krav i lag eller ett domstolsutslag ("eventuella förpliktelser").

¹¹ Se RR16, bilaga 5. Redovisningsrådet förtydligar sitt ställningstagande om att borgensåtaganden alltid ska presenteras inom linjen, oavsett hur låg sannolikheten för utflöde av resurser är på följande sätt: "Rådet har också diskuterat om det är möjligt att avstå från att lämna upplysning om avtal som innebär ett åtagande från företagets sida, exempelvis en borgensförbindelse, med hänvisning till att sannolikheten för ett utflöde av resurser är ytterst liten. Även om denna situation teoretiskt kan uppstå anser Rådet att borgensförbindelser och liknande åtaganden är av sådan karaktär att det praktiskt taget aldrig kan anses att sannolikheten för ett utflöde av resurser är ytterst liten. Slutsatsen är mot denna bakgrund att upplysning skall lämnas om förekomsten av sådana avtal [under rubriken ansvarsförbindelser]."

¹² Jfr 21 kap. p. 17, BFNAR 2012:1 (K3) och RR 16 p. 28 och p. 86 samt IAS 37 p. 28 och p. 86.

Direktivet bör tolkas i ljuset av internationella redovisningsstandarder. Terminologin i den internationella redovisningsstandarden IAS 37 avviker dock något från direktivets. I IAS 37 har begreppet eventalförplikelser ("contingent liabilities") en vidsträckt innebörd och omfattar *dels* ett företags legala åtaganden och möjliga förpliktelser som följer av lag och avtal eller exempelvis ett domstolsutslag, *dels* ett företags informella förpliktelser som består av mer formlösa åtaganden och förbindelser. Begreppet eventalförpliktelser innefattar således samtliga de ekonomiska åtaganden, garantier och möjliga förpliktelser som omtalas i artikel 16.1 d i det nya direktivet.

ÅRL talar inte om eventalförpliktelser utan om ansvarsförbindelser. I den kompletterande normgivningen jämföras dock i huvudsak de båda begreppen och av gällande råd och rekommendationer framgår att redovisning av ansvarsförbindelser i huvudsak kan göras i enlighet med vad som föreskrivs i IAS 37 beträffande eventalförpliktelser, dock med vissa preciseringar vad gäller borgensförbindelser. Detta kan synas tala för att begreppet ansvarsförbindelser skulle kunna behållas i ÅRL och att kopplingen mellan begreppen även fortsättningsvis skulle kunna åstadkommas inom ramen för den kompletterande normgivningen. I allmänt språkbruk torde emellertid begreppet ansvarsförbindelse ha en annan och mera begränsad innebörd än eventalförpliktelser. Det framstår därför som betydligt lämpligare att i fortsättningen sammanfatta de åtaganden och andra förpliktelser som omtalas i artikel 16.1 d i det nya direktivet under den i IAS 37 använda beteckningen eventalförpliktelser.

I enlighet med vad som sägs i såväl artikel 16.1 d i det nya direktivet som den internationella redovisningsstandarden IAS 37 bör upplysningskravet avse endast sådana förpliktelser som inte redovisas i balansräkningen. Enligt det nya direktivet behöver upplysningar endast lämnas om summan av sådana åtaganden och möjliga förpliktelser. Det svenska upplysningskravet bör begränsas på motsvarande sätt (se 5 kap. 18 § ÅRL i utredningens lagförslag).

Som har framgått ovan innebär en tillämpning av bestämmelserna om eventalförpliktelser i IAS 37 att det redovisande företaget får utelämna upplysningar om ekonomiska åtaganden och möjliga förpliktelser om sannolikheten för en reglering av åtagandet eller den möjliga förpliktelsen bedöms som ytterst liten. Någon motsvarande bestämmelse finns inte i det nya direktivet. Å andra sidan finns det heller inget som tyder på att medlemsstaterna skulle vara förhindrade

att tillämpa relevanta internationella redovisningsstandarder inom ramen för direktivbestämmelsen. Frågan om i vilka fall en upplysning om en eventalförpliktelse kan utelämnas i redovisningen har med tiden kommit att behandlas inom ramen för svensk kompletterande normgivning i samband med att de svenska normgivarna har sökt att IFRS-anpassa sina normer. Enligt utredningen är detta en fråga som även fortsättningsvis bör behandlas på det sättet. Det finns därför ingen anledning att i ÅRL införa några särskilda bestämmelser om i vilken utsträckning upplysning om en eventalförpliktelse får utelämnas.

Det kan tilläggas att med utredningens förslag kommer även dessa upplysningskrav, liksom övriga krav på notupplysningar, att omfattas av principen om väsentlighet. Det innebär att upplysning inte behöver lämnas om eventalförpliktelser som inte ska tas upp i balansräkningen i den utsträckning effekten av att utelämnas upplysningen bedöms vara oväsentlig.

Upplysningar om ställda säkerheter

Enligt 5 kap. 11 § andra stycket ÅRL ska ett företag, om det har ställt säkerhet till förmån för koncernföretag, lämna en särskild upplysning om detta. Det nya direktivet innehåller ett motsvarande upplysningskrav men kräver också att upplysningar lämnas om säkerheter som har ställts till förmån för intresseföretag. ÅRL bör anpassas till detta. Upplysningskravet bör gälla även säkerheter som har ställts till förmån för gemensamt styrda företag som det redovisningskyldiga företaget är samägare i (jfr 5 kap. 19 § ÅRL i utredningens lagförslag).

Det tidigare direktivet har uppställt ett krav på att "ansvarsförbindelser" delas upp enligt reglerna i den nationella rättsordningen. Någon sådan föreskrift finns inte i det nya direktivet. Det torde därmed inte längre finnas något utrymme för att i nationell rätt kräva att små företag delar upp ställda säkerheter på säkerheter till förmån för företaget och övriga säkerheter. Kravet på sådan uppdelning bör därför utmönstras för dessa företag. Från analysynpunkt finns det emellertid goda skäl att skilja mellan å ena sidan säkerheter på sådana som har ställts för egna åtaganden och möjliga förpliktelser och å andra sidan övriga säkerheter. Det nya direktivet hindrar inte att det i nationell lagstiftning uppställs ett krav på att medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse gör

en sådan uppdelning. Ett krav på en specifikation av detta slag bör därför behållas för dessa kategorier av företag (jfr 5 kap. 49 § ÅRL i utredningens lagförslag).

Ansvarsförbindelser till förmån för vissa andra företag

Av 5 kap. 11 § ÅRL framgår att om företaget har ingått en ansvarsförbindelse till förmån för ett koncernföretag ska det lämnas en särskild upplysning om detta. Det nya direktivets krav är i detta avseende begränsat till sådana ekonomiska åtaganden som ett företag har gjort till förmån för sådana företag. Det kan vara fråga om garantier, borgensåtaganden och liknande ekonomiska åtaganden. Utredningen har övervägt om begreppet "ansvarsförbindelse" även i detta sammanhang bör bytas ut mot "eventualförpliktelse". Detta skulle emellertid medföra att upplysningskravet blir mera omfattande än vad direktivet föreskriver. I ÅRL bör de aktuella åtagandena även fortsättningsvis beskrivas som ansvarsförbindelser (jfr 5 kap. 19 § ÅRL i utredningens lagförslag). (Det nu sagda gäller även sådana åtaganden som ett företag gör till förmån för ledande befattningshavare i företaget. Utredningen återkommer till detta i avsnitt 8.8.2.)

Även det nu behandlade upplysningskravet måste anpassas till det nya direktivet på så sätt att företagen åläggs att lämnas upplysningar även om ansvarsförbindelser till förmån för intresseföretag. På samma sätt som gäller för ställda säkerheter bör upplysningar även lämnas om ansvarsförbindelser till förmån för gemensamt styrda företag som det redovisningsskyldiga företaget är samägare i.

Redovisning av pensionsåtaganden

Enligt det nya direktivet ska det även lämnas särskilda upplysningar om sådana pensionsåtaganden som företaget har gjort och som inte redovisas som en avsättning eller skuld. Direktivet förutsätter härvid uppenbarligen att pensionsåtaganden enligt nationell lagstiftning kan tas upp på annat sätt än som skuld eller avsättning. Frågan är om svenska företag fortfarande bör ha den möjligheten. Som har framgått ovan torde en tillämpning av god redovisningssed, sådan den kommer till uttryck i bl.a. K2- och K3-regelverken, leda till att pensionsåtaganden alltid redovisas som antingen en avsättning eller

en skuld. Enligt utredningens mening finns det därför inte skäl att i ÅRL fortsättningsvis möjliggöra en redovisning av pensionsåtaganden på något annat sätt. Mot den bakgrunden – och då det nya direktivet inte hindrar det – bör möjligheterna att redovisa pensionsåtaganden på annat sätt än som avsättning eller skuld tas bort.

Redovisning ”inom linjen”

Enligt det fjärde bolagsrättsliga direktivet får upplysningar om det som i direktivet benämns ”ansvarsförbindelser” lämnas ”under balansräkningen” som poster inom linjen. Det nya direktivet ger inte någon motsvarande möjlighet till ”inom linjen”-redovisning. I stället ska upplysningar om sådana förpliktelser, som inte tas upp i själva balansräkningen, alltid lämnas i not. Bestämmelserna om redovisning ”inom linjen” i bilaga 1 till ÅRL bör därför utmönstras.

8.8 Särskilt om vissa notupplysningar

8.8.1 Upplysningar om tillämpade redovisningsprinciper

Bedömning: ÅRL är förenlig med det nya direktivets krav på att tillämpade redovisningsprinciper ska anges i not.

Av 5 kap. 2 § första stycket ÅRL följer att samtliga kategorier av företag i not ska lämna upplysning om de redovisningsprinciper som tillämpas vid upprättande av årsredovisningen. Bestämmelsens innebörd och konkreta betydelse har inte utvecklats närmare i förarbetena. I paragrafens andra stycke har det tagits in en bestämmelse, motsvarande vad som sägs i artikel 43.1.1 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet, om att det för poster i utländsk valuta ska anges enligt vilka principer som beloppen har räknats om till redovisningsvalutan.

Bestämmelsen i artikel 43.1.1 i det fjärde bolagsrättsliga har överförts till artikel 16.1 a i det nya direktivet och innebörden har förtydligats i ingressen till direktivet. Enligt denna bör upplysningarna särskilt innefatta uppgift om den värderingsgrund som tillämpas för de olika posterna, ett uttalande om dessa redovisningsprincipers överensstämmelse med fortlevnadsprincipen och uppgift om eventuella väsentliga ändringar av de redovisningsprinciper som

tillämpas. I det nya direktivet finns inte, som i det tidigare, något specifikt krav på upplysningar om de grunder enligt vilka belopp i poster som ursprungligen har varit redovisade i främmande valuta har omräknats.

Utredningen

Enligt utredningens mening är det tydligt att 5 kap. 2 § första stycket ÅRL stämmer väl överens med det nya direktivet och inte behöver ändras. Utredningen har övervägt, men inte funnit det nödvändigt, att låta även de förtydliganden som har gjorts i ingressen till direktivet komma till uttryck i lagtexten. Det får bli en sak för normgivande organ att, inom ramen för god redovisningssed och mot bakgrund av lagtexten och direktivet, utveckla vad som närmare bör krävas vid tillämpningen av 5 kap. 2 § första stycket ÅRL.

En särskild fråga är om bestämmelsen i 5 kap. 2 § andra stycket ÅRL – att det för poster i utländsk valuta ska anges enligt vilka principer som beloppen har räknats om till redovisningsvalutan – kan behållas. Det skulle nämligen kunna hävdas att detta upplysningskrav går utöver vad det nya direktivet kräver och att det därför inte är möjligt att avkräva små företag upplysningar av detta slag. Enligt utredningens bedömning är emellertid även detta upplysningskrav ett uttryck för kravet i artikel 16 på att företag ska lämna upplysningar om tillämpade redovisningsprinciper. Något hinder mot att behålla kravet finns därmed inte.

8.8.2 Lån till styrelseledamöter, verkställande direktör och andra befattningshavare

Förslag: Företag ska i årsredovisningen även lämna upplysningar om sådana belopp, hänförliga till lån till en styrelseledamot, en verkställande direktör eller en motsvarande befattningshavare, som företaget under räkenskapsåret har skrivit av eller avstått från att kräva in.

Små företag ska inte längre behöva lämna upplysningar om ansvarsförbindelser till förmån för eller om krediter till en styrelseledamot, en verkställande direktör m.fl. i ett annat koncernföretag eller om krediter m.m. som har lämnats till någon annan med stöd av tillstånd enligt 21 kap. 8 § aktiebolagslagen.

I 5 kap. 12 § första och andra styckena ÅRL sägs att, om ett företag har lämnat lån till en styrelseledamot, en verkställande direktör eller en motsvarande befattningshavare i företaget eller i ett annat koncernföretag, ska det lämnas upplysning om detta. Detsamma gäller om företaget har ställt pant eller annan säkerhet eller har ingått ansvarsförbindelse till förmån för en sådan befattningshavare. Upplysning ska också lämnas om under räkenskapsåret återbetalda belopp. Av paragrafens tredje stycke följer att ett aktieföretag även måste lämna upplysning om lån som har lämnats med stöd av tillstånd enligt 21 kap. 8 § aktieföretagslagen; det är här fråga om lån som egentligen står i strid med låneförbudet i 21 kap. aktieföretagslagen men som företaget har fått tillstånd från Skatteverket eller Finansinspektionen att likväl lämna. Bestämmelserna har delvis sin grund i artikel 43.1.13 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. Kraven på att upplysningar ska lämnas beträffande krediter till befattningshavare i ett annat koncernföretag och bestämmelserna i tredje stycket saknar dock motsvarighet i direktivet.

Artikel 16.1 e i det nya direktivet motsvarar artikel 43.1.13 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. Till skillnad från det tidigare direktivet uppställer det nya direktivet även ett krav på upplysningar om ”avskrivna eller undantagna” lånebelopp. Vad som avses med begreppet undantagna belopp har inte utvecklats i direktivet. I den engelska språkversionen talas det om ”waived amounts”, vilket tyder på att avsikten med bestämmelsen är att företag ska lämna upplysning om sådana lånebelopp som det av en eller annan anledning har avstått från att kräva tillbaka.

Utredningen

Innebörden av artikel 16 i det nya direktivet är att medlemsstaterna endast får ställa krav på att små företag lämnar upplysningar om ansvarsförbindelser till förmån för eller lämnade krediter till en styrelseledamot, en verkställande direktör eller en motsvarande befattningshavare i det egna företaget. Vad gäller små företag är tillämpningsområdet för de nuvarande svenska bestämmelserna således vidare än vad det nya direktivet tillåter. ÅRL måste därför ändras så att lagen inte längre kräver att små företag ska lämna upplysningar om krediter och ansvarsförbindelser till förmån för

befattningshavare i annat koncernföretag eller till någon annan med stöd av tillstånd enligt 21 kap. 8 § aktieföretagslagen.

Utredningen bedömer att 5 kap. 12 § ÅRL i övrigt väsentligen motsvarar de krav som uppställs i det nya direktivet. ÅRL saknar dock en bestämmelse om att upplysning ska lämnas även om lånebelopp som bolaget har avskrivit eller avstått från att kräva in. 5 kap. 12 § ÅRL bör därför kompletteras med en sådan bestämmelse (jfr 5 kap. 20 och 33 §§ ÅRL i utredningens lagförslag).

8.8.3 Vissa långfristiga skulder och ställda säkerheter

Förslag: Små företag undantas från kraven på "post för post"-upplysningar om skulder med en kvarstående löptid på mer än fem år. De små företagen undantas också från kravet att upplysa om för vilka skulder som säkerheter har ställts.

Enligt artikel 43.1.6 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet ska samtliga företag lämna upplysning om summan av företagets skulder som har en kvarstående löptid på mer än fem år. Uppgift ska också lämnas om alla skulder för vilka företaget har ställt säkerhet med uppgift om säkerhetens art och form. Uppgifterna ska anges särskilt för varje skuldpost i balansräkningen.

I svensk rätt kommer detta till uttryck i 5 kap. 10 § andra och tredje styckena och 11 § första stycket ÅRL. Av dessa bestämmelser framgår *dels* att det för varje skuldpost ska lämnas upplysning om den del som förfaller till betalning senare än fem år efter balansdagen, *dels* att det för varje skuldpost i balansräkningen ska lämnas upplysning om omfattningen av eventuellt ställda säkerheter med uppgift om deras art och form.

Det fjärde bolagsrättsliga direktivets bestämmelser om upplysningar om långfristiga skuldposter och ställda säkerheter har i väsentliga delar överfört till artikel 16.1 g i det nya direktivet. Kravet i det tidigare direktivet på att uppgifterna ska anges särskilt för varje skuldpost i balansräkningen saknar dock motsvarighet i det nya direktivet. Det torde därmed vara tillräckligt att lämna notupplysning om summan av företagets skulder med en kvarstående löptid på mer än fem år.

Utredningen

I väsentliga avseenden överensstämmer den svenska regleringen med det som sägs i det nya direktivet om upplysningar om skulder med en kvarstående löptid om minst fem år samt om skulder för vilka företaget har ställt säkerhet. ÅRL kräver dock att upplysningar lämnas ”post för post”. Även om det finns goda skäl för denna ordning synes direktivet inte medge ett så långtgående upplysningskrav, vad gäller små företag. Utredningen bedömer därför att lagen behöver justeras så att små företag i fortsättningen endast behöver ange *summan* av skulder med en löptid på mer än fem år (jfr 5 kap. 16 § ÅRL i utredningens lagförslag).

ÅRL innehåller också ett krav på att upplysningar om ställda säkerheter ska lämnas ”post för post”. Kravet gäller samtliga kategorier av företag. Enligt det nya direktivet är det tillräckligt att företaget lämnar upplysning om summan av de skulder som företaget har ställt säkerhet för med uppgift om säkerhetens art och form. Ett krav på att små företag avkrävs upplysningar om ställda säkerheter post för post är därför inte förenligt med direktivet. Även i detta hänseende behöver därför ÅRL ändras så att kravet på upplysningar ”post för post” inte träffar små företag (jfr 5 kap. 17 § ÅRL i utredningens lagförslag). Något hinder mot att behålla kravet beträffande medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse finns däremot inte i det nya direktivet. Enligt utredningen finns det goda skäl att i den delen behålla nuvarande ordning.

8.8.4 Upplysningar om förändringar i anläggningstillgångarnas poster

Förslag: Om ränta har aktiverats vid beräkning av anskaffningsvärdet för en tillgång, ska medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse lämna uppgift om beloppets storlek i not.

Enligt 5 kap. 3 § första stycket ÅRL ska det för varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen lämnas uppgift om tillgångarnas anskaffningsvärde, tillkommande och avgående tillgångar, överföringar samt årets avskrivningar, nedskrivningar och uppskrivningar. Grunderna för avskrivning av anläggnings-

tillgångarnas olika poster ska också anges (se 5 kap. 3 § andra stycket ÅRL). Större företag ska även lämna upplysningar om ackumulerade avskrivningar, nedskrivningar och uppskrivningar och om korrigeringar av tidigare års avskrivningar, nedskrivningar och uppskrivningar. Av 4 kap. 3 § fjärde stycket ÅRL framgår att ränta på kapital som har lånats för att finansiera tillverkningen av en tillgång i viss utsträckning får räknas in i anskaffningsvärdet för tillgången. Om så sker, ska, enligt 5 kap. 3 § ÅRL, en upplysning om detta lämnas i not. Mindre företag är undantagna från kraven på upplysningar om ackumulerade avskrivningar, nedskrivningar och uppskrivningar. Bestämmelserna har utformats för att motsvara kraven på upplysningar i artiklarna 15.3 a och 35.4 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet.

Det tidigare direktivets bestämmelser har överförts till artikel 17.1 a i det nya direktivet. I det nya direktivet gäller emellertid bestämmelserna endast medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse, dock att – enligt artikel 16.2 – medlemsstaterna får kräva att även små företag ska lämna upplysningar om förändringar i anläggningstillgångarnas poster i sin helhet. En annan skillnad avser kravet på upplysningar om ränta som har räknats in i anskaffningsvärdet. Det tidigare direktivet (jfr artikel 35.4) kräver endast att uppgift lämnas om att en ränteutgift har räknats in i en anläggningstillgångs anskaffningsvärde. Det nya direktivet (jfr Artikel 17.1 a vi) kräver att ett företag som räknar in räntan i anskaffningsvärdet för en anläggningstillgång (och som alltså "aktiverar räntan") lämnar upplysning om det belopp som räntan har uppgått till under räkenskapsåret.

Utredningen

Kraven i 5 kap. 3 § första stycket ÅRL på upplysningar om förändringar i anläggningstillgångarnas poster uppfyller enligt utredningens bedömning kraven i det nya direktivet. Artikel 16.2 ger möjlighet att låta kraven omfatta samtliga kategorier av företag. Något skäl att frångå de bedömningar som tidigare har gjorts om bestämmelsernas tillämpningsområde har inte framkommit. Små företag bör således alltså undantas från kraven på upplysningar om ackumulerade avskrivningar, nedskrivningar och uppskrivningar och i övrigt vara skyldiga att lämna samma slag av upplysningar som andra företag. Utredningen föreslår alltså inte någon förändring i denna del.

Redan i dag framgår det av 4 kap. 3 § fjärde stycket ÅRL att, om ränta har räknats in i anskaffningsvärdet för en anläggningstillgång, ska det lämnas en notupplysning om detta. Kravet på upplysning om det aktiverade räntebeloppet saknar däremot motsvarighet i gällande svensk rätt (en sådan bestämmelse har dock funnits tidigare, se 4 kap. 3 § fjärde stycket ÅRL i dess lydelse enligt SFS 2004:1173). Utredningen föreslår att bestämmelsen ändras i enlighet med direktivets krav. När det gäller små företag är dock det nya direktivet inte tvingande. Det torde inte heller vara nödvändigt att samtliga företag lämnar så detaljerade upplysningar om aktiverad ränta som det nya direktivet kräver av medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse. Skyldigheten att lämna uppgift om beloppet av den aktiverade räntan bör därför inte gälla små företag.

8.8.5 Värdejusteringar enbart på grund av skatteskäl

Förslag: I ÅRL införs ett krav på att upplysning ska lämnas om sådana uppskrivningar av anläggningstillgångar som har gjorts uteslutande av skatteskäl. Vidare införs det ett krav på att upplysningar ska lämnas om värdejusteringar av omsättningstillgångar som har skett uteslutande av skatteskäl. Små företag undantas från dessa upplysningskrav.

Enligt artikel 17.1 b i det nya direktivet ska upplysningar lämnas om de värdejusteringar som har gjorts beträffande anläggnings- och omsättningstillgångar. Med "värdejustering" avses vad som i svensk rätt betecknas som avskrivningar, nedskrivningar och uppskrivningar. Begreppet har därmed en vidare innebörd än i det tidigare direktivet, där det inte omfattar olika slag av värdeökningar (jfr artiklarna 35.1 d och 39.1). Som en följd av detta är upplysningskraven i den nya bestämmelsen något mera omfattande. En annan skillnad mellan direktiven är att enligt det nya direktivet får dessa upplysningskrav inte ställas på små företag.

Direktivbestämmelsen motsvaras i svensk rätt av 5 kap. 3 § tredje stycket ÅRL. Där anges att, om en anläggningstillgång har skrivits av eller skrivits ned uteslutande av skatteskäl, så ska upplysning lämnas om avskrivningens eller nedskrivningens storlek. Någon motsvarande bestämmelse som tar sikte på omsättningstillgångar finns inte i ÅRL.

Utredningen

Enligt ÅRL ska omsättningstillgångar, förutom sådana finansiella instrument som värderas till verkligt värde, värderas enligt den s.k. lägsta värdets princip. dvs. tillgången ska tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet på balansdagen (jfr 4 kap. 9 § ÅRL). Det finns inte någon generell möjlighet att värdera omsättningstillgångar över anskaffningsvärdet. Undantag från det lägsta värdets princip har dock gjorts i fråga om s.k. pågående arbeten – som får tas upp till ett belopp som överstiger anskaffningsvärdet – och vissa tillgångar som får tas upp till bestämd mängd och fast värde samt andelar i intresseföretag som redovisas som omsättningstillgångar enligt kapitalandelsmetoden. En från huvudregeln avvikande värdering enligt dessa regler görs dock inte av skatteskal. ÅRL innehåller överhuvudtaget inte några bestämmelser som tillåter under- eller övervärdering av skatteskal. Det kan synas tala för att den aktuella direktivbestämmelsen saknar relevans för svenskt vidkommande.¹³ Det framstår emellertid som något oklart om god redovisningssed helt stänger dörren för skattepåverkade värderingar och utredningen har inte sett anledning att i detta sammanhang gå närmare in på den frågan. I synnerhet gäller det i fråga om sådana värderingar som godtas inom skatterätten, däribland värderingar enligt de särskilda bestämmelserna om lagervärdering i 17 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

För att svensk rätt ska stå i överensstämmelse med direktivet bör det därför göras vissa justeringar i 5 kap. ÅRL. För det första bör 5 kap. 3 § tredje stycket ÅRL justeras så att bestämmelsen gäller samtliga slag av värdejusteringar avseende anläggningstillgångar som sker av skatteskal, och således inte endast av- och nedskrivningar. För det andra bör det införas en ny bestämmelse av motsvarande slag avseende omsättningstillgångar.

Tillämpningsområdet för dessa bestämmelser måste dock begränsas till medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse. I dag är bestämmelsen i 5 kap. 3 § tredje stycket ÅRL tillämplig även på mindre företag. Detta står i strid med det nya direktivet som inte medger att upplysningskrav av detta slag ställs på små företag.

De förslagna bestämmelserna återfinns i 5 kap. 24 och 25 §§ ÅRL i utredningens lagförslag.

¹³ Jfr prop. 1995/96:10 del 2 s. 68–70.

8.8.6 Förändringar i uppskrivningsfonden

Förslag: I ÅRL införs ett krav på att upplysningarna om förändringar i uppskrivningsfonden under räkenskapsåret ska lämnas i en särskild sammanställning. I sammanställningen ska det även lämnas uppgift om det anskaffningsvärde som skulle ha redovisats om tillgången inte hade skrivits upp.

Enligt artikel 16.1 b i det nya direktivet måste samtliga företag lämna vissa upplysningar om förändringar i uppskrivningsfonden. Bestämmelserna går delvis tillbaka på bestämmelser i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. Innebörden i upplysningskraven har dock förändrats.

Enligt artikel 33.4 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet ska upplysningar lämnas om *antingen* (a) anskaffningsvärdet av den uppskrivna tillgången på balansdagen och ansamlade av- och nedskrivningar fram till denna *eller* (b) skillnaden mellan en värdering efter uppskrivning och en värdering till anskaffningsvärdet samt, i förekommande fall, summan av av- och nedskrivningar härutöver. I det nya direktivet har den valmöjligheten ersatts av ett krav på att upplysningar ska lämnas om det värde i balansräkningen som skulle ha redovisats om anläggningstillgångarna inte hade omvärderats. I det nya direktivet anges även att upplysningarna ska lämnas i en "tabell". Detta ligger i linje med hur förändringar i fonden för verkligt värde ska redovisas enligt såväl artikel 42 d (d) i det fjärde bolagsrättsliga direktivet som artikel 16.1.c i det nya direktivet.

Bestämmelser om tilläggsupplysningar om förändringar och behandling av medel i uppskrivningsfond finns i svensk rätt i 4 kap. 6 § och 5 kap. 5 § ÅRL (jfr även 5 kap. 3 § första stycket 6 och 9 ÅRL om uppskrivningar). Av 5 kap. 5 § ÅRL, som reglerar förändringar i uppskrivningsfonden och fonden för verkligt värde, följer att om storleken på fonden har ändrats under räkenskapsåret ska uppgift lämnas om *dels* fondens storlek vid räkenskapsårets början och slut, *dels* belopp som har satts av till fonden under räkenskapsåret *och* *dels* belopp som har överförts från fonden eller på annat sätt tagits i anspråk med uppgift om hur beloppet har använts.

Utredningen

Bestämmelserna i 5 kap. 5 § ÅRL uppfyller i huvudsak det nya direktivets krav på upplysningar om förändringar i uppskrivningsfonden. De svenska bestämmelserna säger dock inget om att uppgifterna ska läggas fram i form av en tabell. Vid genomförandet av det tidigare direktivets bestämmelser om fonden för verkligt värde infördes det nya bestämmelser i 5 kap. 5 § ÅRL. Någon särskild vikt synes därvid inte ha lagts vid att direktivet föreskriver att upplysningarna ska redovisas i en tabell. Kommissionen har inte anmärkt mot detta. Detta talar i någon mån för att de förändringar som har gjorts av texten i artikel 16.1 b avseende redovisning av förändringar i uppskrivningsfonden i tabellform inte nödvändigtvis kräver en lagändring. Ett korrekt genomförande av direktivet torde dock ställa krav på att det även i lagen anges att uppgifterna ska lämnas i en tabell. Utredningen anser dock att begreppet ”sammanställning” passar bättre för att beskriva direktivets innebörd.

Direktivets krav på att upplysning om den skattemässiga behandlingen av posterna i uppskrivningsfonden ska lämnas i not kommer, för svenskt vidkommande, till uttryck i 4 kap. 6 § andra stycket ÅRL. Direktivet föreskriver emellertid även att uppgifterna ska ingå i den tidigare behandlade sammanställningen. Kravet på angivande av posternas skattemässiga behandling bör därför, inte minst av pedagogiska skäl, flyttas till 5 kap. ÅRL.

Vidare bör ÅRL kompletteras med ett krav på att företaget anger det värde som skulle ha redovisats om tillgången inte hade skrivits upp, dvs. anskaffningsvärdet med avdrag för avskrivningar och nedskrivningar (jfr 5 kap. 14 § ÅRL i utredningens lagförslag).

8.8.7 Fonden för verkligt värde

Förslag: I ÅRL införs ett krav på att upplysningar om under räkenskapsåret skedda förändringar i fonden för verkligt värde ska lämnas i en särskild sammanställning.

Av artikel 16.1 c i det nya direktivet följer att om tillgångar värderas till verkligt värde – vare sig de är finansiella instrument eller andra slag av tillgångar – så ska upplysningar i vissa fall lämnas om de viktigaste bakomliggande antagandena för värderingsmodellerna och värderingsmetoderna. Vidare ska anges de förändringar av värdet som redovisas

direkt i resultaträkningen liksom de förändringar som redovisas i fond för verkligt värde. För varje kategori av derivatinstrument ska upplysningar lämnas om omfattning och typ, inklusive viktiga villkor som kan påverka belopp, tidpunkt och säkerhet vad gäller framtida kassaflöden. Slutligen ska det upprättas en tabell som visar förändringar i fonden för verkligt värde under räkenskapsåret. Bestämmelserna i det nya direktivet motsvarar artiklarna 42 d och e i det fjärde bolagsrättsliga direktivet.

Utredningen

Svenska bestämmelser om redovisning av derivatinstrument och andra finansiella instrument till verkligt värde finns i 4 kap. 14 a–e §§ ÅRL. Anknäytande bestämmelser om tilläggsupplysningar finns i 5 kap. 4 a § ÅRL. Dessa bestämmelser överensstämmer med vad som anges artikel 16.1 c i–iii i det nya direktivet. I den delen finns det därför inte något behov av att ändra i ÅRL.

När det gäller direktivets krav på upplysningar om förändringar i fonden för verkligt värde (jfr artikel 16.1 c iv) motsvaras dessa närmast av bestämmelserna i 5 kap. 5 § ÅRL.

I avsnitt 8.8.6 har utredningen förordat att de motsvarande bestämmelserna om redovisning av förändringar i uppskrivningsfonden bör kompletteras med en bestämmelse om att denna redovisning ska ske i form av en särskild sammanställning. Det är naturligt att ett motsvarande krav uppställs i fråga om redovisningen av förändringar i fonden för verkligt värde (jfr 5 kap. 15 § ÅRL i utredningens lagförslag).

8.8.8 Upplýsingar om vissa företag som det redovisningsskyldiga företaget har ett strategiskt andelsinnehav i

Förslag: Skyldigheten att lämna upplýsingar om bl.a. dotterföretag utvidgas till att omfatta även upplýsingar om gemensamt styrda företag och sådana företag som det redovisningsskyldiga företaget har ett strategiskt andelsinnehav i. Små företag undantas dock helt från dessa krav.

Små företag som har flera moderföretag undantas även från det nuvarande kravet på upplýsning om namn och säte för det företag som upprättar koncernredovisning i den största av de koncerner i vilken företaget ingår.

I ÅRL finns ett antal upplýsningskrav som tar sikte på företag som ingår i samma koncern som det redovisande företaget eller på andra till företaget anknutna företag.

I 5 kap. 8 § första stycket ÅRL anges att, om företaget antingen självt eller genom annan fysisk eller juridisk person äger eller innehar andelar i ett dotterföretag eller ett intresseföretag, så ska det lämna uppgift om det andra företagens namn, organisationsnummer, säte och eget kapital, det andra företagens resultat för det senaste räkenskapsår för vilket årsredovisning eller årsbokslut har upprättats, företagens kapitalandel i det andra företaget, beräknad med tillämpning av 1 kap. 6 § ÅRL, och antalet andelar som företaget äger och dessas värde enligt företagens balansräkning.

Dessa bestämmelser gäller också om företaget, direkt eller indirekt, äger eller innehar en kapitalandel på minst tjugo procent i ett annat företag (se 5 kap. 8 § andra stycket ÅRL). Av paragrafens tredje stycke följer vidare att ett företag som är obegränsat ansvarig delägare i ett annat företag ska ange detta företags namn, organisationsnummer, säte och rättsliga form. Om det redovisningsskyldiga företagens rösträttsandel i sådana företag som avses i första och andra styckena avviker från kapitalandelen, ska, enligt fjärde stycket, även rösträttsandelen anges.

Enligt 5 kap. 9 § ÅRL får undantag göras från upplýsningskyldigheten i 5 kap. 8 § om uppgifterna är av ringa betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild eller om Bolagsverket har gett tillstånd till det på grund av att ett offentliggörande av uppgifterna skulle kunna vålla allvarlig skada för det företag som ska lämna

uppgiften eller det företag som uppgifterna avser. Upplýsning om att en uppgift har utelämnats ska lämnas i not. Uppgift om eget kapital och resultat får även utelämnas *dels* om företaget äger andelar som motsvarar mindre än hälften av det andra företags eget kapital och det företaget inte offentliggör sin balansräkning, *dels* om dotterföretaget eller intresseföretaget omfattas av en av företaget upprättad koncernredovisning eller av en koncernredovisning som har upprättats av ett överordnat moderföretag.

Ett företag som är dotterföretag ska också lämna vissa upplýsningar om den koncern som företaget ingår i. Enligt 5 kap. 26 § ÅRL ska ett dotterföretag lämna uppgift om bl.a. namn, organisationsnummer och säte för de moderföretag som upprättar koncernredovisning för den största och minsta koncern som företaget ingår i som dotterföretag.

Bestämmelserna i 5 kap. 8, 9 och 26 §§ ÅRL har sin grund i det fjärde bolagsrättsliga direktivet och motsvarar närmast artiklarna 17.1 g, k, l, m och n och 17.2 i det nya direktivet. De upplýsningskrav som anges i punkterna g, k, l och n får dock inte ställas på små företag. Däremot får, enligt artikel 16.2 och artikel 17.1 m, medlemsstaterna kräva att små företag lämnar upplýsningar om det moderföretag som upprättar koncernredovisning för den minsta koncern som företaget ingår i som dotterföretag.

Enligt artikel 17.1 g ska medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse lämna upplýsning om namn och säte för varje företag i vilket företaget, självt eller genom annan, har ett ägarintresse, med uppgift om kapitalandelen i företaget samt det andra företags eget kapital och resultat för det senaste räkenskapsåret.

En nyhet är att det nya direktivet använder begreppet "ägarintresse" för att avgränsa vilka uppgifter som omfattas av upplýsningsskyldigheten. Med hänsyn till den särskilda innebörd som begreppet ägarintresse har (jfr artikel 2.2 i det nya direktivet samt avsnitt 5. 3) innebär detta en viss, om än mindre, saklig förändring, eftersom upplýsningsskyldigheten i det tidigare direktivet inte avser "ägarintressen" utan andelar i sådana företag i vilka det redovisande företaget innehar en andel av kapitalet som medlemsstaterna får fastställa men som får uppgå till högst 20 procent.

Ytterligare en nyhet i det nya direktivet är att uppgifter om eget kapital och resultat får utelämnas om det berörda företaget inte offentliggör sin balansräkning och inte "kontrolleras" av det redovisningsskyldiga företaget (artikel 17.1 g). I det fjärde bolags-

rättsliga direktivet finns ett liknande undantag, som dock förutsätter att det redovisningsskyldiga företaget, direkt eller indirekt, äger mindre än 50 procent av det berörda företagens egna kapital. Mot bakgrund av vad som sägs i det nya direktivet om begreppet kontroll (jfr avsnitt 5.1) innebär även detta en mindre förändring. Innebörden av den nya direktivbestämmelsen är således att uppgift om eget kapital och resultat får utelämnas om det berörda företaget inte offentliggör sin balansräkning och varken indirekt eller direkt utgör ett dotterföretag till det redovisningsskyldiga företaget.

Utredningen

Det nya direktivet föranleder flera ändringar i de motsvarande svenska bestämmelserna i 5 kap. 8 och 9 §§ ÅRL.

Till att börja med måste små företag undantas från bestämmelsernas tillämpningsområde.

Dessutom måste bestämmelserna utformas så att de ger bättre uttryck för att upplysningsskyldigheten avser det som i det nya direktivet utgör "ägarintressen". De nuvarande svenska bestämmelserna utgår från att vissa upplysningar ska lämnas om de dotterföretag och intresseföretag som det redovisande företaget innehar andelar i. Det nya direktivet ställer emellertid krav på att upplysningar ska lämnas om sådana företag som det redovisningsskyldiga företaget har ett ägarintresse i, oberoende vilket inflytande det förstnämnda företaget har över det andra företaget. I vad mån ett sådant företag även är ett dotterföretag eller ett intresseföretag har således ingen betydelse för huvudregeln utan får endast betydelse i undantagsreglerna. Av dessa framgår, såsom utredningen tolkar dem, att i den mån ett företag som det rapporterade företaget har ett ägarintresse i även är ett dotterföretag eller ett intresseföretag som omfattas av det redovisningsskyldiga företagens eller annat företags koncernredovisning behöver det inte lämnas upplysningar enligt huvudregeln. Detsamma gäller om det är fråga om ägarintressen som redovisas enligt kapitalandelsmetoden i en koncernredovisning.

Mot denna bakgrund bör upplysningskraven inte längre avse endast dotterföretag och intresseföretag utan även andra företag i vilka det redovisande företaget har ett ägarintresse (i utredningens förslag benämnt "strategiskt andelsinnehav"). Ett ägarintresse kan även vara en andel i ett gemensamt styrt företag (avsnitt 5.2). Det

är därför naturligt att de aktuella upplysningskraven omfattar även upplysningar om sådana företag.

I 5 kap. 8 § fjärde stycke ÅRL finns en bestämmelse som får betydelse om det redovisande företags rösträttsandel avviker från kapitalandelen. I så fall ska inte bara kapitalandelen utan även rösträttsandelen anges. Någon motsvarande bestämmelse finns inte i det nya direktivet. Eftersom rösträttsandelen kan vara ett viktigt mått på det inflytande som det redovisande företaget har i det andra företaget, anser dock utredningen att denna bestämmelse bör vara kvar.

Även den bestämmelse som i dag finns i 5 kap. 9 § fjärde stycket 1 ÅRL – och som medger att uppgifter om eget kapital och resultat i berörda företag i vissa fall utelämnas – måste anpassas till det nya direktivet. Bestämmelsen tar i dag sikte på företag som det redovisningsskyldiga företaget äger en viss kapitalandel i. Såsom artikel 17.1 g i det nya direktivet är formulerad är det emellertid inte kapitalandelen storlek som är avgörande för om uppgifterna kan utelämnas utan huruvida det andra företaget kontrolleras av det redovisningsskyldiga företaget eller ej. Lagtexten bör anpassas till detta (jfr 5 kap. 30 § ÅRL i utredningens lagförslag).

Den möjlighet som det nya direktivet – liksom det fjärde bolagsrättsliga direktivet – ger att tillåta att upplysningar om aktie- och andelsinnehav ges formen av en översikt som deponeras enligt särskilda bestämmelser (artikel 17.1 g andra stycket) har hittills inte utnyttjats i svensk rätt.¹⁴ Utredningen har inte funnit skäl att nu införa en sådan möjlighet i lagen.

Det nya direktivet bör föranleda en ändring även i de bestämmelser som i dag finns i 5 kap. 26 § ÅRL. Ändringen avser framför allt den situationen då ett företag ingår i flera koncerner (större respektive mindre) och därmed har flera moderföretag. I dag ska ett sådant företag lämna upplysningar om namn, säte m.m. för *dels* moderföretaget i den största koncernen som företaget ingår i *dels* moderföretaget i den minsta koncernen som företaget ingår i. Det nya direktivet ger emellertid inte medlemsstaterna utrymme för att avkräva små företag upplysningar om moderföretaget i den största av de koncerner i vilken företaget ingår. Medlemsstaterna får – men behöver inte – kräva att små företag lämnar upplysningar om moderföretaget i den minsta koncern som företaget ingår i. Enligt utredningens mening har uppgifterna om koncerntillhörighet ett så

¹⁴ Se SOU 1994:17 del 1 s. 381.

stort informationsvärde att små företag även i fortsättningen bör lämna upplysning om moderföretaget i den minsta koncern som det ingår i. Beträffande lagtext, se 5 kap. 23 och 48 §§ ÅRL i utredningens förslag.

8.8.9 Aktiebolags eget kapital

Förslag: Aktiebolag som är medelstora eller stora företag eller företag av allmänt intresse ska lämna upplysningar om aktiernas kvotvärde.

Små aktiebolag undantas från kravet på upplysningar om aktiekapitalets fördelning på olika aktieslag. Om det i ett aktiebolag lämnas förslag till värdeöverföring eller i en ekonomisk förening förslag till vinstutdelning, ska det i förvaltningsberättelsen lämnas upplysningar om förändringar i aktiebolagets eller den ekonomiska föreningens eget kapital. I övrigt slopas nuvarande lagkrav på upplysningar om förändringar i eget kapital.

Enligt artikel 17.1 h i det nya redovisningsdirektivet ska uppgift lämnas om antal och nominellt värde eller, i frånvaro av sådant värde, det bokförda parivärdet för de aktier som har tecknats under räkenskapsåret inom ramen för det "godkända" kapitalet. I artikel 17.1 i sägs att om det finns mer än ett aktieslag ska uppgifterna lämnas för varje aktieslag. Bestämmelserna går tillbaka på bestämmelser i det fjärde bolagsrättsliga direktivet med den skillnaden att i det nya direktivet är små företag undantagna från upplysningsskyldigheten. Begreppet "det godkända kapitalet" torde ta sikte på den i bl.a. Storbritannien gällande ordningen att ett aktiebolag kan ha ett i bolagsordningen angivet och hos registreringsmyndigheten antecknat "authorized capital" som är större än det sammanlagda beloppet av de aktier som har tecknats av och tilldelats aktieägarna "issued capital".¹⁵ Med "parivärde" avses det som i svensk aktiebolagsrätt utgör "kvotvärde".

Vad som sägs i artikel 17.1 h och i motsvaras i svensk rätt närmast av bestämmelserna i 5 kap. 14 § tredje stycket ÅRL. Där sägs, såvitt gäller aktiebolag, att det vid aktiekapitalet ska lämnas upplysningar om antal aktier. Består aktiekapitalet av aktier av olika slag, ska motsvarande uppgift lämnas för varje aktieslag.

¹⁵ Se SOU 1994:17 del 1 s. 377.

I 5 kap. 14 § första och andra styckena ÅRL finns bestämmelser som inte har någon direkt motsvarighet i direktivets bestämmelser om tilläggsupplysningar. I första stycket sägs att ett aktiebolags eget kapital ska delas upp på fritt och bundet eget kapital eller ansamlad förlust. I anslutning till det finns bestämmelser om vad som utgör bundet respektive fritt eget kapital. Dessa bestämmelser kompletteras av bestämmelserna i lagens balansräkningsschema.

Av paragrafens andra stycke följer att förändringar i eget kapital jämfört med föregående år ska specificeras. Särskilda upplysningar ska lämnas vid förvärv och överlåtelse av egna aktier

Utredningen

En första fråga är om bestämmelserna i 5 kap. 14 § första stycket ÅRL kan behållas oförändrade. Bestämmelsernas placering tyder på att det här är fråga om ett krav på tilläggsupplysning. I så fall kan det synas som att bestämmelserna är svåra att förena med det nya direktivet, eftersom detta inte innehåller något motsvarande krav och dessutom förbjuder medlemsstaterna att ålägga små företag ytterligare upplysningskrav. Enligt utredningens mening utgör emellertid 5 kap. 14 § första stycket ÅRL snarast en del i en bolagsrättslig reglering; bestämmelserna avgör vad av det i balansräkningen angivna egna kapitalet som utgör bundet eget kapital och därmed, vid en tillämpning av 17 kap. 3 § aktiebolagslagen, inte kan disponeras för värdeöverföring. Bestämmelserna står därmed inte i strid med direktivet. Utredningen föreslår därför ingen annan ändring i denna del än att bestämmelserna flyttas till 3 kap. ÅRL där de synes passa bättre in.

Också bestämmelserna i 5 kap. 14 § andra stycket ÅRL om bl.a. förändringar i eget kapital saknar motsvarighet i det nya direktivet. Det är därför inte möjligt att avkräva små företag notupplysningar av detta slag. Uppgifter av detta slag kan emellertid ha mycket stor betydelse när man i ett aktiebolag ska ta ställning till huruvida det ska genomföras en vinstutdelning eller någon annan form av värdeöverföring. Värdeöverföring får enligt aktiebolagslagen ske endast i vissa i lagen angivna former, främst vinstutdelning, förvärv av egna aktier och minskning av aktiekapitalet för återbetalning till aktieägarna. Därvid ska bolagets styrelse lämna ett motiverat yttrande om huruvida den föreslagna värdeöverföringen är försvarlig med hänsyn till vad som anges i 17 kap. 3 § andra och tredje

styckena aktiebolagslagen (se 18 kap. 4 §, 19 kap. 22 § och 20 kap. 8 § samma lag). Utredningen har övervägt om det bör uppställas ett krav på att ett sådant motiverat yttrande även innehåller uppgift om förändringar i bolagets eget kapital. Det framstår emellertid som en mera ändamålsenlig lösning att uppgifter av detta slag lämnas i anslutning till styrelsens förslag om hur bolagets vinst eller förlust ska disponeras, dvs. i förvaltningsberättelsen. Samma ordning bör gälla i ekonomiska föreningar. Det torde inte finnas anledning att avkräva aktiebolag och ekonomiska föreningar dessa upplysningar om något förslag till vinstutdelning eller värdeöverföring inte görs. Krav på att det i förvaltningsberättelsen ska lämnas upplysningar om förändringar i eget kapital bör därför begränsas till sådana fall då det i ett aktiebolag lämnas förslag till värdeöverföring eller i en ekonomisk förening förslag till vinstutdelning. Vad som nu har sagts föranleder ett tillägg i 6 kap. 2 § ÅRL.

Vad slutligen gäller de krav på upplysning om antalet aktier och dessas fördelning på olika aktieslag som i dag finns i 5 kap. 14 § tredje stycket ÅRL är dessa enligt utredningens bedömning i materiellt hänseende väl förenliga med vad som sägs i direktivet (jfr artikel 17.1 i) Uppplysningskrav av det slag som anges i artikel 17.1 får emellertid inte avse små företag. Lagen måste därför ändras så att små företag undantas från bestämmelsens tillämpningsområde.

I ett avseende bör de bestämmelser som i dag finns i 5 kap. 14 § tredje stycket också genomgå en materiell ändring. I dag uppställer ÅRL inget krav på upplysning om aktiernas kvotvärde (jfr "parivärde" i direktivet). I ett tidigare lagstiftningsärende har det inte ansetts nödvändigt att kräva upplysning om aktiernas nominella belopp, eftersom detta lätt lät sig räknas fram genom att aktiekapitalet divideras med antalet aktier. Genom tillkomsten av den nu gällande aktiebolagslagen har svensk aktiebolagsrätt gått över från ett system där aktier har ett nominellt belopp till ett system där varje aktie har ett kvotvärde. Kvotvärdet kan förhållandevis enkelt förändras från en tid till en annan, t.ex. genom en fondemission. Under sådana förhållanden anser utredningen inte att det går att bortse från direktivets krav på upplysning om kvotvärde. I lagen bör alltså tas in ett krav på upplysning om aktiernas kvotvärde (se 5 kap. 37 § i utredningens lagförslag).

8.9 Uppskjutna skattebelopp

Förslag: Om ett medelstort företag, ett stort företag eller ett företag av allmänt intresse har tagit upp uppskjuten skatt i balansräkningen, ska företaget i not lämna upplysningar om uppskjutna skattebelopp vid räkenskapsårets slut och om förändringarna av dessa belopp under räkenskapsåret.

Gällande rätt

Företagens fordringar och förpliktelser avseende inkomstskatt kan delas upp i två olika slag. Dels kan det vara fråga om aktuell skatt. Med detta avses den inkomstskatt för räkenskapsåret som avser årets skattepliktiga resultat och den del av tidigare räkenskapsårs inkomstskatt som ännu inte har betalats.¹⁶

Den andra delen är *uppskjuten skatt*. Med detta förstås inkomstskatt för skattepliktigt resultat avseende framtida räkenskapsår till följd av tidigare transaktioner eller händelser.¹⁷ Denna skatt har tidigare kallats latent skatt.

Uppskjuten skatt kan till exempel uppkomma om en tillgång har skrivits av fortare i deklarationen än vad som gjorts i redovisningen. Syftet med att redovisa uppskjuten skatt är att ge en samlad bild av företagets skattesituation. Varje års resultat ska belastas med den skatt som årets resultat borde ge oavsett om skatten ska betalas det kommande året eller längre fram.

I svensk rätt finns ett starkt samband mellan redovisning och beskattning när det gäller redovisningen på företagsnivå (dvs. årsredovisningen; koncernredovisningen har ingen betydelse för beskattningen).¹⁸ Typiskt sett innebär det att poster behandlas på samma sätt i redovisningen och beskattningen. I vissa fall (främst avskrivningar på inventarier enligt den s.k. räkenskapsenliga avskrivningsmetoden och avsättningar till periodiseringsfond) framgår det direkt av skattelagstiftningen att en förutsättning för skattemässigt avdrag är att samma belopp dras av i räkenskaperna. Den skattemässiga avdragsrätten är alltså villkorad av att hela beloppet – både den del som avser uppskjuten skatt och den del som avser eget kapital –

¹⁶ Se BFNAR 2012:1 (K3), p. 29.4.

¹⁷ BFNAR 2012:1 p. 29.11.

¹⁸ Se exempelvis SOU 2008:80 för en närmare redogörelse av sambandet mellan redovisning och beskattning.

kostnadsförs i räkenskaperna. Medel avsätts därvid till särskilda reserver som beskattas först vid den tidpunkt som reserven upplöses, vilket innebär att företagets reella skattekostnad inte framgår av resultaträkningen. Det är anledningen till att företagen i sina årsredovisningar redovisar Bokslutsdispositioner som en särskild post i resultaträkningen och Obeskattade reserver som en särskild post i balansräkningen.

Av 5 kap. 16 § ÅRL följer att större företag ska lämna uppgift om skillnaden mellan å ena sidan den inkomstskatt som har redovisats i resultaträkningen under räkenskapsåret och tidigare räkenskapsår och å andra sidan den inkomstskatt som belöper på verksamheten för dessa år. Uppgift behöver dock inte lämnas om skillnaden är obetydlig.

Vid införandet av denna bestämmelse uttalade regeringen följande.

Med nuvarande skatteregler utgör en sådan skillnad [som beskrivs i nuvarande 5 kap. 16 § ÅRL, *utredningens anmärkning*] i huvudsak en avspiegling av de avsättningar som företaget gjort till obeskattade reserver. Det kan mot den bakgrunden hävdas att en redovisning av obeskattade reserver tillsammans med aktuell skattesats redan ger information om de viktigaste skattekrediter som ett företag har och därmed också tillräcklig information om de skattebelopp som företaget kan komma att få betala i framtiden. Tillräckliga skäl att avvika från vad som föreskrivs i direktivet finns emellertid inte. I lagstiftningen bör därför tas in en bestämmelse om att upplysning skall lämnas av ej kostnadsförd latent skatt.¹⁹

Företag som tillämpar Bokföringsnämndens K3-regelverk eller rekommendationer från Rådet för finansiell rapportering (RFR) ska, med vissa undantag, i koncernredovisningen redovisa en uppskjuten skatteskuld för alla skattepliktiga temporära skillnader och en uppskjuten skattefordran för alla avdragsgilla temporära skillnader. Detsamma gäller som huvudregel i årsredovisningen avseende dessa företag. I årsredovisningen behöver dock inte ske någon redovisning av uppskjuten skatt avseende sådana temporära skillnader som redovisas som obeskattade reserver. Vidare ska företagen, såväl i koncernredovisningen som i årsredovisningen, redovisa en uppskjuten skattefordran för möjligheten att i framtiden använda skattemässiga underskottsavdrag och andra outnyttjade skatteavdrag. Uppskjuten skatteskuld och uppskjuten skattefordran ska redovisas i egna poster i balansräkningen. En uppskjuten skattefordran får inte värderas till högre belopp än det som sannolikt kommer att återvinnas baserat på innevarande och framtida skattepliktiga resultat.

¹⁹ Se prop. 1995/96:10, del 2, s. 43.

Direktiven

Bestämmelsen i 5 kap. 16 § ÅRL är avsedd att avspegla artikel 43.1.11 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. Där sägs följande. ”I noterna till årsredovisningen ska skillnaden mellan å ena sidan de skatter som har påförts detta och tidigare räkenskapsår samt å andra sidan de skatter som har betalats eller ska betalas för dessa år anges, förutsatt att skillnaden har betydelse för den framtida beskattningen. Summan får även särredovisas med ett totalbelopp i balansräkningen i en särskild post med lämplig beteckning.”

Artikeln innebär således en skyldighet att lämna upplysning om ej kostnadsförd uppskjuten skatt. Den har ingen direkt motsvarighet i det nya direktivet. Där föreskrivs i stället, i artikel 17.1 f, att medelstora företag, stora företag och företag av allmänt intresse ska, för det fall uppskjuten skatt redovisas i balansräkningen, upplysa om uppskjutna skattebelopp (i den engelska språkversionen ”deferred tax balances”) i slutet av räkenskapsåret, och förändringarna i denna post under räkenskapsåret.

Utredningen

Det som sägs i det nya direktivet om uppskjuten skatt avser sådan uppskjuten skatt som redovisas i balansräkningen. De skatteförpliktelser som behandlas i de närmast motsvarande bestämmelserna i ÅRL är helt eller delvis av annat slag. ÅRL:s bestämmelser om uppskjuten skatt (i lagen benämnd latent skatt) avser sålunda endast sådan uppskjuten skatt som inte har redovisats i balansräkningen. Det är därför nödvändigt att ändra i ÅRL så att lagen motsvarar direktivets krav om tilläggsupplysningar för uppskjuten skatt. Direktivets krav gäller för stora företag, medelstora företag och företag av allmänt intresse och det är enligt utredningens mening varken möjligt eller lämpligt att utsträcka upplysningskravet till små företag. Upplysningskravet bör endast avse de uppskjutna skatter som faktiskt redovisas. Det innebär att upplysningskravet inte bör avse sådana skatteförpliktelser som har skjutits upp genom avsättning till obeskattade reserver.

Upplysningskravet bör utformas så att medelstora företag, stora företag och företag av allmänt intresse, som redovisar uppskjuten skatt i sin balansräkning, ska vara skyldigt att i not lämna upplysning om storleken på uppskjutna skattebelopp vid räkenskapsårets slut. I

detta får anses ligga att företaget ska lämna upplysning om de olika delkomponenter som ingår i uppskjuten skatt, t.ex. de olika typer av temporära skillnader som har gett upphov till den uppskjutna skatten, såsom skillnaden mellan skattemässiga och redovisningsmässiga avskrivningar på byggnader. Ett företag av de angivna slagen bör vidare vara skyldigt att lämna upplysning om de förändringar som har skett under året. Det bör överlämnas till den kompletterande normgivningen att precisera innebörden i upplysningskravet.

Som redan har framgått är detta ett annat slag av upplysningskrav än det som i dag finns i 5 kap. 16 § ÅRL. Direktivet utesluter inte att det befintliga upplysningskravet bibehålles, såvitt gäller andra företag än små företag. Det befintliga upplysningskravet har emellertid väsentligen tillkommit för att anpassa ÅRL till det fjärde bolagsrättsliga direktivet. Utredningen ser inte någon anledning att nu ha kvar kravet vid sidan av det nya.

Utredningens lagförslag finns i 5 kap. 39 § ÅRL.

8.10 Disposition av vinst eller förlust

Förslag: Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna notupplysning om förslag till vinst- eller förlustdispositioner eller, i förekommande fall, beslut om vinst- eller förlustdispositioner.

Enligt artikel 50 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet ska upplysningar om förslaget till disposition av företagets vinst eller förlust, eller i förekommande fall, dispositionen av företagets vinst eller förlust, lämnas i förvaltningsberättelsen, om de inte framgår av årsbokslutet. Det nya direktivet föreskriver istället att uppgifterna ska lämnas i en not till årsredovisningen (artikel 17.1 o). Små företag är dock undantagna från detta upplysningskrav.

Enligt 6 kap. 2 § ÅRL ska förvaltningsberättelsen för ett aktieföretag eller en ekonomisk förening innehålla förslag till disposition av bolagets eller föreningens vinst eller förlust. Bestämmelsen kompletterar de bestämmelser som finns i aktieföretagslagen och lagen om ekonomiska föreningar om beslut om vinst- eller förlustdisposition (se t.ex. 7 kap. 11 § aktieföretagslagen). I aktieföretagslagen finns också särskilda bestämmelser om att styrelsen, inför ett beslut om vinstutdelning eller vissa andra slag av värdeöverföringar, ska upprätta

förslag till beslut (se t.ex. 18 kap. 2 § aktiebolagslagen). Inget hindrar att ett sådant förslag lämnas inom ramen för den förvaltningsberättelse som styrelsen upprättar inför bolagets årsstämma.

Utredningen

Det nya direktivet innehåller, liksom det tidigare, krav på att förslag till vinst- och förlustdispositioner ska redovisas i årsredovisningen. Den nya regleringen innebär emellertid att upplysning om förslaget ska lämnas i noterna. Det får till följd att det i 5 kap. ÅRL, bland bestämmelserna om notupplysningar, måste tas in bestämmelser om förslag till vinst- eller förlustdispositioner. Kravet på tilläggsupplysningar om förslag till vinst- och förlustdispositioner får emellertid, såsom direktivet är utformat, inte tillämpas på små företag. Det aktuella notupplysningskravet ska därför avgränsas till att omfatta enbart medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse (jfr 5 kap. 38 § ÅRL i utredningens lagförslag).

Det nya direktivet är inte tillämpligt på ekonomiska föreningar. Det väcker frågan om ekonomiska föreningar bör åläggas samma krav på notupplysningar om förslag till vinst- och förlustdispositioner som aktiebolag. Utredningen har i avsnitt 3.2 förordat att de nya eller ändrade bestämmelser som direktivet föranleder bör gälla för samtliga företag som är skyldiga att upprätta årsredovisning. Även i ekonomiska föreningar ska det inför den stämma som ska behandla årsredovisningen läggas fram ett förslag till disposition av vinst eller förlust. Det är därför naturligt att besvara den nyss ställda frågan jakande.

Ytterligare en fråga är om det är möjligt att behålla det nuvarande kravet i 6 kap. 2 § ÅRL på att förvaltningsberättelsen för ett aktiebolag eller en ekonomisk förening ska innehålla uppgift om förslag till vinst- eller förlustdispositioner. Detta skulle vara en praktisk ordning, eftersom aktiebolagslagen förutsätter att årsstämman när den beslutar om vinst- eller förlustdispositioner har tillgång till såväl årsredovisningen som ett av styrelsen lämnat förslag. Utredningen behandlar den frågan i avsnitt 9.2.2.

8.11 Väsentliga händelser efter balansdagen

Förslag: Samtliga företag som omfattas av ÅRL ska i not lämna upplysningar om sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat efter räkenskapsårets slut och som inte kommer till uttryck i balans- eller resultaträkningen. Upplysningarna ska omfatta den ekonomiska effekten av händelserna.

Upplysningar om händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat *under räkenskapsåret eller efter dess slut* ska enligt gällande rätt redovisas i förvaltningsberättelsen (se 6 kap. 1 § andra stycket 2 ÅRL). Bestämmelserna om detta är tillämpliga på samtliga kategorier av företag. En bestämmelse av motsvarande innebörd fanns före tillkomsten av ÅRL i 1975 års aktiebolagslag. Vid genomförandet av det fjärde bolagsrättsliga direktivet i svensk rätt överfördes bestämmelsen till ÅRL utan några ändringar i sak.²⁰ Direktivet medgav att mindre företag undantogs från upplysningskravet. Den svenska lagstiftaren utnyttjade dock inte denna möjlighet.²¹

Enligt artikel 17.1 q i det nya direktivet ska medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse lämna upplysningar om arten och den ekonomiska effekten av *väsentliga händelser som inträffar efter balansdagen* och som inte återspeglas i resultaträkningen eller balansräkningen. Bestämmelsen motsvarar väsentligen vad som sägs i artikel 46.2 a i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. Enligt det tidigare direktivet ska dock upplysningar av detta slag lämnas i förvaltningsberättelsen, medan de enligt det nya direktivet ska lämnas i not. En annan skillnad är att det nya upplysningskravet gäller endast i den mån uppgifterna inte framgår i övrigt av balansräkningen eller resultaträkningen. En tredje skillnad är att det även ska lämnas upplysningar om den ekonomiska effekten av sådana händelser.

Artikeln är som utgångspunkt inte tillämplig på små företag. Medlemsstaterna får dock, enligt artikel 16.2, ställa motsvarande krav även på dessa företag.

²⁰ Se prop. 1995/96:10 del 2, s. 231.

²¹ Se prop. 1995/96:10 del 2, s. 102.

Utredningen

Bestämmelsen i artikel 17.1 q i det nya direktivet om händelser som har inträffat efter räkenskapsårets slut torde ta sikte på sådana händelser som inte "återspeglas" i balansräkningen eller resultaträkningen. Händelser som har inträffat först efter räkenskapsårets slut men som enbart bekräftar ett förhållande som får antas ha förelegat redan på balansdagen ska i första hand ge avtryck i balansräkningen eller resultaträkningen (så bör t.ex. en först efter räkenskapsårets utgång inträffad konkurs som beror på händelser under det räkenskapsåret föranleda att fordringar på konkursgäldenären som förelåg vid årsskiftet skrivs ned). I andra fall har emellertid en efter räkenskapsåret inträffad händelse ingen koppling till tidigare förhållanden (t.ex. en kraftig värdenedgång på företagets placeringar vilken har inträffat efter räkenskapsårets slut). En sådan händelse ska inte påverka balansräkningen eller resultaträkningen för det gångna räkenskapsåret. Det är, som utredningen uppfattar det, enbart händelser av detta slag som aktualiserar upplysningar av det slag som anges i den nu aktuella direktivbestämmelsen.

Det nya direktivet kräver att upplysningarna lämnas i not, inte – som i gällande svensk rätt – i förvaltningsberättelsen. ÅRL bör ändras i enlighet med detta. Därvid finns det också anledning att formulera om upplysningskravet så att det tydligt ger uttryck för att det enbart avser upplysningar om sådant som inte följer redan av balansräkningen eller resultaträkningen. Av lagtexten bör också framgå – i enlighet med vad direktivet kräver – att den ekonomiska effekten av händelsen ska redovisas.

En särskild fråga är om Sverige bör utnyttja den möjlighet som artikel 16.2 ger att låta även små företag omfattas av upplysningskravet. Mot bakgrund av den stora praktiska betydelse som upplysningar av detta slag kan ha anser utredningen att upplysningskyldigheten bör gälla samtliga företag som omfattas av ÅRL.

I utredningens lagförslag har upplysningskravet tagits in i 5 kap. 24 § ÅRL.

Utredningen återkommer i avsnitt 9.2.2 till frågan om upplysningar om väsentliga händelser efter räkenskapsårets slut.

8.12 Upplýsningar om transaktioner med närstående

Förslag: De förändringar i definitionen av ”närstående” som har gjorts i IAS 24 ges genomslag i ÅRL:s upplysningskrav avseende transaktioner med närstående parter. Detta medför följande förändringar i närståendekretsen i ÅRL.

- Samtliga koncernföretag ska anses vara närstående till koncernens samtliga intresseföretag och gemensamt styrda företag. Två intresseföretag ska däremot inte anses som närstående med varandra.
- Om ett företag är samägare till två eller flera gemensamt styrda företag, ska dessa anses som närstående till varandra.
- Om en person utövar bestämmande, gemensamt bestämmande eller betydande inflytande över ett företag, ska det företaget anses vara närstående även till företag som denna persons närmaste familjemedlemmar utövar ett bestämmande eller gemensamt bestämmande inflytande över.

Två företag ska emellertid inte längre anses som närstående om ett av dem står under betydande inflytande av en person och det andra står under betydande inflytande av den personens nära familjemedlem.

Två företag ska inte heller anses som närstående enbart på grund av att ett av dem står under betydande inflytande av en person som är styrelseledamot, verkställande direktör eller någon annan ledande befattningshavare i det andra företaget.

De begränsade upplysningskraven beträffande transaktioner med närstående parter som gäller särskilt för mindre publika aktiebolag utmönstras från ÅRL.

I affärsverksamhet förekommer det ofta transaktioner där ena parten är närstående till den andra. Ett avtal kan t.ex. ha träffats mellan ett företag och en styrelseledamot i företaget eller mellan denna styrelseledamot och ett dotterföretag till företaget. Sådana transaktioner genomförs ibland på villkor som inte skulle tillämpas om parterna inte hade varit närstående. Det kan gälla försäljning av företagets tillgångar till underpris eller inköp av varor och tjänster till överpris. Detta kan vara till nackdel för företagets ägare eller andra intressenter. Det finns därför ett intresse av företagets

redovisning ger viss insyn i sådana transaktioner. Den internationella redovisningsstandarden IAS 24 behandlar upplysningar om transaktioner med närstående. Kommissionen har antagit IAS 24 i enlighet med IAS-förordningen.²² Av IAS 24 följer en skyldighet för företag som tillämpar standarden att lämna långtgående upplysningar om närståendetransaktioner av olika slag. Artikel 43.1.7 b i det fjärde bolagsrättsliga direktivet ställer krav på att även företag som inte tillämpar IAS 24 lämnar viss information om sådana transaktioner.

Artikel 17.1 r i det nya direktivet motsvarar huvudsakligen artikel 43.1.7 b i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. I det tidigare direktivet begränsas dock upplysningskraven beträffande transaktioner med närstående uttryckligen till sådana transaktioner som har varit betydande ("material"). Vidare gäller kraven i det tidigare direktivet endast sådana transaktioner som inte har genomförts på marknadsmässiga villkor. Enligt det nya direktivet är utgångspunkten i stället att samtliga transaktioner ska redovisas, fastän medlemsstaterna får begränsa upplysningskraven till sådana transaktioner som inte har genomförts på marknadsmässiga villkor. Liksom enligt det fjärde bolagsrättsliga direktivet får medlemsstaterna tillåta att upplysningar inte lämnas om transaktioner som har ingåtts mellan två eller flera företag inom en koncern, förutsatt att det eller de dotterföretag som är part i transaktionen ägs helt och hållet av ett företag inom koncernen.

Enligt det fjärde bolagsrättsliga direktivet ska upplysningar om närståendetransaktioner som utgångspunkt lämnas av samtliga företag som omfattas av direktivets tillämpningsområde. Medlemsstaterna får emellertid begränsa uppgiftsskyldigheten för små och medelstora företag på visst sätt, varvid särskilda bestämmelser får tillämpas på publika aktieföretag.

I det nya direktivet är utgångspunkten i stället att upplysningar om närståendetransaktioner ska lämnas av medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse. Medlemsstaterna får dock *dels* kräva att även små företag redovisar vissa närståendetransaktioner, *dels* undanta medelstora företag från en del av kraven. Någon särreglering för publika bolag finns inte. I direktivet preciseras vilka upplysningar som medelstora företag under alla förhållanden ska lämna, nämligen upplysningar om transaktioner mellan företaget och ägare som har ett ägarintresse i företaget,

²² Europaparlamentets och Rådets förordning (EG) nr 1606/2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder.

transaktioner mellan företaget och andra företag som företaget har ett ägarintresse i och transaktioner mellan företaget och ledamöter i företagets administrations-, lednings- eller kontrollorgan.

Det nya direktivet och IAS 24

Av artikel 2.3 i det nya direktivet följer att begreppet närstående i direktivet ska ha samma betydelse som i de internationella redovisningsstandarder som har antagits i enlighet med IAS-förordningen. Härmed avses IAS 24 som har antagits av Kommissionen genom förordning 632/2010/EU.²³ Det fjärde bolagsrättsliga direktivet²⁴ hänvisar till IAS 24 i dess lydelse från 2003 (nedan IAS 24 (2003)) och ÅRL har tidigare anpassats till definitionen av närstående i den standarden. Några anpassningar till de ändringar som därefter har skett i IAS 24 har inte gjorts.

I den nya lydelsen av IAS 24 har närståendebegreppet gjorts mer symmetriskt än tidigare. Om exempelvis företaget A ska anses som närstående till företaget B, när B lämnar upplysningar om sina närståendetransaktioner, ska B anses som närstående till A när A fullgör sin upplysningsskyldighet. Sedan tidigare har denna symmetri förelegat i IAS 24 mellan företag i en och samma koncern men inte i samma utsträckning mellan företag i en koncern och företagets, respektive koncernens, intresseföretag och joint ventures samt de fysiska personer som företaget eller koncernen är anknutna till.

Genom den nya lydelsen av IAS 24 har närståendedefinitionen i standarden även utvidgats så att den omfattar följande:

1. Alla koncernföretag är närstående till varandra. De är också närstående till koncernens samtliga intresseföretag och joint ventures.
2. Om ett företag är samägare i två eller flera joint ventures, är dessa att anse som närstående till varandra. Likaså är ett företags joint venture och intresseföretag närstående till varandra. Två intresseföretag ska däremot inte anses som närstående med varandra.

²³ Förordningen har sedermera ändrats genom förordning 1254/2012/EU – följdändringar vid antagande av IFRS 10–12.

²⁴ Artikel 43.1.7 b sista stycket i det fjärde bolagsrättsliga direktivet.

3. Ett företag A som står under bestämmande eller gemensamt bestämmande inflytande av en person som är en av nyckelpersonerna i ledande ställning i företag B ska redovisa en transaktion med företag B som en närståendetransaktion.
4. Om en person utövar ett bestämmande eller gemensamt bestämmande inflytande över ett företag, ska andra företag som personen utövar ett bestämmande, gemensamt bestämmande eller betydande inflytande över anses som närstående till det första företaget och vice versa.
5. Om en person utövar bestämmande, gemensamt bestämmande eller betydande inflytande över ett företag, ska det företaget anses vara närstående även till företag som denna persons närmaste familjemedlemmar utövar ett bestämmande eller gemensamt bestämmande inflytande över.
6. Om ett rapporterande företag av det slag som avses i 5 kap. 12 a § första stycket 12 ÅRL²⁵ förvaltar pensionsmedel åt andra företag, är de företag som har avsatt medel i företaget²⁶ att anse som närstående till det rapporterande företaget.

Definitionen har dock även begränsats i förhållande till IAS 24 (2003), bl.a. på följande sätt.

1. Två företag ska inte anses som närstående om ett av dem står under betydande inflytande av en person och det andra står under betydande inflytande av den personens nära familjemedlem.
2. Två företag ska inte heller anses som närstående om ett av dem står under betydande inflytande av person som är en nyckelperson i ledande ställning i det andra företaget.

IAS 24 innehåller även uttryckliga undantag från kretsen av närstående. Två företag ska sålunda inte anses som närstående enbart därför att de har en gemensam styrelseledamot eller annan nyckelperson i ledande ställning eller därför att en nyckelperson i ledande ställning i ett företag har ett betydande inflytande över det andra företaget (punkten 11 a). Inte heller ska två samägare anses som närstående enbart därför att de utövar ett gemensamt bestämmande inflytande över ett gemensamt styrt företag. Finan-

²⁵ I IAS 24 benämnt "plan för ersättning efter avslutad anställning till förmån för anställda i andra företag".

²⁶ I IAS 24 benämnda "de stödjande arbetsgivarna".

siärer, fackföreningar, allmännyttiga företag och offentliga myndigheter, som inte har ett bestämmande inflytande, gemensamt bestämmande inflytande eller betydande inflytande över det rapporterade företaget, är inte heller att anse som närstående. Slutligen följer det av IAS 24 att en kund, leverantör, franchisegivare, distributör eller generalagent med vilken ett företag har en betydande affärsvolym inte är att anse som närstående till det rapporterade företaget enbart till följd av det ekonomiska beroende som detta förhållande kan medföra.

Gällande rätt och förändringar i internationella redovisningsstandarder

Genom regleringen i 5 kap. 12 a och 12 b §§ ÅRL har svensk rätt anpassats till det fjärde bolagsrättsliga direktivets bestämmelser om upplysningar om transaktioner med närstående parter samt till IAS 24 (2003). Regleringen ålägger större företag att lämna upplysningar om betydande transaktioner som på andra än marknadsmässiga villkor har gjorts med koncernföretag, intresseföretag, gemensamt styrda företag, pensionsbolag²⁷ eller företaget närstående fysiska personer samt företag under visst inflytande av dessa. För vissa mindre företag – nämligen sådana som utgör publika aktiebolag – gäller begränsade upplysningskrav. Bland annat ska uppgift lämnas om transaktionernas art och totala belopp. Vidare ska det lämnas uppgift om det föreliggande närståendeförhållandet samt andra uppgifter om transaktionerna som är nödvändiga för att bedöma företagets ställning.

I IAS 24 (2003) används olika begrepp för att definiera begreppet närstående part. Vissa begrepp definieras i sin tur i standarden, t.ex. ”nyckelpersoner i ledande ställning”, medan andra begrepp definieras i andra standarder som IAS 24 (2003) hänvisar till. Dessa begrepp har i svensk rätt behandlats olika från fall till fall. Den tidigare definitionen av gemensamt styrt företag i IAS 24 (2003) har ensam fått ligga till grund för de upplysningskrav som gäller för transaktioner med sådana företag enligt 5 kap. 12 a § första stycket 5 ÅRL. En motsvarande anpassning av närståendekretsen i svensk rätt till begreppen ”bestämmande inflytande” och ”betydande

²⁷Juridiska personer vars huvudsakliga verksamhet är att förvalta tillgångar som (det rapporterade) företaget har avsatt för ersättningar till personer som avslutat sin anställning i företaget eller till det rapporterade företaget närstående juridiska personer (5 kap. 12 a första stycket 12 ÅRL).

inflytande” har dock inte gjorts. Skälet till det är bland annat att koncerndefinitionen i de internationella redovisningsstandarderna, till skillnad mot koncerndefinitionen i svensk rätt (jfr 1 kap. 4 § ÅRL), inte uppställer något krav på ägarandel. Vidare skiljer sig definitionerna av intresseföretag åt (jfr 1 kap. 5 § ÅRL). Kretsen av närstående i 5 kap. 12 a § ÅRL har i stället anpassats till såväl definitionerna av koncern, dotterföretag och intresseföretag i ÅRL som definitionerna i internationella redovisningsstandarder (jfr 5 kap. 12 a § första stycket 1–4 ÅRL). Utredningen gör i det följande en mer detaljerad genomgång av de svenska bestämmelserna och de förändringar som har genomförts i relevanta internationella redovisningsstandarder.

Koncernföretag

Enligt 5 kap. 12 a § första stycket 1 ÅRL ska upplysningar lämnas om transaktioner som på andra än marknadsmässiga villkor har genomförts med andra koncernföretag. Vad som avses med koncern framgår av 1 kap. 4 § ÅRL. Med koncern likställs i detta sammanhang annan företagsgrupp av motsvarande slag. Det handlar om sådana situationer då något annat rättssubjekt än ett moderföretag i ÅRL:s mening kontrollerar gruppen, t.ex. ett utländskt företag.²⁸ Av förarbetena till aktiebolagslagen framgår att begreppet ”företagsgrupp av motsvarande slag” i den lagens bemärkelse innefattar koncerner som avses i 1 kap. 4 § ÅRL, 1 kap. 4 § lagen om ekonomiska föreningar och 1 kap. 5 § stiftelselagen (1994:1220). Även det fallet då en fysisk person eller en kommun på grund av aktie- eller andelsinnehav kontrollerar en företagsgrupp är avsett att omfattas av begreppet.

5 kap. 12 a § första stycket 2 ÅRL avser upplysningar om transaktioner som har genomförts med en juridisk person över vilken företaget utövar ett bestämmande inflytande eller som utövar ett bestämmande inflytande över företaget utan att det föreligger en koncern eller en sådan annan företagsgrupp som avses i punkten 1. Det kan vara fråga om fall då ett bestämmande inflytande utövas utan att, som koncerndefinitionen i ÅRL förutsätter, moderföretaget innehar andelar i den ifrågavarande juridiska personen.

²⁸ Se prop. 2008/2009:71 s. 99 som beträffande begreppet företagsgrupp av motsvarande slag hänvisar till förarbetena till 8 kap. 23 i aktiebolagslagen, prop. 1997/98:99 s. 218.

Enligt IAS 24 (2003) innebär ”bestämmande inflytande” en rätt att utforma ett företags finansiella och operativa strategier i syfte att erhålla ekonomiska fördelar. Begreppet ”bestämmande inflytande” har sedermera utvecklats i internationella redovisningsstandarder. Enligt IFRS 10, som IAS 24 hänvisar till, anses numera en investerare ha ”bestämmande inflytande” över ett investeringsobjekt när investeraren exponeras för, eller har rätt till, rörlig avkastning från sitt engagemang i investeringsobjektet och kan påverka avkastningen genom sitt inflytande över investeringsobjektet. Liksom tidigare ställs det inte något krav på ägarandel för att ett bestämmande inflytande ska anses föreligga.

Intresseföretag

Motsvarande upplysningskrav gäller enligt 5 kap. 12 a § första stycket 3 ÅRL i fråga om transaktioner där det ena företaget är intresseföretag, i den mening som avses i 1 kap. 5 § ÅRL, till det andra företaget. Enligt punkten 4 gäller motsvarande upplysningskrav även när det ena företaget utövar ett betydande inflytande över det andra företags driftsmässiga och finansiella styrning utan att det föreligger ett sådant andelsinnehav som krävs enligt definitionen av intresseföretag. IAS 24 (2003) hänvisar i denna del till IAS 28 som innehåller en definition av begreppet intresseföretag.²⁹ Ett intresseföretag är enligt den definitionen ett företag som ägarföretaget har ett betydande inflytande över och som varken är ett dotterföretag eller ett joint venture. Betydande inflytande innebär vidare, enligt IAS 28, att ägarföretaget kan delta i de beslut som rör ett företags finansiella och operativa strategier utan att kunna bestämma över dessa strategier.

Även begreppet ”betydande inflytande”, såsom det definieras i internationella redovisningsstandarder, har därefter genomgått förändringar. Enligt IAS 28 i dess senaste lydelse³⁰ innebär begreppet att ett ägarföretag kan delta i de beslut som rör ett företags finansiella och operativa strategier utan att ha vare sig bestämmande inflytande eller gemensamt bestämmande inflytande över dessa strategier. ”Gemensamt bestämmande inflytande” innebär enligt IFRS 11 ett i avtal reglerat gemensamt utövande av

²⁹ Definitionen har sedermera ändrats.

³⁰ IAS 28 är antagen av EU-kommissionen genom förordning 1126/2008/EG och senast ändrad genom förordning 1255/2012/EU.

det bestämmande inflytandet över en verksamhet. Ett gemensamt bestämmande inflytande föreligger endast om de parter som delar på inflytandet måste ge sitt samtycke till åtgärder som avser de relevanta verksamheterna.

Joint ventures och gemensamt styrda företag

De särskilda upplysningskraven för närståendetransaktioner gäller enligt 5 kap. 12 a § första stycket 5 ÅRL även transaktioner som har genomförts med en juridisk person som verkar i enlighet med en överenskommelse mellan företaget och en eller flera andra parter om att gemensamt bedriva ekonomisk verksamhet och att gemensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna verksamhet. Bestämmelsen avser gemensamt styrda företag och har utformats med utgångspunkt i definitionen i IAS 31, till vilken IAS 24 (2003) hänvisar.

IAS 31 *Andelar i joint ventures* har numera ersatts av IFRS 11 *Samarbetsarrangemang* och begreppen har ändrats, jfr vad utredningen har uttalat beträffande gemensamt styrda företag i avsnitt 5.2.

Närstående fysiska personer

Upplysningskraven i 5 kap. 12 a § ÅRL omfattar enligt paragrafens första stycke 6 även transaktioner med fysiska personer som utövar ett betydande inflytande över företaget. Se ovan angående 5 kap. 12 a § första stycket 3 och 4 ÅRL beträffande begreppet betydande inflytande.

Enligt 5 kap. 12 a § första stycket 7 ÅRL gäller motsvarande upplysningskrav även i fråga om transaktioner med styrelseledamöter, verkställande direktör och andra ledande befattningshavare i företaget och dess moderföretag. Med moderföretag jämställs ett motsvarande utländskt rättssubjekt. Motsvarande bestämmelse i IAS 24 (2003) talar om ”nyckelpersoner i ledande ställning” vilka har befogenhet och ansvar för planering, ledning och styrning av företagets verksamhet, direkt eller indirekt, däribland företagets styrelseledamöter (såväl sådana som är anställda i företaget som andra). Bestämmelsen i svensk rätt har ett något vidare tillämpningsområde. Med ledande befattningshavare avses detsamma som

”person i företagets ledning” i 5 kap. 18 b § ÅRL, dvs. främst personer som ingår i ledningsgrupper eller liknande organ och chefer som är direkt underställda den verkställande direktören.³¹ Definitionen av närstående part i IAS 24 har, såvitt avser nyckelpersoner i ledande ställning, inte ändrats i sak.

Av 5 kap. 12 a § första stycket 8 ÅRL följer att upplysningar vidare ska lämnas om transaktioner med vissa kategorier av släktingar till en sådan befattningshavare som avses i någon av de två föregående punkterna (6 och 7). Punkten 9 omfattar andra familjemedlemmar än sådana som avses i punkten 8 under förutsättning att relationen mellan befattningshavaren och familjemedlemmen är sådan att befattningshavaren kan väntas påverka familjemedlemmen i dennes kontakter med företaget. Den omfattar också den situationen att befattningshavaren kan förväntas påverkas av familjemedlemmen i sina egna kontakter med företaget. 5 kap. 12 a § första stycket 10 ÅRL tar sikte på personer, som – utan att vara sådana familjemedlemmar som avses i de föregående punkterna – är ekonomiskt eller på annat sätt beroende av befattningshavaren eller dennes make eller sambo. Det kan t.ex. handla om en underårig person som ingår i samma hushåll som befattningshavaren utan att i rättslig mening stå under dennes eller makens/sambons vårdnad. Bestämmelserna har utformats med hänsyn till vad som sägs i IAS 24 (2003) om det i standarden använda uttrycket ”nära familjemedlem”. Uttrycket används alltså i IAS 24 med till synes samma innebörd som tidigare.

Enligt 5 kap. 12 a § första stycket 11 ÅRL ska motsvarande upplysningar lämnas om transaktioner som har genomförts med en juridisk person över vilken en person som avses i punkterna 6–10 har ett betydande inflytande (se ovan vad utredningen uttalat angående 5 kap. 12 a § första stycket 3 och 4 ÅRL beträffande begreppet betydande inflytande). Motsvarande bestämmelse i IAS 24 (2003) behandlar också det fallet då den fysiska personen utövar ett bestämmande inflytande eller innehar en betydande andel av rösterna. Eftersom den fysiska personen i båda dessa fall får anses ha också ”ett betydande inflytande”, har lagstiftaren inte ansett det nödvändigt att i lagtexten ta upp även dessa båda situationer.³²

³¹ Jfr prop. 2002/03:56 s. 21, se även prop. 2005/06:186 s. 50.

³² Se prop. 2008/2009:71 s. 100.

Pensionsbolag

Enligt 5 kap. 12 a § första stycket 12 ÅRL ska upplysningar vidare lämnas om vissa transaktioner som har genomförts med en juridisk person vars huvudsakliga verksamhet är att förvalta tillgångar som företaget har avsatt för ersättningar till personer som har avslutat sin anställning i företaget eller i en sådan juridisk person som avses i 1, 2, 3, 4, 5 eller 11. Bestämmelsen har sin grund i punkten 9 g i IAS 24 (2003), som omfattar ”plan för ersättningar efter avslutad anställning till förmån för anställda i företaget, eller till ett företag som är närstående till företaget”. Lagtextens krav på att förvaltningen av medlen ska vara den juridiska personens huvudsakliga verksamhet är avsett att utesluta självständiga fondförvaltare, banker m.fl. som företaget har anlitat för att förvalta anställdas pensionsmedel eller dylikt.³³

Upplysningskyldighet för publika aktiebolag

Av 5 kap. 12 a § andra stycket ÅRL framgår att en viss upplysningskyldighet även åvilar vissa mindre företag, nämligen mindre företag som utgör publika aktiebolag. Sådana företag ska således lämna upplysningar om transaktioner som har skett med aktieägare med betydande aktieinnehav eller med styrelseledamöter.

Undantag för koncerninterna transaktioner

I 5 kap. 12 a § tredje stycket ÅRL undantas vissa koncerninterna transaktioner från upplysningskraven. Detta gäller för det första transaktioner mellan ett moderföretag och dess helägda dotterföretag. Bestämmelsen, som motsvarar vad som föreskrivs i artikel 43.1.7 b tredje stycket i det fjärde bolagsrättsliga direktivet, innebär att varken moderföretaget eller dotterföretaget behöver redovisa det slaget av transaktioner. För det andra undantas transaktioner mellan dotterföretag, under förutsättning att det rör sig om inom koncernen helägda dotterföretag.

³³ Se prop. 2008/2009:71 s. 101.

Omfattningen av upplysningarna

Av 5 kap. 12 b § ÅRL följer att det ska lämnas uppgift om transaktionernas art och det totala belopp som transaktionerna omfattar och uppgift om vilket slags närståendeförhållande som föreligger. Det ska även lämnas andra uppgifter om transaktionerna som är nödvändiga för att bedöma företagens ställning. Uppgifter om flera transaktioner får lämnas i samlad form, om de avser samma typ av transaktioner och uppgifter om de enskilda transaktionerna inte är nödvändiga för att bedöma vilken inverkan transaktionerna har på företagens ställning. Bestämmelserna motsvarar artikel 43.1.7 b första stycket i det fjärde bolagsrättsliga direktivet (artikel 17.1 r första stycket i det nya direktivet).

Utredningen

Såväl tillkomsten av det nya redovisningsdirektivet som förändringarna i IAS 24 gör det enligt utredningens mening nödvändigt att ändra ÅRL:s bestämmelser om närståendetransaktioner. Utredningen redogör i det följande först för de lagändringar som är påkallade av det nya direktivet. Därefter följer en redogörelse för de lagändringar som ändringarna i IAS 24 föranleder.

Omfattningen av upplysningsskyldigheten och bestämmelsernas tillämpningsområde

Utformningen av det nya direktivet medför att medlemsstaterna numera har en valmöjlighet vad gäller omfattningen av företagens skyldighet att lämna upplysningar om transaktioner med närstående parter. Upplysningsskyldigheten kan utformas så att den avser endast transaktioner som inte har genomförts under normala marknadsvillkor. Men det nya direktivet ger också ett uttryckligt utrymme för att låta uppgiftsskyldigheten träffa samtliga transaktioner med närstående, oberoende av om de har gjorts på icke marknadsmässiga grunder. Utredningen ser dock ingen anledning att utvidga upplysningskraven. Sverige bör därför utnyttja den möjlighet till undantag som det nya direktivet ger. Upplysningskravet i ÅRL bör således inte heller i framtiden omfatta sådana transaktioner som har genomförts på marknadsmässiga villkor.

Kravet på upplysningar om närståendetransaktioner är i dag begränsat till ”betydande transaktioner”, vilket motsvarar vad som sägs i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. Begränsningen till betydande transaktioner finns inte kvar i det nya direktivet. Den bör därför tas bort även i ÅRL. Det kan tilläggas att också kravet på upplysningar om närståendetransaktioner kommer att vara underordnat den generella väsentlighetsprincipen som genom utredningens förslag tas in i ÅRL. Upplysningar om närståendetransaktioner kommer därmed alltid att kunna utelämnas om effekten av utelämnandet är oväsentlig för redovisningens användare (se avsnitt 6.4).

Tidigare undantagsbestämmelser för publika aktiebolag i det fjärde bolagsrättsliga direktivet har i det nya direktivet ersatts av bestämmelser som ger medlemsstaterna möjlighet att själva avgöra om medelstora företag ska omfattas av upplysningsskyldigheten eller av endast en mera begränsad upplysningsskyldighet. Medlemsstaterna får därvid tillåta att ett medelstort företag begränsar upplysningarna om transaktioner med närstående parter till transaktioner som har ingåtts med ägare som innehar ett ägarintresse i företaget, företag i vilka företaget självt har ett ägarintresse och ledamöter i företagets administrations-, lednings- eller kontrollorgan (artikel 17.1 r fjärde stycket). Utredningens förslag innebär att denna option inte utnyttjas. Det är dock en fråga som utredningen får återkomma till i slutbetänkandet.

Det nya direktivet ger även utrymme för att ställa begränsade krav på upplysningar om närståendetransaktioner på små företag. Enligt 5 kap. 12 a § andra stycket ÅRL ska även mindre publika aktiebolag under vissa förutsättningar lämna upplysningar om närståendetransaktioner. Svensk rätt ställer således i viss utsträckning krav på företag som enligt det nya direktivet är att anse som små företag. I och med att publika aktiebolag i utredningens förslag kategoriseras som företag av allmänt intresse, oberoende av storlek, saknas det anledning att behålla särregleringen för mindre (små) publika aktiebolag. Bestämmelserna i 5 kap. 12 a § andra stycket ÅRL bör därför upphävas.

Kretsen av närstående

Närståendekretsen har i svensk rätt avgränsats på ett sätt som i sak överensstämmer med definitionen i IAS 24 (2003). Som ovan har framgått har närståendedefinitionen i IAS 24, vilken det nya direktivet hänvisar till, förändrats. Närståendebegreppet har gjorts mer symmetriskt än tidigare och av standarden följer att företag ska anses som närstående till varandra då respektive företag uppfyller sin upplysningsskyldighet (se exempel ovan). Detta medför att de svenska bestämmelserna bör anpassas i motsvarande utsträckning. Kretsen av närstående i ÅRL bör därför vidgas så att den omfattar intresseföretag och gemensamt styrda företag³⁴ till *samtliga* koncernföretag i den eller de koncerner som det rapporterade företaget ingår i. I ÅRL måste också tas in bestämmelser om att även två gemensamt styrda företag med en gemensam samägare ska anses som närstående till varandra. Enligt IAS 24 ska dock två (intresse-) företag som står under betydande inflytande av ett och samma företag inte anses som närstående till varandra. Regelverket bör anpassas även till detta.

Koncernbegreppet i IAS 24

Koncernbegreppet i IAS 24 bygger enbart på att ett företag har ett bestämmande inflytande över ett eller flera andra företag. Något krav på att moderföretaget även har en ägarandel i det eller de andra företagen (jfr 1 kap. 4 § ÅRL) uppställs inte. Regleringen i 5 kap. 12 a § ÅRL tar hänsyn till detta på så sätt att upplysningskraven gäller även vid sådana "koncernliknande förhållanden" där någon ägarandel inte föreligger (punkten 2). Såsom har berörts i avsnitt 5.1 har utredningen inte funnit att genomförandet av det nya direktivet kräver att koncerndefinitionen ändras så att den överensstämmer med det koncernbegrepp som präglar de internationella redovisningsstandarderna. Utredningen har heller inte föreslagit att en sådan anpassning görs. För att svensk rätt ska stå i överensstämmelse med det nya direktivet och närståendekretsen i IAS 24 är det emellertid nödvändigt att kretsen av närstående i ÅRL, på motsvarande sätt som i hittills gällande rätt, omfattar sådana "koncernliknande förhållanden". Denna reglering behöver emellertid anpassas till IAS 24 på så sätt att företagsgrupper, i vilka ett företag har ett bestämmande inflytande över de övriga företagen

³⁴ Jfr, beträffande begreppet gemensamt styrda företag, avsnitt 5.2.

i gruppen utan att ha någon ägarandel i dessa, jämställs fullt ut med koncerner.

Det förekommer emellertid också andra koncernliknande förhållanden som faller utanför ÅRL:s koncerndefinition, därför att "moderföretaget" inte är ett "företag" i ÅRL:s mening men där "koncernföretagen" likväl bör – för att regleringen ska ligga i linje med IAS 24 – anses som närstående till varandra. Detta gäller framför allt företagsgrupper som kontrolleras av en kommun. Regleringen av närståendetransaktioner bör, liksom hittills, avse även sådana företagsgrupper. Definitionen av närstående i IAS 24 utesluter nämligen inte att en stat eller offentlig myndighet kan ha ett bestämmande inflytande över företag i en företagsgrupp och dessa kan därmed anses som närstående till ett sådant företag. Med begreppet stat avses i IAS 24 statsmakten, offentliga myndigheter samt byråer och liknande organ oavsett om dessa är lokala, nationella eller internationella, se definitioner i punkten 9. Enligt punkten 25 undantas ett rapporterende företag dock från upplysningsskyldigheten beträffande transaktioner med en stat som har bestämmande, gemensamt bestämmande eller betydande inflytande över det rapporterende företaget. Undantaget gäller även transaktioner med till staten närstående företag.

Som har redogjorts för ovan ska begreppet närstående i det nya direktivet ges samma betydelse som i IAS 24. Någon hänvisning till vare sig de upplysningskrav eller de undantag som finns i standarden görs emellertid inte utan ramarna för upplysningskraven i det nya direktivet ges uteslutande i direktivet (artikel 17.1 r). I det nya direktivet finns inte någon bestämmelse som innebär att de "koncernliknande" företagsgrupper som nu diskuteras kan uteslutas från kretsen av närstående. Det framstår därför som nödvändigt att vid tillämpningen av närståendebestämmelserna även fortsättningsvis jämställa sådana företagsgrupper som på grund av aktie- eller andelsinnehav kontrolleras av en kommun med koncerner. När det gäller företagsgrupper som ytterst kontrolleras av staten torde dessa falla in under koncerndefinitionen i 1 kap. 4 § ÅRL. Någon särreglering beträffande sådana företagsgrupper är således inte nödvändig.

Vad som nu har sagts innebär att det finns två principiellt olika fall då en koncernliknande företagsgrupp i detta sammanhang bör jämföras med en koncern. Det ena fallet är då företagsgruppen hade utgjort en koncern, om "moderföretaget" hade innehaft en ägarandel i "dotterföretagen". Det andra är då "moderföretaget"

inte är ett företag i ÅRL:s mening. Utredningen föreslår att dessa båda fall sammanfattas i en gemensam bestämmelse. I denna bör anges att man, vid tillämpningen av närståendereglerne, med koncern ska jämställa en företagsgrupp som kontrolleras av ett företag eller ett annat rättssubjekt som inte är ett moderföretag i ÅRL:s mening.

Intresseföretag i IAS 24

Också definitionen av intresseföretag i IAS 24 skiljer sig från den motsvarande definitionen i de bolagsrättsliga direktiven och svensk lag. Detta beaktas i ÅRL genom en särskild bestämmelse i 5 kap.

12 a § första stycket 4. I 5 kap. 12 a § första stycket 3 behandlas den situationen då det föreligger ett intresseföretagsförhållande i den mening som avses i 1 kap. 5 § ÅRL. Samma upplysningskrav som gäller i den situationen gäller enligt 5 kap. 12 a § första stycket 4 när ett betydande inflytande utövas över en annan juridisk person utan att det föreligger ett sådant andelsförhållande som anges i 1 kap. 5 §. På liknande sätt som beträffande koncernförhållanden är det nödvändigt att kretsen av närstående i svensk rätt även fortsättningsvis omfattar dessa "intresseföretag". I lagen bör därför anges att med intresseföretag ska jämföras ett sådant företag som skulle ha utgjort ett intresseföretag om 1 kap 5 § ÅRL inte hade innehållit krav på ägarandel.

Närstående fysiska personer samt företag som står under inflytande av dessa

Även kretsen av närstående fysiska personer samt företag som står under inflytande av dessa närstående behöver anpassas till de förändringar som har gjorts i IAS 24. Av 5 kap. 12 a § första stycket 11 ÅRL följer att en juridisk person över vilken en till det rapporterade företaget närstående fysisk person har ett betydande eller bestämmande inflytande är att anse som närstående, oberoende av vilken kategori av närstående som den fysiska personen tillhör.³⁵

Förändringarna i IAS 24 innebär att två företag inte längre är att anse som närstående om ett av dem står under betydande inflytande av en person och det andra företaget står under betydande inflytande av den personens nära familjemedlem. Liksom tidigare anses emellertid två företag som närstående om det ena företaget står

³⁵ En styrelseledamot, verkställande direktör eller liknande befattningshavare, den som är gift, är sambo med eller förälder till sådana befattningshavare eller personer med i vart fall betydande inflytande över det rapporterade företaget m.fl., se 5 kap. 12 a § 7–12 ÅRL.

under bestämmande inflytande av en person och det andra står under betydande inflytande av den personens nära familjemedlem. Kretsen av närstående fysiska personer har således begränsats. Motsvarande förändringar bör göras i ÅRL.

Även i ytterligare ett avseende finns det anledning att ändra bestämmelserna om kretsen av närstående. I 5 kap. 12 a § 7 ÅRL anges att en styrelseledamot, verkställande direktör eller annan ledande befattningshavare i företaget, dess moderföretag eller motsvarande utländskt rättssubjekt ska anses som närstående till företaget. Hänvisningen till utländska rättssubjekt är emellertid överflödig, eftersom ÅRL:s koncerndefinition inte utesluter att moderföretaget är ett utländskt företag. Hänvisningen till sådana företag bör därför tas bort.

Undantag från kretsen av närstående i IAS 24

De begränsningar i närståendebegreppet som närståendedefinitionen i IAS 24 innehåller (punkterna 11 a–d) återfinns till stor del även i IAS 24 (2003) men har inte uttryckligen genomförts i svensk lagstiftning. Enligt utredningens mening bör dessa uttryckligen framgå av den svenska lagen. I utredningens förslag till lagtext tas dessa begränsningar in i 1 kap. 3 c § ÅRL.

8.13 Notupplysningar för medelstora företag

Förslag: Medelstora företag undantas från lagens krav på notupplysningar om nettoomsättningens fördelning på olika verksamhetsgrenar och marknader samt om arvoden till företagets revisorer.

Artikel 18 i det nya direktivet innehåller särskilda krav på notupplysningar om *dels* nettoomsättningens fördelning på olika verksamhetsgrenar och marknader, *dels* arvoden till företagets revisorer. I förhållande till det fjärde bolagsrättsliga direktivet har bestämmelserna inte ändrats i sak. Däremot har deras tillämpningsområdet inskränkts till stora företag och företag av allmänt intresse.

För svenskt vidkommande kommer direktivets bestämmelser i dag till uttryck i 5 kap. 6 och 21 §§ ÅRL. I 5 kap. 6 § anges att större företag ska, om företagets verksamhetsgrenar eller geo-

grafiska marknader avviker betydligt från varandra, lämna uppgift om nettoomsättningens fördelning på verksamheterna och marknaderna. Bedömningen av om företagets verksamhetsgrenar och marknader avviker betydligt från varandra ska göras med hänsyn till hur företaget normalt organiserar försäljningen av varor och tjänster. Av 5 kap. 21 § ÅRL följer att sådana aktiebolag och handelsbolag som är större företag ska lämna specificerade upplysningar om den sammanlagda ersättningen under räkenskapsåret till var och en av bolagets revisorer och de revisionsföretag där revisorerna verkar.

Utredningen

Kraven på upplysningar om nettoomsättningens fördelning och revisorsarvoden ska enligt det nya direktivet i första hand riktas mot stora företag och företag av allmänt intresse. Som tidigare har framgått finns det inget hinder mot att ställa motsvarande krav även mot medelstora företag. I och med att kraven i svensk rätt inte till någon del träffar små företag bedömer utredningen därför att regleringen i 5 kap. 6 § ÅRL i och för sig är väl förenlig med det nya direktivet.

Eftersom direktivet är tvingande endast såvitt gäller stora företag och företag av allmänt intresse, finns det ändå anledning att överväga om inte tillämpningsområdet bör begränsas till dessa båda företagskategorier. När det gäller upplysningskraven i 5 kap. 6 § ÅRL kan det å ena sidan hävdas att kraven i det enskilda fallet kan vara av värde för en utomstående intressent som vill kunna bedöma företagets resultat och ställning. Upplysningarna kan också vara betydelsefulla från statistiksynpunkt. Dessa synpunkter gör sig särskilt gällande beträffande kravet på upplysningar om nettoomsättningens fördelning på verksamhetsgrenar och marknader. Till bilden hör att det här är fråga om förhållandevis väletablerade upplysningskrav och att de företag som med utredningens förslag kommer att utgöra ”medelstora företag” redan lämnar detta slag av notupplysningar.

Det går samtidigt inte att bortse från att ett upphävande av upplysningskravet skulle innebära en inte helt obetydlig minskning av det administrativa arbetet. Det är angeläget att företagen inte belastas med onödiga administrativa bördor och förenklingsåtgärder bör inte enbart fokuseras på små företag. Utredningen anser därför att

övervägande skäl talar för att Sverige redan nu bör utnyttja den möjlighet till förenkling som det nya direktivet ger i den här delen. Medelstora företag bör således undantas från kravet på upplysning om nettoomsättningens fördelning.

Argumenten för och emot en minskad upplysningsskyldighet gör sig på motsvarande sätt gällande när det gäller direktivets krav på upplysningar om revisorsarvoden. Även i denna del är utredningens slutsats att medelstora företag bör undantas från upplysningskravet.

9 Förvaltningsberättelse m.m.

9.1 Huvuddragen i svensk rätt

9.1.1 Förvaltningsberättelsen

Enligt 2 kap. 1 § första stycket 4 ÅRL ska en årsredovisning alltid innehålla en förvaltningsberättelse. Hur förvaltningsberättelsen ska vara utformad framgår av 6 kap. ÅRL. I årsredovisningen för ett större företag ska det även ingå en finansieringsanalys.¹

ÅRL fordrar att det i förvaltningsberättelsen lämnas upplysningar av i lagen särskilt angivet slag. Det finns inte något som hindrar att där även tas in upplysningar av annat slag. Att upplysningarna tas in i förvaltningsberättelsen befriar dock inte företaget från skyldigheten att i balansräkningen, resultaträkningen eller noterna redovisa sådana upplysningar som enligt lag och god redovisningssed ska redovisas där.

För förvaltningsberättelsen gäller de övergripande kraven i 2 kap. 2 § ÅRL på överskådlighet och iakttagande av god redovisningssed. Vad som sägs i 2 kap. 3 § ÅRL om ”rättvisande bild” är i och för sig inte tillämpligt på förvaltningsberättelsen. Emellertid gäller, enligt 6 kap. 1 § första stycket ÅRL, att förvaltningsberättelsen ska ge en ”rättvisande översikt” över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat. I kravet på en rättvisande översikt ligger att den ska ”återspegla det enskilda bolagets verkliga förhållanden och ge en så allsidig bild som möjligt”.² I 6 kap. 1 § andra stycket ÅRL anges några särskilda upplysningar som företagen ska lämna i förvaltningsberättelsen.³ Enligt *punkten 1* ska det lämnas sådan information som är viktig för bedömning av företagets ställning och resultat och som inte har lämnats på annan plats i årsredo-

¹ I lagförslaget används begreppet kassaflödesanalys, vilket enligt prop. 2013/14:86, ska ersätta uttrycket finansieringsanalys som hittills har använts i ÅRL.

² Se prop. 1995/96:10 del 2, s 231.

³ Innebörden i upplysningskraven, såvitt gäller punkterna 1-5, utvecklas i Bokföringsnämndens uttalande U 96:6.

visningen. I *punkten 2* föreskrivs att upplysning ska lämnas om väsentliga händelser som har inträffat under eller efter räkenskapsåret. Enligt *punkten 3* ska upplysningar lämnas om företagets förväntade framtida utveckling. Därvid ska det också lämnas en beskrivning av väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer som företaget står inför. *Punkten 4* innebär att företagen ska lämna upplysning om verksamhet inom forskning och utveckling. Enligt *punkten 5* ska upplysningar lämnas om eventuella filialer som företaget har i utlandet.

I *punkterna 6–9* uppställs krav på information om förvärv och innehav av egna aktier. Bestämmelserna, som tillkom i samband med att det år 2000 infördes vissa möjligheter för svenska aktiebolag att förvärva egna aktier, går tillbaka på bestämmelser i det andra bolagsrättsliga direktivet.⁴

Paragrafens *tredje stycke* innehåller krav på upplysningar om användningen av finansiella instrument. Det ska bl.a. lämnas upplysningar om tillämpade principer för finansiell riskstyrning och för företagets exponering för risk i olika avseenden. Upplysningar behöver dock lämnas endast ”om det är väsentligt för bedömningen av företagets ställning och resultat”. Enligt det *fjärde stycket* ska förvaltningsberättelsen innehålla de icke-finansiella upplysningar som behövs för förståelsen av företagets utveckling, ställning eller resultat, däribland upplysningar om miljö- och personalfrågor.

I *femte stycket* undantas mindre företag från en del av paragrafens krav på uppgiftslämnande. Mindre företag behöver t.ex. inte lämna upplysningar om framtidsutsikter, om verksamhet inom forskning och utveckling eller om företagets filialer i utlandet.

Enligt 6 kap. 1 a § ÅRL ska förvaltningsberättelsen för ett aktie marknadsbolag innehålla uppgift om de senaste beslutade riktlinjerna för ersättningar till ledande befattningshavare samt styrelsens förslag till nya riktlinjer. Av 6 kap. 2 § ÅRL framgår att förvaltningsberättelsen för aktiebolag och ekonomiska föreningar ska innehålla förslag till dispositioner beträffande bolagets eller föreningens vinst eller förlust. Bestämmelsen ska ses mot bakgrund av de bestämmelser som finns i 7 kap. 10 § aktiebolagslagen och 7 kap. 4 § lagen om ekonomiska föreningar om att bolagsstämman respektive föreningsstämman ska fatta beslut om dispositioner av vinst och förlust.

Enligt 6 kap. 6 § ÅRL ska förvaltningsberättelsen för noterade företag även innehålla en bolagsstyrningsrapport. I bolagsstyrnings-

⁴ Se prop. 1999/2000:34 s. 102 f. Det andra bolagsrättsliga direktivet har numera ersatts av direktiv 2012/30/EU.

rapporten ska bl.a. lämnas information om de principer för bolagsstyrning som företaget tillämpar liksom uppgifter om de viktigaste inslagen i bolagens system för intern kontroll och riskhantering.

Lagens regler om vad en förvaltningsberättelse ska innehålla kompletteras av råd och rekommendationer som har utvecklats inom ramen för god redovisningssed. För icke publika aktiebolag som utgör mindre företag enligt 1 kap. 3 § första stycket ÅRL gäller Bokföringsnämndens allmänna råd, BFNAR 2008:1 (K2).⁵ Av K2 framgår att dessa företag bör upprätta förvaltningsberättelsen enligt en viss uppställningsform och med vissa angivna rubriker och under-rubriker. K2 innehåller även vissa andra uttalanden om vad som ska vara med i en förvaltningsberättelse. Övriga företag som tillämpar ÅRL ska tillämpa Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 20012:1 (K3). Också K3 innehåller uttalanden om vad förvaltningsberättelsen bör innehålla.

9.2 Regleringen i det nya redovisningsdirektivet

Det nya direktivet innehåller, liksom de fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiven, vissa bestämmelser om förvaltningsberättelse. I artiklarna 19 och 20 finns bestämmelser om den förvaltningsberättelse och den bolagsstyrningsrapport⁶ som ska finnas i ett enskilt företags årsredovisning och i artikel 29 bestämmelser om förvaltningsberättelse och upplysningar om intern kontroll i koncernredovisningen.

Som kommer att beröras närmare nedan ger det nya direktivet, liksom det fjärde bolagsrättsliga direktivet, medlemsstaterna vissa möjligheter att undanta små företag från skyldigheten att upprätta förvaltningsberättelse. I fråga om förvaltningsberättelsen innebär dock det nya direktivet ingen full harmonisering. Medlemsstaterna bestämmer således själva om de vill utnyttja direktivets möjligheter att undanta små företag från direktivets krav. De är också fria att kräva att förvaltningsberättelsen ska innehålla andra upplysningar än de som omnämns i direktivet.

⁵ Se BFNAR 2008:1 (K2) p. 1.1.

⁶ I direktivet benämnd "företagsstyrningsrapport".

9.2.1 Upprättande av förvaltningsberättelse

Bedömning: Liksom hittills bör det alltid ingå en förvaltningsberättelse i en årsredovisning respektive en koncernredovisning.

Av artikel 19.3 i det nya direktivet framgår att medlemsstaterna får undanta små företag från skyldigheten att upprätta en förvaltningsberättelse under förutsättning att företaget lämnar vissa i direktivet 2012/30/EU angivna uppgifter om förvärv av egna aktier eller andelar i noterna. Frågan är därför om det bör ske någon ändring av kraven på att upprätta förvaltningsberättelse enligt ÅRL. Syftet med en förvaltningsberättelse är att den ska ge en översikt hur företagets verksamhet, ställning och resultat har utvecklats under året. Förvaltningsberättelsen ska också innehålla hänvisningar till och ytterligare upplysningar om de belopp som tas upp i andra delar av årsredovisningen, om det skulle behövas för att läsarna ska kunna förstå årsredovisningen. För det fall små företag undantogs från kravet på att upprätta förvaltningsberättelse, skulle mycket information som intressenter från olika håll i dag är vana att kunna ta del av inte längre vara lika lättillgänglig. Utredningen gör därför f.n. bedömningen att små företag även fortsättningsvis bör lämna en förvaltningsberättelse på samma sätt som sker i dag. Utredningen kommer dock att återkomma till frågan i slutbetänkandet.

9.2.2 Förvaltningsberättelsens innehåll

Förslag: Upplysningar om viktiga händelser som har inträffat efter räkenskapsårets slut ska i fortsättningen redovisas i noterna.

Det kan vid en jämförelse mellan de tidigare direktiven och artikel 19 i det nya direktivet konstateras att det nya direktivet inte ger anledning till några större förändringar i lagens regler om vad en förvaltningsberättelse ska innehålla. Det finns dock några skillnader mellan de tidigare och det nya direktivet som behöver beaktas.

Först kan noteras att enligt artikel 46 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet ska förvaltningsberättelsen *minst* innehålla en rättvisande översikt över utvecklingen och resultatet av företagets verksamhet

och dess ställning, tillsammans med en beskrivning av de väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer som det står inför. Ordet *minst* återfinns inte i den motsvarande bestämmelsen i det nya direktivet. Detta torde dock inte vara avsett att utgöra en förändring i sak, eftersom direktivet inte heller föreskriver att förvaltningsberättelsen endast får innehålla vissa specificerade uppgifter.

I de tidigare direktiven föreskrivs att förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om viktiga händelser *som har inträffat efter räkenskapsårets slut*. I det nya direktivet finns det inget motsvarande krav på att förvaltningsberättelsen ska innehålla detta slag av upplysningar. I stället sägs det – såsom har behandlats i avsnitt 8.11 – i artikel 1 17.1 q att upplysningar av detta slag ska lämnas i not. Varken direktivets ingress eller Kommissionens uttalanden under utarbetandet av direktivet anger några skäl till detta. Såsom direktivet är utformat är det emellertid enligt utredningens bedömning nödvändigt att ÅRL i fortsättningen kräver att information av det aktuella slaget – som i dag ska lämnas i förvaltningsberättelsen – i stället lämnas i noterna.

Enligt ÅRL ska förvaltningsberättelsen även innehålla uppgifter om *händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret*. Det nya direktivet innehåller ingen direkt motsvarighet till den bestämmelsen. Den ligger emellertid väl i linje med vad som sägs i direktivet om att förvaltningsberättelsen ska ge en rättvisande översikt över företagets utveckling, resultat och ställning. Enligt utredningens mening är det naturligt att alla typer av företag lämnar denna typ av information även i fortsättningen. Bestämmelsen bör alltså finnas kvar.

Varken det fjärde bolagsrättsliga direktivet eller det nya direktivet innehåller någon motsvarighet till bestämmelsen i 6 kap. 1 a § ÅRL om att förvaltningsberättelsen för ett aktiemarknadsbolag ska innehålla uppgift om de senaste beslutade riktlinjerna för ersättningar till ledande befattningshavare samt styrelsens förslag till nya riktlinjer. Det nya direktivet innehåller dock inte heller något som hindrar att svensk lag även i fortsättningen uppställer upplysningskrav av detta slag. Något behov av att ändra i 6 kap. 1 a § ÅRL finns därför inte.

Kravet i 6 kap. 2 § ÅRL på att årsredovisningen för ett aktiebolag eller en ekonomisk förening ska innehålla förslag till vinstdispositioner har utredningen berört i avsnitt 8.10. Enligt artikel 17.1 o i det nya direktivet ska upplysningar av detta slag lämnas i not. Direktivet medger inte heller att medlemsstaterna ålägger små företag att

lämna detta slag av notupplysningar. Utredningen har mot den bakgrunden ställt sig frågan om det är möjligt att behålla 6 kap. 2 § ÅRL. Å ena sidan hindrar direktivet inte att medlemsstaterna uppställer mera långtgående krav på förvaltningsberättelsens innehåll än vad som anges i direktivet. Å andra sidan torde det stå i strid med direktivets anda att kräva att små företag i förvaltningsberättelsen lämnar upplysningar som annars ska lämnas i noterna men som, enligt direktivet, små företag inte ska vara skyldiga att lämna. Enligt utredningens bedömning ger dock direktivet utrymme för att behålla den nuvarande regleringen om att förvaltningsberättelsen ska innehålla styrelsens förslag till disposition av vinst eller förlust. Utredningen beaktar härvid att de nuvarande bestämmelserna är en del av de associationsrättsliga regelverken. De sammanhänger med reglerna i aktiebolagslagen och lagen om ekonomiska föreningar om att bolagsstämman respektive föreningsstämman ska besluta om disposition av vinst och förlust. Till grund för ett sådant beslut måste det finnas ett förslag och detta lämnas enligt svensk associationsrättslig tradition i förvaltningsberättelsen. Syftet med bestämmelsen om att förvaltningsberättelsen ska innehålla förslag till vinst- och förlustdispositioner är alltså ett annat än det informationsintresse som redovisningsreglerna ska tillgodose. Behovet av att aktieägare och medlemmar får tillgång till ett sådant förslag skulle i och för sig kunna tillgodoses genom att det i aktiebolagslagen respektive lagen om ekonomiska föreningar uppställdes krav på upprättande av särskilda dokument inför stämman. En sådan lösning skulle dock vara ägnad att öka den administrativa bördan för företagen och är därför knappast önskvärd. Utredningen föreslår därför inte någon ändring i 6 kap. 2 § ÅRL. En annan sak är att utformningen av det nya direktivet gör det nödvändigt att, såsom utredningen har föreslagit i avsnitt 8.10, komplettera ÅRL med ett krav på att medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse även lämnar *information* i noterna om föreslagna vinst- och förlustdispositioner. Utredningen återkommer i sitt slutbetänkande till vilka eventuella förenklingar som eventuellt kan göras vad gäller förvaltningsberättelsens innehåll.

9.2.3 Bolagsstyrningsrapport

Förslag: Kraven på upprättande av en bolagsstyrningsrapport behålls i allt väsentligt oförändrade men ska i fortsättningen gälla alla företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad.

Enligt artikel 20 i det nya redovisningsdirektivet ska företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna på en reglerad marknad ta med en företagsstyrningsrapport i sin förvaltningsberättelse. Under vissa, i artikel 20.2 angivna, förutsättningar får de uppgifter som bolagsstyrningsrapporten ska innehålla lämnas i en separat rapport eller i ett dokument som publiceras på företagets webbplats och som förvaltningsberättelsen hänvisar till. Bestämmelserna motsvarar artikel 46 a i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. Ordalydelsen i de båda direktiven är väsentligen densamma, frånsett punkten 3 som avser revision och som utredningen återkommer till i avsnitt 12.

ÅRL har redan anpassats till det fjärde bolagsrättsliga direktivets bestämmelser om företagsstyrningsrapport och några ytterligare anpassningar synes inte nödvändiga. Visserligen använder ÅRL ett annat begrepp, bolagsstyrningsrapport, än det nya direktivet gör. Innebörden är emellertid densamma och eftersom begreppet bolagsstyrningsrapport är väl inarbetat i svensk redovisning föreslår utredningen att samma begrepp används även i fortsättningen.

Enligt 6 kap. 6 § ÅRL ska en bolagsstyrningsrapport upprättas av företag vars aktier, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad. I det nya direktivet gäller kravet i stället för företag "vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad i en medlemsstat i den mening som avses i artikel 4.1.14 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/39/EG av den 21 april 2004 om marknader för finansiella instrument". Utredningen bedömer att det i 6 kap. 6 § ÅRL angivna tillämpningsområdet är något snävare än det som anges i det nya direktivet (jfr avsnitt 4.2). Kravet på upprättande av bolagsstyrningsrapport bör därför i framtiden gälla för företag "vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad".

9.3 Kassaflödesanalys

Förslag: I årsredovisningen för stora företag och företag av allmänt intresse ska det ingå en kassaflödesanalys.

Enligt 2 kap. 1 § andra stycket ÅRL ska det i årsredovisningen för större företag ingå en finansieringsanalys. I 6 kap. 5 § ÅRL anges att det i en finansieringsanalys ska redogöras för företagets finansiering och kapitalinvesteringar under räkenskapsåret. Det har överlämnats till god redovisningssed att lämna närmare riktlinjer om vad en finansieringsanalys ska innehålla. I prop. 2013/14:86 har regeringen föreslagits att finansieringsanalysen i framtiden ska benämnas kassaflödesanalys och utredningen, som utgår från att förslaget genomförs, kommer därför i det följande att använda den nya benämningen.

Utredningen

Varken det fjärde bolagsrättsliga direktivet eller det nya direktivet innehåller några bestämmelser om kassaflödesanalys. Det nya direktivet kan inte heller anses innebära något hinder mot att den svenska lagstiftaren uppställer upplysningskrav av detta slag. Det torde inte råda något tvivel om att det i vart fall i vissa större företag är värdefullt att en kassaflödesanalys upprättas. ÅRL bör därför även i fortsättningen innehålla bestämmelser om kassaflödesanalyser.

En fråga som därvid uppkommer är vilka kategorier av företag som bör omfattas av kravet på kassaflödesanalys. I dag gäller kravet för ”större företag”, ett begrepp som innefattar bl.a. samtliga noterade företag. Mot den bakgrunden är det enligt utredningens mening naturligt att kravet i fortsättningen gäller i vart fall ”stora företag” (jfr avsnitt 4.2) och ”företag av allmänt intresse” (jfr avsnitt 4.3). Också de företag som med utredningens förslag kommer att utgöra ”medelstora företag” omfattas i dag av kravet på kassaflödesanalys. När det gäller dessa företag, kan det emellertid inte anses föreligga samma generella behov av en kassaflödesanalys. Utredningen föreslår därför att medelstora företag inte ska omfattas av kravet på kassaflödesanalys och att det alltså överlämnas till företagen själva att avgöra om en sådan analys ska upprättas.

En andra fråga är vad som ska ingå i kassaflödesanalysen. Den nuvarande svenska lagregleringen är, som ovan har framgått, mycket

kortfattad och frågan har i väsentliga avseenden överlämnats till god redovisningssed. Eftersom det nya direktivet över huvud taget inte behandlar kassaflödesanalyser, ger direktivet inte anledning att ändra eller komplettera den svenska regleringen.

10 Koncernredovisning

10.1 Huvuddragen i svensk rätt och det nya direktivet

En koncernredovisning kan beskrivas som en årsredovisning som avser samtliga företag inom en koncern och som redovisar dessa som om de utgjorde ett enda företag. En koncernredovisning ska bestå av en koncernbalansräkning, en koncernresultaträkning, noter, en förvaltningsberättelse och en finansieringsanalys.¹

Koncernens ställning och resultat framräknas genom att det görs ett sammandrag av de olika koncernföretagens balans- och resultaträkningar. För att koncernredovisningen ska ge en riktig bild av koncernen måste sammandraget emellertid göras på ett särskilt sätt.

Koncernbalansräkningen ska därvid utgöra en sammanställning av samtliga koncernföretags tillgångar, avsättningar och skulder. I en sådan sammanställning ska fordringar och skulder mellan koncernföretag räknas bort, ”elimineras”. Inte heller moderföretagets aktier och andelar i dotterföretag ska finnas med, eftersom dessa i huvudsak representerar de värden som ligger i dotterföretagens tillgångar, avsättningar och skulder. Dotterföretag ska därför räknas in i koncernredovisningen på särskilt sätt (enligt särskilda ”konsolideringsmetoder”). Det sker med hjälp av antingen den s.k. förvärvsmetoden eller den s.k. poolningsmetoden. Även andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag ska räknas in på särskilt sätt, andelar i intresseföretag med hjälp av den s.k. kapitalandelsmetoden och andelar i gemensamt styrda företag med hjälp av den s.k. klyvningsmetoden eller kapitalandelsmetoden.

Koncernresultaträkningen ska på motsvarande sätt utgöra en sammanställning av samtliga koncernföretags intäkter och kost-

¹ Regeringen har i prop. 2014/15:86 föreslagit att kravet på finansieringsanalys ska ersättas av ett krav på *kassaflödesanalys*.

nader. Vid sammanställningen ska intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag elimineras.

Tilläggsupplysningar ska i koncernredovisningen lämnas på i huvudsak samma sätt som i en årsredovisning. Även kraven på förvaltningsberättelsen och finansieringsanalysen sammanfaller väsentligen med vad som gäller för en årsredovisning.

De svenska bestämmelserna om koncernredovisning har till allra största delen utformats på grundval av bestämmelserna i det sjunde bolagsrättsliga direktivet. I det direktivet regleras vilka företag som ska upprätta koncernredovisning, i vilka situationer som det kan göras undantag från skyldigheten att upprätta koncernredovisning, hur koncernredovisningen ska upprättas, vilka konsolideringsmetoder som får användas, vilka tilläggsupplysningar som ska lämnas och hur förvaltningsberättelsen för koncernen ska upprättas.

Såsom kommer att beröras närmare nedan har bestämmelserna i det sjunde bolagsrättsliga direktivet i stor utsträckning överförts till det nya redovisningsdirektivet. Systematiken i bestämmelserna har dock förändrats. Det sjunde bolagsrättsliga direktivet är avsett att kunna läsas avskilt från det fjärde bolagsrättsliga direktivet. Bestämmelserna om koncernredovisning i det nya direktivet behandlar däremot huvudsakligen endast sådant som skiljer sig från vad som gäller i fråga om årsredovisningen.

Bland de bestämmelser som har överförts från det tidigare direktivet utan några ändringar i sak – och som därför inte föranleder några ändringar i svensk rätt – finns bestämmelser om

- koncernredovisningens utformning och innehåll (artikel 24.1),
- hur ett dotterföretags tillgångar, skulder, intäkter och kostnader ska redovisas i koncernredovisningen (artiklarna 24.2 och 5),
- de värderingsprinciper som ska tillämpas i koncernredovisningen (artiklarna 24.10–12),
- redovisning enligt klyvningsmetoden (artikel 26),
- vissa notupplysningar i koncernredovisningen (artikel 28.1 a–c), och
- förvaltningsberättelse för koncern (artikel 29).

Det nya direktivet och IFRS/IAS-regelverket

Utvecklingen inom EU och av internationella redovisningsstandarder har medfört att direktivens bestämmelser om koncernredovisning inte längre gäller för samtliga företag som i och för sig omfattas av direktiven. I och med tillkomsten av den s.k. IAS-förordningen² omfattas inte längre noterade företag av en stor del av direktivens bestämmelser. Företag som omfattas av IAS-förordningen är i stället skyldiga att vid upprättandet av sina koncernredovisningar tillämpa de IAS/IFRS-standarder som Kommissionen har antagit. Det innebär att dessa företag inte ska tillämpa nationella bestämmelser om exempelvis hur dotterföretag och intresseföretag ska räknas in i koncernredovisningen.

Bestämmelserna i det nya direktivet innebär inte någon ändring i den grundläggande skyldigheten att upprätta en koncernredovisning, utan enbart en mindre ändring vad gäller möjligheten att undanta företag från denna skyldighet. Utredningen återkommer till den frågan i avsnitt 10.2. Den särskilda regleringen för noterade företag, grundad på IAS-förordningen, består. Det parallella systemet för noterade företag som nyss har beskrivits kommer således att behållas.

10.2 Undantag från skyldigheten att upprätta koncernredovisning

10.2.1 Undantag för moderföretag i små koncerner

Förslag: Moderföretag i små koncerner ska inte vara skyldiga att upprätta koncernredovisning. En koncernredovisning ska dock alltid upprättas om något av koncernföretagen är ett företag av allmänt intresse.

I ÅRL kategoriseras koncerner antingen som mindre eller större koncerner. Enligt 7 kap. 3 § ÅRL behöver moderföretag i mindre koncerner inte upprätta koncernredovisning. Bestämmelsen går tillbaka på artikel 6.1 i det sjunde bolagsrättsliga direktivet. Den artikeln möjliggör för medlemsstaterna att undanta även moderföretag i koncerner som, med det nya direktivets terminologi, är ”medelstora koncerner”, från skyldigheten att upprätta koncernredovisning.

² Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder.

Sådana koncerner är enligt gällande svensk rätt ”större koncerner” och omfattas således inte av undantaget i 7 kap. 3 § ÅRL. Det innebär att Sverige inte har utnyttjat undantagsbestämmelsen i artikel 6.1 i det tidigare direktivet fullt ut. Såsom ÅRL är utformad är inte heller noterade företag undantagna från skyldigheten att upprätta koncernredovisning.

I såväl det sjunde bolagsrättsliga direktivet som det nya direktivet finns bestämmelser om vilka koncerner som under vissa förutsättningar *får* undantas från skyldigheten att upprätta koncernredovisning. I artikel 23.1 i det nya direktivet finns emellertid också en bestämmelse om att små koncerner *ska* undantas från den skyldigheten. Bestämmelsen är ett utflöde av den princip om full harmonisering för små företag (och koncerner) som i viss mån präglar det nya direktivet, se även avsnitt 2.4.2 Enligt artikel 23.2 får medlemsstaterna, liksom enligt det tidigare direktivet, även undanta medelstora koncerner från kravet på koncernredovisning. I båda fallen gäller enligt det nya direktivet att dessa koncerner inte får undantas från kravet om något eller några av koncernföretagen är ett företag av allmänt intresse.

Utredningen

Bestämmelsen i artikel 23.1 i det nya direktivet om att moderföretag i små koncerner ska undantas från kraven på koncernredovisning föranleder, enligt utredningens bedömning, i huvudsak endast den ändringen i ÅRL att undantaget avseende mindre koncerner i fortsättningen ska avse ”små koncerner”.

Artikel 23.2 ger medlemsstaterna möjlighet – men inte skyldighet – att undanta även moderföretag i medelstora koncerner från kravet på att upprätta en koncernredovisning. Koncerner av den storlek som det här är fråga om har tidigare inte varit undantagna från kravet på att upprätta en koncernredovisning. Ett sådant undantag skulle träffa en stor andel av de större koncernerna i Sverige. Enligt utredningens preliminära bedömning skulle den förenkling för företagen som ett utnyttjande av artikel 23.2 ger inte stå i proportion till den nackdel som en sådan förändring innebär i form av minskad tillgång till företagsinformation. Det kan emellertid finnas anledning att återkomma till frågan efter remissbehandlingen av detta betänkande.

Av artikel 23.1 och 23.2 i det nya direktivet följer att det alltid, oavsett koncernens storlek, ska upprättas en koncernredovisning

om något eller några av koncernföretagen är ett företag av allmänt intresse. I ÅRL måste därför tas in en bestämmelse av innebörd att det även i en liten koncern måste upprättas en koncernredovisning om ett eller flera av koncernföretagen är ett företag av allmänt intresse.

10.2.2 Undantag för moderföretag i underkoncerner

Förslag: I ÅRL klargörs att ett moderföretag, som självt är dotterföretag, inte behöver upprätta någon koncernredovisning om företaget och samtliga dess dotterföretag omfattas av en koncernredovisning som upprättas av ett överordnat moderföretag i enlighet med av EU antagna IAS/IFRS. Ett sådant moderföretag ska inte heller vara skyldigt att upprätta någon koncernredovisning, om företaget och samtliga dess dotterföretag omfattas av en koncernredovisning som har upprättats av ett moderföretag i enlighet med allmänt accepterade redovisningsprinciper vilka EU har förklarat vara likvärdiga med de IFRS-standarder som har antagits i enlighet med IAS-förordningen.

Av 7 kap. 2 § ÅRL framgår att ett moderföretag som är ett dotterföretag inte behöver upprätta någon koncernredovisning om (1) företaget och dess samtliga dotterföretag omfattas av en koncernredovisning som upprättas av ett överordnat moderföretag, och (2) det överordnade moderföretagets koncernredovisning har upprättats och reviderats enligt lagstiftning som har tillkommit i enlighet med Europeiska gemenskapernas direktiv av den 13 juni 1983 om sammanställd redovisning (83/349/EEG) eller ”på likvärdigt sätt”. Av förarbetena till denna reglering framgår att vad som utgör ett ”likvärdigt sätt” får bedömas från fall till fall men att undantaget framförallt är avsett att kunna utnyttjas om det överordnade moderföretaget upprättar sin koncernredovisning enligt IAS och IFRS.³ Samtidigt har lagstiftaren genom valet av begreppet ”likvärdigt sätt” inte uteslutit att svenska moderföretag även kan undantas från skyldigheten att upprätta koncernredovisning om ett

³ Se prop. 2005/06:116 s. 141 och 142.

överordnat moderföretag upprättar en koncernredovisning enligt andra med direktivet likvärdiga principer.⁴

Av 7 kap. 2 § fjärde stycket ÅRL följer dock att en koncernredovisning i vissa fall måste upprättas även om de ovan givna förutsättningarna föreligger. Så är fallet när delägare som har en kapitalandel i moderföretaget på minst tio procent senast sex månader före räkenskapsårets utgång hos moderföretagets styrelse eller motsvarande ledningsorgan har krävt att koncernredovisning ska upprättas och när andelarna i moderföretaget eller skuldebrev som moderföretaget har utfärdat är upptagna till handel på en reglerad marknad.

Ett moderföretag som inte självt har upprättat någon koncernredovisning ska enligt 7 kap. 2 § tredje stycket ÅRL ge in det överordnade moderföretagets koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse till registreringsmyndigheten. Företaget ska vidare, enligt 7 kap. 2 § femte stycket, i en not till årsredovisningen lämna upplysning om att koncernredovisning inte har upprättats. Uppgift ska också lämnas om namn, organisationsnummer eller, i förekommande fall, personnummer samt säte för det överordnade moderföretag som upprättar den i första stycket nämnda koncernredovisningen.

Det nya redovisningsdirektivet

Utöver de undantag från skyldigheten att upprätta koncernredovisning som anknyter till koncernens storlek innehåller det nya direktivet vissa ytterligare undantag som är tillämpliga när moderföretaget självt är dotterföretag i en koncern. Bestämmelserna om dessa undantag har till stora delar överförts från det sjunde bolagsrättsliga direktivet utan några ändringar i sak. Några avvikelser förekommer dock.

Enligt artikel 23.3 i det nya direktivet får medlemsstaterna undanta vissa moderföretag från skyldigheten att upprätta koncernredovisning om vissa förutsättningar är uppfyllda. Dessa förutsättningar är att företaget självt är dotterföretag, att dess moderföretag lyder under lagstiftningen i en medlemsstat, att detta moderföretag antingen äger samtliga aktier eller andelar i företaget eller minst 90 procent av aktierna eller andelarna i det och att de återstående ägarna har godkänt undantaget. Vidare krävs det enligt artikel 23.4 att det

⁴ Se prop. 2005/06:116 s. 98.

undantagna företaget och samtliga dess dotterföretag omfattas av en koncernredovisning som upprättas av ett moderföretag som lyder under en medlemsstats lagstiftning. Den koncernredovisningen ska upprättas i enlighet med medlemsstatens lagstiftning, direktivet eller en internationell redovisningsstandard som har antagits i enlighet med IAS-förordningen. Hänvisningen till IAS-förordningen är ny och innebär att undantag får medges ifråga om sådana underkoncerner vilkas moderföretag upprättar koncernredovisning i enlighet med IFRS 10 och IFRS 3.⁵ Till skillnad från det tidigare direktivet ställer det nya direktivet inget uttryckligt krav på att det överordnade moderbolagets koncernredovisning ska ha varit föremål för revision i enlighet med direktivet. Såväl vad som sägs i direktivet i övrigt om revision som de internationella redovisningsstandarder som artikel 23.4 hänvisar till får emellertid till följd att moderbolagets koncernredovisning måste vara reviderad.

I det tidigare direktivet är de nu behandlade undantagsbestämmelserna tvingande. Enligt det nya direktivet avgör medlemsstaterna själva om de vill utnyttja bestämmelserna. Bestämmelserna kan tillämpas även på företag av allmänt intresse, dock inte på sådana företag som är noterade företag. Undantag får därmed göras för samtliga kategorier av moderföretag i underkoncerner utom sådana som är noterade företag.

Enligt artikel 23.5 får medlemsstaterna undanta vissa moderföretag från skyldigheten att upprätta koncernredovisning, även om kravet i artikel 23.3 på visst minsta andelstal inte är uppfyllt. Detta förutsätter dock att villkoren i artikel 23.4 är uppfyllda och att en minoritet av aktieägarna eller delägarna inte uttryckligen kräver att koncernredovisning upprättas. Denna minoritet får bestämmas till högst tio procent i publika aktiebolag och till högst tjugo procent i övriga företagsformer. Enligt artikel 23.6 får medlemsstaterna göra undantagen i artikel 23.3 och 23.5 beroende av att moderföretaget i den överordnade koncernen lämnar kompletterande upplysningar.

Enligt artikel 23.8 får medlemsstaterna även undanta moderföretag som är dotterföretag till ett moderföretag som inte lyder under någon medlemsstats lagstiftning från kravet på att upprätta koncernredovisning. Detta förutsätter dock att motsvarande krav som gäller för företag från EU-länder är uppfyllda och att det

⁵ IFRS 10, vilken har antagits genom förordningen (EG) 1254/2012. Se även förordningen (EU) 313/2013 om följdförändringar vid antagande av IFRS 10–12, vilken trädde i kraft inom EU den 1 januari 2014. Tidigare bestämmelser i IAS 27 har flyttats över till IFRS 10.

överordnade moderföretagets koncernredovisning har reviderats i enlighet med den nationella lagstiftning under vilken det företaget lyder samt att den är upprättad antingen i enlighet med direktivet eller enligt en internationell redovisningsstandard som har antagits i enlighet med IAS-förordningen.

Om en medlemsstat utnyttjar undantagsbestämmelsen i artikel 23.8, får den också medge undantag från skyldigheten att upprätta koncernredovisning, om det finns ett överordnat moderföretag som upprättar koncernredovisning på ett sådant sätt att den blir likvärdig med en koncernredovisning som har utarbetats enligt direktivet eller enligt en redovisningsstandard som av Kommissionen fastställts som likvärdig med av EU antagna IFRS. Den sistnämnda bestämmelsen ska ses mot bakgrund av artikel 23 i direktiv 2004/109/EG, som medger att tredjelandsemittenter⁶ undantas från kravet att upprätta koncernredovisning enligt IFRS-standards som antagits i unionen om likvärdiga krav föreskrivs enligt i det landet allmänt accepterade redovisningsprinciper.⁷ För att fastställa om det tredjelandets allmänt accepterade redovisningsprinciper är i överensstämmelse med antagna IFRS-standards har begreppet likvärdighet definierats i Kommissionens förordning (EG) nr 1569/2007⁸ och en *likvärdighetsmekanism* har inrättats för att bedöma om ett tredjelandets redovisningsprinciper är likvärdiga. Enligt den angivna förordningen får de redovisningsprinciper anses likvärdiga med IFRS-standards som har antagits i enlighet med IAS-förordningen, om de finansiella rapporter som har upprättats i enlighet med dem gör det möjligt för investerarna att göra en bedömning av tillgångar, skulder, ställning och resultat samt emittentens framtidsutsikter som motsvarar en bedömning gjord av de finansiella rapporter som upprättats enligt IFRS-standards, så att investerarna sannolikt fattar samma beslut om förvärv, behållande eller

⁶ Direktivet 2004/109/EG innehåller krav på offentliggörande av regelbundet återkommande och löpande information om emittenter som har givit ut värdepapper vilka redan är upptagna till handel på en reglerad marknad som är belägen eller som bedriver verksamhet i någon medlemsstat. Med emittent avses enligt artikel 2.1 d en privaträttslig eller offentligrättslig juridisk person, inklusive en stat, vars värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, där emittenten i det fall det förekommer depåbevis som motsvarar värdepapper skall anses vara den som emitterat de värdepapper som depåbeviset motsvarar. Med tredjeland avses i direktivet länder utanför EU.

⁷ I artikeln benämnt "det tredjelandets goda redovisningssed" eller "Generally Accepted Accounting Principles" (GAAP).

⁸ Kommissionens förordning (EG) nr 1569/2007 av den 21 december 2007 om införande av en mekanism för fastställande av likvärdighet för redovisningsstandards som tillämpas av tredjelandsemittenter av värdepapper enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/71/EG och 2004/109/EG.

avyttring av en emittents värdepapper. Kommissionen har genom besluten 2008/961/EG och 2012/194/EU fastställt att de allmänt accepterade redovisningsprinciperna i Japan, Förenta staterna, Kina, Kanada och Sydkorea är likvärdiga med av EU antagna IFRS. – Den nu behandlade undantagsmöjligheten kan också beskrivas så att medlemsstaterna får undanta moderföretag som är dotterföretag till ett moderföretag som *inte* lyder under någon medlemsstats lagstiftning från koncernredovisningskravet, om det överordnade moderföretaget upprättar koncernredovisning i enlighet med av Kommissionen godkända allmänt accepterade redovisningsprinciper i de nämnda länderna.

Utredningen

Undantagsbestämmelserna i det nya direktivet är – till skillnad från motsvarande bestämmelser i det sjunde bolagsrättsliga direktivet – inte tvingande för medlemsstaterna.

Som ovan har framgått medger ÅRL redan att ett moderföretag som är dotterföretag under vissa förutsättningar inte upprättar någon koncernredovisning. Denna möjlighet torde i vissa koncerner möjliggöra stora kostnadsbesparingar. I nära nog samtliga sådana undantagsfall redovisas de uppgifter som skulle ha ingått i det underordnade moderföretagets koncernredovisning istället i det överordnade moderföretagets koncernredovisning. Avsaknaden av en särskild koncernredovisning i underkoncernen torde därför vanligtvis inte innebära att information som kan vara intressant för t.ex. potentiella investerare utelämnas. Vidare kan, enligt 7 kap. 2 § fjärde stycket 1 ÅRL, större delägare i moderföretaget i underkoncernen påkalla att det upprättas en koncernredovisning. Enligt utredningens bedömning finns det goda skäl att behålla de undantag från koncernredovisningsplikten som det nya direktivet möjliggör.

För att 7 kap. 2 § ÅRL ska stå i överensstämmelse med det nya direktivet krävs emellertid vissa anpassningar.

Vissa ändringar bör göras med anledning av bestämmelsen i det nya direktivet om att undantag ska kunna göras om det finns ett överordnat moderföretag som upprättar koncernredovisning i enlighet med internationella redovisningsstandarder. Som utredningen har redogjort för ovan innebär vad som sägs i 7 kap. 2 § första stycket 2 ÅRL om att det överordnade moderföretagets koncernredovisning ska ha upprättats på *ett likvärdigt sätt* att

bestämmelsen är tillämplig när det överordnade moderföretaget upprättar koncernredovisning enligt IAS/IFRS eller andra med direktivet likvärdiga metoder. Också det nya direktivet använder begreppet *ett likvärdigt sätt*, men i en annan kontext: Lagtexten bör därför formuleras om och tydliggöras. Först och främst bör anges att bestämmelsen är tillämplig då det överordnade moderföretagets koncernredovisning har upprättats och reviderats enligt lagstiftning som har tillkommit i enlighet med det nya direktivet. Vidare bör anges att bestämmelsen omfattar det fallet då det överordnade moderföretagets koncernredovisning har upprättats i enlighet med internationella redovisningsstandarder som har antagits i enlighet med IAS-förordningen.

Det nya direktivet tillåter att medlemsstaterna utvidgar undantagsbestämmelsen till att även omfatta det fallet då det överordnade moderföretag upprättar sin koncernredovisning på ett med IAS/IFRS-regelverket likvärdigt sätt. Frågan om "likvärdighet" ska därvid avgöras enligt den likvärdighetsmekanism som EU:s regelverk tillhandahåller (artikel 23.8 iv). Utredningen anser att Sverige bör utnyttja denna möjlighet (se 7 kap. 2 § ÅRL i utredningens lagförslag). För närvarande innebär detta att det inte behöver upprättas någon koncernredovisning, om det överordnade moderföretaget har upprättat sin koncernredovisning i enlighet med god redovisningssed i Japan, USA, Kina, Kanada och Sydkorea. En fortsatt tillämpning av likvärdighetsmekanismen innebär dock att Kommissionen kan komma att bedöma även god redovisningssed i ytterligare länder som likvärdig med IAS/IFRS-regelverket.

Det nya direktivet ger också utrymme för att tillåta moderföretag att inte upprätta någon koncernredovisning om ett överordnat moderföretag har upprättat en koncernredovisning på ett med direktivet likvärdigt sätt (artikel 23.8 iii). En tillämpning av bestämmelsen synes bl.a. öppna upp för att undantag medges sådana moderföretag vars överordnade moderföretag upprättar sin koncernredovisning i enlighet med god redovisningssed eller lagstiftning i tredje land utan att det har gjorts någon "likvärdighetsprövning" av det slag som krävs enligt artikel 23.8 iv görs. Det innebär att det faller på antingen den medlemsstat som genomför direktivet eller de enskilda företagen att pröva om en av ett överordnat moderföretag upprättad koncernredovisning ska anses "likvärdig" med en enligt direktivet upprättad koncernredovisning. Effekterna av en sådan reglering framstår som oklara. Utredningen kan inte heller se att en reglering av detta slag skulle tillgodose

något behov och anser därför att undantaget i artikel 23.8 iii inte bör utnyttjas i svensk rätt.

Undantagsbestämmelserna i 7 kap. 2 § ÅRL får utnyttjas av såväl finansiella företag, med vissa restriktioner, som publika aktieföretag, dock inte av noterade företag. Tillämpningsområdet för de nuvarande svenska undantagsbestämmelserna överensstämmer således med bestämmelserna i det nya direktivet.

10.2.3 Ytterligare undantag från skyldigheten att upprätta koncernredovisning

Förslag: Ett moderföretag behöver inte upprätta någon koncernredovisning om samtliga dess dotterföretag är av oväsentlig betydelse med hänsyn till kravet på att redovisningen ska ge en rättvisande bild av koncernen. En koncernredovisning ska dock upprättas om två eller flera dotterföretag tillsammans är av mer än oväsentlig betydelse. Ett moderföretag behöver inte heller upprätta någon koncernredovisning om samtliga dess dotterföretag kan undantas från en koncernredovisning på grund av att (a) nödvändig information för att upprätta en sådan inte kan erhållas utan oskälig kostnad eller inom rimlig tid, (b) andelarna i dotterföretaget innehas tillfälligt och uteslutande i avsikt att säljas vidare eller (c) betydande och varaktiga hinder i väsentlig grad begränsar moderföretagets möjligheter att utöva sitt inflytande över dotterföretaget.

Enligt 7 kap. 1 och 3 a §§ ÅRL behöver ett moderföretag inte upprätta någon koncernredovisning om företagets samtliga dotterföretag är av ringa betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild. En koncernredovisning ska dock upprättas, om två eller fler dotterföretag tillsammans har mer än sådan ringa betydelse. Bestämmelserna går tillbaka på det sjunde bolagsrättsliga direktivet.

Enligt artikel 23.10 a i det nya direktivet behöver ett moderföretag inte upprätta någon koncernredovisning om det endast har dotterföretag som är av ringa betydelse, både var för sig och tillsammans. I engelsk språkversion talar direktivet om "subsidiary undertakings, which are immaterial", vilket motsvarar uttrycks sättet i det sjunde bolagsrättsliga direktivet.⁹ Som utredningen

⁹ Se artikel 13.2 i det sjunde bolagsrättsliga direktivet.

tidigare har redogjort för har begreppet ”material” eller ”väsentlig” definierats i det nya direktivet, se avsnitt 6.4. Det är mot den bakgrunden naturligt att se undantagsbestämmelsen mot bakgrund av den ”väsentlighetsprincip” som det nya direktivet innehåller. Bestämmelsen i artikel 23.10 a skiljer sig också i andra avseenden från den motsvarande bestämmelsen i det tidigare direktivet. Av det sjunde bolagsrättsliga direktivet framgår sålunda att ett dotterföretag får utelämnas i koncernredovisningen om det är ”immaterial” med hänsyn till kravet på rättvisande bild. Enligt det nya direktivet ska, vid bedömningen av om undantagsbestämmelsen är tillämplig, hänsyn tas till artikel 6.1 b, en bestämmelse som ger uttryck för den s.k. konsekvensprincipen. Enligt utredningen är det inte alldeles klart hur denna hänvisning ska förstås. Enligt vad tjänstemän vid Kommissionen har uppgett ska den uppfattas så att det åligger medlemsstaterna att se till att tillämpning av undantagsbestämmelsen tillämpas konsekvent från ett räkenskapsår till ett annat. Direktivet torde dock under alla förhållanden få förstås så att undantagsbestämmelsen, liksom övriga bestämmelser om koncernredovisning, även är underkastad den generella principen om att redovisningen ska ge en rättvisande bild. Innebörden av bestämmelsen torde därmed vara att ett moderföretag får undantas från skyldigheten att upprätta koncernredovisning om det endast har dotterföretag som är oväsentliga med hänsyn till kravet på rättvisande bild.

Av artikel 23.10 b i det nya direktivet följer att moderföretag även ska undantas från skyldigheten att upprätta koncernredovisning, om samtliga dotterföretag kan utelämnas från koncernredovisningen på grund av att en eller flera av följande omständigheter föreligger:

- a) nödvändig information för att upprätta koncernredovisningen kan inte fås utan oskälig kostnad eller inom rimlig tid,
- b) andelarna i dotterföretaget innehas tillfälligt och uteslutande i avsikt att säljas vidare,
- c) betydande och varaktiga hinder begränsar i väsentlig grad moderföretagets möjligheter att utöva sitt inflytande över dotterföretaget.

Undantagsbestämmelsen saknar direkt motsvarighet i det sjunde bolagsrättsliga direktivet.

Utredningen

Som har framgått ovan ger både det tidigare och det nya direktivet möjlighet att underlåta att upprätta koncern-redovisning när samtliga dotterföretag är – som det i dag uttrycks i ÅRL – av ringa betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild. I det nya direktivet är denna bestämmelse nära knuten till direktivets ”väsentlighetsbegrepp”, med den särskilda innebörd som detta har. Utredningen föreslår mot den bakgrunden att den aktuella bestämmelsen i ÅRL formuleras om så att ”av ringa betydelse” byts ut mot ”av oväsentlig betydelse” (jfr 7 kap. 3 a § första stycket ÅRL i utredningens lagförslag).

Av det nya direktivet följer också att undantag från skyldigheten att upprätta koncernredovisning ska medges även sådana moderföretag vars samtliga dotterföretag är sådana som får undantas från koncernredovisningen enligt de ovan angivna punkterna a) – c). Detta framgår inte uttryckligen av ÅRL i dag. Utredningen föreslår att en sådan bestämmelse tas in i lagen (jfr 7 kap. 3 a § andra stycket ÅRL i utredningens lagförslag).

10.3 Undantag från skyldigheten att konsolidera vissa dotterföretag

Förslag: Ett dotterföretag behöver inte omfattas av koncernredovisningen om det är oväsentligt med hänsyn till kravet på rättvisande bild. Om två eller flera dotterföretag tillsammans har mer än oväsentlig betydelse, ska de dock omfattas av koncernredovisningen.

I 7 kap. 5 § ÅRL finns bestämmelser om vilka dotterföretag som ska omfattas av koncernredovisningen. Huvudregeln är att samtliga dotterföretag ska omfattas av koncernredovisningen men bestämmelserna medger att vissa dotterföretag undantas. Enligt andra stycket behöver ett dotterföretag inte omfattas av koncernredovisningen om det är av ringa betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild; om två eller flera företag tillsammans har mer än sådan ringa betydelse, ska de dock omfattas av koncernredovisningen. Bestämmelserna går tillbaka på det sjunde bolagsrättsliga direktivet.

Ett dotterföretag får vidare, enligt samma paragrafs tredje stycke, undantas från koncernredovisningen om betydande och varaktiga hinder i väsentlig grad begränsar moderföretagets möjligheter att utöva sitt inflytande över dotterföretaget, om nödvändig information för att upprätta koncernredovisningen inte kan fås utan oskälig kostnad eller inom rimlig tid eller om andelarna i dotterföretaget innehas tillfälligt och uteslutande i avsikt att säljas vidare. Även dessa bestämmelser har sitt ursprung i det sjunde bolagsrättsliga direktivet.

I artikel 23.9 i det nya direktivet föreskrivs att ett dotterföretag inte behöver tas in i en koncernredovisning om vissa förutsättningar är uppfyllda. Så är bl.a. fallet om den information som behövs för att upprätta en koncernredovisning inte kan erhållas utan oskälig kostnad eller inom rimlig tid. Till skillnad mot det tidigare direktivet förutsätter det nya direktivet att så sker endast *i ytterst sällsynta fall*. Dotterföretag får vidare utelämnas om andelarna i detta innehas uteslutande i avsikt att sälja dem vidare. Ett företag kan vidare utelämnas i koncernredovisningen om det för moderföretaget föreligger betydande och varaktiga hinder som begränsar dess möjligheter att utöva sina rättigheter beträffande dotterföretagets tillgångar eller dess ledning eller begränsar möjligheterna till enhetlig ledning av företaget. I direktivtexten förtydligas att bestämmelserna är tillämpliga även på företag av allmänt intresse.

Utredningen

Det nya direktivet innehåller ingen direkt motsvarighet till det som sägs i 7 kap. 5 § andra stycket ÅRL om att ett dotterföretag inte behöver omfattas av koncernredovisningen om det är av ringa betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild. Däremot innehåller direktivet en "väsentlighetsprincip" av innebörd att oväsentlig information får utelämnas. Därmed torde följa att direktivet ger utrymme för en bestämmelse av det aktuella slaget. Bestämmelsen bör emellertid formuleras om så att den ansluter bättre till direktivets väsentlighetsbegrepp (se 7 kap. 5 § ÅRL i utredningens lagförslag).

Av det nya direktivet följer vidare att dotterföretag får utelämnas om den information som behövs för att upprätta en koncernredovisning inte kan erhållas utan oskälig kostnad eller inom rimlig tid. Regleringen i 7 kap. 5 § tredje stycket 2 ÅRL överensstämmer

väl med direktivbestämmelsen. Det nya direktivet föreskriver emellertid även att sådana undantag får göras endast i ytterst sällsynta fall. Det väcker frågan om även bestämmelsen i ÅRL bör kompletteras på motsvarande sätt. Såvitt utredningen kan bedöma torde emellertid bestämmelsen redan i sin nuvarande form inte aktualiseras annat än i rena undantagsfall. Det framstår därför inte som nödvändigt att skriva in något ytterligare kvalificerande rekvisit i lagtexten.

10.4 Konsolideringsmetoder

10.4.1 Förvärvsmetoden

Bedömning: Bestämmelserna i ÅRL om hur dotterföretag ska räknas in i en koncernredovisning genom den s.k. förvärvsmetoden är i huvudsak förenliga med vad som sägs i det nya redovisningsdirektivet.

Förslag: De negativa skillnadsbelopp som framkommer vid en tillämpning av förvärvsmetoden ska i koncernbalansräkningen redovisas under en post benämnd negativ goodwill. Negativ goodwill ska endast få upplösas och intäktsföras när en sådan behandling överensstämmer med de allmänna redovisningsprinciper som anges i 2 kap. 2–4 §§ ÅRL.

Förvärvsmetoden regleras i svensk rätt i 7 kap. 19–22 a §§ ÅRL. Av bestämmelserna följer att det bokförda värdet av moderföretagets andelar i ett dotterföretag ska elimineras i koncernbalansräkningen genom avräkning mot den andel av dotterföretagets eget kapital som belöpte på andelarna vid förvärvet. Vid förvärv av andelar i ett företag som är eller genom förvärvet blir ett dotterföretag ska det upprättas en förvärvsanalys för att fastställa andelarnas anskaffningsvärde för koncernen samt anskaffningsvärdet för koncernen av dotterföretagets tillgångar, avsättningar och skulder. Om anskaffningsvärdet för koncernen av dotterföretagets tillgångar, avsättningar eller skulder enligt förvärvsanalysen avviker från deras bokförda värden i dotterföretagets balansräkning, ska värdena i koncernbalansräkningen justeras med hänsyn till detta. Summan av dessa justeringar ska avräknas från det skillnadsbelopp som har uppkommit vid elimineringen. Om det efter en sådan avräkning

föreligger ett positivt skillnadsbelopp, ska detta redovisas som goodwill i koncernbalansräkningen. Sådan goodwill omfattas av bestämmelserna om avskrivning och nedskrivning i 4 kap. 4 och 5 §§ ÅRL. Enligt 7 kap. 22 § ÅRL ska, om det efter avräkningen i stället föreligger ett negativt skillnadsbelopp som motsvarar en vid förvärvstidpunkten förväntad ogynnsam resultatutveckling eller förväntade utgifter i dotterföretaget, detta skillnadsbelopp redovisas i koncernbalansräkningen. Skillnadsbeloppet får upplösas och intäktsföras i takt med att förväntningarna infrias. Om positiva och negativa skillnadsbelopp avräknas mot varandra, ska upplysning om skillnadsbeloppen lämnas i en not. Bestämmelserna går tillbaka på det sjunde bolagsrättsliga direktivet.

Av 7 kap. 22 a § ÅRL följer att förvärvsmetoden ska tillämpas även vid s.k. omvända förvärv (dvs. när ett företag har förvärvat ett annat företag genom att betala med andelar som det självt har gett ut och kontrollen över det förvärvande företaget som en följd av det har övergått till nya ägare). Bestämmelsen har inte någon motsvarighet i vare sig det sjunde bolagsrättsliga direktivet eller det nya direktivet utan går tillbaka på internationella redovisningsstandarder. Lagstiftaren konstaterade vid införandet av bestämmelsen att såväl Kommissionen som en särskild av Kommissionen tillfrågad expertkommitté efter en granskning av vilka konflikter som föreligger mellan EG:s redovisningsdirektiv och IAS hade uttalat att någon konflikt i den aktuella frågan inte föreligger. Slutsatsen blev att de bolagsrättsliga direktiven inte innebar något hinder mot att omvända förvärv redovisas enligt IAS (IAS 22 punkten 12).¹⁰

Bestämmelserna i det sjunde bolagsrättsliga direktivet om förvärvsmetoden har nu överförts till artikel 24.3 a–e i det nya direktivet med endast smärre förändringar. Endast i ett par mindre avseenden avviker det nya direktivet från det tidigare. Där det tidigare direktivet föreskriver att kvarstående differens ska redovisas under ”en särskild post med lämplig beteckning” säger det nya direktivet att differenserna ska redovisas som ”goodwill”. För det fall en medlemsstat tillåter att positiv och negativ goodwill avräknas mot varandra ska det, enligt det tidigare direktivet, göras en ”uppdelning” av differenserna; i det nya direktivet sägs i stället att det ska göras en ”analys av goodwill”. Det framgår inte av det nya direktivet varför uttrycksättet har ändrats. Enligt utredningens

¹⁰ Jfr prop. 2002/03:121 s. 63 f. Omvända förvärv reglerades tidigare i IAS 22 p. 12 men omfattas nu av IFRS 3, se bl.a. bilaga B punkten 19.

bedömning torde syftet dock inte vara att åstadkomma någon ändring i sak.

I det sjunde bolagsrättsliga direktivet sägs att negativ goodwill (i ÅRL benämnt "negativt skillnadsbelopp") får, i den mån den motsvarar förväntade kostnader eller förluster i dotterföretaget, intäktsföras endast i takt med att dessa förväntningar förverkligas men att omedelbar intäktsföring kan tillåtas om den motsvarar en realiserad intäkt. Enligt artikel 24.3 f i det nya direktivet får negativ goodwill överföras till koncernresultaträkningen när en sådan behandling överensstämmer med de principer som fastställs i kapitel 2. Exemplifieringarna i det tidigare direktivet har således ersatts av en mer generell princip kring hanteringen av negativ goodwill. Förändringen har inte motiverats särskilt.

Utredningen

Som ovan har framgått innebär det nya direktivet endast smärre förändringar vad gäller regleringen av förvärvsmetoden. Vissa mindre ändringar i ÅRL bör emellertid göras.

Enligt det nya direktivet ska goodwill, såväl positiv som negativ, redovisas under poster som benämns goodwill. Detta bör få genomslag i ÅRL på det sättet att begreppet negativt skillnadsbelopp i lagtexten byts ut mot negativ goodwill.

En särskild fråga är hur artikel 24.3 f om överföring av negativ goodwill till koncernresultaträkningen bör komma till uttryck i ÅRL. När det gäller sådan negativ goodwill som har räknats fram med tillämpning av förvärvsmetoden får den enligt ÅRL, i dess nuvarande lydelse, endast upplösas och intäktsföras i resultaträkningen i takt med att en förväntad negativ resultatutveckling förverkligas eller förväntade förluster eller kostnader uppkommer. I och med att dessa begränsningar av när negativ goodwill får intäktsföras i det nya direktivet har ersatts av en mer generell princip finns det enligt utredningen skäl att utforma den svenska lagstiftningen på liknande sätt. Det bör sedan ankomma på den kompletterande normgivningen att ge närmare vägledning för hur principen bör tillämpas.

Utredningen bedömer att den svenska regleringen rörande konsolidering efter s.k. omvända förvärv inte påverkas av det nya direktivet.

10.4.2 Poolningsmetoden och företagsförvärv inom en koncern

Förslag: Möjligheten att redovisa andelar i dotterföretag med poolningsmetoden tas bort.

I artikel 25 i det nya direktivet anges att en medlemsstat får tillåta eller kräva att det bokförda värdet av aktier eller andelar som innehas i ett företag som omfattas av konsolideringen elimineras endast genom avräkning mot motsvarande ägarandel av företagets kapital, förutsatt att det ytterst är samma part som har ett bestämmande inflytande över företagen i företagsförvärvet både före och efter företagsförvärvet, och att detta bestämmande inflytande inte är av tillfällig natur. Den differens som uppkommer ska läggas till eller dras ifrån reserverna i koncernredovisningen. Uppllysning om att metoden har använts, om ändringar i reserverna samt om namn och säte för de berörda företagen ska lämnas i noter till koncernredovisningen.

Artikeln saknar direkt motsvarighet i det sjunde bolagsrättsliga direktivet men innehåller vissa komponenter av bestämmelserna i artikel 20 i det direktivet. Den kan därför sägas behandla den s.k. poolningsmetoden, vilken i svensk rätt regleras i 7 kap. 23 § ÅRL. I det nya direktivet är dock förutsättningarna för att använda poolningsmetoden väsentligt annorlunda än i det tidigare direktivet. Enligt det tidigare direktivet kan poolningsmetoden användas för konsolidering vid vissa fall av samgåenden mellan företag. I det nya direktivet är användningen av poolningsmetoden avgränsad till vissa s.k. koncerninterna förvärv (se vidare nedan). Kommissionens förslag till nytt direktiv innehöll inte några bestämmelser som gav medlemsstaterna möjlighet att tillåta redovisning enligt poolningsmetoden. Det motiverades huvudsakligen med att bestämmelserna i det sjunde bolagsrättsliga direktivet inte hade utnyttjats i någon större utsträckning.¹¹ Att poolningsmetoden likväl kom att tas in i det nya direktivet berodde, av direktivets ingress att döma, på att man velat ge medlemsstaterna möjlighet att tillåta att överföringar av ägarintressen inom en koncern redovisas enligt en poolningsmetod.¹²

¹¹ Se förslaget till nytt redovisningsdirektiv KOM(2011) 684/3.

¹² Se ingressen p. 29 "Med tanke på att det saknas ett pris för transaktioner ("the lack of an arm's-length transaction price") mellan oberoende parter, bör emellertid medlemsstaterna ges möjlighet att tillåta överföringar av ägarintressen inom en koncern, s.k. transaktioner under samma bestämmande inflytande, som ska redovisas med tillämpning av poolningsmetoden för redovisning, där det bokförda värdet av aktier som innehas i ett

Förvärv av företag och poolningsmetoden

Ett företagsförvärv innebär vanligtvis att ett företag köper andelar motsvarande mer än 50 procent av rösterna i ett annat företag. Det förvärvande företaget identifieras genom att detta på grund av sin röstandel får ett bestämmande inflytande i det förvärvade företaget. När det inte går att identifiera det förvärvande företaget därför att ägarna i de företag som går samman delar på det bestämmande inflytandet på ett jämbördigt eller i det närmaste jämbördigt sätt, utgör transaktionen istället ett samgående. Enligt Redovisningsrådets rekommendation RR 1¹³ ska förvärvade dotterföretag konsolideras enligt förvärvsmetoden och dotterföretag som har förts in i koncernen genom ett samgående konsolideras enligt poolningsmetoden.

Poolningsmetoden regleras i 7 kap. 23 § ÅRL. Enligt paragrafen får ett moderföretags andelar i ett dotterföretag elimineras i koncernbalansräkningen genom avräkning mot den andel av dotterföretagets eget kapital som belöpte på moderföretagets andelar i dotterföretaget vid förvärvet. Det är därvid inte nödvändigt att tillämpa bestämmelserna om förvärvsanalys och skillnadsbeloppets behandling i 7 kap. 20–22 §§ ÅRL. För att poolningsmetoden ska få användas måste dock tre i lagen preciserade förutsättningar vara uppfyllda, motsvarande de förutsättningar som det sjunde bolagsrättsliga direktivet uppställer. I ÅRL förutsätter poolningsmetodens tillämpning också att denna är förenlig med god redovisningssed och kravet på rättvisande bild. Upplýsningar om att metoden har tillämpats ska lämnas i not. Vidare ska lämnas upplýsning om eventuella förändringar i eget kapital som åtgärden har medfört samt om namn, organisationsnummer och säte för de berörda företagen.

Även internationella redovisningsstandarder har tidigare godtagit att poolningsmetoden används vid samgåenden mellan företag. Så är dock inte längre fallet, bl.a. därför att metoden har missbrukats vid flera stora företagsförvärv. Enligt IFRS 3 existerar det inte några ”samgåenden” utan när en koncern bildas går det alltid att identifiera det förvärvande företaget.¹⁴ Det förvärvande företaget är det företag som får ett bestämmande inflytande över det andra företaget, det förvärvande företaget blir moderföretag

företag som omfattas av koncernredovisningen endast elimineras genom avräkning mot motsvarande andel av företagets kapital.”

¹³ I och med att K3 har trätt i kraft den 1 januari 2014 har emellertid rekommendationen upphört att gälla och K3 tillåter inte poolningsmetoden (se BFN:s vägledning till K3 om årsredovisning och koncernredovisning, p. 19.4 med tillhörande kommentar).

¹⁴ Se IFRS 3 punkterna 6 och 7 som hänvisar till IFRS 10.

och det förvärvade företaget blir dotterföretag i koncernen. Enligt IFRS 3 är förvärvsmetoden den enda tillåtna metoden för att konsolidera in ett dotterföretag i koncernredovisningen.

Koncerninterna förvärv

Koncerninterna förvärv av företag regleras inte särskilt i ÅRL. Vid överlåtelser av dotterföretag mellan koncernföretag är dessa hänvisade till att tillämpa förvärvsmetoden när en eventuell koncernredovisning upprättas. I och med att transaktioner mellan koncernföretag ska elimineras finns det emellertid vid upprättandet av en koncernredovisning olika varianter som kan tillämpas rent praktiskt. Om ett underordnat moderföretag förvärvar ett dotterföretag från ett annat underordnat moderföretag i samma koncern, kan det förstnämnda moderföretaget ta över den förvärvsanalys som det sistnämnda företaget har tillämpat. Det förvärvande moderföretaget får då, i sin eventuella koncernredovisning, samma värden på det förvärvade dotterföretagets tillgångar och skulder som det överlåtande moderföretaget skulle ha fått om det fortfarande hade ägt dotterföretaget.

Inte heller IFRS-regelverket reglerar koncerninterna förvärv av företag (i IFRS benämnt transaktioner under samma bestämmande inflytande).¹⁵ IASB har emellertid påbörjat ett forskningsprojekt som kan komma att utmyнна i regler om några år.¹⁶

Utredningen

Vid genomförandet av det sjunde bolagsrättsliga direktivet i svensk rätt identifierade lagstiftaren poolningsmetoden som en ändamålsenlig metod för redovisning av vissa särskilda slag av företags-samverkan.¹⁷ Enligt vad utredningen har erfårit har poolningsmetoden emellertid i dag liten praktisk betydelse och tillämpas sällan av de svenska moderföretag som upprättar koncernredovisning enligt ÅRL. Varken IFRS-regelverket eller K3 tillåter metoden. Det nya direktivet ger inte utrymme för att tillämpa metoden i de fall där ÅRL tillåter att den används, dvs. för konsolidering efter ”samgåenden” mellan före-

¹⁵ Transaktioner under samma bestämmande inflytande är uttryckligen undantagna från tillämpningsområdet för IFRS 3, se punkten 2 c.

¹⁶ Området ”Business combinations under common control” ingår i IASB:s arbetsplan för IFRS enligt ett agendabeslut från 2007. Ett forskningsprojekt pågår, se <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Pages/IASB-Work-Plan.aspx>

¹⁷ Se prop. 1995/96:10 del 2 s. 147.

tag. Enligt utredningens bedömning innebär det att möjligheten att använda poolningsmetoden där ÅRL hittills har tillåtit den måste tas bort.

Frågan är då om den svenska lagstiftaren bör utnyttja den möjlighet som direktivet ger att i stället tillåta att metoden används vid redovisning av koncerninterna förvärv. Detta skulle eventuellt möjliggöra för koncerner att genomföra interna omstruktureringar på ett sådant sätt att stora goodwillposter inte behöver tas upp i koncernredovisningen. Ett eventuellt genomförande av bestämmelserna i svensk rätt förutsätter emellertid ett stort antal överväganden och utredningen bedömer att den tid som står till buds för att genomföra det nya direktivets bestämmelser i svensk rätt inte är tillräcklig för att genomföra de analyser som krävs. Till detta kommer att det finns skäl att avvakta den utveckling som sker på IFRS-området innan den svenska lagstiftaren fattar något beslut på detta område.

Utredningens slutsats är att ÅRL:s bestämmelser om konsolidering genom poolningsmetoden nu bör upphävas.

10.4.3 Redovisning enligt kapitalandelsmetoden

Bedömning: Bestämmelserna i ÅRL om redovisning enligt kapitalandelsmetoden är i allt väsentligt förenliga med det nya redovisningsdirektivet.

Enligt artikel 27 i det nya direktivet ska intresseföretag i koncernredovisningen redovisas enligt kapitalandelsmetoden. Bestämmelserna har i det närmaste ordagrant överförts från artikel 33 i det sjunde bolagsrättsliga direktivet med den skillnaden att den nya texten, till skillnad från den gamla, föreskriver att bestämmelserna inte behöver tillämpas om ägarintresset i intresseföretaget är oväsentligt. I det sjunde bolagsrättsliga direktivet görs å andra sidan undantag för sådana ägarintressen som är av ringa betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild. Därutöver har vissa förändringar gjorts i de artiklar som de nu aktuella bestämmelserna hänvisar till. Av artikel 27.5 i det nya direktivet följer att om det uppkommer goodwill vid tillämpning av kapitalandelsmetoden ska denna hanteras i enlighet med bestämmelserna i artikel 12.6 d, 12.11 första stycket, 24.3 c samt bilagorna III och IV. Som utred-

ningen tidigare har redogjort för, se avsnitt 10.4.2, tillåter det nya direktivet inte att det görs en omedelbar bortskrivning av goodwill mot eget kapital (jfr artikel 30.2 i det sjunde bolagsrättsliga direktivet som saknar motsvarighet i det nya direktivet). Vidare sägs det i artikel 12.6 d i det nya direktivet att en nedskrivning av goodwill inte får återföras, se avsnitt 7.4. Dessa bestämmelser påverkar hur redovisad goodwill ska hanteras. Enligt artikel 27.7 ska vid beräkningen av kapitalandelen i intresseföretaget eliminering ske enligt samma bestämmelser som gäller för koncernredovisningen i övrigt (artikel 24.7) under förutsättning att de uppgifter som krävs föreligger eller är tillgängliga. Som utredningen redogör närmare för i avsnitt 10.6 har den tidigare möjligheten till partiell eliminering tagits bort i det nya direktivet.

För svenskt vidkommande finns bestämmelser om hur intresseföretag ska räknas in i koncernredovisningen enligt kapitalandelsmetoden i 7 kap. 25–29 §§ ÅRL. Begreppet ”intresseföretag” omfattar här även det som utredningen i detta betänkande benämner gemensamt styrda företag. Enligt 7 kap. 25 § ska bestämmelserna om internvinsteliminering i 7 kap. 13 § tillämpas vid beräkning av andelarnas värde i koncernbalansräkningen. Med internvinst avses den andel i vinst som belöper på moderföretaget vid överlåtelse mellan intresseföretag och koncernföretag. Enligt samma paragraf behöver ett intresseföretag inte redovisas enligt kapitalandelsmetoden om företaget har ringa betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild.

Utredningen

De svenska bestämmelserna om redovisning enligt kapitalandelsmetoden har utformats i nära överensstämmelse med bestämmelserna i det sjunde bolagsrättsliga direktivet. Utredningen bedömer att de i huvudsak står i god överensstämmelse även med det nya direktivets bestämmelser.

I ett avseende finns det dock anledning att överväga en anpassning av den svenska lagtexten. Som ovan har framgått anges det i dag i 7 kap. 25 § ÅRL att ett intresseföretag inte behöver redovisas enligt kapitalandelsmetoden om företaget har ringa betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild. Motsvarande undantagsbestämmelse i det nya direktivet talar om att intresseföretag inte behöver konsolideras om ägarintresset i företaget är oväsentligt. Det kan möj-

ligen hävdas att innebörden i denna bestämmelse är något annorlunda än innebörden i den svenska ”ringa betydelse”-regeln, eftersom den nya bestämmelsen fokuserar på om *ägarintresset* – inte företaget – är oväsentligt. I realiteten torde dock skillnaden mellan bestämmelsen i ÅRL och bestämmelsen i direktivet vara utan betydelse. Eftersom utredningens förslag skiljer på ägarintresse och intresseföretag på ett sätt som ÅRL hittills inte har gjort (jfr avsnitt 5.3), finns det ändå skäl att justera lagtexten så att den står i närmare överensstämmelse med det nya direktivets lydelse.

En annan fråga är om förändringen av de bestämmelser om eliminering, som direktivets bestämmelser om kapitalandelsmetoden hänvisar till, medför att regleringen i 7 kap. 25 § ÅRL måste ändras. En bokstavstolkning av det nya direktivet kan synas tala för det, eftersom artikel 27.7 uttryckligen föreskriver att eliminering ska göras enligt artikel 24.7 och den sistnämnda artikeln inte tillåter att eliminering görs partiellt. Utredningen bedömer dock att artikel 27.7 måste ses i ljuset av att den reglerar en metod för att konsolidera andelar av intresseföretag i koncernredovisningen. En tillämpning av kapitalandelsmetoden innebär *per se* en partiell konsolidering av ett intresseföretag. Kapitalvärdet i intresseföretaget tas således upp i en post i koncernbalansräkningen och företagens resultat i en post i koncernresultaträkningen (”one-line consolidation”). Det framstår som främmande att tolka hänvisningen i artikel 27.7 så att internvinster måste elimineras till sina fulla belopp. Enligt utredningens bedömning är därför bestämmelserna i 7 kap. 25 § ÅRL om hur vinster vid överlåtelse mellan intresseföretag och koncernföretag ska hanteras förenliga med syftet med regleringen i det nya direktivet. Bestämmelserna bör därför inte ändras.

10.5 Minoritetsintressen

Förslag: Minoritetsintressen ska i koncernbalansräkningen redovisas under en post som benämns *innehav utan bestämmande inflytande*. Vinst- eller förlustbelopp som hänförs till minoritetsintressen ska i koncernresultaträkningen redovisas som *vinst eller förlust hänförlig till innehav utan bestämmande inflytande*.

I artiklarna 24.4 och 24.6 i det nya redovisningsdirektivet anges att när aktier eller andelar i dotterföretag som omfattas av konsolideringen innehas av andra än dessa företag ska belopp som hänför sig till dessa aktier eller andelar redovisas särskilt i koncernbalansräkningen som innehav utan bestämmande inflytande. Vinst- eller förlustbelopp som hänför sig till sådana aktier eller andelar ska redovisas särskilt i koncernresultaträkningen som vinst eller förlust hänförlig till innehav utan bestämmande inflytande. Bestämmelserna, som sålunda innebär att s.k. minoritetsintressen ska särredovisas, har genomgått vissa redaktionella förändringar men någon ändring i sak synes inte ha varit avsedd (jfr artiklarna 21 och 23 i det sjunde bolagsrättsliga direktivet). Dock använder det nya direktivet en ny benämning på de poster under vilka andelarna och vinst- eller förlustbelopp ska redovisas. Den nya benämningen överensstämmer med den som används i IFRS 10; ”innehav utan bestämmande inflytande”.

Utredningen

Bestämmelserna i det sjunde bolagsrättsliga direktivet om redovisning av minoritetsintressen motsvaras i svensk rätt av 7 kap. 9 § ÅRL. Där sägs att den del av eget kapital och årets resultat i ett dotterföretag som belöper sig på andelar ägda av någon annan än de koncernföretag som omfattas av koncernredovisningen ska redovisas som särskilda poster i koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen. Hur posterna ska benämnas anges varken i ÅRL eller i det sjunde bolagsrättsliga direktivet. I Bokföringsnämndens allmänna råd K3¹⁸ benämns emellertid posterna ”minoritetsintressen”. Detta är en benämning som har fått viss hävd. Det får emellertid antas att syftet med det nya direktivet i denna del är att åstadkomma en terminologi som överensstämmer med gällande IFRS-regelverk. Utredningen anser därför att ÅRL bör ändras så att posterna i ÅRL benämns på samma sätt som i direktivet och IFRS.

¹⁸ BFNAR 2012:1 p 9.6.

10.6 Elimineringar mellan koncernföretag

Förslag: Möjligheten att tillämpa s.k. partiell eliminering av internvinster tas bort.

Enligt 7 kap. 13 § första stycket ÅRL ska fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras i koncernbalansräkningen. Enligt andra stycket ska intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst under räkenskapsåret, elimineras i koncernresultaträkningen. Med internvinst avses antingen en vinst vid överlåtelse av en tillgång inom koncernen eller den på moderföretaget belöpande andelen av en sådan vinst i den mån tillgången finns kvar inom koncernen och inte har förbrukats. Eliminering av ”den på moderföretaget belöpande andelen av” internvinsten brukar kallas partiell eliminering av internvinst.

I paragrafens tredje stycke finns bestämmelser om att eliminering inte behöver göras om beloppen är av ringa betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild. Upplysning om det internvinstbegrepp som har tillämpats ska lämnas i not.

Av artikel 24.7 i det nya direktivet framgår att koncernredovisningen ska utvisa de i redovisningen ingående företagens ställning och resultat som om dessa utgjorde ett enda företag. Detta är ett uttryck för den s.k. enhetsteorin. Motsvarande bestämmelser finns i artikel 26 i det sjunde bolagsrättsliga direktivet. När det gäller eliminering av fordringar och skulder samt intäkter och kostnader mellan koncernföretagen (s.k. koncerninterna poster) överensstämmer det nya direktivet helt med det tidigare. I allt väsentligt gäller detta också i fråga om eliminering av vinster och förluster mellan koncernföretagen; dessa vinster och förluster ska som huvudregel elimineras i den mån de hänför sig till transaktioner mellan företagen.

I det sjunde bolagsrättsliga direktivet finns emellertid en övergångsbestämmelse som möjliggör för medlemsstaterna att tillåta att eliminering av koncerninterna vinster och förluster genomförs i förhållande till den procentsats som moderbolaget innehar av kapitalet i vart och ett av de dotterföretag som omfattas av koncernredovisningen, s.k. partiell eliminering. Den bestämmelsen har inte förts över till det nya direktivet, vilket torde innebära att det nya direktivet kräver att koncerninterna vinster och förluster ska redovisas fullt ut.

I det tidigare direktivet sägs också (artikel 26.3), att elimineringar inte behöver göras om transaktionerna är av ringa betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild. Inte heller denna bestämmelse har överförts till det nya direktivet, vilket sannolikt är en följd av att direktivet innehåller en mera övergripande "väsentlighetsprincip".

Utredningen

Bestämmelserna om elimineringar mellan koncernföretag i 7 kap. 13 § ÅRL motsvarar i huvudsak vad som sägs i artikel 24.7 i det nya direktivet. De svenska reglerna tillåter emellertid att s.k. partiell eliminering utförs beträffande internvinster, vilket torde stå i strid med det nya direktivet. De svenska bestämmelserna om internvinsteliminering som på så sätt möjliggör partiell eliminering bör därför tas bort.

Undantagsbestämmelsen i 7 kap. 13 § tredje stycket ÅRL avspeglar en bestämmelse i det sjunde bolagsrättsliga direktivet som inte återfinns i det nya direktivet. Den väsentlighetsprincip som har tagits in i det nya direktivet får emellertid anses ge motsvarande utrymme att avstå från eliminering när betydelsen av en sådan skulle vara oväsentlig, se avsnitt 6.4. Enligt utredningen finns det anledning att behålla en särskild bestämmelse om detta. Undantagsbestämmelsen i ÅRL bör därför anpassas till det nya direktivets bestämmelser om väsentlighet.

10.7 Balansdag

Förslag: ÅRL kompletteras med en bestämmelse om att dotterföretag vars balansdag ligger mer än tre månader efter moderföretagets balansdag ska omfattas av koncernredovisningen på grundval av en balansräkning som hänför sig till moderföretagets balansdag och en resultaträkning som avser moderföretagets räkenskapsår.

I 7 kap. 10 § första stycket ÅRL anges att koncernredovisningen ska hänföra sig till moderföretagets balansdag. Det normala torde vara att alla koncernföretag har samma balansdag (jfr 3 kap. 5 § bokföringslagen). Det kan dock förekomma situationer då företag

inom samma koncern har olika balansdagar, t.ex. när det förekommer ett utländskt dotterföretag med avvikande räkenskapsår. I paragrafens andra och tredje stycken finns bestämmelser om hur denna situation ska lösas. I andra stycket, som delvis motsvarar artikel 27.3 i det tidigare direktivet (jfr artikel 24.8 c i det nya direktivet), sägs att, om ett dotterföretags balansdag ligger mer än tre månader före moderföretagets balansdag, så ska dotterföretaget omfattas av koncernredovisningen på grundval av en balansräkning som hänför sig till moderföretagets balansdag och en resultaträkning som avser moderföretagets räkenskapsår.¹⁹ Bestämmelsen innebär således att om dotterföretagets balansdag ligger mer än tre månader före moderföretagets, så måste koncernredovisningen baseras på en särskild balansräkning för dotterföretaget per den balansdag som moderföretaget tillämpar och en resultaträkning för moderföretagets räkenskapsår. Om dotterföretaget har en balansdag som ligger högst tre månader före moderföretagets, ska upplysningar enligt paragrafens tredje stycke lämnas om viktiga händelser som har inträffat mellan dotterföretagets och moderföretagets balansdagar. Bestämmelsen motsvarar delvis artikel 27.2 i det tidigare direktivet (jfr artikel 24.8 b i det nya direktivet).

Enligt huvudregeln i artikel 24.8 i det nya direktivet ska koncernredovisningen upprättas vid samma tidpunkt som moderföretagets årsredovisning. En medlemsstat får dock tillåta eller kräva att koncernredovisningen upprättas någon annan dag så att balansdagen för de flesta eller viktigaste av de företag som omfattas av koncernredovisningen kan beaktas. En förutsättning är att vissa tilläggsupplysningar lämnas. Enligt punkten c) måste det i så fall också upprättas en särskild delårsrapport. Det är enligt utredningens mening tydligt att med "tidpunkten" för upprättande av koncernredovisning avses den balansdag som ska gälla för redovisningen.

Bestämmelserna i artikel 24.8 motsvarar huvudsakligen artikel 27 i det sjunde bolagsrättsliga direktivet. I det tidigare direktivet avsåg dock motsvarigheten till punkten c) endast företag vars balansdag ligger mer än tre månader före moderföretagets balansdag; det var endast dessa företag som måste tas in i koncernredovisningen på grundval av en särskild delårsrapport. Enligt det nya direktivet ska

¹⁹ I det sjunde bolagsrättsliga direktivet benämnt delårsbokslut ("interim accounts"). Vid genomförandet av direktivet i svensk rätt uttalades att innebörden av begreppet "delårsbokslut" är oklar men att det är bäst förenligt med de övergripande kraven i direktivet att tolka det som ett bokslut avseende samma tidsperiod som det räkenskapsår som koncernredovisningen avser (se prop. 1995/96:10 del 2 s 242).

även företag vars balansdag ligger mer än tre månader efter moderföretagets balansdag tas in i koncernredovisningen på grundval av en delårsrapport.²⁰

Utredningen

Som nyss har framgått får medlemsstaterna enligt såväl det tidigare som det nya direktivet tillåta eller kräva att koncernredovisningen upprättas med utgångspunkt från någon annan dag än moderföretagets balansdag. Svensk rätt tillåter dock inte att koncernredovisningen upprättas med utgångspunkt från någon annan dag än moderföretagets balansdag. I stället innehåller ÅRL särskilda bestämmelser som reglerar de anpassningar som ska göras av ett dotterföretags balans- och resultaträkning genom delårsbokslut och de upplysningar som ska lämnas om händelser som är viktiga för att bedöma dotterföretags resultat och ställning. Sverige har därmed inte utnyttjat den möjlighet som direktiven ger medlemsstaterna i denna del. Utredningen har inte funnit några bärande skäl för att nu göra detta. Bestämmelserna i 7 kap. 10 § ÅRL bör därför i allt väsentligt behållas.

I direktivet sägs att delårsbokslut ska upprättas i dotterföretag vars balansdag ligger mer än tre månader efter moderföretagets balansdag. Det kan i och för sig hävdas att detta följer redan av den befintliga bestämmelsen om särskilda delårsbokslut i 7 kap. 10 § ÅRL. Utredningen föreslår ändå att 7 kap. 10 § för tydlighets skull kompletteras med en bestämmelse om att dotterföretag vars balansdag ligger mer än tre månader efter moderföretagets balansdag ska omfattas av koncernredovisningen på grundval av en balansräkning som hänför sig till moderföretagets balansdag och en resultaträkning som avser moderföretagets räkenskapsår.

10.8 Förändringar i koncernens sammansättning

Förslag: I ÅRL klargörs att lagens krav på upplysningar om förändringar i koncernens sammansättning får fullgöras genom upprättandet av en justerad jämförande balansräkning och en justerad jämförande resultaträkning.

²⁰ I den engelska språkversionen används uttrycket ”interim financial statements”.

Om sammansättningen av de företag som omfattas av koncernredovisningen har ändrats på ett väsentligt sätt under räkenskapsåret, ska enligt ÅRL koncernredovisningen innehålla upplysningar som gör det möjligt att jämföra de på varandra följande koncernredovisningarna (se 7 kap. 15 § ÅRL). Bestämmelserna motsvarar artikel 28 i det sjunde bolagsrättsliga direktivet. I det tidigare direktivet finns också en bestämmelse som ger medlemsstaterna möjlighet att tillåta eller kräva att upplysningsskyldigheten fullgörs genom att en justerad jämförande balansräkning och en justerad jämförande resultaträkning upprättas. Denna möjlighet har emellertid inte utnyttjats av den svenska lagstiftaren och ÅRL saknar alltså en bestämmelse av detta slag. Av 3 kap. 5 § ÅRL, som reglerar de jämförelsetal som ska lämnas i årsredovisningen, följer dock att jämförelsetal för närmaste föregående år ska lämnas för varje post eller delpost i balans- och resultaträkningen. Enligt 7 kap. 7 § ÅRL ska den bestämmelsen tillämpas även vid upprättande av koncernredovisningen.

De nu aktuella direktivkraven på tilläggsupplysningar har överförts till artikel 24.9 i det nya direktivet. I artikeln anges att upplysningsskyldigheten får fullgöras genom att en justerad jämförande balansräkning och en justerad jämförande resultaträkning upprättas. Detta torde innebära att medlemsstaterna inte längre har någon valmöjlighet utan måste tillåta att upplysningsskyldigheten fullgörs på detta sätt.

Utredningen

Den nuvarande utformningen av 7 kap. 15 § ÅRL torde i och för sig inte hindra att företagen fullgör upplysningsskyldigheten på det sätt som de enligt det nya direktivet ska ha möjlighet till. Enligt utredningen kan det emellertid vara lämpligt att i paragrafen tydliggöra att upplysningsskyldigheten får fullgöras genom en justerad jämförande balansräkning och en justerad jämförande resultaträkning.

10.9 Noter till koncernredovisningen

Förslag: Moderföretag i små, medelstora och stora koncerner ska lämna motsvarande notupplysningar i koncernredovisningen som små, medelstora respektive stora företag ska lämna i årsredovisningen. Om något av koncernföretagen är ett företag av allmänt intresse, ska koncernredovisningen alltid innehålla de tilläggsupplysningar som moderföretag i stora koncerner ska lämna.

I 7 kap. 14 § första stycket ÅRL anges vilka tilläggsupplysningar som ska lämnas i en koncernredovisning. Paragrafen hänvisar till flertalet av de bestämmelser som gäller om tilläggsupplysningar i årsredovisningen.²¹ Tilläggsupplysningarna ska lämnas på samma sätt som i årsredovisningen. Större delen av de notupplysningskrav som avser koncernredovisningen framgår således genom hänvisningar till årsredovisningsbestämmelser. I paragrafen anges särskilt att det som sägs i 5 kap. om större företag istället ska avse större koncerner och att det som sägs om mindre företag istället ska avse mindre koncerner.

Av artikel 34 i det sjunde bolagsrättsliga direktivet följer att i huvudsak samma krav på notupplysningar gäller för koncernredovisningen som för årsredovisningen. Det nya redovisningsdirektivet innebär i denna del ingen ändring i sak. I artikel 28.1 sägs att noterna till koncernredovisningen ska innehålla de uppgifter som krävs enligt artiklarna 16, 17 och 18. Eftersom dessa artiklar gör åtskillnad mellan olika kategorier av företag torde motsvarande differentieringar vara avsedda att gälla för koncerner. Det innebär att i små koncerner ska det (i den mån ett moderföretag i en sådan koncern upprättar en koncernredovisning) som utgångspunkt endast lämnas sådana upplysningar som anges i artikel 16, medan det i medelstora och stora koncerner även ska lämnas ytterligare upplysningar enligt artikel 17 jämte, i stora koncerner, artikel 18. Som har framgått ovan får, enligt direktivet, små och medelstora koncerner som inbegriper ett företag av allmänt intresse inte undantas från skyldigheten att upprätta koncernredovisning (artiklarna 23.1 och 2). Direktivet innehåller dock inte några bestämmelser som särskilt reglerar vilka notupplysningar som koncernredovisningen för en sådan koncern ska innehålla.

²¹ Hänvisning görs i 7 kap. 14 § ÅRL till 5 kap. 2, 3, 4 a–7 och 10–13 §§, 14 § andra och tredje styckena, 15–18 §§ samt 18 b–25 §§.

Utredningen

Av det nya direktivet följer att de notupplysningskrav som avser koncernredovisningen först och främst måste anpassas till den kategoriindelning som finns i artiklarna 16,17 och 18. För utredningens överväganden beträffande dessa artiklar och de notupplysningskrav som bör ställas på små, medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse, se kapitel 8.

Som har framgått ovan får koncerner som inbegriper ett eller flera koncernföretag av allmänt intresse inte undantas från skyldigheten att upprätta koncernredovisning. Det innebär att ett moderföretag i en liten koncern måste upprätta koncernredovisning om moderföretaget självt eller ett i koncernen ingående företag är ett företag av allmänt intresse. Samma skyldighet åvilar även moderföretag i medelstora koncerner. Det nya direktivet ger således uttryck för att små och medelstora koncerner som inbegriper antingen ett dotterföretag eller moderföretag av allmänt intresse ska behandlas som stora koncerner. Frågan är emellertid vilka notupplysningar koncernredovisningen för en sådan koncern ska innehålla. Direktivet ger inget uttryckligt svar på frågan. Det är emellertid tydligt att syftet med direktivet är att företag av allmänt intresse ska genomlysas i vart fall lika väl som stora företag. Mot den bakgrunden är det naturligt att tolka direktivet så att även små och medelstora koncerner som inbegriper ett företag av allmänt intresse ska lämna samma notupplysningar som en stor koncern. En bestämmelse med den innebörden bör införas i ÅRL.

10.10 Upplýsningar om dotterföretag m.m.

Förslag: Det nuvarande kravet på upplýsningar om sådana företag i vilka moderföretaget eller annat koncernföretag innehar en kapitalandel om minst 20 procent ersätts med ett krav på upplýsningar om andra företag än dotterföretag, intresseföretag och gemensamt styrda företag i vilka koncernföretagen har ett strategiskt andelsinnehav.

Enligt 7 kap 16 § första stycket ÅRL ska det vid upprättande av en koncernredovisning för varje dotterföretag och intresseföretag anges dess namn, organisationsnummer och säte. Vidare ska den kapitalandel, beräknad med tillämpning av 1 kap. 6 § ÅRL, som koncern-

företag innehar i företaget anges. Bestämmelserna motsvarar vad som sägs i artiklarna 34.2 och 3 i det sjunde bolagsrättsliga direktivet (artiklarna 28.2 a i och ii samt b i det nya direktivet). Av förarbetena till bestämmelsen framgår att upplysningsskyldigheten är avsedd att omfatta också motsvarande uppgifter om sådana företag som konsolideras i koncernredovisningen genom klyvningsmetoden.²²

Enligt paragrafens andra stycke ska första stycket tillämpas även i fråga om andra företag i vilka ett koncernföretag självt eller någon som handlar i eget namn men för företagets räkning innehar en kapitalandel på minst 20 procent. Sådana upplysningar behöver emellertid inte lämnas om de med hänsyn till kravet på rättvisande bild är av ringa betydelse. Bestämmelsen har tillkommit i syfte att svensk rätt ska motsvara kraven i artikel 34.5 i det sjunde bolagsrättsliga direktivet.²³

Av paragrafens tredje stycke följer att uppgift också ska lämnas om grunden för att ett företag klassificeras som dotterföretag. Uppgiften får utelämnas om moderföretaget innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar och kapitalandelen i dotterföretaget är lika stor som rösträtsandelen. Upplysningskravet motsvarar vad som sägs i artikel 34.2 i det sjunde bolagsrättsliga direktivet (jfr artikel 28.2 a iii i det nya direktivet). Av 7 kap. 30 § sista stycket ÅRL följer att skälen till att klyvningsmetoden har tillämpats ska anges i en not till koncernredovisningen.

Artikel 35 i det tidigare direktivet (artikel 28.3 i det nya direktivet) ger medlemsstaterna möjlighet att tillåta att uppgifter utelämnas från koncernredovisningen om de har sådan karaktär att ett offentliggörande skulle kunna vålla allvarlig skada för något av de företag som de avser och att föreskriva att ett utelämnande får ske endast om det i förväg har godkänts av en administrativ myndighet. Den möjligheten har utnyttjats av Sverige genom regleringen i 7 kap. 17 § ÅRL.

I artikel 28.2 a–d i det nya direktivet anges vilka uppgifter som ska lämnas om dotterföretag, intresseföretag, företag som har konsoliderats med hjälp av klyvningsmetoden och företag som det rapporterade företaget har ett övrigt ägarintresse i. Bestämmelserna skiljer sig endast i några få avseenden från bestämmelserna i det tidigare direktivet. I det tidigare direktivet sägs att upplysningar ska

²² Jfr prop. 1995/96:10 del 2 s. 155 ff och s. 246 där dessa företag omfattas av begreppet intresseföretag.

²³ Se prop. 1995/96:10 del 2 s. 246.

lämnas även beträffande sådana dotterföretag och intresseföretag som har utelämnats från koncernredovisningen på grund av att de är av ringa betydelse. En motsvarande bestämmelse beträffande dotterföretag har tagits in i artikel 28.2 a andra stycket i det nya direktivet. I den bestämmelsen sägs även att samma upplysningar (som anges i artikel 28.2 a i–iii) ska lämnas om företag som har undantagits från konsolideringen på grundval av att de är oväsentliga (se artikel 28.2 a andra stycket). Någon motsvarande bestämmelse beträffande intresseföretag finns inte utan det nya direktivet föreskriver i den delen endast att upplysningar ska lämnas om intresseföretag som omfattas av koncernredovisningen. Följaktligen synes direktivet inte ställa något krav på upplysningar om sådana intresseföretag som inte har redovisats enligt kapitalandelsmetoden (jfr artikel 27.9).

En annan skillnad är att artikel 28.2 d i det nya direktivet i använder begreppet ”ägarintresse” för att avgränsa vilka uppgifter som omfattas av upplysningsskyldigheten (jfr artikel 17.1 g som har behandlats i avsnitt 8.8.8). Som utredningen tidigare har redogjort för innebär detta en viss, om än mindre, saklig skillnad, eftersom upplysningsskyldigheten i det tidigare direktivet inte avser ”ägarintressen” utan andelar i sådana företag i vilka det redovisande företaget innehar en andel av kapitalet som medlemsstaterna får fastställa men som får uppgå till högst 20 procent.

Även undantagsbestämmelsen i 28.2 d har modifierats i förhållande till det tidigare direktivet. Enligt det sjunde bolagsrättsliga direktivet får uppgifter om eget kapital och resultat i ett företag som det rapporterade företaget har en viss kapitalandel i (nu ägarintresse) utelämnas om det sistnämnda företaget inte offentliggör sin balansräkning. Denna bestämmelse har överförts till det nya direktivet. Det tidigare direktivet anger emellertid ytterligare en förutsättning för att uppgifterna ska få utelämnas, nämligen att koncernföretagen, direkt eller indirekt, äger mindre än 50 procent av det aktuella företagens kapital. Någon motsvarighet till den bestämmelsen finns inte i det nya direktivet.

Utredningen

Utformningen av artikel 28.2 i det nya direktivet medför att det måste göras vissa justeringar i motsvarande svenska bestämmelser. Som utredningen tidigare har redogjort för bör ett dotterföretag få utelämnas från koncernredovisningen om det bedöms som oväsentligt

med hänsyn till kravet på rättvisande bild (se avsnitt 10.3). Innebörden av artikel 28.2 a andra stycket torde vara att upplysningar om dotterföretag som har utelämnats i koncernredovisningen på sådan grund alltid ska anges enligt huvudregeln i artikeln (artikel 28.2 a i–iii).

Någon med artikel 28.2 a andra stycket jämförlig bestämmelse har inte tagits in i det nya direktivet såvitt gäller intresseföretag. I den mån det finns skäl att underlåta att ta in intresseföretag i koncernredovisningen med tillämpning av kapitalandelsmetoden torde det därför också vara tillåtet att inte lämna upplysningar om dem. Nuvarande svenska bestämmelser, som innebär att upplysningar ska lämnas om samtliga intresseföretag oberoende av om dessa konsolideras med tillämpning av kapitalandelsmetoden eller inte (jfr 7 kap. 16 § första stycket ÅRL), bör anpassas till detta.

Vidare medför utformningen av artikel 28.2 – med det där använda begreppet ägarintresse – att 7 kap. 16 § andra stycket ÅRL bör justeras. Direktivet förutsätter att det i koncernredovisningen lämnas uppgifter om de företag som något av koncernföretagen har ett ägarintresse i och som inte klassificeras som ett dotterföretag, intresseföretag eller gemensamt styrt företag. En bestämmelse om detta bör tas in i ÅRL.

11 Offentliggörande av årsredovisning

11.1 Huvuddragen i svensk rätt

Ingivande av årsredovisningen

I 8 kap. ÅRL finns regler om offentliggörande av årsredovisningen.

För aktiebolag gäller, enligt 8 kap. 3 § ÅRL, att bestyrkta kopior av årsredovisningen och revisionsberättelsen ska ges in till registreringsmyndigheten, dvs. Bolagsverket. De ska ha kommit in dit inom en månad från det att bolagsstämman fastställde balansräkningen och resultaträkningen. Motsvarande gäller för handelsbolag, i vilka en eller flera juridiska personer är delägare; här gäller dock i stället en tidsfrist om sex månader från utgången av det aktuella räkenskapsåret. För övriga företag gäller särskilda regler av innebörd att offentliggörande ibland kan ske endast genom att företaget håller kopior av handlingarna tillgängliga för alla som vill ta del av dem.

När årsredovisningen och revisionsberättelsen för ett aktiebolag har getts in till Bolagsverket, ska myndigheten enligt 8 kap. 4 § ÅRL kungöra detta. Kungörandet ska ske i en tidning som myndigheten ger ut.

Sanktionsbestämmelser

Lagstiftningen innehåller flera regler om sanktioner som kan riktas mot företag som inte ger in redovisningshandlingar i tid.

I fråga om aktiebolag gäller särskilda regler om *förseningsavgifter*. Ett aktiebolag ska sålunda enligt 8 kap. 6 § ÅRL betala en förseningsavgift om redovisningshandlingarna inte har kommit in till Bolagsverk

inom sju månader från räkenskapsårets utgång. Vid längre förseningar utgår ytterligare förseningar.

Vid längre försening kan aktiebolag tvingas i *likvidation*. Enligt 25 kap. 11 § aktiebolagslagen ska Bolagsverket besluta om likvidation om bolaget inte har kommit in med årsredovisning och revisionsberättelse inom elva månader från räkenskapsårets utgång.

Vid ännu längre försening kan *personligt ansvar* inträda. Om en kopia av årsredovisningen och revisionsberättelsen för ett aktiebolag inte har sänts in inom femton månader efter räkenskapsårets utgång, blir nämligen styrelseledamöterna och den verkställande direktören enligt 8 kap. 12 § ÅRL solidariskt ansvariga för de förpliktelser som uppkommer för bolaget.

ÅRL innehåller också bestämmelser om vite (se 8 kap. 13 § ÅRL). Bestämmelserna ger Bolagsverket möjlighet att vid äventyr av vite förelägga den som är skyldig att ge in en redovisningshandling att fullgöra denna skyldighet. Bolagsverket beslutar självt om utdömmande av förelagt vite.

Annan publicering

I 8 kap. 14 och 15 §§ ÅRL innehåller särskilda bestämmelser om företagets egen publicering av årsredovisningen.

Om publiceringen avser årsredovisningen i dess helhet, ska denna, enligt 8 kap. 14 § ÅRL, ha samma form och ordalydelse som det dokument som har legat till grund för revisionsberättelsen. Vid publiceringen ska då även revisionsberättelsen bifogas. Om någon revisionsberättelse inte har lämnats, ska årsredovisningen innehålla uppgift om detta förhållande och om skälen för det.

Av 8 kap. 15 § ÅRL framgår att om den publicerade årsredovisningen är ofullständig ska detta framgå. Det ska också anges om den fullständiga årsredovisningen har getts in till registreringsmyndigheten. En årsredovisning får, när den publiceras i ofullständigt skick, som huvudregel inte åtföljas av revisionsberättelsen. Publikationen ska i stället innehålla revisorns uttalande om bl.a. huruvida den fullständiga årsredovisningen har upprättats enligt lag. Om någon revisionsberättelse inte har lämnats, ska detta liksom skälen för det anges.

Offentliggörande av bolagsstyrningsrapporter

Om en bolagsstyrningsrapport utgör en del av själva årsredovisningen, ska den offentliggöras på samma sätt som årsredovisningen i övrigt.

En bolagsstyrningsrapport som har upprättats som en från årsredovisningen skild handling ska enligt 8 kap. 15 a § ÅRL offentliggöras tillsammans med förvaltningsberättelsen. Ett företag kan välja att i stället offentliggöra rapporten på företagets webbplats. Förvaltningsberättelsen ska då innehålla en upplysning om detta och en uppgift om den webbplats där rapporten finns tillgänglig.

Offentliggörande på koncernnivå

De nu angivna bestämmelserna om offentliggörande ska enligt 8 kap. 16 § ÅRL även tillämpas på koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse.¹ Ett moderföretag är dock alltid skyldigt att ge in koncernredovisningen och koncernrevisionsberättelse till Bolagsverket. Det räcker alltså aldrig att hålla handlingarna tillgängliga hos företaget. Den sistnämnda bestämmelsen får betydelse för sådana företag, t.ex. ekonomiska föreningar och handelsbolag, som inte alltid är skyldiga att ge in sina årsredovisningar till Bolagsverket.

I fråga om företagets egen publicering av koncernredovisningen gäller en särskild bestämmelse, nämligen att en ofullständig koncernredovisning får publiceras tillsammans med koncernrevisionsberättelsen, om ofullständigheten består i utlämnandet av vissa uppgifter om företag som moderföretaget har ägarintresse i om dessa är av ringa betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild.

11.2 Regleringen i EU-direktiven

Artiklarna 30–33 i det nya redovisningsdirektivet innehåller bestämmelser om offentliggörande. I artikel 30 finns de allmänna kraven på offentliggörande av årsredovisningen. Artikel 31 innehåller några avvikande bestämmelser som innebär förenklingar för små och medelstora företag. Artikel 32 anger på vilket sätt publiceringen av

¹ Beträffande tvångslikvidation därför att årsredovisning m.m. inte har getts in, se 25 kap. 11 § aktiebolagslagen.

årsredovisningen ska ske samt vad som gäller om årsredovisningen inte publiceras i sin helhet. Artikel 33 ålägger medlemsstaterna att se till att företagens ledningsorgan låter upprätta och offentliggöra finansiella rapporter av olika slag.

Såsom kommer att beröras närmare nedan ger det nya direktivet medlemsstaterna vissa möjligheter att undanta små och medelstora företag från direktivets krav på offentliggörande av årsredovisningen. Det nya direktivet innebär dock ingen full harmonisering i denna del. Medlemsstaterna bestämmer således själva om de vill utnyttja direktivets möjligheter i detta hänseende.

I direktivets ingress uppmanas medlemsstaterna att utveckla elektroniska system för offentliggörande som gör det möjligt för företag att lämna in redovisningsuppgifter vid ett enda tillfälle och i en form som låter flera användare ta del av och använda uppgifterna på ett enkelt sätt.²

11.3 Allmänna krav på offentliggörande

Bedömning: Svensk rätt är förenlig med de allmänna bestämmelserna om offentliggörande i det nya direktivet

Artikel 30.1 första stycket i det nya direktivet anger att medlemsstaterna ska se till att årsredovisningen offentliggörs inom högst tolv månader från balansdagen. Offentliggörandet ska ske i enlighet med kapitel 2 i direktiv 2009/101/EG som beskriver vilka företagsuppgifter som ska vara offentliggjorda. Tolv månadersgränsen är en nyhet i det nya direktivet; de tidigare direktiven saknar en uttrycklig tidsgräns för när redovisningen senast ska vara offentliggjord. En annan nyhet är hänvisningen till direktiv 2009/101/EG. I det fjärde bolagsrättsliga direktivet sägs i stället att räkenskaperna ska offentliggöras i enlighet med artikel 3 i direktiv 68/151/EEG. Det sistnämnda direktivet har emellertid ersatts av direktiv 2009/101/EG och artikel 3 i det tidigare direktivet handlar i likhet med kapitel 2 i direktiv 2009/101/EG om vilka företagsuppgifter en medlemsstat ska offentliggöra. Någon ändring i sak är alltså inte avsedd.

Utredningen konstaterar därför att svensk rätt redan uppfyller de krav som uppställs i artikel 30.1 första stycket. Det kan noteras att de svenska företag som omfattas av direktivet (aktiebolag och

² Se p. 39 i det nya direktivets ingress.

vissa handelsbolag och kommanditbolag) redan i dag är skyldiga att offentliggöra sina årsredovisningar genom att ge in dem till Bolagsverket.

Artikel 30.1 andra stycket och artikel 30.2. i det nya direktivet ger medlemsstaterna möjlighet att i vissa angivna fall ställa lägre krav på företagen än de som anges i artikel 30.1 första stycket. ÅRL innehåller visserligen inte några motsvarande undantag avseende de företag som omfattas av direktivet. Eftersom medlemsstaterna själva avgör om de vill utnyttja direktivets lättnadsregler i denna del, innebär emellertid de svenska reglerna inte något problem i förhållande till direktivet.

Av artikel 30.2 andra stycket i det nya direktivet framgår att för det fall företaget i nationell rätt undantas från kravet på offentliggörande ska kopior av de finansiella rapporterna kunna erhållas på begäran. Kostnaden för en sådan kopia får inte överstiga självkostnaden. Enligt ÅRL måste, som utredningen redan har varit inne på, aktiebolag alltid ge in årsredovisning och, i förekommande fall, koncernredovisning, till Bolagsverket. Detta gäller också handelsbolag med en eller flera juridiska personer som delägare.

Artikel 30.3 första stycket innebär att reglerna för offentliggörande i artikel 30.1. även ska tillämpas på koncernredovisningar. Utredningen konstaterar att också de svenska bestämmelserna om hur koncernredovisningar ska offentliggöras motsvarar kraven i artikel 30.

Sammantaget innebär det att någon ändring i svensk rätt inte är nödvändig med anledning av artikel 30 i det nya direktivet.

11.4 Förenklings för små och medelstora företag

Bedömning: Sverige bör f.n. inte utnyttja de möjligheter som direktivet ger att undanta små och medelstora företag från kraven på offentliggörande av årsredovisningen.

Artikel 31.1 ger medlemsstaterna en möjlighet att undanta små företag från skyldigheten att offentliggöra resultaträkningen och förvaltningsberättelsen. Av artikel 31.2 framgår att medlemsstaterna också har möjlighet att tillåta att medelstora företag under vissa förutsättningar offentliggör balansräkningen och noterna i förkortad form.

Utredningen konstaterar att ÅRL inte innehåller något undantag från skyldigheten att offentliggöra hela årsredovisningen, som huvudregel genom ingivande till Bolagsverket. Vid lagens tillkomst uttalade Redovisningskommittén³ att det inte hade framkommit några skäl att ändra i den dåvarande ordningen på grund av den valmöjlighet som det fjärde direktivet gav.⁴ Utredningen har inte funnit anledning till någon annan bedömning men avser att återkomma till frågan i sitt slutbetänkande.

11.5 Företagens egen publicering av finansiella rapporter

Bedömning: Svensk rätt är förenlig vad som sägs i det nya direktivet om företagens egen publicering av finansiella rapporter

Artikel 32 i det nya direktivet innehåller vissa bestämmelser om offentliggörande som är tillämpliga vid företagens egen publicering av en redovisningshandling. Enligt artikel 32.1 ska årsbokslutet och förvaltningsberättelsen, när handlingarna offentliggörs i sin helhet, återges i den form och text som har legat till grund för revisionen och åtföljas av revisionsberättelsen. Enligt artikel 32.2 ska ett årsbokslut som publiceras i förkortad form inte åtföljas av revisionsberättelsen. Bestämmelsen är överförd från det fjärde bolagsrättsliga direktivet.

Bestämmelser som motsvarar artikel 32.1 finns i 8 kap. 14 § ÅRL och bestämmelser motsvarande artikel 32.2 i 8 kap. 15 § ÅRL.

Bestämmelserna i 8 kap. 14 § ÅRL överensstämmer helt med vad som sägs i det nya direktivet. I den delen behövs alltså ingen lagändring.

8 kap. 15 § ÅRL är något mera detaljerad än direktivtexten. I paragrafen anges – liksom i direktivet – att en årsredovisning, som publiceras i ofullständigt skick, inte får åtföljas av revisionsberättelsen men att publikationen ska innehålla uppgift om bl.a. revisorns uttalande i frågan om ansvarsfrihet för styrelseledamöter och verkställande direktör. Som huvudregel gäller att en ofullständig årsredovisning inte får publiceras tillsammans med revisionsberättelsen. Detta gäller dock inte om ofullständigheten består i att uppgift

³ SOU 1994:17 del 1, s. 384.

⁴ SOU 1994:17 del 1, s. 277 f.

enligt 5 kap. 18 b § ÅRL inte har lämnats eller i att upplysningar enligt 5 kap. 18 § ÅRL har lämnats utan uppgift om fördelningen mellan kvinnor och män eller utan uppgift om fördelningen mellan olika länder. Frågan är då om dessa den svenska lagens ”tillägg” är förenliga med vad som sägs i direktivet.

En diskussion om denna fråga finns i prop. 1997/98:118 s. 21 f. I propositionen uttalas bl.a. följande.

I den mån den svenska lagens upplysningskrav saknar motsvarighet i EG-direktiven torde det inte stå i strid med EG-rätten att tillåta att en redovisning där de aktuella upplysningarna har utelämnats publiceras tillsammans med den fullständiga revisionsberättelsen. Direktiven fordrar inte någon uppdelning av anställda på män och kvinnor eller på olika länder och inte heller någon uppdelning av löner och andra ersättningar på olika länder. Slutsatsen är att det inte står i strid med direktiven att tillåta att dessa slag av uppgifter utelämnas i den publicerade redovisningen. Motiven för att dessa uppgifter alltid skall vara med i den publicerade redovisningen framstår inte heller från saklig synpunkt som så tungt vägande; informationsbehovet får anses vara tillgodosett om uppgifterna ingår i den redovisning som sänds in till registreringsmyndigheten och som var och en kan ta del av där.

Utredningen anser att de argument som framförs i prop. 1997/98:118 s. 21 f. alltjämt har bärkraft och att 8 kap. 15 § ÅRL således är förenlig med direktivet. Paragrafen behöver därför inte ändras.

12 Revision

12.1 Allmänt om revision i svensk rätt

Aktiebolag

Revisionsplikten

Enligt 9 kap. 1 § aktiebolagslagen ska ett aktiebolag ha minst en revisor. Denne ska alltid vara en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsbolag. Mindre privata aktiebolag kan dock välja bort revisionen genom att i bolagsordningen ange att bolaget inte ska ha någon revisor.¹ För vissa aktiebolag uppställs det i andra lagar särregler om skyldigheten att ha revisor. Så är t.ex. fallet för flertalet bolag på det finansiella området (se t.ex. 10 kap. 9 § lagen, 2004:297, om bank- och finansieringsrörelse).²

En revisor i ett aktiebolag ska granska bolagets bokföring, årsredovisning samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning (se 9 kap. 3 § aktiebolagslagen). Om bolaget är ett moderbolag, ska revisorn även granska koncernredovisningen, om en sådan har upprättats, samt koncernföretagens inbördes förhållanden. Granskningen ska vara så ingående och omfattande som god revisionsbedömning kräver. Den ska varje år utmytna i en revisionsberättelse till bolagsstämman. Om bolaget är ett moderbolag som upprättar en koncernredovisning, ska revisorn även avge en koncernrevisionsberättelse.

¹ Aktiebolag som inte uppfyller mer än ett av följande tre storlekskriterier; 1. medelantalet anställda har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än tre, 2. bolagets redovisade balansomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 1,5 miljoner och 3. Bolagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än tre miljoner kr.

² Se vidare prop. 2009/10:204 s. 110.

Revisionsberättelsens innehåll

I 9 kap. 29–35 §§ aktiebolagslagen finns bestämmelser om vad en revisionsberättelse avseende ett aktiebolag ska innehålla. Där föreskrivs bl.a. att revisorn ska ange huruvida bolagets årsredovisning har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning.³ I uttalandet ska det särskilt anges om årsredovisningen ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning och om förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar. I förekommande fall ska det i revisionsberättelsen även anges om revisorn i en fråga som behandlas i revisionsberättelsen har en mening som avviker från styrelsens eller, i fall medrevisor utsetts, annan revisors. Om revisorn anser sig sakna tillräckligt underlag för att göra ett uttalande, ska detta anges.

Om det i årsredovisningen inte har lämnats sådana upplysningar som ska lämnas enligt ÅRL, ska revisorn upplysa om detta och, om det är möjligt, lämna behövliga upplysningar i sin berättelse.

Om det i årsredovisningen ingår en bolagsstyrningsrapport, är dock kraven på revision av denna inte lika ingående som i fråga om årsredovisningen i övrigt. I den delen ska revisionsberättelsen endast innehålla ett uttalande om huruvida en bolagsstyrningsrapport har upprättats. När det gäller sådana upplysningar i rapporten som avses i 6 kap. 6 § andra stycket 2–6 ÅRL⁴, ska revisionsberättelsen dock innehålla ett uttalande om huruvida upplysningarna är förenliga med årsredovisningens övriga delar.⁵ En revisionsberättelse ska vidare innehålla bl.a. uttalanden om huruvida bolagsstämman bör fastställa balansräkningen och resultaträkningen samt huruvida bolagsstämman bör besluta om dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust enligt förslaget i förvaltningsberättelsen. Den ska även innehålla ett uttalande om huruvida styrelseledamöterna och den verkställande direktören bör beviljas ansvarsfrihet gentemot

³ När det i den efterföljande texten refereras till begreppet tillämplig lag om årsredovisning avses definitionen i 1 kap. 12 a § aktiebolagslagen (2005:551).

⁴ De aktuella punkterna omfattar följande:

2. de viktigaste inslagen i bolagets system för intern kontroll och riskhantering i samband med den finansiella rapporteringen,
3. direkta eller indirekta aktieinnehav i bolaget, som representerar minst en tiondel av röstetalet för samtliga aktier i bolaget,
4. begränsningar i fråga om hur många röster varje aktieägare kan avge vid en bolagsstämma,
5. bestämmelser i bolagsordningen om tillsättande och entledigande av styrelseledamöter samt om ändring av bolagsordningen,
6. av bolagsstämman lämnade bemyndiganden till styrelsen att besluta att bolaget ska ge ut nya aktier eller förvärva egna aktier.

⁵ I 6 kap. 9 § ÅRL finns liknande bestämmelser om revisorsgranskning av sådana bolagsstyrningsrapporter som upprättas som separata dokument.

bolaget. I berättelsen ska också anmärkas om revisorn har funnit att bolaget inte har fullgjort vissa skyldigheter på skatteområdet.

Utöver vad som nu har sagts får en revisor i revisionsberättelsen lämna sådana upplysningar som han eller hon anser att aktieägarna bör få kännedom om. Om årsredovisningen innehåller uppgifter som har betydelse för upplysningarna, ska revisorn hänvisa till uppgifterna.

Koncernrevisionsberättelsen

Aktiebolagslagens bestämmelser om vad en koncernrevisionsberättelse ska innehålla överensstämmer i väsentliga delar med vad som gäller för en vanlig revisionsberättelse (se 9 kap. 38 § aktiebolagslagen).

Ekonomiska föreningar

Lagen om ekonomiska föreningar innehåller bestämmelser om revision som i väsentliga delar överensstämmer med de bestämmelser som finns i ABL. En skillnad är att ekonomiska föreningar inte kan välja bort revisionen; revisionsplikten är alltså generell. Å andra sidan innehåller lagen inte något generellt krav på att revisorn ska vara en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsbolag.

Revisionslagen

Revisionslagen (1999:1079) är enligt lagens 2 § tillämplig på företag som enligt 6 kap. 1 § bokföringslagen är skyldiga att avsluta bokföringen med en årsredovisning, dock inte företag för vilka regler om revision finns i någon annan lag (t.ex. aktiebolag och ekonomiska föreningar). En kategori av företag som alltid måste avsluta bokföringen med en årsredovisning är handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare. Sådana handelsbolag omfattas dock endast av revisionslagen om företaget överskrider minst två av tre storlekskriterier (medelantal anställda 3, balansomslutning 1,5 miljoner kronor, nettoomsättning 3 miljoner kronor). Härutöver är revisionslagen tillämplig på andra företag (t.ex. handelsbolag där samtliga bolagsmän är fysiska personer) om företaget överskrider minst två av tre storlekskriterier (vilka är avsevärt högre än de nyss

nämnda, nämligen medelantal anställda 50, balansomslutning 40 miljoner kronor och nettoomsättning 80 miljoner kronor).

De företag som omfattas av revisionslagen måste ha en revisor och denne ska alltid vara en auktoriserad eller godkänd revisor eller ett registrerat revisionsbolag. Lagens bestämmelser om revisionens innehåll och vad en revisionsberättelse ska innehålla överensstämmer i väsentliga delar med vad som gäller för aktiebolag.

12.2 Regleringen i EU-direktiven

I artiklarna 51 och 51 a i det fjärde bolagsrättsliga direktivet finns bestämmelser om när ett företag ska vara föremål för revision och vad revisionen ska innefatta. Enligt dessa bestämmelser ska bolagets årsredovisning granskas av en eller flera personer som godkänts av medlemsstaterna för att utföra lagstadgad revision enligt det s.k. revisorsdirektivet.⁶ Revisorerna ska även uttala sig om huruvida förvaltningsberättelsen överensstämmer med årsredovisningen i övrigt eller inte. Medlemsstaterna får befria vissa företag från revisionsplikten, dock inte företag vars värdepapper är noterade på en reglerad marknad enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/39/EG⁷ (artikel 53 a). Även det sjunde bolagsrättsliga direktivet innehåller regler om revision. I artikel 37 föreskrivs bl.a. att en sammanställd redovisning ska granskas av en eller flera kvalificerade revisorer. Bestämmelser om revisorer, tillsyn över revisorer m.m. finns vidare i det tidigare nämnda revisorsdirektivet (direktiv 2006/43/EG). Bestämmelserna innebär bl.a. att revisorer måste uppfylla vissa kvalifikationskrav, motsvarande de som i Sverige gäller för auktoriserade revisorer.

⁶ Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG.

⁷ Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/39/EG av den 21 april 2004 om marknader för finansiella instrument och om ändring av rådets direktiv 85/611/EEG och 93/6/EEG och Europaparlamentets och rådets direktiv 2000/12/EG samt upphävande av rådets direktiv 93/22/EEG (EUT L 145, 30.4.2004, s 1, Celex 32004L0039).

12.3 Det nya redovisningsdirektivet

12.3.1 Allmänna krav på revision

Bedömning: Svensk rätt är förenlig med det nya direktivets allmänna bestämmelser om revision.

Artikel 34 i det nya redovisningsdirektivet reglerar hur revisionen av de finansiella rapporterna ska gå till. Artikeln överensstämmer i huvudsak med motsvarande artiklar i de tidigare direktiven. En förändring är dock att den nya artikeltexten inte nämner annat än medelstora företag, stora företag och företag av allmänt intresse. Direktivet säger alltså inte något om huruvida små företag ska bli föremål för revision. Det väcker frågan om den nationella lagstiftaren över huvud taget kan uppställa krav på att små företag blir föremål för revision. I sammanhanget bör anmärkas att begreppet ”små företag”, såsom detta definieras i direktivet, omfattar avsevärt flera företag än de som enligt 9 kap. 1 § aktiebolagslagen har möjlighet att välja bort revisionen. Enligt utredningens bedömning måste emellertid artikel 34 i det nya direktivet förstås så att medlemsstaterna själva avgör i vilken utsträckning små företag ska vara underkastade revision. Denna tolkning får stöd av vad som står i punkten 43 i direktivets ingress: ”Detta direktiv bör dock inte hindra medlemsstaterna från att föreskriva revision av sina små företag, med beaktande av de särskilda villkoren och behoven hos de små företagen liksom hos användarna av deras finansiella rapporter.” En annan fråga är vilken betydelse direktivets särskilda bestämmelser om ”företag av allmänt intresse” får för revisionsplikten. Enligt det nya direktivet måste företag av detta slag alltid bli föremål för revision. De får alltså inte omfattas av den möjlighet som 9 kap. 1 § aktiebolagslagen ger att välja bort revisionen. Utredningen kan emellertid inte se att detta kräver någon lagändring. De typer av företag som, enligt vad utredningen ovan har förordat, ska anses som företag av allmänt intresse, saknar redan i dag möjlighet att välja bort revisionen.

Ytterligare en fråga gäller artikel 34.1.b. i det nya direktivet. Där sägs att revisorn ska ange huruvida det, mot bakgrund av den kännedom om och förståelse för företaget och dess omgivning som revisorn har fått i samband med revisionen, har kunnat identifieras väsentliga felaktigheter i förvaltningsberättelsen.

Om felaktigheter har identifierats, ska revisorn indikera vilken typ av felaktigheter det rör sig om. I motsvarande bestämmelser i

de tidigare direktiven⁸ anges endast att revisionsberättelsen ska – såvitt gäller förvaltningsberättelsen – innehålla ett uttalande om förenligheten eller bristen på förenlighet mellan förvaltningsberättelsen och årsbokslutet för samma räkenskapsår. Att revisorn även ska redovisa förekomsten av väsentliga felaktigheter i förvaltningsberättelsen framstår därför i viss mån som en nyhet.

Bestämmelsen i det nya direktivet kan emellertid inte anses som ny i förhållande till vad som utgör god revisionssed i Sverige. God revisionssed torde nämligen redan ställa krav som går minst lika långt som kravet i artikel 34. 1. b.⁹

Det förhållandet att den i direktivet angivna bestämmelsen redan återspeglas i gällande svensk god revisionssed är emellertid i sig inte tillräckligt. Ett korrekt genomförande av direktivet förutsätter normalt att bestämmelserna i direktivet även täcks av svensk lag. Den svenska lagtexten är i denna del utformad på ett annat sätt än den aktuella direktivbestämmelsen. Enligt 9 kap. 31 § aktiebolagslagen ska revisionsberättelsen innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats i enlighet med tillämplig lag om årsredovisning. Revisorn ska också ange om årsredovisningen ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning och om förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar. Om det i årsredovisningen inte har lämnats sådana upplysningar som ska lämnas enligt tillämplig lag om årsredovisning, ska revisorn ange detta och, om det är möjligt, lämna behövliga upplysningar i sin berättelse. Det kan hävdas att lagen inte ger något klart uttryck för direktivets krav på att revisorn ska lämna uppgift om förekommande felaktigheter i förvaltningsberättelsen och om typen av felaktigheter. Utredningen har därför övervägt att föreslå att bestämmelser om detta ska föras in i bl.a. aktiebolagslagen.

Samtidigt är det svårt att tolka den svenska lagen på annat sätt än att revisorn redan i dag är skyldig att göra anmärkning på väsentliga felaktigheter i förvaltningsberättelsen (jfr lagens krav på uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats enligt tillämplig lag om årsredovisning) och även upplysa om arten av dessa felaktigheter (jfr lagens krav på att revisorn ska lämna behövliga upplysningar). Utredningen har funnit att övervägande skäl talar för att lagen inte behöver ändras.

⁸ Artikel 51a.1.e i det fjärde direktivet och artikel 37.2.c i det sjunde direktivet.

⁹ Se IAASB:s (International Auditing and Assurance Board) rekommendation ISA 720 pp. 9 och 10.

12.3.2 Undertecknande av revisionsberättelsen

Bedömning: Svensk rätt står i överensstämmelse med vad som anges i det nya redovisningsdirektivet om undertecknande av revisionsberättelsen. Sverige bör inte utnyttja den möjlighet som det nya direktivet ger att tillåta att undertecknandet av revisionsberättelsen under exceptionella omständigheter inte behöver offentliggöras.

I artikel 28 i direktivet 2006/43/EG finns vissa bestämmelser om utformningen av en revisionsberättelse. Bland annat finns där bestämmelser om att revisionsberättelsen ska undertecknas av revisorn. I det nya redovisningsdirektivet har tillagts.

Medlemsstaterna får under exceptionella omständigheter föreskriva att detta undertecknande inte behöver offentliggöras om någons personliga säkerhet därigenom kan hotas på ett överhängande och betydande sätt. Den eller de medverkande personernas namn ska under alla omständigheter vara kända av de berörda behöriga myndigheterna.

Medlemsstaterna har alltså möjlighet att tillåta att revisorns undertecknande av revisionsberättelsen under exceptionella omständigheter inte offentliggörs.

I 9 kap. 28–36 §§ aktiebolagslagen anges, som ovan har nämnts, vad en revisionsberättelse ska innehålla. Där finns bl.a. bestämmelser om undertecknande av revisionsberättelser, bestämmelser som kompletteras av 17 § andra stycket revisorslagen. Förutom de två sista meningarna i artikel 35.2 överensstämmer svensk rätt med vad som anges i det nya direktivet. Revisionsberättelsen ska alltså även enligt svensk rätt undertecknas av revisorn. Eftersom revisionsberättelsen ska offentliggöras enligt bestämmelserna i 8 kap. ÅRL, kommer även detta undertecknande att bli offentligt. Någon möjlighet att underlåta sådant offentliggörande på det sätt som det nya direktivet tillåter finns inte.

Det är svårt att se att direktivets undantagsbestämmelse skulle fylla något praktiskt behov i Sverige. Utredningen föreslår därför att bestämmelsen inte utnyttjas.

12.3.3 Revision av bolagsstyrningsrapporter

Förslag: I lagen klargörs att en revisor i vissa avseenden ska lämna uppgift om väsentliga felaktigheter i en bolagsstyrningsrapport.

EU-direktiven: Av artikel 20 i det nya direktivet framgår att företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna på en reglerad marknad ska ta med en företagsstyrningsrapport i sin förvaltningsberättelse. Medlemsstaterna får tillåta att de uppgifter som ska ingå i en företagsstyrningsrapport i stället tas in i en separat rapport eller i ett dokument som är tillgängligt för allmänheten på företagets webbplats och som det hänvisas till i förvaltningsberättelsen.

Bestämmelserna i artikel 20 är överförda från artikel 46 a i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. Ordalydelsen i det nya direktivet är i denna del väsentligen densamma som i det fjärde direktivet.

Det fjärde bolagsrättsliga direktivet och det nya direktivet skiljer sig dock något åt vad gäller kraven på revisorsgranskning av företagsstyrningsrapporten. I det tidigare anges att artikel 51.1 andra stycket ska tillämpas med avseende på vissa delar av företagsstyrningsrapporten, nämligen de upplysningar som där ska lämnas om företagets system för internkontroll och riskhantering i samband med den ekonomiska rapporteringen samt om sådana ägarförhållanden m.m. som kan ha betydelse för möjligheterna att genomföra ett offentligt uppköp av företaget. Enligt artikel 51.1 andra stycket ska revisorerna uttala sig om huruvida förvaltningsberättelsen överensstämmer med årsbokslutet för samma räkenskapsår eller inte. När det gäller övrig information i företagsstyrningsrapporten kräver det fjärde bolagsrättsliga direktivet inte annat än att den lagstadgade revisorn kontrollerar att en bolagsstyrningsrapport har upprättats. Revisorn behöver alltså inte granska de uppgifter som lämnas i den.

I artikel 20.3 i det nya redovisningsdirektivet sägs i stället att revisorn, såvitt gäller merparten av de uppgifter som ska finnas i rapporten, ska kontrollera att informationen har lämnats. I fråga om företagsstyrningsrapportens uppgifter om företagets system för internkontroll och riskhantering i samband med den ekonomiska rapporteringen samt om sådana ägarförhållanden m.m. som kan ha betydelse för möjligheterna att genomföra ett offentligt uppköp av företaget gäller i stället att revisorn ska uttala sig enligt artikel 34.1 andra stycket. I artikel 34.1 andra stycket sägs att revisorn ska uttala sig om huruvida förvaltningsberättelsen är kon-

sistent med de finansiella rapporterna för samma räkenskapsår och om den har upprättats enligt gällande rättsliga krav. Där sägs även att revisorn ska ange huruvida det, mot bakgrund av den kännedom och förståelse för företaget och dess omgivning som han eller hon har fått i samband med revisionen, har kunnat identifieras väsentliga felaktigheter i förvaltningsberättelsen; i så fall ska indikeras vilken typ av felaktighet det rör sig om.

Gällande svensk rätt: De svenska bestämmelserna om revision av bolagsstyrningsrapport finns i 9 kap. 31 § aktiebolagslagen. Bestämmelserna är tillämpliga när bolagsstyrningsrapporten utgör en del av bolagets förvaltningsberättelse. I 6 kap. 9 § ÅRL finns i sak överensstämmande bestämmelser om revision av sådana bolagsstyrningsrapporter som upprättas som separata rapporter. Bestämmelserna har samma innebörd som de nyss angivna bestämmelserna i det fjärde direktivet. När det gäller sådana upplysningar som avses i 6 § andra stycket 2–6 ÅRL¹⁰ ska yttrandet sålunda innehålla ett uttalande om huruvida upplysningarna är förenliga med årsredovisningen. I övrigt ska revisorn uttala sig om huruvida en rapport har upprättats eller inte.

Utredningen

Vid en jämförelse mellan artikel 20.3 i det nya direktivet och motsvarande bestämmelse i det fjärde bolagsrättsliga direktivet kan konstateras att den nya artikeln är något annorlunda utformad. Frågan är om detta nödvändiggör några ändringar i svensk rätt.

I de delar där direktivet endast kräver att revisorn ska uttala sig om huruvida en bolagsstyrningsrapport har upprättats eller ej, krävs det inte några lagändringar. I övriga delar – granskningen av de slag av uppgifter som i dag anges i 6 kap. 6 § andra stycket 2–6 ÅRL – framstår dock den svenska regleringen som otillräcklig. Det går inte att av de svenska lagbestämmelserna utläsa något krav på att en revisor som upptäcker någon väsentlig felaktighet i bolagsstyrningsrapporten ska ange detta och indikera innebörden av felaktigheten.¹¹ Utredningen har i avsnitt 12.3.1 diskuterat den parallella frågan om vad revisorn ska uttala sig om i fråga om förvaltningsberättelsen i övrigt och har då funnit att lagen inte behöver ändras. Ett skäl till det ställningstagandet är att svensk lag

¹⁰ Se ovan avsnitt 9.1.

¹¹ Jfr dock FAR:s uttalande RevU 16 avsnitt 3 b.

redan kräver att en revisor ska ange om han eller hon upptäcker att det i årsredovisningen inte har lämnats de upplysningar som ska lämnas enligt tillämplig lag om årsredovisning och att revisorn då också ska, om det är möjligt, lämna behövliga upplysningar (se t.ex. 9 kap. 31 § andra stycket aktiebolagslagen). Detta upplysningskrav gäller emellertid inte vid revision av bolagsstyrningsrapporter. Övervägande skäl talar därför för att de svenska lagbestämmelserna bör ändras så att de står i bättre överensstämmelse med vad som sägs i direktivet. I 9 kap. 31 § aktiebolagslagen och 6 kap. 9 § ÅRL bör alltså tas in bestämmelser som klargör revisorns skyldighet att i vissa delar anmärka på och lämna upplysning om väsentliga felaktigheter i bolagsstyrningsrapporten.

13 Särskilt om ÅRKL och ÅRFL

13.1 Inledning

De bolagsrättsliga direktiven

EG:s fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiv utfärdades år 1978 respektive 1983. Bankredovisningsdirektivet¹ från år 1986 och försäkringsredovisningsdirektivet² från år 1991 bygger på dessa tidigare direktiv och innehåller endast sådana avvikelser som har bedömts vara motiverade av de särdrag som är utmärkande för de verksamheter som bedrivs av banker och andra finansiella institut och av försäkringsbolag. En följd av det är att ett flertal av bestämmelserna i de fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiven gäller även för de nämnda företagen.

Genom det nya direktivet upphävs de fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiven men däremot inte vare sig bankredovisningsdirektivet eller försäkringsredovisningsdirektivet. Det nya direktivet får trots det vissa effekter på bank- och försäkringsområdet. Enligt artikel 52 i det nya direktivet ska hänvisningar i andra direktiv till de upphävda direktiven i stället anses som hänvisningar till motsvarande artiklar i det nya direktivet. Det innebär att hänvisningarna i bankredovisningsdirektivet och försäkringsredovisningsdirektivet i fortsättningen ska läsas som hänvisningar till motsvarande bestämmelser i det nya direktivet. De förändringar som har gjorts i materiellt hänseende i bestämmelserna i det nya direktivet får således en motsvarande återverkan på bestämmelserna i bank- och försäkringsdirektiven.

I vissa fall hänvisar dock bank- och försäkringsredovisningsdirektiven till materiella bestämmelser i de fjärde och sjunde bolagsrättsliga

¹ Rådets direktiv av den 8 december 1986 om årsbokslut och sammanställd redovisning för banker och andra finansiella institut (86/635/EEG).

² Rådets direktiv av den 19 december 1991 om årsbokslut och sammanställd redovisning för försäkringsföretag (91/674/EEG).

direktiven som inte har någon motsvarighet i det nya direktivet. Avsikten torde då vara att bestämmelserna i de upphävda direktiven inte heller ska tillämpas på de företag som omfattas av bank- och försäkringsredovisningsdirektiven.

Någon gång kan det uppkomma regelkonflikter mellan å ena sidan det nya direktivet och å andra sidan bank- och försäkringsredovisningsdirektiven. Utgångspunkten torde då vara att bestämmelserna i bank- och försäkringsredovisningsdirektiven ska ges företräde i enlighet med principen om *lex specialis*.³ Detta förhållande har även bekräftats av företrädare för Kommissionen vid underhandskontakter.

Allmänt om de lagändringar som krävs i ÅRKL och ÅRFL

ÅRKL och ÅRFL är så utformade att flertalet bestämmelser i ÅRL genom hänvisningar är tillämpliga även på kreditinstitut, värdepappersbolag och försäkringsföretag. Lagarna bygger på synsättet att redovisningsreglerna bör ha en i grunden gemensam bas och att avvikande redovisningsregler för banker och andra kreditinstitut, värdepappersbolag och försäkringsföretag bör förekomma endast i den utsträckning det krävs med anledning av bank- och försäkringsredovisningsdirektiven eller i övrigt är påkallat av företagens särskilda verksamhetsinriktning. ÅRKL och ÅRFL hänvisar därför i stor utsträckning till bestämmelser i ÅRL på samma sätt som bank- och försäkringsredovisningsdirektiven hänvisar till bestämmelser i det fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiven. I den mån bestämmelserna i de fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiven numera återfinns i det nya direktivet får de materiella förändringar som dessa bestämmelser har genomgått verkan även på kreditinstitut, värdepappersbolag och försäkringsföretag. Som en följd av detta kommer följande förslag till ändringar i ÅRL att gälla även för företag som omfattas av ÅRKL eller ÅRFL.

- Förslagen till definitioner av vissa redovisningsbegrepp, t.ex. strategiska andelsinnehav och gemensamt styrda företag, avsnitt 5
- Förslagen om ”oväsentliga avvikelser”, om allmänna redovisningsprinciper och om vissa upplysningar om företagets namn m.m., avsnitt 6

³ En lag som reglerar ett visst område (*lex specialis*) har företräde framför en lag som enbart reglerar allmänna frågor (*lex generalis*).

- Förslagen om redovisning av omsättningstillgångar och anläggningstillgångar, avsnitten 7.4 och 7.5, och om avsättningar, avsnitt 7.6
- Förslag om att tilläggsupplysningar, med några smärre undantag, ska lämnas i not, avsnitt 8 (se även nedan beträffande vissa specifika upplysningskrav).
- Följande förändringar i upplysningskraven:
 - Lån till styrelseledamöter, verkställande direktör och andra befattningshavare, avsnitt 8.8.2
 - Upplysningar om förändringar i anläggningstillgångarnas poster, avsnitt 8.8.4
 - Värdejusteringar enbart på grund av skatteskal, avsnitt 8.8.5
 - Förändringar i uppskrivningsfonden, avsnitt 8.8.6
 - Fonden för verkligt värde, avsnitt 8.8.7
 - Upplysningar om vissa företag som det redovisningsskyldiga företaget har en strategisk ägarandel i, avsnitt 8.8.8
 - Aktiebolags eget kapital (kvotvärde), avsnitt 8.8.9
 - Uppskjutna skattebelopp, avsnitt 8.9
 - Disposition av vinst eller förlust, avsnitt 8.10
 - Väsentliga händelser efter balansdagen, avsnitt 8.11
 - Upplysningar om transaktioner med närstående, avsnitt 8.12
- Kraven på upprättande av en bolagsstyrningsrapport för alla företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, avsnitt 9.2.3.
- Förslagen om undantag från skyldigheten att upprätta koncernredovisning, avsnitten 10.2.2 och 10.2.3
- Förslagen om undantag från skyldigheten att konsolidera vissa dotterföretag, avsnitt 10.3
- Förslagen beträffande konsolideringsmetoder, avsnitt 10.4
- Förslagen om upplysningar angående innehav utan bestämmande inflytande, avsnitt 10.5

- Förslagen om elimineringar mellan koncernföretag, balansdag och förändringar i koncernens sammansättning, avsnitten 10.6-8
- Förslagen beträffande upplysningar om dotterföretag m.m., avsnitt 10.10
- Förslaget om revisorsuttalande vid väsentliga felaktigheter i en bolagsstyrningsrapport, avsnitt 12.3.3

Av betydelse i sammanhanget är också att utredningens förslag innebär att samtliga kreditinstitut, värdepappersbolag och försäkringsföretag som omfattas av ÅRKL och ÅRFL ska anses som *företag av allmänt intresse*, se avsnitt 4.2.

De ovan nämnda ändringarna kräver inte några mera omfattande ändringar i ÅRKL respektive ÅRFL; som regel inte mer än vissa justeringar i de hänvisningar till ÅRL som de båda lagarna innehåller. Dessa ändringar kommer inte att behandlas ytterligare i det följande. Den särreglering som ÅRKL och ÅRFL innehåller – främst rör det sig om ytterligare specificering av de notupplysningar som ska lämnas – behandlas av utredningen i ett särskilt avsnitt nedan.

13.2 Poster i resultaträkningen

Förslag: Posterna Extraordinära intäkter och Extraordinära kostnader tas bort från uppställningsformerna för resultaträkningen i ÅRKL och ÅRFL. Vidare utmönstras kravet på upplysningar om hur den redovisade inkomstskatten fördelar sig på ordinärt och extraordinärt resultat. I stället ska upplysningar om intäkter och kostnader av exceptionell storlek eller förekomst lämnas i not.

Bank- och försäkringsredovisningsdirektiven innehåller särskilda bestämmelser om hur balans- och resultaträkningarna ska vara uppställda.⁴

Vad som sägs i bank- och försäkringsredovisningsdirektiven om uppställningsformerna och om balans- och resultaträkningarnas

⁴ I bankredovisningsdirektivet finns bestämmelser om uppställningsformen för balansräkningen, inklusive särskilda bestämmelser för vissa poster i balansräkningen, i artiklarna 4-25, medan bestämmelser om resultaträkningen finns i artiklarna 26-34. I försäkringsredovisningsdirektivet finns motsvarande bestämmelser i artiklarna 6-32 (balansräkningens uppställningsform och poster i balansräkningen) och artiklarna 33 och 44 (resultaträkningens uppställningsform och poster i resultaträkningen).

olika poster avviker på flera punkter avsevärt från motsvarande bestämmelser i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. I andra delar överensstämmer emellertid bestämmelserna i bank- och försäkringsredovisningsdirektiven med vad som anges i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. Så är fallet beträffande posterna Extra-ordinära intäkter och Extraordinära kostnader, vilka tas upp i uppställningsformen för resultaträkningen i samtliga de nämnda direktiven. I samtliga direktiv finns också bestämmelser om att de extraordinära posterna ska specificeras (jfr artiklarna 29 och 30 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet, artikel 1.1 i bankredovisningsdirektivet och artikel 1.1 i försäkringsredovisningsdirektivet). Några motsvarande bestämmelser har inte tagits in i det nya direktivet, se även avsnitt 7.7.

Enligt uppställningsformen för resultaträkningen i ÅRKL och motsvarande uppställningsform i ÅRFL ska posterna Extraordinära intäkter och Extraordinära kostnader anges i resultaträkningen (se bilaga 2 till respektive lag). Av 3 kap. 2 § ÅRKL och 3 kap. 2 § ÅRFL framgår vidare att extraordinära intäkter och kostnader ska specificeras till storlek och art i enlighet med 3 kap. 13 § ÅRL. Företag som omfattas av ÅRKL och ÅRFL ska även lämna uppgift om hur den för räkenskapsåret redovisade inkomstkatten fördelar sig på ordinarie och extraordinarie resultat (5 kap. 1 § ÅRKL och 5 kap. 1 § ÅRFL som hänvisar till 5 kap.17 § ÅRL).

Utredningen

Ingen av de båda uppställningsformer för resultaträkningen som det nya direktivet tillåter innehåller några poster avseende extraordinära intäkter eller kostnader. I stället ska, enligt artikel 16.1 f, notupplysning lämnas om intäkter och kostnader av exceptionell storlek eller förekomst. Det sistnämnda kravet saknar motsvarighet i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. Det går därför inte att dra någon säker slutsats, vare sig av den ovannämnda artikel 52 eller av den jämförelsetabell som är fogad till det nya direktivet, om avsikten har varit att artikel 16.1 f ska tillämpas även på företag som omfattas av tillämpningsområdet för bank- och försäkringsdirektiven. Det är emellertid rimligt att anta att avsikten är att den förändring som har skett i det nya direktivet ska få generellt genomslag i medlemsstaterna. För detta talar även det förhållandet att bestämmelserna i det nya direktivet i denna del innebär en anpassning till de internationella redovisningsstandarder som föreskriver att

företagen ska lämna separata upplysningar om väsentliga intäktsoch kostnadsposter (jfr avsnitt 7.7). Utredningen anser därför att posterna Extraordinära intäkter och Extraordinära kostnader bör tas bort även från ÅRKL:s och ÅRFL:s uppställningsformer för resultaträkningen. De företag som omfattas av dessa lagar bör istället åläggas samma krav på upplysningar om intäkter och kostnader av exceptionell storlek eller förekomst som föreslås gälla för företag som omfattas av ÅRL.

13.3 Eventualförpliktelser och ställda säkerheter

Förslag: De möjligheter som ÅRKL och ÅRFL i dag ger att redovisa poster inom linjen tas bort. Upplysningar om eventualförpliktelser och ställda säkerheter ska istället lämnas i not. Eventualförpliktelser ska delas upp på garantier, oåterkalleliga åtaganden som innebär risktagande – med särskild uppgift om åtaganden till följd av återköpstransaktioner – och övriga eventualförpliktelser. Kreditinstitut och värdepappersbolag ska därutöver även lämna särskilda upplysningar om accepterade och endosserade växlar.

EU-direktiven: Enligt uppställningsformen för balansräkningen i *bankredovisningsdirektivet* ska de företag som omfattas av direktivet lämna upplysning om ansvarsförbindelser (contingent liabilities) och åtaganden som poster inom linjen (off-balance sheet items), se artikel 4. Uppgift ska lämnas särskilt om ansvarsförbindelser som innefattar accepterade och endosserade växlar, garantier och pantförskrivna tillgångar. I direktivet finns även bestämmelser om att ansvarsförbindelserna ska omfatta alla transaktioner varigenom ett institut har ställt garanti för tredje mans förpliktelser. Förbindelser genom endossering av rediskonterade växlar ska ingå i denna post endast om annat ej är föreskrivet i nationell lag. Detsamma gäller beträffande andra accepter än egna accepter. Borgensförbindelser och pantförskrivna tillgångar ska omfatta alla garantiförpliktelser som ingåtts samt alla tillgångar som pantförskrivits för tredje mans räkning, särskilt borgensförbindelser och oåterkalleliga rembursar (artikel 24 Poster utanför balansräkningen: Post 1 - Ansvarsförbindelser). I ytterligare en post utanför balansräkningen ska åtaganden redovisas. Under denna post ska särskilt anges åtaganden som följer av åter-

köpstransaktioner. Enligt artikel 25 ska såsom åtaganden upptas alla oåterkalleliga åtaganden som innebär risktagande innefattande även åtaganden i samband med oäkta återköpstransaktioner.

I noter ska anges arten och storleken av varje slag av ansvarsförbindelse och åtagande som är av betydelse i förhållande till institutets hela verksamhet (artiklarna 24 och 25). I den mån sådana upplysningar som avser ansvarsförbindelser lämnas i balansräkningen (inom linjen) behöver emellertid inte samma upplysningar lämnas i not (artikel 40.4).

Av uppställningsformen för balansräkningen i försäkringsredovisningsdirektivet framgår inte särskilt att försäkringsföretag ska redovisa ställda säkerheter och ansvarsförbindelser i poster inom linjen. Direktivet hänvisar dock till bestämmelserna om redovisning av ställda säkerheter och ansvarsförbindelser i det fjärde bolagsrättsliga direktivet (se artikel 1.1 i försäkringsredovisningsdirektivet och artiklarna 14 och 43.1.7 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet som i det nya direktivet motsvaras av artikel 16.1 d, se avsnitt 8.7). Företag som omfattas av försäkringsredovisningsdirektivet ska således lämna upplysningar om ställda säkerheter och ansvarsförbindelser i not eller i poster inom linjen. Enligt artikel 7 i försäkringsredovisningsdirektivet ska emellertid artikel 14 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet inte tillämpas på åtaganden som sammanhänger med försäkringsverksamhet.

Utredningen har i avsnitt 8.7 redogjort för vad det nya direktivet betyder beträffande medlemsstaternas möjligheter att tillåta redovisning ”inom linjen” av ett företags eventalförpliktelser m.m.⁵ Det nya direktivet tillåter inte, i motsats till det fjärde bolagsrättsliga direktivet, att dessa ekonomiska åtaganden redovisas ”under” balansräkningen (dvs. som poster inom linjen) utan föreskriver uttryckligen att upplysning om åtagandena ska lämnas i not.

Gällande rätt: Av balansräkningsschemat i ÅRKL följer att i balansräkningen ska, inom linjen, anges panter och därmed jämförliga säkerheter, ställda för egna skulder eller för såsom avsättningar redovisade förpliktelser, varje slag för sig (se bilaga 1 till lagen). Detsamma gäller för övriga ställda panter och jämförliga säkerheter. Vidare ska ansvarsförbindelser, uppdelade på accepterade och endosserade växlar, garantier och övriga ansvarsförbindelser anges. Slutligen ska åtaganden tas upp som en särskild ”post inom linjen”.

⁵ Som där har framgått torde detta begrepp väsentligen motsvara vad som avses med ansvarsförbindelse i de tidigare direktiven.

Dessa åtaganden ska delas upp på åtaganden till följd av återköps-transaktioner och övriga åtaganden. De nu nämnda bestämmelserna kompletteras av vad som sägs i 3 kap. 3 § ÅRKL om att, utöver ställda säkerheter och ansvarsförbindelser, även oåterkalleliga åtaganden som innebär risktagande ska anges. Några bestämmelser om att upplysningar om säkerheter, ansvarsförbindelser eller övriga åtaganden ska, eller får, lämnas i not finns inte i ÅRKL (varken direkt i lagen eller genom hänvisning till ÅRL). I Finansinspektionens föreskrift FFFS 2008:25 anges emellertid att för var och en av posterna inom linjen ska i not anges arten och storleken av varje slag av ställd säkerhet, ansvarsförbindelse eller åtagande som är av betydelse för institutets verksamhet. Vidare ska för var och en av skuldposterna och posterna inom linjen i not anges de totala beloppen för tillgångar som har ställts som säkerhet för egna eller tredje mans förpliktelser.⁶

Även av ÅRFL:s balansräkningsschema följer att det inom linjen ska redovisas ansvarsförbindelser och ställda säkerheter på liknande sätt som gäller enligt ÅRKL (se bilaga 1 till ÅRFL). Till skillnad mot vad som gäller för kreditinstitut och värdepappersbolag ska emellertid försäkringsföretag lämna särskild upplysning om pensionsförpliktelser som inte har tagits upp bland avsättningar och som inte har täckning i pensionsstiftelses förmögenhet (jfr motsvarande bestämmelser i bilaga 1 till ÅRL). Försäkringsföretagen behöver heller inte särredovisa accepterade och endosserade växlar eftersom detta inte följer särskilt av försäkringsredovisningsdirektivet. De ska emellertid, på samma sätt som företag som omfattas av ÅRKL, särredovisa oåterkalleliga åtaganden som innebär risktagande och särskilt ange åtaganden till följd av återköps-transaktioner. Något motsvarande krav på upplysning finns inte i vare sig försäkringsredovisningsdirektivet eller det fjärde bolagsrättsliga direktivet men väl i bankredovisningsdirektivet (artikel 25 som har behandlats ovan). Vid genomförandet av försäkringsdirektivet i svensk rätt uttalade regeringen att det borde gälla gemensamma bestämmelser för redovisning av poster inom linjen, i vart fall för företag inom den finansiella sektorn. Bestämmelsen i artikel 7 i försäkringsredovisningsdirektivet kommer till uttryck i 3 kap. 4 § ÅRFL, där det sägs att förpliktelser som har uppkommit till följd av försäkringsavtal inte behöver tas upp som ansvarsförbindelse eller åtagande.

⁶ Se Finansinspektionens Föreskrifter och allmänna råd om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, FFFS 2008:25, 5 kap. 8 §.

Utredningen

Utredningen föreslår att möjligheterna till redovisning av ställda säkerheter och eventalförpliktelser inom linjen utmönstras ur ÅRL och att upplysningar om dessa förhållanden istället ska anges i not (se avsnitt 8.7). När det gäller ÅRFL innebär de hänvisningar som görs i försäkringsredovisningsdirektivet att bestämmelserna i det nya direktivet är direkt tillämpliga på försäkringsföretagen. De förslag som utredningen lämnar i avsnitt 8.7, och de skäl till dessa som där anförs, har således relevans även för försäkringsföretagen. Frågan är om motsvarande ändringar bör göras i ÅRKL. Det förhållandet att uppställningsformen för balansräkningen i bankredovisningsdirektivet uttryckligen anger att upplysningar om dessa åtaganden och möjliga förpliktelser ska lämnas i poster inom linjen talar emot en sådan lösning. Bankredovisningsdirektivet kräver emellertid viss specifikation av posterna i not (artikel 24) och synes även medge att uppgifterna lämnas i notform (artikel 40.4). Någon avgörande vikt synes således inte läggas i bankredovisningsdirektivet på om upplysningarna lämnas i not eller ”under” balansräkningen.

Det skulle vara olyckligt om kreditinstitut och värdepappersbolag tvingas att redovisa säkerheter och eventalförpliktelser på ett sätt som varken företag som omfattas av ÅRL eller företag som omfattas av ÅRFL kommer att göra framdeles. Utredningen bedömer därför – och i synnerhet som bankredovisningsdirektivet inte synes utgöra något avgörande hinder mot det – att möjligheterna att redovisa poster inom linjen bör tas bort även i ÅRKL. På samma sätt som utredningen föreslår beträffande ÅRL bör vad som i ÅRKL i nu aktuellt hänseende har benämnts ansvarsförbindelser benämnas eventalförpliktelser.

Av bestämmelserna i bankredovisningsdirektivet följer att det ska lämnas särskild upplysning om oåterkalleliga åtaganden som innebär risktagande och att det därvid ska göras en uppdelning på åtaganden till följd av återköpstransaktioner och övriga åtaganden. Som ovan har framgått finns det inget krav i försäkringsredovisningsdirektivet på att försäkringsföretagen lämnar sådana särskilda upplysningar. Utredningen finner emellertid inte anledning att göra någon annan bedömning än den som gjordes vid genomförandet av försäkringsredovisningsdirektivet i svensk rätt. Det innebär att det även i fortsättningen bör gälla gemensamma regler för hur försäkringsföretag, kreditinstitut och värdepappersbolag ska redovisa åtaganden av de aktuella slagen. Såväl kreditinstitut och värdepappersbolag som

försäkringsföretag bör således även fortsättningsvis lämna särskilda upplysningar om oåterkalleliga åtaganden som innebär risktagande, varvid åtaganden till följd av återköpstransaktioner ska anges särskilt.

Bestämmelserna i bankredovisningsdirektivet om de tilläggsupplysningar som ska lämnas i denna del skiljer sig något från upplysningskraven i motsvarande bestämmelser i det nya direktivet (jfr artikel 24 i bankredovisningsdirektivet och artikel 16.1 d i det nya direktivet som säger att upplysning ska lämnas om summan av företagets ekonomiska åtaganden, garantier och eventuella förpliktelser). Någon motsvarande bestämmelse finns inte i ÅRKL men däremot i Finansinspektionens föreskrifter. Det får ankomma på Finansinspektionen att liksom hittills, inom ramen för sitt normgivningsbemyndigande, i föreskrifter ge närmare anvisningar för hur upplysningsskyldigheten enligt artiklarna 24 och 25 i bankredovisningsdirektivet ska uppfyllas.

13.4 Tilläggsupplysningar som är föranledda av särskilda bestämmelser i bank- och försäkringsredovisningsdirektiven

Förslag: Tilläggsupplysningar som är föranledda av särskilda bestämmelser i bank- och försäkringsdirektiven ska, liksom tidigare, som huvudregel lämnas i not. Det bör dock alltjämt finnas utrymme för att lämna dessa tilläggsupplysningar i balans- och resultaträkningen, om det inte står i strid med kravet på överskådlighet.

Bank- och försäkringsredovisningsdirektiven innehåller regler om särskilda tilläggsupplysningar som kreditinstitut, värdepappersbolag och försäkringsföretag ska lämna. Det handlar främst om ytterligare specificering av de notupplysningar som ska lämnas enligt det fjärde bolagsrättsliga direktivet (och numera det nya direktivet). Bank- och försäkringsredovisningsdirektiven innehåller emellertid även specifika krav på upplysningar som helt saknar motsvarighet i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. Direktivens krav på tilläggsupplysningar är i somliga fall utformade så att upplysningar ska lämnas i balans- eller resultaträkningen eller i noter. I andra fall sägs inget annat än att upplysningarna ska lämnas i noter.

I ÅRKL och ÅRFL hänvisas i väsentliga delar till bestämmelserna i ÅRL om de tilläggsupplysningar som ska lämnas (jfr 5 kap. 1 och 2 §§ i respektive lag). De båda lagarna innehåller dock även, på samma sätt som bank- och försäkringsredovisningsdirektiven, specifika krav på tilläggsupplysningar.

Tilläggsupplysningar ska som huvudregel lämnas i not, om det inte är särskilt föreskrivet att upplysningarna ska lämnas på visst sätt. Lagarna ger även ett utrymme för att upplysningar, som annars ska lämnas i not, istället lämnas i balans- eller resultaträkningen.

Utredningen

Som tidigare har påtalats nödvändiggör det nya direktivet en kraftig begränsning av de valmöjligheter som företagen hittills har haft beträffande placeringen av tilläggsupplysningarna. Utredningen har därför i avsnitt 8.2 föreslagit att ÅRL utformas så att tilläggsupplysningar alltid, med några smärre undantag, ska lämnas i noter. Det är naturligt att samma regler gäller även för kreditinstitut, värdepappersbolag och försäkringsföretag vid tillämpning av bestämmelser som hänvisar till ÅRL (jfr 5 kap. 1 och 2 §§ i ÅRKL respektive ÅRFL).

När det gäller sådana upplysningar som ska lämnas enligt särskilda bestämmelser i ÅRKL och ÅRFL är det inte lika naturligt att kräva att de alltid placeras i noterna. Bank- och försäkringsredovisningsdirektiven, som ligger till grund för de särskilda upplysningskraven i ÅRKL och ÅRFL, ger inte alls på samma sätt uttryck för att upplysningarna måste lämnas i noterna. Tvärtom tillåter såväl bank- som försäkringsredovisningsdirektivet på flera punkter att specifika upplysningar lämnas antingen i not eller i balans- eller resultaträkningarna. Något hinder mot att – såvitt gäller bank- och försäkringsredovisningsdirektivens särskilda upplysningskrav – bibehålla den nuvarande valmöjligheten vad gäller upplysningarnas placering finns därmed inte. Utredningen bedömer också att denna valfrihet kan ha ett värde för företagen; i det enskilda fallet kan en upplysning ha ett sådant samband med balans- eller resultaträkningen att det är lämpligast att redovisa den där. Det bör därför, liksom tidigare, vara möjligt att placera tilläggsupplysningar, som är föranledda av bestämmelser i bank- eller försäkringsredovisningsdirektivet, i balans- eller resultaträkningen, om det inte står i strid med kravet på överskådlighet.

14 Rapport om betalningar till myndigheter

14.1 Bakgrund

Extractive Industries Transparency Initiative (EITI) är en koalition av stater, företag och Non-Governmental Organisations (NGOs) som syftar till att skapa transparens i fråga om sådana betalningar som företag inom olje-, gas- och gruvindustrin gör till olika stater. Målet är att bidra till en förbättrad demokratisk styrning i länder som tar emot betalningar och därigenom minska ländernas problem med korruption, fattigdom och konflikter.

EITI stöds för närvarande av tolv länder. Sverige är sedan september 2008 ett av dessa och har under de senaste åren bidragit med pengar för att EITI ska kunna fortsätta sin verksamhet.¹ Även EU stöttar EITI och Europaparlamentet har regelbundet lagt fram resolutioner i vilka EU:s stöd för denna typ av rapporteringskrav land för land upprepas, särskilt när det gäller utvinningsindustrin.²

Tidigare har EU-lagstiftningen inte ställt några krav på att företagen redovisar betalningar till offentliga förvaltningar i länder där de bedriver verksamhet. Kommissionen har påtalat att detta utgör en brist på öppenhet och har samtidigt understrukit att betalningar från utvinningsindustrin eller den industri som sysslar med avverkning av primärskog kan utgöra en väsentlig andel av ett lands inkomster, särskilt för resursrika utvecklingsländer. För att råda bot på detta, och därigenom stötta EITI och dess verksamhet har Kommissionen i samband med arbetet på det nya redovisningsdirektivet tagit fram förslag till lagstiftning på området. Denna har infogats i det nu aktuella direktivet.

¹ Se bland annat <http://www.ud.se/sb/d/2657/a/142491>

² Exempelvis resolution INI/2010/2102.

14.1.1 Det nya redovisningsdirektivet

Det nya direktivet innehåller ett kapitel med regler som ålägger medlemsstaterna att se till att företag i de ovan nämnda branscherna under vissa förutsättningar årligen redovisar betalningar till offentliga förvaltningar.³ Syftet är ge olika intressenter möjlighet att få information från myndigheter i de länder som mottar denna typ av ersättning och i förekommande fall också öka möjligheterna att utkräva ansvar av sådana myndigheter. I direktivet föreskrivs att de berörda företagen årligen ska lämna en rapport med uppgift om sådana betalningar överstigande 100 000 euro som företaget har erlagt till myndigheter i och utanför EU.

Den rapport om betalningar till offentliga myndigheter som vissa företag framöver kommer att behöva avge är avsedd att underlätta för myndigheter i resursrika länder att genomföra EITIs principer och kriterier och gentemot det egna landets medborgare redogöra för betalningar som myndigheterna tar emot från företag som är verksamma i utvinningsindustrin eller inom avverkning av primärskog inom sin jurisdiktion.⁴

14.1.2 Vilka företag och betalningar som avses

Rapporteringskyldigheten i direktivet gäller för stora företag och företag av allmänt intresse som är verksamma i utvinningsindustrin eller inom avverkning av primärskog. Begreppen *stora företag* och *företag av allmänt intresse* har här samma innebörd som i direktivet i övrigt (se avsnitt 4). Med *primärskog* avses ”naturskog och annan trädbevuxen mark med inhemska arter där det inte finns några klart synliga tecken på mänsklig verksamhet och där de ekologiska processerna inte störts i betydande utsträckning”.⁵

Begreppet *utvinningsindustrin* innefattar alla företag med verksamhet som inbegriper prospektering, upptäckt, utveckling och utvinning av mineraler, olja och naturgasfyndigheter. *Avverkning* innefattar i detta sammanhang all verksamhet ifråga om skogsröjning, selektiv avverkning eller gallring på primärskogsområden men också andra

³ Reglerna kan i tillämpliga delar jämföras med den amerikanska Dodd-Frank Act som antogs i juli 2010. Denna lag kräver bl.a. att företag i utvinningsindustrin (olja, gas och gruvbolag) som är registrerade hos börsmyndigheten Securities and Exchange Commission (SEC) offentligt redovisar betalningar till offentliga förvaltningar land för land och för varje specifikt projekt, se Kommissionens förslag till direktiv s. 5.

⁴ Se det nya direktivets ingress p. 45.

⁵ Definieras i direktiv 2009/28/EG.

ingrepp i sådan skog eller skogsmark som orsakas av gruvdrift, vatten-, olje- eller gasprospektering eller utvinning eller annan skadlig verksamhet.⁶

I rapporten ska företagen redovisa betalningar till myndigheter i de länder där de är verksamma. Regleringen är avsedd att komplettera Europeiska unionens handlingsplan för skogslagstiftningens efterlevnad samt förvaltning av och handel med skog (EU Flegt⁷) och Europaparlamentets och Rådets förordning (EU) nr 995/2010 av den 20 oktober 2010 om fastställande av skyldigheter för verksamhetsutövare som släpper ut timmer och trävaror på marknaden. I den senare förordningen föreskrivs att de som handlar med timmerprodukter ska säkerställa att olagligt avverkat timmer inte kommer in på unionsmarknaden.

14.2 Införlivandet i svensk rätt

Förslag: Bestämmelser om sådan rapporteringsskyldighet som anges i direktivet tas in i en ny, särskild lag.

Den aktuella rapporteringsskyldigheten saknar tidigare motsvarighet i svensk rätt. Bestämmelser om sådan rapporteringsskyldighet måste därför införas i lag eller förordning. Regler av detta slag torde i och för sig ha sådan näringsrättslig natur att det inte ter sig uteslutet att, efter bemyndigande i lag, ta in bestämmelserna i förordning. Det nära sambandet med redovisningslagstiftningen talar dock för att bestämmelserna bör tas in i lag.

Sambandet med redovisningsreglerna är dock inte så starkt att det framstår som nödvändigt eller ens ändamålsenligt att placera de nya bestämmelserna i ÅRL. Det gäller i synnerhet som – vilket utredningen återkommer till i det följande – rapporteringen inte bör ske genom att de aktuella uppgifterna tas in i företagets årsredovisning. Bestämmelserna bör därför tas in i en ny, särskild lag.

⁶ Se kommissionens förslag till direktiv s. 6.

⁷ EU beslutade 2003 om en handlingsplan för att motverka olaglig avverkning och därtill kopplad handel, FLEGT (Forest Law Enforcement, Governance and Trade). Handlingsplanen innehåller en rad åtgärder, bl.a. att främja handel med legalt avverkat virke genom särskilda avtal. Rådet beslutade 2005, i linje med detta, om ett system med samarbetsavtal med stora virkesexporterande länder (EU-FLEGT) för att reducera olaglig avverkning av skog och stoppa importen av olagligt avverkat virke till EU.

Den nya lagen bör givetvis innehålla bestämmelser om vilka företag som omfattas av det nya regelverket. Den bör också innehålla bestämmelser som talar om under vilka förutsättningar en rapport av detta slag ska upprättas och hur rapporten ska vara utformad. Vidare bör den innehålla bestämmelser om hur rapporten ska offentliggöras och vad som gäller om den inte upprättas och offentliggörs i rätt tid. Slutligen bör det i lagen finnas bestämmelser om överklagande av beslut rörande offentliggörandet av rapporten.

14.3 Rapportens tillämpningsområde

Förslag: Den nya lagen ska gälla för stora företag och företag av allmänt intresse som är verksamma inom utvinningsindustrin eller som bedriver avverkning av primärskog.

Dessa företag ska upprätta och offentliggöra en årlig rapport som redovisar betalningar som företaget har gjort till myndigheter i en medlemsstat eller i ett tredje land.

14.3.1 Vilka företag bör omfattas av de nya reglerna?

Enligt artikel 42 i det nya redovisningsdirektivet gäller rapporterings-skyldigheten för stora företag och företag av allmänt intresse. Den nya lagen bör alltså omfatta dessa kategorier av företag.

Direktivet lämnar medlemsstaterna utrymme att införa motsvarande krav även på andra företag. Frågan är om Sverige bör utnyttja detta utrymme.

Statistiska centralbyrån har tagit fram statistik på hur många företag i Sverige som var verksamma inom utvinningsindustrin respektive skogsindustrin som helhet under 2011. Enligt Statistiska centralbyrån finns det cirka 100 små företag som kan bedömas vara verksamma inom utvinningsindustrin och cirka 1 770 företag som kan bedömas vara verksamma inom skogsindustrin. Vad gäller de företag som enligt direktivet utgör medelstora företag är två företag verksamma inom utvinningsindustrin och tolv inom skogsindustrin. Slutligen finns det fem stora företag som är verksamma inom utvinningsindustrin och tio stora företag som verksamma inom

skogsindustrin.⁸ När det gäller företag av allmänt intresse har det inte varit möjligt att ta fram några siffror.

Det är enligt utredningens mening svårt att bedöma behovet och nyttan av att låta rapporteringsskyldigheten omfatta fler företag än de som omfattas av direktivet. Utredningen har för sin del inte funnit något avgörande skäl att låta rapporteringsskyldigheten avse andra företag än de som avses i direktivet. Utredningen har därvid beaktat att rapporteringsskyldigheten måste antas innebära en viss administrativ börda, i synnerhet för något mindre företag. Den nya lagen bör därför enligt utredningens mening avse endast stora företag och företag av allmänt intresse.

Direktivet tillåter att undantag från rapporteringsskyldigheten görs för företag som omfattas av en sådan sammanställd rapport som vissa moderföretag ska upprätta (se vidare avsnitt 14.6). Detta innebär att, om företaget ingår i en koncern och ett annat företag i koncernen lämnar en rapport som omfattar även det förstnämnda företaget, så behöver det företaget inte lämna någon egen rapport. Ett motsvarande undantag bör tas in i den svenska lagen.

14.3.2 Några grundläggande definitioner

Bestämmelserna i det nya direktivet är, som ovan har angetts, tillämpliga när företag som har sin verksamhet i utvinningsindustrin eller företag med verksamhet inom avverkning av primärskog erlägger betalningar till myndigheter. Innebörden i direktivet blir därför beroende av vad som närmare avses med "utvinningsindustrin", "avverkning av primärskog". Artikel 41 i direktivet definierar dessa begrepp. Med företag som har sin verksamhet i utvinningsindustrin avses företag som på olika sätt hanterar råpetroleum, kol, malm, sand, grus, sten, lera, mineral, torv eller salt.⁹ Primärskog är sådan skog som inte tidigare har utsatts för någon påtaglig mänsklig inverkan.¹⁰ Med företag med verksamhet inom avverkning av primärskog avses företag som sysslar med vad som benämns som drivning.¹¹ Drivning är ett samlingsnamn för det arbete som sker med skogsmaskiner då ett område med skog

⁸ Beräkningarna bygger på de gränsvärden som anges i det nya direktivet.

⁹ Se ovan nämnda bilaga I avsnitt B – huvudgrupperna 05–08 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1893/2006 av den 20 december 2006 om fastställande av den statistiska näringsgrensindelningen Nace rev. 2 (1).

¹⁰ Definieras i direktiv 2009/28/EG.

¹¹ Se även här ovan nämnda bilaga I, men istället avsnitt A – huvudgrupp 02, grupp 02.2 i förordning (EG) nr 1893/2006.

avverkas. I detta inbegrips både själva avverkningen av skogen och arbetet med att föra fram timret till produktion.¹² Utredningen föreslår att lagen utformas så att den överensstämmer väl med direktivets avgränsningar av ”utvinningsindustrin” respektive ”avverkning av primärskog”.

På motsvarande sätt är det viktigt att klargöra vad som i detta sammanhang avses med myndigheter. Med myndighet avses i direktivet en nationell, regional eller lokal myndighet i en medlemsstat eller ett tredje land. Häri inbegrips även en avdelning, en byrå eller ett företag som ingår i en koncern som en myndighet har ett bestämmande inflytande i.¹³ Det innebär att även betalningar till exempelvis statliga bolag omfattas av direktivets bestämmelser. Utredningen föreslår att det i lagen tas in en definition av myndighet som klargör den vidare innebörd som begreppet i detta sammanhang ska ha.

Eftersom direktivet föreskriver att rapporten ska redovisa vissa uppgifter på projektnivå, bör lagen också klargöra vad som utgör ”projekt”. Med projekt avses enligt direktivet de operativa verksamheter som styrs av ett enda kontrakt, en enda licens, ett enda arrende, en enda koncession eller ett enda liknande lagenligt avtal och som ligger till grund för betalningsansvar gentemot en myndighet. Om flera sådana kontrakt i väsentlig grad är sammankopplade, ska dessa dock anses utgöra ett enda projekt. En motsvarande definition av begreppet ”projekt” bör således tas in i lagen.

14.3.3 Rapportering i årsredovisningen eller i en separat rapport?

En särskild fråga är om rapporteringsskyldigheten ska fullgöras genom en separat rapport eller om rapporteringen tvärtom bör ske inom ramen för företagets årsredovisning. Direktivet synes ge utrymme för den nationella lagstiftaren att välja såväl den ena som den andra lösningen. Utredningen kan se vissa praktiska fördelar med att låta rapporteringen ingå i årsredovisningen. Företaget behöver då inte upprätta mer än ett enda dokument och detta kan sedan hanteras och offentliggöras enligt enhetliga regler. Detta ska vägas mot lösningens nackdelar, nämligen att årsredovisningen därmed kommer att tyngas av information som ligger vid sidan av sådan

¹² Enligt Skogsvårdsstyrelsen.

¹³ Jfr koncerndefinitionen i 1 kap. 4 § ÅRL.

information som i övrigt dominerar årsredovisningen och med, i vart fall delvis, andra adressater, än årsredovisningen kan anses ha. Ytterligare en nackdel med att ha informationen i årsredovisningen är att läsaren då behöver leta efter informationen i en rapport som innehåller mycket annat än det de är intresserade av. Utredningens uppfattning är att övervägande skäl talar för att rapporteringskyldigheten fullgörs genom en särskild rapport. För att förenkla för företagen bör dock reglerna om hur rapporten ska offentliggöras samordnas med reglerna om offentliggörande av årsredovisningar. Det innebär att den särskilda rapporten bör ges in till Bolagsverket på samma sätt och vid samma tidpunkt som årsredovisningen.

14.4 Rapportens innehåll

Förslag: I rapporten ska, på i lagen närmare angivet sätt, redovisas de betalningar som de rapporteringspliktiga företagen gör till myndigheter. Endast betalningar som, ensamma eller tillsammans med andra sammanhängande betalningar, överstiger 860 000 kronor ska behöva tas med i rapporten.

Av artikel 43 i det nya direktivet följer att varje företag som faller inom lagens tillämpningsområde och som har gjort betalningar till ”myndigheter” årligen ska lämna en rapport. I rapporten ska betalningarna redovisas på i direktivet närmare angivet sätt. Det är naturligt att den svenska lagen utformas i överensstämmelse med vad som sägs i direktivet. Utredningen återkommer i författningskommentaren till den närmare utformningen av dessa krav.

Som redan har berörts kräver direktivet bara att rapporten inkluderar sådana betalningar som uppgår till 100 000 euro eller mer under ett räkenskapsår. Vid tillämpningen av denna beloppsgräns ska dock betalningar som hör ihop räknas samman. Detta innebär att ett företag vid alla typer av periodiska inbetalningar eller delbetalningar (t.ex. hyresavgifter) måste ta hänsyn till det sammanlagda beloppet av betalningar av en viss typ för att kunna avgöra om gränsvärdet har uppnåtts och upplysningar alltså måste lämnas. I de stater som inte har infört euro som nationell valuta ska gränsvärdet, 100 000 euro, räknas om till nationell valuta genom tillämpning av den växelkurs som offentliggjordes i Europeiska

unionens officiella tidning dagen för ikraftträdandet av direktivet. Avrundning ska ske till närmaste hundratal.

Den svenska lagstiftaren är i och för sig oförhindrad att uppställa strängare krav och kan alltså kräva upplysningar även om betalningar på mindre belopp. Utredningen har emellertid inte funnit någon anledning till detta utan föreslår att det i den svenska lagen uppställs en beloppsmässig begränsning av rapporterings-skyldigheten som i huvudsak motsvarar den som finns i direktivet. Dagen för direktivets ikraftträdande var växelkursen för en euro 8,6212 kronor vilket innebär att den tvingande gränsen för när en betalning måste rapporteras blir 862 212 kronor. Det finns dock inget som hindrar att lagstiftaren har ett lägre gränsvärde i svensk rätt, varför utredningen föreslår att gränsbeloppet avrundas till 860 000 kronor. En bestämmelse av innebörd att betalningar understigande 860 000 inte behöver tas med i rapporten bör således tas in i den nya lagen.

I artikel 43.4 i det nya direktivet anges särskilt att man vid rapporteringen ska tillämpa principen om ”substance over form”. Detta innebär att rapporteringen ska se till den berörda verksamhetens eller betalningens verkliga innebörd. Ett företag ska alltså inte kunna undgå uppgiftskravet genom att till exempel ge en verksamhet som omfattas av direktivet en avvikande beteckning. Utredningen föreslår mot denna bakgrund att det i lagen tas in en bestämmelse om att man vid rapporteringen ska se till den berörda verksamhetens eller betalningens verkliga innebörd.

14.5 Koncernrapport om betalningar till myndigheter

<p>Förslag: Ett moderföretag i en koncern ska som huvudregel lämna en sammanställd rapport som omfattar hela koncernen.</p>
--

Direktivets regler om upprättande av rapporter om betalningar till myndigheter följer samma mönster som reglerna för upprättande av årsredovisning. Detta innebär, såsom följer av artikel 44, att om ett stort företag eller ett företag av allmänt intresse är moderföretag och skyldigt att upprätta en koncernredovisning så ska företaget också upprätta en sammanställd rapport om betalningar till myndigheter.

Bestämmelsen gäller enligt sin bokstav endast företag som är verksamma inom utvinningsindustrin eller i avverkning av primärskog. I direktivet anges dock att ett moderföretag ska betraktas som verksamt i utvinningsindustrin eller inom avverkning av primärskog om något eller några av dess dotterföretag är verksamma i utvinningsindustrin eller inom avverkning av primärskog.

Om den aktuella koncernen är en liten eller medelstor koncern, ska moderföretaget vara undantaget kravet på en sammanställd rapport. Detta gäller dock inte om något av koncernföretagen är ett företag av allmänt intresse. Det är inte heller nödvändigt att upprätta en koncernrapport, om moderföretaget är dotterföretag i en annan koncern samt moderföretaget i den koncernen lyder under en medlemsstats lagstiftning och fullgör sin rapporteringsskyldighet i detta land.

Det är inte heller nödvändigt att upprätta en sammanställd rapport om allvarliga och långsiktiga begränsningar väsentligt försvårar moderföretagets möjligheter att utöva sina rättigheter när det gäller dotterföretagets ledning eller tillgångar, om den information som behövs för att upprätta en sammanställd rapport om betalningar till myndigheter enligt detta direktiv inte kan erhållas utan oskälig kostnad eller inom rimlig tid eller om aktierna eller andelarna i företaget innehas uteslutande i avsikt att sälja dem vidare. Det innebär att en rapport på koncernnivå inte behöver omfatta sådana dotterföretag som enligt 7 kap. 5 § tredje stycket ÅRL inte behöver omfattas av en koncernredovisning.

Utredningen

Den svenska lagen bör avspegla såväl direktivets huvudregel som de i direktiven angivna undantagen. Lagen bör alltså ställa krav på att stora företag och företag av allmänt intresse som upprättar en koncernredovisning även upprättar en rapport om det aktuella slaget av betalningar, allt under förutsättning att antingen moderföretaget självt eller något av koncernföretagen bedriver verksamhet inom utvinningsindustrin eller inom avverkning av primärskog. Kravet bör förenas med de undantag som anges i direktivet. Utredningen återkommer i författningskommentaren till den närmare utformningen av dessa bestämmelser.

14.6 Offentliggörande

Förslag: Rapporten ska lämnas in till Bolagsverket inom samma tidsfrister som gäller för ingivande av årsredovisningen. Den ska offentliggöras på samma sätt som årsredovisningen.

Om rapporten inte ges in i tid, ska Bolagsverket kunna rikta vitesförelägganden mot personer i företagets ledning.

Om vitesföreläggandet inte följs, ska verket kunna döma ut vitet.

Rapporten eller den sammanställda rapporten ska enligt artikel 45 i direktivet offentliggöras på samma sätt som direktivet föreskriver i fråga om årsredovisningen, dvs. i enlighet med direktiv 2009/101/EG. Årsredovisningar offentliggörs genom ingivande till Bolagsverket men också, såvitt gäller aktiebolag, genom registrering i aktiebolagsregistret och kungörande i en tidning som myndigheten ger ut.

I direktivet anges inte på vilket språk som rapporten ska upprättas. I det direktiv som direktivet hänvisar till vad gäller offentliggörande, direktiv 2009/101/EG, sägs emellertid att offentliggörande ska ske på något av de språk som tillåts enligt de språkregler som gäller i respektive medlemsstat men att medlemsstaterna också ska tillåta offentliggörande på andra språk.

Av artikel 45.2 följer att medlemsstaterna är skyldiga att se till att företagsledningarna iakttar sin skyldighet att upprätta och offentliggöra rapporter av det aktuella slaget. Det innebär att regelverket måste innehålla effektiva sanktionsmekanismer som är ägnade att leda till att rapportering kommer till stånd.

Utredningen

Som utredningen redan har varit inne på är den bästa lösningen för svenskt vidkommande att rapporten publiceras på samma sätt som årsredovisningen. Detta innebär att det bör åligga det rapporterings-skyldiga företaget att skicka rapporten till Bolagsverket och att Bolagsverket därefter bör registrera denna och låta kungöra att registrering har skett.

Enligt 8 kap. 3 c § ÅRL ska registrering av en årsredovisning avfattas på svenska samt dessutom, om bolaget begär det, på annat officiellt språk inom EU eller på norska eller isländska. Detta talar för att även de nu aktuella rapporterna bör registreras på svenska,

fast med möjlighet att, efter företagets eget val, även avfatta registreringen på annat språk, t.ex. engelska. Syftet med den aktuella regleringen är dock väsentligen att underlätta insynen i de betalningar som görs av företag till myndigheter i utvecklingsländer. Detta innebär att rapporternas huvudsakliga adressater i stor utsträckning finns i andra länder än Sverige. Det är mot den bakgrunden naturligt att rapporterna alltid finns tillgängliga på engelska. Eftersom de företag som ska lämna denna typ av rapport antingen är stora företag eller företag av allmänt intresse, torde det extra arbetet som det innebär för företaget att översätta rapporten till engelska vara helt marginellt. Utredningen förslår därför att rapporterna alltid ska registreras på både svenska och engelska. Företagen bör vara skyldiga att ombesörja att rapporten översätts till engelska när den lämnas in till Bolagsverket.

Vad gäller sanktionsmekanismer finns det enligt utredningens mening anledning att hämta ledning från de sanktionsregler som kan tillämpas när ett företag inte ger in sin årsredovisning i tid. Bestämmelserna om förseningsavgifter i 8 kap. 5–12 §§ ÅRL utgör ett exempel på en sådan sanktionsmekanism. Enligt utredningens mening torde dock en förseningsavgift inte innebära en tillräckligt stark påtryckning, om ett företag av det aktuella slaget undantagsvis skulle underlåta att upprätta och offentliggöra en rapport av det aktuella slaget.

I 8 kap. 13 § ÅRL finns också bestämmelser som ger Bolagsverket möjlighet att vitesförelägga styrelseledamöter och verkställande direktör i företag som dröjer med att ge in redovisningshandlingar till verket. Om ett sådant föreläggande inte följs, prövar Bolagsverket självt om vitet ska dömas ut. Enligt utredningens mening skulle en sanktion av detta slag vara effektivare än ett system med förseningsavgifter. Det bör därför i den nya lagen tas in bestämmelser som ger Bolagsverket samma möjlighet som enligt ÅRL att vitesförelägga och döma ut vite, när ett företag underlåter att ge in en rapport om betalningar till myndigheter.

Utredningen har övervägt om de övriga sanktioner som kan inträda vid aktiebolags underlåtenhet att ge in årsredovisning – personligt betalningsansvar (jfr 8 kap. 12 § ÅRL) och likvidation (jfr 25 kap. 11 § aktiebolagslagen) – bör kunna tillämpas vid underlåtenhet att ge in en rapport av nu aktuellt slag. Enligt utredningens mening framstår emellertid sådana sanktioner inte som proportionerliga.

Enligt utredningen bör kontrollen av att företagen fullgör sin rapporteringsskyldighet på ett korrekt sätt ske genom att Bolagsverket gör samma slag av övergripande granskning av väsentligen formell natur som verket gör i dag avseende årsredovisningar. Någon fullständig kontroll av att rapporteringsskyldigheten fullgörs kan knappast göras, särskilt som verket inte kan förväntas ha överblick över vilka företag som bedriver det slaget av verksamhet som rapporterna ska avse. Det måste dock antas att det stora antalet företag som berörs av de nya reglerna lojalt kommer att följa dem. Utredningen har därför inte ansett det vara befogat att ålägga vare sig Bolagsverket eller någon annan myndighet något ytterligare tillsyns- eller utredningsansvar.

14.7 Undantag från rapporteringskravet när rapportering sker enligt likvärdiga tredjELandsbestämmelser

Förslag: Om ett företag redan lämnar en rapport enligt likvärdiga tredjELandsbestämmelser, ska det vara undantaget från rapporteringskravet i svensk rätt.

Den rapport som företaget upprättar ska offentliggöras enligt svensk rätt.

Av artikel 46.1 i det nya direktivet följer att ett företag inte är skyldigt att upprätta en rapport enligt direktivet om det i stället utarbetar en rapport enligt ett tredje lands rapporteringskrav och dessa rapporteringskrav bedöms som likvärdiga med vad som krävs enligt direktivet. Den rapport som företaget upprättar måste dock alltid offentliggöras i enlighet med de nationella regler som direktivet har föranlett.

I direktivet preciseras inte vilka länder som har likvärdiga krav. I stället sägs det att Kommissionen ska ges befogenhet att fastställa de kriterier som ska tillämpas vid en bedömning av huruvida ett tredjELands rapporteringskrav är likvärdiga. Enligt artikel 47 har Kommissionen rätt att anta genomförandeakter om huruvida ett tredjELands rapporteringskrav stämmer överens med kravet i det nya direktivet (jfr avsnitt 14.7).

Utredningen

Undantaget i artikel 46 bör avspeglas i den nya lagen. Det torde dock inte bli aktuellt att tillämpa undantaget förrän Kommissionen har fastställt kriterier av det slag som anges i direktivet och, på sätt som anges i artikel 47, uttalat sig om vilka rapporteringskrav i tredje länder som ska anses som likvärdiga med direktivets krav.

I enlighet med direktivet bör den svenska lagen ställa krav på att en rapport, upprättad enligt dessa likvärdighetskriterier, offentliggörs enligt nationell lagstiftning, dvs. enligt de ovan föreslagna bestämmelserna om offentliggörande genom ingivande till Bolagsverket.

15 Konsekvenser av utredningens förslag

15.1 Beskrivning av uppdraget

15.1.1 Bakgrund

De svenska redovisningsreglerna grundar sig till stor del på EU:s redovisningsdirektiv.¹ Dessa direktiv genomfördes i svensk rätt i samband med att Sverige blev medlem i EU. Under senare år har EU strävat efter att minska byråkratin och på olika sätt förenkla regelverket för företag som verkar inom EU, framför allt för små företag. Detta var ett av skälen till att det i juni 2013 antogs ett nytt redovisningsdirektiv.²

Det nya direktivet ersätter de två tidigare direktiven. Det innehåller ett nytt regelverk för redovisning i små företag, vissa ändringar i redovisningsreglerna för medelstora och stora företag samt nya regler om rapportering av betalningar till regeringar från företag verksamma inom utvinningsindustrin och inom primärskog.

15.1.2 Utredningens syfte

Utredningen har haft i uppdrag att föreslå hur det nya redovisningsdirektivet ska genomföras i svensk rätt och att därvid

- analysera skillnaden mellan direktivet och svensk rätt,

¹ I huvudsak avses Rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 om årsbokslut i vissa typer av bolag, EGT L 222, 14.8.1978, s. 11, Celex 31978L0660 och Rådets sjunde direktiv 83/349/EEG av den 13 juni 1983 om sammanställd redovisning, EGT L 193, 18.7.1983, s. 1, Celex 31983L0349; det fjärde respektive det sjunde bolagsrättsliga direktivet.

² Europaparlamentets och Rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG.

- utarbeta nödvändiga författningsförslag med anledning av dessa skillnader,
- belysa förslagets konsekvenser för företag och företagare och för det allmänna, samt
- göra de internationella jämförelser som anses befogade.

15.2 En beskrivning av alternativa lösningar vid genomförandet av direktivet

De förändringar i den svenska redovisningslagstiftningen som utredningen föreslår i betänkandet är i allt väsentligt påkallade av det nya redovisningsdirektivet. Bestämmelserna i direktivet är, i vart fall vad gäller små företag, till stor del tvingande för medlemsstaterna. Möjligheterna att välja alternativa lösningar är i dessa fall mycket små. Direktivet ger dock medlemsstaterna vissa valmöjligheter. I dessa fall har utredningen strävat efter att, när det inte har funnits särskilda skäl däremot, välja det alternativ som innebär den största lättnaden för det enskilda företaget. I några fall har utredningen dock inte ansett det vara lämpligt att ta bort befintliga svenska regler, där detta i och för sig skulle vara förenligt med direktivet. I dessa fall har det rört sig om bestämmelser som utredningen har uppfattat som viktiga för svensk företagsredovisning.

I det följande lämnas ett exempel på en sådan valmöjlighet. Vad gäller införandet av företagskategorin företag av allmänt intresse i artikel 2.1 i direktivet räknar direktivet upp ett antal företagstyper som ska betraktas som företag av allmänt intresse i nationell rätt. Vidare anges³ att medlemsstaterna själva får utse andra typer av företag till företag av allmänt intresse. Detta kan enligt direktivet vara företag som är av betydande allmänt intresse på grund av arten av sin verksamhet, sin storlek eller antalet anställda. Utredningen har i sitt förslag valt att foga publika aktiebolag till listan över vad som ska anses vara företag av allmänt intresse i svensk rätt. Anledningen till detta är att ett publikt aktiebolag har möjlighet att söka sin kapitalförsörjning i en vid krets av investerare, vilket, enligt utredningen, medför att behovet av information om företaget blir betydande. De informationskrav som direktivet uppställer för små och medelstora företag framstår då enligt utredningens mening som otillräckliga.

³ Se artikel 2.1.d i det nya direktivet.

15.3 Överensstämmelse med EU-rätt

Utredningens uppdrag har varit att genomföra ett EU-direktiv i svensk rätt och en av utredningens huvuduppgifter har därför varit att granska i vilken utsträckning svenska bestämmelser är förenliga med direktivet eller annan EU-rätt. I den mån så har befunnits inte vara fallet har detta föranlett utredningen att föreslå ändringar i de svenska bestämmelserna. Det stora flertalet ändringar som utredningen förslår i ÅRL utgör sådana anpassningar till EU-rätten. Såvitt utredningen kan bedöma kommer svensk rätt, efter ett genomförande av förslaget, att vara förenlig med EU-rätten.

15.4 Ikraftträdande

De nya lagreglerna ska enligt förslaget träda i kraft den 20 juli 2015 och tillämpas första gången på räkenskapsår som inleds efter utgången av år 2015. Ikraftträdandet har anpassats till vad som föreskrivs i det nya redovisningsdirektivet om när direktivets bestämmelser ska vara genomförda i medlemsstaterna.

15.5 Antal företag som berörs

Antalet aktiva företag i Statistiska centralbyråns företagsregister uppgick år 2012 till 1 137 028. Såsom aktiva företag räknas juridiska personer samt fysiska personer som antingen är registrerade för mervärdesskatt, som arbetsgivare eller, i ej mervärdesskattepliktiga branscher, för F-skatt. Exakt hur många av dessa företag som är skyldiga att upprätta årsredovisning och som därmed berörs av de föreslagna lagändringarna har inte kunnat utrönas. Det finns enligt Bolagsverket cirka 454 000 aktiebolag och dessa är alltid skyldiga att upprätta årsredovisning. De berörs sålunda alltid i någon utsträckning av förslaget. Bland de företag som är upptagna i Statistiska centralbyråns företagsregister utgör emellertid drygt hälften, eller cirka 615 000, enskilda näringsidkare. Enskilda näringsidkare är normalt inte skyldiga att upprätta årsredovisning och berörs därför i mycket liten omfattning av utredningens förslag.

För årsredovisningspliktiga företag som är, i lagförslagets mening, små företag innebär flertalet av de föreslagna ändringarna förenklingar i och med att ett flertal bestämmelser, särskilt upplysningskrav, inte

längre ska tillämpas på dessa företag. Utredningen har inte tillgång till någon statistik avseende antalet årsredovisningspliktiga som är små företag. Vid en tillämpning av de föreslagna storlekskriterierna för företag i ÅRL utgör emellertid i dag cirka 98 procent⁴ av alla aktiva företag i Statistiska centralbyråns företagsregister små företag. Det talar för att även det alldeles övervägande antalet årsredovisningspliktiga företag är små företag och därmed kommer att beröras av förenklingarna i lagförslaget.

15.6 Tidsåtgång och administrativa kostnader för berörda företag

Samtliga företags⁵ totala kostnad för att upprätta årsredovisning uppgick enligt Tillväxtverket till cirka 1,7 miljarder kronor år 2009.

15.6.1 Små företag

Ett av de främsta syftena med det nya redovisningsdirektivet är, som tidigare sagts, att förenkla för de små företagen. Några försök till mera fullständiga beräkningar av de tidsvinster, och därmed kostnadsbesparingar, som de små företagen kan förväntas göra totalt till följd av de föreslagna ändringarna har inte låtit sig göras. Utredningen har dock tagit fram några exempel på de kostnadsbesparingar som kommer bli aktuella för de små företagen.⁶ Beräkningarna har tagits fram med hjälp av en s.k. minirapport från Tillväxtverket som är gjord år 2009. Rapporten handlar om årsredovisning och bokföring i K2-företag och de kostnader som förändringar i ÅRL under perioden den 1 januari till den 31 december 2009 har fört med sig för företagen.

⁴ Beräkningen är baserad på uppgifter i Statistiska centralbyråns undersökning av aktiva företag, Företagens ekonomi. År 2011 uppgick antalet små (mindre) företag i undersökningen till 302 287 (97,8 %) och antalet större företag till 6 761. Av de sistnämnda företagen uppfyllde 5 126 företag (1,7 %) de föreslagna kriterierna för att klassificeras som medelstora företag och 1 635 företag de föreslagna kriterierna för att klassificeras som stora företag (0,5 %). De finansiella företagen omfattas inte av undersökningen.

⁵ Uppgifterna gäller s.k. K2 och K3-företag. För företag som är skyldiga att upprätta årsredovisning enligt ÅRL har Bokföringsnämnden tagit fram allmänna råd – K3. Små aktiebolag eller ekonomiska föreningar kan välja att tillämpa K3 eller den förenklade varianten, K2. För mer information rörande storlekskriterier etc., se avsnitt 2.2.3.

⁶ Tillväxtverket har utfört mätningar på vad olika upplysningskrav i ÅRL kostar företagen. Siffrorna baseras på mätningar utförda i och med den förändring som skedde av ÅRL år 2009. Tillväxtverket har bedömt att 268 982 företag har möjlighet att använda sig av K2-regelverket (dvs. mindre/små företag).

Mindre företag ska i dag enligt 5 kap. 18 § ÅRL lämna upplysningar om medelantalet anställda, könsfördelning bland ledande befattningshavare och räkenskapsårets personalkostnader i årsredovisningen. De administrativa kostnaderna för att uppfylla dessa krav uppgår för de små företagen enligt Tillväxtverkets mätningar till cirka 100 miljoner kronor per räkenskapsår.⁷ Enligt förslaget ska små företag såvitt gäller personaladministrativa uppgifter endast lämna upplysningar om medelantalet anställda, vilket enligt motsvarande mätningar kostar företagen cirka 30 miljoner kronor. Besparingen för små företag på grund av den nu redovisade regeländringen uppgår således till cirka 70 miljoner kronor per räkenskapsår.

I dag ska en årsredovisning alltid, enligt 5 kap. 8 § ÅRL, innehålla upplysningar om innehav i dotterföretag och intresseföretag. Enligt 5 kap. 9 § ÅRL ska upplysning också lämnas om namn och säte för det företag som upprättar koncernredovisning i den största av de koncerner i vilken företaget ingår som dotterföretag. De administrativa kostnaderna för att uppfylla dessa krav uppgår enligt Tillväxtverket till totalt cirka 16 miljoner kronor. Enligt förslaget ska endast medelstora företag, stora företag och företag av allmänt intresse omfattas av detta upplysningskrav. Besparingen för små företag blir enligt Tillväxtverkets beräkningar cirka 2,7 miljoner kronor.

I sammanhanget kan nämnas att Kommissionen, när förslaget till ett nytt redovisningsdirektiv lades fram, utgick från att en full harmonisering för små företag, genom bl.a. minskade upplysningskrav, skulle kunna leda till en minskning av de administrativa bördorna för små företag inom EU med 1,5 miljarder euro.⁸

Förslagen kommer sannolikt att innebära att de små företagen övergångsvis får vissa ökade administrativa kostnader i samband med att de nya reglerna ska börja tillämpas. Dessa kostnader sammanhänger bl.a. med att företagen kan behöva tillägna sig nya rutiner för informationssamlade. Det kan heller inte uteslutas att de små företagen i någon mån kommer att drabbas av ökade kostnader på grund av att Statistiska centralbyrån kommer att kräva in vissa för den

⁷ Mätningar av företagens administrativa kostnader för att uppfylla vissa upplysningskrav i ÅRL redovisas i Tillväxtverkets databas Malin.

⁸ Se Förslag till Europaparlamentets och Rådets direktiv om årsbokslut, sammanställda redovisningar och rapporter i vissa typer av företag (KOM(2011)684/3) s 3. Kommissionen utgår där från att minskningen av de administrativa bördorna genom denna strategi kan spara 1,5 miljarder euro genom minskade uppgiftskrav i noterna, ytterligare uppmjukning av den lagstadgade revisionen och undantag från att utarbeta koncernredovisningar för små koncerner.

ekonomiska statistiken nödvändiga uppgifter som inte kommer att framgå i de små företagens årsredovisningar (se närmare om detta nedan under Övriga effekter). Utredningen utgår emellertid från att de administrativa kostnaderna för små företag totalt sett kommer att minska avsevärt som en följd av förslagen.

15.6.2 Medelstora företag

Utredningens förslag innebär att kategorierna medelstora företag och medelstora koncerner införs i ÅRL. Detta innebär att de företag som i dag klassificeras som större företag delas upp på två kategorier, medelstora och stora företag. Kategorin medelstora företag kommer enligt tillgänglig statistik att omfatta cirka 5 000 företag i Sverige och kategorin stora företag cirka 1 600 företag.⁹ Någon motsvarande statistik har inte varit möjlig att ta fram beträffande koncerner. Utredningens förslag innebär bl.a. att medelstora företag undantas från krav på notupplysningar om nettoomsättningens fördelning på olika verksamhetsgrenar och marknader samt om arvoden till företagets revisorer. Enligt Tillväxtverkets beräkningar uppgår de medelstora företagens kostnader för att uppfylla kravet på upplysningar om nettoomsättningens fördelning på olika verksamhetsgrenar och marknader (se 5 kap. 6 § ÅRL) till cirka 3 miljoner kronor årligen. Kravet på att uppge efterfrågade personalmässiga tilläggsupplysningar (5 kap. 19–25 §§ ÅRL) kostar de medelstora företagen cirka 7 miljoner kronor.

15.6.3 Stora företag och företag av allmänt intresse

Företag av allmänt intresse

Utredningens förslag innebär att en ny kategori av företag införs i svensk rätt, företag av allmänt intresse. De företag som inbegrips i detta begrepp är vad som i dagligt tal kallas för noterade företag, men även försäkringsföretag, bankföretag och publika aktiebolag (se närmare avsnitt 4.2). Antalet företag av allmänt intresse, enligt den av utredningen föreslagna avgränsningen, uppgår till cirka 1 300.¹⁰ Många dessa har redan tidigare omfattats av de mest långgående kraven på upplysningar m.m. i årsredovisningen. För de

⁹ Se fotnot 4.

¹⁰ Enligt uppgifter från Statistiska centralbyråns företagsregister (avseende år 2011).

publika aktiebolag som tidigare har tillhört kategorin mindre företag innebär dock förslaget ökade krav på företagets redovisning (se vidare nedan).

Rapport om betalningar till vissa myndigheter

Stora företag och företag av allmänt intresse som verkar inom utvinningsindustrin och inom avverkning av primärskog ska enligt utredningens förslag i vissa fall lämna in en årlig rapport som ska registreras av Bolagsverket. Endast summor överstigande 860 000 kronor per räkenskapsår ska inkluderas i rapporten. Statistiska centralbyrån har tagit fram statistik på hur många företag i Sverige som var verksamma inom utvinningsindustrin respektive skogsindustrin som helhet under 2011. Enligt Statistiska centralbyrån finns det fem stora företag som är verksamma inom utvinningsindustrin och tio stora företag som verksamma inom skogsindustrin. Dessa siffror är dock något osäkra, eftersom det kan finnas företag som inte har utvinning eller avverkning av primärskog som sin huvudsakliga verksamhet men som ändå har, i begränsad utsträckning eller tillfälligt, del i sådan verksamhet. Det har inte gått att få fram någon statistik på hur många dessa företag skulle kunna vara. Omfattningen av det arbete som det enskilda företaget måste lägga ner på rapporten blir givetvis beroende av omfattningen av företagets verksamhet. För att kunna lämna uppgifter om betalningar på det sätt som anges i förslaget behöver företagen sannolikt göra omställningar av ekonomi- och redovisningssystem, vilket kommer att leda till engångskostnader. Därutöver tillkommer löpande kostnader för att samla och lagra information samt för att upprätta och registrera rapporterna. Det har inte varit möjligt att uppskatta företagens kostnader att upprätta denna rapport.

15.6.4 Särskilt om effekter för publika aktiebolag

Utredningens förslag innebärande att publika aktiebolag ska anses som företag av *allmänt intresse* får följden att samtliga publika aktiebolag kommer att omfattas av de mest långtgående kraven på upplysningar m.m. i årsredovisningen. Antalet publika aktiebolag som inte är noterade uppgår till 821 och antalet noterade till 457. För de publika aktiebolag som i dag är att anse som stora företag kommer

upplysningskraven inte att förändras mer än marginellt; i den delen torde i stället fortlöpande förändringar av internationella redovisningsstandarder ha en större betydelse än de nu aktuella lagändringarna. Men förslaget innebär också att sådana publika aktiebolag som tidigare har utgjort mindre företag kommer att omfattas av mera omfattande redovisningskrav, motsvarande vad som gäller för stora företag. Det har inte varit möjligt att få fram exakta siffror på hur många av de publika aktiebolagen som i dag är att betrakta som mindre företag. Av Statistiska centralbyråns företagsregister går dock att utläsa att antalet onoterade aktiebolag med 0–50 anställda uppgår till 46.¹¹

15.7 Andra konsekvenser för berörda företag

Beträffande samtliga kategorier av företag införs möjligheten att avvika från lagens krav om effekten av avvikelsen är oväsentlig. Utnyttjandet av denna möjlighet kommer att få vissa effekter på såväl utformningen av som innehållet i företagens års- och koncernredovisningar och kan också innebära förenklingar för företagen; dessa effekter bedöms dock vara förhållandevis begränsade.

En annan tänkbar effekt av förslaget är att jämförbarheten mellan små företag minskar på grund av att vissa upplysningskrav tas bort. Detta kan få en viss, negativ betydelse för dem – t.ex. andra företag – som söker information i företagens redovisningar.

15.8 Konkurrensförhållanden

Utredningens förslag träffar samtliga företag som omfattas av ÅRL och får också effekter för de företag som omfattas av ÅRKL och ÅRFL. Utredningen bedömer dock inte att utformningen av de materiella reglerna leder till någon snedvridning av konkurrensen på marknaden. Det förenklade uppgiftslämnandet för små företag skulle teoretiskt kunna innebära att det, utifrån ett administrationskostnads-perspektiv blir mer attraktivt än tidigare att klassificeras som ett litet företag, vilket i sin tur kan vara en konkurrens fördel. Som ovan har redogjorts för omfattar kategorin små företag redan majoriteten av de företag som omfattas av redovisningslagarna i Sverige. Utredningens bedömer inte att konkurrensförhållandena mellan företagen inte kommer att påverkas av förslaget på något avgörande sätt.

¹¹ Siffror från Statistiska centralbyrån.

15.9 Påverkan i andra avseenden

15.9.1 Offentligfinansiella effekter

Utredningens förslag innebär att redovisningslagstiftningens karaktär av ramlagstiftning består. De normgivande organen, däribland Bokföringsnämnden, kommer även i fortsättningen att spela en viktig roll i utvecklandet av god redovisningssed. Flera av utredningens förslag förutsätter att dessa organ fyller ut och kompletterar lagstiftningen med allmänna råd, yttranden och vägledningar i olika frågor. De förhållandevis stora förändringar i lagstiftningen som utredningsförslaget innebär medför att bl.a. Bokföringsnämnden blir tvungen att se över betydande delar av befintliga råd och rekommendationer.

Genom det inslag av full harmonisering som förts in i det nya direktivet förändras även förutsättningarna för de normgivande organen i viss mån. Särskilt Bokföringsnämnden har därför anledning att göra en allmän översyn av sådana allmänna råd som riktar sig till eller har betydelse för små företag. Denna kategori av företag omfattar i praktiken det helt övervägande antalet företag i Sverige. Enligt utredningens förslag ska de nya bestämmelserna tillämpas första gången för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2016. Arbetet måste därför bedrivas parallellt med slutförandet av andra projekt som är prioriterade hos nämnden. Bokföringsnämnden kommer på grund av detta att vara i behov av ett tillfälligt resurstillskott. Enligt nämndens egen uppskattning – som utredningen inte har anledning att ifrågasätta – uppgår detta resursbehov till cirka en miljon kronor, motsvarande en årsanställning. Eftersom Bokföringsnämnden måste göra den nu aktuella översynen innan de nya lagreglerna träder i kraft, torde ett beslut om extra finansiering behöva fattas ganska snart så att medel kan komma nämnden till del under kalenderåret 2015.

Endast ett av de lagda förslagen torde få någon märkbar påverkan på Bolagsverkets verksamhet, nämligen förslaget om att företag inom utvinningsindustrin m.m. årligen ska lämna en årlig rapport till Bolagsverket. Det rör sig dock om ett mycket begränsat antal företag som berörs av det nya rapportkravet. Det merarbete för Bolagsverket som kan bli följden av utredningens förslag torde enligt utredningens uppskattning inte överstiga 500 000 kronor per år.

Utredningens förslag bedöms inte påverka de skattemässiga resultat som företagen redovisar. Inte heller påverkas Skatteverkets kontrollmöjligheter, eftersom Skatteverket kräver in uppgifter från företagen i deklARATIONER som innehåller standardiserade räkenskapsutdrag.

15.9.2 Finansiering av förslaget kostnader för Bokföringsnämnden och Bolagsverket

Utredningen föreslår att de ökade kostnader som lagförslagen innebär för Bokföringsnämnden och Bolagsverket finansieras genom en höjning av de förseningsavgifter som utgår om ett aktiebolag dröjer med att ge in sin årsredovisning till verket.¹² I dag uppgår en förseningsavgift till 5 000 kronor. Vid ytterligare försening utgår ytterligare en avgift om 5 000 kronor och vid ytterligare försening utgår en sista avgift om 10 000 kronor.¹³ Avgifterna har inte förändrats sedan systemet med förseningsavgifter infördes år 1993. Under samma tid har prisbasbeloppet ökat från 34 400 kronor till 44 400 kronor. En höjning av förseningsavgifterna till 6 000 kronor för första respektive andra beslutet och 12 000 kronor för det tredje beslutet skulle innebära ökad inleverans till statskassan med 24 miljoner kronor.¹⁴ Det är uppenbart att även en något mindre höjning av förseningsavgifternas nivå skulle kompensera för Bokföringsnämndens och Bolagsverkets ytterligare kostnader.

15.9.3 Övriga effekter

Uppgifter i företagens årsredovisningar har stor betydelse för den ekonomiska statistik som tas fram av Statistiska centralbyrån och för underlaget för nationalräkenskaperna (t.ex. beräkning av BNP). Exempelvis bygger Statistiska centralbyråns undersökning Företagens ekonomi på bokslut från hela näringslivets företag (exklusive den finansiella sektorn) i Sverige, oberoende av juridisk form och företagsstorlek. Årsredovisningar används även i ett flertal andra undersökningar hos Statistiska centralbyrån. Detaljinformation som

¹² Se 8 kap. 6 § ÅRL ang. förseningsavgifter.

¹³ För publika aktiebolag utgår dubbla belopp.

¹⁴ Siffror från Bolagsverket. Beräkningen har utgått från 2013 års volymer och det skulle då innebära ökad inleverans till statskassan med 24 mkr (vid förseningsavgift på 6 000 kr för beslut 1, 6 000 kr beslut 2 och 12 000 kr för beslut 3) respektive 48 mkr (vid förseningsavgift på 7 000 kr vid beslut 1, 7 000 kr vid beslut 2 och 14 000 kr vid beslut 3).

inte återfinns i årsredovisningarna samlas in via urvalsundersökningar. Företagens årsredovisningar används också för att säkerställa kvaliteten i statistiken samt för avstämning och kontroll av lämnade uppgifter.

Genom utredningens förslag kommer den informationsmängd som är tillgänglig via de små och medelstora företagens årsredovisningar att minska. En effekt av detta kan bli att Statistiska centralbyrån tvingas öka den direkta statistikinsamlingen från företagen. Statistiska centralbyrån kommer också i större utsträckning att behöva kontakta företagen för kompletterande information om denna inte går att finna i företagens årsredovisningar. Förslaget kan således få vissa konsekvenser för den ekonomiska statistiken.

Även för andra intressenter kommer minskningen av via årsredovisningen tillgänglig information om små företag att få betydelse. Kommissionen har visserligen i ingressen till det nya direktivet konstaterat att de som använder årsredovisningar som utarbetats av medelstora och stora företag vanligtvis har mer avancerade behov [än användare av årsredovisningar utarbetade av små företag, utredningens anm.].¹⁵ Det utesluter emellertid inte att intressenter till små företag i det enskilda fallet kommer att uppleva sig ha sämre förutsättningar att skaffa sig en uppfattning av ett företags finansiella ställning och resultat jämfört med i dag. Även förutsättningarna för kreditupplysningsföretagens verksamhet påverkas av den minskade mängden uppgifter i små företags årsredovisningar. Någon uppskattning av de kostnader som detta medför har dock inte låtit sig göras inom ramen för detta utredningsarbete.

Utredningen har även beaktat de övriga samhällsfrågor som anges i 15 § i kommittéförordningen (1998:1474) men har inte funnit att förslagen har någon betydelse i dessa avseenden.

15.10 Särskilda hänsyn för små företag.

Som ovan angetts har de ändringar som föreslås av utredningen som huvudsakligt syfte att underlätta redovisningen och hanteringen av årsredovisningen för små företag. Utredningen har dock, såvitt gäller små företag, föreslagit att vissa av möjligheterna att ställa ytterligare krav på notupplysningar än vad det nya direktivet kräver utnyttjas av lagstiftaren. I nära nog samtliga fall innebär detta dock inte några ytterligare krav på notupplysningar jämfört med vad som gäller enligt dagens bestämmelser.

¹⁵ Jfr ingressen p. 25.

Utredningens förslag innebär att kraven på notupplysningar för små företag begränsas. Detta medför att det blir enklare och mindre tidskrävande för små företag att upprätta en årsredovisning vilket i sin tur leder till minskade administrativa kostnader för företagen.

16 Ikraftträdande m.m.

Enligt artikel 53.1 i det nya redovisningsdirektivet ska medlemsstaterna senast den 20 juli 2015 sätta i kraft de lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa direktivet. Medlemsstaterna får dock föreskriva att bestämmelserna ska tillämpas första gången på finansiella rapporter för det räkenskapsår som börjar den 1 januari 2016 eller under kalenderåret 2016.

Med hänsyn till den tid som krävs för remissbehandling och fortsatt beredning av lagförslaget torde ett riksdagsbeslut inte kunna komma till stånd förrän under våren 2015. Det finns därför anledning att låta den nya lagstiftningen träda i kraft först vid den tidpunkt som direktivet medger, dvs. den 20 juli 2015.

Det är självklart att företagen kommer att behöva viss tid för att förbereda sig på tillämpningen av de nya bestämmelserna. För att de ska kunna samla in den information som behövs för upprättandet av en års- eller koncernredovisning – eller en rapport om betalningar till myndigheter – enligt de nya bestämmelserna på ett rationellt sätt bör bestämmelserna tillämpas först på redovisningar och rapporter som avser räkenskapsperioder efter ikraftträdandet. Utredningen anser därför att Sverige bör utnyttja den möjlighet som direktivet ger att låta lagstiftningen gälla först från och med det räkenskapsår som inleds den 1 januari 2016 eller senare. Några ytterligare övergångsbestämmelser torde inte krävas.

17 Författningskommentar

17.1 Inledning

Flertalet lagändringar är direkt föranledda av det nya redovisningsdirektivet. I *bilaga 3* finns en jämförelsetabell som utvisar var i lagförslaget olika direktivbestämmelser kommer till uttryck.

17.2 Förslaget till lag om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554)

1 kap. 3 §

I denna lag betyder

1. *företag*: en fysisk eller juridisk person som direkt eller indirekt omfattas av en årsredovisning, en koncernredovisning eller en delårsrapport,

2. *andelar*: aktier och andra andelar i juridiska personer,

3. *nettoomsättning*: intäkter från sålda varor och utförda tjänster som ingår i företagets normala verksamhet med avdrag för lämnade rabatter, mervärdesskatt och annan skatt som är direkt knuten till omsättningen,

4. *företag av allmänt intresse*:

- *företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,*

- *företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller är av det slag som avses i 1 kap. 1 § andra stycket nämnda lag,*

- *företag som omfattas av lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag, eller är av det slag som avses i 1 kap. 1 § andra stycket nämnda lag, och*

- *publika aktiebolag.*

5. *stora företag*: företag som inte är ett företag av allmänt intresse och som de senaste två räkenskapsåren har uppfyllt mer än ett av följande villkor:

- a) medelantalet anställda i företaget uppgår till mer än 250,
- b) företagets redovisade balansslutning uppgår till mer än 175 miljoner kronor,
- c) företagets redovisade nettoomsättning uppgår till mer än 350 miljoner kronor,

6. medelstora företag: företag som inte är ett företag av allmänt intresse eller ett stort företag och som de senaste två räkenskapsåren har uppfyllt mer än ett av följande villkor:

- a) medelantalet anställda i företaget uppgår till mer än 50,
- b) företagets redovisade balansslutning uppgår till mer än 40 miljoner kronor,
- c) företagets redovisade nettoomsättning uppgår till mer än 80 miljoner kronor,

7. små företag: företag som inte är ett stort eller medelstort företag eller ett företag av allmänt intresse,

8. stora koncerner: koncerner som de två senaste räkenskapsåren har uppfyllt mer än ett av följande villkor:

- a) medelantalet anställda i koncernen uppgår till mer än 250,
- b) koncernföretagens redovisade balansslutning uppgår till mer än 175 miljoner kronor,
- c) koncernföretagens redovisade nettoomsättning uppgår till mer än 350 miljoner kronor.

9. medelstora koncerner: koncerner som inte är en stor koncern och som de två senaste räkenskapsåren har uppfyllt mer än ett av följande villkor:

- a) medelantalet anställda i koncernen uppgår till mer än 50,
- b) koncernföretagens redovisade balansslutning uppgår till mer än 40 miljoner kronor,
- c) koncernföretagens redovisade nettoomsättning uppgår till mer än 80 miljoner kronor.

10. små koncerner: koncerner som inte är stora koncerner eller medelstora koncerner.

Vid tillämpningen av första stycket 8 b och c samt 9 b och c ska andelar i dotterföretag, fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst. Eliminering behöver dock inte ske, om företaget vid tillämpningen av första stycket 8 b och c samt 9 b och c i stället tillämpar följande gränsvärden:

- Balansslutning 48 miljoner kr respektive 210 miljoner kronor,
- Nettoomsättning: 96 miljoner kr respektive 420 miljoner kr.

Företag som avses i 2 kap. 2 § första stycket och 3 § bokföringslagen (1999:1078) ska vid tillämpningen av första stycket 5–10 och 5 kap. 50 § till nettoomsättningen lägga bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter.

Paragrafen klargör innebörden av olika i lagen förekommande begrepp. *Första stycket* 4–7 definierar de olika företagskategorier som lagen skiljer mellan; företag av allmänt intresse, stora företag, medelstora företag och små företag. I punkterna 8–10 definieras de tre kategorier, baserade på storlek, i vilka lagen delar in koncerner; stora koncerner, medelstora koncerner och små koncerner.

I *punkten* 4 definieras den nya företagskategorin ”företag av allmänt intresse”. Utredningens överväganden i den delen finns i avsnitt 4.2. Definitionen innehåller fyra undergrupper. De första tre går väsentligen tillbaka på artikel 2.1 i det nya redovisningsdirektivet.

Den första undergruppen utgörs av företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad i en medlemsstat eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, dvs. vad som ofta benämns ”noterade företag”. Med ”överlåtbara värdepapper” avses enligt lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden sådana värdepapper (utom betalningsmedel) som kan bli föremål för handel på kapitalmarknaden. Det kan t.ex. vara fråga om aktier i aktiebolag, motsvarande andelsrätter i andra typer av företag, obligationer och andra skuldförbindelser eller depåbevis för sådana värdepapper. Definitionen av överlåtbara värdepapper överensstämmer i sak med motsvarande definition i artikel 4.1.18 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/39/EG (MiFiD) av den 21 april 2004 om marknader för finansiella instrument. I sammanhanget kan nämnas att det i 1 kap. 3 § första stycket 4 ÅRL, i en liknande kontext, hittills har talats om ”andelar, teckningsoptioner eller skuldebrev”. Begreppet ”överlåtbara värdepapper” är något vidare, vilket dock har bedömts ligga i linje med det nya direktivet.

Med ”reglerad marknad” avses enligt 1 kap. 5 § 20 lagen om värdepappersmarknaden ett multilateralt system inom EES som sammanför eller möjliggör sammanförande av ett flertal köp- och säljintressen i finansiella instrument från tredje man – regelmässigt, inom systemet och i enlighet med icke skönsmässiga regler – så att detta leder till avslut. Såsom definitionen av ”större företag” i ÅRL hittills har varit utformad har den omfattat, utöver företag som har

aktier m.m. noterade på en ”reglerad marknad”, även företag vars värdepapper är noterade på en ”motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet”. Att låta definitionen av ”företag av allmänt intresse” omfatta även företag vars värdepapper enbart är noterade på en reglerad marknad utanför EES går längre än vad det nya direktivet kräver. Utredningen har dock inte funnit några skäl att i detta sammanhang inskränka kretsen av noterade företag på det sätt som det nya direktivet i och för sig synes ge utrymme för. I den nya lagtexten jämföras därför ”reglerad marknad” och ”motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet”.

Den andra undergruppen bland ”företag av allmänt intresse” är sådana företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, ÅRKL. Såsom framgår av 1 kap. 1 § första stycket den lagen är ÅRKL tillämplig på kreditinstitut och värdepappersbolag. Vad som avses med kreditinstitut och värdepappersbolag framgår av 1 kap. 1 § första stycket ÅRKL eller av de lagar som det där hänvisas till. Med kreditinstitut och värdepappersbolag jämföras i detta sammanhang vissa företag som i och för sig faller in under ÅRL:s tillämpningsområde men som ska upprätta koncernredovisning enligt ÅRKL:s regler, nämligen sådana finansiella holdingföretag som avses i 1 kap. 1 § andra stycket ÅRKL. Det är här fråga om finansiella holdingföretag som uteslutande eller huvudsakligen förvaltar andelar i dotterföretag som är kreditinstitut eller värdepappersbolag eller utländskt företag av motsvarande slag.

Den tredje undergruppen av företag som ska anses som företag av allmänt intresse utgörs av försäkringsföretagen, i lagförslaget avgränsade som ”de företag som omfattas av lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag” (ÅRFL). I denna grupp ingår försäkringsaktiebolag, ömsesidiga försäkringsbolag och försäkringsföreningar som omfattas av försäkringsrörelselagen (2010:2043). Av 1 kap. 1 § tredje stycket ÅRFL framgår att vissa försäkringsföretag får undantas från ÅRFL enligt beslut av Finansinspektionen. Om ett sådant undantag har meddelats, utgör det aktuella företaget inte längre ett företag av allmänt intresse.

Till den tredje undergruppen räknas också sådana finansiella holdingföretag som avses i 1 kap. 1 § andra stycket ÅRFL. Det är här fråga om företag som omfattas av ÅRL men som har att upprätta koncernredovisning enligt ÅRFL:s bestämmelser.

Den fjärde undergruppen av företag som ska anses som företag av allmänt intresse är publika aktiebolag. Med publika aktiebolag avses här sådana aktiebolag som har valt att vara ett publikt aktiebolag och har manifesterat detta genom att anta en firma som utvisar att bolaget är ett publikt aktiebolag (jfr 1 kap. 2 § samt 26 kap. 1 och 3 §§ aktiebolagslagen, 2005:551).

Punkterna 5–7 delar in företagen efter storlekskriterier; stora företag, medelstora företag och små företag (i den mån ett företag utgör ett företag av allmänt intresse enligt definitionen i punkten 4 faller det dock utanför samtliga dessa kategorier). Det som ÅRL hittills har betecknat som ”större företag” motsvarar i huvudsak det som i lagförslaget utgör ”stora företag” och ”medelstora företag”, medan det som hittills har utgjort ”mindre företag” väsentligen motsvarar det som i förslaget utgör ”små företag”. De storlekskriterier som skiljer de tre kategorierna åt avser – likt nuvarande storlekskriterier – antal anställda i företaget samt företagens balansomslutning och nettoomsättning.

I *punkten 5* definieras stora företag. Med stora företag avses företag som överskrider mer än ett av de tre gränsvärden som anges i punkten; medelantal anställda 250, balansomslutning 175 miljoner kronor och nettoomsättning 350 miljoner kronor. Skälen för att välja dessa delvärden har behandlats i avsnitt 4.3. Gränsvärdena är utformade på ett något annorlunda sätt än gränsvärdena i ÅRL:s hittills gällande lydelse. Såväl hittills gällande gränsvärden som de nya gränsvärdena förutsätter att det görs en bedömning utifrån förhållandena under de senaste två räkenskapsåren. Hittills har detta skett på så vis att ett delvärde har ansetts överskridet först om den angivna faktorn (t.ex. medelantalet anställda) har överskridit den angivna gränsen *två år* i sträck. Enligt den föreslagna lagtexten är det enskilda delvärdet överskridet redan om den aktuella faktorn överstiger den angivna gränsen under *ett år*. Å andra sidan räcker det inte längre att minst två delvärden är överskridna under ett enstaka år; gränsvärdet anses passerat först om minst två delvärden är överskridna två år i sträck.

Det är inte nödvändigt att det är samma delvärden som har överskridits två år i sträck. Om delvärdena A och B – men inte C – har överskridits under år 1, medan under år 2 delvärdena B och C – men inte A – har överskridits, ska företaget alltså år 3 anses som ett stort företag.

Exempel: Ett företag har år 1 ett medelantal anställda om 220, en balansomslutning om 260 miljoner kr och en nettoomsättning om

300 miljoner kr, år 2 ett medelantal anställda om 240, en balansomslutning om 280 miljoner och en nettoomsättning om 360 miljoner kr samt år 3 ett medelantal anställda om 280, en balansomslutning om 300 miljoner kr och en nettoomsättning om 340 miljoner kr. Det innebär att år 1 har endast ett av de tre delvärdena överskridits, år 2 har två av delvärdena överskridits och år 3 har också två av delvärdena överskridits. Eftersom de i punkten 5 angivna storlekskriterierna är uppfyllda först när företaget har överskridit två delvärden under två år i sträck, är företaget under år 4 – men inte tidigare – att anse som ett stort företag. Om företaget under år 4 återigen överskrider enbart ett av de tre delvärdena, faller det redan under år 5 utanför definitionen av stort företag; företaget har ju inte under båda de två senaste räkenskapsåren överskridit minst två av de tre delvärdena.

Såsom reglerna är utformade kommer ett nystartat företag inte att kunna utgöra ett stort företag förrän tidigare under sitt tredje verksamhetsår.

I *punkten 6* har det lagts till en ny kategori av företag, medelstora företag. Den motsvarar vad som sägs i artikel 3.3 i det nya direktivet. Utredningens överväganden finns i avsnitt 4.3. De medelstora företagen är sådana företag som – utan att utgöra vare sig företag av allmänt intresse eller stora företag – under två år i sträck har överskridit minst två av de tre i punkten angivna delvärdena; medelantal anställda 50, balansomslutning, 40 miljoner kronor och nettoomsättning 80 miljoner kronor.

Av *punkten 7* framgår att med små företag avses företag som inte är vare sig företag av allmänt intresse, stora företag eller medelstora företag. Såsom gränsvärdena i punkten 6 är utformade innebär detta i praktiken att små företag i allt väsentligt motsvarar de företag som hittills har betecknats som ”mindre företag”. Avgränsningen av de små företagen går tillbaka på artikel 3.4 i det nya direktivet. Utredningens överväganden finns i avsnitt 4.3.

Punkterna 8 – 10 innehåller definitioner av begreppen stora koncerner, medelstora koncerner och små koncerner. Utredningens överväganden finns i avsnitt 4.4. De tre kategorierna skiljer sig från varandra genom storlekskriterier som motsvarar de som gäller för stora företag, medelstora företag och små företag. Vid tillämpningen av dessa definitioner får emellertid bestämmelserna i andra stycket betydelse.

I *andra stycket* finns bestämmelser om hur en koncerns balansomslutning respektive nettoomsättning ska beräknas vid tillämp-

ningen av delvärdena i punkterna 8–10. Bestämmelserna är i sak väsentligen oförändrade och innebär bl.a. att man vid sammanräkningen av koncernföretagens balansomslutning och nettoomsättning ska eliminera såväl fordringar och skulder mellan företagen som internvinster. En nyhet i lagtexten är att även aktier och andelar i dotterföretag ska elimineras (i redovisningspraxis torde dock sådan eliminering redan ske). Aktierna eller andelarna bör elimineras genom att deras bokförda värdet avräknas mot den andel av dotterföretagets eget kapital som aktierna eller andelarna representerar.

Av artikel 3.8 i det nya direktivet följer att medlemsstaterna måste tillåta att elimineringar av de angivna slagen inte görs. I sådana fall ska dock de i direktivet angivna gränsvärdena för balansomslutningen och nettoomsättningen höjas med 20 procent. Dessa direktivbestämmelser har föranlett ett tillägg i lagtexten. Av detta framgår att bestämmelserna om eliminering inte behöver tillämpas om den framräknade balansomslutningen respektive nettoomsättningen relateras till – i stället för de gränsvärden som anges i första stycket – de något högre gränsvärden som anges i andra stycket. Bestämmelsen ger utrymme för att på ett förenklat sätt bedöma vilken storlekskategori som en koncern tillhör; det räcker i princip att summera koncernföretagens balansomslutningar respektive nettoomsättningar och sedan jämföra de framräknade beloppen med de i stycket angivna förhöjda gränobeloppen.

Den nya punktnumreringen i första stycket samt den nya paragrafnumreringen i 5 kap. har föranlett ändrade hänvisningar i tredje stycket. Dessa innebär inte någon ändring i sak.

1 kap. 3 a §

En fysisk person och hans eller hennes nära familjemedlemmar ska vid tillämpningen av denna lag anses som närstående till ett företag som upprättar års- eller koncernredovisning enligt denna lag (ett rapporterande företag), om han eller hon

- 1. utövar ett bestämmande inflytande eller tillsammans med annan utövar ett gemensamt bestämmande inflytande över det rapporterande företaget,*
- 2. har ett betydande inflytande över det rapporterande företaget, eller*
- 3. är styrelseledamot, verkställande direktör eller annan ledande befattningshavare i det rapporterande företaget eller dess moderföretag.*

Med en persons nära familjemedlemmar avses i första stycket

- den som är gift eller sambo med eller förälder, barn eller styvbarn till honom eller henne,

- annan person som ingår i samma familj som honom eller henne och som kan förväntas påverka honom eller henne i hans eller hennes kontakter med det rapporterade företaget eller som kan förväntas påverkas av honom eller henne i sina egna kontakter med det rapporterade företaget,
- en person som är ekonomiskt eller på annat sätt beroende av honom eller henne eller av hans eller hennes maka, make eller sambo.

Paragrafen, som är ny, innehåller en definition av vilka fysiska personer som ska anses som närstående till ett företag som upprättar års- eller koncernredovisning enligt ÅRL. Den kompletteras av ytterligare bestämmelser i 1 kap. 3 b § om i vilka situationer företag som närstående fysiska personer utövar ett visst inflytande över ska anses som närstående till ett rapporterat företag. Utredningens överväganden finns i avsnitt 8.12.

I den hittills gällande lydelsen av 5 kap. 12 a § ÅRL behandlas såväl kretsen av närstående fysiska och juridiska personer som de upplysningskrav som gäller för större företag och mindre publika aktiebolag i fråga om transaktioner med närstående företag. Utredningens förslag separerar kretsen av närstående från upplysningskraven. Kretsen av närstående fysiska personer respektive företag har placerats bland de allmänna definitionerna i 1 kap. Lagens krav på vilka upplysningar som ska lämnas om transaktioner med närstående parter finns däremot kvar i 5 kap, se förslaget 5 kap. 34 och 35 §§.

Av såväl de tidigare bolagsrättsliga direktiven som det nya direktivet framgår att begreppet närstående är avsett att ha samma betydelse som i den internationella redovisningsstandarden IAS 24. Kretsen av närstående i svensk rätt har sedan tidigare anpassats till standarden men de ändringar som därefter har gjorts i den standarden, och i andra internationella redovisningsstandarder som har antagits av EU, har inte fått genomslag i svensk rätt. Utredningens förslag innebär en sådan anpassning. Bestämmelserna i förevarande paragraf och 1 kap. 3 b § bygger följaktligen på definitionen av närstående i IAS 24. För utredningens överväganden, se avsnitt 8.12.

I IAS 24 anges att en person eller en persons nära familjemedlemmar är närstående till ett rapporterat företag om personen i fråga

- i. utövar ett bestämmande inflytande eller gemensamt bestämmande inflytande över det rapporterade företaget,

ii. har ett betydande inflytande över det rapporterade företaget, eller

iii. är en av nyckelpersonerna i ledande ställning i det rapporterade företaget eller i moderbolaget till det rapporterade företaget.

En persons nära familjemedlemmar är sådana som kan väntas påverka, eller påverkas av, personen i dennes eller dessas kontakter med företaget, i vilka följande innefattas

a) personens barn och make eller sambo,

b) barn till personens make eller sambo, och

c) personer som är ekonomiskt eller på annat sätt beroende av personens maka/make eller sambo.

Bestämmelserna i denna paragraf är avsedda att ha samma innebörd som i IAS 24 men har anpassats till den svenska lagens struktur och terminologi.

Punkten 1 omfattar fysiska personer som utövar ett bestämmande inflytande eller ett gemensamt bestämmande inflytande över det rapporterade företaget. Begreppet ”bestämmande inflytande” är här avsett att ha en specifik innebörd som anknyter till IAS 24. Enligt IAS 24 och IFRS 10 har den ett bestämmande inflytande som har inflytande över ett investeringsobjekt och som exponeras för, eller har rätt till, rörlig avkastning från sitt engagemang i ett investeringsobjekt samt kan påverka avkastningen genom sitt inflytande över investeringsobjektet. Av IAS 24 och IFRS 11 följer att ett bestämmande inflytande utövas ”gemensamt” om det sker i enlighet med ett avtal som reglerar det gemensamma utövandet av inflytande över den aktuella verksamheten. Ett ”gemensamt bestämmande inflytande” existerar endast när det krävs att de parter som delar det bestämmande inflytandet måste ge sitt samtycke till de relevanta verksamheterna. Ytterligare ledning för tolkning av bestämmelsen kan sökas i de nämnda standarderna.

Punkten 2 omfattar fysiska personer som utövar ett betydande inflytande över det rapporterade företaget. Enligt IAS 24 och IAS 28 innebär begreppet ”betydande inflytande” att en ägare kan delta i de beslut som rör ett företags finansiella och operativa strategier utan att ha bestämmande inflytande eller gemensamt bestämmande inflytande över dessa strategier. Även i denna del är den föreslagna bestämmelsen avsedd att ha samma innebörd som IAS-bestämmelserna. När det gäller vad som ska anses som bestämmande inflytande och gemensamt bestämmande inflytande hänvisas till vad som har angetts i anslutning till punkten 1.

Punkten 3 omfattar styrelseledamöter, verkställande direktör och andra ledande befattningshavare i det rapporterande företaget eller dess moderföretag. Bestämmelsen motsvarar huvudsakligen 5 kap. 12 a § 7 ÅRL i dess hittills gällande lydelse. I den bestämmelsen anges att med moderföretag jämställs ett motsvarande utländskt rättssubjekt. Som framgår av avsnitt 8.12 har det ansetts att den jämförelsen är överflödigt i ÅRL och återfinns därför inte i förslaget. Bestämmelsen i övrigt har endast genomgått redaktionella förändringar, föranledda av förslagens struktur.

Bestämmelserna i *andra stycket* motsvarar 5 kap. 12 a § 8–10 ÅRL i lagens hittills gällande lydelse och skiljer sig från dessa i endast redaktionellt hänseende. För bestämmelsernas tillämpningsområde och innebörd, se prop. 2008/09:71 s. 100 och de hänvisningar som där görs.

1 kap. 3 b §

En juridisk person är enligt denna lag närstående till ett rapporterande företag i följande fall:

- 1. Den juridiska personen och det rapporterande företaget ingår i samma koncern.*
- 2. Den juridiska personen är ett intresseföretag till det rapporterande företaget eller till ett koncernföretag i den koncern i vilken det rapporterande företaget ingår.*
- 3. Den juridiska personen är ett gemensamt styrt företag i vilket det rapporterande företaget eller ett koncernföretag i den koncern i vilken det rapporterande företaget ingår är samägare.*
- 4. Det rapporterande företaget är ett intresseföretag till den juridiska personen eller till ett koncernföretag i den koncern i vilken företaget ingår.*
- 5. Det rapporterande företaget är ett gemensamt styrt företag i vilket den juridiska personen eller ett koncernföretag i den koncern i vilken den juridiska personen ingår är samägare.*
- 6. Den juridiska personen och det rapporterande företaget är båda gemensamt styrda företag i vilka samma tredje part är samägare.*
- 7. Den juridiska personen och det rapporterande företaget förhåller sig så till varandra att det ena företaget är ett gemensamt styrt företag i vilket ett tredje företag är samägare och det andra företaget är ett intresseföretag till det tredje företaget.*
- 8. Den juridiska personen är ett dotterföretag till en juridisk person som avses i 2 eller 3.*
- 9. Den juridiska personens huvudsakliga verksamhet är att förvalta tillgångar som det rapporterande företaget har avsatt för ersättningar till*

personer som avslutat sin anställning antingen i det rapporterade företaget eller i en juridisk person som är närstående till det rapporterade företaget.

10. Den juridiska personen har avsatt tillgångar till förvaltning av ett rapporterat företag som är en sådan juridisk person som avses i 9.

11. Den juridiska personen står under bestämmande inflytande eller gemensamt bestämmande inflytande av en person eller en sådan nära familjemedlem som är närstående enligt 3 a § första stycket.

12. Den juridiska personen står under betydande inflytande av en person som avses i 3 a § första stycket 1.

13. Den juridiska personen eller dess moderföretag har en styrelseledamot, verkställande direktör eller annan ledande befattningshavare som är en person som avses i 3 a § första stycket 1.

Vid tillämpningen av första stycket ska med koncern jämföras en företagsgrupp som kontrolleras av ett företag eller ett annat rättssubjekt som inte är ett moderföretag i denna lags mening. Med intresseföretag ska jämföras ett sådant företag som skulle ha utgjort ett intresseföretag om 1 kap 5 § inte hade innehållit krav på andelsinnehav.

Paragrafen, som är ny, innehåller en definition av vilka juridiska personer som ska anses som närstående till ett företag. För en allmän bakgrund till paragrafen, se författningskommentaren till 1 kap. 3 a §. Utredningens överväganden finns i avsnitt 8.12.

I IAS 24 anges att ett företag är närstående till ett rapporterat företag om något av nedanstående villkor är tillämpliga:

i. Företaget och det andra (rapporterande) företaget ingår i samma koncern (vilket betyder att varje moderföretag, dotterföretag och systerföretag är närstående till de övriga).

ii. Ett företag är ett av det andra företagens intresseföretag eller ett joint venture i vilket det rapporterade företaget är samägare (eller ett intresseföretag till en koncern som företaget ingår i eller ett joint venture i vilket den koncernen är samägare).

iii. Båda företagen är joint ventures i vilka samma tredje part är samägare.

iv. Ett företag är ett joint venture i vilket ett tredje företag är samägare och det andra företaget är ett intresseföretag till det tredje företaget.

v. Företaget är en plan för ersättning efter avslutad anställning till förmån för anställda antingen i det rapporterade företaget eller i ett företag som är närstående till det rapporterade företaget. Om det rapporterade företaget självt utgör en sådan plan, är också de stödjande arbetsgivarna närstående till det rapporterade företaget.

vi. Företaget står under bestämmande inflytande eller gemensamt bestämmande inflytande av en person som utövar ett bestämmande inflytande eller gemensamt bestämmande inflytande över det rapporterade företaget, har ett betydande inflytande över det rapporterade företaget, eller är en av nyckelpersonerna i ledande ställning i det rapporterade företaget eller i moderbolaget till det rapporterade företaget (jfr punkten 9 a i–iii) i IAS 24).

vii. En person som utövar ett bestämmande inflytande eller gemensamt bestämmande inflytande över det rapporterade företaget (jfr punkten 9 a i) i IAS 24) har ett betydande inflytande över företaget eller är en av nyckelpersonerna i ledande ställning i företaget (eller i ett moderföretag till företaget).

Av IAS 24 framgår även att i definitionen av närstående inbegrips dotterföretag till intresseföretag och dotterföretag till ett joint venture. Därför är exempelvis ett intresseföretags dotterföretag och en investerare som har ett betydande inflytande i intresseföretaget närstående.

Bestämmelserna i denna paragraf är avsedda att ha samma innebörd som i IAS 24 men har anpassats till den svenska lagens struktur och terminologi.

Punkten 1 innebär att företag i samma koncern är närstående till varandra. Varje moderföretag, dotterföretag och systerföretag är således närstående till de övriga företagen. Med en koncern likställs enligt paragrafens andra stycke en företagsgrupp som kontrolleras av ett rättssubjekt som inte är ett moderföretag i ÅRL:s mening. Detta får betydelse när ett antal företag ägs och kontrolleras av en kommun; kommunen och företagen utgör då en företagsgrupp som vid tillämpningen av denna paragraf ska jämföras med en koncern. Motsvarande gäller om företagen ägs och kontrolleras av staten. Det får också betydelse när ett företag har ett bestämmande inflytande över ett eller flera andra företag men det inte föreligger något koncernförhållande därför att det kontrollerande företaget inte har någon ägarandel i det eller de andra företagen; även en sådan företagsgrupp ska vid tillämpningen av denna paragraf anses som en koncern. – Bestämmelserna i punkten 1 och andra stycket har sin grund i punkten 9 b i) i IAS 24.

Punkten 2 omfattar dels den situationen att det rapporterade företaget har ett intresseföretag i den mening som avses i 1 kap. 5 §, dels den situationen att något företag i samma koncern som det rapporterade företaget har ett sådant intresseföretag. Av paragrafens andra stycke framgår att med intresseföretag härvid ska

jämställas ett företag över vilket det rapporterade företag eller ett företag i samma koncern har ett betydande inflytande utan att det föreligger ett sådant andelsinnehav som krävs enligt definitionen av intresseföretag i 1 kap. 5 §. – Bestämmelserna i punkten 2 och tredje stycket har sin grund i punkten 9 b ii) i IAS 24.

Punkten 3 omfattar *dels* den situationen att det rapporterade företaget är samägare i ett gemensamt styrt företag enligt 1 kap. 5 a §, *dels* den situationen att ett företag som ingår i samma koncern som det rapporterade företaget är samägare i ett sådant företag. Se, beträffande gemensamt styrda företag, författningskommentaren till 1 kap. 5 a §. – Bestämmelsen har sin grund i punkten 9 b ii) i IAS 24.

Punkten 4 omfattar den situationen att det rapporterade företaget är ett intresseföretag eller ett företag som avses i tredje stycket och innebär att "ägarföretaget" eller koncernföretag i samma koncern som "ägarföretaget" är närstående till intresseföretaget. Situationen är alltså den omvända i förhållande till den som beskrivs i punkten 2. Bestämmelsen har sin grund i punkten 9 b ii) i IAS 24.

Punkten 5 omfattar den situationen att det rapporterade företaget är ett gemensamt styrt företag. Bestämmelsen, som har sin grund i punkten 9 b ii) i IAS 24, innebär att det samägande företaget och företaget i samma koncern som det samägande företaget ska anses vara närstående till det gemensamt styrda företaget.

Enligt *punkten 6* är två gemensamt styrda företag, som har i vart fall en gemensam samägare, närstående till varandra. – Bestämmelsen har sin grund i punkten 9 b iii) i IAS 24.

Punkten 7 omfattar den situationen att ett företag *dels* är samägare till ett gemensamt styrt företag, *dels* utövar ett betydande inflytande över antingen ett intresseföretag enligt 1 kap. 5 § eller ett företag av motsvarande slag som avses i paragrafens andra stycke. I så fall är de båda "underordnade" företagen närstående till varandra. – Bestämmelsen har sin grund i punkten 9 b iv) i IAS 24. Det bör i detta sammanhang erinras om att enligt IAS 24 är två intresseföretag över vilka samma företag utövar ett betydande inflytande inte närstående till varandra; detta gäller även enligt ÅRL.

Av *punkten 8* följer att, om ett intresseföretag eller ett gemensamt styrt företag är närstående till ett rapporterat företag, så är även ett dotterföretag till ett sådant företag närstående till det rapport-

erande företaget. – Bestämmelsen har sin grund i punkten 12 i IAS 24.

Punkten 9 motsvarar 5 kap. 12 a § 12 i lagens hittills gällande lydelse.¹ Bestämmelsen har sin grund i punkten 9 b v) i IAS 24 som omfattar ”plan för ersättningar efter avslutad anställning till förmån för anställda i det rapporterande företaget eller i ett företag som är närstående till det rapporterande företaget”. Av punkten 9 b v) i IAS 24 följer emellertid även att om det rapporterande företaget utgör en sådan ”plan för ersättning” är de ”stödjande arbetsgivarna”, dvs. sådana företag som har avsatt pensionsmedel till förvaltning av det rapporterande företaget, närstående till det rapporterande företaget. En motsvarande bestämmelse har införts i *punkten 10*. Ytterligare ledning för bestämmelsens tolkning kan sökas i IAS 24.

Punkten 11 avser ett företag över vilket en person som avses i 1 kap. 3 a § första stycket har ett bestämmande inflytande eller gemensamt bestämmande inflytande. När det gäller vad som avses med dessa begrepp hänvisas till vad som angetts i författningskommentaren till 1 kap. 3 a §. Bestämmelsen har sin grund i punkten 9 b vi) i IAS 24.

Punkten 12 tar sikte på företag över vilket personer som avses i 1 kap. 3 a § första stycket 1, dvs. en person eller dennes nära familjemedlemmar som utövar ett bestämmande eller gemensamt bestämmande inflytande över det rapporterande företaget, utövar ett betydande inflytande. En konsekvens av bestämmelsens utformning är att om en person eller dennes nära familjemedlemmar har ett betydande inflytande över två sådana företag är dessa inte att anse som närstående till varandra. *Punkten 13* tar sikte på den situationen att en person eller dennes nära familjemedlemmar har ett bestämmande inflytande eller ett gemensamt bestämmande inflytande över det rapporterande företaget eller ett moderföretag till det rapporterande företaget. I så fall är ett företag som personen är styrelseledamot, verkställande direktör eller annan ledande befattningshavare i, närstående till det rapporterande företaget. Punkterna 12 och 13 har sin grund i punkten 9 b vii) i IAS 24.

¹ Se prop. 2008/09:71 s. 101.

1 kap. 3 c §

Trots vad som sägs i 3 a och 3 b §§ gäller följande.

1. Två företag ska inte anses närstående enbart därför att de har en gemensam styrelseledamot, verkställande direktör eller annan ledande befattningshavare. De ska inte heller anses närstående därför att en styrelseledamot, verkställande direktör eller annan ledande befattningshavare i det ena företaget har ett betydande inflytande över det andra företaget.

2. Två samägare till ett gemensamt styrt företag ska inte anses närstående enbart därför att de utövar ett gemensamt bestämmande inflytande över företaget.

3. Finansiärer, fackföreningar, statliga och kommunala företag samt statliga och kommunala myndigheter som inte har ett bestämmande inflytande, gemensamt bestämmande inflytande eller betydande inflytande över det rapporterade företaget ska inte anses som närstående enbart på grund av sina normala affärskontakter med ett företag.

4. Kunder, leverantörer, franchisegivare, distributörer och generalagenter med vilka ett företag har en betydande affärsvolym ska inte anses som närstående till företaget enbart på grund av det ekonomiska beroende som detta förhållande medför.

Paragrafen, som är ny, innehåller några undantag från den definition av närstående som finns i 1 kap. 3 a och 3 b §§. För en allmän bakgrund till paragrafen och en detaljerad beskrivning av kretsen av närstående, se författningskommentaren till dessa paragrafer. Utredningens överväganden finns i avsnitt 8.12.

I IAS 24, som har utgjort förebild för 1 kap. 3 a–3 c §§, anges följande:

a. två företag ska inte anses som närstående enbart på grund av att de har en gemensam styrelseledamot eller annan nyckelperson i ledande ställning eller på grund av att en nyckelperson i ledande ställning i ett företag har ett betydande inflytande över det andra företaget,

b. två samägare ska inte anses som närstående enbart på grund av att de utövar ett gemensamt bestämmande inflytande över ett joint venture (jfr gemensamt styrt företag i förslagets 1 kap. 5 a §).

c. (i) finansiärer, (ii) fackföreningar, (iii) allmännyttiga företag, och (iv) ministerier och offentliga myndigheter som inte har ett bestämmande inflytande, gemensamt bestämmande inflytande eller betydande inflytande över det rapporterade företaget, ska inte anses som närstående enbart på grund av sina normala affärs-

kontakter med ett företag (trots att de kan begränsa företagets handlingsfrihet eller medverka i dess beslutprocess), och

d. en kund, leverantör, franchisegivare, distributör, eller generalagent med vilken ett företag har en betydande affärsvolym ska inte anses som närstående enbart till följd av det ekonomiska beroende som detta förhållande medför.

Bestämmelserna i denna paragraf är avsedda att ha samma innebörd som i IAS 24 men har anpassats till den svenska lagens struktur och terminologi.

Punkten 1 omfattar dels den situationen att en fysisk person är styrelseledamot, verkställande direktör eller annan ledande befattningshavare i två olika företag, dels den situationen att en styrelseledamot, verkställande direktör eller annan ledande befattningshavare i ett företag har ett betydande inflytande i ett annat företag.

Punkten 2 tar sikte på den situationen då två samägare utövar ett gemensamt bestämmande inflytande över ett gemensamt styrt företag.

Genom *punkten 3* utesluts från kretsen av närstående i 1 kap. 3 a och b §§ såväl fysiska som juridiska personer samt myndigheter som inte har vare sig ett bestämmande inflytande, ett betydande inflytande eller ett gemensamt bestämmande inflytande över det redovisande företaget men som på grund av olika omständigheter kan ha ett visst inflytande över företaget. Med statliga och kommunala företag avses i bestämmelsen samtliga sådana verksamheter som drivs av kommuner, antingen i helägda eller delägda aktiebolag, handelsbolag, ekonomiska föreningar, stiftelser eller av fysiska personer inom ramen för den s.k. kommunala kompetensen, jfr 3 kap. 16 § kommunallagen (1991:900) samt statliga bolag.

Genom *punkten 4* utesluts från kretsen av närstående även övriga privata aktörer som genom en betydande affärsvolym med ett redovisande företag kan ha ett visst inflytande över företaget.

1 kap. 4 a §

Med strategiskt andelsinnehav avses ett sådant andelsinnehav i ett annat företag som är avsett att främja verksamheten i ägarföretaget genom att skapa en varaktig förbindelse med det andra företaget.

Uppgår ett andelsinnehav till minst 20 procent av det totala antalet andelar i det andra företaget, ska innehavet anses utgöra ett strategiskt andelsinnehav, om inte annat framgår av omständigheterna.

Paragrafen innehåller en definition av begreppet strategiskt andelsinnehav. Begreppet, som saknar tidigare direkt motsvarighet i ÅRL, motsvarar det som i det nya direktivet benämns "ägarintresse" (jfr artikel 2.2 i direktivet). Skälen till att utredningen har valt begreppet "strategiskt andelsinnehav" i stället för "ägarintresse" har behandlats i avsnitt 5.3.

Såsom anges i paragrafens första stycke utgör ett företags andelsinnehav i ett annat företag ett strategiskt andelsinnehav om det är avsett att främja verksamheten i ägarföretaget genom att skapa en varaktig förbindelse med det andra företaget. Detta kan, beroende på omständigheterna, vara fallet även vid mindre andelsinnehav.

Andra stycket innehåller en presumtion för att andelsinnehav som uppgår till minst 20 procent av det totala antalet andelar i det andra företaget utgör strategiska andelsinnehav. Presumtionen kan brytas. Om det med hänsyn till omständigheterna t.ex. står klart att ett andelsinnehav som uppgår till 20 procent eller mera *inte* är avsett att skapa en varaktig förbindelse mellan företagen, ska detta innehav inte anses som ett strategiskt andelsinnehav.

1 kap. 5 §

Om ett företag *har ett strategiskt andelsinnehav* i en juridisk person och utövar ett betydande inflytande över den juridiska personens driftsmässiga och finansiella styrning, är den juridiska personen intresseföretag till företaget. *Detta gäller dock inte om den juridiska personen utgör företagets dotterföretag eller är ett gemensamt styrt företag som företaget är samägare i.*

Innehar ett företag minst tjugo procent av rösterna för samtliga andelar i en juridisk person, *ska* det anses ha sådant inflytande över denna som avses i första stycket, om inte annat framgår av omständigheterna. Detsamma gäller om företagets dotterföretag eller företaget tillsammans med ett eller flera dotterföretag eller flera dotterföretag tillsammans innehar minst tjugo procent av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen.

Paragrafen innehåller en definition av begreppet intresseföretag.

Definitionen är avsedd att motsvara den definition som finns i artikel 2.13 i det nya direktivet. Skälen till ändringarna har behandlats i avsnitt 5.3.

Ett intresseföretag utgör ett företag i vilket ett annat företag på visst sätt innehar andelar utan att det är fråga om något koncernförhållande. I paragrafens hittills gällande lydelse har ett kriterium för att ett företag ska utgöra ett intresseföretag varit att ägandet

utgör ett led i en varaktig förbindelse mellan företagen. Detta kriterium finns inte med i den nya lagtexten. Där framgår emellertid i stället att andelsinnehavet måste vara ett strategiskt andelsinnehav. Av definitionen av strategiskt andelsinnehav i 1 kap. 4 a § följer att ett sådant innehav förutsätter att innehavet är avsett att främja verksamheten i ägarföretaget genom att skapa en varaktig förbindelse mellan företagen. Kriteriet ”varaktig förbindelse” gäller därmed i princip fortfarande.

Ytterligare en nödvändig förutsättning för att den juridiska personen ska utgöra ett intresseföretag är att ägarföretaget utövar ett betydande inflytande över den juridiska personens driftsmässiga och finansiella styrning. Detta kriterium – liksom den därtill anknyttande presumptionen för att sådant inflytande föreligger som finns i andra stycket – är i sak oförändrat.

I paragrafen har även klargjorts att en juridisk person, som i och för sig uppfyller kriterierna för intresseföretag, ändå inte är att anse som ett sådant, om det i stället utgör ägarföretagets dotterföretag eller är ett gemensamt styrt företag som ägarföretaget är samägare i.

1 kap. 5 a §

Med gemensamt styrt företag avses i denna lag en juridisk person över vilken två eller flera parter har ett gemensamt bestämmande inflytande genom ett på avtal grundat samarbete.

Paragrafen är ny och definierar begreppet ”gemensamt styrt företag”. Begreppet har hittills inte förekommit i ÅRL. Definitionen av gemensamt styrt företag är avsedd att motsvara vad som i såväl direktivet som IFRS 11 benämns joint venture. Frågan har behandlats i avsnitt 5.2.

2 kap. 1 §

En årsredovisning ska bestå av

1. en balansräkning,
2. en resultaträkning,
3. noter, och
4. en förvaltningsberättelse.

I årsredovisningen för stora företag och företag av allmänt intresse ska det även ingå en kassaflödesanalys.

I paragrafen anges vilka olika delar som ska ingå i en årsredovisning. Förslaget innebär inte någon förändring av paragrafens första stycke. Liksom hittills ska en årsredovisning alltså alltid innehålla en balansräkning, en resultaträkning, noter och en förvaltningsberättelse. I *andra stycket* anges när det i årsredovisningen även måste ingå en kassaflödesanalys.² Hittills har kravet på kassaflödesanalys (tidigare finansieringsanalys) omfattat större företag, dvs. vad som i utredningsförslaget väsentligen motsvarar medelstora och stora företag. Enligt paragrafens föreslagna lydelse ska kravet fortsättningsvis avse medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse (beträffande dessa begrepp, se 1 kap. 3 §). De överväganden som ligger bakom förslaget har redovisats i avsnitt 6.2.

2 kap. 4 §

Vid upprättandet av balansräkningen, resultaträkningen och noterna *ska* följande iakttagas:

1. Företaget *ska* förutsättas fortsätta sin verksamhet.
2. Samma principer för värdering, klassificering och indelning av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna *ska* konsekvent tillämpas från ett räkenskapsår till ett annat.
3. Värderingen av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna *ska* göras med iakttagande av rimlig försiktighet. Detta innebär särskilt att
 - a) endast under räkenskapsåret konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen,
 - b) hänsyn *ska* tas till alla ekonomiska förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår, även om dessa förpliktelser blir kända först efter räkenskapsårets utgång men före upprättandet av årsredovisningen, och att
 - c) hänsyn *ska* tas till värdenedgångar oavsett om resultatet för räkenskapsåret är en vinst eller en förlust.
4. Intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret ska tas med oavsett tidpunkten för betalningen.
5. De olika beståndsdelar som balansräkningens poster och, i förekommande fall, delposter består av *ska* värderas var för sig.
6. Tillgångar och avsättningar eller skulder får inte kvittas mot varandra. Inte heller får intäkter och kostnader kvittas mot varandra.

² I förslaget används begreppet kassaflödesanalys, vilket enligt prop. 2013/14:86, ska ersätta uttrycket finansieringsanalys som hittills har använts i ÅRL.

7. Den ingående balansen för ett räkenskapsår ska stämma överens med den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret.

Ett företag får avvika från vad som sägs i första stycket, om effekten av avvikelsen är oväsentlig. Ett företag får även avvika från vad som sägs i första stycket 6, om det finns särskilda skäl och det är förenligt med 2 och 3 §§.

Paragrafen anger ett antal grundläggande redovisningsprinciper som ska tillämpas vid upprättande av en årsredovisning och – såsom framgår av hänvisningen till denna paragraf i 7 kap. 7 § – en koncernredovisning.

Första stycket är i sak oförändrat. Det innebär att samma redovisningsprinciper som tidigare gäller.

I *andra stycket* har det hittills funnits en generell möjlighet att göra avsteg från redovisningsprinciperna, om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed och kravet på rättvisande bild. Såsom har utvecklats i avsnitt 6.5 har det inte ansetts finnas stöd för att behålla en så vidsträckt möjlighet att avvika från de angivna redovisningsprinciperna. Denna möjlighet till avvikelse med hänvisning till särskilda skäl har därför begränsats till en möjlighet att avvika från det i första stycket 6 angivna förbudet mot kvittning av tillgångar och skulder eller avsättningar respektive intäkter och kostnader. Möjligheterna till sådan kvittning i särskilda situationer kommer därmed att vara oförändrade men begränsas liksom hittills av kravet på att avvikelsen måste vara förenlig med god redovisningssed och kravet på rättvisande bild.³ Det innebär att det liksom tidigare får ankomma på den kompletterande normgivningen att ge vägledning om i vilka situationer det kan komma ifråga att avvika från kvittningsförbudet. Av artikel 6.2 i det nya direktivet framgår att ett företag som frångår principen om kvittningsförbud måste lämna upplysning om de bruttobelopp som kvittas mot varandra i not. En bestämmelse om detta har tagits in i 5 kap. 7 §.

Den nya lagtexten ger ingen motsvarande möjlighet att med hänvisning till särskilda omständigheter avvika från de övriga redovisningsprinciperna. Däremot kvarstår en möjlighet att i dessa fall – liksom vad gäller kvittning – avvika från principerna om effekten av avvikelsen är oväsentlig. Vad som avses med oväsentlig behandlas i 2 kap. 4 a §. Skälen till den valda lösningen har behandlats i avsnitt 6.5.

³ Se även prop. 1995/96:10 del 2 s. 185.

2 kap. 4 a §

Vid tillämpningen av bestämmelser i denna lag om att ett företag får avvika från bestämmelser i lagen om effekten av avvikelsen är oväsentlig gäller följande. Effekten av en avvikelse ska anses vara oväsentlig, om ett utelämnande eller en felaktighet inte kan antas påverka de beslut som användare fattar på grundval av redovisningen. Detta gäller dock inte om en utelämnad eller felaktig uppgift skulle kunna påverka en användares beslut när uppgiften läses mot andra uppgifter i redovisningen.

Paragrafen är ny och ger uttryck för den princip om väsentlighet som genomsyrar det nya redovisningsdirektivet. Övervägandena bakom paragrafens bestämmelser har redovisats i avsnitt 6.4. Såsom där har framgått följer det av artikel 6.1 j i det nya direktivet att direktivets krav vid redovisning, värdering, uppställning och upplysning i årsbokslutet inte behöver uppfyllas när följderna av att inte uppfylla dem är oväsentliga. Direktivet innehåller även, i artikel 2.16, en definition av begreppet väsentlig (uppgift). En uppgifts väsentlighet ska enligt denna bedömas utifrån vilken påverkan ett utelämnande eller felskrivning av uppgiften rimligtvis kan få på beslut som en läsare av företagets årsredovisning fattar på grundval av rapporten. Vidare gäller enligt direktivet att väsentligheten av enskilda poster ska bedömas mot bakgrund av andra liknande poster. Den sistnämnda bestämmelsen får förstås så att även om enskilda snarlika poster bedöms vara oväsentliga var för sig kan de gemensamt vara att bedöma som väsentliga i direktivets mening. Denna direktivets ”väsentlighetsprincip” kommer i lagförslaget till uttryck i 2 kap. 4 § andra stycket, 3 kap.13 §, 4 kap. 17 § och 5 kap. 5 §. I samtliga dessa bestämmelser ges det redovisande företaget utrymme att avvika från där angivna bestämmelser om effekten av avvikelsen är oväsentlig. I förevarande paragraf lämnas viss ledning för hur detta ”oväsentlighetskriterium” ska förstås. Bestämmelsen, som är avsedd att ha samma innebörd som artikel 2.16 i direktivet, säger att effekten av en avvikelse ska anses oväsentlig om det utelämnande eller den felaktighet som avvikelsen innefattar inte kan antas påverka de beslut som användare fattar på basis av informationen. Härvid måste det göras en helhetsbedömning. Även om en enskild uppgift i sig framstår som oväsentlig kan den, tillsammans med andra uppgifter, få betydelse för en läsare av årsredovisningen. I paragrafens sista mening har därför klargjorts att en enskild uppgift får utelämnas enbart om den varken i sig eller

tillsammans med andra uppgifter i årsredovisningen kan antas ha betydelse för en läsare av årsredovisningen.

2 kap. 5 §

Årsredovisningen ska upprättas i vanlig läsbar form eller i elektronisk form. Den ska avfattas på svenska.

Årsredovisningen ska innehålla uppgifter om

- 1. företagets firma,*
- 2. den ort där företagets styrelse har sitt säte eller, om ingen styrelse finns, den ort där förvaltningen förs, och*
- 3. företagets organisationsnummer enligt lagen (1974:174) om identitetsbeteckning för juridiska personer m.fl. eller, i fråga om enskilda näringsidkare, dennes personnummer.*

Om företaget har gått i likvidation, ska också detta anges.

Paragrafens *andra och tredje stycken* är nya. De innehåller krav på att årsredovisningen ska innehålla uppgift om det rapporterade företagets firma samt den ort där företagets styrelse har sitt säte eller, om ingen styrelse finns, den ort där förvaltningen förs. Årsredovisningen ska också innehålla uppgift om företagets organisationsnummer samt, i förekommande fall, uppgift om att företaget är i likvidation. De nu nämnda bestämmelserna går tillbaka på artikel 5 i det nya direktivet. Det har ansetts att motsvarande krav bör gälla inte bara de företag som omfattas av direktivet utan även övriga företag som upprättar årsredovisning. Det har därvid ansetts naturligt att i de fall en enskild näringsidkare upprättar en årsredovisning så ska denna innehålla uppgift om näringsidkarens personnummer.

Utredningens överväganden finns i avsnitt 7.6.

2 kap. 6 §

Beloppen i årsredovisningen *ska* anges i företagets redovisningsvaluta enligt 4 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078). Beloppen får dessutom anges i annan valuta enligt omräkningskursen på dagen för räkenskapsårets utgång (balansdagen).

Vid byte av redovisningsvaluta *ska* balansräkningen för det gamla räkenskapsåret räknas om till den nya redovisningsvalutan enligt den växelkurs som har fastställts av Europeiska centralbanken den sista svenska bankdagen under räkenskapsåret. Den omräknade balansräkningen *ska* utgöra ingående balans för det nya räkenskapsåret.

I paragrafens *första stycke* har hittills funnits ett krav på att företag som anger belopp i årsredovisningen i annan valuta än redovisningsvalutan ska lämna upplysning om omräkningskursen i en not. I förslaget har detta upplysningskrav flyttats till 5 kap. 8 §. Någon ändring i sak är inte avsedd.

3 kap. 1 §

Balansräkningen *ska* i sammandrag redovisa företagets samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital på balansdagen.

I paragrafen har hittills funnits ett andra stycke om att ansvarsförbindelser ska redovisas som poster inom linjen. Såsom har berörts i avsnitt 8.11 medger emellertid det nya direktivet inte ett sådant förfaringsätt. I utredningens förslag har därför det andra stycket tagits bort. Det innebär att vad som hittills har kunnat redovisas inom linjen i fortsättningen alltid måste – om det inte redovisas i själva balansräkningen – tas upp i noter till årsredovisningen (jfr även författningskommentaren till 5 kap. 18 §).

3 kap. 3 §

Balansräkningen *ska* upprättas enligt den uppställningsform som anges i bilaga 1 till denna lag. Resultaträkningen ska upprättas enligt någon av de uppställningsformer som anges i bilagorna 2 och 3.

Byte av uppställningsform för resultaträkningen får ske endast om det finns särskilda skäl och är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§.

I paragrafens andra stycke har hittills funnits ett krav på att företag som byter uppställningsform för resultaträkningen ska lämna upplysning om skälen för detta i en not. I förslaget har detta upplysningskrav flyttats till 5 kap. 9 §. Någon ändring i sak är inte avsedd.

3 kap. 4 §

Posterna i balansräkningen och resultaträkningen ska tas upp var för sig i den ordningsföljd som anges för respektive uppställningsform.

Om en tillgång, avsättning eller skuld avser flera än en post i balansräkningen, ska det upplysas om förhållandet till andra poster antingen under den post där den tas upp eller i not.

I fråga om poster som föregås av arabiska siffror ska de avvikelser göras som är betingade av verksamhetens särskilda inriktning.

Andra poster än de som finns upptagna i uppställningsformerna får tas upp, om de nya posternas innehåll inte täcks av uppställningsformernas poster. Posterna får delas in i delposter. Om delar av en post har tillkommit på ett sådant sätt eller är av sådan storlek att det är av betydelse med hänsyn till kravet i 2 kap. 3 § på en rättvisande bild att de redovisas särskilt, ska de tas upp i delposter. Kompletterande poster ska ges beteckningar som tydligt anger vad som ingår i posten.

Poster som föregås av arabiska siffror får slås samman,

1. om de är *oväsentliga* med hänsyn till kravet i 2 kap. 3 § på rättvisande bild, eller

2. om sammanslagningen främjar överskådligheten och posterna och, i förekommande fall, delposterna anges i not.

Små företag får slå samman poster i balansräkningen som avser tillgångar, eget kapital, avsättningar och skulder, om posterna föregås av arabiska siffror.

Enligt artikel 12.1 i det nya direktivet ska, om en tillgång eller en skuld avser fler än en post, upplysning lämnas om förhållandet till andra poster. Upplysningen ska lämnas antingen under den post där den tas upp eller i en not. ÅRL har hittills inte innehållit någon bestämmelse av detta slag. I förevarande paragrafs *andra stycke* har det därför införts en bestämmelse som svarar mot det nya direktivet. Utredningens överväganden finns i avsnitt 8.3

I den hittills gällande lydelsen av *femte stycket* anges att poster i balansräkningen eller resultaträkningen som föregås av arabiska siffror får slås samman om de är av ringa betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild. I artikel 9.3 i det nya direktivet anges förutsättningarna för sammanslagning av poster något annorlunda. Sammanslagning får, enligt direktivet, ske när posterna med hänsyn till målsättningen att ge en rättvisande bild av företagets tillgångar, skulder, ekonomiska ställning och resultat inte har ett väsentligt värde (immaterial amount) eller när en sådan sammanslagning främjar överskådligheten, förutsatt att de sammanslagna posterna specificeras i noter till de finansiella rapporterna (se artikel 2.16). I lagförslaget har den aktuella lagbestämmelsen därför ändrats för att stå i bättre överensstämmelse med direktivet. Begreppet "oväsentlig" är avsett att tolkas mot bakgrund av vad som sägs i 2 kap. 4 a §. Hänvisningen i *sjätte stycket* har anpassats till det förhållandet att företagskategorin mindre företag i utredningens förslag i stället benämns små företag.

3 kap. 4 a §

För varje fordringspost i balansräkningen som är upptagen under Omsättningstillgångar ska anges den del som förfaller till betalning senare än ett år efter balansdagen.

För varje skuldpost i balansräkningen ska anges den del som förfaller till betalning inom ett år från balansdagen och den del som förfaller till betalning senare än ett år efter balansdagen.

Summan av sådana fordringar och skulder som avses i första och andra styckena ska anges i balansräkningen.

Vad som sägs i första och andra styckena om fordrings- och skuldposter i balansräkningen gäller även motsvarande poster som har tagits in i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § femte stycket 2.

Bestämmelsen i *första stycket* överensstämmer i sak med 5 kap. 10 § första stycket i ÅRL:s hittills gällande lydelse. Det har ansetts att bestämmelsen – som inte utgör något notupplysningskrav utan i stället ställer krav på specificering av vissa poster i balansräkningen – passar bättre i 3 kap. Av bestämmelsen följer att det redovisande företaget måste, i fråga om fordringsposter som redovisas som omsättningstillgångar, specificera hur stor del av fordringarna som förfaller till betalning senare än ett år efter balansdagen. Bestämmelsen går tillbaka på vad som anges i bilaga III till det nya direktivet. Det nya direktivet kräver även att summan av de långfristiga fordringarna anges i balansräkningen. En bestämmelse om detta har tagits in i *tredje stycket*.

Av *andra stycket* följer att skulder som förfaller till betalning inom ett år och skulder som förfaller till betalning efter mer än ett år ska redovisas separat för varje post. Enligt hittills gällande rätt (5 kap. 10 § andra stycket) krävs specifikation av den del av skuldposten som förfaller till betalning senare än ett år efter balansdagen. Av balansräkningsschemat i det nya direktivet framgår emellertid att även skuldposter som förfaller till betalning inom ett år från balansdagen ska specificeras. Förevarande bestämmelse har tillkommit för att uppfylla detta krav. Innebörden är att det redovisningsskyldiga företaget måste, i fråga om skuldposter, precisera *dels* hur stor del av skulderna som förfaller till betalning inom ett år från balansdagen, *dels* hur stor del som förfaller senare än ett år efter balansdagen. Av det nya direktivet följer även att samtliga företag ska lämna upplysning om summorna av de nu behandlade skulderna. Bestämmelser om detta har tagits in i *tredje stycket*.

Såsom framgår av *fjärde stycket* gäller vad som sägs i första och andra styckena även fordringsposter som redovisas i noter med stöd av förslagets 3 kap. 4 § femte stycket 2. Detta överensstämmer med 5 kap. 10 § tredje stycket i ÅRL:s hittills gällande lydelse. I dag gäller att om ett mindre företag utnyttjar möjligheten enligt förslagets 3 kap. 4 § sjätte stycket att upprätta balansräkningen ”i förkortad form” genom att slå samman poster med arabiska siffror, så ska den i förevarande paragraf föreskrivna preciseringen av fordrings- och skuldposter avse de sammanslagna posterna. Förslaget innehåller inte någon motsvarande bestämmelse. Någon ändring i sak är inte avsedd. Om ett företag har slagit samman fordrings- eller skuldposter enligt 3 kap. 4 § sjätte stycket i förslaget, följer det av lagtexten att kraven på precisering i förevarande paragrafs första och andra stycken enbart gäller de enskilda sammanslagna posterna.

3 kap. 4 b §

Trots bestämmelserna i 3 och 4 §§ får företag som avses i andra stycket dela upp anläggningstillgångar och omsättningstillgångar samt skulder och avsättningar i kortfristiga och långfristiga poster, om det är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§.

Bestämmelserna i första stycket gäller

1. företag som omfattas av en koncernredovisning som upprättas med tillämpning av de internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, och

2. andra företag vars *överlåtbara värdepapper* är upptagna till handel på en reglerad marknad.

Paragrafen motsvarar 3 kap. 4 a § i ÅRL:s hittills gällande lydelse. I *andra stycket 2* har begreppet ”andelar eller skuldebrev” ändrats till ”överlåtbara värdepapper” för att uppnå bättre överensstämmelse med terminologin i det nya direktivet. Frågan har berörts i kommentaren till 1 kap 3 § första stycket 4.

3 kap. 5 §

För varje post eller delpost i balansräkningen, resultaträkningen och sådana noter som avses i 4 § fjärde stycket 2 *ska* beloppet av motsvarande post för det närmast föregående räkenskapsåret anges.

Om företaget har ändrat principerna för värdering, klassificering eller indelning i poster eller delposter, *ska* posterna för det närmast föregående

räkenskapsåret räknas om eller ändras på det sätt som behövs för att de skall kunna jämföras med räkenskapsårets poster på ett meningsfullt sätt.

Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§, får avvikelser från vad som föreskrivs i andra stycket göras.

Andra stycket gäller inte *små företag* under förutsättning att upplysningar om den bristande jämförbarheten lämnas i noterna.

Av paragrafen följer att jämförelsetal ska anges för varje post och delpost i balans- och resultaträkningen och vissa noter. Har företaget ändrat principerna för värdering, klassificering eller indelning i poster, måste omräkning ske, om det inte finns särskilda skäl. I den hittills gällande lydelsen av paragrafens *tredje stycke* finns ett krav på att om omräkning eller ändring inte görs på grund av särskilda skäl, ska upplysning om det lämnas i not. Det kravet har i lagförslaget flyttats till 5 kap. 10 §. I förslaget har dessutom begreppet "mindre företag" i *fjärde stycket* bytts ut mot "små företag". Detta innebär en anpassning till den terminologi som i övrigt används i förslaget (se avsnitt 4.3).

3 kap. 8 §

Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska i balansräkningen eller i en not specificera större belopp som ingår i posterna Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter och Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter.

Paragrafen innehåller sedan tidigare ett krav på specificering av större belopp som ingår i posterna Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter och Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter. Kravet gäller i dag endast större företag. För att åstadkomma en anpassning till den indelning i olika företagskategorier som förslaget innehåller har paragrafens tillämpningsområde i stället angetts till medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse. I allt väsentligt innebär detta inte någon ändring i sak.

Paragrafens specificeringskrav saknar motsvarighet i det nya direktivet och utredningen kommer därför i den andra fasen av sitt arbete att överväga om den ska vara kvar.

3 kap. 9 §

Som avsättningar *ska redovisas* sådana förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår och som på balansdagen är säkra eller sannolika till sin förekomst men ovissa till belopp eller till den

tidpunkt då de skall infrias. *En avsättning ska motsvara den på balansdagen bästa uppskattningen av det belopp som kommer att krävas för att reglera förpliktelsen.*

Avskrivningar och nedskrivningar får inte redovisas som avsättningar.

I paragrafens *första stycke* anges vad som ska redovisas som avsättningar. Den grundläggande bestämmelsen om detta finns i första meningen och föreslås inte ändras.

Den andra meningen är ny och föranledd av artikel 12.12 i det nya redovisningsdirektivet. Frågan har behandlats i avsnitt 7.6. Enligt den nya bestämmelsen ska en avsättning motsvara den bästa uppskattningen av det belopp som sannolikt kommer att krävas för att reglera en förpliktelse på balansdagen. Det får överlämnas till den kompletterande normgivningen att ge närmare vägledning om hur principen ska tillämpas i olika situationer, t.ex. i vilken utsträckning beloppen ska nuvärdesberäknas. I sammanhanget bör följande uttalande i punkten 22 i ingressen till det nya direktivet beaktas.

Som en följd av att affärsverksamhet innebär osäkerhet, kan vissa poster i finansiella rapporter inte mätas exakt utan bara uppskattas. Uppskattning innefattar bedömningar baserade på den senaste tillgängliga och tillförlitliga informationen. Användningen av uppskattningar utgör en väsentlig del av utarbetandet av finansiella rapporter. Detta gäller särskilt vid avsättningar, som till sin karaktär är mer osäkra än de flesta andra poster i balansräkningen. Uppskattningarna bör bygga på företagsledningens försiktiga bedömningar, beräknas objektivt samt kompletteras med erfarenheter av liknande transaktioner och, i en del fall, t.o.m. yttranden av oberoende experter. Varje tillkommande omständighet i form av händelser efter balansdagen bör också beaktas.

3 kap. 10 §

Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska i balansräkningen eller i en not specificera större avsättningar som har tagits upp under posten Övriga avsättningar i balansräkningen.

Paragrafen har genomgått samma ändring som 3 kap. 8 §, dvs. begreppet ”större företag” har bytts ut mot ”medelstora och företag samt företag av allmänt intresse”.

3 kap. 10 a §

Ett aktiebolags eget kapital ska delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust. Under bundet eget kapital ska tas upp aktiekapital, uppskrivningsfond, reservfond, fond för utvecklingsutgifter och kapitalandelsfond. Under fritt eget kapital eller ansamlad förlust ska tas upp fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust samt vinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas då upp som avdragsposter.

Paragrafen innehåller bestämmelser om hur ett aktiebolags eget kapital är att fördela på bundet och fritt eget kapital. Den motsvarar de bestämmelser som hittills har funnits i 5 kap. 14 § första stycket ÅRL. Den avser inte att reglera hur den uppdelning på bundet och fritt eget kapital som lagtexten föreskriver ska komma till uttryck i årsredovisningen. Uppdelningen kan därför göras såväl i själva balansräkningen, i en egen räkning som i noterna. Det har därför ansetts att bestämmelserna bör flyttas bort från 5 kap. som inte innehåller några andra upplysningskrav än sådana som enbart kan fullgöras genom upplysningar i noterna.

En nyhet i första stycket är att också den s.k. fonden för utvecklingsutgifter ska anses såsom bundet eget kapital. Den frågan har behandlats i avsnitt 7.5.

Paragrafen skiljer sig också i några rent redaktionella avseenden från den nuvarande bestämmelsen i 5 kap. 14 §.

3 kap. 10 b §

En ekonomisk förenings eget kapital ska delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust. Under bundet eget kapital ska tas upp inbetalda eller genom insatsemission tillgodoförda insatser, uppskrivningsfond, fond för utvecklingsutgifter, reservfond och kapitalandelsfond. Medlemsinsatser och förlagsinsatser ska redovisas var för sig. Under fritt eget kapital eller ansamlad förlust ska tas upp fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust samt nettovinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas därvid upp som avdragsposter.

Vad som sägs i första stycket om insats gäller också upplåtelseavgift i en bostadsrättsförening.

Paragrafen innehåller bestämmelser om uppdelning av ekonomiska föreningars eget kapital i bundet och fritt och motsvarar den nuvarande 5 kap. 15 § första stycket. Skälen till den nya placeringen är desamma som skälen för att de motsvarande bestämmelserna om

aktiebolags eget kapital har flyttats till 3 kap. 10 a §. Av den nya paragrafen framgår – liksom av 3 kap. 10 a § – att till bundet eget kapital ska hänföras också fonden för utvecklingsutgifter. Den nya paragrafen skiljer sig också i några redaktionella avseenden från den tidigare.

3 kap. 11 §

Små företag får slå samman posterna 1–6 i bilaga 2 respektive posterna 1–3 och 6 i bilaga 3 till en post benämnd bruttovinst eller bruttoförlust.

Ett företag som slår samman poster enligt första stycket ska i resultaträkningen, i anslutning till posten bruttovinst eller bruttoförlust, lämna uppgift om nettoomsättningen. Bolagsverket får i ett enskilt fall medge att uppgiften om nettoomsättningen utelämnas, om det är motiverat av konkurrensskäl.

Paragrafen i dess hittills gällande lydelse ger mindre företag möjlighet att slå samman vissa resultatposter till en gemensam post, bruttovinst eller bruttoförlust ("förkortad resultaträkning"). Med anledning av den föreslagna indelningen i nya företagskategorier (se avsnitt 4.3) har begreppet "mindre företag" bytts ut mot "små företag". I övrigt är paragrafen – som i det nya redovisningsdirektivet har sin motsvarighet i artikel 14.2 – till sitt innehåll oförändrad.

Oväsentliga avvikelser

3 kap. 13 §

Ett företag får avvika från vad som föreskrivs i 1–12 §§ och i bilagorna 1–3 till lagen, om effekten av avvikelserna är oväsentlig.

Paragrafen är ny och ger uttryck för den "väsentlighetsprincip" som tagits in i det nya direktivet (jfr även författningskommentaren till 2 kap. 4 a §). Såsom har framgått av avsnitt 6.4 följer det av artikel 6.1 j i det nya direktivet att direktivets krav vid uppställning i årsbokslutet inte behöver uppfyllas när följderna av att uppfylla dem är oväsentliga. Begreppet "oväsentlig" är avsett att tolkas så som sägs i 2 kap. 4 a §. Ett företag får med stöd av paragrafen göra avvikelser från vad som föreskrivs i samtliga bestämmelser i 3 kap. samt i lagens uppställningsformer för balans- och resultaträkningarna. Det finns därför i och för sig ett utrymme för att avvika även från bestämmelserna om uppdelning av eget

kapital om avvikelsen är oväsentlig. Detta bör emellertid ske enbart i rena undantagsfall. Så kan det t.ex. vara godtagbart att inte särredovisa en av flera fria fonder, om denna uppgår till ett obetydligt belopp.

4 kap. 2 §

Utgifter för *koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter* och liknande *rättigheter och tillgångar* som är av *betydande värde* för rörelsen under kommande år får tas upp som immateriell anläggningstillgång. Detsamma gäller ersättning som vid förvärv av rörelse överstiger det behållna värdet av de tillgångar som förvärvats och de skulder som övertagits (goodwill).

Det som sägs i första stycket gäller även utgifter för företagets eget utvecklingsarbete. För aktiebolag och ekonomiska föreningar gäller detta dock endast under förutsättning att motsvarande belopp överförs från fritt eget kapital till en fond för utvecklingsutgifter.

Utgifter för företagsbildning, ökning av aktiekapital eller motsvarande eller för företagets förvaltning får inte tas upp som tillgång.

Paragrafens första och andra stycken ger möjlighet att som tillgång ta upp vissa ”immateriella tillgångar” vars värde bestäms med utgångspunkt i bolagets utgifter. Utgifterna ”aktiveras”, dvs. de tas upp som en tillgång i balansräkningen. Syftet är att möjliggöra en fördelning av kostnaderna på flera år än utgiftsåret. Bestämmelserna går tillbaka på artiklarna 12.5 och 12.11 i det nya redovisningsdirektivet.

I *första stycket* har hittills funnits bestämmelser om aktivering av ”*utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten och liknande arbeten*”. Dessa har, i modifierad form, överförts till andra stycket. Första stycket behandlar därmed endast möjligheterna att aktivera utgifter för koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter och liknande rättigheter samt – enligt andra meningens – goodwill. Bestämmelserna har hittills ansetts ge utrymme för att aktivera även utgifter för s.k. förvärvad utveckling, dvs. utgifter för förvärv av annans utvecklingsarbete. Den justerade lagtexten är inte avsedd att begränsa detta utrymme. En allmän förutsättning för aktivering enligt första stycket är att det är fråga om rättigheter eller tillgångar av betydande värde för rörelsen under kommande år. Ordet ”betydande” har här fått ersätta det tidigare ”väsentligt” men någon ändring i sak är inte avsedd.

Andra stycket behandlar möjligheterna att aktivera företagets utgifter för eget utvecklingsarbete (ofta kallat "egenupparbetade utvecklingsutgifter"). Hittills har ÅRL gett utrymme att aktivera utgifter för "forsknings- och utvecklingsarbeten". I lagförslaget talas i stället om "utgifter för företagets utvecklingsarbete". Det innebär – såsom har berörts i avsnitt 7.5 – en anpassning till terminologin i det nya direktivet men det ger också uttryck för en mera restriktiv syn på vad som kan aktiveras. Avsikten är således att rena forskningsutgifter inte ska kunna tas upp som tillgång. I sak torde detta även överensstämma numera gällande redovisningspraxis. – Såsom har berörts i anslutning till paragrafens första stycke innefattar andra stycket inte utgifter för s.k. förvärvad utveckling. Sådana utgifter torde fortfarande kunna aktiveras enligt första stycket.

I andra stycket har det även uppställts en ny förutsättning för att ett aktiebolag eller en ekonomisk förening ska få ta upp utvecklingsutgifter av det slag som stycket behandlar som tillgång. Det krävs att ett motsvarande belopp överförs från fritt eget kapital till en särskild fond, fonden för utvecklingsutgifter. Såsom framgår av 3 kap. 10 a och 10 b §§ utgör denna fond bundet eget kapital. Det innebär att belopp som ingår i denna fond i ett aktiebolag inte kan bli föremål för värdeöverföring (jfr 17 kap. aktiebolagslagen) och i en ekonomisk förening inte kan delas ut till medlemmarna. Därmed tillgodoses kravet i artikel 12.11 i det nya direktivet på att vinstutdelning inte får äga rum så länge inte tillgängliga reserver är minst lika stora som icke avskrivna utgifter avseende dessa tillgångar. Bestämmelser om fondens upplösning finns i 4 kap. 7 och 8 §§.

Tredje stycket motsvarar det tidigare andra stycket.

4 kap. 3 §

Anläggningsstillgångar ska tas upp till belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av 4, 5, 6, 12, 13 a, 14 a eller 14 e §.

I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång ska räknas in, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet.

I anskaffningsvärdet för en tillverkad tillgång får räknas in, utöver sådana kostnader som direkt kan hänföras till produktionen av tillgången, en skäligen andel av indirekta tillverkningskostnader.

Ränta på kapital som har lånats för att finansiera tillverkningen av en tillgång får räknas in i anskaffningsvärdet till den del räntan hänförs till tillverkningsperioden.

Utgifter för värdehöjande förbättringar av en tillgång får räknas in i anskaffningsvärdet, om de har lagts ned under räkenskapsåret eller balanserats från tidigare år.

I paragrafen anges huvudregeln för värdering av anläggningstillgångar, värdering till anskaffningsvärde, samt hur anskaffningsvärdet ska beräknas. Som huvudregel ska anläggningstillgångar tas upp till sitt anskaffningsvärde. En särskild bestämmelse gäller, enligt *fjärde stycket*, för hur ränta på lånat kapital kan räknas in i anskaffningsvärdet. Om så har skett, ska det lämnas särskilda notupplysningar om detta. Kraven på upplysningar av detta slag har i förslaget flyttats till 5 kap. Detta har ansetts naturligt mot bakgrund av att upplysningarna *alltid* ska lämnas i noterna. I förslaget finns upplysningskraven i 5 kap. 11 § (samtliga företag) och 5 kap. 25 § (andra företag än små företag).

4 kap. 4 §

Anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod *ska* skrivas av systematiskt över denna period.

Om nyttjandeperioden för immateriella anläggningstillgångar som utgörs av utgifter för företagets eget utvecklingsarbete inte med rimlig grad av säkerhet kan fastställas, ska perioden anses uppgå till fem år. Detsamma gäller i fråga om sådan goodwill som avses i 2 §.

Avskrivningar *ska* redovisas i resultaträkningen. Annan redovisning får dock tillämpas, om det finns särskilda skäl och är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§.

Paragrafen innehåller bestämmelser om avskrivning av anläggningstillgångar. Av paragrafen framgår bl.a. att avskrivning ska ske systematiskt över den aktuella tillgångens nyttjandeperiod. Utredningens överväganden i dessa delar finns i avsnitt 7.5.

Första stycket är oförändrat.

Särskilda regler gäller enligt *andra stycket* för avskrivning av vissa immateriella anläggningstillgångar. Reglerna gäller *dels* aktiverade utgifter för företagets eget utvecklingsarbete, *dels* goodwill, dvs. ersättning som vid förvärv av rörelse överstiger det behållna värdet av de tillgångar som förvärvats och de skulder som övertagits (jfr 4 kap. 2 §).

Enligt tidigare direktivbestämmelser ska immateriella anläggningstillgångar skrivas av under en period om fem år men medlemsstaterna har kunnat tillåta avvikelser från denna period. I det nya direktivet är huvudregeln istället att immateriella anläggningstillgångar ska skrivas av under tillgångens nyttjandeperiod (jfr artikel 12.11). Någon presumerad nyttjandeperiod föreskrivs inte utan företagen har att som utgångspunkt beräkna den utifrån vad som är känt om tillgångstypen och relevanta omvärldsfaktorer. Lagtexten i utredningens förslag har därför utformats så att huvudregeln i paragrafens första stycke blir tillämplig på de flesta slag av immateriella anläggningstillgångar.

Av artikel 12.11 i det nya direktivet följer emellertid beträffande utvecklingsutgifter (i utredningens lagförslag definierade som ”företagets utgifter för egna utvecklingsarbeten”) och goodwill att om nyttjandeperioden inte kan uppskattas tillförlitligt presumeras den vara mellan fem och tio år, något som medlemsstaterna får reglera i nationell lagstiftning. En till artikel 12.11 motsvarande bestämmelse har införts i andra stycket, varvid utredningen har föreslagit att nyttjandeperioden i sådana fall ska anses uppgå till fem år. Utredningen har dock inte funnit anledning att byta ut den svenska lagtextens ”med rimlig grad av säkerhet kan fastställas” mot direktivets ”kan uppskattas tillförlitligt”, eftersom de båda begreppen kan bedömas ha samma språkliga innebörd. Vad som närmare krävs för att nyttjandeperioden ska kunna ”uppskattas tillförlitligt” har inte utvecklats i direktivet. En tillförlitlig uppskattning av nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång i form av utvecklingsutgifter eller goodwill får dock anses föreligga om den redovisningsskyldige kan presentera material som ger stöd för att tillgången kommer att vara av värde för företaget under en viss tid. Detta motsvarar de krav som idag ställs på den redovisningsskyldige som vill bryta presumtionsregeln om en femårig nyttjandeperiod för immateriella anläggningstillgångar.⁴

Paragrafen har i övrigt genomgått språkliga förändringar.

4 kap. 5 §

Har en anläggningstillgång på balansdagen ett lägre värde än det värde som följer av 3 § och 4 § första stycket, ska tillgången skrivas ned till detta lägre värde, om det kan antas att värdenedgången är bestående.

⁴ Se prop. 1995/96:10 del 2 s. 200.

En finansiell anläggningstillgång får skrivas ned till det lägre värde som tillgången har på balansdagen även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående.

En nedskrivning enligt första eller andra stycket ska återföras, om det inte längre finns skäl för den. *Detta gäller dock inte nedskrivning som avser goodwill.*

Nedskrivningar och återföringar som avses i första–tredje styckena ska redovisas i resultaträkningen.

Av paragrafens första och andra stycken följer att nedskrivning av anläggningstillgångar ska göras, om det kan antas att en värdenedgång är bestående. Finansiella anläggningstillgångar får dock skrivas ned till sitt lägre värde även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående.

Nedskrivningar ska enligt *tredje stycket* återföras, om det inte längre finns skäl för dem. Enligt artikel 12.6 i det nya direktivet får dock återföring inte ske i fråga om goodwill. En bestämmelse om detta har tagits in i lagtexten. Förändringen, som ligger i linje med vad som gäller enligt IAS 36, har behandlats i avsnitt 7.4.

4 kap. 6 §

Ett aktiebolag eller en ekonomisk förenings anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde enligt 3 §, 4 § första stycket, 5 § första–tredje styckena och 12 § får skrivas upp till högst detta värde. Uppskrivning får dock ske endast om uppskrivningsbeloppet används för avsättning till en uppskrivningsfond eller, i aktiebolag, för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission.

Avskrivningar och nedskrivningar av den tillgång som har skrivits upp ska efter uppskrivningen beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet.

Paragrafen behandlar uppskrivning av anläggningstillgångar. I *andra stycket* har det hittills funnits en bestämmelse om att det i samband med uppskrivning ska lämnas en notupplysning om hur uppskrivningsbeloppet har behandlats skattemässigt. Bestämmelsen har flyttats till 5 kap. (se 5 kap. 14 § 2). Paragrafen har även genomgått språkliga förändringar.

Ianspråktagande av fonden för utvecklingsutgifter och uppskrivningsfonden

4 kap. 7 §

Ett aktiebolag får ta *fonden för utvecklingsutgifter* eller uppskrivningsfonden i anspråk för

1. ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission,
2. täckning av förlust enligt fastställd balansräkning när förlusten inte kan täckas av fritt eget kapital.

Ett beslut att ta *fonden för utvecklingsutgifter* eller uppskrivningsfonden i anspråk för att täcka en förlust enligt första stycket 2 får fattas endast efter revisorernas hörande. Innan tre år har förflutit från beslutet får vinstutdelning beslutas endast om Bolagsverket eller, i tvistiga fall, allmän domstol ger tillstånd till det eller om aktiekapitalet har ökat med minst ett belopp som motsvarar den förlust som har blivit täckt med *belopp från fonden*. I fråga om Bolagsverkets eller domstolens tillstånd gäller 20 kap. 25–29 §§ aktiebolagslagen (2005:551) i tillämpliga delar.

Paragrafen innehåller sedan tidigare bestämmelser om hur uppskrivningsfonden får tas i anspråk. Syftet med bestämmelserna är att förhindra att uppskrivningsbelopp tas i anspråk för värdeöverföring. Av paragrafens *första stycke* framgår därför att uppskrivningsfonden får användas enbart för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission eller för täckning av förlust. I det senare fallet gäller dessutom, enligt *andra stycket*, särskilda begränsningar i företagets möjligheter att besluta om vinstutdelning under de närmaste tre åren efter beslutet om förlusttäckning.

Bestämmelserna i paragrafen har nu utsträckts till att omfatta även ianspråktagande av fonden för utvecklingsutgifter. Skälen för detta har behandlats i avsnitt 7.5 (jfr artikel 12.11 i det nya direktivet).

4 kap. 8 §

Vid avskrivning enligt 4 § eller nedskrivning enligt 5 § *av en uppskriven tillgång* eller vid avyttring eller utrangering av tillgången *ska* uppskrivningsfonden minskas i motsvarande utsträckning, dock högst med den del av *fonden* som svarar mot tillgången. *På samma sätt ska fonden för utvecklingsutgifter minskas i samband med avyttring, avskrivning eller nedskrivning av en tillgång som avses i 4 kap. 2 § andra stycket.*

Minskningen av *uppskrivningsfonden* eller *fonden för utvecklingsutgifter* i fall som avses i första stycket får göras enbart genom att

1. *fonden* tas i anspråk enligt 7 §,
2. den del av *fonden* som motsvarar avskrivning eller nedskrivning överförs till fritt eget kapital, eller
3. den del av *fonden* som motsvarar en avyttrad tillgång överförs till fritt eget kapital.

Paragrafen innehåller sedan tidigare bestämmelser om hur uppskrivningsfonden ska justeras i samband med att den uppskrivna tillgången skrivs av, skrivs ned, avyttras eller uttrangeras. Den har nu tillförts likartade bestämmelser om justering av *fonden* för utvecklingsutgifter i samband med avskrivning eller nedskrivning av den tillgång som har föranlett en avsättning till *fonden* (jfr 4 kap. 2 § andra stycket). Bakgrunden till bestämmelserna har behandlats i avsnitt 7.5.

Av *första stycket* framgår att vid av- eller nedskrivning av en sådan tillgång som avses i 4 kap. 2 § andra stycket ska *fonden* för utvecklingsutgifter sättas ned med belopp som motsvarar av- eller nedskrivningen. Motsvarande gäller vid avyttring av tillgången. Eftersom detta belopp redan kan ha tagits i anspråk enligt 4 kap. 7 §, ska dock *fonden* inte sättas ned med större belopp än vad som svarar mot den del av *fonden* som svarar mot tillgången.

I *andra stycket* regleras hur det belopp som härvid frigörs från *fonden* får användas. Det belopp som förs över till fritt eget kapital bör tas upp under Balanserat resultat.

4 kap. 11 §

Anskaffningsvärdet för varulager av likartade tillgångar får beräknas enligt först-in-först-ut-principen, enligt vägda genomsnittspriser eller enligt någon annan liknande princip. Sist-in-först-ut-principen får inte tillämpas.

Paragrafen innehåller bestämmelser om hur anskaffningsvärdet för varulager får beräknas. I paragrafens andra stycke har hittills funnits ett krav på notupplysningar om väsentliga avvikelser mellan det beräknade anskaffningsvärdet och varulagrets nettoförsäljningsvärde. Detta har i förslaget flyttats till 5 kap. 26 §.

4 kap. 13 a §

Företag som avses i 3 kap. 4 b § andra stycket får redovisa andelar i intresseföretag i balansräkningen och resultaträkningen med tillämpning av bestämmelserna i 7 kap. 25–29 §§, om det är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§.

Den nya beteckningen på 3 kap. 4 b § (tidigare 3 kap. 4 a §) har föranlett en ändrad hänvisning i paragrafen.

4 kap. 14 b §

Följande finansiella instrument får inte värderas enligt 14 a §:

1. finansiella instrument som hålls till förfall och som inte utgör derivatinstrument,
2. lånefordringar och andra fordringar som härrör från företaget och som inte innehas för handelsändamål,
3. andelar i dotterföretag, intresseföretag eller *gemensamt styrda företag*,
4. egetkapitalinstrument som företaget självt har gett ut,
5. avtal om villkorad ersättning i samband med förvärv och samgåenden,
6. skulder, med undantag för skulder som ingår som en del i en handelsportfölj eller som utgör derivatinfölj, samt
7. andra finansiella instrument, som är av sådan särskild karaktär att de enligt vad som är allmänt accepterat bör redovisas på annat sätt. Värdering enligt 14 a § får inte heller ske, om en sådan värdering inte skulle ge ett tillförlitligt värde på det finansiella instrumentet.

Företag som avses i 3 kap. 4 b § andra stycket får trots första stycket värdera där angivna finansiella instrument enligt 14 a §, om

1. det är förenligt med sådana internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, och
2. upplysningar om värderingen lämnas i enlighet med dessa standarder.

I paragrafen anges att vissa finansiella instrument inte får värderas till verkligt värde. Motsvarande bestämmelser finns i artikel 8.4 c i det nya direktivet.

I *första stycket 3* har begreppet ”samriskföretag” ersatts med ”gemensamt styrda företag”. Detta överensstämmer med utredningens förslag om hur det i direktivet använda begreppet ”samriskföretag” ska komma till uttryck i ÅRL (se 1 kap. 5 a §). Någon ändring i sak är inte avsedd. Den nya beteckningen på 3 kap. 4 b § (tidigare 3 kap. 4 a §) har även föranlett en ändrad hänvisning i *andra stycket*.

Oväsentliga avvikelser

4 kap. 17 §

Ett företag får avvika från vad som föreskrivs i 1–16 §§, om effekten av avvikelserna är oväsentlig.

Paragrafen är ny och ger uttryck för den ”väsentlighetsprincip” som har tagits in i artikel 6.1 j i det nya redovisningsdirektivet. För tolkning av begreppet oväsentlig i detta sammanhang hänvisas till författningskommentaren till 2 kap. 4 a §.

5 kap. Notupplysningar

Allmänna bestämmelser

Upplýsningar för olika kategorier av företag

5 kap. 1 §

Samtliga företag ska lämna de notupplysningar som framgår av 6–24 §§.

Ytterligare upplysningskrav för samtliga företag finns i 2 kap. 3 § och 3 kap. 4 §.

Enligt 5 kap. 1 § ÅRL i dess hittills gällande lydelse ska de tilläggsupplysningar som anges i lagens 5 kap. lämnas i noter eller i balans- eller resultaträkningen. Det nya redovisningsdirektivet ger, beträffande det stora flertalet tilläggsupplysningar, inget utrymme för att lämna upplysningarna i själva balansräkningen eller resultaträkningen (jfr artikel 15). De upplysningskrav som anges i 5 kap. i förslaget är undantagslöst av detta slag. Möjligheten att lämna sådana tilläggsupplysningar som anges i 5 kap. i balansräkningen eller resultaträkningen i stället för i noterna har därför tagits bort. Mot den bakgrunden har det ansetts lämpligt att i fortsättningen beteckna upplysningar av detta slag som ”notupplysningar”.

Notupplysningskraven har i förslaget delats upp i tre grupper; sådana som gäller samtliga företag (se *första* stycket i förevarande paragraf), sådana som inte gäller små företag utan endast medelstora företag, stora företag och företag av allmänt intresset (se 2 §) samt sådana som inte gäller små och medelstora företag utan endast stora företag och företag av allmänt intresse (se 3 §).

Andra stycket innehåller en erinran om de ytterligare upplysningskrav som gäller för samtliga företag och som finns i 2 kap. 3 §

och 3 kap. 4 §. Kraven i 3 kap. 4 § kan fullgöras såväl genom upplysningar i balansräkningen eller resultaträkningen som genom notupplysningar.

5 kap. 2 §

Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska även lämna de upplysningar som anges i 25–49 §§.

Ytterligare upplysningskrav för medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse finns i 3 kap. 8 och 10 §§.

Paragrafen innehåller en uppräknning av de ytterligare upplysningskrav som gäller för medelstora och stora företag samt för företag av allmänt intresse, utöver vad som framgår av 5 kap. 1 §. För stora företag och företag av allmänt intresse gäller dessutom, enligt vad som anges i 5 kap. 3 §, ytterligare upplysningskrav.

5 kap. 3 §

Stora företag och företag av allmänt intresse ska även lämna de upplysningar som anges i 50 och 51 §§.

Paragrafen anger de upplysningskrav som gäller för stora företag och företag av allmänt intresse, utöver vad som framgår av 5 kap. 1 och 2 §§.

Notupplysningarnas placering

5 kap. 4 §

Om inte annat följer av kravet i 2 kap. 2 § på överskådlighet, ska noter som avser enskilda poster i balansräkningen eller resultaträkningen läggas fram i samma ordning som posterna. Hänvisning ska göras vid de poster till vilka noterna hänför sig.

Paragrafen, som har viss motsvarighet i 5 kap. 1 § i dess hittills gällande lydelse, innebär att noter, som utgångspunkt, ska presenteras i samma ordning som de poster de hänför sig till samt att hänvisning ska göras vid posterna. Skälen till bestämmelserna har behandlats i avsnitt 8.3. Paragrafen ska tillämpas endast på noter som hänför sig till enskilda poster. Det innebär att noter med mer allmän information inte behöver knytas till en viss post. Undantagsvis kan det förekomma att det för överskådlighetens skull är önskvärt med en något annan ordningsföljd än den som de mot-

svarande posterna har.⁵ Kravet på viss ordningsföljd gäller därför inte heller om det i det enskilda fallet skulle stå i strid med kravet på överskådlighet (jfr artikel 4.2 i det nya direktivet). Det får ankomma på praxis och kompletterande normgivning att närmare precisera i vilka situationer som det finns anledning att acceptera en avvikande ordningsföljd.

Utelämnande av oväsentliga upplysningar

5 kap. 5 §

Ett företag får utelämna en upplysning som ska lämnas enligt detta kapitel, om effekten av att utelämna upplysningen är oväsentlig.

Paragrafen saknar tidigare motsvarighet och ger uttryck för den i det nya redovisningsdirektivet intagna väsentlighetsprincipen. Den ger en generell möjlighet att utelämna sådana upplysningar som ska lämnas enligt 5 kap. under förutsättning att effekten av att utelämna upplysningen är oväsentlig. Begreppet ”oväsentlig” preciseras i 2 kap. 4 a §. I vilken utsträckning en upplysning är oväsentlig blir därför beroende av i vilken utsträckning ett utelämnande av uppgiften kan antas påverka de beslut som en användare av årsredovisningen fattar på grundval av årsredovisningen.

Notupplysningskrav för samtliga företag

Värderings- och omräkningsprinciper

5 kap. 6 §

Principerna för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder ska anges.

För poster i årsredovisningen som avser tillgångar, avsättningar eller skulder i annan valuta än redovisningsvalutan ska det anges enligt vilka principer beloppen har räknats om till redovisningsvalutan.

Paragrafen motsvarar, med endast rent redaktionella förändringar, 5 kap. 2 § i ÅRL:s hittills gällande lydelse.

Första stycket motsvaras av artikel 16.1 a i det nya direktivet. Det får ankomma på den kompletterande normgivningen att tydliggöra hur ingående upplysningar som behöver lämnas om

⁵ Jfr IAS 1 punkten 115: ”Under vissa omständigheter kan det vara nödvändigt eller önskvärt att ändra ordningsföljden mellan vissa poster i noterna”.

tillämpade värderingsprinciper. I ingressen till direktivet uttalas bl.a. att upplysningarna särskilt bör innefatta uppgift om den värderingsgrund som tillämpas för de olika posterna, ett uttalande om dessa redovisningsprincipers överensstämmelse med fortlevnadsprincipen och uppgift om eventuella väsentliga ändringar av de redovisningsprinciper som tillämpas.

Andra stycket saknar direkt motsvarighet i direktivet men är avsedd att utgöra ett utflöde och förtydligande av den allmänna princip som kommer till uttryck i första stycket.

Avvikelser från principen om kvittningsförbud

5 kap. 7 §

Ett företag som med stöd av 2 kap. 4 § andra stycket avviker från vad som i den paragrafen föreskrivs om att tillgångar, skulder och avsättningar samt intäkter och kostnader inte får kvittas mot varandra, ska lämna upplysning om de bruttobelopp som kvittas mot varandra.

Paragrafen saknar motsvarighet i ÅRL i lagens hittills gällande lydelse. Av artikel 6.2 i det nya direktivet framgår att ett företag som frångår principen om kvittningsförbud måste lämna upplysning om de bruttobelopp som kvittas mot varandra i not. Paragrafen har tillkommit för att svensk rätt ska leva upp till detta krav. Den är tillämplig på samtliga företag som omfattas av ÅRL. Se även författningskommentaren till 2 kap. 4 §.

Valuta

5 kap. 8 §

Om ett företag med stöd av 2 kap. 6 § har angett belopp i årsredovisningen i annan valuta än företagets redovisningsvaluta, ska det lämna upplysning om omräkningskursen.

Paragrafen motsvarar, med endast redaktionella förändringar, 2 kap. 6 § första stycket tredje meningen i ÅRL:s hittills gällande lydelse. Den är tillämplig på samtliga företag som omfattas av ÅRL.

*Byte av uppställningsform***5 kap. 9 §**

Om ett företag med stöd av 3 kap. 3 § har bytt uppställningsform för resultaträkningen, ska det lämna upplysning om skälen för bytet.

Paragrafen motsvarar, med endast redaktionella förändringar, 3 kap. 3 § andra stycket andra meningen i ÅRL:s hittills gällande lydelse. Den är tillämplig på samtliga företag som omfattas av ÅRL.

*Jämförelsetal***5 kap. 10 §**

Om ett företag med stöd av 3 kap. 5 tredje stycket avviker från vad som sägs i den paragrafen om jämförelsetal, ska det lämna upplysning om skälen för avvikelsen.

Paragrafen motsvarar, med endast redaktionella förändringar, 3 kap. 5 § tredje stycket andra meningen i ÅRL:s hittills gällande lydelse. Den är tillämplig på samtliga företag som omfattas av ÅRL.

*Anläggningstillgångar***5 kap. 11 §**

För varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § femte stycket 2 ska upplysning lämnas om

1. tillgångarnas anskaffningsvärde,
2. tillkommande och avgående tillgångar,
3. överföringar,
4. årets avskrivningar enligt 4 kap. 4 §,
5. årets nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivningar som har gjorts med stöd av 4 kap. 5 § andra stycket,
6. årets uppskrivningar, med särskild upplysning om uppskrivningsbeloppets användning och vad som kvarstår oavskrivet av uppskrivningsbeloppet

Om ränta har räknats in i anskaffningsvärdet för en tillverkad tillgång, ska särskild uppgift lämnas om detta.

Grunderna för avskrivning av anläggningstillgångarnas olika poster ska anges.

I fråga om medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse gäller även 25 §.

Paragrafen innehåller en uppräknig av de uppgifter om anläggningstillgångar som samtliga företag ska lämna. Uppgiftskraven har behandlats i avsnitt 8.8.4.

Uppgifterna ska lämnas för varje post i balansräkningen. Om företaget har utnyttjat den möjlighet som förslaget 3 kap. 4 § femte stycket 2 ger att slå samman poster därför att det främjar överskådligheten, ska uppgifterna lämnas i anslutning till den postvisa specifikation som i så fall ska göras i noterna.

Första stycket 1–6 och tredje stycket motsvarar 5 kap. 3 § i ÅRL:s hittills gällande lydelse. Också bestämmelsen i *andra stycket* överensstämmer med hittills gällande rätt men har tidigare varit placerad i 4 kap. 3 § fjärde stycket.

I 5 kap. 3 § i dess hittills gällande lydelse uppställs också krav på upplysningar om ackumulerade av-, ned- och uppskrivningar samt om korrigeringar av tidigare års avskrivningar. Mindre företag är idag undantagna från dessa krav. Enligt förslaget ska dessa upplysningskrav inte heller i fortsättningen gälla för små företag. Skälen för det har behandlats i avsnitt 8.8.4. Dessa ytterligare upplysningskrav har därför i förslaget tagits in i en särskild paragraf, 5 kap. 25 §, som enbart är tillämplig på medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse. Detsamma gäller kravet på upplysningar om värdeförändringar som har skett uteslutande av skatteskal, ett krav som hittills har funnits intaget i 5 kap. 3 § men i förslaget finns i 5 kap. 25 §.

I *fjärde stycket* har tagits in en erinran om att medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna de ytterligare upplysningar som framgår av 5 kap. 25 §.

I 5 kap. 3 § i dess hittills gällande lydelse har även funnits en bestämmelse som undantar företag som upprättar balansräkning i förkortad form från kraven på att upplysningar ska lämnas post för post. Det nya direktivet ger emellertid inte medlemsstaterna någon möjlighet att undanta företag som upprättar en förkortad balansräkning från krav på notupplysningar. Utredningens förslag innehåller därför inte någon motsvarighet till det hittills gällande undantaget.

5 kap. 12 §

Om ett företag redovisar goodwill som tillgång, ska det lämna upplysning om vilken avskrivningsperiod som tillämpas för denna och vad som är skälet till valet av avskrivningsperiod.

Paragrafen motsvarar delvis 4 kap. 4 § andra stycket i ÅRL:s hittills gällande lydelse. Enligt nuvarande bestämmelser ska upplysning lämnas om avskrivningstiden för en immateriell anläggningstillgång om denna överstiger fem år. I noten ska i så fall också anges skälen för den längre avskrivningstiden. Enligt artikel 12.11 andra stycket i det nya direktivet ska det, såvitt gäller goodwill, *alltid* lämnas upplysning om tillämpad avskrivningstid och skälen för denna. En motsvarande bestämmelse har införts i förevarande paragraf.

Det kan tilläggas att det av kravet i 5 kap. 6 § på angivande av tillämpade redovisningsprinciper följer att det även i fråga om andra tillgångar än goodwill kan vara nödvändigt att lämna uppgift om avskrivningstid.

*Finansiella instrument***5 kap. 13 §**

För varje kategori av finansiella instrument som värderas enligt 4 kap. 14 a § ska upplysningar lämnas om

1. bokfört värde, och
2. de värdeförändringar som har redovisats i resultaträkningen respektive i fonden för verkligt värde.

För varje kategori av derivatinstrument som värderas enligt 4 kap. 14 a § ska upplysningar även lämnas om

1. omfattningen och typen av instrument, och
2. viktiga villkor som kan påverka storleken av, tidpunkten för eller säkerheten i framtida kassaflöden.

Om värderingen har gjorts enligt 4 kap. 14 a § andra stycket tredje meningen, ska väsentliga antaganden som har gjorts vid tillämpningen av de använda värderingsmodellerna och värderingsmetoderna anges.

Vad som sägs i denna paragraf ska tillämpas även på sådana avtal som enligt 4 kap. 14 c § ska anses som derivatinstrument.

Paragrafen motsvarar, med endast språkliga förändringar, 5 kap 4 a och 4 c §§ i nuvarande lydelse av ÅRL. Motsvarande direktivbestämmelser finns i artikel 16.1 c i det nya direktivet.

Uppskrivningsfonden

5 kap. 14 §

Om storleken eller sammansättningen av uppskrivningsfonden har ändrats under räkenskapsåret, ska det i en särskild sammanställning lämnas upplysningar om

1. fondens storlek vid räkenskapsårets början och slut,
2. belopp som har satts av till fonden under räkenskapsåret och hur dessa har behandlats skattemässigt,
3. belopp som har överförts från fonden eller på annat sätt har tagits i anspråk med uppgift om hur beloppet har använts, och
4. det värde som skulle ha redovisats i balansräkningen om anläggningstillgångarna inte hade skrivits upp.

Paragrafen ställer krav på att det lämnas vissa upplysningar angående uppskrivningsfonden, om det finns en sådan i företaget. Bestämmelserna har hittills funnits i 5 kap. 5 §; vad som där har sagts om fonden för verkligt värde har dock överförts till den nya 5 kap. 15 §.

Liksom hittills ska upplysningar lämnas *dels* om uppskrivningsfondens storlek vid räkenskapsårets början och slut, *dels* om belopp som har satts av till fonden under räkenskapsåret och *dels* om belopp som har förts över från fonden eller på annat sätt har tagits i anspråk, med uppgift om hur beloppet har använts. Bestämmelserna avspeglar artikel 16.1 b i det nya direktivet.

Nytt är att upplysningarna ska lämnas i en ”sammanställning”. I *punkten 2* har det även tillkommit ett krav på att det i sammanställningen ska lämnas upplysning om hur till fonden avsatta belopp har behandlats skattemässigt. Ett liknande krav har hittills kommit till uttryck i 4 kap. 6 § andra stycket. I *punkten 4* har införts ett krav på upplysning om det värde som skulle ha redovisats om anläggningstillgångarna inte hade skrivits upp. Bestämmelserna, som går tillbaka på den ovannämnda artikeln i det nya direktivet, har behandlats i avsnitt 8.8.6.

Fonden för verkligt värde

5 kap. 15 §

Om storleken eller sammansättningen av fonden för verkligt värde har ändrats under räkenskapsåret, ska det i en särskild sammanställning lämnas upplysningar om

1. fondens storlek vid räkenskapsårets början och slut,
2. belopp som har satts av till fonden under räkenskapsåret, och
3. belopp som har överförts från fonden eller på annat sätt har tagits i anspråk med uppgift om hur beloppet har använts.

Paragrafen innehåller upplysningskrav som avser fonden för verkligt värde. Motsvarande bestämmelser har hittills funnits i 5 kap. 5 §. Nytt är att upplysningarna ska lämnas i en ”sammanställning”, dvs. som en tabell eller liknande överskådlig uppställning (jfr artikel 16.1 c i det nya direktivet). Skälen för detta har behandlats i avsnitt 8.8.7.

Långfristiga balansposter

5 kap. 16 §

Upplysning ska lämnas om summan av de skulder som förfaller till betalning senare än fem år efter balansdagen.

I fråga om medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse gäller även 31§.

Paragrafen motsvarar delvis 5 kap. 10 § i dess hittills gällande lydelse och ställer krav på precisering av vissa skuldposter. De krav på specificering av fordringar och skulder som förfaller till betalning senare än ett år från balansdagen som har funnits i 5 kap. 10 § har i förslaget flyttats till 3 kap. 4 a §.

Första stycket innehåller ett krav på upplysning om *summan* av de skulder som förfaller till betalning senare än fem år från balansdagen (jfr artikel 16.1 g i det nya direktivet). I denna del finns alltså inget krav på redovisning post för post. I *andra stycket* finns emellertid en erinran om de ytterligare bestämmelser som gäller för medelstora och stora företag samt för företag av allmänt intresse. Enligt dessa bestämmelser, se 5 kap. 31 §, ska medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse lämna upplysningar om skulder, som förfaller till betalning senare än fem år från balansdagen, ”post för post”. Skälen till den föreslagna regleringen har behandlats i avsnitt 8.7.3 och avsnitt 7.2.1.

Ställda säkerheter

5 kap. 17 §

Om ett företag har ställt säkerheter, ska det lämna upplysningar om omfattningen, arten och formen av dessa.

I 49 § finns särskilda upplysningskrav för medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse.

Paragrafen motsvarar delvis 5 kap. 11 § första stycket och vad som föreskrivs i bilaga 1 till ÅRL i lagens hittills gällande lydelse och ställer krav på precisering av samtliga de säkerheter som ett företag har ställt.

Av *första* stycket följer att omfattningen av de säkerheter som företaget har ställt ska anges samt att dessa ska specificeras till art och form. Enligt hittills gällande bestämmelser ska upplysningar om ställda säkerheter som avser balansposter lämnas ”post för post”. Som utredningen har redogjort för i avsnitt 8.8.3 är ett sådant krav, såvitt det ställs på små företag, inte förenligt med det nya direktivet (jfr artikel 16.1 g). Kravet på ”post-för post”-redovisning av företagets ställda säkerheter har därför tagits bort för små företag och i stället placerats i 5 kap. 49 §. Det kravet gäller således enbart för medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse. En hänvisning till bestämmelserna har tagits in i *andra* stycket.

Hittills gällande bestämmelser kräver även en uppdelning på å ena sidan säkerheter som har ställts till förmån för det egna företaget och å andra sidan säkerheter ställda till förmån för annan. Såsom har konstaterats i avsnitt 8.11 är det enligt det nya direktivet inte möjligt att ställa så detaljerade upplysningskrav på små företag. I förslaget är därför även det slaget av upplysningskrav begränsade till att gälla medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse (se 5 kap. 49 §).

Eventualförpliktelser

5 kap. 18 §

Upplysning ska lämnas om summan av företagets eventualförpliktelser.

I paragrafen föreskrivs att ett företag i noterna ska lämna upplysningar om företagets eventualförpliktelser. Paragrafen ersätter de bestämmelser som hittills har funnit i 3 kap. 1 § ÅRL och i bilaga 1

till lagen om att ställda säkerheter och ansvarsförbindelser redovisas "inom linjen". Utredningens överväganden finns i avsnitt 8.7.

Det i paragrafen använda uttrycket eventalförpliktelser utgör en sammanfattning av det som i det nya direktivet benämns "ekonomiska åtaganden, garantier och eventuella förpliktelser som inte är upptagna i balansräkningen" (se artikel 16.1 d) och återspeglar terminologin i den internationella redovisningsstandardens IAS 37. Innebörden av begreppet eventalförpliktelser är avsett att vara detsamma som i IAS 37. Det innebär att samtliga ekonomiska åtaganden som enligt hittills gällande rätt har redovisats som "ansvarsförbindelser" som poster inom linjen ska redovisas som eventalförpliktelser. Detta gäller dock inte en typ av åtagande som enligt ÅRL i dess hittills gällande lydelse har kunnat tas upp inom linjen, nämligen pensionsåtaganden. Pensionsåtaganden ska enligt förslaget redovisas antingen som skulder eller avsättningar, dvs. i själva balansräkningen.

Paragrafen är avsedd att tolkas mot bakgrund av IAS 37 och den utveckling av begreppet ansvarsförbindelser som har skett inom ramen för god redovisningssed. Den ställer därmed bl.a. krav på att upplysning lämnas om det redovisande företags legala förpliktelser, exempelvis avtal och förpliktelser på grund av lagstiftning eller annan laglig grund och som inte tas upp som avsättning eller skuld i balansräkningen. Den kan t.ex. göra det nödvändigt att lämna upplysning om företags möjliga ansvar vid miljöfarlig verksamhet eller det potentiella betalningsansvar företaget har med anledning av en pågående tvist. Även ett företags informella förpliktelser ska anges, dvs. förpliktelser som beror på ett företags handlande men som inte nödvändigtvis manifesteras i avtal eller dylikt, kan behöva tas upp som en eventalförpliktelse förutsatt att åtagandet inte redovisas som avsättning eller skuld i balansräkningen. Den närmare avgränsningen av upplysningsskyldigheten bör ske inom ramen för kompletterande normgivning, t.ex. i frågor om vad som ska anses som en eventalförpliktelse och till vilka belopp eventalförpliktelser ska tas upp.

Enligt artikel 16.1 d i det nya direktivet ska upplysning lämnas om *summan* av ekonomiska åtaganden, garantier och eventuella förpliktelser. Bestämmelserna i förevarande paragrafs första stycke har anpassats till det. Något krav på att eventalförpliktelserna ska specificeras var för sig ställer lagen således inte.

Den möjlighet som 5 kap. 5 § ger att utelämna oväsentliga uppgifter gälla samtliga notupplysningskrav. Det innebär i nu aktuellt

avseende att upplysning inte behöver lämnas om en eventualförpliktelse om ett utelämnande av upplysningen inte kan antas påverka de beslut som en användare av årsredovisningen fattar på grundval av redovisningen (jfr 2 kap. 4 a §). Så kan vara fallet om det aktuella åtagandet avser ett litet belopp eller om sannolikheten av att åtagandet behöver infrias är utomordentligt liten.

Säkerheter och ansvarsförbindelser som har ställts till förmån för koncernföretag m.m.

5 kap. 19 §

Om företaget har ställt säkerhet eller ingått ansvarsförbindelse till förmån för ett koncernföretag, för ett intresseföretag eller för ett gemensamt styrt företag som företaget är samägare i, ska en särskild upplysning lämnas om detta.

Paragrafen motsvarar delvis 5 kap. 11 § andra stycket i dess hittills gällande lydelse och ställer krav på att särskild upplysning lämnas om ställda säkerheter och ansvarsförbindelser till förmån för koncernföretag, intresseföretag och gemensamt styrda företag som företaget är samägare i.

Kravet på upplysningar om ställda säkerheter och ansvarsförbindelser till förmån för koncernföretag överensstämmer med hittills gällande rätt. Till dessa upplysningskrav har nu fogats ett krav på att upplysning ska lämnas även om ställda säkerheter och ansvarsförbindelser till förmån för *dels* intresseföretag, *dels* gemensamt styrda företag som det redovisande företaget är samägare i. Skälen till förändringarna finns i avsnitt 8.11.

Lån till ledande befattningshavare

5 kap. 20 §

Om ett företag har lämnat lån till en styrelseledamot, en verkställande direktör eller en motsvarande befattningshavare i företaget, ska det lämna de upplysningar om detta som anges i andra stycket. Detsamma gäller om företaget har ställt pant eller annan säkerhet eller har ingått ansvarsförbindelse till förmån för en sådan befattningshavare. Med styrelseledamöter jämställs suppleanter för dessa och med verkställande direktör jämställs vice verkställande direktör.

Upplysning ska lämnas om storleken av lämnade lån, huvudsakliga lånevillkor, räntesatser, under räkenskapsåret återbetalda belopp, arten av

ställda säkerheter och ingångna ansvarsförbindelser samt beloppet av de lån för vilka säkerhet ställts. Uppllysning ska även lämnas om vilken anknytning till företaget den har som företaget har lämnat lån till, ställt säkerhet för eller ingått ansvarsförbindelse till förmån för. Om företaget under räkenskapsåret har helt eller delvis avskrivit ett lån eller avstått från att kräva in det, ska uppllysning lämnas även om detta.

I fråga om medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse gäller även 33 §.

Paragrafens *första* stycke motsvarar väsentligen 5 kap. 12 § första stycket i lagens hittills gällande lydelse. Det stycket innehåller också krav på att uppllysningar lämnas om lån som företaget har lämnat till en styrelseledamot, en verkställande direktör eller en motsvarande befattningshavare i *ett annat koncernföretag*. I och med att det nya redovisningsdirektivet inte tillåter att ett sådant uppllysningskrav ställs på små företaget (jfr artikel 16.1 e) har kravet på uppllysningar om lån m.m. till befattningshavare i andra koncernföretag flyttats till 5 kap. 33 § och gäller således enbart för medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse.

Andra stycket överensstämmer huvudsakligen med hittills gällande rätt. I stycket har emellertid tillkommit ett uppllysningskrav som aktualiseras om företaget under räkenskapsåret helt eller delvis har avskrivit ett lån eller avstått från att kräva in det. I så fall ska företaget lämna uppgift om detta. Bestämmelsen har införts för att motsvara det nya direktivets krav på att uppllysning lämnas om "avskrivna eller undantagna lånebelopp"⁶ (jfr artikel 16.1 e). Begreppet "avstå" får i detta sammanhang anses innefatta inte endast de fall då företaget slutgiltigt och uttryckligen har eftergett lånefordran på befattningshavaren utan även fall då företaget formlöst har underlåtit att kräva in en förfallen lånefordran.

Tredje stycket innehåller en erinran om de ytterligare uppllysningskrav beträffande lån som gäller för medelstora och stora företag samt för företag av allmänt intresse.

I 5 kap. 12 § tredje stycket har hittills funnits ett krav på uppllysningar om lån som har lämnats med stöd av 21 kap. 8 § aktiebolagslagen. Lagförslaget innebär att detta uppllysningskrav i fortsättningen gäller endast för medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse. Bestämmelsen har därför flyttats till 5 kap. 33 §.

⁶ I den engelska språkversionen "waived amounts".

*Intäkter och kostnader av exceptionell storlek eller förekomst***5 kap. 21 §**

Upplysning ska lämnas om arten och storleken av enskilda intäkter och kostnader som är av exceptionell storlek eller förekomst.

Paragrafen, som avspeglar artikel 16.1 f i det nya redovisningsdirektivet, ställer krav på att samtliga företag lämnar upplysningar i not om intäkter och kostnader som är av exceptionell storlek eller förekomst. Skälen till förslaget har behandlats i avsnitt 7.7.

Begreppet ”intäkter och kostnader som är av exceptionell storlek och förekomst” beskrivs inte närmare i det nya direktivet. Det kan dock vara rimligt att tolka det mot bakgrund av vad som framgår av IAS 1 om väsentliga intäkts- och kostnadsposter. I punkten 98 i IAS 1 exemplifieras omständigheter som ger anledning att lämna separata upplysningar om sådana intäkts- och kostnadsposter. Bland dessa nämns

- a) nedskrivningar av varulager till nettoförsäljningsvärde eller av materiella anläggningstillgångar till återvinningsvärde samt återföringar av sådana nedskrivningar,
- b) omstruktureringar av ett företags aktiviteter och återföringar av eventuella avsättningar för omstruktureringens utgifter,
- c) avyttringar av materiella anläggningstillgångar,
- d) avyttringar av placeringar,
- e) avvecklade verksamheter,
- f) uppgörelser vid rättstvister, och
- g) övriga återföringar av avsättningar.

Uppgifterna ska lämnas om *enskilda* intäkter och kostnader. Det räcker alltså inte att lämna uppgifter på en aggregerad nivå.

Upplysningarna ska lämnas i en not (jfr 5 kap. 1 §). Det är därför inte tillräckligt att samma information lämnas genom särredovisning i resultaträkningen.

Det får ankomma på den kompletterande normgivningen att lämna närmare vägledning för när intäkter och kostnader är exceptionella och hur specificerade uppgifterna behöver vara.

*Medelantalet anställda under räkenskapsåret***5 kap. 22 §**

Uppllysning ska lämnas om medelantalet under räkenskapsåret anställda personer.

Paragrafen motsvarar delvis 5 kap. 18 § i ÅRL:s hittills gällande lydelse. I den paragrafen föreskrivs att samtliga kategorier av företag ska lämna *dels* uppllysning om medelantalet anställda under räkenskapsåret, *dels* uppllysning om fördelningen mellan kvinnor och män. Om företaget har anställda i flera länder, ska – enligt vad som hittills har gällt – dessa upplysningar lämnas land för land. I förslaget har dessa olika upplysningskrav delats upp på flera paragrafer. Förevarande paragraf innehåller endast kravet på uppllysning om medelantalet anställda. Ytterligare bestämmelser finns i 5 kap. 40 §. Eftersom det endast är förevarande paragraf som är tillämplig på små företag behöver dessa inte lämna några andra upplysningar angående anställda än just medelantalet anställda under räkenskapsåret. Någon uppdelning av dessa på män och kvinnor eller på olika länder behöver inte göras. Skälen till förslaget – som i dessa delar går tillbaka på artikel 16.1 h i det nya direktivet – har behandlats i avsnitt 8.6.

*Upplysningar om moderföretag***5 kap. 23 §**

Ett företag som är dotterföretag ska lämna följande upplysningar om det moderföretag som upprättar koncernredovisning för den minsta koncern som företaget ingår i som dotterföretag:

1. namn,
2. organisationsnummer eller, i förekommande fall, personnummer, säte ingår i som dotterföretag, och
3. om moderföretaget är utländskt, var det går att få tillgång till moderföretagets koncernredovisning

I fråga om medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse gäller även 48 §.

Paragrafen innehåller krav på upplysningar om det redovisande företagets moderföretag, om det finns ett sådant. Liknande, men något mera omfattande bestämmelser, finns i 5 kap. 26 § i lagens hittills gällande lydelse. Skälen för förslagen har behandlats i avsnitt 8.8.8.

Enligt *första stycket* ska upplysningar lämnas om det moderföretag som upprättar koncernredovisning för den minsta koncern som företaget ingår i. Bestämmelsen går tillbaka på artikel 17.1 m i det nya direktivet (jfr även artikel 16.2). Den kan illustreras med följande exempel. Det redovisande företaget A ägs helt och hållet av det svenska företaget B som i sin tur ägs av det tyska företaget C. C ägs i sin tur av det svenska företaget D. C och D upprättar varsin koncernredovisning, medan B inte upprättar någon koncernredovisning. A ingår därmed i tre koncerner med B, C respektive D som moderföretag. Den minsta koncernen är den där B är moderföretag. Eftersom B inte upprättar någon egen koncernredovisning, ska A dock i detta sammanhang lämna upplysning om C.

Upplysning ska lämnas om moderföretagets namn, organisationsnummer och säte. Om – såsom i det nyss angivna exemplet – moderföretaget är utländskt ska det även lämnas upplysning om var det går att få tillgång till företagets koncernredovisning. Om moderföretaget undantagsvis är en fysisk person, ska dennes personnummer anges.

Andra stycket innehåller en erinran om de ytterligare upplysningskrav om koncernförhållanden som gäller för medelstora och stora företag samt för företag av allmänt intresse.

Händelser av väsentlig betydelse efter räkenskapsårets slut

5 kap. 24 §

Upplysningar ska lämnas om sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget, som har inträffat efter räkenskapsårets slut och som inte kommer till uttryck i balansräkningen eller resultaträkningen. Upplysningarna ska omfatta den ekonomiska effekten av händelserna.

Paragrafen innehåller ett krav på upplysning om sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat efter räkenskapsårets slut och som inte kommer till uttryck i balansräkningen eller resultaträkningen. En motsvarande bestämmelse har hittills funnits i 6 kap. 1 § andra stycket 2. Enligt den bestämmelsen ska dock upplysningarna lämnas i förvaltningsberättelsen, medan den nya bestämmelsen innebär att upplysningarna ska lämnas i noterna. Detta är en följd av att det nya direktivet (se artikel 17.1 q) förutsätter att upplysningar av detta slag lämnas i noterna. Kravet på upplysningar om väsentliga händelser som har inträffat efter räkenskapsåret slut har därför flyttats till förevarande paragraf. – Enligt

förslaget ska förvaltningsberättelsen fortfarande innehålla upplysningar om händelser av väsentlig betydelse *under* räkenskapsåret (se 6 kap. 1 §).

Vad gäller den närmare innebörden i upplysningskravet kan väsentligen hänvisas till förarbetena till hittills gällande rätt (se prop. 1995/96:10 del 2 s. 231 och prop. 1975:103 s. 768) och till den normgivning som har utvecklats på området (jfr IAS 10 och RR 26). I paragrafen har tillkommit ett krav på angivande av den ekonomiska effekten av den händelse som upplysningen gäller. Om företaget har ingått en för den fortsatta verksamheten mycket viktigt kontrakt eller drabbats av en omfattande skada i verksamheten, ska alltså de ekonomiska effekterna, vare sig de är positiva eller negativa, anges.

Notupplysningskrav för medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse

Ytterligare upplysningar om anläggningstillgångar

5 kap. 25 §

Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska, utöver vad som följer av 11 §, lämna de upplysningar om anläggningstillgångar som anges i andra – fjärde styckena.

Om ränta har räknats in i anskaffningsvärdet för en tillgång enligt 4 kap. 3 § fjärde stycket, ska upplysning lämnas om det inräknade beloppet.

För varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § femte stycket 2 ska upplysning lämnas om

1. ackumulerade avskrivningar enligt 4 kap. 4 §,
2. ackumulerade nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivningar som har gjorts med stöd av 4 kap. 5 § andra stycket,
3. ackumulerade uppskrivningar, och
4. korrigeringar av tidigare års avskrivningar enligt 4 kap. 4 §, nedskrivningar och uppskrivningar.

Om en tillgång har varit föremål för avskrivning, nedskrivning eller uppskrivning uteslutande av skatteskäl, ska upplysning lämnas om detta med angivande av avskrivningens, nedskrivningens eller uppskrivningens storlek.

Paragrafen innehåller de upplysningskrav avseende anläggningstillgångar som gäller för medelstora och stora företag samt för företag av allmänt intresse utöver vad som sägs i 5 kap. 11 §.

Andra stycket motsvarar den bestämmelse som hittills har funnits i 4 kap. 3 § fjärde stycket andra meningen. Upplysningskravet går dock längre än tidigare, eftersom de företag som omfattas av förevarande paragraf även måste lämna uppgift om storleken av det räntebelopp som har räknats in i anskaffningsvärdet. Frågan har behandlats i avsnitt 8.8.4.

Tredje stycket motsvarar helt de bestämmelser som hittills har funnits i 5 kap. 3 § första stycket 7–10.

Fjärde stycket motsvarar väsentligen 5 kap. 3 § tredje stycket i lagens hittills gällande lydelse. Liksom hittills ska således upplysning lämnas om sådan av- eller nedskrivning som har skett uteslutande av skatteskäl. Den nya bestämmelsen – som går tillbaka på artikel 17.1 b i det nya direktivet – ställer emellertid också krav på upplysning om sådana *uppskrivningar* som har skett uteslutande av skatteskäl. Bestämmelsen torde framför allt få betydelse när det i god redovisningssed ges utrymme för värdejusteringar i enlighet med skattemässiga regler. Utredningens överväganden i denna fråga finns i avsnitt 8.8.5.

Omsättningstillgångar

5 kap. 26 §

Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna de upplysningar om omsättningstillgångar som anges i andra och tredje styckena.

Om ränta har räknats in i anskaffningsvärdet för en tillgång enligt 4 kap. 3 § fjärde stycket och 9 § andra stycket, ska upplysning lämnas om det belopp som har räknats in.

Om en omsättningstillgång har varit föremål för en värdejustering uteslutande av skatteskäl, ska en upplysning lämnas om detta med angivande av justeringens storlek.

Om det värde som framkommer vid en beräkning av varulagrets anskaffningsvärde enligt 4 kap. 11 § avviker väsentligt från varulagrets nettoförsäljningsvärde på balansdagen, ska upplysning lämnas om skillnadsbeloppet. Nettoförsäljningsvärdet ska därvid beräknas enligt 4 kap. 9 § tredje stycket första meningen. Skillnadsbeloppet ska fördelas på de poster som är upptagna i balansräkningen.

Paragrafen, som är ny, anger vilka ytterligare upplysningar som medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna avseende omsättningstillgångar.

Bestämmelsen i *andra stycket* motsvarar den bestämmelse som hittills har funnits i 4 kap. 3 § fjärde stycket andra meningen och som genom en hänvisning i 4 kap. 9 § andra stycket har gällt även vid värdering av omsättningstillgångar. Till skillnad från vad som hittills har gällt måste upplysning lämnas även om det inräknade räntebeloppets storlek.

I *tredje stycket* har det tagits in ett krav på upplysning om sådana nedskrivningar av omsättningstillgångar som har gjorts uteslutande av skatteskal. Kravet, som saknar tidigare motsvarighet i ÅRL, går tillbaka på artikel 17.1 b i det nya direktivet. Av direktivet framgår att om en tillgång – vare sig det är en anläggnings- eller omsättningstillgång – har varit föremål för en värdejustering uteslutande av skatteskal, ska upplysning lämnas om justeringsbeloppet och anledningen till justeringen. Utredningens överväganden i denna del finns i avsnitt 8.8.5.

Fjärde stycket innehåller ett krav på upplysning om väsentliga avvikelser mellan å ena sidan varulagrets anskaffningsvärde, beräknat enligt 4 kap. 11 §, och dess nettoförsäljningsvärde, beräknat enligt 4 kap. 9 §. Kravet överensstämmer i sak med den bestämmelse som hittills har funnits i 4 kap. 11 § andra stycket. Utredningen avser att i den andra fasen av utredningsarbetet överväga om bestämmelsen kan tas bort eller begränsas.

Ytterligare upplysningar om finansiella instrument

5 kap. 27 §

Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska, utöver vad som följer av 13 §, lämna de upplysningar om finansiella instrument som anges i andra–fjärde styckena.

För varje kategori av derivatinstrument som inte värderas enligt 4 kap. 14 a § ska upplysning lämnas om

1. det värde till vilket instrumenten skulle ha värderats vid en tillämpning av 4 kap. 14 a §, och

2. omfattningen och typen av instrument.

I fråga om finansiella anläggningstillgångar som enligt 4 kap. 14 a–14 c §§ får värderas till verkligt värde och vilkas bokförda värde är högre än det verkliga värdet ska upplysning lämnas om

1. bokfört värde och det verkliga värdet, och

2. skälen till att det bokförda värdet inte har skrivits ner och det stöd som finns för antagandet att det bokförda värdet kommer att återvinnas.

Vad som sägs i första och andra stycket ska även tillämpas på sådana avtal som enligt 4 kap. 14 c § ska anses som derivatinstrument.

Paragrafen innehåller de ytterligare krav på upplysningar om finansiella instrument som gäller för medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse. Motsvarande bestämmelser har hittills funnits i 5 kap 4 b och 4 c §§.

Inköp och försäljningar inom koncernföretag

5 kap. 28 §

Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse som ingår i en koncern ska lämna de upplysningar som anges i andra och tredje styckena.

Upplysning ska lämnas om hur stor del av räkenskapsårets inköp och försäljningar som avser andra koncernföretag.

Moderföretag som med stöd av 7 kap. 3 § inte upprättar någon koncernredovisning, ska lämna upplysningar om internvinster på transaktioner inom koncernen.

Paragrafen, som inte har någon motsvarighet i de bolagsrättsliga direktiven, motsvarar, med vissa språkliga förändringar, nuvarande 5 kap. 7 § ÅRL.

Upplysningar om dotterföretag och vissa andra företag

5 kap. 29 §

Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna följande upplysningar om dotterföretag och de övriga företag som de har ett strategiskt andelsinnehav i.

1. Det andra företagets namn, organisationsnummer, säte och eget kapital,

2. Det andra företagets resultat för det senaste räkenskapsår för vilket årsredovisning eller årsbokslut har upprättats,

3. Företagets ägarandel i det andra företaget, och

4. Antalet andelar som företaget äger och dessas värde enligt företagets balansräkning.

Ett företag som är obegränsat ansvarig delägare i ett annat företag ska ange detta företags namn, organisationsnummer, säte och rättsliga form.

Om, i fall som avses i första eller andra stycket, det redovisnings-skyldiga företagens rösträttsandel i det andra företaget avviker från ägarandelen, ska även rösträttsandelen anges.

Paragrafens *första stycke* ställer krav på att det lämnas olika slag av upplysningar om vissa andra företag som det redovisande företaget har ett andelsinnehav i. Bestämmelserna motsvarar väsentligen de bestämmelser som hittills har funnits i 5 kap. 8 §. En skillnad är dock att den nya paragrafen endast gäller för medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse. En annan skillnad gäller kretsen av de företag som det ska lämnas upplysningar om. Hittills har denna krets omfattat dotterföretag, intresseföretag och företag i vilka det redovisande företaget har kapitalandel om minst 20 procent. Detta har i den nya lagtexten ändrats till dotterföretag och de övriga företag som det redovisande företag innehar ett strategiskt andelsinnehav i. Ändringen är föranledd av att artikel 17.1 g i det nya direktivet ställer krav på upplysningar om företag i vilka det redovisande företaget har ett "ägarintresse", ett uttryck som i utredningens förslag motsvaras av "strategiskt andelsinnehav" (jfr 1 kap. 4 b §). Den nya lagtexten innebär att upplysningar måste lämnas inte bara om dotterföretag och intresseföretag utan även om övriga företag som det redovisande företaget har ett strategiskt andelsinnehav i (däribland gemensamt styrda företag). Det har därmed inte varit nödvändigt att behålla en särskild bestämmelse om att upplysningar ska lämnas om företag i vilka det redovisande företaget har en kapitalandel om minst 20 procent. I sammanhanget kan nämnas att enligt 1 kap. 4 a § gäller en presumtion för att ett andelsinnehav om minst 20 procent av det totala antalet andelar i det andra företaget utgör ett strategiskt andelsinnehav.

Det tidigare använda uttrycket kapitalandel har av pedagogiska skäl bytts ut mot ägarandel. Någon ändring i sak är inte avsedd.

Andra och tredje styckena motsvarar 5 kap. 8 § tredje och fjärde styckena i lagens hittills gällande lydelse. Vissa språkliga förändringar har gjorts men någon ändring i sak är inte avsedd.

30 § En upplysning enligt 29 § får utelämnas, om

1. den har sådan karaktär att den kan vålla allvarlig skada för något av de i 29 § angivna företagen,

2. Bolagsverket medger att den utelämnas, och

3. noterna innehåller information om utelämnandet.

Upplysning om eget kapital och resultat får också utelämnas, om

1. det andra företaget inte offentliggör sin balansräkning och inte utgör ett dotterföretag till företaget, eller
2. det andra företaget omfattas av en av företaget upprättad koncernredovisning eller av en sådan koncernredovisning som avses i 7 kap. 2 § första stycket.

Paragrafen motsvarar i sak 5 kap. 9 § andra och tredje styckena i ÅRL:s hittills gällande lydelse. Den anger några situationer då ett företag får utelämna uppgifter som det annars skulle ha varit skyldigt att upplysa om enligt 29 §.

Bestämmelserna i *första stycket* har fått en ny redaktionell utformning. Någon ändring i sak är dock inte avsedd. Liksom tidigare måste samtliga tre i stycket angivna förutsättningar vara förhållanden för att en upplysning ska få utelämnas.

Bestämmelserna i *andra stycket* 1 har anpassats till det som sägs i artikel 17.1 g i det nya direktivet om att upplysning om eget kapital och resultat får utelämnas om det berörda företaget inte offentliggör sin balansräkning och inte kontrolleras av företaget, se även avsnitt 8.8.8. Punkten 2 är i sak oförändrad. Med hänsyn till den ändring som har gjorts i 5 kap. 29 §, avseende kretsen av de företag som det ska lämnas upplysningar om, har emellertid orden ”dotterföretaget eller intresseföretaget” bytts ut mot ”det andra företaget”.

Utredningens förslag innehåller inte någon motsvarighet till den bestämmelse som hittills har funnits i 5 kap. 9 § första stycket och som innebär att uppgifter får utelämnas om de är av ringa betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild. I stället innehåller förslaget, i 5 kap. 5 §, en allmän bestämmelse om att en notupplysning får utelämnas, om effekten av att utelämna upplysningen är oväsentlig. Den bestämmelsen kan tillämpas även i fråga om sådana upplysningar som avses i 5 kap. 29 §.

Kortfristiga och långfristiga balansposter

5 kap. 31 §

Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska för varje skuldpost i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § femte stycket 2 lämna upplysning om den del som förfaller till betalning senare än fem år efter balansdagen.

Enligt 5 kap. 16 § första stycket ska noterna bl.a. innehålla upplysning om summan av de skulder som förfaller till betalning senare än fem år från balansdagen. Såsom framgår av förevarande paragraf gäller detta dock inte medelstora och stora företag och inte heller företag av allmänt intresse. Sådana företag ska i stället lämna upplysningar av det aktuella slaget post för post. Om företaget har slagit samman skuldposter med stöd av 3 kap. 4 § femte stycket 2 ska motsvarande upplysningar lämnas i anslutning till de delposter som i så fall ska anges i noterna.

Utredningens överväganden finns i avsnitt 8.8.3.

Upplysningar om ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen

5 kap. 32 §

Om ett medelstort eller stort företag eller ett företag av allmänt intresse har ekonomiska arrangemang, som inte redovisas i balansräkningen och som är förenade med betydande risker eller fördelar för företaget, samt uppgifter om dessa risker eller fördelar är nödvändiga för att företagets ställning ska kunna bedömas, ska företaget lämna upplysning om

1. inriktningen på och det kommersiella syftet med arrangemangen, och
2. den ekonomiska inverkan som arrangemangen har på företaget.

Bestämmelserna i paragrafen överensstämmer med de bestämmelser som hittills har funnits i 5 kap. 11 a §, med den skillnaden att de inte i någon del är tillämpliga på små (tidigare ”mindre”) företag. Utredningens överväganden finns i avsnitt 8.6.

Ytterligare upplysningar om lån till ledande befattningshavare

5 kap. 33 §

Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska, utöver vad som följer av 20 §, lämna upplysningar enligt 20 § om

1. lån som har lämnats till en styrelseledamot, en verkställande direktör eller en motsvarande befattningshavare i ett annat koncernföretag, och
2. pantar, säkerheter och ansvarsförbindelser som har ställts till förmån för en sådan befattningshavare.

Vad som sägs i 20 § andra stycket tillämpas också, om ett aktieföretag har lämnat lån till eller ställt säkerhet till förmån för någon annan med stöd av tillstånd enligt 21 kap. 8 § aktieföretagslagen (2005:551).

Bestämmelserna i paragrafen överensstämmer med de bestämmelser som hittills har funnits i 5 kap. 12 §, med den skillnaden att de inte är tillämpliga på små (tidigare ”mindre”) företag. Se även författningskommentaren till 5 kap. 20 §.

Upplýsningar om transaktioner med närstående

5 kap. 34 §

Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna upplýsningar om transaktioner som på andra än marknadsmässiga villkor har genomförts med personer eller företag som är att anse som närstående enligt 1 kap. 3 a – 3 c §§.

Upplýsningar enligt denna paragraf behöver inte lämnas om transaktioner som har ingåtts

1. mellan ett moderföretag och dess helägda dotterföretag, eller
2. mellan två eller flera dotterföretag, om samtliga aktier eller andelar ägs av andra företag inom samma koncern.

Paragrafen motsvarar delvis 5 kap. 12 a § i ÅRL:s hittills gällande lydelse.

Av paragrafen framgår att företag som är medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna vissa upplýsningar om transaktioner med sådana personer och företag som är närstående enligt definitionerna i 1 kap. 3 a – 3 c §§. Närmare bestämmelser om vilka upplýsningar som ska lämnas finns i 5 kap. 35 §. Utredningens överväganden finns i avsnitt 8.12.

Upplýsningsskyldigheten omfattar enligt *första stycket* transaktioner med närstående som har genomförts på icke marknadsmässiga grunder. Detta motsvarar vad som sägs i 5 kap. 12 a § första stycket i ÅRL:s hittills gällande lydelse, se prop. 2008/09:71 s. 98 och de hänvisningar som där görs. Den uttryckliga begränsning till transaktioner som är betydande som hittills har funnits har dock tagits bort. Som utredningen har redogjort för i avsnitt 8.12 innebär emellertid den föreslagna bestämmelsen i 5 kap. 5 § att upplýsning inte behöver lämnas om transaktioner med närstående som är oväsentliga, se även författningskommentaren till 5 kap. 5 §.

Av den nuvarande lydelsen av 5 kap. 12 a § andra stycket framgår att även publika aktieföretag som inte är större företag [medelstora och stora företag eller företag av allmänt intresse] under vissa förutsättningar ska lämna upplýsningar om transaktioner med närstående. Artikel 17.1 r i det nya direktivet ger med-

lemsstaterna utrymme att ställa vissa begränsade upplysningskrav även på små företag. I utredningens förslag innefattas emellertid publika aktiebolag i kategorin företag av allmänt intresse (se 1 kap 3 § första stycket 4). Det har därför ansetts att det inte finns anledning att behålla särskilda regler om upplysningar om närstående transaktioner för publika aktiebolag. Förevarande paragraf innehåller alltså inte någon särreglering för publika aktiebolag.

Andra stycket innehåller ett undantag från upplysningskravet för vissa koncerninterna transaktioner. Bestämmelserna motsvarar 5 kap. 12 a tredje stycket i ÅRL:s hittills gällande lydelse.

5 kap. 35 §

Upplysningar enligt 34 § ska omfatta

1. uppgift om transaktionernas art och de belopp som transaktionerna omfattar,
2. uppgift om vilket slag av närståendeförhållande som föreligger, och
3. andra uppgifter om transaktionerna som är nödvändiga för att bedöma företagets ställning.

Upplysningar om flera transaktioner får lämnas i samlad form, om de avser samma typ av transaktioner och upplysning om de enskilda transaktionerna inte är nödvändig för att bedöma vilken inverkan de har på företagets ställning.

Paragrafen motsvarar i huvudsak 5 kap. 12 b § i lagens hittills gällande lydelse, med den skillnaden att *första stycket* 1 inte talar om "det totala" belopp som transaktionerna omfattar. I sin nya lydelse innebär bestämmelsen att upplysning ska lämnas om varje transaktion för sig. Förändringen av lagtexten har sin grund i att upplysningskravet i artikel 17.1 r i det nya direktivet i engelsk språkversion avser "the amount of such transactions". I andra stycket, som med endast redaktionella förändringar motsvarar det andra stycket i 5 kap. 12 b § i ÅRL:s hittills gällande lydelse, ges en möjlighet att lämna upplysning om flera transaktioner i samlad form.

Konvertibla lån

5 kap. 36 §

Om ett medelstort eller stort företag eller ett företag av allmänt intresse har utelöpande lån som är konvertibla eller förenade med optionsrätt till nyteckning eller har gett ut liknande värdepapper, ska för varje lån eller

liknande rättighet anges utestående lånebelopp samt tid och villkor för utbyte eller för nyteckning. För varje lån mot vinstandelsbevis ska utestående lånebelopp och räntebestämmelserna anges.

Paragrafen motsvarar i huvudsak 5 kap. 13 § i lagens hittills gällande lydelse, med den skillnaden att den inte är tillämplig på små (tidigare ”mindre”) företag.

Hittills har ÅRL enbart ställt krav på upplysningar om vinstandelsbevis, konvertibla skuldebrev och optioner. Den nya paragrafen kräver också, i överensstämmelse med artikel 17.1 j i det nya direktivet, upplysningar om ”liknande värdepapper”. Det får ankomma på normgivande organ att ge vägledning om vilka typer av värdepapper som hör hit.

Upplysningar om aktier

5 kap. 37 §

Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna upplysning om antalet aktier och aktiernas kvotvärde. Om aktiekapitalet består av aktier av olika slag, ska motsvarande upplysning lämnas för varje aktieslag.

Paragrafen motsvarar delvis 5 kap. 14 § tredje stycket i ÅRL:s hittills gällande lydelse. Tillämpningsområdet för bestämmelserna har dock, i enlighet med motsvarande bestämmelser i det nya direktivet (artiklarna 17.1 h och i), begränsats till medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse. I överensstämmelse med vad som sägs i artikel 17.1 h om att uppgift ska lämnas om aktiernas nominella värde eller, i avsaknad av sådant värde, det bokförda parivärdet för de aktier som har tecknats under räkenskapsåret har det i paragrafen tagits in ett krav på att upplysning lämnas om aktiernas kvotvärde (jfr 1 kap. 6 § aktiebolagslagen). Det torde vara vanligt förekommande i praxis i dag att antalet aktier anges i balansräkningen i anslutning till aktiekapitalet. Om så sker innebär förevarande bestämmelse att upplysning om antalet aktier, tillsammans med uppgift om aktiernas kvotvärde, måste lämnas även i not.

Upplysningar om förslag till förlust- och vinstdispositioner

5 kap. 38 §

Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna upplysning om förslag till disposition beträffande företagets vinst eller förlust eller, i förekommande fall, beslut om disposition av företagets vinst eller förlust.

Paragrafen, som är ny och har sin motsvarighet i artikel 17.1 o i det nya direktivet, innehåller en bestämmelse om att upplysning ska lämnas om föreliggande förslag till disposition av företagets vinst eller förlust. Om det i t.ex. ett handelsbolag eller en stiftelse redan har beslutats om hur vinsten eller förlusten ska disponeras, ska i stället detta anges. Frågan har behandlats i avsnitt 8.10 och 9.2.2. Av 6 kap. 2 § framgår att i aktiebolag och ekonomiska föreningar ska också förvaltningsberättelsen innehålla uppgift om styrelsens förslag till vinst- och förlustdispositioner.

Tillämpningsområdet för den här aktuella paragrafen är – till skillnad från 6 kap. 2 § – begränsat till medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse.

Upplysningar om skatter

5 kap. 39 §

Om ett medelstort eller stort företag eller ett företag av allmänt intresse har tagit upp uppskjuten skatt i balansräkningen, ska det lämna upplysning om beloppet av den uppskjutna skatten och om förändringar i detta belopp sedan föregående balansdag.

Paragrafen innehåller krav på notupplysningar om uppskjuten skatt. Utredningens överväganden finns i avsnitt 8.8. Bestämmelserna motsvarar vad som sägs i artikel 17.1 f i det nya redovisningsdirektivet.

Med uppskjuten skatt avses inkomstskatt för skattepliktigt resultat avseende framtida räkenskapsår till följd av tidigare transaktioner eller händelser. Det kan vara fråga om såväl en skatteskuld som en skattefordran. ÅRL reglerar inte i vilken utsträckning uppskjuten skatt ska tas upp i balansräkningen. Av gällande god redovisningssed följer emellertid att ett företag i vissa fall ska redovisa uppskjutna skatteskulder respektive skattefordringar som särskilda poster i balansräkningen (jfr BFNAR 2012:1 p. 29.19, se även IAS 12 och RR 9). Ett företag ska således som huvudregel redovisa en

uppskjuten skatteskuld för alla skattepliktiga temporära skillnader, en uppskjuten skattefordran för alla avdragsgilla temporära skillnader, och en uppskjuten skattefordran för möjligheten att i framtiden använda skattemässiga underskottsavdrag och andra outnyttjade skatteavdrag. Skatten ska som regel inte nuvärdesberäknas (jfr dock BFNAR 2012:1 p. 29.26). När uppskjuten skatt på detta sätt redovisas i balansräkningen, ska det också lämnas notupplysningar enligt förevarande paragraf. Upplýsning ska lämnas om beloppet av skatteskulden respektive skattefordran samt om skatteskuldens respektive skattefordrans förändring sedan föregående balansdag.

Ytterligare upplysningar om anställda

5 kap. 40 §

Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna upplysning om

1. de anställdas fördelning på kvinnor och män, och
2. om företaget har anställda i flera länder, medelantalet anställda och fördelningen mellan kvinnor och män i varje land.

Paragrafen motsvarar, tillsammans med 5 kap. 22 § i förslaget, 5 kap. 18 § i dess hittills gällande lydelse. Medan upplysningskravet i 5 kap. 22 § avseende medelantalet anställda gäller för samtliga företag är de kompletterande upplysningskraven i förevarande paragraf enbart tillämpliga på medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse. Bestämmelserna har sin närmaste motsvarighet i artikel 17.1 e i det nya direktivet.

Könsfördelningen bland ledande befattningshavare

5 kap. 41 §

Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna upplysning om fördelningen mellan kvinnor och män bland styrelseledamöter, verkställande direktör och andra personer i företagets ledning. Fördelningen bland styrelseledamöter och bland övriga befattningshavare ska redovisas var för sig. Upplysningarna ska avse förhållandena på balansdagen.

Paragrafen motsvarar, med vissa språkliga förändringar i huvudsak 5 kap. 18 b § ÅRL i lagens hittills gällande lydelse. Tillämpningsområdet har dock begränsats till medelstora och stora företag samt

företag av allmänt intresse. Det nya direktivet innehåller inte några motsvarande bestämmelser.

Löner, andra ersättningar och sociala kostnader

5 kap. 42 §

Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna särskild upplysning om storleken av följande personalkostnader, hänförliga till räkenskapsåret:

1. löner och andra ersättningar, och
2. sociala kostnader, med särskild uppgift om pensionskostnader.

Paragrafen motsvarar delvis 5 kap. 19 § i lagens hittills gällande lydelse. Tillämpningsområdet har dock begränsats till medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse. Därutöver har mindre, rent språkliga ändringar gjorts.

Motsvarande bestämmelser finns i artikel 17.1 e i det nya redovisningsdirektivet.

5 kap. 43 §

Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna upplysning om det sammanlagda beloppet av räkenskapsårets löner och andra ersättningar för var och en av följande grupper:

1. styrelseledamöter, verkställande direktören och motsvarande befattningshavare, och
2. anställda som inte omfattas av 1.

Tantiem och därmed jämställd ersättning till styrelseledamöter, verkställande direktören och motsvarande befattningshavare ska anges särskilt.

I ett företag av allmänt intresse ska vid tillämpningen av första och andra styckena samtliga personer i bolagets ledning ingå i den grupp som avses i första stycket 1. Antalet personer i gruppen ska anges. Vidare ska upplysningar om räkenskapsårets löner och andra ersättningar lämnas för var och en av styrelseledamöterna och för den verkställande direktören. Sådana upplysningar behöver dock inte lämnas för arbetstagarrepresentanter som har utsetts enligt lagen (1987:1245) om styrelserepresentation för de privatanställda.

Paragrafen motsvarar närmast 5 kap. 20 § i lagens hittills gällande lydelse. Tillämpningsområdet – hittills större företag samt publika aktieföretag – har dock begränsats till medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse. Begränsningen sammanhänger med

att den närmast motsvarande bestämmelsen i det nya direktivet (artikel 17.1 d) får tillämpas enbart på dessa företagskategorier. Paragrafen har även genomgått vissa språkliga förändringar.

Bestämmelserna i *tredje* stycket saknar direkt motsvarighet i det nya direktivet, som dock inte uppställer något hinder mot detta slag av upplysningskrav. Tillämpningsområdet för bestämmelserna har hittills varit publika aktiebolag. Utredningen har emellertid velat undvika särregler för kategorin ”publika aktiebolag”. Upplysningskraven i andra stycket har därför gjorts tillämpliga på ”företag av allmänt intresse”, en kategori som rymmer framför allt samtliga publika aktiebolag (jfr 1 kap. 3 § första stycket 4).

Pensioner och liknande förmåner

5 kap. 44 §

Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna upplysningar om det sammanlagda beloppet av kostnader och förpliktelser som avser pensioner eller liknande förmåner till styrelseledamöter, verkställande direktören eller motsvarande befattningshavare.

I ett företag av allmänt intresse ska upplysningar som avses i första stycket omfatta även pensioner och liknande förmåner till andra personer i bolagets ledning. Antalet personer som omfattas ska anges. Vidare ska upplysningar lämnas för var och en av styrelseledamöterna och för den verkställande direktören, dock inte för arbetstagarrepresentanter som har utsetts enligt lagen (1987:1245) om styrelserepresentation för de privatanställda.

Paragrafen motsvarar närmast 5 kap. 22 § i lagens hittills gällande lydelse.

De direktivbestämmelser som *första stycket* går tillbaka på – artikel 17.1 d i det nya direktivet – får inte tillämpas på annat än medelstora och stora företag samt på företag av allmänt intresse. Tillämpningsområdet för de svenska bestämmelserna har därför begränsats till dessa kategorier av företag.

Bestämmelserna i *andra stycket* saknar direkt motsvarighet i det nya direktivet. De har hittills varit tillämpliga på publika aktiebolag. Tillämpningsområdet har genomgått samma förändring som 5 kap. 43 § tredje stycket, se författningskommentaren till den paragrafen.

*Tidigare styrelse och verkställande direktör***5 kap. 45 §**

Bestämmelserna i 43 och 44 §§ angående upplysningar om styrelseledamöter och verkställande direktören gäller även tidigare styrelseledamöter och tidigare verkställande direktör.

Paragrafen motsvarar 5 kap. 23 § i ÅRL:s hittills gällande lydelse. Den innebär att företagen ska lämna samma upplysningar om tidigare styrelseledamöter och tidigare verkställande direktör som de enligt 5 kap. 43 och 44 §§ ska lämna om de nuvarande styrelseledamöterna och den nuvarande verkställande direktören. Eftersom upplysningskraven i 5 kap. 43 och 44 §§ gäller enbart medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse, kommer också upplysningskraven i förevarande paragraf att träffa enbart dessa företagskategorier.

Bestämmelserna har ingen direkt motsvarighet i det nya direktivet.

*Suppleanter och vice verkställande direktör***5 kap. 46 §**

Vid tillämpningen av 43–45 §§ ska styrelsesuppleanter jämföras med styrelseledamöter och vice verkställande direktör jämföras med verkställande direktör.

Paragrafen motsvarar, med vissa språkliga ändringar, 5 kap. 24 § i ÅRL:s hittills gällande lydelse.

*Avtal om avgångsvederlag***5 kap. 47 §**

Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse som har träffat avtal om avgångsvederlag eller liknande förmåner till styrelseledamöter, verkställande direktören eller andra personer i företagets ledning, ska lämna upplysning om avtalen och om de väsentligaste villkoren i avtalen.

Paragrafen innehåller krav på upplysningar om avtal om avgångsvederlag och liknande förmåner som företaget har ingått med personer i företagets ledning. Den motsvarar i sak 5 kap. 25 § i ÅRL:s

hittills gällande lydelse. Det nya direktivet innehåller inget motsvarande upplysningskrav, vilket medför att upplysningskrav inte kan uppställas gentemot små företag. Tillämpningsområdet för bestämmelserna har därför i förslaget begränsats till medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse.

Ytterligare upplysningar om moderföretag

5 kap. 48 §

Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna sådana upplysningar som sägs i 23 § första stycket även avseende det moderföretag som upprättar koncernredovisning för den största koncern som företaget ingår i som dotterföretag.

I 5 kap. 26 § har det hittills funnits krav på upplysningar om moderföretaget i den minsta och största koncern som det redovisande företaget ingår i. Även det nya direktivet innehåller upplysningskrav av detta slag. Kraven på upplysningar om moderföretaget i den största koncernen gäller dock enligt direktivet enbart medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse. Utredningens lagförslag har anpassats till detta. I 5 kap. 23 § uppställs därför ett för samtliga företag gällande krav på upplysningar om moderföretaget i den minsta koncern som företaget ingår i (jfr artikel 17.1 m i det nya direktivet). Detta kompletteras med bestämmelserna i förevarande paragraf vilken innebär att medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse även måste lämna upplysningar om moderföretaget i den största koncern som företaget ingår i (jfr artikel 17.1 l i det nya direktivet). De upplysningar som ska lämnas om respektive moderföretag är desamma som hittills.

Ytterligare upplysningar om ställda säkerheter

5 kap. 49 §

Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska, när de enligt 17 § lämnar upplysning om ställda säkerheter, ange vilka poster i balansräkningen eller i noter enligt 3 kap. 4 § femte stycket 2 som säkerheterna avser.

I fråga om säkerheter som inte motsvarar en skuld- eller avsättningspost i balansräkningen ska det vidare anges om säkerheten har ställts till förmån för företaget självt eller till förmån för annan.

I 5 kap. 11 § har hittills funnits krav på att av företaget ställda säkerheter ska specificeras till omfattning, art och form. Upplýsningarna ska därvid lämnas ”post för post”. Även det nya direktivet ställer krav på upplýsningar om ställda säkerheter. Direktivet kräver dock inte att upplýsningar lämnas post för post. Detta innebär att sådana krav inte får ställas på små företag. Utredningens förslag har anpassats till det och något krav på ”post för post”-redovisning av ställda säkerheter ställs inte på små företag, jfr 5 kap. 17 §.

Utredningen har emellertid bedömt att en ”post för post”-redovisning av ställda säkerheter fortfarande kan vara värdefull för något större företag. I förevarande paragrafs *första stycke* har det därför tagits in bestämmelser om detta, tillämpliga på medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse.

I *andra stycket* har införts en bestämmelse om att det i noterna ska lämnas särskild upplýsning om sådana säkerheter som inte motsvarar en skuld- eller avsättningspost. I fråga om sådana säkerheter ska anges om de har ställts till förmån för företaget självt eller för någon annan. Bestämmelsen motsvarar väsentligen vad som anges i punkterna 1 och 2 under rubriken Poster inom linjen i bilaga 1 i ÅRL:s hittills gällande lydelse, med den skillnaden att upplýsningarna ska lämnas i not i stället för ”inom linjen”. Det nya direktivet innehåller inget motsvarande upplýsningskrav men utredningen har funnit att kravet bör finnas kvar i fråga om medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse.

Ytterligare notupplýsningskrav för stora företag och företag av allmänt intresse

Nettoomsättningens fördelning

5 kap. 50 §

Om företagens verksamhetsgrenar eller geografiska marknader avviker betydligt från varandra, ska stora företag och företag av allmänt intresse lämna upplýsningar om nettoomsättningens fördelning på verksamhetsgrenarna och marknaderna. Bedömningen av om företagens verksamhetsgrenar och marknader avviker betydligt från varandra ska göras med hänsyn till hur företaget normalt organiserar försäljningen av varor och tjänster.

Paragrafen ställer särskilda krav på upplýsningar om nettoomsättningens fördelning på verksamhetsgrenar och geografiska mark-

nader. Den motsvarar, med vissa språkliga förändringar, nuvarande 5 kap. 6 § ÅRL, dock att tillämpningsområdet har begränsats till stora företag och företag av allmänt intresse. Frågan har behandlats i avsnitt 8.13.

Motsvarande bestämmelser finns i det nya direktivet i artikel 18.1 a.

Ersättningar till revisor

5 kap. 51 §

I aktiebolag och handelsbolag som är ett stort företag eller ett företag av allmänt intresse ska upplysning lämnas om den sammanlagda på räkenskapsåret belöpande ersättningen till var och en av bolagets revisorer och de revisionsföretag där revisorerna verkar. Särskild upplysning ska lämnas om hur stor del av ersättningen som avser revisionsuppdraget, revisionsverksamhet utöver revisionsuppdraget, skatterådgivning respektive övriga tjänster.

Paragrafen motsvarar närmast 5 kap. 21 § i ÅRL:s hittills gällande lydelse. Tillämpningsområdet för bestämmelserna – hittills ”större företag” – har begränsats till stora företag och företag av allmänt intresse. Skälen för detta har behandlats i avsnitt 8.13.

Motsvarande bestämmelser finns i artikel 18.1 b i det nya direktivet.

Särskilt om europabolag och europakooperativ

5 kap. 52 §

I fråga om europabolag och europakooperativ med ett sådant förvaltningssystem som avses i artiklarna 39–42 i rådets förordning (EG) nr 2157/2001 av den 8 oktober 2001 om stadga för europabolag eller artiklarna 37–41 i rådets förordning (EG) nr 1435/2003 av den 22 juli 2003 om stadga för europeiska kooperativa föreningar (SCE-föreningar) ska bestämmelserna om styrelseledamöter i 20, 33, 41 och 43–47 §§ tillämpas på ledamöter eller suppleanter i europabolagets eller europakooperativets tillsynsorgan.

Av 16 § andra stycket och 22 § lagen (2004:575) om europabolag samt 21 § andra stycket och 26 § lagen (2006:595) om europakooperativ framgår att bestämmelserna i första stycket ska tillämpas också på ledamöter eller suppleanter i ett europabolags eller europakooperativs lednings- eller förvaltningsorgan.

Paragrafen motsvarar 5 kap. 27 § i ÅRL:s hittills gällande lydelse. Den får sitt materiella innehåll genom de bestämmelser till vilka den hänvisar. Dessa är desamma som tidigare, trots att de genom förslaget har flyttats till andra paragrafer. De begränsningar som har gjorts i bestämmelsernas tillämpningsområde får emellertid betydelse också vid tillämpningen av förevarande paragraf. Det innebär att bestämmelserna i 5 kap. 20, 33, 41 och 43–47 §§ ska tillämpas i fråga om europabolag och europakooperativ enbart i den utsträckning europabolaget eller europakooperativet utgör ett medelstort eller stort företag eller ett företag av allmänt intresse enligt de definitioner för detta som ges i 1 kap. 3 § första stycket.

6 kap. 1 §

Förvaltningsberättelsen ska innehålla en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat. När det behövs för förståelsen av årsredovisningen, ska översikten innehålla hänvisningar till och ytterligare upplysningar om de belopp som tas upp i andra delar av årsredovisningen.

Upplysningar ska även lämnas om

1. sådana förhållanden som inte ska redovisas i balansräkningen, resultaträkningen eller noterna, men som är viktiga för bedömningen av utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat,

2. sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret,

3. företagets förväntade framtida utveckling inklusive en beskrivning av väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer som företaget står inför,

4. företagets verksamhet inom forskning och utveckling,

5. företagets filialer i utlandet,

6. antal och kvotvärde för de egna aktier som innehas av företaget, den andel av aktiekapitalet som dessa aktier utgör samt storleken av den ersättning som har betalats för aktierna,

7. antal och kvotvärde för de egna aktier som har förvärvats under räkenskapsåret, den andel av aktiekapitalet som dessa aktier utgör samt storleken av den ersättning som har betalats,

8. antal och kvotvärde för de egna aktier som har överlåtits under räkenskapsåret, den andel av aktiekapitalet som dessa aktier utgör samt storleken av den ersättning som har erhållits, och

9. skälen för de förvärv eller överlåtelser av egna aktier som har skett under räkenskapsåret.

Om det är väsentligt för bedömningen av företagets ställning och resultat, ska det även lämnas följande upplysningar avseende användningen av finansiella instrument:

1. mål och tillämpade principer för finansiell riskstyrning jämte, för varje viktig typ av planerad affärshändelse där säkringsredovisning används, tillämpade principer för säkring, och

2. exponering för prISRISKER, kreditrisker, likviditetsrisker och kassaflödesrisker.

Utöver sådan information som ska lämnas enligt första–tredje styckena ska förvaltningsberättelsen innehålla sådana icke- finansiella upplysningar som behövs för förståelsen av företagets utveckling, ställning eller resultat och som är relevanta för den aktuella verksamheten, däribland upplysningar om miljö- och personalfrågor. Företag som bedriver verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig enligt miljöbalken ska alltid lämna upplysningar om verksamhetens påverkan på den yttre miljön.

Andra stycket 3–5, tredje stycket och fjärde stycket gäller inte *små* företag.

Paragrafen innehåller grundläggande bestämmelser om förvaltningsberättelsens innehåll.

I *andra stycket* har punkten 2 ändrats på så sätt att förvaltningsberättelsen inte längre behöver innehålla några upplysningar om händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat *efter* räkenskapsårets slut. Det slaget av upplysningar ska i stället lämnas i noterna (se 5 kap. 24 §). Förvaltningsberättelsen ska däremot, liksom hittills, beskriva väsentliga händelser som har inträffat *under* räkenskapsåret. Skälen till den valda lösningen har redovisats i avsnitt 9.3.

Det bör tilläggas att händelser inträffade efter räkenskapsårets utgång ofta kan vara av det slaget att de får betydelse enligt någon av de andra punkterna i andra stycket. Det kan då vara lämpligt – och i en del fall rentav nödvändigt för sammanhangets skull – att beröra händelserna även i förvaltningsberättelsen.

I *femte stycket* har, i enlighet med den av utredningen föreslagna terminologin, begreppet ”mindre företag” bytts ut mot ”små företag”.

6 kap. 1 a §

I ett aktiebolag, vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige, *ska* förvaltningsberättelsen även innehålla

1. de senast beslutade riktlinjerna av det slag som avses i 8 kap. 51 § aktiebolagslagen (2005:551), och

2. styrelsens förslag till riktlinjer att gälla för tiden från nästa årsstämma.

Information enligt första stycket 1 får lämnas i anslutning till uppgifter som lämnas enligt 5 kap. 35 eller 37 §. I sådant fall ska förvaltningsberättelsen innehålla en hänvisning till den plats där informationen har lämnats.

Paragrafen är oförändrad i sak. Den nya paragrafindelningen i 5 kap. har emellertid föranlett ändrade paragrafhänvisningar i *andra stycket*.

6 kap. 2 §

I aktiebolag och ekonomiska föreningar *ska* i förvaltningsberättelsen även lämnas förslag till dispositioner beträffande bolagets eller föreningens vinst eller förlust. I en ekonomisk förening *ska*, om föreningen är moderföretag, dessutom lämnas uppgift om belopp som enligt årsredovisningarna för företag inom koncernen *ska* föras över från fritt eget kapital i koncernen till bundet eget kapital.

Om det föreligger förslag om värdeöverföring enligt 17 kap. aktiebolagslagen (2005:551), ska förändringar i aktiebolagets eget kapital jämfört med föregående års balansräkning specificeras. Om bolaget har förvärvat egna aktier, ska fritt eget kapital minskas med utgiften för förvärvet. Har egna aktier överlåtits, ska fritt eget kapital ökas med inkomsten från överlåtelsen.

Om det föreligger ett förslag om vinstutdelning enligt 10 kap. 1 § andra stycket 2 lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, ska förändringar i den ekonomiska föreningens eget kapital jämfört med föregående års balansräkning specificeras.

Paragrafen, som i *första stycket* innehåller bestämmelser om förslag till vinstdispositioner, har kompletterats med bestämmelser om att aktiebolag och ekonomiska föreningar i vissa fall ska specificera förändringarna i eget kapital.

I *andra stycket* har införts bestämmelser som huvudsakligen har sin motsvarighet i 5 kap. 14 § andra stycket i hittills gällande lydelse av ÅRL. En nyhet i förhållande till den nuvarande bestämmelsen är att aktiebolag endast behöver lämna upplysningar om förändringar

i eget kapital om det föreligger ett förslag till värdeöverföring enligt 17 kap. aktiebolagslagen.

I *tredje stycket* har bestämmelser som huvudsakligen har sin motsvarighet i 5 kap. 15 § andra stycket i hittills gällande lydelse av ÅRL införts. På motsvarande sätt som gäller för aktiebolag enligt andra stycket är upplysningsskyldigheten för ekonomiska föreningar enligt bestämmelserna begränsad till sådana fall då det föreligger ett förslag till vinstutdelning enligt 10 kap. 1 § andra stycket 2 lagen om ekonomiska föreningar.

Utredningens överväganden finns i avsnitt 8.8.9.

Paragrafen har även genomgått vissa språkliga förändringar.

Kassaflödesanalys

6 kap. 5 §

I *kassaflödesanalysen* ska *företagets in- och utbetalningar* under räkenskapsåret redovisas.

Den föreslagna lydelsen av 6 kap. 5 § överensstämmer med det förslag som regeringen har lämnat genom prop. 2013/14:86.

6 kap. 6 §

Förvaltningsberättelsen för ett aktiebolag vars *överlåtbara värdepapper* är upptagna till handel på en reglerad marknad ska innehålla en bolagsstyrningsrapport, om inte bolaget har valt att med stöd av 8 § i stället upprätta en från årsredovisningen skild bolagsstyrningsrapport.

Bolagsstyrningsrapporten ska innehålla upplysningar om

1. vilka principer för bolagsstyrning som tillämpas, utöver dem som följer av lag eller annan författning, och var uppgifter om dessa principer finns tillgängliga,

2. de viktigaste inslagen i bolagets system för intern kontroll och riskhantering i samband med den finansiella rapporteringen,

3. direkta eller indirekta aktieinnehav i bolaget, som representerar minst en tiondel av röstetalet för samtliga aktier i bolaget,

4. begränsningar i fråga om hur många röster varje aktieägare kan avge vid en bolagsstämma,

5. bestämmelser i bolagsordningen om tillsättande och entledigande av styrelseledamöter samt om ändring av bolagsordningen,

6. av bolagsstämman lämnade bemyndiganden till styrelsen att besluta att bolaget ska ge ut nya aktier eller förvärva egna aktier,

7. hur bolagsstämman fungerar, bolagsstämmans huvudsakliga beslutanderätt, aktieägarnas rättigheter och hur dessa rättigheter utövas, i den omfattning som dessa förhållanden inte framgår av lag eller annan författning,

8. hur styrelsen och, i förekommande fall, inom bolaget inrättade kommittéer är sammansatta och hur de fungerar, i den omfattning som dessa förhållanden inte framgår av lag eller annan författning.

Om bolaget inte tillämpar någon kod för bolagsstyrning, ska skälen för detta anges. Om bolaget tillämpar en kod för bolagsstyrning, ska det i förekommande fall anges vilka delar av koden som bolaget avviker från och skälen för detta.

Paragrafen innehåller bestämmelser om att vissa företag ska upprätta en bolagsstyrningsrapport. Bestämmelserna har hittills gällt företag vars aktier, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad. När kravet tillkom, motiverades avgränsningen med hänvisning till hur ”noterade företag” tidigare hade avgränsats vid införlivandet av EG-rättsliga bestämmelser i svensk rätt.⁷ I det nya direktivet gäller kravet för företag ”vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad i en medlemsstat i den mening som avses i artikel 4.1.14 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/39/EG av den 21 april 2004 om marknader för finansiella instrument” (se artikel 20 i det nya direktivet med dess hänvisning till artikel 2.1 a). Utredningen har därför funnit det bättre förenligt med det nya direktivet att avgränsa bestämmelserna om bolagsstyrningsrapport till företag ”vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad”, ett uttryck som f.ö. under senare år har kommit att användas i svensk lag. Jfr också författningskommentaren till 1 kap. 3 § första stycket 4.

6 kap. 7 §

Ett aktiebolag som endast har *andra överlåtbara värdepapper än aktier* upptagna till handel på en reglerad marknad behöver inte i bolagsstyrningsrapporten lämna de upplysningar som anges i 6 § andra stycket 1, 7 och 8 samt i tredje stycket i samma paragraf. Detta gäller dock inte om bolagets aktier handlas på en handelsplattform enligt 1 kap. 5 § 12 lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden.

⁷ Se prop. 2008/09:71 s. 61.

Paragrafen innehåller särregler för sådana företag som omfattas av skyldigheten enligt 6 kap. 6 § att upprätta en bolagsstyrningsrapport men som inte har några aktier upptagna till handel på en reglerad marknad (jfr prop. 2008/09:71 s. 61 f.). Som en följd av den ändrade terminologin i 6 kap. 6 § – som har behandlats i kommentaren till den paragrafen – har i förevarande paragrafs *första stycke* ”teckningsoptioner och skuldebrev” ändrats till ”andra värdepapper än aktier”.

6 kap. 9 §

Om förvaltningsberättelsen innehåller en sådan uppgift som avses i 8 § tredje stycket, ska bolagets revisor i ett skriftligt, undertecknat yttrande uttala sig om huruvida en sådan rapport som avses där har upprättats eller inte. När det gäller sådana upplysningar som avses i 6 § andra stycket 2–6 ska yttrandet vidare innehålla ett uttalande om huruvida upplysningarna är förenliga med årsredovisningen. *Om upplysningarna innehåller väsentliga fel, ska revisorn ange detta och lämna behövliga upplysningar.* Har det i rapporten tagits med sådana upplysningar som avses i 7 kap. 31 § andra stycket, ska yttrandet även innehålla ett uttalande om huruvida dessa upplysningar är förenliga med koncernredovisningen.

Revisorns yttrande ska lämnas till bolagets styrelse inom samma tid som revisionsberättelsen och sedan fogas till bolagsstyrningsrapporten.

Paragrafen innehåller en bestämmelse som anger att en revisor ska lämna ett revisionsuttalande som anger om en bolagsstyrningsrapport har upprättats eller inte. Beträffande sådana upplysningar som avses i 6 § andra stycket 2–6 ska yttrandet liksom i hittillsvarande lydelse av ÅRL dessutom innehålla ett uttalande om huruvida upplysningarna är förenliga med årsredovisningen. Mot bakgrund av det något skärpta kravet på ett sådant uttalande i det nya direktivet (se artiklarna 20.3 och 34.1 andra stycket) har paragrafen ändrats på så sätt att revisorn härvid även ska upplysa om eventuella väsentliga fel i uppgifterna. I kravet på att revisorn därvid ska lämna ”behövliga upplysningar” ligger att revisorn därvid i lämplig omfattning ska lämna upplysning om felaktigheternas art (jfr 9 kap. 31 § aktiebolagslagen). Frågan har behandlats i avsnitt 12.3.3.

7 kap. 2 §

Ett moderföretag som är dotterföretag behöver inte upprätta koncernredovisning, om

1. företaget och dess samtliga dotterföretag omfattas av en koncernredovisning som upprättas av ett överordnat moderföretag, och

2. det överordnade moderföretagets koncernredovisning har upprättats och reviderats

a) enligt lagstiftning som har tillkommit i enlighet med *Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag,*

b) i enlighet med *internationella redovisningsstandarder som har antagits enligt förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, eller*

c) på ett sätt som *Europeiska kommissionen har bedömt som likvärdigt med internationella redovisningsstandarder enligt b.*

Första stycket gäller även om något dotterföretag av skäl som anges i 5 § andra eller tredje stycket inte omfattas av den upprättade koncernredovisningen.

Ett moderföretag som med stöd av första stycket inte självt har upprättat någon koncernredovisning ska ge in det överordnade moderföretagets koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse till registreringsmyndigheten enligt bestämmelserna i 8 kap. 3, 3 a och 3 c §§. Registreringsmyndigheten ska på det sätt som anges i 8 kap. 4 § kungöra att handlingarna har getts in. Om handlingarna inte är avfattade på svenska, får registreringsmyndigheten förelägga moderföretaget att ge in en bestyrkt översättning till svenska. Ett sådant föreläggande ska beslutas om någon begär det. Om moderföretaget, i fall det hade upprättat en koncernredovisning, enligt 8 kap. 3 och 16 §§ inte skulle ha varit skyldigt att ge in denna och koncernrevisionsberättelsen till registreringsmyndigheten, ska vad som i nämnda paragrafer sägs om att handlingarna ska hållas tillgängliga i stället tillämpas på det överordnade moderföretagets koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse.

Första stycket gäller inte,

1. om delägare som har en kapitalandel i moderföretaget på minst tio procent senast sex månader före räkenskapsårets utgång hos moderföretagets styrelse eller motsvarande ledningsorgan har krävt att koncernredovisning ska upprättas, eller

2. om andelarna i moderföretaget eller *överlåtbara värdepapper* som moderföretaget har utfärdat är upptagna till handel på en reglerad marknad.

Den som enligt första stycket inte upprättar någon koncernredovisning ska upplysa om detta i en not till årsredovisningen samt lämna uppgift om namn, organisationsnummer eller, i förekommande fall, personnummer samt säte för det överordnade moderföretag som upprättar den i stycket nämnda koncernredovisningen.

Ett företag som är moderföretag i en koncern ska som huvudregel upprätta en koncernredovisning (se 7 kap. 1 §). Förevarande paragraf gör vissa undantag från denna huvudregel för det fall att moderföretaget självt är dotterföretag i en koncern. De bakomliggande direktivbestämmelserna finns i artikel 23 i det nya direktivet. Utredningens överväganden finns i avsnitt 10.2.2.

Paragrafen har hittills inneburit att ett moderföretag som är ett dotterföretag inte behöver upprätta någon koncernredovisning om (1) företaget och dess samtliga dotterföretag omfattas av en koncernredovisning som upprättas av ett överordnat moderföretag, och (2) det överordnade moderföretagets koncernredovisning har upprättats och reviderats enligt lagstiftning som har tillkommit i enlighet med det sjunde bolagsrättsliga direktivet eller ”på likvärdigt sätt”. Av lagens förarbeten framgår att begreppet ”på likvärdigt sätt” framförallt syftar på den situationen då det överordnade moderföretaget upprättar sin koncernredovisning enligt de IAS och IFRS som Kommissionen har antagit enligt IAS-förordningen (se prop. 2005/06:116 s. 141 och 142). Samtidigt har lagstiftaren genom valet av begreppet ”likvärdigt sätt” inte uteslutit att svenska moderföretag även kan underlåta att upprätta koncernredovisning om ett överordnat moderföretag upprättar en koncernredovisning enligt andra principer som är likvärdiga med de principer som kommer till uttryck i det sjunde bolagsrättsliga direktivet. Av fjärde stycket följer att en koncernredovisning i vissa fall måste upprättas trots att de ovan givna förutsättningarna föreligger.

Utredningens förslag till ändring i *första stycket* punkten 2 a) innebär *dels* att hänvisningen till det sjunde bolagsrättsliga direktivet har bytts ut mot en hänvisning till det nya redovisningsdirektivet, *dels* att hänvisningen till ”likvärdigt sätt” har strukits. Punkten 2 a kommer därmed endast att gälla då det överordnade moderföretagets koncernredovisning har upprättats i enlighet med lagstiftning – svensk eller utländsk – som har tillkommit i enlighet med det nya direktivet. Att undantagsbestämmelsen är tillämplig även när det överordnade moderföretags koncernredovisning har upprättats i enlighet med av EU antagna IAS eller IFRS framgår

istället av första stycket punkten 2 b (jfr artikel 23.8 b ii i det nya direktivet). Av första stycket punkten 2 c framgår att undantagsbestämmelsen är tillämplig även när det överordnade moderföretagets koncernredovisning har upprättats på ett sätt som av Europeiska kommissionen har bedömts likvärdigt med de internationella redovisningsstandarder som avses i punkten 2 b. Bestämmelsen, som motsvarar artikel 23.8 b iii i det nya direktivet, får betydelse i den situationen när det överordnade moderföretagets koncernredovisning har upprättats i enlighet med en i ett tredje land allmänt accepterad redovisningsstandard som av Kommissionen fastställts som likvärdig med internationell redovisningsstandard som har antagits enligt förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder. För ändamålet används en likvärdighetsmekanism som regleras i Kommissionens förordning (EG) nr 1569/2007⁸. Kommissionen har hittills, genom besluten 2008/961/EG och 2012/194/EU, fastställt att de allmänt accepterade redovisningsprinciperna i Japan, Förenta staterna, Kina, Kanada och Sydkorea är likvärdiga med av EU antagna IAS/IFRS.

Fjärde stycket innehåller två undantag från undantagsregeln i första stycket. Undantaget i punkten 2 är föranlett av att det nya redovisningsdirektivet inte tillåter att bestämmelsen i artikel 23.8 tillämpas på s.k. ”noterade företag”. Såsom har berörts i kommentaren till 6 kap. 6 § har utredningen ansett det vara bäst förenligt med direktivet att i lagtexten beteckna ”noterade företag” som ”företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad”. I konsekvens med detta har uttrycket ”andelarna i moderföretaget eller skuldebrev som moderföretaget har utfärdat” bytts ut mot ”moderföretagets överlåtbara värdepapper”.

7 kap. 3 §

Moderföretag i små koncerner behöver inte upprätta *någon* koncernredovisning, om inte annat följer av andra stycket.

Det som sägs i första stycket gäller inte om moderföretaget eller ett annat koncernföretag är ett företag av allmänt intresse.

⁸ Kommissionens förordning (EG) nr 1569/2007 av den 21 december 2007 om införande av en mekanism för fastställande av likvärdighet för redovisningsstandarder som tillämpas av tredjelandsmyndigheter av värdepapper enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/71/EG och 2004/109/EG.

Av paragrafen framgår sedan tidigare att det inte behöver upprättas någon koncernredovisning i mindre koncerner. Detta ligger väl i linje med artikel 23.1 i det nya direktivet. *Första stycket* har därför ändrats på det sättet att begreppet ”mindre koncerner” bytts ut mot ”små koncerner”. Det senare begreppet definieras i förslaget i 1 kap. 3 §.

I *andra stycket* har införts en bestämmelse som innebär att om moderföretaget eller ett i koncernen ingående företag är ett företag av allmänt intresse, ska en koncernredovisning upprättas även om koncernen är en liten koncern. Moderföretaget kan dock slippa att upprätta en koncernredovisning om något av lagens övriga undantag från skyldigheten att upprätta koncernredovisning är tillämpligt. Begreppet företag av allmänt intresse definieras i förslaget i 1 kap. 3 §. Bakgrunden till bestämmelsen har behandlats i avsnitt 10.2.1.

Bestämmelserna motsvarar artikel 23.1 i det nya direktivet.

7 kap. 3 a §

Ett moderföretag behöver inte upprätta någon koncernredovisning, om moderföretagets samtliga dotterföretag är av *oväsentlig* betydelse med hänsyn till kravet i 6 § på rättvisande bild. Koncernredovisning ska dock upprättas, om två eller flera dotterföretag tillsammans *är av mer än oväsentlig betydelse*.

Ett moderföretag behöver inte heller upprätta någon koncernredovisning om moderföretagets samtliga dotterföretag av skäl som anges i 5 § tredje stycket inte ska omfattas av en koncernredovisning.

Paragrafens *första stycke* innehåller ett undantag från skyldigheten att upprätta koncernredovisning som är knutet till begreppet ”oväsentlig”. ÅRL har i sin hittills gällande lydelse medgett att ett moderföretag inte upprättar någon koncernredovisning om samtliga dess dotter företag är ”av ringa betydelse med hänsyn till kravet i 6 § på rättvisande bild”. I förslaget har det citerade uttrycket bytts ut mot ”är oväsentlig”. Utredningens överväganden finns i avsnitt 10.2.3.

Den bakomliggande EU-bestämmelsen finns i artikel 23.10 i det nya direktivet. I den svenska versionen av direktivet används, liksom i hittills gällande svensk rätt, uttrycket ”av ringa betydelse” men i den engelska språkversionen används i stället uttrycket ”immaterial”, dvs. oväsentlig. Utredningen har funnit det vara mest ändamålsenligt att använda uttrycket ”oväsentlig”. Därmed klargörs

att frågan om när dotterföretaget eller dotterföretagen är av så liten betydelse att någon koncernredovisning inte behöver upprättas ska avgöras enligt de kriterier som anges i 2 kap. 4 a §. Bedömningen bör vara densamma som bedömningen enligt 7 kap. 5 § andra stycket om ett dotterföretag kan undantas från koncernredovisningen. Det innebär att någon koncernredovisning som regel inte behöver upprättas om samtliga dotterföretag är s.k. vilande bolag.⁹

Bestämmelsen i *andra stycket* är ny och motsvarar artikel 23.10 b i det nya direktivet. Den ska ses mot bakgrund av att såväl direktivet (se artikel 23.9) som ÅRL (se 7 kap. 5 § tredje stycket) tillåter att ett dotterföretag inte omfattas av en koncernredovisning i vissa särskilda situationer, bl.a. när betydande och varaktiga hinder i väsentlig grad begränsar moderföretagets möjligheter att utöva sitt inflytande över dotterföretaget. Av artikel 23.10 b i det nya direktivet framgår att ett moderföretag inte behöver upprätta någon koncernredovisning om samtliga dotterföretag ändå skulle få undantas från koncernredovisningen med stöd av artikel 23.9. Detta har föranlett den nya bestämmelsen i förevarande stycke.

Dotterföretag som ska omfattas av koncernredovisningen

7 kap. 5 §

Koncernredovisningen ska omfatta samtliga dotterföretag, om inte annat följer av andra eller tredje stycket.

Ett dotterföretag behöver inte omfattas av koncernredovisningen, om företaget *är av oväsentlig betydelse* med hänsyn till kravet i 6 § på rättvisande bild. Om två eller flera dotterföretag tillsammans är *av mer än oväsentlig betydelse*, ska de dock omfattas av koncernredovisningen.

Ett dotterföretag behöver inte heller omfattas av koncernredovisningen, om

1. betydande och varaktiga hinder i väsentlig grad begränsar moderföretagets möjligheter att utöva sitt inflytande över dotterföretaget,

2. nödvändig information för att upprätta koncernredovisningen inte kan fås utan oskälig kostnad eller inom rimlig tid, eller

3. andelarna i dotterföretaget innehas tillfälligt och uteslutande i avsikt att säljas vidare.

Ett företag som tillämpar andra eller tredje stycket ska i en not upplysa om skälen för detta.

⁹ Jfr prop. 1995/96:10 del 2, s. 237.

Paragrafens *andra stycke* har i utredningens förslag genomgått motsvarande förändringar som 7 kap. 3 a § första stycket.

7 kap. 7 §

För koncernredovisningen tillämpas följande bestämmelser i 2 kap.:

4 § om andra grundläggande redovisningsprinciper,

4 a § om oväsentliga avvikelser,

5 § om språk och form,

6 § om valuta, och

7 § om undertecknande.

I koncernredovisningen *ska* beloppen anges i samma valuta som i moderföretagets årsredovisning.

I paragrafen anges de redovisningsprinciper och övriga bestämmelser i 2 kap. ÅRL som ska tillämpas vid upprättande av en koncernredovisning. I uppräknningen har gjorts ett tillägg för bestämmelserna i 2 kap. 4 a § om oväsentliga avvikelser, se författningskommentaren till den paragrafen.

7 kap. 8 §

Koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen *ska* var för sig utgöra en sammanställning av balansräkningarna respektive resultaträkningarna för moderföretaget och de dotterföretag som omfattas av koncernredovisningen. Sammanställningen ska göras med tillämpning av 9–13 §§ och 18–22 a §§. Vid redovisningen av andelar i andra företag än dotterföretag *ska* 25–30 §§ beaktas. I övrigt tillämpas 3 kap. *Det som sägs där om små, medelstora och stora företag ska dock i stället avse små, medelstora och stora koncerner. Om det i koncernen ingår ett företag av allmänt intresse, ska det som sägs i 3 kap. om företag av allmänt intresse tillämpas.*

Som en konsekvens av utredningens förslag att bestämmelserna i 7 kap. 23 § ska upphävas har hänvisningen till den paragrafen tagits bort från förevarande paragraf. Vidare har hänvisningarna till företags- och koncernkategorier (små, medelstora och stora) anpassats efter utredningens förslag på benämningar av dessa kategorier. I paragrafen har också klargjorts att så snart något av koncernföretagen är ett företag av allmänt intresse ska, vid koncernredovisningens upprättande, tillämpas de bestämmelser i 3 kap. som gäller för företag av allmänt intresse (jfr avsnitt 10.9).

Paragrafen har även genomgått språkliga förändringar.

7 kap. 9 §

Den del av eget kapital i ett dotterföretag som belöper sig på andelar ägda av någon annan än de koncernföretag som omfattas av koncernredovisningen ska i koncernbalansräkningen redovisas som *innehav utan bestämmande inflytande*. Den del av årets resultat i ett dotterföretag som belöper sig på sådana andelar ska i koncernresultaträkningen redovisas som *vinst eller förlust hänförlig till innehav utan bestämmande inflytande*.

Av paragrafen framgår att den del av ett dotterföretags eget kapital och resultat som belöper sig på andelar ägda av någon annan än de koncernföretag som omfattas av koncernredovisningen i koncernredovisningen ska redovisas under särskilda poster. Vid införlivandet av det sjunde bolagsrättsliga direktivet utnyttjade den svenska lagstiftaren den frihet som direktivet gav att inte ge posterna några särskilda benämningar. I artiklarna 24.4 och 6 i det nya direktivet benämns posterna ”innehav utan bestämmande inflytande” och ”vinst eller förlust hänförlig till sådana innehav”. Paragrafen har ändrats för att terminologin ska överensstämma med det nya direktivet.

7 kap. 10 §

Koncernredovisningen ska hänföra sig till moderföretagets balansdag.

Om ett dotterföretags balansdag ligger mer än tre månader före eller efter moderföretagets balansdag, ska dotterföretaget omfattas av koncernredovisningen på grundval av en balansräkning som hänför sig till moderföretagets balansdag och en resultaträkning som avser moderföretagets räkenskapsår.

Om ett dotterföretags balansdag ligger högst tre månader före eller efter moderföretagets balansdag, ska upplysning lämnas om sådana händelser som är viktiga för att bedöma dotterföretagets ställning och resultat och som har inträffat mellan dotterföretagets och moderföretagets balansdagar.

Av paragrafen följer att koncernredovisningen ska hänföra sig till moderföretagets balansdag. I andra och tredje styckena behandlas den situationen då ett dotterföretag har en balansdag som avviker från moderföretagets. Den uttalade huvudregeln är då att dotterföretaget kan räknas in i koncernen på grundval av den redovisning som har upprättats per dotterföretagets balansdag. Om dotterföretagets balansdag avviker mer än tre månader från moderföretagets balansdag, måste emellertid – enligt andra stycket – en särskild balansräkning och en särskild resultaträkning upprättas där

dotterföretagets förhållanden redovisas som om dotterföretaget hade haft samma balansdag som moderföretaget. I den nya lagtexten har klargjorts att detta gäller oavsett om dotterföretagets balansdag ligger före eller efter moderföretagets balansdag. Om dotterföretagets balansdag avviker högst tre månader från moderföretagets balansdag – och dotterföretaget således kan räknas in i koncernredovisningen på grundval av sin årsredovisning, måste det, enligt paragrafens tredje stycke, i koncernredovisningen lämnas särskilda upplysningar om sådana händelser av väsentlig betydelse för dotterföretagets ställning och resultat som har inträffat mellan tidpunkten för företagets redovisning och moderföretagets balansdag. Även detta ligger i linje med vad det nya direktivet kräver.

Det sagda kan illustreras med följande exempel. Moderföretaget A har den 31 december år 1 som balansdag. De tre dotterföretagen B, C och D har den 30 augusti år 1, den 31 januari år 2 respektive den 30 april år 2 som balansdagar. För B och D måste då upprättas särskilda balans- och resultaträkningar hänförliga till moderföretagets balansdag. C kan däremot räknas in i koncernredovisningen på grundval av sin årsredovisning men i koncernredovisningen måste lämnas upplysningar om under januari år 2 inträffade händelser av väsentlig betydelse för C:s ställning och resultat.

Paragrafen har även genomgått vissa språkliga förändringar.

7 kap. 12 §

Koncernredovisningen och årsredovisningen *ska* upprättas med tillämpning av gemensamma principer för värderingen av tillgångar, avsättningar och skulder. Olika värderingsprinciper får användas, om det finns särskilda skäl. I sådant fall *ska* upplysning om detta lämnas i not med angivande av skälen för avvikelsen.

Har något av de koncernföretag som omfattas av koncernredovisningen tillämpat andra principer för värderingen av tillgångar, avsättningar och skulder än dem som tillämpas i koncernbalansräkningen, *ska* dessa tillgångar, avsättningar och skulder räknas om enligt sistnämnda principer.

Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med 6 §, får avvikelse göras från vad som föreskrivs i andra stycket. *En* sådan avvikelse får även göras, om en omräkning är oväsentlig med hänsyn till kravet på rättvisande bild. Upplysning om skälen för avvikelsen ska anges i en not.

Av paragrafen följer att koncernredovisning och årsredovisning ska upprättas med tillämpning av gemensamma principer för värderingen av tillgångar och skulder. Har något av dotterföretagen

tillämpat andra principer för värderingen av tillgångar, avsättningar och skulder än de som tillämpas i koncernbalansräkningen, ska dessa tillgångar, avsättningar och skulder räknas om enligt de i koncernbalansräkningen tillämpade principerna. I *tredje stycket* ges vissa möjligheter att göra avsteg från kravet på sådan omräkning. Det ena av dessa undantag har hittills formulerats så att en omräkning inte behöver göras om den med hänsyn till kravet på rättvisande bild är ”av ringa betydelse”. Formuleringen går tillbaka på en bestämmelse i det sjunde bolagsrättsliga direktivet. Den bestämmelsen finns inte i det nya direktivet. Den i det nya direktivet intagna väsentlighetsprincipen, som utredningen har behandlat i avsnitt 6.4 får emellertid anses ge motsvarande utrymme att avstå från omräkning när en sådan omräkning skulle ha en enbart oväsentlig betydelse för en läsare av koncernredovisningen. Den nuvarande möjligheten att avstå från omräkning har därför bibehållits men i lagtexten har – på samma sätt som i 7 kap. 3 a och 5 §§ – ”av ringa betydelse” bytts ut mot ”oväsentlig”. I vad mån betydelsen av en omräkning är oväsentlig får bedömas mot bakgrund av de kriterier som anges i 2 kap. 4 a §.

Paragrafen har även genomgått vissa mindre språkliga förändringar.

7 kap. 13 §

Fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, ska elimineras i koncernbalansräkningen.

Intäkter och kostnader, som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst under räkenskapsåret, ska elimineras i koncernresultaträkningen.

Det som sägs i första och andra styckena om eliminering av fordringar och skulder, intäkter och kostnader samt internvinster gäller inte om beloppen är av oväsentlig betydelse med hänsyn till kravet i 6 § på rättvisande bild.

Med internvinst avses en vinst vid överlåtelse av en tillgång inom koncernen i den utsträckning tillgången inte därefter har överlåtits till en köpare utanför koncernen eller har förbrukats eller dess värde har satts ned hos det företag inom koncernen som har förvärvat tillgången.

Paragrafen behandlar s.k. eliminering. Det innebär att när koncernföretagen räknas in i koncernredovisningen ska bortses från fordringar och skulder mellan koncernföretag liksom från internvinster. Även intäkter och kostnader avseende transaktioner mellan

koncernföretag liksom förändringar av internvinster ska elimineras. Bestämmelser om detta finns i det nya direktivet i artikel 24.7.

I den hittills gällande lydelse av paragrafen finns i tredje stycket en bestämmelse om att eliminering inte behöver ske om beloppen är av ringa betydelse med hänsyn till kravet rättvisande bild. Detta avspeglar en undantagsbestämmelse i det sjunde bolagsrättsliga direktivet. Den bestämmelsen finns inte kvar i det nya direktivet. Den i det nya direktivet intagna väsentlighetsprincipen får emellertid anses ge motsvarande utrymme att avstå från eliminering när betydelsen av en sådan skulle vara oväsentlig. Undantagsbestämmelsen har därför bibehållits med den enda ändringen att "av ringa betydelse" har bytts ut mot "av oväsentlig betydelse". I vilken utsträckning aktuella belopp är av oväsentlig betydelse får bedömas efter de kriterier som anges i 2 kap. 4 a §.

Paragrafen har hittills gett utrymme för s.k. partiell eliminering av internvinst. Eftersom det nya direktivet inte tillåter partiell eliminering har, genom ändringar i *fjärde stycket*, denna möjlighet tagits bort. Frågan har behandlats i avsnitt 10.6. Som en följd av att moderföretaget inte längre har möjlighet att välja mellan olika internvinstbegrepp har även det krav på upplysning om det tillämpade internvinstbegreppet som hittills har funnits i paragrafen utmönstrats.

Paragrafen har även genomgått vissa språkliga förändringar.

Notupplysningar

Allmänna notupplysningar

7 kap. 14 §

En koncernredovisning ska innehålla de notupplysningar som anges i 5 kap. 6–24 §§. Om koncernredovisningen avser en medelstor koncern, ska den även innehålla de notupplysningar som anges i 5 kap. 25–28 och 31–49 §§. Om koncernredovisningen avser en stor koncern eller om det i koncernen ingår ett företag av allmänt intresse, ska den även innehålla de notupplysningar som anges i 5 kap. 25–28 och 31–51 §§.

Det som sägs i 5 kap. 4 § om notupplysningarnas placering och i 5 kap. 5 § om utelämnande av oväsentliga upplysningar ska tillämpas.

Trots det som sägs i första stycket får uppgifter enligt 5 kap. 43 § tredje stycket tredje meningen och 5 kap. 44 § andra stycket tredje meningen utelämnas i fråga om dotterföretag. Vid tillämpningen av de

nämnda bestämmelserna ska dock de lämnade uppgifterna avse även löner och andra förmåner från koncernföretag.

Som framgår av författningskommentaren till 5 kap. 1 § har upplysningskraven i förslagen delats upp i tre grupper; sådana som gäller samtliga företag, sådana som inte gäller små företag utan endast medelstora företag, stora företag och företag av allmänt intresset (jfr 5 kap. 2 §) samt sådana som inte gäller små och medelstora företag utan endast stora företag och företag av allmänt intresse (jfr 5 kap. 3 §). Av artikel 28.1 i det nya direktivet följer att i huvudsak samma upplysningskrav gäller för en koncernredovisning som för en årsredovisning. Vidare framgår det av det nya direktivet att noterna till koncernredovisningen huvudsakligen ska innehålla de uppgifter som krävs enligt artiklarna 16, 17 och 18. Utredningen har ansett (se avsnitt 10.9) att detta innebär att kraven på notupplysningar i koncernredovisningen som utgångspunkt är begränsade på samma sätt som beträffande årsredovisningen beroende på koncernens storlek. Med hänsyn härtill har det i *första stycket* föreskrivits att moderföretag i samtliga koncerner i sin koncernredovisning ska lämna notupplysningar som motsvarar de upplysningar som samtliga företag ska lämna i sina årsredovisningar. Koncernredovisningarna för medelstora koncerner ska därutöver innehålla notupplysningar motsvarande de som ska ingå i årsredovisningen för ett medelstort företag, medan koncernredovisningarna för stora koncerner även ska innehålla de ytterligare notupplysningar som gäller för stora företag och företag av allmänt intresse. Av paragrafen framgår vidare att om en koncern innehåller ett företag av allmänt intresse ska koncernredovisningen, oberoende av koncernens storlek, innehålla samtliga de notupplysningar som krävs av stora företag och företag av allmänt intresse.

Av *andra stycket* följer att bestämmelserna i 5 kap. om notupplysningarnas placering och om utelämnande av oväsentlig information ska tillämpas även vid upprättande av en koncernredovisning, jfr 5 kap. 4 och 5 §§. Det innebär att, om inte annat följer av kravet i 2 kap. 2 § på överskådlighet, så ska noter som avser enskilda poster i koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen läggas fram i samma ordning som posterna. Hänvisning ska vidare göras vid de poster i koncernbalansräkningen eller koncernresultaträkningen till vilka noterna hänför sig. Det innebär också att en notupplysning får utelämnas i koncernredovisningen om effekten av att den

utelämnas är oväsentlig. Se även författningskommentarerna till 5 kap. 4 och 5 §§.

I *tredje stycket* finns bestämmelser om utelämnande av vissa notupplysningar. De notupplysningar som kan utelämnas har dock avgränsats något annorlunda i förslaget; hittills har det gällt tilläggsupplysningar avseende publika aktiebolag men i förslaget gäller det tilläggsupplysningar avseende företag av allmänt intresse (jfr 5 kap. 43 och 44 §§).

7 kap. 15 §

Om sammansättningen av de företag som omfattas av koncernredovisningen har ändrats väsentligt under räkenskapsåret, ska sådana upplysningar lämnas som gör det möjligt att jämföra de på varandra följande koncernredovisningarna. *Detta får ske genom upprättande av en justerad jämförande balansräkning och en justerad jämförande resultaträkning.*

Om sammansättningen av de företag som omfattas av koncernredovisningen har förändrats väsentligt under räkenskapsåret, ska det enligt denna paragraf lämnas sådana upplysningar som gör det möjligt att jämföra de på varandra följande redovisningarna. Detta överensstämmer med vad som sägs i artikel 24.9 i det nya direktivet. I direktivet sägs också att denna upplysningsskyldighet ska kunna fullgöras genom upprättande av en justerad jämförande balansräkning och en justerad jämförande resultaträkning. Detta har föranlett en ny andra mening i paragrafen. Det får ankomma på den kompletterande normgivningen att lämna närmare riktlinjer för hur en sådan jämförande räkning ska vara uppställd.

Upplysningar om dotterföretag och vissa andra företag

7 kap. 16 §

För varje dotterföretag ska dess namn, organisationsnummer och säte anges. Vidare ska anges den ägarandel, beräknad med tillämpning av 1 kap. 6 §, som koncernföretag innehar i företaget.

Bestämmelserna i första stycket ska tillämpas även ifråga om

1. *intresseföretag som tas in i koncernredovisningen med tillämpning av 25–29 §§, och*
2. *gemensamt styrda företag som tas in i koncernredovisningen med tillämpning av 30 § och som ett koncernföretag, självt eller på det sätt som anges i 1 kap. 6 §, innehar en andel i.*

I fråga om andra företag, i vilka ett koncernföretag självt eller på det sätt som anges i 1 kap. 6 § har ett strategiskt andelsinnehav, ska ägarandelen, företagets namn, organisationsnummer och säte anges. Vidare ska företagets eget kapital och resultatet för det senaste räkenskapsåret anges.

I koncernredovisningen ska grunden för att ett företag har klassificerats som dotterföretag anges. Denna uppgift får utelämnas, om moderföretaget innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar och kapitalandelen i dotterföretaget är lika stor som rösträttsandelen. I koncernredovisningen ska även anges grunden för att ett gemensamt styrt företag har tagits in i koncernredovisningen med tillämpning av 30 §.

Paragrafen ställer krav på att det lämnas olika slag av upplysningar i koncernredovisningen om vissa företag som koncernföretag antingen självt eller genom annan har en ägarandel i.

I första stycket föreskrivs, liksom hittills, att det för varje dotterföretag ska lämnas upplysningar om bl.a. dotterföretagets namn och organisationsnummer. Upplysningskravet gäller samtliga dotterföretag och således även sådana dotterföretag som med stöd av 7 kap. 5 § andra eller tredje stycket har undantagits från koncernredovisningen. Om ett dotterföretag har undantagits från koncernredovisningen därför att det har bedömts vara av oväsentlig betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild, är det därför normalt ändå nödvändigt att lämna upplysningar om dotterföretaget (jfr artikel 28.2 a andra stycket i det nya direktivet).

I andra meningen har det tidigare använda uttrycket kapitalandel av pedagogiska skäl bytts ut mot ägarandel. Någon ändring i sak är inte avsedd.

Ytterligare en ändring är att kravet på upplysningar om intresseföretag har flyttats över till *andra stycket*. Kravet på upplysningar om intresseföretag har begränsats till sådana intresseföretag som har tagits in i koncernredovisningen med tillämpning av kapitalandelsmetoden. Det innebär att upplysningar inte behöver lämnas om sådana intresseföretag som i koncernredovisningen har redovisats med stöd av förvärvsmetoden. I stycket har det även införts krav på att upplysningar lämnas om gemensamt styrda företag till den del de har tagits in i koncernredovisningen enligt klyvningsmetoden. Bakgrunden till det är att artikel 28.2 c i det nya direktivet ställer krav på att upplysningar ska lämnas om företag som redovisas enligt klyvningsmetoden, vilka i utredningens förslag motsvaras av "gemensamt styrda företag", se 1 kap. 5 a §. En följd av bestämmelsen är att upplysningar enligt paragrafens

första stycke inte behöver lämnas om gemensamt styrda företag som redovisas enligt kapitalandelsmetoden.

Hittills har det i *tredje stycket* angetts att upplysningar enligt första stycket ska lämnas om företag i vilka koncernföretaget har en kapitalandel om minst 20 procent. Detta har i den nya lagtexten ändrats till företag som koncernföretag antingen självt eller genom annan har ett strategiskt andelsinnehav i. Ändringen är föranledd av att den motsvarande bestämmelsen i det nya direktivet, artikel 28.2 d, ställer krav på upplysningar om sådana företag i vilka ett koncernföretag antingen självt eller genom annan har ett "ägarintresse", ett uttryck som i utredningens förslag motsvaras av "strategiskt andelsinnehav" (jfr 1 kap. 4 a §). Det har därmed inte varit nödvändigt att behålla en särskild bestämmelse om att upplysningar ska lämnas om företag i vilka koncernföretag antingen självt eller genom annan har en kapitalandel om minst 20 procent. Enligt tredje stycket ska upplysningarna om de i detta stycke avsedda företagen innefatta uppgifter om företagets eget kapital och resultat för det senaste räkenskapsåret. Motsvarande bestämmelser finns i artikel 28.2 d i det nya direktivet.

Fjärde stycket har inte ändrats på annat sätt än att där har tillfogats ett krav på upplysning om varför ett gemensamt styrt företag som tas in i koncernredovisningen enligt klyvningsmetoden har klassificerats som ett gemensamt styrt företag. Bestämmelsen går tillbaka på artikel 28.2 c i det nya direktivet. Liknande krav på upplysningar finns i 7 kap. 30 § andra stycket i lagens hittills gällande lydelse. Det har emellertid ansetts att det finns ett pedagogiskt värde i att i en och samma paragraf samla samtliga bestämmelser om vilka uppgifter som i nu aktuellt hänseende ska lämnas om dotterföretag, intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som koncernen har ett strategiskt andelsinnehav i.

Paragrafen har även genomgått vissa språkliga förändringar.

7 kap. 17 §

Bolagsverket får medge att uppgifter inte behöver lämnas enligt 16 § första–tredje styckena, om uppgifterna är av sådant slag att de kan vålla allvarlig skada för moderföretaget eller för något av de angivna företagen.

Paragrafen har anpassats till de förändringar som gjorts i 7 kap. 16 § i förslaget och innebär att Bolagsverket får lämna tillstånd till att även uppgifter om sådana företag som avses i det tredje stycket i det lagrummet får utelämnas.

*Hur dotterföretag ska räknas in i koncernredovisningen***7 kap. 18 §**

Sammanställning avseende moderföretag och dotterföretag ska göras enligt 19–22 a §§.

Förslaget innebär att bestämmelserna om den s.k. poolningsmetoden i 7 kap. 23 § upphävs (se avsnitt 10.4.2). Med anledning av det har hänvisningen till 7 kap. 23 § tagits bort från förevarande paragraf.

7 kap. 22 §

Om det efter en avräkning enligt 21 § föreligger ett positivt skillnadsbelopp, ska detta redovisas som goodwill i koncernbalansräkningen. Bestämmelserna i 4 kap. 4 och 5 §§ gäller även för sådan goodwill.

Om det efter en avräkning enligt 21 § föreligger ett negativt skillnadsbelopp ska detta skillnadsbelopp redovisas i koncernbalansräkningen *som negativ goodwill*. *Negativ goodwill får upplösas och intäktsföras när en sådan behandling överensstämmer med bestämmelserna i 2 kap. 2–4 §§.*

Om positiva och negativa skillnadsbelopp avräknas mot varandra, ska upplysning om skillnadsbeloppen lämnas i en not.

I paragrafen finns bestämmelser om redovisning av sådan positiv eller negativ goodwill som kan uppkomma vid tillämpning av förvärvsmetoden (jfr 7 kap. 21 §). Motsvarande bestämmelser finns i artikel 24.3 f i det nya direktivet. Skälen till ändringarna i paragrafen framgår av avsnitt 10.4.1.

Första stycket motsvarar, med endast språkliga förändringar, gällande rätt.

I *andra stycket* har gjorts två ändringar. Dels har det hittills använda begreppet negativt skillnadsbelopp bytts ut mot begreppet negativ goodwill. Dels har bestämmelserna om hur sådan goodwill får upplösas och intäktsföras anpassats till det nya direktivet. De nya bestämmelsernas mera allmänna utformning medför att frågor om upplösning och intäktsföring av negativ goodwill får lösas inom ramen för praxis och kompletterande normgivning.

Tredje stycket motsvarar, med endast språkliga förändringar, gällande rätt.

Hur andelar i intresseföretag och vissa andra företag ska räknas in i koncernredovisningen

7 kap. 25 §

Andelar i intresseföretag *ska* redovisas i koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen med tillämpning av bestämmelserna i 26–29 §§, om inte annat följer av tredje stycket.

Vid tillämpning av första stycket ska bestämmelserna i 12 § om värdering och 13 § om internvinsteliminering tillämpas, om det inte finns särskilda hinder mot detta. Med internvinst ska därvid avses den andel i vinst som belöper på moderföretaget vid överlåtelse mellan intresseföretag och koncernföretag.

Ett intresseföretag behöver inte redovisas enligt första stycket, om

1. *det strategiska andelsinnehavet i företaget är oväsentligt* med hänsyn till kravet i 6 § på rättvisande bild, eller
2. förhållandena motsvarar dem som anges i 5 § tredje stycket.

Den som tillämpar tredje stycket *ska* i en not upplysa om skälen för detta.

Paragrafen innehåller bestämmelser om hur andelar i intresseföretag ska tas in i koncernredovisningen enligt kapitalandelsmetoden.

Av *första stycket* i dess hittills gällande lydelse framgår att intresseföretag ska redovisas enligt kapitalandelsmetoden, om inte annat följer av bl.a. 7 kap. 30 §. Detta har bl.a. inneburit att om intresseföretaget utgör ett samägt företag, som inte är ett dotterföretag och som leds tillsammans med ett annat företag, har det även kunnat redovisas enligt klyvningsmetoden (jfr 7 kap. 30 § första stycket i ÅRL:s hittills gällande lydelse). De nu nämnda företagen betecknas i förslaget som gemensamt styrda företag (jfr 1 kap, 5 a §) och ett företag kan enligt förslaget, till skillnad mot tidigare, inte utgöra såväl ett intresseföretag som ett gemensamt styrt företag. Hänvisningen till bestämmelserna i 7 kap. 30 § har därför tagits bort. Att gemensamt styrda företag trots det får redovisas enligt kapitalandelsmetoden framgår i förslaget i stället av 7 kap. 30 §.

I *tredje stycket* har hittills angetts att ett intresseföretag inte behöver redovisas enligt första stycket om företaget är av ringa betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild. I artikel 27.9 i det nya direktivet anges förutsättningarna för att för att inte räkna in ett intresseföretag i koncernredovisningen enligt kapitalandelsmetoden på ett något annorlunda sätt. Enligt direktivet behöver ett intresse-

företag inte redovisas enligt kapitalandelsmetoden om ägarintresset (jfr strategiskt andelsinnehav i 1 kap. 4 a §) i intresseföretagets kapital är oväsentligt. I lagförslaget har bestämmelsen ändrats för att stå i bättre överensstämmelse med direktivet. Begreppet ”oväsentligt” är avsett att ha den innebörd som anges i 2 kap. 4 a §. I sak torde ändringen inte få någon större betydelse. En bedömning av om ett beslut att inte tillämpa kapitalandelsmetoden *kan antas* påverka de beslut som en användare fattar på basis av koncernredovisningen bör normalt göras med hänsyn till intresseföretaget i dess helhet men även storleken av andelsinnehavet i intresseföretaget bör beaktas.

Paragrafen har även genomgått språkliga förändringar.

7 kap. 30 §

Ett företag som omfattas av en koncernredovisning och som tillsammans med ett eller flera företag, som inte omfattas av koncernredovisningen, leder ett *gemensamt styrt företag*, ska redovisa sin ägarandel i det sistnämnda företaget enligt andra stycket *eller enligt 25–29 §§*.

I koncernbalansräkningen får tas upp en så stor andel av det *gemensamt styrda företags* tillgångar, avsättningar och skulder som belöper på ägarandelen. I koncernresultaträkningen får tas upp en så stor andel av det *gemensamt styrda företags* intäkter och kostnader som belöper på ägarandelen. Vid redovisning enligt detta stycke ska 10–13, 15 och 19–22 §§ tillämpas. Uppgift enligt 5 kap. 22 och 40 §§ ska anges särskilt för varje företag för vilket ägarandelar redovisas med tillämpning av denna paragraf.

Paragrafen innehåller bestämmelser om konsolidering enligt den s.k. klyvningsmetoden. I enlighet med att utredningen har föreslagit att begreppet ”gemensamt styrt företag” införs i ÅRL, se 1 kap. 5 a §, har tillämpningsområdet för förevarande bestämmelser anpassats i enlighet därmed.

Bestämmelsen i *första stycket* i paragrafens hittills gällande lydelse har gett uttryck för att gemensamt styrda företag får (men inte måste) räknas in i koncernen med hjälp av klyvningsmetoden. Något hinder enligt ÅRL eller enligt det nya direktivet att i stället räkna in gemensamt styrda företag i koncernen enligt kapitalandelsmetoden, se 7 kap. 25–29 §§, finns dock inte. Detta har tydliggjorts i lagtexten.

I *andra stycket* har hänvisningarna till de upplysningskrav som gäller beträffande gemensamt styrda företag anpassats till de förändringar som har gjorts i 5 kap. Av andra stycket har hittills framgått att

ett företag som tillämpar klyvningsmetoden i en not ska upplysa om skälen för detta. Bestämmelsen har i förslaget flyttats till 7 kap. 16 §.

7 kap. 31 §

Förvaltningsberättelse och finansieringsanalys för koncernen ska upprättas med tillämpning av 6 kap. 1 § och 2 a–5 §§. Det som sägs i 6 kap. 1 § om *små företag* ska i stället avse *små koncerner*.

Om moderföretaget är ett aktiebolag och detta bolags eller något av dess dotterföretags andelar eller *överlåtbara värdepapper* är upptagna till handel på en reglerad marknad, ska det i förvaltningsberättelsen lämnas upplysning om de viktigaste inslagen i koncernens system för intern kontroll och riskhantering i samband med upprättandet av koncernredovisningen.

Om *moderföretaget* har upprättat en bolagsstyrningsrapport som inte utgör en del av förvaltningsberättelsen och det i rapporten har tagits med sådana upplysningar om koncernen som avses i andra stycket, behöver upplysningarna inte lämnas också i koncernredovisningen. I sådana fall ska dock förvaltningsberättelsen för koncernen innehålla en uppgift om den plats i rapporten där upplysningarna lämnas.

Som en konsekvens av den nya kategoriindelningen av företag och koncerner har i *första stycket* ”mindre företag” och ”mindre koncerner” ändrats till ”små företag” och ”små koncerner”.

Andra stycket innehåller sedan tidigare krav på att moderföretag, som utgör s.k. noterade företag, lämnar särskilda upplysningar om internkontroll m.m. De noterade företagen har hittills definierats som företag som har ”andelar, teckningsoptioner eller skuldebrev” upptagna till handel på en reglerad marknad. På samma sätt som i 1 kap. 3 § första stycket 4 har detta uttryck ändrats till ”överlåtbara värdepapper” (jfr artikel 2.1 a i det nya direktivet).

Tredje stycket överensstämmer med hittills gällande rätt, dock har uttrycket ”moderbolag” bytts ut mot ”moderföretag”.

7 kap. 32 §

Ett företag som omfattas av artikel 4 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder ska tillämpa enbart följande bestämmelser i detta kapitel:

- 1–3 a §§ om skyldighet att upprätta koncernredovisning,
- 4 § första stycket 4 om förvaltningsberättelse,

3. 7 § vad gäller hänvisningarna till 2 kap. 5 § om språk och form och 2 kap. 7 § om undertecknande,

4. 8 § till den del paragrafen hänvisar till 3 kap. 10 b § första och tredje styckena om en ekonomisk förenings eget kapital.

5. 12 § första stycket om värderingsprinciper,

6. 14 § vad gäller hänvisningarna till följande bestämmelser i 5 kap.:

– 20 § om lån till ledande befattningshavare,

– 22 § om medelantalet anställda under räkenskapsåret,

– 33 § om ytterligare upplysningar om lån till ledande befattningshavare,

– 40 § om ytterligare upplysningar om anställda,

– 41 § om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,

– 43 § första stycket 1 samt andra och tredje styckena om löner, ersättningar och sociala kostnader,

– 44 § om pensioner och liknande förmåner,

– 45 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,

– 46 § om suppleanter och vice verkställande direktör,

– 47 § om avtal om avgångsvederlag, och

– 51 § om ersättningar till revisor.

7. 31 § första stycket, vad gäller hänvisningarna till 6 kap. 1 och 2 a–4 §§ om förvaltningsberättelsens innehåll, och

8. 31 § andra och tredje styckena om koncernens system för intern kontroll och riskhantering.

Ett företag som avses i första stycket behöver inte lämna upplysningar enligt 6 kap. 1 §, om upplysningarna lämnas på annan plats i redovisningen. I sådant fall ska förvaltningsberättelsen för koncernen innehålla en hänvisning till den plats där uppgifterna har lämnats.

Paragrafen innehåller en uppräkningslista av de bestämmelser i 7 kap. som ska tillämpas av företag som omfattas av artikel 4 i den s.k. IAS-förordningen. I första stycket har införts en hänvisning till 3 kap. 10 b § samt hänvisningarna till 5 kap. ändrats.

8 kap. 3 §

Den skyldighet att offentliggöra årsredovisningen som följer av 6 kap. 2 § bokföringslagen (1999:1078) ska fullgöras på följande sätt. På samma sätt ska även revisionsberättelsen offentliggöras.

1. Aktiebolag

Bestyrkta kopior av handlingarna ska ha kommit in till registreringsmyndigheten inom en månad efter det att bolagsstämman fastställde balansräkningen och resultaträkningen.

På kopian av årsredovisningen ska en styrelseledamot eller den verkställande direktören teckna bevis om att balansräkningen och resultaträkningen har fastställts.

Uppgift ska också lämnas om fastställledagen. Beviset ska även innehålla uppgift om bolagsstämans beslut beträffande bolagets vinst eller förlust.

2. Ekonomiska föreningar

Kopior av handlingarna ska hållas tillgängliga för alla som är intresserade senast från en månad efter det att föreningsstämman fastställde balansräkningen och resultaträkningen. Efter särskilt föreläggande av registreringsmyndigheten ska bestyrkta kopior av handlingarna ges in dit. Sådant föreläggande ska utfärdas när någon begär det. Föreningar som enligt 1 kap. 3 § utgör *medelstora eller stora företag eller företag av allmänt intresse* och föreningar som är moderföretag i koncerner som enligt samma paragraf utgör *medelstora eller stora koncerner* är skyldiga att ge in handlingarna till registreringsmyndigheten även om något föreläggande inte har utfärdats. Handlingarna ska i dessa fall ha kommit in till myndigheten inom en månad från fastställelsebeslutet.

På kopian av årsredovisningen ska en styrelseledamot eller den verkställande direktören teckna bevis om att balansräkningen och resultaträkningen har fastställts.

Uppgift ska också lämnas om fastställledagen. Beviset ska även innehålla föreningsstämans beslut beträffande föreningens vinst eller förlust.

3. Handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare och grupperingar enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1082/2006.

Kopior av handlingarna ska ha kommit in till registreringsmyndigheten inom sex månader efter räkenskapsårets utgång.

4. Stiftelser

Kopior av handlingarna ska ha kommit in till registreringsmyndigheten inom sex månader efter räkenskapsårets utgång. Beträffande kollektivavtalsstiftelser samt stiftelser som avses i 9 kap. 10 § första stycket stiftelselagen (1994:1220) gäller i stället att bestyrkta kopior ska hållas tillgängliga för alla som är intresserade senast från sex månader efter räkenskapsårets utgång.

5. Övriga företag

Kopior av handlingarna ska hållas tillgängliga för alla som är intresserade senast från sex månader efter räkenskapsårets utgång. Efter särskilt föreläggande av registreringsmyndigheten ska bestyrkta kopior av handlingarna ges in dit. Sådant föreläggande ska utfärdas när någon begär det. Företag som är medelstora eller stora företag eller företag av allmänt

intresse och moderföretag i medelstora eller stora koncerner är skyldiga att ge in handlingarna till registreringsmyndigheten även om något föreläggande inte har meddelats. Handlingarna ska i dessa fall ha kommit in till myndigheten inom sex månader från räkenskapsårets utgång.

Med en bestyrkt kopia jämförs vid tillämpningen av denna lag ett elektroniskt original.

Paragrafen innehåller bestämmelser om hur årsredovisningar och revisionsberättelser ska offentliggöras. Bestämmelserna gör i några avseenden (se punkterna 2 och 5) skillnad på företag av olika kategorier. De har nu anpassats till den kategoriindelning som förslaget i övrigt innehåller och som har behandlats i avsnitt 4. Begreppet ”större företag” har sålunda bytts ut mot ”medelstora eller stora företag eller företag av allmänt intresse” och ”större koncerner” mot ”medelstora eller stora koncerner”. I sak torde detta inte medföra någon förändring.

8 kap. 15 §

Om ett företag publicerar sin årsredovisning i ofullständigt skick, ska det av publikationen framgå att den inte är fullständig. Det ska också anges om den fullständiga årsredovisningen har getts in till registreringsmyndigheten.

En årsredovisning får, när den publiceras i ofullständigt skick, inte åtföljas av revisionsberättelsen. Publikationen ska i stället innehålla revisorns uttalande om att den fullständiga årsredovisningen har upprättats enligt lag, liksom uppgift om anmärkningar enligt

1. 9 kap. 31, 33 och 34 §§ aktiebolagslagen (2005:551),

2. 8 kap. 13 § andra–fjärde styckena lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar,

3. 28–30 §§ revisionslagen (1999:1079), och

4. 4 kap. 11 § andra och tredje styckena stiftelselagen (1994:1220).

Om någon revisionsberättelse inte har lämnats, ska detta förhållande liksom skälen för det anges.

Trots bestämmelserna i andra stycket får en ofullständig årsredovisning publiceras tillsammans med revisionsberättelsen, om ofullständigheten består i att

1. upplysningar enligt 5 kap. 40 § har lämnats utan uppgift om fördelningen mellan kvinnor och män eller utan uppgift om fördelningen mellan olika länder, eller

2. uppgift enligt 5 kap. 41 § inte har lämnats.

Hänvisningarna i *fjärde stycket* har ändrats som en följd av de ändringar som har gjorts i 5 kap.

8 kap. 16 §

Detta kapitel tillämpas också på koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse med följande avvikelser:

1. Trots bestämmelserna i 3 § 2 och 5 är moderföretag alltid skyldiga att ge in koncernredovisningen och koncernrevisionsberättelsen till registreringsmyndigheten.

2. Trots bestämmelserna i 15 § andra stycket får en ofullständig koncernredovisning, förutom i fall som avses i 15 § fjärde stycket, publiceras tillsammans med koncernrevisionsberättelsen, om ofullständigheten består i att uppgifter som anges i 7 kap. 16 § och som är *av oväsentlig betydelse* med hänsyn till kravet på rättvisande bild har utelämnats.

Ändringarna i *punkten 2* motsvarar de ändringar som har gjorts i 7 kap. 16 §. Se författningskommentaren till den paragrafen.

Bilaga 1 (se författningsförslaget)

Bilaga 1 till ÅRL innehåller uppställningsformen för balansräkningen. I huvudsak överensstämmer den föreslagna uppställningsformen med den som framgår av ÅRL i dess hittills gällande lydelse. Utöver rena redaktionella förändringar och omnumreringar av vissa poster har följande förändringar i förhållande till tidigare lydelse gjorts.

Under rubriken *B I Immateriella anläggningstillgångar*, punkten 1 har hänvisningen till "forskningsarbeten" tagits bort. Under den aktuella posten ska därför redovisas endast balanserade utgifter för utvecklingsarbeten och liknande arbeten (jfr bilaga III till det nya direktivet). Ändringen har behandlats i avsnitt 7.2. Som framgår av avsnitt 7.5 innebär det nya direktivet även att medlemsstaterna måste begränsa företagets möjligheter att dela ut medel som svarar mot aktiverade utvecklingsutgifter. I förslaget åstadkoms detta genom införandet av ett krav på överföring av fria vinstmedel till en bunden fond, fonden för utvecklingsutgifter, se 4 kap. 2, 7 och 8 §§. Fondens storlek ska redovisas i balansräkningen, vilket framgår av balansräkningsschemat under rubriken *Eget kapital, avsättningar och skulder*.

Under rubriken *B III Finansiella anläggningstillgångar* har posterna anpassats till den föreslagna regleringen av gemensamt

styrda företag (jfr 1 kap. 5 a §) och det nya direktivets begrepp ägarintresse (i lagförslaget angivet som ”strategiskt andelsinnehav”, jfr 1 kap. 4 a §). Under *posterna 3 och 4, Andelar i och Fordringar på intresseföretag och gemensamt styrda företag* ska således redovisas andelar i och fordringar på såväl intresseföretag som gemensamt styrda företag. Under de nya *posterna 5 och 6* ska redovisas andelar i och fordringar på sådana företag som det redovisningsskyldiga företaget har ett strategiskt andelsinnehav i och som inte ska redovisas under *posterna 1–4*. Motsvarande förändringar har gjorts på skuldsidan av balansräkningen under rubriken *D Skulder* och *posterna 7 och 8*. Beträffande begreppen gemensamt styrda företag och strategiskt andelsinnehav, se utredningens överväganden i avsnitten 5.2 och 5.3.

Uppställningsformen för balansräkningen innehåller i ÅRL:s hittills gällande lydelse s.k. poster inom linjen. Som framgår av avsnitt 8.11 tillåter det nya direktivet inte att sådana ansvarsförbindelser och sådana ekonomiska åtaganden som inte ska redovisas i balansräkningen tas upp som ”poster inom linjen”. I utredningens förslag ska upplysningar om dessa istället lämnas i not, jfr 5 kap. 18 och 49 §§. Följaktligen har bestämmelserna om Poster inom linjen tagits bort från balansräkningsschemat.

Bilaga 2 (se författningsförslaget)

Bilaga 2 innehåller en av de uppställningsformer för resultaträkningen som ÅRL tillåter, rapportform med kostnadsslagsindelning. I huvudsak motsvarar förslaget uppställningsform den som framgår av ÅRL i dess hittills gällande lydelse. Utöver omnumrering av vissa poster har följande ändringar gjorts.

Av det föreslagna, liksom det hittills gällande, resultaträkningsschemat följer att intäkter från koncernföretag och intresseföretag ska särredovisas i resultaträkningen. Förslaget innebär att även intäkter från företag i vilka det redovisande företaget har ett strategiskt andelsinnehav (jfr 1 kap. 5 a §) ska redovisas under en särskild post. Förslaget innehåller därför en ny post, 13, *Intäkter från övriga företag i vilka strategiska andelsinnehav förekommer*. Om det är fråga om intäkterna avser ett dotterföretag eller ett intresseföretag, ska de dock alltid redovisas under *posterna 11* respektive *12*. Utredningens överväganden finns i avsnitt 7.7.

Tidigare krav på att extraordinära intäkter och kostnader ska specificeras i resultaträkningen har i det nya direktivet ersatts av ett

krav på att upplysningar om intäkter och kostnader av exceptionell storlek eller förekomst lämnas i not. Den nya regleringen i direktivet har föranlett dels ett nytt notupplysningskrav i 5 kap. 21 § i förslaget, dels ett borttagande av posterna Extraordinära intäkter och Extraordinära kostnader från uppställningsformerna för resultaträkningen. Utredningens överväganden finns i avsnitt 7.7.

Bilaga 3 (se författningsförslaget)

Bilagan innehåller den andra av de båda uppställningsformer för resultaträkningen som ÅRL tillåter, rapportform med funktionsindelning. I huvudsak motsvarar förslagets uppställningsform den som framgår av ÅRL i dess hittills gällande lydelse. Utöver omnumrering av vissa poster har samma ändringar gjorts som beträffande bilaga 2, se författningskommentaren till denna.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Denna lag träder i kraft den 20 juli 2015 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

Frågan om ikraftträdandet av de nya bestämmelserna har behandlats i avsnitt 16. Såsom där har konstaterats måste Sverige sätta i kraft de nya bestämmelserna senast den 20 juli 2015. Sverige kan emellertid föreskriva att bestämmelserna ska tillämpas först i fråga om räkenskapsår som inleds närmast efter utgången av år 2015. Utredningen har ansett att den möjligheten bör utnyttjas och har utformat ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna i enlighet med detta.

Ett företag som har kalenderåret som räkenskapsår ska alltså börja tillämpa de nya bestämmelserna vid upprättandet av års- och koncernredovisningarna för räkenskapsåret 2016, dvs. våren 2017. Ett företag som har räkenskapsår mellan 1 juli och 30 juni ska tillämpa de nya bestämmelserna i den års- eller koncernredovisning som ska upprättas hösten 2017.

Utredningen har övervägt om företagen bör ges möjlighet att tillämpa de nya bestämmelserna redan på tidigare årsredovisningar men har ansett att detta skulle försämra jämförbarheten mellan olika företag på ett olämpligt sätt. Ifråga om räkenskapsår som inleds före utgången av år 2015 ska alltså hittills gällande bestämmelser gälla.

Det har inte ansetts finnas något behov av övergångsbestämmelser som tar sikte på särskilda bestämmelser i förslaget. Utredningen har särskilt övervägt behovet av en övergångsbestämmelse till de nya bestämmelserna i 4 kap. 2 §, vilka innebär att ett aktiebolag eller en ekonomisk förening inte får aktivera egenupparbetade utvecklingsutgifter om det inte samtidigt överför motsvarande belopp till en bunden fond, fonden för utvecklingsutgifter. Såsom förslaget har utformats gäller detta dock enbart sådan aktivering som sker efter det att lagen har börjat tillämpas. Om företaget tidigare har aktiverat utgifter av detta slag, behöver det därför inte göra någon överföring till fonden för utvecklingsutgifter motsvarande dessa tidigare aktiverade utgifter. Någon särskild bestämmelse om detta har inte bedömts nödvändig. I andra avseenden kan de nya bestämmelserna bli tillämpliga på redovisning som anknyter till äldre förhållanden. I 4 kap. 4 § andra stycket finns en ny bestämmelse om avskrivning av vissa immateriella anläggningstillgångar. Denna är tillämplig även på tidigare redovisade tillgångar av detta slag. Det kan därför, när de nya bestämmelserna börjar tillämpas, bli nödvändigt att ompröva tillgångens avskrivningsperiod. I 4 kap. 5 § har tillkommit en ny bestämmelse om att tidigare nedskrivning av goodwill inte får återföras. Det kan här konstateras att hindret mot att återföra tidigare nedskrivning av goodwill gäller från det att företaget har börjat tillämpa det nya regelverket och det gäller då även nedskrivningar som har gjorts enligt äldre bestämmelser.

17.3 Förslaget till lag om ändring i lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag

1 kap. 2 §

När det i denna lag hänvisas till en bestämmelse i årsredovisningslagen (1995:1554) ska bestämmelsen tillämpas även om den anges gälla för aktiebolag, om inte annat särskilt föreskrivs.

Bestämmelser i årsredovisningslagen som ska tillämpas på *företag av allmänt intresse eller på koncerner som innehåller företag av allmänt intresse* ska tillämpas på kreditinstitut och värdepappersbolag som omfattas av denna lag, om inte annat särskilt föreskrivs.

Bestämmelser i årsredovisningslagen som gäller ekonomiska föreningar ska tillämpas på medlemsbanker och kreditmarknadsföreningar, om inte annat särskilt föreskrivs.

Om bestämmelsen i årsredovisningslagen hänvisar till en annan bestämmelse i årsredovisningslagen eller till årsredovisningslagen i dess helhet, ska även hänvisningen tillämpas, om inte annat följer av bestämmelserna i denna lag eller i föreskrifter som meddelats med stöd av denna lag.

ÅRKL är utformad så att flertalet bestämmelser i ÅRL, genom hänvisningar, är tillämpliga även på kreditinstitut och värdepappersbolag. I denna paragraf klargörs på vilket sätt bestämmelserna i ÅRL ska tillämpas av företag som omfattas av ÅRKL.

Utredningens förslag innebär en delvis ny struktur i ÅRL i vilken företag som är skyldiga att upprätta årsredovisning delas in i fyra kategorier, mindre, medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse. De särskilda regler som enligt ÅRL gäller för mindre och medelstora företag är emellertid inte tillämpliga på kreditinstitut och värdepappersbolag, eftersom dessa enligt utredningens förslag är att anse som företag av allmänt intresse. I den hittillsvarande lydelse av förevarande paragrafs *andra stycke* finns en bestämmelse som innebär att kreditinstitut och värdepappersbolag ska behandlas som större företag. Denna ersätts nu av en bestämmelse som innebär att kreditinstitut och värdepappersbolag ska behandlas som företag av allmänt intresse.

1 kap. 4 §

Följande bestämmelser i 1 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) ska tillämpas :

- 3 § första stycket 2 om definition av andelar,
- 3 a–3 c §§ om närstående parter,
- 4 § om vad som avses med koncern, moderföretag och dotterföretag,
- 4 a § om vad som avses med strategiska andelsinnehav,
- 5 § om vad som avses med intresseföretag,
- 5 a § om vad som avses med gemensamt styrda företag,
- 6 § om hänsynstagande till vissa rättigheter hos mellanman m.m., samt
- 7 § om skyldighet för moderföretag och dotterföretag att lämna varandra upplysningar.

Paragrafen innebär att angivna bestämmelser i ÅRL ska tillämpas på kreditinstitut och värdepappersbolag. Bestämmelserna har anpassats till utredningens förslag om att begreppen närstående parter, strategiskt andelsinnehav och gemensamt styrda företag ska definieras i 1 kap. ÅRL, se författningskommentarerna till dessa bestämmelser.

2 kap. 2 §

Följande bestämmelser om årsredovisningens innehåll i 2 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) ska tillämpas:

- 1 § om årsredovisningens delar,
- 2 § om överskådlighet och god redovisningssed,
- 3 § om rättvisande bild,
- 4 § om andra grundläggande redovisningsprinciper,
- 4 a § om oväsentliga avvikelser,
- 5 § om form och språk,
- 6 § om valuta, samt
- 7 § första och femte–sjunde styckena om årsredovisningens under-tecknande.

Paragrafen innehåller bestämmelser om att vissa uppräknade bestämmelser i 2 kap. ÅRL ska tillämpas av kreditinstitut och värdepappersbolag. Utredningen har föreslagit att det i 2 kap. ÅRL införs en ny paragraf, 2 kap. 4 a §, som kompletterar de bestämmelser i andra delar av lagen som ger uttryck för den väsentlighetsprincip som genomsyrar det nya redovisningsdirektivet, se även författningskommentaren till den paragrafen. Enligt det nya direktivet omfattas samtliga företag inom tillämpningsområdet för direktivet av denna väsentlighetsprincip, dvs. även företag som omfattas av ÅRKL. I förslaget till ny lydelse av ÅRKL har därför tagits in såväl hänvisningar till bestämmelser som ger möjlighet att avvika från ÅRL, när effekten av avvikelsen är oväsentlig (jfr 4 kap. 1 § och 5 kap. 1 §), som bestämmelser som ger möjlighet att göra oväsentliga avvikelser från regler som är specifika för ÅRKL (jfr 3 kap. 5 §, 4 kap. 7 § och 5 kap. 8 §). Motsvarande bestämmelser gäller även vid upprättande av koncernredovisning i enlighet med ÅRKL.

3 kap. 1 §

Balansräkningen *ska* upprättas enligt den uppställningsform som anges i bilaga 1 till denna lag. Resultaträkningen *ska* upprättas enligt den uppställningsform som anges i bilaga 2. Hänvisningar i denna lag till poster gäller poster i dessa uppställningsformer, om inte annat framgår.

Trots bestämmelserna i första stycket samt 2 och 3 §§ får kreditinstitut och värdepappersbolag som avses i tredje stycket dela upp posterna med hänsyn till deras karaktär och relativa likviditet, om det är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§ årsredovisningslagen (1995:1554).

Bestämmelserna i andra stycket gäller

1. företag som omfattas av en koncernredovisning som upprättas med tillämpning av de internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, och

2. andra företag vars *överlåtbara värdepapper* är upptagna till handel på en reglerad marknad.

Regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, Finansinspektionen får meddela föreskrifter om avvikande uppställningsformer för balansräkningen och resultaträkningen för värdepappersbolag, om avvikelserna är nödvändiga med hänsyn till dessa bolags särskilda verksamhetsinriktning.

I *tredje stycket* 2 har begreppet ”andelar eller skuldebrev” ändrats till ”överlåtbara värdepapper” för att uppnå bättre överensstämmelse med terminologin i det nya direktivet. Frågan har berörts i författningskommentaren till 1 kap. 3 § första stycket 4 ÅRL. Paragrafen har även genomgått språkliga förändringar.

3 kap. 2 §

Med beaktande av vad som föreskrivs i 3 § *ska* följande bestämmelser om balansräkningen och resultaträkningen i 3 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

- 1 § om balansräkningens innehåll,
- 2 § om resultaträkningens innehåll,
- 4 § första, *fjärde* och *femte* styckena om uppställning och sammanslagning av poster m.m.,
- 5 § första–tredje styckena om jämförelsetal,
- 5 a § om överkursfonden,
- 8 § om specificering av större periodiseringsposter,
- 9 § om avsättningar,
- 10 § om specificering av vissa större avsättningar, samt
- 13 § om *oväsentliga avvikelser*.

Paragrafen innehåller bestämmelser om att vissa bestämmelser i 3 kap. ÅRL om balansräkningen och resultaträkningen ska tillämpas av kreditinstitut och värdepappersbolag. Den nya styckesindelningen i 3 kap. 4 § ÅRL har föranlett ändrade hänvisningar i paragrafen. I paragrafen har även införts en hänvisning till 3 kap. 13 § ÅRL om oväsentliga avvikelser, se författningskommentaren till den bestämmelsen. Paragrafen har även genomgått språkliga förändringar.

Särskilda regler om sammanslagning av poster

3 kap. 3 §

De i 2 § angivna bestämmelserna i 3 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) ska tillämpas. Vad som sägs i 4 § femte stycket om sammanslagning av poster som föregås av arabiska siffror ska i stället gälla poster som föregås av små bokstäver.

I den hittills gällande lydelsen av paragrafen finns en bestämmelse som innebär att, utöver ställda säkerheter och ansvarsförbindelser, ska oåterkalleliga åtaganden som innebär risktagande anges som en post inom linjen. Möjligheterna till redovisning av poster inom linjen i balansräkningen har genom förslaget tagits bort och istället ska upplysningar om eventalförpliktelser, däribland oåterkalleliga åtaganden, lämnas i not, se 5 kap. 2 §. Också bestämmelsen om inom linjen-redovisning i förevarande paragraf har därför tagits bort. Utredningens överväganden finns i avsnitt 13.3.

Paragrafen har även genomgått språkliga förändringar. Vidare har den nya styckeindelningen i 3 kap. 4 § ÅRL föranlett en ändring i hänvisningen till den paragrafen.

Särskilda regler om indelningen av eget kapital

3 kap. 4 §

Utöver vad som följer av 1–3 §§ ska följande bestämmelser tillämpas beträffande indelningen av eget kapital:

1. I bankaktiebolag och andra aktiebolag som omfattas av denna lag ska eget kapital delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust. Under bundet eget kapital ska tas upp Aktiekapital, Uppskrivningsfond, Fond för utvecklingsutgifter, Reservfond och Kapitalandelsfond. Under fritt eget kapital ska tas upp fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust samt vinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas därvid upp som avdragsposter.

2. I sparbank ska eget kapital delas upp i fonder och vinst eller förlust för räkenskapsåret. Med fonder avses Grundfond, Uppskrivningsfond, Reservfond, Kapitalandelsfond, Fond för verkligt värde, Garantifond samt Fond för utvecklingsutgifter. Benämningen fond får inte användas för annat belopp i balansräkningen. Förlust för räkenskapsåret tas upp som avdragspost.

3. I medlemsbank och kreditmarknadsförening ska eget kapital delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust. Under bundet eget kapital ska tas upp Insatskapital, Uppskrivningsfond, Fond för

utvecklingsutgifter, Reservfond och Kapitalandelsfond. Medlemsinsatser och förlagsinsatser ska redovisas var för sig. Under fritt eget kapital ska tas upp fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust samt vinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas därvid upp som avdragsposter.

4. Aktiebolag, medlemsbanker och ekonomiska föreningar som omfattas av denna lag ska lämna närmare upplysningar om det belopp av fritt eget kapital som inte kan anses utdelningsbart med hänsyn till tillämpliga bestämmelser om kapitalskydd enligt rörelselagarna för kreditinstitut och värdepappersbolag, samt om de förhållanden som motiverar bedömningen.

5. Om en sparbank har bidrag till garantifonden i annan valuta än i redovisningsvalutan, ska dessa räknas om enligt växelkursen på balansdagen. Skillnaden mellan det omräknade beloppet och motsvarande belopp vid räkenskapsårets ingång, ska föras mot Andra fonder.

Paragrafen, som är ny, innehåller bl.a. bestämmelser om hur kreditinstituts och värdepappersbolags eget kapital ska delas upp på bundet och fritt eget kapital. Den motsvarar de bestämmelser som hittills har funnits i 5 kap. 4 § 3–7. Det har emellertid ansetts att bestämmelserna passar bättre in i 3 kap.

En nyhet i punkterna 1–3 är att också den s.k. fonden för utvecklingsutgifter ska anses såsom bundet eget kapital. Den frågan har behandlats i avsnitt 7.5.

Oväsentliga avvikelser

3 kap. 5 §

Kreditinstitut och värdepappersbolag får avvika från vad som föreskrivs i 1–4 §§ och i bilagorna 1 och 2 till lagen, om effekten av avvikelserna är oväsentlig.

Paragrafen är ny och ger uttryck för den ”väsentlighetsprincip” som har tagits in i det nya direktivet, jfr även författningskommentaren till 2 kap. 4 a § ÅRL. Såsom har framgått av avsnitt 6.4 följer det av artikel 6.1 j i det nya direktivet att direktivets krav vid uppställning i årsbokslutet inte behöver uppfyllas när följderna av att uppfylla dem är oväsentliga. Motsvarande gäller enligt förslaget även beträffande för ÅRKL specifika regler. Begreppet ”oväsentlig” är avsett att ha den innebörd som sägs i 2 kap. 4 a § ÅRL. Beträffande möjligheten att göra avsteg från 3 kap. 4 §, se kommentaren till 3 kap. 13 § ÅRL.

4 kap. 1 §

Med beaktande av vad som föreskrivs i 2 § ska följande bestämmelser om värderingen i 4 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

1 § första stycket och 2 § om vad som är anläggningstillgångar och omsättningstillgångar,

3 § om anskaffningsvärde för anläggningstillgångar,

4 § om avskrivning av anläggningstillgångar,

5 § om nedskrivning av anläggningstillgångar,

6 § om uppskrivning av anläggningstillgångar,

7 och 8 §§ om ianspråktagande av fonden för utvecklingsutgifter och uppskrivningsfonden,

9 § första–fjärde styckena om värdering av omsättningstillgångar,

10 § om värdering av pågående arbeten,

11 § om varulagrets anskaffningsvärde,

12 § om redovisning till bestämd mängd och fast värde,

13 a § om redovisning enligt kapitalandelsmetoden,

14 § om egna aktier,

14 a–14 d §§ om värdering av finansiella instrument,

14 e § om värdering av säkrade poster,

15 § om periodisering av vissa belopp vid upptagande av lån,

16 § om omräkning av förlagsinsatser, *samt*

17 § om oväsentliga avvikelser.

De grundläggande värderingsreglerna i 4 kap. ÅRL utgör utgångspunkten för värderingen av tillgångar, avsättningar och skulder även i kreditinstitut och värdepappersbolag. De ska tillämpas i den mån annat inte följer av ÅRKL eller föreskrifter som meddelas med stöd av lagen. För kommentarer till de lagändringar som har gjorts i 4 kap. 3–8, 11, och 14 b §§ ÅRL och den bestämmelse som har förts in i 4 kap. 17 § ÅRL hänvisas till författningskommentarerna till dessa bestämmelser.

4 kap. 3 §

Med finansiell anläggningstillgång förstås

1. *andelar i koncernföretag,*

2. *andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag,*

3. *strategiska andelsinnehav i övriga företag,*

4. värdepapper, och

5. annan tillgång än tillgång som ska tas upp i posterna Immateriella anläggningstillgångar (post 9) och Materiella tillgångar (post 10), allt

under förutsättning att tillgångarna är avsedda att stadigvarande innehas i den ordinarie verksamheten.

Paragrafen innehåller en definition av vad som enligt ÅRKL utgör finansiella anläggningstillgångar. Den motsvarar främst artikel 35.2 i bankredovisningsdirektivet. Där sägs att begreppet, när det gäller kreditinstitut, anses omfatta ägarintressen, aktier och andelar i anknutna företag samt värdepapper avsedda att varaktigt ingå i företagets normala verksamhet. Paragrafen har anpassats till utredningens förslag avseende begreppet ”strategiskt andelsinnehav”, (se 1 kap. 4 a § ÅRL), vilket motsvarar det i EU-direktiven använda begreppet ”ägarintresse”. Eftersom det nya direktivet inte utesluter att även gemensamt styrda företag redovisas som ägarintresse har det ansetts nödvändigt att även andelar i dessa företag, under förutsättning att de är avsedda att stadigvarande innehas i den ordinarie verksamheten, betraktas som finansiella anläggningstillgångar enligt ÅRKL. Vad som avses med gemensamt styrt företag framgår av 1 kap. 5 a § ÅRL (se även avsnitt 5.2). Punkterna 4 och 5 har endast genomgått redaktionella förändringar.

Oväsentliga avvikelser

4 kap. 7 §

Kreditinstitut och värdepappersbolag får avvika från vad som föreskrivs i 1–6 §§, om effekten av avvikelserna är oväsentlig.

Paragrafen är ny och ger uttryck för den ”väsentlighetsprincip” som har tagits in i det nya direktivet, jfr även författningskommentaren till 2 kap. 4 a § ÅRL. Såsom har framgått av avsnitt 6.4 följer det av artikel 6.1 j i det nya direktivet att direktivets krav vid värdering i årsbokslutet inte behöver uppfyllas när följderna av att uppfylla dem är oväsentliga. Motsvarande gäller enligt förslaget även beträffande för ÅRKL specifika regler. Begreppet ”oväsentlig” är avsett att tolkas så som sägs i 2 kap. 4 a § ÅRL.

Notupplysningar

5 kap. 1 §

Med beaktande av vad som föreskrivs i 2 §, ska följande bestämmelser om notupplysningar i 5 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

4 § om notupplysningarnas placering,

5 § om utelämnande av oväsentliga upplysningar,
6 § om värderings- och omräkningsprinciper,
7 § om avvikelser från principen om kvittningsförbud,
8 § om valuta,
10 § om jämförelsetal,
11 § om anläggningstillgångar,
12 § om goodwill,
13 § om finansiella instrument,
14 § om uppskrivningsfond,
15 § om fond för verkligt värde,
17 § om ställda säkerheter,
18 § om eventalförpliktelser,
20 § om lån till ledande befattningshavare,
21 § om intäkter och kostnader av exceptionell storlek eller förekomst,
22 § om anställda,
23 § om moderföretag,
24 § om händelser av väsentlig betydelse efter räkenskapsårets slut,
25 § om ytterligare upplysningar om anläggningstillgångar,
26 § om omsättningstillgångar,
27 § om ytterligare upplysningar om finansiella instrument,
29 och 30 §§ om uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag,
32 § om ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen,
33 § om ytterligare upplysningar om lån till ledande befattningshavare,
34 och 35 §§ om transaktioner med närstående,
36 § om konvertibla lån,
37 § om aktier,
38 § om förslag till förlust- och vinstdispositioner,
39 § om skatter,
40 § om ytterligare upplysningar om anställda,
41 § om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,
42 och 43 §§ om löner, andra ersättningar och sociala kostnader,
44 § om pensioner och liknande förmåner,
45 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,
46 § om suppleanter och vice verkställande direktör,
47 § om avtal om avgångsvederlag,
48 § om ytterligare upplysningar om moderföretag,
49 § om ytterligare upplysningar om ställda säkerheter,
51 § om ersättningar till revisor, samt
52 § om europabolag och europakooperativ.
Upplysningarna ska lämnas i noter.

Enligt 5 kap. 1 § ÅRKL i dess hittills gällande lydelse ska de tilläggsupplysningar som anges i paragrafen lämnas i noter eller i balansräkningen eller resultaträkningen. Enligt artikel 40 i bankredovisningsdirektivet ska artikel 43.1 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet (artiklarna 16–18 i det nya direktivet) tillämpas på de företag som omfattas av tillämpningsområdet för bankredovisningsdirektivet med de avvikelser som följer av det senare direktivet (artiklarna 37 och 40). Utredningen har redogjort för innehållet i artiklarna 16–18 i det nya direktivet i avsnitt 8. Det nya direktivet ger, beträffande det stora flertalet tilläggsupplysningar, inget utrymme för att lämna upplysningarna i själva balansräkningen eller resultaträkningen. Möjligheten att lämna tilläggsupplysningar som avses i förevarande paragraf i balansräkningen eller resultaträkningen har därför tagits bort och ersatts av bestämmelsen i *andra stycket* som innebär att upplysningarna alltid ska lämnas i not. Se även, beträffande notupplysningarnas placering, författningskommentaren till 5 kap. 4 § ÅRL.

Hänvisningarna till de upplysningskrav som är tillämpliga för kreditinstitut och värdepappersbolag har anpassats till de förändringar som utredningen föreslår i 5 kap. ÅRL. I fråga om de materiella förändringar som föreslås i upplysningskraven hänvisas till författningskommentaren till respektive paragraf i ÅRL. I den mån dessa paragrafer innebär materiella förändringar för företag som omfattas av ÅRL får förevarande paragraf till följd att motsvarande förändringar träffar även företag som omfattas av ÅRKL.

Enligt den hittills gällande lydelsen av ÅRKL ska panter och därmed jämförliga säkerheter, ansvarsförbindelser och åtaganden redovisas som poster inom linjen. I förslaget har dessa bestämmelser tagits bort och ersatts av *dels* hänvisningar i förevarande paragraf till upplysningskraven i 5 kap. 17, 18 och 49 §§ ÅRL om ställda säkerheter och eventalförpliktelser, *dels* kompletterande bestämmelser i 5 kap. 2 § 4 ÅRKL, se författningskommentarerna till dessa paragrafer.

Enligt den lydelse som paragrafens andra stycke hittills har haft ska företag som omfattas av ÅRKL vid tillämpningen av 5 kap. 20 och 22 §§ ÅRL anses som publika aktiebolag. Den särreglering som ÅRL hittills har innehållit avseende publika aktiebolag återfinns emellertid inte i förslaget, vilket sammanhänger med att publika aktiebolag enligt utredningens förslag alltid ska anses som företag av allmänt intresse. Bestämmelsen om att företag som omfattas av ÅRKL ska anses som publika aktiebolag har därför tagits bort.

Särskilda regler om notupplysningar

5 kap. 2 §

De i 1 § angivna bestämmelserna i 5 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) ska tillämpas med följande avvikelser:

1. Fråga om tillstånd enligt 30 § andra stycket att utelämna uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag prövas av Finansinspektionen.

2. Vid tillämpningen av 20 § andra stycket första meningen om lån till ledande befattningshavare får upplysning om huvudsakliga lånevillkor, räntesatser samt under räkenskapsåret återbetalda belopp utelämnas.

3. Uppgifter som ska lämnas enligt 43 § första stycket 2 om löner och ersättningar till anställda, ska även omfatta löner och ersättningar till delegater i bank.

4. Vid tillämpningen av 18 § ska upplysning lämnas särskilt om

a) accepterade och endosserade växlar,

b) garantier,

c) åtaganden som innebär risktagande, varvid åtaganden till följd av återköpstransaktioner ska anges särskilt, och

d) övriga eventualförpliktelser.

Bestämmelserna i *punkterna 1–3* i paragrafen är oförändrade i sak. Den nya paragrafindelningen i 5 kap. ÅRL har emellertid föranlett ändrade paragrafhänvisningar.

Punkten 4 är ny och innebär, i förhållande till de upplysningar som ska lämnas om eventualförpliktelser enligt 5 kap. 18 § ÅRL, ett krav på mer detaljerade upplysningar för kreditinstitut och värdepappersbolag, se även författningskommentaren till 5 kap. 1 § ÅRKL. Bestämmelsen ersätter, tillsammans med 5 kap. 18 § ÅRL, de bestämmelser som hittills har funnits i 3 kap. 3 § 2 ÅRKL och i bilaga 1 till ÅRKL i dess hittills gällande lydelse om ansvarsförbindelser ska redovisas ”inom linjen”. Utredningens överväganden finns i avsnitt 13.3.

Särskilda regler om övriga upplysningar

5 kap. 2 a §

Utöver vad som följer av övriga bestämmelser i denna lag ska årsredovisningen innehålla de upplysningar som anges i 3–6 §§ nedan. Upplysningarna ska lämnas i noter. Om det inte står i strid med kravet på överskådlighet, får upplysningarna i stället lämnas i balansräkningen eller resultaträkningen.

Utgångspunkten i ÅRKL, i dess hittills gällande lydelse, är att tilläggsupplysningar ska lämnas i not men att de får tas in i balans- och resultaträkningarna om det inte står i strid med kravet på överskådlighet. Bakgrunden till förevarande paragraf, som i lagens hittills gällande lydelse återfinns i 5 kap. 1 §, är att såväl bankredovisningsdirektivet som det fjärde bolagsrättsliga direktivet tillåter en sådan valmöjlighet för företagen. Som utredningen har redogjort för i avsnitt 8 har denna valmöjlighet begränsats i det nya redovisningsdirektivet och istället ska upplysningarna, med vissa undantag, alltid lämnas i not. Mot den bakgrunden innebär utredningens förslag, beträffande de upplysningar som ska lämnas enligt ÅRL, att dessa alltid måste lämnas i notform, jfr även 5 kap. 1 och 2 §§ ÅRKL. Enligt såväl bankredovisningsdirektivet som ÅRKL ska dock kreditinstitut och värdepappersbolag lämna ytterligare upplysningar som går utöver vad ÅRL och det nya direktivet kräver, 5 kap. 3–6 §§ ÅRKL. Enligt bankredovisningsdirektivet får dessa lämnas antingen i not eller i balans- och resultaträkningarna. Något hinder mot att bibehålla företagets nuvarande valmöjlighet beträffande nu aktuella krav på upplysningar torde därför inte finnas. Det har ansetts att beträffande de särskilda upplysningar som ska lämnas enligt ÅRKL bör möjligheten att välja mellan redovisning i not eller i balans- eller resultaträkningen behållas för kreditinstituten och värdepappersbolagen.

Bestämmelserna innebär således att de upplysningar som ska lämnas enligt 5 kap. 1 och 2 §§ alltid ska lämnas i not och att de upplysningar som ska lämnas enligt 3–6 §§ får lämnas i not eller, om det inte strider mot kravet på överskådlighet, i balans- eller resultaträkningen.

Upplysningar om skulder

5 kap. 4 §

Utöver vad som följer av 1 § ska följande *upplysningar* lämnas om skulder:

1. För varje efterställd skuld som uppgår till mer än tio procent av samtliga efterställda skulder, ska *upplysning* lämnas om lånebelopp, lånevaluta, räntesats, förfalldag, omständigheter som kan medföra förtida återbetalning, efterställningsvillkoren samt förutsättningar och villkor för betalning på förfalldagen eller för konvertering. Vidare ska sammanfattande *upplysningar* lämnas om vilka regler som gäller för övriga efterställda skulder.

2. Större belopp i posten Övriga skulder (post 4) ska specificeras till sin storlek och art.

Paragrafen har hittills innehållit bestämmelser om uppdelningen av eget kapital (punkterna 3–7). Dessa bestämmelser har i förslaget flyttats till 3 kap. 4 §, se författningskommentaren till den paragrafen. Övriga bestämmelser i paragrafen har endast genomgått redaktionella förändringar.

Upplysningar om koncernföretag och vissa andra företag

5 kap. 6 §

Utöver vad som följer av 1 § ska följande *upplysning* lämnas om *koncernföretag, intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag i vilka strategiska andelsinnehav förekommer*.

1. För var och en av tillgångsposterna Belåningsbara statsskuldförbindelser m.m. (post 2), Utlåning till kreditinstitut (post 3), Utlåning till allmänheten (post 4) och Obligationer och andra räntebärande värdepapper (post 5) ska *upplysning* lämnas om de fordringar som avser intresseföretag, *gemensamt styrda företag och övriga företag i vilka strategiska andelsinnehav förekommer samt* om de fordringar som avser koncernföretag.

2. För var och en av skuldposterna Skulder till kreditinstitut (post 1), In- och upplåning från allmänheten (post 2), Emitterade värdepapper m.m. (post 3) och Efterställda skulder (post 7) ska *upplysning* lämnas om de skulder som avser intresseföretag, *gemensamt styrda företag och övriga företag i vilka strategiska andelsinnehav förekommer samt* om de skulder som avser koncernföretag.

3. *Upplysning* om efterställda tillgångar avseende intresseföretag, *gemensamt styrda företag och övriga företag i vilka strategiska andelsinnehav förekommer samt* koncernföretag ska lämnas särskilt för varje tillgångspost.

Punkterna 1 och 2 följer av artikel 5 i bankredovisningsdirektivet. I direktivet talas om att uppgifter om de fordrings- och skuldposter som anges i paragrafen ska lämnas *dels* om anknutna företag, dvs. koncernföretag, *dels* om företag som det redovisningsskyldiga företaget har ägarintressen i. *Punkten 3* följer av artikel 6 i bankredovisningsdirektivet.

Bestämmelserna har nu anpassats till utredningens förslag till definition av begreppet ”strategiskt andelsinnehav” (i direktivet

benämnt "ägarintresse"). Det är därmed fråga om samma slag av ändringar som i 4 kap. 3 §.

Paragrafen har även genomgått vissa språkliga förändringar.

Oväsentliga avvikelser

5 kap. 8 §

Kreditinstitut och värdepappersbolag får avvika från vad som föreskrivs i 1–7 §§, om effekten av avvikelsen är oväsentlig.

Paragrafen är ny och ger uttryck för den "väsentlighetsprincip" som har tagits in i det nya direktivet, jfr även författningskommentaren till 2 kap. 4 a § ÅRL. Såsom har framgått av avsnitt 6.4 följer det av artikel 6.1 j i det nya direktivet att direktivets krav på upplysningar inte behöver uppfyllas om de berörda uppgifterna är oväsentliga. Motsvarande gäller enligt förslaget även beträffande för ÅRFL specifika regler. Begreppet "oväsentlig" är avsett att tolkas på samma sätt som sägs i 2 kap. 4 a § ÅRL.

6 kap. 1 §

Följande bestämmelser i 6 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) ska tillämpas:

- 1 § första–fjärde styckena om förvaltningsberättelsens innehåll,
- 2 § om förslag till dispositioner av vinst eller förlust m.m.,
- 2 a § om vissa upplysningar i förvaltningsberättelsen i aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,
- 3 § första stycket om vissa upplysningar om ekonomiska föreningar, samt
- 5 § om *kassaflödesanalys*.

Bankaktiebolag, kreditmarknadsbolag och värdepappersbolag, vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige, ska även tillämpa 6 kap. 1 a § årsredovisningslagen om förvaltningsberättelsens innehåll.

Bankaktiebolag, kreditmarknadsbolag och värdepappersbolag, vars *överlåtbara värdepapper* är upptagna till handel på en reglerad marknad, ska även tillämpa 6 kap. 6–9 §§ årsredovisningslagen om bolagsstyrningsrapport.

Den föreslagna lydelsen av 6 kap. 5 § ÅRL, till vilken hänvisning görs i *första stycket* av förevarande paragraf, överensstämmer med det förslag som regeringen har lämnat genom prop. 2013/14:86.

Tredje stycket som ställer krav på att vissa företag ska upprätta bolagsstyrningsrapport har genomgått samma förändringar som 6 kap. 6 § första stycket ÅRL, se författningskommentaren till den bestämmelsen.

7 kap. 2 §

Med beaktande av vad som föreskrivs i 3 § ska följande bestämmelser om koncernredovisning i 7 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

4 § om koncernredovisningens delar,

5 § om dotterföretag som ska omfattas av koncernredovisningen,

6 § om överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild,

7 § andra stycket om valuta,

8 § första meningen om allmänna krav på koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen,

9 § om *innehav utan bestämmande inflytande*,

10 § om balansdag,

12 § om enhetliga principer för koncernredovisningen och årsredovisningen,

13 § om elimineringar mellan koncernföretag,

15 § om förändringar i koncernens sammansättning,

16 och 17 §§ om uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag,

18–22 a §§ om hur dotterföretag ska räknas in i koncernredovisningen,

25–30 §§ om hur andelar i intresseföretag och vissa andra företag ska räknas in i koncernredovisningen, och

31 § andra och tredje styckena om koncernens system för intern kontroll och riskhantering.

Av paragrafen framgår att företag som upprättar koncernredovisning enligt ÅRKL därvid ska tillämpa ett antal uppräknade paragrafer i 7 kap. ÅRL. Flera av dessa har ändrats eller fått ändrad paragrafbeteckning. För kommentarer till de ändringar som har gjorts i 7 kap. 5, 7–9, 10, 12–13, 15–18, 22 och 25 §§ ÅRL kan hänvisas till författningskommentarerna till dessa bestämmelser. Förslaget innebär att bestämmelserna i 7 kap. 23 § ÅRL om konsolidering genom den s.k. poolningsmetoden upphävs (se avsnitt 10.4.2). Hänvisningen till 7 kap. 23 § har därför tagits bort.

7 kap. 4 §

För koncernredovisningen gäller i tillämpliga delar

1. de allmänna bestämmelserna om årsredovisningen i 2 kap. 2 §, med undantag för hänvisningarna till 2 kap. 1–3 §§ årsredovisningslagen (1995:1554),

2. bestämmelserna om balansräkning och resultaträkning i 3 kap., med det tillägget att vad som avsatts till kapitalandelsfonden ska tas upp som bundet kapital under Andra fonder (post 12) i koncernbalansräkningen,

3. bestämmelserna om värderingsregler i 4 kap.,

4. bestämmelserna om tilläggsupplysningar i 5 kap., med undantag för 2 § 1 och hänvisningarna till 5 kap. 23, 29, 30 och 47 §§ årsredovisningslagen, samt

5. bestämmelserna om förvaltningsberättelse och *kassaflödesanalys* i 6 kap. 1 § första stycket, med undantag för hänvisningen till 6 kap. 2 och 3 §§ årsredovisningslagen.

Trots vad som följer av första stycket 4 får uppgifter enligt 5 kap. 42 § tredje stycket tredje meningen och 5 kap. 43 § andra stycket tredje meningen årsredovisningslagen utelämnas i fråga om dotterföretag. Vid tillämpningen av dessa bestämmelser ska dock de lämnade uppgifterna innefatta även löner och andra förmåner från koncernföretag.

Bestämmelserna i *första stycket 4* och *andra stycket* är oförändrade i sak. Den nya paragrafindelningen i 5 kap. ÅRL har emellertid för-
anlett ändrade paragrafhänvisningar. Den föreslagna lydelsen av 6 kap. 1 § ÅRL, till vilken hänvisning görs i *första stycket 5* av förevarande paragraf, överensstämmer med det förslag som regeringen har lämnat genom prop. 2013/14:86.

7 kap. 6 a §

Ett moderföretag behöver inte upprätta koncernredovisning, om moderföretagets samtliga dotterföretag är av *oväsentlig* betydelse med hänsyn till kravet i 7 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554) på rättvisande bild. Koncernredovisning ska dock upprättas, om två eller flera dotterföretag tillsammans är av *mer än oväsentlig betydelse*.

Ett moderföretag behöver heller inte upprätta koncernredovisning om moderföretagets samtliga dotterföretag av skäl som anges i 7 kap. 5 § tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554) inte ska omfattas av en koncernredovisning.

För en kommentar till ändringen i *första stycket* och den nya bestämmelsen i *andra stycket* hänvisas till författningskommentarerna till 7 kap. 3 a och 5 §§ ÅRL.

7 kap. 7 §

Företag som avses i 1 § och som omfattas av artikel 4 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder ska tillämpa enbart följande bestämmelser i detta kapitel:

1. 1 § om skyldighet att upprätta koncernredovisning och i vissa fall kapitaltäckningsanalys,

2. 2 § vad gäller hänvisningen till

a) 7 kap. 4 § första stycket 4 årsredovisningslagen (1995:1554) om förvaltningsberättelse,

b) 7 kap. 12 § första stycket samma lag om enhetliga värderingsprinciper,

c) 7 kap. 31 § andra och tredje styckena samma lag om koncernens system för intern kontroll och riskhantering,

3. 4 § vad gäller hänvisningarna till

a) 2 kap. 2 § denna lag, i den del paragrafen hänvisar till årsredovisningslagens bestämmelser i 2 kap. 5 § om språk och form samt 2 kap. 7 § om undertecknande,

b) 3 kap. 4 § 1–4 denna lag om indelning av eget kapital,

c) 5 kap. 1 § denna lag, i den del paragrafen hänvisar till följande bestämmelser i 5 kap. årsredovisningslagen:

- 20 § om lån till ledande befattningshavare,

- 22 § om medelantalet anställda under räkenskapsåret,

- 33 § om ytterligare upplysningar om lån till ledande befattningshavare,

- 40 § om ytterligare upplysningar om anställda,

- 41 § om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,

- 43 § första stycket 1 samt andra och tredje styckena om löner, ersättningar och sociala kostnader,

- 44 § om pensioner och liknande förmåner,

- 45 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,

- 46 § om suppleanter och vice verkställande direktör,

- 47 § om avtal om avgångsvederlag, och

- 51 § om ersättningar till revisor.

d) 5 kap. 2 § 2 denna lag med särskilda regler om tilläggsupplysningar,

e) 6 kap. 1 § denna lag, i den del paragrafen hänvisar till 6 kap. 1 § första–tredje styckena årsredovisningslagen om förvaltningsberättelsens

innehåll och till 6 kap. 2 a § årsredovisningslagen om vissa upplysningar i förvaltningsberättelsen,

f) 6 kap. 2 § denna lag om särskilda upplysningar i förvaltningsberättelsen, samt

4. 5–6 a §§ om när koncernredovisning inte behöver upprättas.

Företaget behöver inte lämna upplysningar enligt 6 kap. 1 § om upplysningarna lämnas på annan plats i redovisningen. I sådant fall ska förvaltningsberättelsen innehålla en hänvisning till den plats där uppgifterna har lämnats.

Paragrafen är oförändrad i sak. Den nya paragrafindelningen i lagen och i 5 kap. ÅRL har emellertid gjort det nödvändigt att ändra paragrafhänvisningarna och att numrera om vissa punkter i paragrafen.

Bilaga 1 (se författningsförslaget)

Bilaga 1 till ÅRKL innehåller lagens uppställningsform för balansräkningen. I huvudsak överensstämmer den föreslagna uppställningsformen med den som finns i ÅRKL i dess hittills gällande lydelse. Utöver rena redaktionella förändringar och omnumreringar av vissa poster har följande förändringar i förhållande till tidigare lydelse gjorts.

Under rubriken Tillgångar har posterna anpassats till den föreslagna regleringen av gemensamt styrda företag (jfr 1 kap. 5 a § ÅRL) och det nya begreppet strategiskt andelsinnehav (jfr 1 kap. 4 a § ÅRL, i direktivet betecknat som "ägarintresse"). Under posten 7, Aktier och andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag ska således redovisas aktier och andelar i såväl intresseföretag som gemensamt styrda företag. Under den nya posten 9 ska redovisas aktier och andelar i sådana företag som det redovisningsskyldiga företaget har ett strategiskt andelsinnehav i och som inte ska redovisas under posterna 7–8. Beträffande begreppen gemensamt styrda företag och strategiskt andelsinnehav, se avsnitten 5.2 och 5.3.

Som framgår av avsnitt 7.5 innebär artikel 12.11 i det nya direktivet att medlemsstaterna måste begränsa företagens möjligheter att dela ut medel som svarar mot aktiverade utvecklingsutgifter. I förslaget åstadkoms detta genom införandet av ett krav på överföring av fritt eget kapital till en bunden fond, fonden för utvecklingsutgifter, se 4 kap. 2 och 6–8 §§ ÅRL. Fondens storlek ska redovisas i balansräkningen, vilket framgår av balansräknings-schemat under rubriken Skulder, avsättningar och eget kapital.

Uppställningsformen för balansräkningen innehåller i lagens hittills gällande lydelse s.k. poster inom linjen. Som framgår av avsnitt 8.11 tillåter det nya direktivet inte att sådana ansvarsförbindelser och sådana ekonomiska åtaganden som inte ska redovisas i balansräkningen tas upp som "poster inom linjen". Enligt utredningens förslag ska upplysningar om dessa istället lämnas i not, jfr 5 kap. 17, 18 och 49 §§ ÅRL samt 5 kap. 2 § 4 ÅRKL. Följaktligen har bestämmelserna om Poster inom linjen tagits bort från balansräkningsschemat. Utredningens överväganden finns i avsnitt 13.3.

Bilaga 2 (se författningsförslaget)

Bilaga 2 innehåller lagens uppställningsform för resultaträkningen. I huvudsak motsvarar uppställningsformen den som framgår av ÅRKL i dess hittills gällande lydelse. Utöver omnumrering av vissa poster har följande ändring gjorts.

Tidigare krav på att extraordinära intäkter och kostnader ska specificeras i resultaträkningen har i det nya direktivet ersatts av ett krav på att upplysningar om intäkter och kostnader av exceptionell storlek eller förekomst lämnas i not. Den nya regleringen i direktivet har föranlett *dels* ett nytt notupplysningskrav i 5 kap. 21 § ÅRL i förslaget, *dels* ett borttagande av posterna Extraordinära intäkter och Extraordinära kostnader från uppställningsformerna för resultaträkningen i ÅRL. Motsvarande ändringar har gjorts beträffande ÅRKL. Utredningens överväganden finns i avsnitten 7.7 och 13.2.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

De nya reglerna ska, i enlighet med vad som föreslås beträffande ÅRL, träda i kraft den 20 juli 2015 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

17.4 Förslaget till lag om ändring i lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag

1 kap. 2 §

När det i denna lag hänvisas till en bestämmelse i årsredovisningslagen (1995:1554) ska bestämmelsen tillämpas även om den anges gälla för aktiebolag, om inte annat särskilt föreskrivs.

Bestämmelser i årsredovisningslagen som ska tillämpas på *företag av allmänt intresse eller på koncerner som innehåller företag av allmänt intresse* ska tillämpas på försäkringsföretag som omfattas av denna lag, om inte annat särskilt föreskrivs.

Bestämmelser i årsredovisningslagen som gäller ekonomiska föreningar ska tillämpas på ömsesidiga försäkringsbolag och försäkringsföreningar, om inte annat särskilt föreskrivs.

Om bestämmelsen i årsredovisningslagen hänvisar till en annan bestämmelse i årsredovisningslagen eller till årsredovisningslagen i dess helhet, ska även hänvisningen tillämpas, om inte annat följer av bestämmelserna i denna lag eller föreskrifter som meddelats med stöd av denna lag.

ÅRFL är utformad så att flertalet bestämmelser i ÅRL, genom hänvisningar görs tillämpliga även på kreditinstitut och värdepappersbolag. I paragrafen klargörs på vilket sätt bestämmelserna i ÅRL skall tillämpas av företag som omfattas av ÅRFL. Utredningens förslag innebär en delvis ny struktur i ÅRL i vilken företag som är skyldiga att upprätta årsredovisning delas in i fyra kategorier, mindre, medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse. Uppdelningen har sin största betydelse vad gäller ett företags skyldighet att lämna notupplysningar. De särskilda regler som enligt ÅRL gäller för mindre och medelstora företag är emellertid inte tillämpliga på försäkringsföretag och värdepappersbolag, eftersom dessa enligt utredningens förslag är att anse som företag av allmänt intresse. I den hittillsvarande lydelse av förevarande paragrafs andra stycke finns en bestämmelse som går ut på att försäkringsföretag ska behandlas som större företag. För att behålla en motsvarande ordning för de företag som tillämpar ÅRFL ersätts denna nu av en bestämmelse som innebär att försäkringsföretag ska behandlas som företag av allmänt intresse.

1 kap. 3 §

Följande bestämmelser i 1 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) ska tillämpas:

- 3 § första stycket 2 om definition av andelar,
- 3 a–3 c §§ om vad som avses med närstående parter,
- 4 § om vad som avses med koncern, moderföretag och dotterföretag,
- 4 a § om vad som avses med strategiska andelsinnehav,
- 5 § om vad som avses med intresseföretag,
- 5 a § om vad som avses med gemensamt styrda företag,
- 6 § om hänsynstagande till vissa rättigheter hos mellanman m.m., samt
- 7 § om skyldighet för moderföretag och dotterföretag att lämna varandra upplysningar.

Paragrafen innebär att angivna bestämmelser i ÅRL ska tillämpas på försäkringsföretag. Bestämmelserna har anpassats till utredningens förslag om att närstående parter, strategiskt andelsinnehav och gemensamt styrda företag ska definieras i 1 kap. ÅRL, se författningskommentarerna till dessa bestämmelser.

2 kap. 2 §

Följande bestämmelser om årsredovisningens innehåll i 2 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) ska tillämpas:

- 1 § första stycket om årsredovisningens delar,
- 2 § om överskådlighet och god redovisningssed,
- 3 § om rättvisande bild,
- 4 § om andra grundläggande redovisningsprinciper,
- 4 a § om oväsentliga avvikelser,
- 5 § om form och språk,
- 6 § om valuta, samt
- 7 § första och femte–sjunde styckena om årsredovisningens under-tecknande.

Paragrafen innehåller bestämmelser om att vissa grundläggande bestämmelser om årsredovisning i 2 kap. ÅRL ska tillämpas av försäkringsföretag. Utredningen har föreslagit att det i 2 kap. 4 a § ÅRL införs en bestämmelse som ger uttryck för den princip om väsentlighet som genomsyrar det nya redovisningsdirektivet, se även författningskommentaren till den paragrafen. Enligt det nya direktivet omfattas samtliga företag inom tillämpningsområdet för direktivet av denna väsentlighetsprincip, dvs. även företag som omfattas av ÅRFL. I förslaget till ny lydelse av ÅRFL har därför

tagits in såväl hänvisningar till bestämmelser som ger möjlighet till oväsentliga avvikelser från ÅRL, jfr 4 kap. 1 § och 5 kap. 1 § ÅRFL, som bestämmelser som ger möjlighet till oväsentliga avvikelser från regler som är specifika för ÅRFL, jfr 3 kap. 6 §, 4 kap. 10 § och 5 kap. 7 §. Motsvarande bestämmelser gäller även vid upprättande av koncernredovisning i enlighet med ÅRFL.

3 kap. 2 §

Med beaktande av det som föreskrivs i 3 § ska följande bestämmelser om balansräkningen och resultaträkningen i 3 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

- 1 § om balansräkningens innehåll,
- 2 § om resultaträkningens innehåll,
- 4 § första, *fyärde* och *femte* styckena om uppställning och sammanslagning av poster m.m.,
- 5 § första–tredje styckena om jämförelsetal,
- 5 a § om överkursfonden,
- 6 § första stycket om fordran på insatser,
- 8 § om specificering av större periodiseringsposter,
- 9 § om avsättningar,
- 10 § om specificering av vissa större avsättningar, *samt*
- 13 § om *oväsentliga avvikelser*.

Paragrafen innehåller bestämmelser om att vissa bestämmelser i 3 kap. ÅRL om balansräkningen och resultaträkningen ska tillämpas av försäkringsföretag. Den nya styckesindelningen i 3 kap. 4 § ÅRL har föranlett ändrade hänvisningar i paragrafen. I paragrafen har även införts en hänvisning till 3 kap. 13 § ÅRL om oväsentliga avvikelser, se författningskommentaren till den bestämmelsen. Paragrafen har även genomgått språkliga förändringar.

Särskilda regler om sammanslagning av poster

3 kap. 3 §

De i 2 § angivna bestämmelserna i 3 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) ska tillämpas. Vad som sägs i 4 § *femte* stycket om sammanslagning av poster som föregås av arabiska siffror gäller inte för posterna upptagna i schemat för resultaträkningen i bilaga 2 eller för sådana poster i balansräkningen som ska tas upp under Placeringsstillgångar för vilka livförsäkringstagaren bär placeringsrisk (D), Återförsäkrares andel av försäkringstekniska avsättningar (E) eller Försäkringstekniska avsättningar (DD och EE).

Den nya styckesindelningen i 3 kap. 4 § ÅRL har föranlett en ändring i hänvisningen till den paragrafen. Tidigare punktindelning i paragrafen har även tagits bort.

I paragrafen har hittills funnits en bestämmelse (i punkten 2) som innebär att, utöver ställda säkerheter och ansvarsförbindelser, även oåterkalleliga åtaganden som innebär risktagande ska anges som en post inom linjen. Möjligheterna till redovisning av poster inom linjen i balansräkningen har i förslaget tagits bort och istället ska upplysningar om eventalförpliktelser, däribland oåterkalleliga åtaganden, lämnas i not, se 5 kap. 2 §. Också bestämmelsen om inom linjen-redovisning i förevarande paragraf har därför tagits bort. Förslaget innebär även att upplysningar om ställda säkerheter ska lämnas i not, se närmare om detta författningskommentarerna till 5 kap. 1 och 2 §§ ÅRKL. Utredningens överväganden finns i avsnitt 13.3. Paragrafen har även genomgått språkliga förändringar.

3 kap. 4 §

Förpliktelse som uppkommit till följd av försäkringsavtal behöver inte tas upp som *eventalförpliktelse*.

Enligt paragrafen behöver försäkringsföretag inte ta upp förpliktelse som uppkommit till följd av försäkringsavtal som eventalförpliktelse (jfr artikel 7 i försäkringsredovisningsdirektivet). Detta innebär ett undantag från vad som sägs i 5 kap. 18 § ÅRL.

Ändringen i paragrafen innebär att uttrycket "ansvarsförbindelse eller åtagande" har bytts ut mot "eventalförpliktelse". Den sammanhänger med den ändrade terminologin i 5 kap. 18 § och är inte avsedd att innebära någon ändring i sak.

Särskilda regler om indelningen av eget kapital

3 kap. 5 §

Utöver det som följer av 1–3 §§ ska följande uppgifter lämnas om eget kapital:

1. I livförsäkringsföretag som inte får dela ut vinst ska som bundet eget kapital tas upp Aktiekapital, Garantikapital, Verksamhetskapital, Överkursfond, Förlagsinsatser, Konsolideringsfond, Kapitalandelsfond, Fond för verkligt värde, Fond för utvecklingsutgifter och vinst eller förlust för räkenskapsåret. Förlust för räkenskapsåret tas därvid upp som avdragspost.

2. I livförsäkringsföretag som får dela ut vinst ska eget kapital delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust. Under bundet eget kapital ska tas upp Aktiekapital, Garantikapital, Verksamhetskapital, Förlagsinsatser, Uppskrivningsfond, Reservfond, Kapitalandelsfond, Fond för verkligt värde och Fond för utvecklingsutgifter. Under fritt eget kapital eller ansamlad förlust ska tas upp fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust samt vinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas därvid upp som avdragsposter.

3. I skadeförsäkringsföretag ska eget kapital delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust. Under bundet eget kapital ska tas upp Aktiekapital, Garantikapital, Verksamhetskapital, Förlagsinsatser, Uppskrivningsfond, Reservfond, Kapitalandelsfond och Fond för utvecklingsutgifter. Under fritt eget kapital eller ansamlad förlust ska tas upp fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust samt vinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas därvid upp som avdragsposter.

Paragrafen, som är ny, innehåller bl.a. bestämmelser om hur eget kapital ska delas upp på bundet och fritt eget kapital av försäkringsföretag som omfattas av ÅRFL. Den motsvarar de bestämmelser som hittills har funnits i 5 kap. 4 § 1–3.

En nyhet i paragrafen är att den omnämner även den s.k. fonden för utvecklingsutgifter ska anses såsom bundet eget kapital. Den frågan har behandlats i avsnitt 7.5.

Oväsentliga avvikelser

3 kap. 6 §

Försäkringsföretag får avvika från vad som föreskrivs i 1–5 §§ och i bilagorna 1 och 2 till lagen, om effekten av avvikelserna är oväsentlig.

Paragrafen är ny och ger uttryck för den ”väsentlighetsprincip” som har tagits in i det nya direktivet, jfr även författningskommentaren till 2 kap. 4 a § ÅRL. Begreppet ”oväsentlig” är avsett att tolkas så som sägs i 2 kap. 4 a § ÅRL. Ett företag får med stöd av paragrafen göra avvikelser från vad som föreskrivs i samtliga bestämmelser i 3 kap. samt i lagens uppställningsformer för balans- och resultaträkningarna. Se 3 kap. 5 § ÅRL.

4 kap. 1 §

Med beaktande av vad som föreskrivs i 2 § ska följande bestämmelser om värderingen i 4 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

- 2 § om immateriella anläggningstillgångar,
- 3 § om anskaffningsvärde för anläggningstillgångar,
- 4 § om avskrivning av anläggningstillgångar,
- 5 § om nedskrivning av anläggningstillgångar,
- 6 § om uppskrivning av anläggningstillgångar,
- 7 och 8 §§ om ianspråktagande av fonden för utvecklingsutgifter och uppskrivningsfonden,*
- 9 § första–fjärde styckena om värdering av omsättningstillgångar,
- 10 § om värdering av pågående arbeten,
- 11 § om varulagrets anskaffningsvärde,
- 12 § om redovisning till bestämd mängd och fast värde,
- 13 § om omräkning av fordringar och skulder i utländsk valuta,
- 13 a § om redovisning enligt kapitalandelsmetoden,
- 14 § om egna aktier,
- 14 a–14 d §§ om värdering av finansiella instrument,
- 14 e § om värdering av säkrade poster, samt
- 15 § om periodisering av vissa belopp vid upptagande av lån, *samt*
- 17 § om oväsentliga avvikelser.*

Värderingsreglerna i 4 kap. ÅRL utgör utgångspunkten för värderingen av tillgångar, avsättningar och skulder även i försäkringsföretag. De ska tillämpas i den mån annat inte följer av ÅRFL eller föreskrifter som meddelas med stöd av lagen. Ändringarna i förevarande paragraf är föranledda av de ändringar som i förslaget har gjorts i 4 kap. ÅRL. För kommentarer till de ändringar som har gjorts i 4 kap. 3–8, 11, och 14 b §§ ÅRL och den bestämmelse som har förts in i 4 kap. 17 § ÅRL hänvisas till författningskommentarerna till dessa bestämmelser.

4 kap. 2 §

De i 1 § angivna bestämmelserna i 4 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) ska tillämpas med följande avvikelser:

1. 2 § tillämpas på immateriella tillgångar (B).
2. 3 § ska tillämpas på samtliga tillgångar, om inte annat följer av detta kapitel.
3. 4 § ska tillämpas på dels immateriella tillgångar (B), dels placerings-tillgångar (C) samt dels sådana materiella tillgångar och varulager

(G.I) och övriga tillgångar (G.III) som stadigvarande ska brukas eller innehas, utom när sådana tillgångar tas upp till sitt verkliga värde.

4. a) 5 § ska tillämpas på dels immateriella tillgångar (B), dels placeringstillgångar (C) samt dels sådana materiella tillgångar och varulager (G.I) och övriga tillgångar (G.III) som stadigvarande ska brukas eller innehas, utom när sådana tillgångar tas upp till sitt verkliga värde.

b) 5 § andra stycket ska tillämpas endast på placeringar i koncernföretag, intresseföretag, *gemensamt styrda företag och övriga företag i vilka strategiska andelsinnehav förekommer* (C.II), andra finansiella placerings-tillgångar (C.III.1–7) samt depåer hos företag som avgivit återförsäkring (C.IV), utom när sådana tillgångar tas upp till sitt verkliga värde.

5. a) 6 och 8 §§ gäller endast skadeförsäkringsbolag och ska tillämpas på placeringstillgångar (C) samt på sådana tillgångar hänförliga till materiella tillgångar och varulager (G.I) som stadigvarande ska innehas eller brukas, utom när sådana tillgångar tas upp till sitt verkliga värde.

b) Aktier och andelar i koncernföretag, intresseföretag, *gemensamt styrda företag och övriga företag i vilka strategiska andelsinnehav förekommer* får inte skrivas upp till högre värde än vad som medges av Finansinspektionen.

6. Uppskrivningsbelopp enligt 6 § får endast användas för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller för avsättning till en uppskrivningsfond (AA.III).

7. 7 § första stycket 2 och andra stycket om användning av uppskrivningsfonden *eller fonden för utvecklingsutgifter* för att täcka förlust får inte tillämpas.

8. 9 § ska tillämpas på dels fordringar (F), dels kassa och bank (G.II), dels sådana materiella tillgångar och varulager (G.I) och övriga tillgångar (G.III) som inte stadigvarande ska brukas eller innehas, utom när sådana tillgångar tas upp till sitt verkliga värde.

9. 12 § ska tillämpas på materiella tillgångar och varulager (G.I).

10. 13 a § får om det finns särskilda skäl och efter Finansinspektionens medgivande tillämpas även av andra försäkringsföretag än sådana företag som det hänvisas till i den bestämmelsen.

11. Finansiella instrument ska tas upp till sitt verkliga värde om det är förenligt med 14 a §.

12. Försäkringsföretag som omfattas av denna lag får tillämpa 14 b § tredje stycket.

13. Placeringstillgångar för vilka livförsäkringstagaren bär placeringsrisken (D) ska alltid tas upp till sitt verkliga värde.

Paragrafen innehåller bestämmelser som kompletterar bestämmelserna i 1 § och i 4 kap. ÅRL. *Punkterna 4 b och 5 b* har anpassats till den av utredningen föreslagna innebörden i begreppen intresseföretag, gemensamt styrt företag och strategiskt andelsinnehav (jfr 1 kap. 4 a – 5 a §§ ÅRL).

I *punkten 7* finns sedan tidigare en bestämmelse som medför att försäkringsföretag inte får tillämpa bestämmelserna i 4 kap. 7 § ÅRL om användning av uppskrivningsfonden för förlusttäckning. Den bestämmelsen har utsträckt till att gälla även i fråga om fonden för utvecklingsutgifter.

Oväsentliga avvikelser

4 kap. 10 §

Försäkringsföretag får avvika från vad som föreskrivs i 1–9 §§, om effekten av avvikelserna är oväsentlig.

Paragrafen är ny och ger uttryck för den ”väsentlighetsprincip” som har tagits in i det nya direktivet, jfr även författningskommentaren till 2 kap. 4 a § ÅRL. Såsom har framgått av avsnitt 6.4 följer det av artikel 6.1 j i det nya direktivet att direktivets krav vid värdering i årsbokslutet inte behöver uppfyllas när följderna av att uppfylla dem är oväsentliga. En motsvarande bestämmelse, som ger möjlighet att avvika från bestämmelserna i 4 kap. ÅRL, har tagits in i 4 kap. 17 § ÅRL i förslaget. I förevarande paragraf har tagits in en motsvarande bestämmelse som ger möjlighet att avvika från för ÅRFL specifika regler. Begreppet ”oväsentlig” är avsett att tolkas så som sägs i 2 kap. 4 a § ÅRL.

Notupplysningar

5 kap. 1 §

Med beaktande av vad som föreskrivs i 2 §, ska följande bestämmelser om notupplysningar i 5 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

- 4 § om notupplysningarnas placering,*
- 5 § om utelämnande av oväsentliga upplysningar,*
- 6 § om värderings- och omräkningsprinciper,*
- 7 § om avvikelser från principen om kvittningsförbud,*
- 8 § om valuta,*
- 10 § om jämförelsetal,*
- 11 § om anläggningstillgångar,*

- 12 § om goodwill,
13 § om finansiella instrument,
14 § om uppskrivningsfond,
15 § om fond för verkligt värde,
16 § om långfristiga balansposter,
17 § om ställda säkerheter,
18 § om eventualförpliktelser,
19 § om säkerheter och ansvarsförbindelser som har ställts till förmån för koncernföretag m.m.,
20 § om lån till ledande befattningshavare,
21 § om intäkter och kostnader av exceptionell storlek eller förekomst,
22 § om anställda,
23 § om moderföretag,
24 § om händelser av väsentlig betydelse efter räkenskapsårets slut,
25 § om ytterligare upplysningar om anläggningstillgångar,
26 § om omsättningstillgångar,
27 § om ytterligare upplysningar om finansiella instrument,
28 § om inköp och försäljningar mellan koncernföretag,
29 och 30 §§ om uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag,
31 § om långfristiga balansposter,
32 § om ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen,
33 § om ytterligare upplysningar om lån till ledande befattningshavare,
34 och 35 §§ om transaktioner med närstående,
36 § om konvertibla lån,
37 § om aktier,
38 § om förslag till förlust- och vinstdispositioner,
39 § om skatter,
40 § om ytterligare upplysningar om anställda,
41 § om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,
42 och 43 §§ om löner, andra ersättningar och sociala kostnader,
44 § om pensioner och liknande förmåner,
45 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,
46 § om suppleanter och vice verkställande direktör,
47 § om avtal om avgångsvederlag,
48 §§ om ytterligare upplysningar om moderföretag,
49 §§ om ytterligare upplysningar om ställda säkerheter,
51 § om ersättningar till revisor, samt
52 § om europabolag och europakooperativ.
Upplysningarna ska lämnas i noter.

Enligt 5 kap. 1 § ÅRFL i dess hittills gällande lydelse ska de tilläggsupplysningar som anges i paragrafen lämnas i noter eller i balans- eller resultaträkningen. Förslaget innebär att möjligheten att lämna tilläggsupplysningar av det slag som avses i paragrafen i balansräkningen eller resultaträkningen har tagits bort och ersatts av bestämmelsen i *andra stycket*. Upplýsningarna ska alltså alltid lämnas i not. Skälen för det har redovisats i avsnitt 8.2 och 13.4. Se även beträffande notupplysningarnas placering författningskommentaren till 5 kap. 4 § ÅRL.

Hänvisningarna i paragrafen har anpassats till de förändringar som utredningen föreslår i 5 kap. ÅRL. För de materiella förändringar som föreslås i upplysningskraven hänvisas till författningskommentaren till respektive paragraf i ÅRL. I den mån dessa paragrafer innebär materiella förändringar för företag som omfattas av ÅRL innebär paragrafen att motsvarande förändringar även träffar företag som omfattas av ÅRFL.

Hittills har det i ÅRFL föreskrivits att pantar och därmed jämförliga säkerheter, ansvarsförbindelser och åtaganden ska redovisas som poster inom linjen. I förslaget har dessa bestämmelser tagits bort och ersatts med *dels* hänvisningar i förevarande paragraf till upplysningskraven i 5 kap. 17, 18 och 49 §§ ÅRL om ställda säkerheter och eventalförpliktelser, *dels* kompletterande bestämmelser i 5 kap. 2 § 3 ÅRFL. Utredningens överväganden finns i avsnitt 13.3.

I paragrafen har hittills funnits ett andra stycke om att företag som omfattas av ÅRFL vid tillämpningen av 5 kap. 20 och 22 §§ ÅRL ska anses som publika aktiebolag. Utredningens förslag innebär att den särreglering som ÅRL hittills har innehållit för just publika aktiebolag tas bort. Detta sammanhänger med att publika aktiebolag enligt förslaget alltid ska anses som företag av allmänt intresse. Bestämmelsen om att företag som omfattas av ÅRFL ska anses som publika aktiebolag har därför tagits bort.

Särskilda regler om notupplysningar

5 kap. 2 §

De i 1 § angivna bestämmelserna i 5 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) ska tillämpas med följande avvikelser:

1. Utöver värderings- och omräkningsprinciper enligt 6 § ska det anges vilket belopp som respektive värderingsprincip resulterat i.

2. a) 11 § *första stycket* och 25 § *tredje stycket* ska tillämpas på dels immateriella tillgångar (B), dels byggnader och mark (C.I), dels placeringar

i koncernföretag, intresseföretag, *gemensamt styrda företag och övriga företag i vilka strategiska andelsinnehav förekommer* (C.II).

b) 11 § tredje stycket och 25 § fjärde stycket ska tillämpas på dels immateriella tillgångar (B), dels placeringstillgångar (C), dels sådana materiella tillgångar och varulager (G.I) och övriga tillgångar (G.III) som stadigvarande ska brukas eller innehas.

3. Vid tillämpningen av 18 § ska upplysning lämnas särskilt om

a) garantier,

b) oåterkalleliga åtaganden som innebär risktagande, varvid åtaganden till följd av återköpstransaktioner ska anges särskilt, och

c) övriga eventualförpliktelser.

4. 28 § ska i stället för inköp och försäljning gälla mottagen och avgiven återförsäkring.

5. Fråga om tillstånd enligt 30 § andra stycket att utelämnas uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag prövas av Finansinspektionen.

6. Utöver upplysningar enligt 22 och 40 §§ ska även uppgift lämnas om medelantalet anställda uppdelat på kontorstjänstemän, fälttjänstemän och övriga anställda i Sverige. Dessutom skall medelantalet fritidsombud och specialombud i Sverige anges var för sig.

7. Uppgift enligt 43 § första stycket 2 om löner och ersättningar till anställda ska delas upp på kontorstjänstemän, fälttjänstemän och övriga anställda i Sverige. Dessutom ska ersättningsbeloppen för fritidsombud och specialombud i Sverige anges för varje grupp.

Bestämmelserna i *punkterna 1,2 och 5–7* i paragrafen är oförändrade i sak. Den nya paragrafindelningen i 5 kap. ÅRL har emellertid föranlett ändrade paragrafhänvisningar. Punkterna 5–7 har även numrerats om.

Punkten 3 har hittills enbart innehållit en hänvisning till 5 kap. 4 § ÅRL. Eftersom den sistnämnda paragrafen har upphävts genom SFS 2010:1515 har punkten upphävts.

Det hittills gällande balansräkningsschemat i ÅRFL innebär att det under posten Ansvarsförbindelser ska ske en särredovisning av garantier och övriga ansvarsförbindelser. Även posten Åtaganden ska delas upp på åtaganden till följd av återköpstransaktioner och övriga åtaganden. Bestämmelserna har hittills kompletterats av 3 kap. 3 § 2 ÅRFL som har föreskrivit att inom linjen ska anges, utöver ställda säkerheter och ansvarsförbindelser, oåterkalleliga åtaganden som innebär risktagande. Den nya *punkten 3* ersätter dessa bestämmelser och innebär att försäkringsföretag är skyldiga att lämna

mera detaljerade upplysningar om eventalförpliktelser än företag i allmänhet. Utredningens överväganden finns i avsnitt 13.3.

I paragrafens hittills gällande lydelse finns i *punkten 6* en bestämmelse om att upplysningar om sådana långfristiga balansposter som avses i 5 kap. 10 § ÅRL (5 kap. 16 och 31 §§ i förslaget) endast ska lämnas om de skulder som förfaller till betalning senare än fem år efter balansdagen. Upplysningskravet i de aktuella bestämmelserna i ÅRL överensstämmer i förslaget, sedan kravet på specifikation av vissa balansposter flyttats till 3 kap. ÅRL, med det som gäller för försäkringsföretag (jfr hänvisningen till 5 kap. 16 och 31 §§ ÅRL i 5 kap. 1 § ÅRFL). Någon särreglering är således inte längre nödvändig i ÅRFL och denna har därför tagits bort.

Som framgår av författningskommentaren till 6 kap. 1 § har den tidigare *punkten 7* i förevarande paragraf flyttats till femte stycket i den paragrafen.

Särskilda regler om övriga upplysningar

5 kap. 2 a §

Utöver vad som följer av övriga bestämmelser i denna lag ska årsredovisningen innehålla de upplysningar som anges i 3–5 §§ nedan. Upplysningarna ska lämnas i noter. Om det inte står i strid med kravet på överskådlighet, får upplysningarna i stället lämnas i balansräkningen eller resultaträkningen.

Paragrafen är av samma slag som 5 kap. 2 a § ÅRKL i förslaget.

Upplysningar om avsättningar och eget kapital

5 kap. 4 §

Utöver det som följer av 1 § ska följande uppgifter lämnas om *avsättningar och eget kapital*:

1. Om avsättningen för kvardröjande risker i posten Ej intjänade premier och kvardröjande risker (DD.1) uppgår till väsentligt belopp, ska beloppet anges.

2. Om garanterad återbäring i posten Livförsäkringsavsättning (DD.2) uppgår till väsentligt belopp, ska beloppet anges.

3. Om avvecklingsresultat uppgår till väsentligt belopp ska det anges i en not med fördelning på kategori av skada och belopp. Med avvecklingsresultat avses skillnaden mellan å ena sidan avsättningen för oreglerade skador från föregående år vid räkenskapsårets ingång, efter avdrag för under räkenskapsåret gjorda utbetalningar av ersättningar för skador från

föregående år, och å andra sidan avsättningen för oreglerade skador från föregående år vid räkenskapsårets slut.

4. Villkorad återbäring (EE.1) ska delas upp på avsättningar för vilka försäkringstagaren direkt respektive indirekt bär risk.

5. Skadeförsäkringsföretag och livförsäkringsföretag som får dela ut vinst ska lämna närmare upplysningar om det belopp av fritt eget kapital som inte kan anses utdelningsbart med hänsyn till bestämmelserna i 4 kap. 1 § försäkringsrörelselagen (2010:2043) och 17 kap. 3 § tredje stycket aktiebolagslagen (2005:551) och om de förhållanden som motiverar bedömningen.

6. Livförsäkringsföretag ska lämna upplysning om belopp som inte får användas för vinstutdelning eller förlusttäckning enligt bolagsordning eller stadgar.

7. Garantikapital, verksamhetskapital och förlagsinsatser i annan valuta än redovisningsvalutan, ska räknas om enligt växelkursen på balansdagen. Skillnaden mellan det omräknade beloppet och motsvarande belopp vid räkenskapsårets ingång ska

- i ömsesidiga skadeförsäkringsbolag och ömsesidiga livförsäkringsbolag som får dela ut vinst samt försäkringsföreningar som får dela ut vinst, föras mot Balanserad vinst eller förlust, och

- i ömsesidiga livförsäkringsbolag som inte får dela ut vinst och livförsäkringsföreningar som inte får dela ut vinst föras mot Andra fonder.

De tidigare punkterna 1–3 har flyttats till förslagets 3 kap. 5 § (se även författningskommentaren till den paragrafen). Resterande punkter har följaktligen numrerats om.

Upplysningar om koncernföretag och vissa andra företag

5 kap. 6 §

Utöver vad som följer av 1 § ska för var och en av posterna under Fordringar (F) och Skulder (HH) uppgifter lämnas om de belopp som avser koncernföretag och om de belopp som avser intresseföretag, gemensamt styrda företag eller övriga företag i vilka strategiska andelsinnehav förekommer.

Av paragrafen följer att fordringar på och skulder till koncernföretag, intresseföretag, gemensamt styrda företag och företag i vilka det i övrigt föreligger ett strategiskt andelsinnehav ska särredovisas. Krav på en sådan indelning följer av balansräkningsschemat i artikel 6 i försäkringsredovisningsdirektivet som

föreskriver att fordringar på anknutna företag och företag i vilka försäkringsföretaget har ett ägarintresse ska särredovisas. Paragrafen har nu anpassats till utredningens förslag till definition av begreppet ”strategiskt andelsinnehav” (i direktivet benämnt ”ägarintresse”). Det är därmed fråga om samma slag av ändringar som i 4 kap. 2 §.

Oväsentliga avvikelser

5 kap. 7 §

Försäkringsföretag får avvika från vad som föreskrivs i 1–6 §§, om effekten av avvikelserna är oväsentlig.

Paragrafen är ny och ger uttryck för den ”väsentlighetsprincip” som har tagits in i det nya direktivet. Begreppet ”oväsentlig” är avsett att tolkas så som sägs i 2 kap. 4 a § ÅRL.

6 kap. 1 §

Med beaktande av det som föreskrivs i andra stycket ska följande bestämmelser i 6 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

1 § första–fjärde styckena om förvaltningsberättelsens innehåll,

2 § om förslag till dispositioner av vinst eller förlust m.m. och

2 a § om vissa upplysningar i förvaltningsberättelsen i aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Det som sägs i 6 kap. 1 § andra stycket 6–8 årsredovisningslagen om upplysningar om kvotvärde ska dock i stället avse nominellt belopp.

Försäkringsaktiebolag, vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige, ska även tillämpa 6 kap. 1 a § årsredovisningslagen om förvaltningsberättelsens innehåll. Vid tillämpningen av nämnda paragraf ska det som sägs om riktlinjer av det slag som avses i 8 kap. 51 § aktiebolagslagen (2005:551) i stället avse riktlinjer av det slag som avses i 8 kap. 9 § försäkringsrörelselagen (1982:713).

Försäkringsaktiebolag, vars *överlåtbara värdepapper* är upptagna till handel på en reglerad marknad, ska även tillämpa 6 kap. 6–9 §§ årsredovisningslagen om bolagsstyrningsrapport.

I livförsäkringsaktiebolag som inte får dela ut vinst ska utgifter och inkomster för egna aktier enligt 6 kap. 2 § andra stycket årsredovisningslagen redovisas mot bundet eget kapital.

Bestämmelsen i *fyärde stycket* som ställer krav på att vissa företag ska upprätta bolagsstyrningsrapport har genomgått samma förändringar som 6 kap. 6 § första stycket ÅRL, se författningskommentaren till den bestämmelsen.

I *femte stycket* har införts en bestämmelse om att utgifter och inkomster för egna aktier ska redovisas mot bundet eget kapital i livförsäkringsaktiebolag som inte får dela ut vinst. Den bestämmelsen har hittills funnits i 5 kap. 2 § 7 och har, på grund av att bestämmelserna som bestämmelsen hänvisar till i ÅRL har flyttats till 6 kap. i den lagen (jfr 6 kap. 2 § andra stycket ÅRL), flyttats till förevarande paragraf. Någon ändring i sak är inte avsedd.

7 kap. 2 §

Med beaktande av vad som föreskrivs i 3 § ska följande bestämmelser om koncernredovisning i 7 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

- 2 och 3 a §§ om när koncernredovisning inte behöver upprättas,
- 4 § 1–4 om koncernredovisningens delar,
- 5 § om dotterföretag som ska omfattas av koncernredovisningen,
- 6 § om överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild,
- 7 § andra stycket om valuta,
- 8 § första meningen om allmänna krav på koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen,
- 9 § om *innehav utan bestämmande inflytande*,
- 10 § om balansdag,
- 12 § om enhetliga principer för koncernredovisningen och årsredovisningen,
- 13 § om elimineringar mellan koncernföretag,
- 15 § om förändringar i koncernens sammansättning,
- 16 och 17 §§ om uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag,
- 18–22 a §§ om hur dotterföretag ska räknas in i koncernredovisningen,
- 25–30 §§ om hur andelar i intresseföretag och vissa andra företag ska räknas in i koncernredovisningen, och 31 § andra och tredje styckena om koncernens system för intern kontroll och riskhantering.

Innebörden i paragrafen är att de företag som upprättar koncernredovisning enligt ÅRFL ska tillämpa de i paragrafen angivna bestämmelserna i ÅRL. För kommentarer till de ändringar som har gjorts i 7 kap. 2, 3 a, 5, 7–9, 10, 12–13, 15–18, 22 och 25 §§ ÅRL hänvisas till författningskommentarerna till dessa bestämmelser. Förslaget innebär att bestämmelserna om den s.k. poolningsmetoden

i 7 kap. 23 § ÅRL upphävs (se avsnitt 10.4.2). Med anledning av det har hänvisningen till 7 kap. 23 § tagits bort från förevarande paragraf.

7 kap. 3 §

De i 2 § angivna bestämmelserna i 7 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) ska tillämpas med följande avvikelser:

1. I stället för det som sägs i 2 § första stycket 2 a) ska gälla att moderföretagets koncernredovisning har upprättats och reviderats enligt den lagstiftning som i den staten har tillkommit i enlighet med rådets direktiv 91/674/EEG av den 19 december 1991 om årsbokslut och sammanställd redovisning för försäkringsföretag, senast ändrat genom Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/46/EG.

2. I stället för den hänvisning som i 2 § tredje stycket görs till bestämmelser om ingivande och kungörande gäller en hänvisning till 8 kap. 5, 5 a och 6 §§ denna lag.

3. I stället för den i 10 § föreskrivna tiden gäller en tid om sex månader.

4. Det som anges i 12 § första och tredje styckena om att andra värderingsprinciper får användas än i moderföretagets årsredovisning och att koncernföretagens tillgångar, avsättningar och skulder inte behöver räknas om, gäller även tillgångar vars värdering påverkar eller bestämmer försäkringstagarnas rättigheter och avsättningar som värderas med regler specifika för försäkringsrörelse. I sådant fall ska upplysning om detta lämnas i en not.

5. Fråga om tillstånd enligt 17 § att utelämna uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag prövas av Finansinspektionen.

I paragrafen finns bestämmelser om vissa avvikelser från de bestämmelser i ÅRL som ska tillämpas beträffande koncernredovisningen. Hänvisningen till bestämmelser i 7 kap. 2 § ÅRL i *punkten 1* har ändrats till följd av de ändringar som föreslås i den paragrafen och som innebär vissa ändringar beträffande koncernredovisning. I paragrafens hittills gällande lydelse finns även en bestämmelse som innebär att koncernredovisning inte behöver upprättas om det överordnade moderföretagets koncernredovisning har upprättats och reviderats på ett med försäkringsredovisningsdirektivet likvärdigt sätt. Som närmare framgår av författningskommentaren till 7 kap. 2 § ÅRL har hänvisningen till "likvärdigt sätt" strukits i den bestämmelsen. Istället ska undantagsregeln gälla om det överordnade moderföretagets koncernredovisning har upprättats och reviderats i enlighet med internationella redovisningsstandarder som har antagits enligt IAS-förordningen (b) eller på ett

sätt som Kommissionen har bedömt som likvärdigt med internationell redovisningsstandarder enligt b (c). Samma regler ska gälla även för försäkringsföretag, vilket framgår av den hänvisning till regleringen i 7 kap. 2 § ÅRL som görs i 7 kap. 2 § ÅRFL. Hänvisningen till "likvärdigt sätt" har därför tagits bort i förevarande paragraf.

7 kap. 4 §

För koncernredovisningen gäller i tillämpliga delar

1. de allmänna bestämmelserna om årsredovisningen i 2 kap. 2 §, med undantag för hänvisningarna till 2 kap. 1–3 §§ årsredovisningslagen (1995:1554),

2. bestämmelserna om balansräkning och resultaträkning i 3 kap., med det tillägget att vad som avsatts till kapitalandelsfonden ska tas upp i koncernbalansräkningen som bundet eget kapital under Andra fonder (AA.V),

3. bestämmelserna om värderingsregler i 4 kap.,

4. bestämmelserna om tilläggsupplysningar i 5 kap., med undantag för 2 § 5 och hänvisningarna till 5 kap. 23, 29, 30 och 47 §§ årsredovisningslagen, samt

5. bestämmelserna om upplysningarna i förvaltningsberättelsen i 6 kap. 1 § första stycket och 2 §, med undantag för hänvisningen till 6 kap. 2 § årsredovisningslagen.

Trots vad som följer av första stycket 4 får uppgifter enligt 5 kap. 42 § tredje stycket tredje meningen och 5 kap. 43 § andra stycket tredje meningen årsredovisningslagen utelämnas i fråga om dotterföretag. Vid tillämpningen av dessa bestämmelser ska dock de lämnade uppgifterna innefatta även löner och andra förmåner från koncernföretag.

Bestämmelserna i paragrafen är oförändrade i sak. Den nya paragrafindelningen i 5 kap. ÅRL har emellertid föranlett ändrade paragrafhänvisningar i *första stycket 4* och *andra stycket*.

7 kap. 5 §

Företag som avses i 1 § och som omfattas av artikel 4 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder ska tillämpa enbart följande bestämmelser i detta kapitel:

1. 1 § om skyldighet att upprätta koncernredovisning,
2. 2 § vad gäller hänvisningarna till

a) 7 kap. 2 § och 3 a §§ årsredovisningslagen (1995:1554) om när koncernredovisning inte behöver upprättas,

b) 7 kap. 4 § första stycket 4 samma lag om förvaltningsberättelse,

c) 7 kap. 12 § första stycket samma lag om enhetliga värderingsprinciper,

d) 7 kap. 31 § andra och tredje styckena samma lag om koncernens system för intern kontroll och riskhantering,

3. 3 § 1, 2 och 4 såvitt avser hänvisningen till 7 kap.12 § första stycket årsredovisningslagen, med särskilda regler om när koncernredovisning inte behöver upprättas,

4. 4 § vad gäller hänvisningarna till

a) 2 kap. 2 § denna lag, i den del paragrafen hänvisar till årsredovisningslagens bestämmelser i 2 kap. 5 § om språk och form samt 2 kap. 7 § om undertecknande,

b) 3 kap. 5 § denna lag,

c) 5 kap. 1 § denna lag, i den del paragrafen hänvisar till följande bestämmelser i 5 kap. årsredovisningslagen:

- 20 § om lån till ledande befattningshavare,

- 22 § om medelantalet anställda under räkenskapsåret,

- 33 §§ om ytterligare upplysningar om lån till ledande befattningshavare,

- 40 § om ytterligare upplysningar om anställda,

- 41 § om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,

- 43 § första stycket 1 samt andra och tredje styckena om löner, ersättningar och sociala kostnader,

- 44 § om pensioner och liknande förmåner,

- 45 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,

- 46 § om suppleanter och vice verkställande direktör,

- 47 § om avtal om avgångsvederlag, och

- 51 § om ersättningar till revisor.

d) 5 kap. 2 § 3 denna lag med särskilda regler om tilläggsupplysningar,

e) 5 kap. 3 § 4 denna lag om villkorad återbäring,

f) 5 kap. 4 § 1 och 3–5 denna lag om eget kapital och avsättningar,

g) 6 kap. 1 § denna lag, i den del paragrafen hänvisar till 6 kap. 1 § första–tredje styckena årsredovisningslagen om förvaltningsberättelsens innehåll, samt

h) 6 kap. 2 § denna lag om särskilda upplysningar i förvaltningsberättelsen.

Företaget behöver inte lämna upplysningar enligt 6 kap. 1 § om upplysningarna lämnas på annan plats i redovisningen. I sådant fall ska förvaltningsberättelsen innehålla en hänvisning till den plats där uppgifterna har lämnats.

Paragrafen är oförändrad i sak. Den nya paragrafindelningen i lagen och i 5 kap. ÅRL har emellertid föranlett ändrade paragrafhänvisningar och omnumrering av vissa punkter i paragrafen.

Bilaga 1 (se författningsförslaget)

Bilaga 1 till ÅRFL innehåller uppställningsformen för balansräkningen. I huvudsak överensstämmer den föreslagna uppställningsformen med den som framgår av ÅRFL i dess hittills gällande lydelse. Utöver rena redaktionella förändringar och omnumreringar av vissa poster har följande förändringar i förhållande till tidigare lydelse gjorts.

Under rubriken Tillgångar har posten Placeringsstillgångar (C II) anpassats till den föreslagna regleringen av gemensamt styrda företag (jfr 1 kap. 5 a § ÅRL) och strategiska andelsinnehav (jfr 1 kap. 4 a § ÅRL; ”strategiskt andelsinnehav” betecknas i direktivet som ägarintresse, jfr 1 kap. 4 a § ÅRL). Under posten Aktier och andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag ska således redovisas aktier och andelar i såväl intresseföretag som gemensamt styrda företag. Under Räntebärande värdepapper emitterade av, och lån till, intresseföretag och gemensamt styrda företag ska värdepapper emitterade av såväl intresseföretag som gemensamt styrda företag redovisas. Under de nya posterna Aktier och andelar i respektive Räntebärande värdepapper emitterade av, och lån till, övriga företag i vilka strategiska andelsinnehav förekommer ska redovisas aktier och andelar i och värdepapper emitterade av sådana företag som det redovisningsskyldiga företaget har ett strategiskt andelsinnehav i. Beträffande begreppen gemensamt styrda företag och strategiskt andelsinnehav, se utredningens överväganden i avsnitten 5.2 och 5.3.

Som framgår av avsnitt 7.5 innebär det nya direktivet (artikel 12.11) att medlemsstaterna måste begränsa företagets möjligheter att dela ut medel som svarar mot aktiverade utvecklingsutgifter. I förslaget åstadkoms detta genom införandet av ett krav på överföring av fria vinstmedel till en bunden fond, fonden för utvecklingsutgifter, se 4 kap. 2 och 6–8 §§ ÅRL. Fondens storlek ska redovisas i balansräkningen, vilket framgår av balansräkningsschemat under rubriken Eget kapital, avsättningar och skulder (AA. Eget kapital).

Uppställningsformen för balansräkningen innehåller i ÅRFL:s hittills gällande lydelse s.k. poster inom linjen. Som framgår av avsnitt

8.11 tillåter det nya direktivet inte att sådana ansvarsförbindelser och sådana ekonomiska åtaganden som inte ska redovisas i balansräkningen tas upp som ”poster inom linjen”. I utredningens förslag ska upplysningar om dessa istället lämnas i not (jfr 5 kap. 17, 18 och 49 §§ ÅRL samt 5 kap. 2 § 3 ÅRFL). Följaktligen har bestämmelserna om Poster inom linjen tagits bort från balansräknings-schemat. Utredningens överväganden finns i avsnitt 13.3.

Bilaga 2 (se författningsförslaget)

Bilaga 2 innehåller uppställningsformen för resultaträkningen. I huvudsak motsvarar förslagets uppställningsform den som framgår av ÅRFL i dess hittills gällande lydelse. Utöver omnumrering av vissa poster har följande ändringar gjorts.

Tidigare krav på att extraordinära intäkter och kostnader ska specificeras i resultaträkningen har i det nya direktivet ersatts av ett krav på att upplysningar om intäkter och kostnader av exceptionell storlek eller förekomst lämnas i not. Den nya regleringen i direktivet har föranlett dels ett nytt notupplysningskrav i 5 kap. 21 § ÅRL i förslaget, dels ett borttagande av posterna Extraordinära intäkter och Extraordinära kostnader från uppställningsformerna för resultaträkningen i ÅRL. Motsvarande ändringar har gjorts beträffande ÅRFL. Utredningens överväganden finns i avsnitten 7.7 och 13.2.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

De nya reglerna ska, i enlighet med vad som föreslås beträffande ÅRL, träda i kraft den 20 juli 2015 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

17.5 Förslaget till lag om rapportering av vissa betalningar till myndigheter

Tillämpningsområde

1 §

Denna lag innehåller bestämmelser om upprättande och offentliggörande av rapporter om betalningar till myndigheter och därmed jämförliga juridiska personer.

Lagen är tillämplig på sådana aktiebolag och handelsbolag som utgör företag av allmänt intresse eller stora företag enligt 1 kap. 3 § årsredovisningslagen (1995:1554).

Den nya lagen utgör ett införlivande av artiklarna 41–48 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG. Syftet med bestämmelserna är att öka öppenheten när det gäller de betalningar till myndigheter som görs av företag som är verksamma i länder med stora naturtillgångar, särskilt mineraler, olja, naturgas samt primärskog. Utredningens allmänna överväganden om hur direktivbestämmelserna bör införlivas i svensk rätt har redovisats i avsnitt 13.2.

Paragrafen motsvarar artikel 42.1 i det nya direktivet och anger lagens tillämpningsområde. Lagen omfattar endast de företag som enligt 1 kap. 3 § ÅRL utgör företag av allmänt intresse eller stora företag. Vad gäller begreppen ”företag av allmänt intresse” och ”stora företag” kan därför hänvisas till kommentarerna till 1 kap. 3 § ÅRL.

Definitioner

2 §

I denna lag avses med

1. *företag med verksamhet i utvinningsindustrin*: företag som bedriver prospektering, utvinning och därmed jämförlig verksamhet som avser mineraler, olja, naturgas, kol, råpetroleum, malm, salt, torv, sand, grus, sten och lera,

2. *företag med verksamhet inom avverkning av primärskog*: företag som bedriver avverkning och transport av primärskog,

3. myndighet:

– en nationell, regional eller lokal myndighet i en medlemsstat eller ett tredje land, inbegripet en avdelning eller en byrå i en sådan myndighet, eller

– ett företag som i förhållande till en sådan myndighet framstår som ett dotterföretag,

4. *projekt*: en eller flera operativa verksamheter som styrs av ett enda avtal eller av flera avtal som i väsentlig grad är sammankopplade till varandra och som ligger till grund för betalningsansvar gentemot en myndighet.

Paragrafen motsvarar artikel 41.1–41.4 i det nya direktivet. Bakgrunden till regleringen har behandlats i avsnitt 13.3.

Punkten 1 anger vad som avses med företag i utvinningsindustrin. I direktivet anges att med företag inom utvinningsindustrin avses företag som sysslar med de ekonomiska verksamheter som finns förtecknade i bilaga I avsnitt B – huvudgrupperna 05–08 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1893/2006 av den 20 december 2006 om fastställande av den statistiska näringsgrensindelningen Nace rev. 2 (1). De verksamheter som ingår i bilagan är utforskning, prospektering, upptäckt, utveckling, brytning och utvinning av mineraler, olja, naturgasfyndigheter eller andra ämnen. ”Utforskning, prospektering, upptäckt, utveckling, brytning och utvinning” har i lagtexten sammanfattats som ”prospektering, utvinning och därmed jämförlig verksamhet”. Vad gäller föremålet för verksamheten nämns i den bilaga till vilken direktivet hänvisar kol, råpetroleum, naturgas, järnmalm, andra metallmalmer och mineraler (däribland sand, grus, sten, lera, kemiska mineral, torv och salt). Lagtexten har utformats i enlighet med detta.

I *punkten 2* anges vad som menas med företag som bedriver verksamhet inom avverkning av primärskog. Med primärskog avses enligt direktivet 2009/28/EG skog och annan trädbevuxen mark med inhemska arter, där det inte finns några klart synliga tecken på mänsklig verksamhet och där de ekologiska processerna inte störts i betydande utsträckning. Vad gäller företag med verksamhet inom avverkning av primärskog hänvisar det nya direktivet till bilaga I avsnitt A – huvudgrupp 02, grupp 02.2 i förordningen (EG) nr 1893/2006 i vilken anges att drivning är den verksamhet som avses. Här avses (se Kommissionens förslag till direktiv s. 6) alla typer av drivning oberoende av om det är fråga om skogsröjning, selektiv avverkning eller gallring på mark som klassificeras som innehållande primärskogsområden eller andra ingrepp i sådan skog. Detsamma

gäller ingrepp som innebär att skogsmark avverkas oberoende av syftet med avverkningen.

I *punkten 3* anges vad som avses med myndighet i den nya lagens mening. Här avses myndigheter på alla nivåer men också företag ”som framstår som ett dotterföretag” till myndigheter, dvs. företag som kontrolleras av en myndighet, t.ex. ett statligt eller kommunalt ägt bolag.

I *punkten 4* anges vad som avses med projekt. Ett projekt definieras i artikel 41 i direktivet som den operativa verksamhet som styrs av ett enda kontrakt, en enda licens, ett enda arrende, en enda koncession eller ett enda liknande avtal som ligger till grund för betalningsansvar gentemot en offentlig myndighet. Om flera sådana kontrakt i väsentlig grad är sammankopplade, ska de anses utgöra ett projekt. Med ”i väsentlig grad sammankopplade” avtal menas, enligt *punkten 45* i direktivets ingress, en uppsättning operativt och geografiskt integrerade avtal med i allt väsentligt liknande villkor som har undertecknats med en myndighet som part och som leder till betalningsansvar.

Rapportering på företagsnivå

3 §

Ett företag som avses i 1 § och är verksamt inom utvinningsindustrin eller inom avverkning av primärskog ska senast sex månader efter varje räkenskapsårs utgång upprätta en rapport över sådana betalningar till myndigheter som anges i 6 § och som företaget har gjort under räkenskapsåret.

Ett företag behöver inte upprätta någon rapport enligt första stycket, om

- a. företaget är ett dotterföretag,
- b. dess moderföretag omfattas av lagstiftningen i Sverige eller i en annan stat inom Europeiska unionen, och
- c. företagets betalningar till myndigheter omfattas av en rapport på koncernnivå som moderföretaget upprättar enligt 4 § eller motsvarande bestämmelser i annan stat inom Europeiska unionen.

I paragrafens *första stycke* fastslås att de företag som avses i lagen – stora företag och företag av allmänt intresse – och som är verksamma inom utvinningsindustrin och inom avverkning av primärskog är skyldiga att upprätta en rapport över betalningar till myndigheter. Vad som avses med ”inom utvinningsindustrin”, ”inom avverkning av primärskog” och ”myndigheter” definieras i 2 §. Bestämmelser om

rapportens innehåll finns i 6 §. Rapporten ska upprättas räkenskapsårsvis – varvid med ”räkenskapsår” avses detsamma som i 3 kap. bokföringslagen (1999:1078) – och upprättas inom sex månader från räkenskapsårets utgång. Utredningens överväganden finns i avsnitt 13.4.

Av *andra stycket*, som motsvarar artikel 42.2, framgår att någon rapport inte behöver upprättas om företaget omfattas av en rapport på koncernnivå som ett moderföretag har upprättat enligt 4 § eller enligt lagstiftningen i annan EU-stat.

Rapportering på koncernnivå

4 §

Ett företag som avses i 1 § och som är moderföretag i en koncern ska, om något av koncernföretagen är verksamt inom utvinningsindustrin eller inom avverkning av primärskog, senast sex månader efter varje räkenskapsårs utgång upprätta en rapport över sådana betalningar till myndigheter som anges i 6 § och som något av koncernföretagen har gjort under räkenskapsåret.

En sådan rapport som avses i första stycket behöver dock inte upprättas om

1. koncernen är en liten eller medelstor koncern enligt 1 kap. 3 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) och inget av koncernföretagen är ett företag av allmänt intresse, eller

2. moderföretag självt är dotterföretag i en större koncern och dess eget moderföretag lyder under en medlemsstats lagstiftning.

En rapport som avses i första stycket behöver inte omfatta betalningar från sådana koncernföretag som enligt 7 kap. 5 § tredje stycket årsredovisningslagen inte behöver omfattas av en koncernredovisning.

Paragrafen, som avspeglar artikel 44 i det nya direktivet, anger när ett företag ska upprätta en rapport på koncernnivå över betalningar till myndigheter, dvs. en rapport som avser en hel koncern. Utredningens överväganden finns i avsnitt 13.6.

Såsom framgår av *första stycket* gäller skyldigheten att upprätta en rapport på koncernnivå, liksom skyldigheten att upprätta en rapport enligt 3 §, endast stora företag och företag av allmänt intresse. Ett litet eller medelstort företag är alltså aldrig skyldigt att upprätta en rapport på koncernnivå; så är fallet även om det bland dotterföretagen ingår ett företag av allmänt intresse. Ytterligare en förutsättning är att företaget är moderföretag i en koncern (jfr

1 kap. 4 § ÅRL). En tredje förutsättning är att något eller några av koncernföretagen, dvs. moder- eller dotterföretagen, bedriver verksamhet inom utvinningsindustrin eller inom avverkning av primärskog. En sista förutsättning är att företaget inte omfattas av undantagsreglerna i paragrafens andra stycke.

Rapporten ska avse moderföretagets senaste räkenskapsår och vara klar senast sex månader från räkenskapsårets utgång. Den ska omfatta sådana betalningar som något av koncernföretagen har gjort till myndigheter och som härrör från utvinningsverksamhet respektive avverkningsverksamhet; huruvida det utbetalande koncernföretaget är detsamma som det koncernföretag som bedriver den aktuella verksamheten är dock utan betydelse. Vad gäller rapportens närmare innehåll hänvisar paragrafen till 6 §. – Såsom framgår av 3 § andra stycket är ett dotterföretag, vars betalningar omfattas av en av moderföretaget upprättad rapport på koncernnivå, inte skyldig att upprätta någon egen rapport.

Ett företag som avses i första stycket är normalt skyldigt att upprätta en koncernredovisning (se 7 kap. 1 § ÅRL). I några situationer är emellertid företaget, enligt bestämmelserna i 7 kap. 2–3 a §§ ÅRL, undantaget från skyldigheten att upprätta koncernredovisning. Bestämmelserna i 7 kap. 2–3 a §§ ÅRL kan emellertid inte åberopas som grund för att underlåta att upprätta en rapport på koncernnivå enligt förevarande lag. I stället gäller de undantag som anges i denna paragrafs andra stycke.

Av *andra stycket 1* framgår att ett moderföretag inte är skyldigt att upprätta någon rapport på koncernnivå om koncernen är en medelstor eller liten koncern. Även i detta fall måste dock en rapport på koncernnivå upprättas om något av koncernföretagen – moderföretaget eller något av dotterföretagen – är ett företag av allmänt intresse. Bestämmelsen motsvarar artikel 44.2 punkterna a och b i direktivet. Vidare behöver, enligt andra stycket 2, någon rapport på koncernnivå inte upprättas om företaget är dotterföretag i en större koncern och dess eget moderföretag lyder under en medlemsstats lagstiftning. Detta överensstämmer delvis, men inte helt, med det undantag från skyldigheten att upprätta koncernredovisning som finns i 7 kap. 2 § ÅRL. I dessa fall förutsätts koncernföretagens betalningar redovisas i den rapport som moderföretaget i den större koncernen upprättar. Bestämmelsen avspeglar artikel 44.2 punkten c i direktivet.

Av *tredje stycket* framgår att en rapport på koncernnivå inte behöver omfatta sådana dotterföretag som enligt 7 kap. 5 § tredje

stycket ÅRL inte behöver omfattas av en koncernredovisning. Bestämmelsen motsvarar artikel 44.3 i direktivet.

Det bör tilläggas att skyldigheten att upprätta en rapport på koncernnivå inte bortfaller i den situation som anges i 7 kap. 3 a § första stycket ÅRL, dvs. när någon koncernredovisning inte behöver upprättas därför att samtliga dotterföretag är oväsentliga med hänsyn till kravet på rättvisande bild. Det sammanhänger med att direktivet i denna del inte innehåller någon bestämmelse som anges i artikel 23.10 i direktivet, dvs. en bestämmelse som ger möjlighet att underlåta att upprätta en koncernredovisning om samtliga företag är av ringa betydelse. Anledningen till detta torde vara att rapporteringsbestämmelserna ändå är utformade så att de bara aktualiseras i fråga om betalningar av viss storlek (jfr 7 §).

Rapportering enligt tredjelands bestämmelser

5 §

Ett företag behöver inte upprätta någon rapport enligt 3 § eller 4 §, om det i stället

1. utarbetar och offentliggör en rapport i enlighet med ett tredjelands rapporteringskrav som Europeiska kommissionen har bedömt som likvärdiga med kraven i Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG, och

2. offentliggör rapporten i Sverige enligt 9 §.

Bakgrunden till paragrafen, som innebär ett införlivande av artikel 46 i det nya direktivet, har behandlats i avsnitt 13.8.

Enligt paragrafen behöver ett företag inte upprätta någon rapport, om det har upprättat och offentliggjort en rapport enligt lagstiftningen i ett tredje land (dvs. en stat utanför Europeiska unionen). En nödvändig förutsättning är dock att EU-kommissionen har bedömt att rapporteringskraven i det tredje landet är, vad gäller det nu aktuella slaget av uppgiftslämnande, likvärdiga med rapporteringskraven i redovisningsdirektivet. Ytterligare en förutsättning är att den enligt tredje lands lag upprättade rapporten offentliggörs även i Sverige. Den utländska rapporten måste således, på samma sätt som en svensk rapport, ges in till Bolagsverket enligt bestämmelserna i 9 §.

Rapportens innehåll

6 §

En rapport enligt 3 § eller 4 § ska innehålla uppgift om de betalningar som företaget eller, vid tillämpningen av 4 §, något av koncernföretagen har gjort till en myndighet med anledning av verksamhet inom utvinningsindustrin eller inom avverkning av primärskog och som utgör

- a) ersättning för produktionsrättigheter,
- b) skatt som tas ut på inkomster, produktion eller vinst från företag, med undantag för skatter som tas ut på konsumtion, skatt på fysiska personers inkomster eller omsättningsskatter,
- c) royalty,
- d) utdelning,
- e) kontrakts-, upptäckts- och produktionsbonus eller liknande förmån,
- f) ersättning för licenser eller koncessioner, och
- g) betalning för infrastrukturförbättringar.

Vid rapporteringen ska hänsyn tas till vad som är en betalnings eller en verksamhets verkliga innebörd.

I rapporten ska redovisas

- a) det sammanlagda beloppet av de betalningar som har gjorts till varje myndighet, med särskild uppgift om hur stor del av beloppet som avser var och en av de typer av betalningar som anges i första stycket a–g,
- b) om betalningar har avsett ett särskilt projekt; det sammanlagda beloppet av de betalningar som avsett det projektet med särskild uppgift om hur stor del av beloppet som avser var och en av de typer av betalningar som anges i första stycket a–g.

Om en betalning har skett på annat sätt än med pengar ska uppgift lämnas om betalningens värde och, i förekommande fall, volym. I en kompletterande not ska lämnas upplysningar som förklarar hur betalningens värde har beräknats.

Första stycket motsvarar i huvudsak artikel 43 och 41.5 i det nya direktivet och anger vilka typer av betalningar som ska tas med i rapporten. Frågan har behandlats i avsnitt 13.5.

I *andra stycket* har – i enlighet med artikel 43.4 i direktivet – tagits in en bestämmelse om ”substance over form”. Detta innebär att rapporten ska avspegla betalningens eller verksamhetens verkliga innebörd. Företagen ska således inte kunna undvika att inkludera en betalning i rapporten genom att benämna den på annat sätt eller

genom att ge en ny beteckning åt en verksamhet som annars skulle ha omfattats av rapporteringsskyldigheten.

Det ligger i sakens natur att lagen inte ger utrymme för att dela upp en betalning på mindre belopp i syfte att därmed kringgå rapporteringsskyldigheten. Tvärtom ska betalningar som hör samman med varandra läggas ihop till en enda summa. Denna summa ska sedan, enligt *tredje stycket*, delredovisas, dels på varje myndighet som har tagit emot betalning, dels på varje sådan typ av betalning som anges i första stycket a–g. Det ska också ske en särredovisning på olika projekt. Vad som avses med olika projekt anges i 2 § 4.

Enligt *fjärde stycket* ska det lämnas särskilda upplysningar om sådan betalning som har skett i annan form än pengar.

7 §

En betalning som, ensam eller tillsammans med andra sammanhängande betalningar understiger 860 000 kr under ett räkenskapsår behöver inte tas med i en rapport enligt 3 § eller 4 §.

I artikel 43.1 i direktivet anges att summan av en betalning ska vara 100 000 euro eller mer för att den ska behöva tas med i rapporten. För de länder som inte har infört euron ska denna summa räknas om till den nationella valutan och avrundas. För svenskt vidkommande innebär detta att betalningar understigande 860 000 kronor inte behöver redovisas i rapporten. Härvid måste dock beaktas att sammanhängande betalningar ska räknas ihop. Om ett företag återkommande, t.ex. fyra gånger per år, gör en sådan betalning som avses i lagen, t.ex. en återkommande ersättning för rätten att bryta mineraler, blir det avgörande om summan av betalningarna av detta slag under ett år överstiger gränsvärdet 860 000 kronor.

Det ligger i sakens natur att ett företag som i och för sig omfattas av lagen inte behöver upprätta någon rapport, om det inte har förekommit några betalningar som överstiger den angivna beloppsgränsen. Därvid bör dock, i enlighet med vad som nyss har sagts, hållas i minnet att även mindre sammanhängande betalningar kan behöva rapporteras om de tillsammans överstiger beloppsgränsen.

Rapportens undertecknande

8 §

I aktiebolag ska rapporten skrivas under av samtliga styrelseledamöter. Om en verkställande direktör är utsedd, ska även denne skriva under rapporten.

I handelsbolag ska rapporten skrivas under av samtliga obegränsat ansvariga delägare.

Om rapporten upprättas i elektronisk form, ska den undertecknas med avancerad elektronisk signatur enligt lagen (2000:832) om kvalificerade elektroniska signaturer.

Rapporten ska innehålla uppgift om den dag då den undertecknades.

Paragrafen saknar direkt motsvarighet i direktivet. Utredningen har dock ansett att om, såsom direktivet förutsätter, företagsledningen ska ansvara för rapporten så bör det också krävas att styrelseledamöterna och den verkställande direktören skriver under den. Bestämmelsen har utformats i nära anslutning till vad som enligt 2 kap. 7 § ÅRL gäller för undertecknande av en årsredovisning.

Bolagsverket ska granska rapporten på samma sätt som verket idag granskar årsredovisningar, dvs. genom kontroller inriktade på att rapporterna i formellt hänseende uppfyller lagens krav.

Offentliggörande

9 §

En rapport enligt denna lag ska offentliggöras genom ingivande till Bolagsverket.

En kopia av rapporten, avfattad på svenska och engelska, ska ha kommit in till Bolagsverket inom sju månader från räkenskapsårets utgång.

Rapporten ska, så vitt gäller aktiebolag, registreras i aktiebolagsregistret. Registreringen ska avfattas på svenska och engelska. Om det bolag som registreringen avser begär det, ska registreringen dessutom avfattas på annat officiellt språk inom Europeiska unionen.

Paragrafen utgår från artikel 45.1 i det nya direktivet. Utredningens överväganden finns i 13.7.

Rapporten eller den sammanställda rapporten ska enligt direktivet offentliggöras på samma sätt som direktivet föreskriver i fråga om årsredovisningen, dvs. i enlighet med direktiv 2009/101/EG. Årsredovisningar offentliggörs genom ingivande till Bolagsverket, se

avsnitt 11, och det har därför ansetts naturligt att låta Bolagsverket vara den myndighet till vilken de nu aktuella rapporterna ska ges in. En bestämmelse om detta finns i paragrafens *första stycke*. Ytterligare bestämmelser om offentliggörandet hos Bolagsverket finns i 10 och 11 §§.

I *andra stycket* regleras när rapporten senast ska ges in till Bolagsverket. Tiden överensstämmer med den som gäller ifråga om ingivande av årsredovisning i aktiebolag. Rapporten ska ges in i kopia, avfattad på svenska. Det kan vara en på sedvanligt sätt bestyrkt papperskopia eller en elektronisk version av rapporten. Kopian ska vara avfattad på svenska. Med hänsyn till att rapporternas huvudsakliga adressater torde finnas i andra länder än Sverige har det emellertid också ansetts att en rapport av det aktuella slaget även ska offentliggöras på engelska. Det rapporterade företaget ska därför ge in även en översättning till engelska. Regeringen bör meddela verkställighetsföreskrifter om hur ingivandet ska gå till.

Av *tredje stycket* framgår att rapporten, såvitt gäller aktiebolag, ska registreras i aktiebolagsregistret. Därmed blir den lätt tillgänglig för den som vill ta del av den. Av lagtexten framgår vidare att registreringen ska ske på svenska och engelska. Regleringen ska ses mot bakgrund av det ovan nämnda direktivet 2009/101/EG, där det sägs att offentliggörande ska ske på något av de språk som tillåts enligt de språkregler som gäller i respektive medlemsstat.

10 §

Rapporten får överföras elektroniskt till Bolagsverket.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddelar närmare föreskrifter om

1. elektronisk överföring till Bolagsverket, och
2. bestyrkande av att en elektronisk kopia överensstämmer med originalet.

Av paragrafen framgår att rapporten, i likhet med en årsredovisning (jfr 8 kap. 3 a § ÅRL), får ges in till Bolagsverket på elektronisk väg.

11 §

När rapporten har getts in till Bolagsverket, ska myndigheten kungöra detta. Kungörandet ska ske i en tidning som myndigheten ger ut och avfattas på samma språk som registreringen enligt 9 § tredje stycket.

Paragrafen innehåller en bestämmelse om att Bolagsverket ska kungöra att rapporten har kommit in till verket. Det är här fråga om samma slag av bestämmelse som, enligt 8 kap. 4 § ÅRL, gäller i fråga om till verket ingivna årsredovisningar. Bestämmelsen ska ses mot bakgrund av att direktivet föreskriver offentliggörande i enlighet med direktiv 2009/101/EG och att detta senare direktiv bl.a. föreskriver ett kungörelseförfarande. Kungörelsen bör ske senast månaden efter den då handlingen har godtagits av Bolagsverket. Föreskrifter om detta och vad som i övrigt ska gälla beträffande kungörandet bör meddelas av regeringen (jfr 2 § förordningen, 1995:1633, om vissa årsredovisningsfrågor).

Vite

12 §

Om ett bolag som omfattas av denna lag inte fullgör sin rapporteringskyldighet enligt denna lag, kan verket förelägga den som ensam eller tillsammans med annan är ställföreträdare för bolaget att fullgöra skyldigheten.

Föreläggandet får förenas med vite.

Frågor om utdömande av vite prövas av Bolagsverket.

Paragrafen innehåller bestämmelser som ger Bolagsverket möjlighet att meddela vitesföreläggande – och senare även döma ut vite – när den i lagen angivna rapporteringskyldigheten inte fullgörs. Bestämmelserna utgör en annan sådan sanktionsmekanism som artikel 45 i det nya direktivet förutsätter.

Paragrafen har utformats i nära anslutning till 8 kap. 13 § ÅRL, som ger Bolagsverket möjlighet att vitesförelägga styrelseledamöter och verkställande direktör i företag som dröjer med att ge in årsredovisningen till verket. Det innebär att Bolagsverket har möjlighet att förena ett föreläggande om ingivande av en sådan rapport som avses i lagen med vite. Vitesföreläggandet ska inte riktas mot bolaget som sådant utan mot dess företrädare. Föreläggandet kan alltså riktas mot den verkställande direktören, om det finns en sådan. Det kan också riktas mot en eller flera av styrelsens ledamöter [eller mot den som ensam eller tillsammans med annan har särskild firmateckningsrätt]. Om bolaget är ett handelsbolag, kan föreläggandet riktas mot var och en som ensam eller tillsammans med annan äger företräda bolaget. Om föreläggandet inte följs, kan Bolagsverket förplikta den person mot vilket föreläggandet har riktats att betala ut vitet.

Härvid ska 9 § lagen (1985:206) om viten tillämpas. Det innebär bl.a. att vitet inte ska dömas ut, om ändamålet med vitet har förlorat sin betydelse och att vitet får jämkas om det finns särskilda skäl.

Överklagande

13 §

Beslut enligt denna lag får överklagas vid allmän förvaltningsdomstol. Överklagande ska ske inom två månader från beslutet.

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

Paragrafen innehåller bestämmelser om överklagande av beslut om föreläggande och utdömande av vite. Överklagandetiden är – i likhet med vad som gäller vid överklagande av motsvarande beslut enligt ÅRL – angiven till två månader. Tiden löper från tidpunkten för meddelandet av Bolagsverkets beslut och förutsätter alltså inte att beslutet har delgetts.

Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

Den nya lagen föreslås träda i kraft den 20 juli 2015. Företagen är dock inte skyldiga att upprätta och offentliggöra rapporter enligt lagen förrän för räkenskapsår som inleds närmast efter utgången av år 2015. Övergångsbestämmelserna överensstämmer således med övergångsbestämmelserna till ändringarna i ÅRL.

17.6 Förslaget till lag om ändring bokföringslagen (1999:1078)

6 kap. 1 §

Företag som tillhör någon eller några av följande kategorier ska för varje räkenskapsår avsluta bokföringen med en årsredovisning och offentliggöra den enligt 2 §:

1. aktiebolag,
2. ekonomiska föreningar,
3. handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare,
 - 3 a. grupperingar enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1082/2006 av den 5 juli 2006 om en europeisk gruppering för territoriellt samarbete (EGTS),

4. företag av allmänt intresse enligt 1 kap. 3 § första stycket 4 årsredovisningslagen (1995:1554),

5. stiftelser som är bokföringsskyldiga enligt denna lag, dock inte stiftelser som får använda sina tillgångar uteslutande till förmån för medlemmar av en viss eller vissa släkter och som är bokföringsskyldiga endast på grund av 2 kap. 3 § första stycket,

6. medelstora eller stora företag enligt 1 kap. 3 § årsredovisningslagen,

7. företag som är moderföretag i en medelstor eller en stor koncern enligt 1 kap. 3 § årsredovisningslagen.

Paragrafen innehåller en uppräkningslista av de företag som är skyldiga att upprätta årsredovisning och låta offentliggöra denna.

I punkten 4 har hittills upptagits företag som omfattas av ÅRKL eller ÅRFL. Det har ansetts mera ändamålsenligt att låta punkten omfatta ”företag av allmänt intresse”. Av 1 kap. 3 § första stycket 4 framgår att med företag av allmänt intresse avses dels noterade företag, dels företag som omfattas av ÅRKL eller ÅRFL, dels publika aktieföretag.

Punkterna 6 och 7 har hittills omfattat större företag och moderföretag i större koncern. Begreppen större företag och större koncern har dock inte använts i punkterna utan avgränsningen av de aktuella företagen har skett genom återgivande av samma gränsvärden som i 1 kap. 3 § ÅRL. Vad som hittills har utgjort större företag och större koncerner utgör i utredningsförslaget medelstora och stora företag respektive medelstora och stora koncerner (fast med en något annorlunda gränsvärdeskonstruktion). De aktuella punkterna har nu ändrats så att de uttryckligen hänvisar till definitionerna av medelstora och stora företag respektive medelstora och stora koncerner i 1 kap. 3 § ÅRL. Vid fastställandet av vilken storlekskategori som en koncern får bl.a. balansomslutning och nettoomsättning betydelse. När dessa beräknas ska 1 kap. 3 § andra stycket tillämpas.

6 kap. 4 §

Ett årsbokslut ska bestå av en resultaträkning och en balansräkning. Årsbokslutet ska upprättas i vanlig läsbar form eller i elektronisk form. Beloppen i årsbokslutet ska anges i svenska kronor.

När årsbokslutet upprättas, ska följande bestämmelser i årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

1 kap. 3 § om vad som avses med andelar och nettoomsättning samt om de tillägg som ska göras till nettoomsättningen,

1 kap. 4–6 §§ om koncern- och intresseföretagsdefinitioner,
2 kap. 2 § om överskådlighet och god redovisningssed,
2 kap. 4 § om andra grundläggande redovisningsprinciper,
2 kap. 4 a § om oväsentliga avvikelser,
2 kap. 7 § om undertecknande,
3 kap. 1 och 2 §§ om balans- och resultaträkningarnas innehåll,
3 kap. 3 och 4 §§ om uppställningsformer,
3 kap. 9 § om avsättningar,
3 kap. 11 § första stycket om resultaträkning i förkortad form,
3 kap. 13 § om oväsentliga avvikelser,
4 kap. 1 och 2 §§ om vad som är anläggningstillgångar och omsättningstillgångar,
4 kap. 3 § första stycket om anskaffningsvärdet för anläggningstillgångar,
4 kap. 4 § om avskrivning av anläggningstillgångar,
4 kap. 5 § om nedskrivning av anläggningstillgångar,
4 kap. 9 § om värdering av omsättningstillgångar,
4 kap. 10 § om värdering av pågående arbeten,
4 kap. 11 § om varulagrets anskaffningsvärde,
4 kap. 12 § om redovisning till bestämd mängd och fast värde,
4 kap. 13 § om omräkning av fordringar och skulder i utländsk valuta,
och
4 kap. 17 § om oväsentliga avvikelser.

Utredningen har i avsnitt 6.4 föreslagit att det i ÅRL tas in bestämmelser som ger utrymme för att avvika från lagen om effekten av avvikelsen är oväsentlig. Det är naturligt att denna möjlighet står öppen vid upprättande av ett årsbokslut. Förevarande paragraf har därför kompletterats med hänvisningar till de bestämmelser om ”oväsentlighet” som har relevans vid upprättandet av ett årsbokslut.

17.7 Förslaget till lag om ändring i revisionslagen (1999:1079)

2 §

Lagen är tillämplig på företag som enligt 6 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078) är skyldiga att avsluta bokföringen med en årsredovisning, dock inte företag för vilka regler om revision finns i någon annan lag.

I fråga om handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare är lagen tillämplig endast om bolaget *är*

1. ett medelstort eller stort företag eller ett företag av allmänt intresse enligt 1 kap. 3 § årsredovisningslagen (1995:1554), eller
2. moderföretag i en medelstor eller stor koncern enligt samma paragraf.

Paragrafen anger revisionslagens tillämpningsområde. *Andra stycket* innehåller en särskild bestämmelse avseende handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare. Dessa omfattas i dag av lagen endast om de uppfyller vissa storlekskriterier, motsvarande de som gäller för ”större företag” enligt 1 kap. 3 § första stycket ÅRL, eller om de är moderföretag i vad som enligt ÅRL utgör större koncerner. Vad som hittills har utgjort större företag och större koncerner utgör i utredningsförslaget medelstora och stora företag respektive medelstora och stora koncerner (fast den i förslaget använda gränsvärdeskonstruktionen är något annorlunda utformad än den hittills gällande). Bestämmelserna i andra stycket har därför ändrats så att det uttryckligen framgår att ett handelsbolag av det aktuella slaget är skyldigt att upprätta årsredovisning om det är ett medelstort eller stort företag enligt vad som sägs i 1 kap. 3 § ÅRL eller om det är moderföretag i en medelstor eller stor koncern. Vid fastställandet av vilken storlekkategori som en koncern får bl.a. balansomslutning och nettoomsättning betydelse. När dessa beräknas ska 1 kap. 3 § andra stycket tillämpas.

6 §

Revisorn *ska* efter varje räkenskapsår lämna en revisionsberättelse till företaget. Bestämmelser om berättelsens innehåll och den tidpunkt då den *ska* lämnas till företagsledningen finns i 27–32 §§.

Om företaget är ett moderföretag, *ska* revisorn även lämna en koncernrevisionsberättelse enligt bestämmelserna i 33 §. Detta gäller inte om moderföretaget enligt 7 kap. 2, 3 eller 3 a § årsredovisningslagen (1995:1554) inte behöver upprätta koncernredovisning.

I andra stycket har klargjorts att revisorn inte är skyldig att lämna någon koncernrevisionsberättelse om moderföretaget inte är skyldigt att upprätta någon koncernredovisning enligt 7 kap. 3 a § ÅRL.

17.8 Förslaget till lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551)

9 kap. 13 §

Minst en revisor som bolagsstämman utsett ska vara auktoriserad revisor, om *bolaget är ett medelstort eller stort företag eller ett företag av allmänt intresse enligt 1 kap. 3 § årsredovisningslagen (1995:1554)*.

Paragrafen innehåller bestämmelser om när ett aktiebolag är skyldigt att ha minst en auktoriserad revisor. Bestämmelserna har hittills inneburit att det alltid måste finnas en auktoriserad revisor om bolaget är ett i ÅRL:s mening större företag. Paragrafen har därför innehållit kriterier som motsvarar vad som har gällt för större företag enligt ÅRL. Vad som hittills har utgjort större företag utgör i utredningsförslaget medelstora och stora företag (fast med en något annorlunda gränsvärdeskonstruktion). Paragrafen har nu ändrats så att den uttryckligen hänvisar till definitionerna av medelstora och stora företag i 1 kap. 3 § första stycket ÅRL.

9 kap. 14 §

Bestämmelserna i 13 § gäller även för moderbolag i en koncern, om koncernen är *en medelstor eller en stor koncern enligt 1 kap. 3 § årsredovisningslagen (1995:1554) eller om något av koncernföretagen är ett företag av allmänt intresse enligt samma paragraf*.

Ändringarna är av samma slag som i 9 kap. 13 §. Liksom ett aktiebolag i dag måste ha en auktoriserad revisor om bolaget är moderbolag i en större koncern måste bolaget, enligt förslaget, ha en auktoriserad revisor om koncernen är en medelstor eller stor koncern. Av paragrafen framgår dock även att det måste finnas en auktoriserad revisor i ett moderbolag, när det i en liten koncern finns ett koncernföretag som är ett företag av allmänt intresse. Det sammanhänger med att de krav som det i sådana fall ställs på koncernredovisningen är något högre än vad som annars är fallet (se 7 kap. 8 och 14 §§ ÅRL).

Vid fastställandet av vilken storlekskategori som en koncern får bl.a. balansomslutning och nettoomsättning betydelse. När dessa beräknas ska 1 kap. 3 § andra stycket tillämpas.

9 kap. 31 §

Revisionsberättelsen ska innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning. I uttalandet ska det särskilt anges

1. om årsredovisningen ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning, och
2. om förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

Om det i årsredovisningen inte har lämnats sådana upplysningar som ska lämnas enligt tillämplig lag om årsredovisning, ska revisorn ange detta och, om det är möjligt, lämna behövliga upplysningar i sin berättelse.

Första och andra styckena gäller inte i fråga om revision av en sådan bolagsstyrningsrapport som avses i 6 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554). I den delen ska revisionsberättelsen i stället innehålla ett uttalande om huruvida en sådan rapport har upprättats eller inte. När det gäller sådana upplysningar i rapporten som avses i 6 kap. 6 § andra stycket 2–6 årsredovisningslagen ska berättelsen vidare innehålla ett uttalande om huruvida upplysningarna är förenliga med årsredovisningens övriga delar. *Om upplysningarna innehåller väsentliga fel, ska revisorn ange detta och lämna behövliga upplysningar.*

Paragrafen innehåller bestämmelser om vad en revisionsberättelse ska innehålla. Särskilda bestämmelser gäller, enligt *tredje stycket*, för revisionen av en i förvaltningsberättelsen ingående bolagsstyrningsrapport. I stycket har tillkommit en bestämmelse som avser revisorns granskning av sådana upplysningar i bolagsstyrningsrapporten som avses i 6 kap. 6 § andra stycket ÅRL. Finner revisorn att dessa upplysningar innehåller väsentliga fel, ska han eller hon ange detta och lämna behövliga upplysningar. Bestämmelsen – liksom den likartade bestämmelsen i 6 kap. 9 § ÅRL – går tillbaka på artiklarna 20.3 och 34.1 andra stycket i det nya direktivet. Frågan har behandlats i avsnitt 12.3.3.

25 kap. 37 §

Likvidatorn ska för varje räkenskapsår upprätta en årsredovisning, som ska läggas fram på årsstämman. I fråga om stämman och redovisningen ska följande bestämmelser inte tillämpas:

- 7 kap. 11 § 2 denna lag,
- 2 kap. 1 § andra stycket, 5 kap. 22, 40 – 47 och 51 §§, 6 kap. 2 och 5 §§ årsredovisningslagen (1995:1554),

5 kap. 2 § 3 och 6 kap. 3 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, samt

5 kap. 2 § 6 och 7 och 6 kap. 2 och 3 §§ lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

I balansräkningen får det egna kapitalet tas upp i en post. Balansräkningen ska innehålla uppgift om aktiekapitalet, i förekommande fall fördelat på olika aktieslag.

En tillgång får inte tas upp till högre värde än den beräknas inbringa efter avdrag för försäljningskostnaderna. Om en tillgång kan beräknas inbringa ett väsentligt högre belopp än det värde som tas upp i balansräkningen, ska det beräknade beloppet anges särskilt vid tillgångsposten. Om en skuld eller likvidationskostnad kan beräknas kräva ett belopp som väsentligt avviker från vad som har redovisats som skuld, ska det beräknade beloppet anges vid skuldposten.

Bestämmelserna om koncernredovisning och om delårsrapport i tillämplig lag om årsredovisning ska inte tillämpas på bolag i likvidation.

Paragrafen innehåller bestämmelser om den årsredovisning som en likvidator ska lägga fram när ett aktiebolag är i likvidation. När en sådan årsredovisning upprättas ska en del bestämmelser i ÅRL, ÅRKL och ÅRFL inte tillämpas. En del av dessa har fått nya beteckningar i utredningsförslaget. Detta har medfört ändrade lagrumshänvisningar i paragrafens *första stycke*.

17.9 Förslaget till lag om ändring i lagen (2006:531) om särskild tillsyn över finansiella konglomerat

1 kap. 5 §

Det finns ett ägarintresse om

1. en juridisk person är intresseföretag till ett företag enligt 1 kap. 5 § årsredovisningslagen (1995:1554) *eller ett gemensamt styrt företag enligt 1 kap. 5 a § samma lag*, eller

2. ett företag direkt eller indirekt äger minst 20 procent av kapitalet eller av samtliga röster i ett annat företag.

Ändringen i punkten 1 är en följd av att definitionen av intresseföretag i 1 kap. 5 § ÅRL enligt utredningens förslag inte omfattar gemensamt styrda företag. Dessa definieras istället i 1 kap. 5 a § ÅRL. Se vidare avsnitten 5.2 och 5.3.

17.10 Förslaget till lag om ändring i lagen (2006:1371) om kapitaltäckning och stora exponeringar

1 kap. 5 §

Det finns ett ägarintresse om

1. en juridisk person är intresseföretag till ett företag enligt 1 kap. 5 § årsredovisningslagen (1995:1554) eller ett gemensamt styrt företag enligt 1 kap. 5 a § samma lag, eller
2. ett företag direkt eller indirekt äger minst 20 procent av kapitalet eller av samtliga röster i ett annat företag.

Ändringen i punkten 1 är en följd av att definitionen av intresseföretag i 1 kap. 5 § ÅRL enligt utredningens förslag inte omfattar gemensamt styrda företag. Dessa definieras istället i 1 kap. 5 a § ÅRL. Se vidare avsnitt 5.2 och 5.3.

3 kap. 2 §

I det primära kapitalet får följande ingå:

1. Eget kapital enligt 3 kap. 4 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, om det helt kan täcka förluster i en fortlevnadssituation och om det vid konkurs eller likvidation prioriteras efter alla andra krav,
 - a) för bankaktiebolag, kreditmarknadsbolag och värdepappersbolag, dock inte uppskrivningsfonder,
 - b) för sparbanker, dock endast reservfonder,
 - c) för medlemsbanker och kreditmarknadsföreningar, dock inte förlagsinsatser och uppskrivningsfonder,
2. För Svenska skeppshypotekskassan: kassans reservfond.
3. För banker, kreditmarknadsföretag och värdepappersbolag: kapitalandelen av skatteutjämningsreserv och periodiseringsfond.
4. För banker och kreditmarknadsföretag: kapitalandelen av det belopp som svarar mot bankens eller företagets reserver till följd av avskrivning på egendom som upplåtits till nyttjande.

Från summan av posterna enligt första stycket ska följande räknas av

 1. förluster under löpande räkenskapsår,
 2. immateriella anläggningstillgångar enligt bilaga 1 till lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, punkten 9 under rubriken tillgångar, och

3. den nettovinst som hos ett institut som är originator till en värdepapperisering uppkommer till följd av kapitalisering av framtida inkomster av de värdepapperiserade tillgångarna och som ger en kreditförstärkning till positioner i värdepapperiseringen.

Ändringen i första stycket 1 är en följd av att de bestämmelser som hittills har funnits i 5 kap. 4 § ÅRL i förslaget har flyttats till 3 kap. 4 § samma lag. Någon ändring i sak är inte avsedd.

17.11 Förslagen till ändringar i övriga lagar och förordningar

Förslaget till ändring av förordningen (1995:1600) om årsredovisning i kreditinstitut, värdepappersbolag och försäkringsföretag innefattar följdändringar till en tidigare ändring av ÅRFL.

De övriga förslag till författningsändringar som utredningen lägger fram utgör följdändringar till de ändringar i ÅRL, ÅRKL och ÅRFL som utredningen förslår.

Kommittédirektiv 2012:126

Genomförande av EU-direktiv om årsredovisning och koncernredovisning

Beslut vid regeringssammanträde den 13 december 2012

Sammanfattning

Ett nytt EU-direktiv om årsredovisning och koncernredovisning förväntas bli antaget inom den närmaste tiden. Direktivet syftar bland annat till att minska byråkratin och förenkla bestämmelserna, framför allt för små företag. EU-kommissionen bedömer att förslaget, inklusive de förenklingar för mikroföretag som nyligen antagits, kan innebära betydande besparingar för europeiska företag.

En särskild utredare ska föreslå hur direktivet ska genomföras i svensk rätt. Utredaren ska i ett första steg föreslå de ändringar som är nödvändiga och kan genomföras inom den tid som står till förfogande. Utredaren ska i ett andra steg föreslå de ytterligare förenklingar som kan göras.

Även vissa frågor om bokföringsskyldigheten i ideella föreningar och redovisning av transaktioner med närstående ska utredas.

Utredaren ska lämna de författningsförslag som översynen ger anledning till.

Utredaren ska i ett delbetänkande senast den 28 februari 2014 redovisa resultatet av sina överväganden om nödvändiga anpassningar för genomförandet av EU:s redovisningsdirektiv. Uppdraget i övrigt ska redovisas senast den 31 januari 2015.

Redovisningsreglerna

Ett företag har vanligen olika intressenter som behöver kunna följa hur verksamheten i företaget utvecklas. Detta behov tillgodoses bl.a. genom regler om löpande bokföring, årsbokslut, årsredovisning, koncernredovisning och delårsrapport.

Bestämmelser om löpande bokföring finns i bokföringslagen (1999:1078). Bestämmelserna syftar till att tillgodose de behov som det bokföringsskyldiga företagens borgenärer, ägare, medlemmar och anställda samt det allmänna kan ha av att kunna följa upp företagets förhållanden. Den räkenskapsinformation som ingår i den löpande bokföringen sammanställs i årsbokslut och årsredovisningar samt, i vissa fall, koncernredovisningar och delårsrapporter.

Ett årsbokslut – som inte är någon offentlig handling – sammanfattar de affärshändelser som har ägt rum under året. Bestämmelser om årsbokslut finns i bokföringslagen.

Också årsredovisningar, koncernredovisningar och delårsrapporter utgör sammanfattningar av den verksamhet som förevarit under en viss period. Deras syfte är framför allt att ge information till företagets externa intressenter. Det finns därför särskilda bestämmelser om att handlingar av dessa slag ska offentliggöras. De grundläggande bestämmelserna om vad dessa handlingar ska innehålla och hur de ska offentliggöras finns i årsredovisningslagen (1995:1554).

EU:s redovisningsrätt

De svenska reglerna om årsredovisning och koncernredovisning grundar sig huvudsakligen på EU:s redovisningsdirektiv (rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 om årsbokslut i vissa typer av bolag, EGT L 222, 14.8.1978, s. 11, Celex 31978L0660 och rådets sjunde direktiv 83/349/EEG av den 13 juni 1983 om sammanställd redovisning, EGT L 193, 18.7.1983, s. 1, Celex 31983L0349; det fjärde respektive det sjunde bolagsrättsliga direktivet). Det fjärde bolagsrättsliga direktivet ändrades år 2012 i syfte att ge medlemsstaterna möjlighet att införa förenklingar för de allra minsta företagen (Europaparlamentets och rådets direktiv 2012/6/EU av den 14 mars 2012 om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG om årsbokslut i vissa typer av bolag vad gäller mikroenheter, EUT L 81, 21.3.2012, s. 3, Celex 32012L0006).

De två direktiven kommer att ersättas med ett nytt redovisningsdirektiv (redovisningsdirektivet). Europeiska unionens råd antog en allmän inriktning i juni 2012 och Europaparlamentet antog sin rapport i september 2012. Förhandlingar pågår för närvarande mellan institutionerna.

Redovisningsdirektivet kommer att innehålla en ny regim för redovisning i små företag, vissa ändringar i redovisningsreglerna för medelstora och stora företag samt nya regler om rapportering av betalningar till regeringar från företag verksamma inom utvinningsindustrin. Direktivens bestämmelser ges en ny disposition och språklig utformning. Även reglerna om mikroföretag i 2012 års direktiv kommer att tas in i det nya direktivet. Tiden för genomförande förväntas bli relativt kort.

Uppdraget

Allmänt

Utredaren ska i första hand ta upp de frågor som anges nedan. Utredaren får dock ta upp även andra frågor som innebär att redovisningsreglerna blir enklare att använda, om det bedöms motiverat och det finns utrymme för det under utredningstiden.

Utredningens första del omfattar att lämna förslag på åtgärder som är nödvändiga för att genomföra det nya redovisningsdirektivet i tid och därmed fullgöra Sveriges skyldigheter enligt fördraget om Europeiska unionens funktionssätt.

Under utredningens andra del ska utredaren se över vad som kan göras för att ytterligare förenkla redovisningen för företagen. En utgångspunkt ska vara att de undantag och lättnader som det nya direktivet erbjuder ska utnyttjas, om det inte finns starka skäl mot det. I uppdraget ligger också att eftersträva att lagstiftningen blir enkel att förstå och tillämpa.

Bokföringslagen och årsredovisningslagen har karaktär av ramlagar och innehåller i huvudsak endast de grundläggande normerna. Det ingår inte i utredarens uppdrag att ompröva lagstiftningens struktur i detta avseende. Utredaren ska dock lämna de förslag om ändrad avgränsning och omfattning av tillämpningsområdet för god redovisningssed som är nödvändiga och lämpliga mot bakgrund av redovisningsdirektivets förväntade inslag av fullharmonisering.

Nödvändiga anpassningar till EU:s nya redovisningsdirektiv

De svenska redovisningsreglerna grundar sig till stor del på EU:s redovisningsdirektiv. Två direktiv kommer nu att ersättas med ett nytt redovisningsdirektiv. I flera avseenden förs äldre bestämmelser till det nya direktivet. I andra avseenden tas nya eller ändrade redovisningskrav in. Det gäller exempelvis hur företag delas in i olika kategorier och begränsningar i vilka redovisningskrav medlemsstaterna får ställa på små företag (fullharmonisering).

Utredaren ska

- analysera vilka förändringar som måste göras i redovisningslagstiftningen som en direkt följd av det nya redovisningsdirektivet, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

I syfte att främja regeringars ansvarstagande och sund förvaltning kommer det nya redovisningsdirektivet att innehålla ett särskilt rapporteringskrav för företag som utvinner naturtillgångar. Bestämmelserna förväntas innebära att ett företag ska redovisa betalningar till regeringar, uppdelat på varje land som företaget bedriver verksamhet i och på betalningar för specifika projekt, om betalningarna är av väsentlig betydelse för det mottagande landets regering.

Utredaren ska

- analysera vilken betydelse och vilka konsekvenser rapporteringskravet har för de företag som påverkas av bestämmelserna samt för övriga intressenter,
- ta ställning till hur rapporteringskravet bör genomföras för att tillgodose intressenternas behov av information samtidigt som behovet av enkla och tydliga regler för de tillämpande företagen beaktas, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

En enklare redovisningslagstiftning

Den internationella utvecklingen och den svenska normgivningen har gått i riktning mot att redovisningsregler för olika kategorier av företag samlas så att de kan överblickas och tillämpas på ett enklare sätt. Jämförbarhet mellan olika kategorier av företag tillmätts mindre

betydelse än att redovisningsreglerna är anpassade till den verksamhet som bedrivs i de tillämpande företagen. Det är angeläget att de förenklingar som kan åstadkommas på detta sätt tas tillvara i lagstiftningsarbetet.

Ett exempel på denna utveckling är den danska redovisningslagstiftningen, som sedan flera år är strukturerad enligt en s.k. byggklossmodell. Enligt den principen byggs regelverket successivt på efter hand som verksamheten blir större eller på annat sätt mer komplex. Regler som inte är nödvändiga för det tillämpande företaget undviks och lagstiftningen blir tydligare.

Ett annat exempel är Bokföringsnämndens arbete med att dela in sin normgivning i regelverk som skiljer på fyra olika kategorier av bokföringsskyldiga (K1, K2, K3 och K4). Regler som utformas på detta sätt innebär att varje företag, utifrån sina förutsättningar, tillämpar ett heltäckande paket av redovisningsregler (one-stop-shop). Detta synsätt skiljer sig från Bokföringsnämndens tidigare normgivning, där reglerna samlades utifrån olika redovisningsområden (en vägledning för varulager, en för intäktsredovisning etc.). Det skiljer sig också från hur redovisningslagstiftningen är utformad i dag.

EU:s nya redovisningsregler kommer att ge medlemsstaterna en möjlighet att i större utsträckning än i dag själva bestämma över innehållet i redovisningslagstiftningen. Det gäller framför allt för de allra minsta företagen (mikroföretag). Direktivet kommer emellertid också att väcka frågan om anpassning av svensk redovisningslagstiftning i andra avseenden. För små företag kommer regelmängden att minska, eftersom direktivet på vissa områden är uttömmande och exakt anger vilka bestämmelser en medlemsstat ska och får ha. För medelstora och stora företag finns det utrymme för förnyade överväganden.

Direktivets nya utformning kommer alltså att innebära att medlemsstaterna i vissa delar ges ett stort utrymme att bestämma hur redovisningsreglerna ska utformas och i andra delar inte alls kan bestämma innehållet i dem. Detta ställer krav på en analys av vilka regler som bör finnas och vilken funktion de ska fylla. Det väcker också frågan om möjligheten och lämpligheten i att fullt ut behålla det nuvarande systemet med en ramlagstiftning som fylls ut genom kompletterande normgivning.

Årsredovisningslagen trädde i kraft år 1996. Sedan dess har den ändrats ett stort antal gånger. Lagen är i vissa delar föråldrad och svår att överblicka. Förenklingsmöjligheterna är inte begränsade till

att se över enskilda bestämmelser. En konsekvens av innehållet i det nya redovisningsdirektivet och utvecklingen av redovisningsnormgivningen är att en reell förenkling av redovisningslagstiftningen kan uppnås fullt ut endast om reglernas innehåll såväl som deras struktur ses över. Detta ligger i linje med regeringens uttalande i propositionen Enklare redovisning, om att behovet av att se över strukturen på redovisningslagstiftningen lämpligen övervägs när arbetet med översynen av EU:s redovisningsdirektiv är klart (prop. 2009/10:235 s. 53). Översynen bör också ses som en del av det arbete som pågår för att minska och förenkla uppgiftslämnandet för företagen.

Utredaren ska

- följa det arbete i fråga om genomförande av redovisningsdirektivet som pågår inom EU,
- analysera vilka undantag och andra förenklingar som kan göras i redovisningslagstiftningen inom ramen för redovisningsdirektivet,
- överväga hur Sverige bör utnyttja dessa förenklingsmöjligheter,
- överväga om andra redovisningsregler än de som finns i direktivet ska tas bort, ändras eller läggas till,
- överväga om årsredovisningslagen bör utformas på ett mer överskådligt och enkelt sätt,
- särskilt överväga och lämna förslag som ger redovisningslagstiftningen ett innehåll som underlättar upprättande och offentliggörande av årsredovisningar och årsbokslut, framför allt för de allra minsta företagen,
- överväga om det språk som används i årsredovisningslagen bör anpassas till de senaste årens utveckling på redovisningsområdet,
- inom ramen för det nuvarande systemet med ramlagstiftning och kompletterande normgivning analysera om utvecklingen av god redovisningssed i något avseende bör ändras eller förtydligas, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

Bokföringsskyldighet i ideella föreningar m.m.

Ideella föreningar, registrerade trossamfund och vissa andra juridiska personer är bokföringsskyldiga om tillgångarnas värde överstiger en och en halv miljon kronor (2 kap. 2 § bokföringslagen). Om den juridiska personen bedriver näringsverksamhet är den alltid bokföringsskyldig. Bokföringsskyldigheten omfattar i sådana fall hela den bedrivna verksamheten.

I Bokföringsnämndens rapport *Ideella föreningar och bokföringsskyldigheten* – en rapport om begreppet näringsverksamhet, m.m. behandlas begreppet näringsverksamhet i ideella föreningar. Enligt rapporten är det sannolikt ett mycket stort antal föreningar som är bokföringsskyldiga till följd av bestämmelsen om näringsverksamhet i bokföringslagen. Undantaget från bokföringsskyldighet för föreningar med små tillgångar bedöms i praktiken inte ha så stor betydelse.

Bokföringsskyldigheten för ideella föreningar och liknande juridiska personer kan uppfattas som betungande i förhållande till grunden för bokföringsskyldigheten (den bedrivna näringsverksamheten). Regeringen uttalade i propositionen *Enklare redovisning* att sådana skyldigheter bör undvikas som inte kan motiveras utifrån intressenternas behov, eller där intressenternas behov inte är så starka att de uppväger de kostnader som är förenade med skyldigheten (prop. 2009/10:235 s. 53). I det sammanhanget noterades att en översyn av redovisningsdirektiven inletts och att det kunde finnas anledning att se över kretsen av bokföringsskyldiga när det arbetet slutförts.

Utredaren ska

- analysera vilken betydelse bokföringsskyldigheten har för ideella föreningar och andra juridiska personer som är bokföringsskyldiga enligt samma bestämmelser,
- överväga om bokföringsskyldigheten bör inskränkas för sådana juridiska personer, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

Transaktioner med närstående

Inom affärsverksamhet förekommer det att transaktioner genomförs mellan ett företag och fysiska och juridiska personer som är närstående till företaget, t.ex. en styrelseledamot eller ett dotterföretag. Sådana transaktioner genomförs ibland på andra villkor än de som skulle tillämpas om parterna inte var närstående. Företagets ägare och andra intressenter har ett intresse av att kunna få insyn i sådana transaktioner genom företagens redovisning.

Vid genomförandet av ett EU-direktiv kompletterades årsredovisningslagen med regler om redovisning av transaktioner med närstående (prop. 2008/09:71 s. 51 f. och Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/46/EG av den 14 juni 2006 om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG om årsbokslut i vissa typer av bolag, 86/349/EEG om sammanställd redovisning, 86/635/EEG om årsbokslut och sammanställd redovisning för banker och andra finansiella institut och 91/674/EEG om årsbokslut och sammanställd redovisning för försäkringsföretag, EUT L 224, 16.8.2006, s. 1, Celex 32006L0046).

Uttrycket närstående part har i direktivet samma betydelse som i den internationella redovisningsstandard som har antagits för tillämpning i koncernredovisningen i noterade företag inom EU (IAS 24). En senare version av standarden med ett delvis ändrat närståendebegrepp har därefter antagits av EU. Ändringen behöver genomföras i svensk rätt.

Utredaren ska

- analysera skillnaden mellan direktivet och svensk rätt, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

Konsekvensbeskrivningar

Utredaren ska allsidigt och grundligt belysa förslagets konsekvenser för företag och företagare och för det allmänna. Särskild vikt ska läggas vid att belysa vilka förenklingsvinster som uppkommer och hur dessa förhåller sig till de effekter förenklingsarna har för företagens intressenter, särskilt när det gäller borgenärsskyddet, skattekontrollen och möjligheterna att utreda ekonomisk brottslighet. Vid bedömningen av förslagets påverkan på företagens administrativa kostnader ska utredaren ta hjälp av Tillväxtverket. Om förslagen bedöms medföra ökade kostnader eller intäktsminskningar för det allmänna, ska utredaren föreslå en finansiering.

Genomförande och redovisning av uppdraget

Utredaren ska göra de internationella jämförelser som anses befogade. Länder med förhållanden som är jämförbara med Sverige ska särskilt beaktas. Utredaren bör samråda med EU-kommissionen när det är lämpligt.

Utredaren ska i sitt arbete föra en dialog med och inhämta synpunkter från myndigheter, organisationer och kreditgivare i den utsträckning det behövs.

Utredaren ska hålla sig informerad om och samordna sitt arbete med genomförandet av Europeiska kommissionens förslag till ändringar i öppenhetsdirektivet (Europaparlamentets och rådets direktiv om ändring av direktiv 2004/109/EG om harmonisering av insynskraven angående upplysningar om emittenter vars värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad och om ändring av direktiv 2001/34/EG).

Utredaren ska även hålla sig informerad om och beakta det arbete med att minska och förenkla uppgiftslämnandet för företagen som bedrivs av Uppgiftslämnarutredningen (dir. 2012:35).

Utredaren ska i ett delbetänkande senast den 28 februari 2014 redovisa resultatet av sina överväganden om nödvändiga anpassningar för genomförandet av EU:s redovisningsdirektiv. Uppdraget i övrigt ska redovisas senast den 31 januari 2015.

(Justitiedepartementet)

DIREKTIV

EUROPAPARLAMENTETS OCH RÅDETS DIREKTIV 2013/34/EU

av den 26 juni 2013

om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG

(Text av betydelse för EES)

EUROPAPARLAMENTET OCH EUROPEISKA UNIONENS RÅD HAR
ANTAGIT DETTA DIREKTIV

inremarknadsakt med åtgärder som främjar tillväxten och sysselsättningen och leder till konkreta resultat för allmänheten och företagen.

med beaktande av fördraget om Europeiska unionens funktions-
sätt, särskilt artikel 50.1,

I kommissionens meddelande *Inremarknadsakten*, som antogs i april 2011, föreslås att rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om årsbokslut i vissa typer av bolag⁽¹⁾ och rådets sjunde direktiv 83/349/EEG av den 13 juni 1983 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om sammanställd redovisning⁽²⁾ (nedan kallade *redovisningsdirektiven*) ska förenklas när det gäller kraven på finansiella uppgifter och att minska administrativa bördor, särskilt för små och medelstora företag. *Europa 2020-strategin* för smart och hållbar tillväxt för alla syftar till att minska den administrativa bördan och förbättra företagsklimatet, särskilt för små och medelstora företag, och att främja internationaliseringen av små och medelstora företag. Europeiska rådet uppmanade vid mötet den 24–25 mars 2011 till en minskning av den totala administrativa bördan, särskilt för små och medelstora företag, både på unionsnivå och nationell nivå, och föreslog åtgärder för att höja produktiviteten, till exempel genom att undanröja byråkrati och förbättra regelverket för små och medelstora företag.

med beaktande av Europeiska kommissionens förslag,

efter översändande av utkastet till lagstiftningsakt till de nationella parlamenten,

med beaktande av Europeiska ekonomiska och sociala kommitténs yttrande⁽³⁾,

i enlighet med det ordinarie lagstiftningsförfarandet⁽⁴⁾, och

av följande skäl:

(1) Detta direktiv beaktar kommissionens program för bättre lagstiftning och i synnerhet kommissionens meddelande *Smart lagstiftning i Europeiska unionen*, vars syfte är att utforma och införa lagstiftning av högsta kvalitet, med iakttagande av subsidiaritets- och proportionalitetsprinciperna, och säkerställa att de administrativa bördorna står i proportion till deras nytta. I kommissionens meddelande *Tänk småskaligt först En "Small Business Act" för Europa*, som antogs i juni 2008 och ändrades i februari 2011, erkänns den centrala roll som små och medelstora företag har i unionens ekonomi. Meddelandet syftar till att förbättra den allmänna inställningen till entreprenörskap och förankra principen "tänk småskaligt först" i beslutsfattandet från lagstiftning till offentliga tjänster. Vid Europeiska rådets möte den 24 och 25 mars 2011 välkomnades kommissionens avsikt att lägga fram en

(2) Den 18 december 2008 antog Europaparlamentet en resolution om redovisningskrav för små och medelstora företag, särskilt mikroföretag⁽⁵⁾, som angav att redovisningsdirektiven ofta är mycket betungande för små och medelstora företag, särskilt mikroföretag, och uppmanade kommissionen att fortsätta arbetet med att se över dessa direktiv.

(3) Samordningen av nationella bestämmelser om uppställningen av och innehållet i årsbokslut och förvaltningsberättelser, de värderingsgrunder som används i dessa system samt deras offentliggörande i fråga om vissa typer av företag med begränsat ansvar är av särskild betydelse för skyddet av aktieägare, delägare och tredje parter. Samtidig samordning behövs på dessa områden för sådana

⁽¹⁾ EUT C 181, 21.6.2012, s. 84.

⁽²⁾ Europaparlamentets ståndpunkt av den 12 juni 2013 (ännu ej offentliggjord i EUT) och rådets beslut av den 20 juni 2013.

⁽³⁾ EGT L 222, 14.8.1978, s. 11.

⁽⁴⁾ EGT L 193, 18.7.1983, s. 1.

⁽⁵⁾ EUT C 45E, 23.2.2010, s. 58.

- typer av företag, dels eftersom vissa företag är verk-
samma i mer än en medlemsstat, dels eftersom de sådana
företag inte erbjuder tredje part någon säkerhet utöver de
belopp som utgör dessa företags nettotillgångar.
- (4) Årsbokslut har flera olika syften, och de ger inte endast
information till kapitalmarknadernas investerare, utan re-
dogör även för tidigare transaktioner och förbättrar bo-
lagsstyrningen. I unionslagstiftningen om redovisning
måste man göra en lämplig avvägning mellan bokslutens
mottagares intressen och företagets intresse att inte belasta
allt för hårt med rapporteringskrav.
- (5) Tillämpningsområdet för detta direktiv bör omfatta vissa
företag som har begränsat ansvar, till exempel publika
och privata aktiebolag eller andra bolag med begränsat
ansvar. Dessutom finns det ett betydande antal handels-
bolag och kommanditbolag där samtliga obegränsat an-
svariga delägare antingen är publika eller privata aktiebo-
lag eller andra bolag med begränsat ansvar, och sådana
handelsbolag bör därför vara föremål för samordnings-
åtgärderna i detta direktiv. Detta direktiv bör också säker-
ställa att handelsbolag omfattas av tillämpningsområdet
om delägarna i ett handelsbolag som inte är aktiebolag
eller andra bolag i själva verket har begränsat ansvar för
bolagets skyldigheter på grund av att detta ansvar är
begränsat genom andra företag inom tillämpningsområ-
det för detta direktiv. Undantaget för icke-vinstdrivande
företag från detta direktivs tillämpningsområde är för-
enligt med dess syfte i linje med artikel 50.2 g i fördraget
om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget).
- (6) Tillämpningsområdet för detta direktiv bör bygga på
principer och säkerställa att det inte är möjligt för ett
företag att utesluta sig självt från tillämpningsområdet
genom att skapa en koncernstruktur med flera ovanpå
varandra liggande företag som är etablerade inom eller
utanför unionen.
- (7) Bestämmelserna i detta direktiv ska endast tillämpas i den
mån de inte är oförenliga med eller strider mot bestäm-
melserna om finansiell rapportering från vissa typer av
företag eller gällande bestämmelser när det gäller fördel-
ningen av ett företags kapital som fastställs i andra gäl-
lande lagstiftningsakter som antagits av en eller flera
unionsinstitutioner.
- (8) Dessutom är det nödvändigt att på unionsnivå uppställa
likvärdiga rättsliga minimikrav på unionsnivå på omfatta-
ningen av den finansiella information som konkurrerande
företag ska vara skyldiga att låta allmänheten ta del av.
- (9) Årsbokslut bör upprättas med iakttagande av försiktighet
och bör ge en rättvisande bild av företagets tillgångar och
skulder, ekonomiska ställning samt resultat. Det är möj-
ligt att en redovisning i undantagsfall inte ger en rätt-
visande bild när bestämmelserna i detta direktiv tillämpas.
I sådana fall bör företagen avvika från sådana bestäm-
melser i syfte att ge en rättvisande bild. Medlems-
staterna bör tillåtas att definiera sådana undantagsfall och
fastställa de relevanta särskilda regler som ska gälla i
dessa fall. Med sådana undantagsfall bör avses endast
mycket ovanliga transaktioner och ovanliga situationer,
och de bör till exempel inte gälla hela särskilda sektorer.
- (10) Detta direktiv bör säkerställa att kraven för små företag i
stor utsträckning är harmoniserade i hela unionen. Detta
direktiv bygger på principen "tänk småskaligt först". För
att undvika orimliga administrativa bördor för dessa fö-
retag bör medlemsstaterna endast tillåtas att kräva ett
fåtal upplysningar i form av noter utöver de obligatoriska
noterna. Om ett enda registreringssystem tillämpas får
medlemsstaterna dock i vissa fall kräva ett begränsat an-
tal ytterligare upplysningar när dessa uttryckligen krävs i
den nationella skattelagstiftningen och är absolut nöd-
vändiga för skatteuppbörden. Det bör vara möjligt för
medlemsstaterna att införa krav för medelstora och stora
företag som går utöver de minimikrav som föreskrivs i
detta direktiv.
- (11) I de fall där detta direktiv ger utrymme för medlems-
staterna att införa ytterligare krav på, exempelvis, små
företag innebär detta att medlemsstaterna kan utnyttja
denna möjlighet helt eller delvis genom att kräva mindre
än möjligheten ger utrymme för. I de fall där detta di-
rektiv tillåter medlemsstaterna att utnyttja ett undantag
för, exempelvis, små företag innebär detta att medlems-
staterna kan undanta dessa företag helt eller delvis.
- (12) Små, medelstora och stora företag bör definieras och
skiljas åt genom hänvisning till balansomslutning, net-
toomsättning och det genomsnittliga antalet anställda
under räkenskapsåret, eftersom dessa kriterier vanligtvis
ger objektiva uppgifter om ett företags storlek. Om ett
moderföretag inte upprättar en koncernredovisning för
koncernen bör dock medlemsstaterna tillåtas att vidta
de åtgärder som de anser nödvändiga för att kräva att
ett sådant företag klassificeras som ett större företag ge-
nom att man fastställer dess storlek och därav följande
kategori på basis av konsolidering eller summering. Om
en medlemsstat tillämpar ett eller flera av de frivilliga
undantagen för mikroföretag bör mikroföretagen även
definieras med hänvisning till den totala balansomslut-
ning, nettoomsättningen och genomsnittligt antal an-
ställda under räkenskapsåret. Medlemsstaterna bör inte
vara skyldiga att definiera separata kategorier för medels-
tora och stora företag i sin nationella lagstiftning om
medelstora företag omfattas av samma krav som stora
företag.

- (13) Mikroföretag har begränsade resurser för att uppfylla krävande lagstiftning. Om inga särskilda regler införts för mikroföretag omfattas de av reglerna för små företag. Dessa bestämmelser utgör administrativa bördor som inte står i proportion till deras storlek och som därför är relativt sett mer betungande för mikroföretag än för andra små företag. Det bör därför vara möjligt för medlemsstater att undanta mikroföretag från vissa skyldigheter som gäller för små företag och som skulle innebära alltför stora administrativa bördor för dem. Mikroföretag bör dock även fortsättningsvis omfattas av eventuella nationella skyldigheter att upprätta förteckningar över sina affärstransaktioner och sin ekonomiska ställning. Dessutom bör investeringsföretag och finansiella holdingföretag undantas från fördelarna med de förenklingar som är tillämpliga på mikroföretag.
- (14) Medlemsstaterna bör beakta de egna marknadernas specifika villkor och behov när de fattar beslut om hur eller huruvida de ska inrätta ett en särskild ordning för mikroföretag inom ramen för detta direktiv.
- (15) Offentliggörande av redovisningar kan vara betungande för mikroföretag. Samtidigt behöver medlemsstaterna sörja för att detta direktiv efterlevs. Därför bör medlemsstater som utnyttjar de undantag för mikroföretag som föreskrivs i detta direktiv tillåtas att undanta mikroföretag från ett generellt krav på offentliggörande, under förutsättning att uppgifter i balansräkningen insänds i enlighet med nationell lagstiftning till minst en utsedd behörig myndighet och att dessa uppgifter vidarebefordras till företagsregistret, så att ett exemplar kan erhållas på begäran. I sådana fall bör inte skyldigheten enligt detta direktiv att offentliggöra redovisningshandlingar i enlighet med artikel 3.5 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/101/EG av den 16 september 2009 om samordning av de skyddsåtgärder som krävs i medlemsstaterna av de i artikel 48 andra stycket i fördraget avsedda bolagen i bolagsmännens och tredje mans intressen, i syfte att göra skyddsåtgärderna likvärdiga inom gemenskapen ⁽¹⁾ tillämpas.
- (16) För att se till att jämförbara och likvärdig information offentliggörs bör redovisnings- och värderingsprinciperna inbegripa fortlevnads-, försiktighets- och periodiseringsprincipen. Kvitning mellan tillgångs- och skuldposter och intäcks- och utgiftsposter bör inte tillåtas, och beståndsdelar av tillgångar och skulder bör värderas separat. I särskilda fall bör medlemsstaterna dock få tillåta eller kräva att företag utför kvitning mellan tillgångs- och skuldposter eller mellan intäcks- och kostnadsposter. Uppställningen av poster i finansiella rapporter bör ta hänsyn till den ekonomiska verkligheten bakom den underliggande transaktionen eller överenskommelsen eller dess kommersiella innebörd. Medlemsstaterna bör emellertid tillåtas att undanta företag från att tillämpa denna princip.
- (17) Väsentlighetsprincipen bör styra redovisning, värdering, uppställning, upplysning och koncernredovisning i de finansiella rapporterna. I enlighet med väsentlighetsprincipen får uppgifter som betraktas som oväsentliga till exempel sammanföras i redovisningen. Även om en enskild post kan betraktas som oväsentlig kan dock likartade oväsentliga poster betraktas som väsentliga när de ses som en helhet. Medlemsstaterna bör tillåtas att begränsa tillämpningen av den obligatoriska väsentlighetsprincipen till uppställning och upplysning. Väsentlighetsprincipen bör inte påverka eventuella nationella skyldigheter att upprätta fullständiga förteckningar över affärstransaktioner och ekonomisk ställning.
- (18) Poster som redovisas i årsbokslutet bör värderas enligt principen om anskaffnings- eller tillverkningskostnad för att se till att uppgifterna i de finansiella rapporterna är tillförlitliga. Medlemsstaterna bör dock ha rätt att tillåta eller kräva att företag omvärderar anläggningstillgångar för att mer relevant information ska kunna ges till dem som använder de finansiella rapporterna.
- (19) Behovet av jämförbara finansiella uppgifter i hela unionen gör det nödvändigt att kräva att medlemsstaterna tillåter ett system för redovisning till verkligt värde för vissa finansiella instrument. Dessutom ger system för redovisning till verkligt värde information som kan vara mer relevant för de finansiella rapporternas användare än uppgifter grundade på anskaffnings- eller tillverkningskostnad. Medlemsstaterna bör därför göra det möjligt för alla företag eller vissa kategorier av företag, utom de mikroföretag som utnyttjar undantagen i detta direktiv, att anta system för redovisning till verkligt värde med avseende på både årsbokslut och koncernredovisning eller, om en medlemsstat väljer att göra detta, endast avseende koncernredovisning. Dessutom bör medlemsstaterna ges möjlighet att tillåta eller kräva redovisning till verkligt värde för tillgångar, med undantag för finansiella instrument.
- (20) Ett begränsat antal uppställningsformer för balansräkningen är nödvändigt för att de finansiella rapporternas användare bättre ska kunna jämföra företags ekonomiska ställning i unionen. Medlemsstaterna bör kräva användning av en uppställningsform för balansräkningen och

(1) EUT L 258, 1.10.2009, s. 11.

- bör kunna få erbjuda ett val bland tillåtna uppställningsformer. Medlemsstaterna bör dock kunna tillåta eller kräva att företag ändrar uppställningsformen och lägger fram en balansräkning som skiljer mellan kortfristiga och långfristiga poster. En uppställningsform för resultaträkningen som visar kostnadslag och en uppställning av resultaträkningen som visar kostnadernas funktion bör tillåtas. Medlemsstaterna bör kräva användning av en uppställningsform för resultaträkningen och bör kunna få erbjuda ett val bland tillåtna uppställningsformer. Medlemsstaterna bör också kunna tillåta företag att lägga fram en resultatrapport i stället för en resultaträkning som upprättas enligt en av de tillåtna uppställningsformerna. Förenklningar av de erforderliga uppställningsformerna får göras tillgängliga för små och medelstora företag. Medlemsstaterna bör dock få begränsa uppställningsformerna för balansräkningen och resultaträkningen om detta är nödvändigt för en elektronisk inlämning av finansiella rapporter.
- (21) För att underlätta jämförelsen bör en gemensam ram för redovisning, värdering och uppställning av bland annat värdejusteringar, goodwill, avsättningar, lager av varor och fungibla tillgångar samt intäkter och utgifter av exceptionell storlek eller incidens tillhandahållas.
- (22) Redovisningen och värderingen av vissa poster i finansiella rapporter bygger snarare på uppskattningar, bedömningar och modeller än på exakta beskrivningar. Som en följd av att affärsverksamhet innebär osäkerhet, kan vissa poster i finansiella rapporter inte mätas exakt utan bara uppskattas. Uppskattning innefattar bedömningar baserade på den senaste tillgängliga och tillförlitliga informationen. Användningen av uppskattningar utgör en väsentlig del av utarbetandet av finansiella rapporter. Detta gäller särskilt vid avsättningar, som till sin karaktär är mer osäkra än de flesta andra poster i balansräkningen. Uppskattningarna bör bygga på företagsledningens försiktiga bedömningar, beräknas objektivt samt kompletteras med erfarenheter av liknande transaktioner och, i en del fall, t.o.m. yttranden av oberoende experter. Varje tillkommande omständighet i form av händelser efter balansdagen bör också beaktas.
- (23) Uppgifterna i balansräkningen och resultaträkningen bör kompletteras med upplysningar i noter till de finansiella rapporterna. De som använder finansiella rapporter har vanligtvis ett begränsat behov av tilläggsupplysningar från små företag, och det kan vara kostsamt för små företag att sammanställa dessa tilläggsupplysningar. En ordning med begränsade upplysningskrav för små företag är därför berättigad. Om ett mikroföretag eller ett litet företag anser att det är fördelaktigt att lämna ytterligare upplysningar av den typ som krävs av medelstora och stora företag, eller andra upplysningar som inte föreskrivs i detta direktiv, bör det emellertid inte hindras från att göra detta.
- (24) Upplysningar beträffande redovisningsprinciperna är en av de grundläggande beståndsdelarna av noterna till de finansiella rapporterna. Sådana upplysningar bör särskilt innefatta de värderingsgrunder som tillämpas för de olika posterna, ett uttalande om dessa redovisningsprincipers överensstämmelse med fortlävnadsprincipen och eventuella väsentliga ändringar av de redovisningsprinciper som tillämpas.
- (25) De som använder finansiella rapporter som utarbetats av medelstora och stora företag har vanligtvis mer avancerade behov. Därför bör ytterligare upplysningar tillhandahållas inom vissa områden. Undantag från vissa upplysningskrav är motiverade om upplysningarna skulle vara till skada för vissa personer eller för företaget.
- (26) Förvaltningsberättelsen och koncernens förvaltningsberättelse är viktiga inslag i den finansiella rapporteringen. En rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet och dess ställning bör tillhandahållas på ett sätt som är förenligt med företagets storlek och komplexitet. Uppgifterna bör inte begränsas till de finansiella aspekterna av företagets verksamhet, och en analys bör tillhandahållas av de miljöörelaterade och sociala aspekter av verksamheten som är nödvändiga för att förstå företagets utveckling, resultat eller ställning. I de fall då koncernens förvaltningsberättelse och moderföretagets förvaltningsberättelse läggs fram i en enda rapport kan det vara lämpligt att särskilt betona de frågor som är väsentliga för de företag som omfattas av konsolideringen som helhet. Med hänsyn till den möjliga arbetsbördan för små och medelstora företag är det dock lämpligt att föreskriva att medlemsstaterna får befria sådana företag från skyldigheten att tillhandahålla icke-finansiell information i förvaltningsberättelsen.
- (27) Medlemsstaterna bör ha möjlighet att undanta små företag från skyldigheten att upprätta en förvaltningsberättelse, förutsatt att sådana företag i noterna till den finansiella rapporten tar med de uppgifter om förvärv av egna aktier eller andelar som avses i artikel 24.2 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2012/30/EU av den 25 oktober 2012 om samordning av de skyddsåtgärder som krävs i medlemsstaterna av de i artikel 54 andra stycket i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt avsedda bolagen i bolagsmännens och tredje mans intressen när det gäller att bilda ett aktiebolag samt att bevara och ändra detsamma kapital, i syfte att göra skyddsåtgärderna likvärdiga. (1).

(1) EUT L 315, 12.11.2012, s. 74.

- (28) Eftersom börsnoterade företag kan ha en framträdande roll för de ekonomier inom vilka de är verksamma bör bestämmelser i detta direktiv som rör företagsstyrningsrapporten omfatta företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad.
- (29) Många företag äger andra företag och samordningen av lagstiftningen om koncernredovisningar syftar till att skydda intressenterna i aktiebolag och andra bolag med begränsat ansvar. Koncernredovisningar bör upprättas så att finansiell information om sådana företag kan förmedlas till delägare och tredje man. Den nationella lagstiftningen om koncernredovisning bör därför samordnas så att kravet på jämförbarhet och likvärdighet uppfylls när det gäller den information som företag måste offentliggöra inom unionen. Med tanke på att det saknas ett pris för transaktioner mellan oberoende parter, bör emellertid medlemsstaterna ges möjlighet att tillåta överföringar av ägarintressen inom en koncern, s.k. transaktioner under samma bestämmande inflytande, som ska redovisas med tillämpning av poolningsmetoden för redovisning, där det bokförda värdet av aktier som innehas i ett företag som omfattas av koncernredovisningen endast elimineras genom avräkning mot motsvarande andel av företagets kapital.
- (30) I direktiv 83/349/EEG fanns det ett krav på att upprätta koncernredovisningar för koncerner där antingen moderföretaget eller ett eller flera av dotterföretagen har upprättats i någon av de företagsformer som anges i bilaga I eller bilaga II till det här direktivet. Medlemsstaterna hade en möjlighet att undanta moderföretag från skyldigheten att upprätta en koncernredovisning då moderföretaget inte hörde till någon av de företagsformer som anges i bilaga I eller bilaga II. Enligt det här direktivet krävs endast att moderföretag som hör till någon av de företagsformer som anges i bilaga I eller, under vissa omständigheter, bilaga II upprättar en koncernredovisning, men medlemsstaterna har fortfarande en möjlighet att utvidga tillämpningsområdet för detta direktiv till att omfatta även andra situationer. I sak sker således ingen förändring, utan det är fortfarande upp till medlemsstaterna att besluta om huruvida företag som inte omfattas av detta direktivs tillämpningsområde ska vara skyldiga att upprätta koncernredovisning.
- (31) Koncernredovisningar bör presentera verksamheten i ett moderföretag och dess dotterföretag som en enda ekonomisk enhet (koncern). Företag som kontrolleras av moderföretaget bör betraktas som dotterföretag. Kontroll bör byggas på innehavet av en majoritet av röstströmmarna, men kontroll kan också föreligga när det finns avtal med andra aktieägare eller delägare. Under vissa omständigheter kan kontroll utövas effektivt när moderföretaget innehar en minoritet av aktierna eller andelarna i dotterföretaget eller inte innehar sådana aktier eller andelar. Medlemsstaterna bör ha rätt att kräva att företag som inte omfattas av kontroll, men som har en enhetlig ledning eller har ett gemensamt förvaltnings-, lednings- eller tillsynsorgan, tas upp i koncernredovisningen.
- (32) Ett dotterföretag som i sin tur är moderföretag bör utarbeta en koncernredovisning. Medlemsstaterna bör dock ha rätt att undanta ett sådant moderföretag från skyldigheten att upprätta koncernredovisning under vissa omständigheter, på villkor att dess delägare och tredje man är tillräckligt skyddade.
- (33) Små koncerner bör undantas från skyldigheten att upprätta koncernredovisning, eftersom användarna av små företags finansiella rapporter inte har avancerade informationsbehov och det kan vara kostsamt att upprätta en koncernredovisning utöver årsboksluten för moderföretaget och dotterföretagen. Medlemsstaterna bör kunna undanta medelstora koncerner från skyldigheten att upprätta koncernredovisning på grundval av samma kostnads-/nyttoanalys, om inte något av koncernföretagen är ett företag av allmänt intresse.
- (34) Konsolidering kräver fullständigt införande av tillgångar och skulder samt kostnader och intäkter i de företag som ingår i koncernen, särredovisning av innehav utan bestämmande inflytande i koncernbalansräkningen under eget kapital samt särredovisning av innehav utan bestämmande inflytande i koncernresultaträkningen. Nödvändiga korrigeringar bör dock göras för att eliminera verkningarna av de inbördes ekonomiska relationerna mellan de företag som ska konsolideras.
- (35) Redovisnings- och värderingsprinciper som är tillämpliga på årsbokslut bör även gälla för upprättandet av koncernredovisningar. Medlemsstaterna bör emellertid kunna tillåta att de allmänna bestämmelser och principer som anges i detta direktiv tillämpas på ett annat sätt i årsbokslut än i en koncernredovisning.
- (36) Intresseföretag bör tas in i koncernredovisningen med tillämpning av kapitalandelsmetoden. Bestämmelserna om värdering av intresseföretag bör i huvudsak förbli oförändrade jämfört med direktiv 83/349/EEG och de metoder som tilläts enligt det direktivet kan fortfarande tillämpas. Medlemsstaterna bör också kunna tillåta eller kräva att gemensamt förvaltade företag tas in i koncernredovisningen genom tillämpning av klyvningsmetoden.

- (37) Koncernredovisningen bör omfatta alla upplysningar i noterna till de finansiella rapporterna för de företag som omfattas av konsolideringen som helhet. Det bör även lämnas uppgift om namn, säte och koncernens andel av företagets kapital när det gäller dotterföretag, intresseföretag, gemensamt förvaldade företag och ägarintressen.
- (38) Årsboksluten för alla företag som omfattas av detta direktiv bör offentliggöras i enlighet med direktiv 2009/101/EG. Det är emellertid lämpligt att föreskriva att vissa undantag får beviljas på detta område för små och medelstora företag.
- (39) Medlemsstaterna uppmanas att utveckla elektroniska system för offentliggörande som gör det möjligt för företag att lämna in redovisningsuppgifter, inbegripet lagstadgade finansiella rapporter, endast en gång och i en form som låter flera användare enkelt ta del av och använda uppgifterna. När det gäller rapportering av redovisningar uppmanas kommissionen att undersöka möjligheten att införa ett harmoniserat elektroniskt redovisningsformat. Sådana system bör emellertid inte vara betungande för de små och medelstora företagen.
- (40) Ledamöterna i ett företags förvaltnings-, lednings- och tillsynsorgan bör, som ett minimikrav, vara kollektivt ansvariga gentemot företaget för att utarbeta och offentliggöra årsbokslut och förvaltningsberättelser. Samma tillvägagångssätt bör även gälla för ledamöter i förvaltnings-, lednings- och tillsynsorgan för företag som upprättar en koncernredovisning. Sådana organ handlar inom ramen för den behörighet som tillkommer dem enligt nationell lagstiftning. Detta bör inte hindra medlemsstaterna från att gå längre och lagstifta om direkt ansvar gentemot aktieägare eller till och med andra intressenter.
- (41) Ansvar i fråga om upprättande och offentliggörande av årsbokslut och koncernredovisningar samt förvaltningsberättelser och förvaltningsberättelser för koncerner grundas på den nationella lagstiftningen. Lämpliga ansvarsregler bör gälla för ledamöter av ett företags förvaltnings-, lednings- och tillsynsorgan i enlighet med den enskilda medlemsstatens nationella lagstiftning. Medlemsstaterna bör tillåtas fastställa ansvarets omfattning.
- (42) För att främja en trovärdig finansiell rapportering i hela unionen bör de ledamöter av det organ inom ett företag som ansvarar för upprättandet av företagets redovisning säkerställa att den finansiella information som ingår i företagets årsbokslut och koncernens koncernredovisning ger en rättvisande bild.
- (43) Årsbokslut och koncernredovisningar bör granskas. Kravet på att det i ett revisionsuttalande ska anges huruvida årsbokslutet eller koncernredovisningen ger en rättvisande bild i enlighet med den relevanta ramen för finansiell rapportering bör inte uppfattas som en begränsning av uttalandets omfattning utan så att det klargör det sammanhang där det uttrycks. Årsbokslut för små företag bör inte omfattas av detta revisionskrav, eftersom revisioner kan utgöra en betydande administrativ börda för dessa företag. I många små företag är samma personer både aktieägare och ledning och de har därför begränsat behov av att en tredje part bestyrker de finansiella rapporterna. Detta direktiv bör dock inte hindra medlemsstaterna från att föreskriva revision av sina små företag, med beaktande av de särskilda villkoren och behoven hos de små företagen liksom hos användarna av deras finansiella rapporter. Det är vidare lämpligt att definiera innehållet i den revisionsberättelse som avses i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning⁽¹⁾. Det direktivet bör därför ändras i enlighet härmed.
- (44) För att sörja för ökad öppenhet när det gäller betalningar som görs till offentliga myndigheter bör stora företag och företag av allmänt intresse som är verksamma i utvinningsindustrin eller inom avverkning av primärskog⁽²⁾ redovisa väsentliga betalningar till offentliga myndigheter i länder där de är verksamma i en särskild rapport som lämnas årligen. Sådana företag är verksamma i länder med stora naturtillgångar, särskilt mineraler, olja, naturgas samt primärskog. Rapporten bör inkludera typer av betalningar jämförbara med dem som öppet redovisats av ett företag som deltar i utvinningsindustrins initiativ för ökad öppenhet (EITI). Initiativet kompletterar också Europeiska unionens handlingsplan för skogslagstiftningens efterlevnad samt förvaltning av och handel med skog (EU Flegt) och Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 995/2010 av den 20 oktober 2010 om fastställande av skyldigheter för verksamhetsutövare som släpper ut timmer och trävaror på marknaden⁽³⁾, som föreskriver att de som handlar med timmerprodukter ska säkerställa att olagligt avverkat timmer inte kommer in på unionsmarknaden.

⁽¹⁾ EUT L 157, 9.6.2006, s. 87.

⁽²⁾ Definierad i direktiv 2009/28/EG som "naturligt förnygrad skog med inhemska arter, där det inte finns några klart synliga tecken på mänsklig verksamhet och där de ekologiska processerna inte störts i betydande utsträckning."

⁽³⁾ EUT L 295, 12.11.2010, s. 23.

- (45) Rapporten bör tjäna till att underlätta för offentliga myndigheter i resursrika länder att genomföra EITs principer och kriterier och gentemot sina medborgare redogöra för betalningar sådana offentliga myndigheter mottar från företag som är verksamma i utvinningsindustrin eller inom avverkning av primärskog inom sin jurisdiktion. Rapporten bör ta med uppgifter på land- och projektnivå. Ett projekt bör definieras som de operativa verksamheter som styrs av ett enda kontrakt, en enda licens, ett enda arrende, en enda koncession eller ett enda liknande lagenligt avtal och som ligger till grund för betalningsansvar gentemot en offentlig myndighet. Om flera sådana kontrakt i väsentlig grad är sammankopplade bör detta dock anses utgöra ett projekt. "I väsentlig grad sammankopplade" lagenliga avtal bör ses som en uppsättning operativt och geografiskt integrerade kontrakt, licenser, arrenden, koncessioner eller till varandra kopplade avtal med i allt väsentligt liknande villkor som har undertecknats med en offentlig myndighet och som leder till betalningsansvar. Sådana avtal kan styras av ett enda kontrakt, ett enda konsortium, ett enda produktionsdelningsavtal, eller ett enda annat övergripande lagenligt avtal.
- (46) I rapporten behöver man inte ta hänsyn till en betalning, vare sig det gäller en enskild betalning eller ett flertal till varandra hörande betalningar, om beloppet för betalningen understiger 100 000 EUR under ett räkenskapsår. Detta innebär att ett företag vid alla typer av arrangemang avseende periodiska inbetalningar eller delbetalningar (t.ex. hyresavgifter) måste ta hänsyn till det sammanlagda beloppet för de till varandra hörande periodiska inbetalningarna eller delbetalningarna av de till varandra hörande betalningarna när det avgör om tröskelvärdet har nåtts för dessa till varandra hörande betalningar och följaktligen om upplysningar krävs.
- (47) Företag med verksamhet i utvinningsindustrin eller inom avverkning av primärskog bör inte vara skyldiga att dela upp betalningar och tilldela dem på projektbasis när det gäller betalningar som avser skyldigheter som påförs företaget på enhetsnivå snarare än projektnivå. Om ett företag till exempel har fler än ett projekt i ett värmland och det landets regering beskattar företagets inkomster i landet som helhet och inte grundar beskattningen på ett visst projekt eller viss verksamhet i landet, skulle företaget tillåtas att uppge den resulterande betalningen eller de resulterande betalningarna av inkomstskatt utan att specificera vilket projekt som kan kopplas till betalningen.
- (48) Ett företag med verksamhet i utvinningsindustrin eller inom avverkning av primärskog behöver i allmänhet inte uppge utdelningar som gjorts till en regering som innehar stamaktier eller vanliga aktier i det företaget, under förutsättning att utbetalningen görs till regeringen på samma villkor som till övriga aktieägare. Företaget kommer emellertid att behöva uppge eventuella utdelningar som gjorts i stället för produktionsrättigheter eller royaltier.
- (49) I syfte att hantera möjligheterna att kringgå upplysningskraven bör detta direktiv särskilt ange att uppgifter om betalningar måste lämnas med avseende på den berörda verksamhetens eller betalningens innebörd. Därför bör företaget inte kunna undgå uppgiftskravet genom att till exempel ge en ny beteckning åt en verksamhet som annars skulle ha omfattats av detta direktiv. Dessutom bör betalningar och verksamheter inte på ett konstlat sätt delas upp eller slås ihop i syfte att undgå upplysningskravet.
- (50) I syfte att fastställa under vilka omständigheter som företag bör undantas från rapporteringskraven i kapitel 10 bör befogenheten att anta akter i enlighet med artikel 290 i EUT-fördraget delegeras till kommissionen när det gäller att fastställa de kriterier som ska tillämpas när det ska bedömas om tredjeländers rapporteringskrav är likvärdiga med kraven i det kapitlet. Det är av särskild betydelse att kommissionen genomför lämpliga samråd under sitt förberedande arbete, inklusive på expertnivå. När kommissionen förbereder och utarbetar delegerade akter, bör den se till att relevanta handlingar översänds samtidigt till Europaparlamentet och rådet och att detta sker så snabbt som möjligt och på lämpligt sätt.
- (51) För att säkerställa enhetliga villkor för genomförandet av artikel 46.1, bör kommissionen tilldelas genomförandebefogenheter. Dessa genomförandebefogenheter bör utövas i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 182/2011 av den 16 februari 2011 om fastställande av allmänna regler och principer för medlemsstaternas kontroll av kommissionens utövande av sina genomförandebefogenheter⁽¹⁾.
- (52) Rapporteringsbestämmelserna bör omfattas av en översyn och en rapport från kommissionen inom tre år efter sista dagen för medlemsstaternas införlivande av detta direktiv. Översynen bör beakta bestämmelsernas effektivitet och ta hänsyn till internationella utvecklingar, inbegripet konkurrensfrågor och energitrygghet. Vid översynen bör man även överväga att utvidga rapporteringskraven till att även omfatta ytterligare näringsgrenar och huruvida rapporten bör granskas. Översynen bör dessutom beakta de erfarenheter som upprättare och användare av betalningsinformationen gjort och överväga huruvida det vore lämpligt att ta med ytterligare betalningsuppgifter som effektiva skattesatser och uppgifter om mottagaren, t.ex. bankkontouppgifter.

⁽¹⁾ EUT L 55, 28.2.2011, s. 13.

(53) I enlighet med slutsatserna från G8-toppmötet i Deauville i maj 2011, och i syfte att främja likvärdiga förutsättningar internationellt bör kommissionen även fortsättningsvis uppmuntra alla internationella parter att införa liknande krav beträffande rapportering om betalningar till offentliga myndigheter. I detta sammanhang är det särskilt viktigt att arbetet fortsätter kring de berörda internationella redovisningsstandarderna.

(54) I syfte att ta hänsyn till framtida ändringar av medlemsstaternas lagstiftning och unionslagstiftning om företagsformer bör befogenheten att anta akter i enlighet med artikel 290 i EUF-fördraget delegeras till kommissionen när det gäller uppdatering av förteckningarna över företag som ingår i bilagorna I och II. Det är också nödvändigt att använda delegerade akter för att anpassa kriterierna för företagets storlek, eftersom inflationen med tiden undergräver deras faktiska värde. Det är av särskild betydelse att kommissionen genomför lämpliga samråd under sitt förberedande arbete, inklusive på expertnivå. När kommissionen förbereder och utarbetar delegerade akter, bör den se till att relevanta handlingar översänds samtidigt till Europaparlamentet och rådet och att detta sker så snabbt som möjligt och på lämpligt sätt.

(55) Eftersom målen för detta direktiv, nämligen att förenkla investeringar över gränserna samt att förbättra jämförbarheten inom hela unionen och stärka det allmänna förtroendet för finansiella redovisningar och rapporter genom förbättrade och konsekventa särskilda upplysningar, inte i tillräcklig utsträckning kan uppnås av medlemsstaterna och de därför på grund av direktivets omfattning och verkningar bättre kan uppnås på unionsnivå, kan unionen vidta åtgärder i enlighet med subsidiaritetsprincipen i artikel 5 i fördraget om Europeiska unionen. I enlighet med proportionalitetsprincipen i samma artikel går detta direktiv inte utöver vad som är nödvändigt för att nå dessa mål.

(56) Detta direktiv ersätter direktiven 78/660/EEG och 83/349/EEG. De direktiven ska därför upphävas.

(57) Detta direktiv står i överensstämmelse med de grundläggande rättigheter och principer som erkänns särskilt i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna.

(58) I enlighet med den gemensamma politiska förklaringen från medlemsstaterna och kommissionen om förklarande dokument av den 28 september 2011, har medlemsstaterna åtagit sig att, i de fall detta är berättigat, låta anmälan av införlivandeåtgärder åtföljas av ett eller flera dokument som förklarar förhållandet mellan de olika delarna i direktivet och motsvarande delar i de nationella

instrumenten för införlivande. Med avseende på detta direktiv anser lagstiftern att översändandet av sådana dokument är berättigat.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

KAPITEL 1

TILLÄMPNINGSOMRÅDE, DEFINITIONER OCH KATEGORIER AV FÖRETAG OCH KONCERNER

Artikel 1

Tillämpningsområde

1. De samordningsåtgärder som detta direktiv föreskriver ska vidtas i fråga om bestämmelserna i medlemsstaternas lagar eller andra författningar om de företagsformer som förtecknas

a) i bilaga I,

b) i bilaga II, om alla direkta eller indirekta delägare i företaget som i övrigt har obegränsat ansvar i själva verket har begränsat ansvar, på grund av att dessa delägare är företag som

i) är av den typ som förtecknas i bilaga I, eller

ii) inte omfattas av lagstiftningen i en medlemsstat men har en rättslig form som är jämförbar med de former som förtecknas i bilaga I.

2. Medlemsstaterna ska inom en rimlig tidsperiod underrätta kommissionen om förändringar i de typer av företag i sin nationella lagstiftning som kan påverka riktigheten av bilaga I eller bilaga II. I ett sådant fall ska kommissionen ges befogenhet att anta delegerade akter i enlighet med artikel 49 för att anpassa förteckningarna över företag i bilagorna I och II.

Artikel 2

Definitioner

I detta direktiv gäller följande definitioner:

1. *företag av allmänt intresse*: företag som omfattas av tillämpningsområdet för artikel 1 och som

a) omfattas av lagstiftningen i en medlemsstat och vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad i en medlemsstat i den mening som avses i artikel 4.1.14 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/39/EG av den 21 april 2004 om marknader för finansiella instrument, ⁽¹⁾

⁽¹⁾ EUT L 145, 30.4.2004, s. 1.

29.6.2013

SV

Europeiska unionens officiella tidning

L 182/27

- b) är kreditinstitut enligt artikel 4.1 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/48/EG av den 14 juni 2006 om rätten att starta och driva verksamhet i kreditinstitut ⁽¹⁾, förutom de som avses i artikel 2 i det direktivet, som är indirekt hänförliga till posten i fråga ingår i den mån de hänförs till produktionsperioden. Distributionskostnader ska inte tas med.
- c) är försäkringsföretag i den mening som avses i artikel 2.1 i rådets direktiv 91/674/EEG av den 19 december 1991 om årsbokslut och koncernredovisning för försäkringsföretag ⁽²⁾, eller
- d) är utsedda av medlemsstaterna till företag av allmänt intresse, till exempel företag som är av betydande allmänt intresse på grund av arten av sin verksamhet, sin storlek eller antalet anställda.
8. *värdejustering*: ändringar i syfte att beakta värdeförändringar för enskilda tillgångsposter på balansdagen, oavsett om värdeförändringen är slutlig eller inte.
9. *moderföretag*: ett företag som kontrollerar över ett eller flera dotterföretag.
10. *dotterföretag*: ett företag som står under bestämmande inflytande av ett moderföretag, inbegripet varje dotterföretag till ett överordnat moderföretag.
11. *koncern*: ett moderföretag och alla dess dotterföretag.
12. *koncernföretag*: två eller flera företag inom en koncern.
13. *intresseföretag*: ett företag i vilket ett annat företag har ett ägarintresse och över vars operativa och finansiella politik detta andra företag utövar betydande inflytande. Ett företag anses utöva ett betydande inflytande över ett annat företag om det innehar minst 20 % av röstvärdet för aktierna eller andelarna i det andra företaget.
14. *investmentföretag*:
- a) företag som uteslutande har till föremål för sin verksamhet att placera sina medel i olika värdepapper, fastigheter eller andra tillgångar i det enda syftet att sprida investeringsriskerna och låta aktie- och andelsägarna få del av resultatet av kapitalförvaltningen,
- b) företag som är närliggande till investmentföretag med fast kapital, om föremålet för intresseföretagets verksamhet uteslutande är att förvärva fullt betalda aktier som utfärdas av dessa investeringsföretag, utan att det påverkar tillämpningen av artikel 22.1 h i direktiv 2012/30/EU.
15. *finansiella holdingföretag*: företag som uteslutande har till föremål för sin verksamhet att förvärva andelar i andra företag och att förvalta dessa andelar i vinstsyfte utan att direkt eller indirekt delta i förvaltningen av dessa andra företag, dock utan att det påverkar deras rättigheter som aktieägare eller delägare.
2. *ägarintresse*: sådana andelar i andra företags kapital, oavsett om andelarna representeras av värdepapper eller inte, som genom att skapa en varaktig förbindelse med dessa andra företag är avsedda att främja verksamheten i det företag som innehar dessa andelar. En kapitalandel i ett företag ska anses utgöra ett ägarintresse, om andelen överstiger ett procentuellt tröskelvärde som medlemsstaterna ska fastställa som understiger eller är lika med 20 %.
3. *närstående*: samma betydelse som i de internationella redovisningsstandarder som antagits i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder ⁽³⁾.
4. *anläggningstillgångar*: sådana tillgångar som är avsedda att stadigvarande brukas i företagets verksamhet.
5. *nettoomsättning*: belopp som erhållits genom försäljning av varor och tillhandahållande av tjänster efter avdrag av försäljningsrabatter och mervärdesskatt samt andra skatter som direkt relateras till omsättningen.
6. *anskaffningspris*: inköpspris och övriga med förvärvet sammanhängande kostnader minus sammanhängande minskningar av kostnaderna för förvärvet,
7. *tillverkningskostnad*: anskaffningspriset för råmaterial, förbrukningsvaror och andra kostnader som är direkt hänförliga till posten i fråga. Medlemsstaterna ska tillåta eller kräva att en rimlig andel av fasta eller rörliga omkostnader

⁽¹⁾ EUT L 177, 30.6.2006, s. 1.⁽²⁾ EGT L 374, 31.12.1991, s. 7.⁽³⁾ EGT L 243, 11.9.2002, s. 1.

16. *väsentlig*: beskaffenheten på information som innebär att utelämnanden av eller felaktigheter i den rimligen kan förväntas påverka de beslut som användarna fattar på grundval av företagets finansiella rapporter. Bedömningen av hur väsentliga enskilda poster är ska göras mot bakgrund av andra liknande poster.

Artikel 3

Kategorier av företag och koncerner

1. Vid tillämpningen av en eller flera av de möjligheter som anges i artikel 36 ska medlemsstaterna definiera begreppet mikroföretag som företag som på balansdagen inte överskrider gränsvärdena i åtminstone två av följande tre kriterier:

- a) Balansomslutning: 350 000 EUR.
- b) Nettoomsättning: 700 000 EUR.
- c) Genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret: 10.

2. Små företag är företag som på balansdagen inte överskrider gränsvärdena i åtminstone två av följande tre kriterier:

- a) Balansomslutning: 4 000 000 EUR.
- b) Nettoomsättning: 8 000 000 EUR.
- c) Genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret: 50.

Medlemsstaterna får fastställa tröskelvärden som överstiger tröskelvärdena i leden a och b i första stycket. Tröskelvärdena får dock inte överskrida 6 000 000 EUR för balansomslutningen och 12 000 000 EUR för nettoomsättningen.

3. Medelstora företag är företag som inte är mikroföretag eller små företag och som på balansdagen inte överskrider gränsvärdena i åtminstone två av följande tre kriterier:

- a) Balansomslutning: 20 000 000 EUR.
- b) Nettoomsättning: 40 000 000 EUR.
- c) Genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret: 250.

4. Stora företag är företag som på balansdagen överskrider gränsvärdena i åtminstone två av följande tre kriterier:

- a) Balansomslutning: 20 000 000 EUR.
- b) Nettoomsättning: 40 000 000 EUR.
- c) Genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret: 250.

5. Små koncerner är koncerner som består av moderföretag och dotterföretag som omfattas av en koncernredovisning och som efter konsolidering inte överskrider gränsvärdena i åtminstone två av följande tre kriterier på moderföretagets balansdag:

- a) Balansomslutning: 4 000 000 EUR.
- b) Nettoomsättning: 8 000 000 EUR.
- c) Genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret: 50.

Medlemsstaterna får fastställa tröskelvärden som överstiger tröskelvärdena i leden a och b i första stycket. Tröskelvärdena får dock inte överskrida 6 000 000 EUR för balansomslutningen och 12 000 000 EUR för nettoomsättningen.

6. Medelstora koncerner är koncerner som inte är små koncerner, som består av moderföretag och dotterföretag som omfattas av en koncernredovisning och som efter konsolidering inte överskrider gränsvärdena i åtminstone två av följande tre kriterier på moderföretagets balansdag:

- a) Balansomslutning: 20 000 000 EUR.
- b) Nettoomsättning: 40 000 000 EUR.
- c) Genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret: 250.

7. Stora koncerner är koncerner som består av moderföretag och dotterföretag som omfattas av en koncernredovisning och som efter konsolidering överskrider gränsvärdena i åtminstone två av följande tre kriterier på moderföretagets balansdag:

- a) Balansomslutning: 20 000 000 EUR.
- b) Nettoomsättning: 40 000 000 EUR.
- c) Genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret: 250.

8. Medlemsstaterna ska tillåta att den kvittning som avses i artikel 24.3 eller varje eliminering till följd av artikel 24.7 inte utförs när gränsvärdena i punkterna 5–7 i den här artikeln beräknas. I sådana fall ska gränsvärdena för balansomslutningen och nettoomsättningen höjas med 20 %.

9. För medlemsstater som inte har infört euron ska beloppen i punkterna 1–7, för alla direktiv som fastställer dessa belopp, räknas om till nationell valuta genom tillämpning av den växelkurs som offentliggjordes i *Europeiska unionens officiella tidning* dagen för respektive direktivs ikraftträdande.

Vid omräkning till nationell valuta för de medlemsstater som inte har infört euron får de belopp i euro som fastställs i punkterna 1, 3, 4, 6 och 7 ökas eller minskas med maximalt 5 % för att man ska kunna uppnå jämna belopp i de nationella valutorna.

10. När ett företag eller en koncern på balansdagen överskrider eller upphör att överskrida gränsvärdena i två av de tre kriterierna i punkterna 1–7, ska detta förhållande endast inverka på tillämpningen av de undantag som föreskrivs i detta direktiv om förhållandet inträffar två räkenskapsår i följd.

11. Den balansomslutning som avses i punkterna 1–7 i den här artikeln ska motsvaras av det samlade värdet av tillgångarna i A–E under Tillgångar i den uppställningsform som anges i bilaga III eller av tillgångarna i A–E i den uppställningsform som anges i bilaga IV.

12. När medlemsstaterna beräknar tröskelvärdena i punkterna 1–7 får de kräva att inkomster från andra källor omfattas för de företag för vilka "nettoomsättning" inte är relevant. Medlemsstaterna får kräva att moderföretag beräknar sina tröskelvärden på koncernbasis i stället för på enskild basis. Medlemsstaterna får också kräva att koncernföretag beräknar sina tröskelvärden på gruppbasis eller koncernbasis om dessa företag har bildats uteslutande för att undvika rapportering av vissa uppgifter.

13. För att ta hänsyn till effekterna av inflationen ska kommissionen minst vart femte år genom delegerade akter i enlighet med artikel 49 se över och, där så är lämpligt, ändra de tröskelvärden som avses i punkterna 1–7 i den här artikeln, med beaktande av inflationsmätt som offentliggörs i *Europeiska unionens officiella tidning*.

KAPITEL 2

ALLMÄNNA BESTÄMMELSER OCH PRINCIPER

Artikel 4

Allmänna bestämmelser

1. Årsbokslutet ska utgöra en helhet och ska för alla företag som ett minimum bestå av balansräkning, resultaträkning och noter till de finansiella rapporterna.

Medlemsstaterna får kräva att andra företag än små företag tar med andra uppgifter i årsboksluten utöver de handlingar som anges i första stycket.

2. Årsbokslut ska upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med bestämmelserna i detta direktiv.

3. Årsbokslutet ska ge rättvisande bild av företagets tillgångar, skulder, ekonomiska ställning och resultat. Om tillämpningen av detta direktiv inte räcker till för att ge en rättvisande bild av företagets tillgångar, skulder, ekonomiska ställning och resultat ska alla ytterligare upplysningar som är nödvändiga för att uppfylla detta krav lämnas i noterna till de finansiella rapporterna.

4. Om tillämpningen av en bestämmelse i detta direktiv undantagsvis är oförenlig med den skyldighet som föreligger enligt punkt 3, ska avsteg göras från denna bestämmelse för att ge en rättvisande bild av företagets tillgångar, skulder, ekonomiska ställning och resultat. Varje sådant avsteg ska anges i noterna till de finansiella rapporterna med upplysning om skälen för avsteget och om den inverkan som detta har på uppgifterna om företagets tillgångar, skulder, ekonomiska ställning och resultat.

Medlemsstaterna får bestämma de särskilda fall när avsteg kan ske och får föreskriva de undantagsregler som ska gälla i dessa fall.

5. Medlemsstaterna får kräva att andra företag än små företag lämnar upplysningar i sina årsbokslut som går utöver det som krävs enligt detta direktiv.

6. Med avvikelse från punkt 5 får medlemsstaterna kräva att små företag utarbetar, lämnar och offentliggör upplysningar i de finansiella rapporterna som går utöver kraven i detta direktiv, förutsatt att alla sådana uppgifter samlas in inom ramen för ett enda registreringsystem och att upplysningskravet ingår i den nationella skattelagstiftningen enbart av skatteuppbördsskäl. De upplysningar som krävs enligt denna punkt ska ingå i den relevanta delen av de finansiella rapporterna.

7. Medlemsstaterna ska till kommissionen överlämna alla ytterligare upplysningar som de kräver i enlighet med punkt 6 vid införlivandet av detta direktiv och när de inför nya krav i enlighet med punkt 6 i den nationella lagstiftningen.

8. De medlemsstater som använder elektroniska lösningar för inlämning och offentliggörande av årsbokslut ska se till att små företag i enlighet med kapitel 7 inte är skyldiga att offentliggöra de ytterligare upplysningar som krävs i den nationella skatte-lagstiftningen enligt punkt 6.

Artikel 5

Allmänna upplysningar

I den handling som innehåller de finansiella rapporterna ska företagets namn och de upplysningar som föreskrivs i artikel 5 a och b i direktiv 2009/101/EG ingå.

Artikel 6

Allmänna principer för finansiell rapportering

1. Poster som ingår i årsbokslutet och koncernredovisningen ska redovisas och värderas i enlighet med följande allmänna principer:

- a) Företaget förutsätts fortsätta sin verksamhet.
- b) Redovisningsprinciper och värderingsgrunder ska tillämpas konsekvent från ett räkenskapsår till ett annat.
- c) Redovisning och värdering ska ske med iakttagande av rimlig försiktighet. Detta innebär särskilt att
 - i) endast per balansdagen konstaterade intäkter får redovisas,
 - ii) alla skulder som har uppkommit under det berörda räkenskapsåret eller under ett tidigare räkenskapsår ska redovisas, även om dessa skulder blir kända först efter balansdagen men före den dag då balansräkningen upprättas, och att
 - iii) alla negativa värdejusteringar ska redovisas, oavsett om resultatet för räkenskapsåret är en vinst eller en förlust.
- d) Belopp som redovisas i balansräkningen och resultaträkningen ska beräknas enligt periodiseringsprincipen.
- e) Den ingående balansen för varje räkenskapsår ska stämma överens med närmast föregående räkenskapsårs utgående balans.

f) Tillgångs- och skuldposternas beståndsdelar ska värderas var för sig.

g) Kvittning får inte ske mellan tillgångs- och skuldposter eller mellan intäcks- och kostnadsposter.

h) Poster i resultat- och balansräkningarna ska redovisas och presenteras med beaktande av den ekonomiska innebörden av transaktionen eller överenskommelsen i fråga.

i) Poster som redovisas i de finansiella rapporterna ska värderas i enlighet med principen om anskaffnings- eller tillverkningskostnad.

j) De krav som anges i detta direktiv när det gäller redovisning, värdering, utformning, upplysning och koncernredovisning behöver inte uppfyllas om följderna av att uppfylla dem är oväsentliga.

2. Trots vad som sägs i punkt 1 g får medlemsstaterna i särskilda fall tillåta eller kräva att företag utför kvittning mellan tillgångs- och skuldposter eller mellan intäcks- och kostnadsposter, förutsatt att de belopp som kvittas anges som bruttobelopp i noterna till den finansiella rapporten.

3. Medlemsstaterna får undanta företag från kraven i punkt 1 h.

4. Medlemsstaterna får begränsa tillämpningsområdet för punkt 1 j till uppställning och upplysning.

5. Utöver de belopp som redovisas i enlighet med punkt 1 c ii får medlemsstaterna tillåta eller kräva att alla förutsebara skulder och möjliga förluster som uppstår under det berörda räkenskapsåret eller under ett tidigare räkenskapsår redovisas, även om dessa skulder eller förluster blir kända först efter balansdagen men före den dag då balansräkningen upprättas.

Artikel 7

Alternativ värderingsgrund för anläggningstillgångar till omvärderade belopp

1. Med avvikelse från artikel 6.1 i får medlemsstaterna tillåta eller kräva att alla företag eller vissa kategorier av företag värderar anläggningstillgångar till omvärderade belopp. När nationell lagstiftning föreskriver en sådan värdering enligt omvärderingsprincipen ska den definiera innehåll och tillämpningsområde samt reglerna för tillämpningen.

2. Om punkt 1 tillämpas ska ett belopp som motsvarar skillnaden mellan en värdering enligt anskaffnings- eller tillverkningskostnad och en värdering enligt omvärderingsprincipen tas upp i balansräkningen i uppskrivningsfonden under "Eget kapital".

Uppskrivningsfonden får när som helst helt eller delvis kapitaliseras.

Uppskrivningsfonden ska minskas om det överförda beloppet till fonden inte längre behövs för tillämpningen av redovisning enligt omvärderingsprincipen. Medlemsstaterna får besluta om regler för uppskrivningsfondens användning, förutsatt att överföringar till resultaträkningen från uppskrivningsfonden får ske endast i den mån de överförda beloppen har varit kostnadsförda i resultaträkningen eller motsvarar realiserade intäkter. Belopp från uppskrivningsfonden får inte delas ut, vare sig direkt eller indirekt, om inte beloppet utgör en realiserad intäkt.

Med förbehåll för vad som anges i andra och tredje styckena i denna punkt får uppskrivningsfonden inte minskas.

3. Värdejusteringar ska beräknas varje år på grundval av det omvärderade beloppet. Genom undantag från artiklarna 9 och 13 får medlemsstaterna emellertid tillåta eller kräva att endast beloppet av värdejusteringar på grundval av anskaffnings- eller tillverkningskostnad redovisas under respektive poster i de uppställningsformer som anges i bilagorna V och VI och att den skillnad som uppkommer som ett resultat av värdering enligt omvärderingsprincipen enligt denna artikel redovisas separat i uppställningen.

Artikel 8

Alternativ värderingsgrund till verkligt värde

1. Genom undantag från artikel 6.1 i och med förbehåll för de villkor som anges i denna artikel

a) ska medlemsstaterna tillåta eller kräva att alla företag eller vissa kategorier av företag värderar finansiella instrument, inklusive derivatinstrument, till verkligt värde, och

b) får medlemsstaterna tillåta eller kräva att alla företag eller vissa kategorier av företag värderar vissa slag av tillgångar som inte är finansiella instrument till belopp som fastställs med hänvisning till verkligt värde.

Ett sådant tillstånd eller krav får begränsas till koncernredovisning.

2. I detta direktiv ska varubaserade avtal som ger endera avtalsparten rätt att betala med kontanter eller något annat finansiellt instrument anses som derivatinstrument, utom när sådana avtal

a) ingicks för och fortsätter att uppfylla företagets förväntade inköps-, försäljnings- eller användningsbehov vid den tidpunkt när de ingicks och senare,

b) betecknades från början som varubaserade avtal, och

c) förväntas bli reglerade genom leverans av varan.

3. Punkt 1 a ska endast tillämpas för följande skulder:

a) Skulder som innehas för handelsändamål.

b) Derivatinstrument.

4. Värdering enligt punkt 1 a ska inte gälla följande:

a) Andra finansiella instrument än derivatinstrument som hålls till förfall.

b) Lånefordringar och kundfordringar som härrör från företaget och som inte innehas för handelsändamål.

c) Andelar i dotterföretag, intresseföretag och samriskföretag, ägarandelsbevis som har utfärdats av företaget, avtal om villkorad ersättning i samband med företagskombinationer liksom andra finansiella instrument av sådan särskild karaktär att instrumenten, enligt vad som är allmänt accepterat, redovisas på annat sätt än andra finansiella instrument.

5. Genom undantag från artikel 6.1 i får medlemsstaterna, i fråga om alla tillgångar och skulder som uppfyller kraven för en säkrad post enligt ett system för säkringsredovisning till verkligt värde, eller en bestämd del av sådana tillgångar eller skulder, tillåta värdering till det specifika belopp som fordras enligt det systemet.

6. Genom undantag från punkterna 3 och 4 får medlemsstaterna tillåta eller kräva redovisning och värdering av samt upplysningar om finansiella instrument i överensstämmelse med internationella redovisningsstandarder som antagits i enlighet med förordning (EG) nr 1606/2002.

7. Det verkliga värdet enligt denna artikel ska fastställas med hänvisning till ett av följande värden:

a) Ett marknadsvärde, för de finansiella instrument för vilka en tillförlitlig marknad med lätthet kan bestämmas. Om marknadsvärdet inte med lätthet kan bestämmas för ett instrument men däremot för dess beståndsdelar eller för ett liknande instrument, får instrumentets marknadsvärde härledas från värdet på beståndsdelarna eller på det liknande instrumentet.

- b) Ett värde som beräknas utifrån allmänt accepterade värderingsmodeller och värderingsmetoder för finansiella instrument för vilka en tillförlitlig marknad inte med lätthet kan bestämmas, förutsatt att sådana värderingsmodeller och värderingsmetoder ger en rimlig uppskattning av marknadsvärdet.

Finansiella instrument som inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt genom någon av de metoder som beskrivs i leden a och b i första stycket, ska värderas i enlighet med principen om anskaffnings- eller tillverkningskostnad i den utsträckning en beräkning är möjlig på denna grund.

8. När ett finansiellt instrument värderas till verkligt värde ska en värdeförändring trots artikel 6.1 c tas upp i resultaträkningen, utom i följande fall då en förändring av detta slag ska tas upp direkt i fonden för verkligt värde:

- a) Instrumentet är ett säkringsinstrument enligt ett system för säkringsredovisning som tillåter att en del av eller hela värdeförändringen inte tas med i resultaträkningen.

- b) Värdeförändringen är orsakad av en kursförändring på en monetär post som utgör en del av ett företags nettoinvestering i en utländsk enhet.

Medlemsstaterna får tillåta eller kräva att en värdeförändring på en finansiell tillgång som är tillgänglig för försäljning, och som inte är ett derivatinstrument, tas upp direkt i fonden för verkligt värde. Denna fond för verkligt värde ska justeras när belopp som anges i den inte längre är nödvändiga för tillämpningen av leden a och b i första stycket.

9. När tillgångar som inte är finansiella instrument värderas till verkligt värde får medlemsstaterna trots artikel 6.1 c tillåta eller kräva att alla företag eller vissa kategorier av företag tar upp en värdeförändring i resultaträkningen.

KAPITEL 3

BALANSRÄKNING OCH RESULTATRÄKNING

Artikel 9

Allmänna bestämmelser om balans- och resultaträkningar

1. Balans- och resultaträkningarnas uppställningsform får inte ändras från ett räkenskapsår till ett annat. Avsteg från denna princip ska dock tillåtas i undantagsfall för att ge en rättvisande bild av företagets tillgångar, skulder, ekonomiska

ställning och resultat. Alla sådana undantag och skälen till dem ska redovisas i noterna till den finansiella rapporten.

2. I balans- och resultaträkningarna ska de poster som anges i bilagorna III-VI tas upp var för sig i angiven ordningsföljd. Medlemsstaterna ska tillåta en mera detaljerad underindelning av dessa poster, förutsatt att de föreskrivna uppställningsformerna följs. Medlemsstaterna ska tillåta att delsummer och nya poster läggs till, förutsatt att innehållet i sådana nya poster inte omfattas av de i uppställningsformen angivna posterna. Medlemsstaterna får föreskriva sådana underindelningar, eller delsummer eller nya poster.

3. Uppställningsform, nomenklatur och terminologi för sådana poster i balans- och resultaträkningarna som föregås av arabiska siffror ska anpassas i de fall ett företags särskilda inriktning kräver det. Medlemsstaterna får kräva sådana anpassningar för företag som utgör en del av en viss ekonomisk sektor.

Medlemsstaterna får tillåta eller kräva att poster i balans- och resultaträkningarna som föregås av arabiska siffror sammanslås när de med hänsyn till målsättningen att ge en rättvisande bild av företagets tillgångar, skulder, ekonomiska ställning och resultat har ett oväsentligt värde eller när en sådan sammanslagning främjar överskådligheten, förutsatt att de sammanslagna posterna specificeras i noter till de finansiella rapporterna.

4. Genom undantag från punkterna 2 och 3 i den här artikeln får medlemsstaterna begränsa företagets möjligheter att avvika från de uppställningsformer som anges i bilagorna III-VI i den utsträckning som detta är nödvändigt för att de finansiella rapporterna ska kunna översändas elektroniskt.

5. För varje balans- och resultaträkningspost ska beloppet för det räkenskapsår som balans- eller resultaträkningen hänför sig till och beloppet för motsvarande post från föregående räkenskapsår anges. Om dessa belopp inte är jämförbara får medlemsstaterna kräva att beloppet för föregående räkenskapsår justeras. Varje fall av bristande jämförbarhet och eventuella justeringar av beloppen ska redovisas, med förklaringar, i noterna till den finansiella rapporten.

6. Medlemsstaterna får tillåta eller kräva en anpassning av balans- och resultaträkningarnas uppställningsformer, så att dessa utvisar disposition av vinsten eller behandling av förlusten.

7. För behandlingen av ägarintressen i årsbokslut gäller följande:

- a) Medlemsstaterna får tillåta eller kräva att ägarintressen redovisas enligt kapitalandelsmetoden enligt artikel 27, med beaktande av den anpassning som är nödvändig med hänsyn till de särdrag som utmärker årsbokslut jämfört med koncernredovisning.
- b) Medlemsstaterna får tillåta eller kräva att den andel av resultatet som kan hänföras till ägarintressen redovisas i resultaträkningen endast i fråga om belopp som motsvarar utdelningar som redan erhållits eller som kan yrkas.
- c) Om den vinst som är hänförlig till det ägarintresse och som redovisats i resultaträkningen överskrider beloppet av utdelningar som redan erhållits eller som kan yrkas, ska skillnaden tas upp som en reserv som inte får delas ut till aktieägarna.

Artikel 10

Uppställning av balansräkningen

För uppställningen av balansräkningen ska medlemsstaterna föreskriva en eller båda av de uppställningsformer som anges i bilagorna III och IV. Om en medlemsstat föreskriver båda uppställningsformerna får den tillåta att företagen att själva bestämmer vilken av de angivna uppställningsformerna som de vill använda.

Artikel 11

Alternativ uppställning av balansräkningen

Medlemsstaterna får tillåta eller kräva att företag eller vissa kategorier av företag lägger fram posterna på grundval av åtskillnad mellan kortfristiga och långfristiga poster i annan uppställningsform än den som anges i bilagorna III och IV, under förutsättning att den information som lämnas åtminstone är likvärdig med den som annars ska lämnas i enlighet med bilagorna III och IV.

Artikel 12

Särskilda bestämmelser för vissa poster i balansräkningen

1. Om en tillgång eller en skuld avser fler än en post i uppställningsformen ska förhållandet till andra poster redovisas antingen under den post där den tas upp eller i noterna till den finansiella rapporten.
2. Egna aktier eller andelar samt aktier eller andelar i koncernföretag ska endast redovisas under de för detta ändamål föreskrivna rubrikerna.
3. Om tillgångar ska redovisas som anläggnings- eller omsättningstillgångar beror på det ändamål för vilket de är avsedda.

4. Rätt till fast egendom och andra liknande rättigheter, så som dessa definieras i nationell lagstiftning, ska redovisas under rubriken "Mark och byggnader".

5. Anskaffnings- eller tillverkningskostnaden, eller det omvärderade beloppet i de fall där artikel 7.1 är tillämplig, för anläggningstillgångar med begränsad ekonomisk livslängd ska minskas genom värdejusteringar i syfte att systematiskt skriva av sådana tillgångar över deras nyttjandeperiod.

6. För värdejusteringar för anläggningstillgångar gäller följande:

a) Medlemsstaterna får tillåta eller kräva att finansiella anläggningstillgångar värdejusteras i syfte att åsätta dem det lägre värde de har på balansdagen.

b) Anläggningstillgångar ska – oberoende av om de har en begränsad ekonomisk livslängd eller inte – värdejusteras i syfte att åsätta dem det lägre värde de har på balansdagen, om det kan förutses att värdeminskningen är bestående.

c) De värdejusteringar som avses i leden a och b ska debiteras resultaträkningen och anges separat i noterna till den finansiella rapporten om de inte har tagits upp särskilt i resultaträkningen.

d) Värdering till det lägre värdet enligt leden a och b får inte bibehållas, om skälen för värdejusteringen har upphört; denna bestämmelse gäller inte värdejusteringar som gjorts med avseende på goodwill.

7. Omsättningstillgångar ska göras till föremål för värdejusteringar i syfte att ta upp dem till det lägre marknadsvärde eller, under särskilda förhållanden, till något annat lägre värde som kan åsättas dem på balansdagen.

Värdering till det lägre värdet enligt första stycket får inte bibehållas om skälen för värdejusteringen har upphört.

8. Medlemsstaterna får tillåta eller kräva att ränta på kapital som har lånats för att finansiera produktionen av anläggnings- eller omsättningstillgångar inräknas i tillverkningskostnaderna i den mån räntan hänför sig till produktionsperioden. Om denna bestämmelse tillämpas ska det anges i noterna till den finansiella rapporten.

9. Medlemsstaterna får tillåta att anskaffnings- eller tillverkningskostnaderna för likartade lagertillgångar och andra fungibla tillgångsposter, inräknat värdepapper, värderas antingen på grundval av vägda genomsnittspriser, enligt FIFO-metoden ("först in – först ut"), enligt LIFO-metoden ("sist in – först ut") eller en metod som återspeglar allmänt accepterad bästa praxis.

10. Om det belopp som ska återbetalas för en skuld överstiger det mottagna beloppet, får medlemsstaterna tillåta eller kräva att mellanskillnaden tas upp som en tillgång. Den ska redovisas separat i balansräkningen eller i noterna till den finansiella rapporten. Mellanskillnaden ska skrivas av med ett skäligt belopp varje år och ska vara helt avskriven senast när skulden återbetalas.

11. Immateriella anläggningstillgångar ska skrivas av under tillgångens förväntade nyttjandeperiod.

Om den förväntade nyttjandeperioden för kostnader för utveckling och goodwill undantagsvis inte kan uppskattas tillförlitligt ska sådana tillgångar skrivas av inom en maximal tidsperiod som medlemsstaten fastställer. Denna maximala tidsperiod får inte vara kortare än fem år och får inte överskrida tio år. En förklaring av den period under vilken goodwill skrivs av ska lämnas i noterna till den finansiella rapporten.

Om nationell lagstiftning tillåter att kostnader för utveckling eller bolagsbildning tas upp under "Tillgångar", och kostnaderna för utveckling eller bolagsbildning inte har avskrivits helt, ska medlemsstaterna kräva att ingen vinstutdelning får äga rum, om inte för utdelning tillgängliga reserver och balanserade vinstmedel från tidigare år är minst lika stora som de icke avskrivna kostnaderna.

Om nationell lagstiftning tillåter att kostnader för bolagsbildning tas upp under "Tillgångar", ska dessa kostnader skrivas av inom högst fem år. I sådana fall ska medlemsstaterna kräva att tredje stycket i tillämpliga delar ska gälla kostnader för bolagsbildning.

I undantagsfall får medlemsstaterna medge undantag från tredje och fjärde styckena. Sådana undantag och skälen till dem ska redovisas i noterna till den finansiella rapporten.

12. Avsättningar ska täcka skulder som till sin karaktär är klart bestämda och som på balansdagen är antingen sannolika eller säkra beträffande sin förekomst, men som är obestämda i fråga om belopp eller tidpunkten då de uppkommer.

Medlemsstaterna får även tillåta att avsättningar görs i avsikt att täcka sådana kostnader som till sin karaktär är klart bestämda

och som på balansdagen är antingen sannolika eller säkra beträffande sin förekomst, men som är obestämda i fråga om belopp eller tidpunkten då de uppkommer.

På balansdagen ska en avsättning motsvara den bästa uppskattningen av de kostnader som sannolikt kommer att uppstå eller, när det gäller en skuld, det belopp som krävs för att återbetala denna skuld. Avsättningar får inte användas för att justera tillgångarnas värde.

Artikel 13

Uppställning av resultaträkningen

1. Medlemsstaterna ska föreskriva att en av eller båda de i bilagorna V och VI angivna uppställningsformerna ska användas för uppställning av resultaträkningen. Om en medlemsstat föreskriver båda uppställningsformerna får den tillåta att företagen att själva bestämmer vilken av de angivna uppställningsformerna som de vill använda.

2. Genom undantag från artikel 4.1 får medlemsstaterna tillåta eller kräva att alla företag, eller vissa kategorier av företag, lämnar en resultatrapport i stället för en resultaträkning i enlighet med bilagorna V och VI, förutsatt att de lämnade upplysningarnas innehåll minst är likvärdigt med de uppgifter som krävs i bilagorna V och VI.

Artikel 14

Förenklings för små och medelstora företag

1. Medlemsstaterna får tillåta små företag att upprätta balansräkningar i förkortad form som endast visar de poster i bilagorna III och IV som föregås av bokstäver eller romerska siffror, varvid särskilt ska anges följande:

a) De upplysningar som krävs i bilaga III enligt parenteserna vid posten D II på aktivsidan och posten C på passivsidan, dock endast med totalsumma för varje post.

b) De upplysningar som krävs i i parenteserna vid posten D II i bilaga IV.

2. Medlemsstaterna får tillåta små och medelstora företag att upprätta resultaträkningar i förkortad form med följande begränsningar:

a) I bilaga V får posterna 1–5 slås ihop till en enda post kallad "Bruttoresultat".

b) I bilaga VI får posterna 1, 2, 3 och 6 slås ihop till en enda post kallad "Bruttoresultat".

KAPITEL 4

NOTER TILL DE FINANSIELLA RAPPORTERNA

Artikel 15

Allmänna bestämmelser om noterna till de finansiella rapporterna

Om noterna till balansräkningen och resultaträkningen läggs fram i enlighet med detta kapitel, ska noterna läggas fram i den ordning som posterna redovisas i balansräkningen och resultaträkningen.

Artikel 16

Innehåll i noterna till de finansiella rapporterna för alla företag

1. I noterna till de finansiella rapporterna ska alla företag, utöver eventuella uppgifter som krävs enligt andra bestämmelser i detta direktiv, lämna följande upplysningar:

- a) Tillämpade redovisningsprinciper.
- b) Om anläggningstillgångar redovisas till omvärderade belopp ska en tabell tas med som visar
 - i) förändringar i uppskrivningsfonden under räkenskapsåret, med en förklaring av den skattemässiga behandlingen av posterna i denna, samt
 - ii) det bokförda värdet i balansräkningen som skulle ha redovisats om anläggningstillgångarna inte hade omvärderats.
- c) Om finansiella instrument och/eller tillgångar som inte är finansiella instrument värderas till verkligt värde ska följande upplysningar lämnas:
 - i) De viktigaste bakomliggande antagandena för värderingsmodellerna och värderingsmetoderna, när verkliga värden har bestämts enligt artikel 8.7 b.
 - ii) För varje kategori av finansiella instrument eller tillgångar som inte är finansiella instrument: det verkliga värdet, de förändringar av värdet som redovisas direkt i resultaträkningen liksom de förändringar som redovisas i fond för verkligt värde.
 - iii) För varje kategori av derivatinstrument, upplysningar om omfattning och typ, inklusive viktiga villkor

som kan påverka belopp, tidpunkt och säkerhet vad gäller framtida kassaflöden.

- iv) En tabell som visar förändringar i fond för verkligt värde under räkenskapsåret.
 - d) Det totala beloppet för ekonomiska åtaganden, garantier eller eventuella förpliktelser som inte är upptagna i balansräkningen, och en översikt över arten och formen för varje ställd säkerhet. Pensionsförpliktelser och förpliktelser mot koncernföretag eller intresseföretag ska anges särskilt.
 - e) Storleken på de förskott och krediter som har beviljats ledamöterna i förvaltnings-, lednings- och tillsynsorganen med uppgift om räntesatser, huvudsakliga villkor och eventuellt återbetalda, avskrivna eller undantagna belopp, liksom åtaganden som har ingåtts för ledamöternas räkning i form av garantier av något slag. Uppgift ska lämnas om summan för varje sådan kategori av befattningshavare.
 - f) Storleken på och arten av enskilda intäkt- eller kostnadsposter av exceptionell storlek eller förekomst.
 - g) Summan av företagets skulder med en kvarstående löptid på mer än fem år samt alla skulder för vilka företaget har ställt säkerhet med uppgift om säkerhetens art och form.
 - h) Genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret.
2. Medlemsstaterna får på motsvarande sätt kräva att små företag ska lägga fram de uppgifter som krävs i artikel 17.1 a, m, p, q och r.
- Vid tillämpningen av första stycket ska den information som krävs i artikel 17.1 p begränsas till inriktningen på och det kommersiella syftet med de arrangemang som avses i den punkten.
- Vid tillämpningen av första stycket ska lämnande av den information som krävs i artikel 17.1 r begränsas till transaktioner som företaget genomfört med de parter som förtecknas i fjärde stycket i den punkten.
3. Medlemsstaterna får inte kräva upplysningar från små företag utöver vad som krävs eller tillåts enligt denna artikel.

Artikel 17

Ytterligare upplysningar om medelstora och stora företag och företag av allmänt intresse

1. I noterna till de finansiella rapporterna ska medelstora och stora företag och företag av allmänt intresse, utöver den information som krävs enligt artikel 16 och övriga bestämmelser i detta direktiv, lämna följande upplysningar:

- a) För anläggningstillgångarnas olika poster:
- i) Anskaffnings- eller tillverkningskostnaden eller, om en alternativ värderingsgrund har använts, verkligt värde eller omvärderat värde i början och slutet av räkenskapsåret.
 - ii) Tillkommande och avgående poster samt överföringar under räkenskapsåret.
 - iii) De ackumulerade värdejusteringarna vid början och slutet av räkenskapsåret.
 - iv) Redovisade värdejusteringar under räkenskapsåret.
 - v) Förändringar i ackumulerade värdejusteringar som avser tillkommande och avgående poster samt överföringar under räkenskapsåret.
 - vi) Om ränta kapitaliseras i enlighet med artikel 12.8, det belopp som har redovisats under tillgångar under räkenskapsåret.
- b) Om anläggnings- eller omsättningstillgångar är föremål för värdejustering uteslutande av skatteskäl, justeringsbeloppet och anledningen till justeringen.
- c) Om finansiella instrument värderas till anskaffnings- eller tillverkningskostnaden:
- i) För varje kategori av derivatinstrument:
 - Instrumentens verkliga värde om ett sådant värde kan bestämmas med hjälp av någon av de metoder som anges i artikel 8.7 a.
 - Upplysningar om instrumentens omfattning och typ.
 - ii) För finansiella anläggningstillgångar som upptas till ett värde som överstiger det verkliga värdet:

— Bokfört värde och verkligt värde för antingen de individuella tillgångarna eller lämpliga grupper av dessa individuella tillgångar.

— Skälen till att det bokförda värdet inte har minskats, inklusive det stöd som finns för antagandet att det bokförda värdet kommer att återvinnas.

- d) Storleken på räkenskapsårets ersättningar till ledamöterna i förvaltnings-, lednings- och tillsynsorganen på grund av deras arbetsuppgifter samt varje avtalad eller på annat sätt uppkommen förpliktelse som avser pensioner till tidigare ledamöter i dessa organ, med uppgift om summan för varje sådan kategori av organ.

Medlemsstaterna får frågå kravet på att en sådan uppgift utlämnas, om ett utlämnande av uppgiften skulle göra det möjligt att få kännedom om den ekonomiska ställningen för en viss ledamot i dessa organ.

- e) Det genomsnittliga antalet anställda under räkenskapsåret, fördelat på kategorier, samt, om uppgift inte har lämnats särskilt i resultaträkningen, personalkostnaderna för räkenskapsåret, uppdelade mellan löner, sociala avgifter och pensionskostnader.

- f) Om uppskjuten skatt redovisas i balansräkningen, uppskjutna skattebelopp i slutet av räkenskapsåret, och förändringarna i denna post under räkenskapsåret.

- g) Namn och säte för varje företag i vilket företaget antingen självt eller genom en person som handlar i eget namn men för företagets räkning har ett ägarintresse, med uppgift om kapitalandel i företaget samt beloppet för det senare företagens eget kapital och resultat för det senaste räkenskapsår för vilket årsbokslut har fastställts. Uppgifterna om skulder och eget kapital samt årsresultat får utlämnas, om det berörda företaget inte offentliggör sin balansräkning och inte kontrolleras av företaget.

Medlemsstaterna får tillåta att de upplysningar som föreskrivs i första stycket i detta led ges i formen av en översikt som ges in i enlighet med artikel 3.1 och 3.3 i direktiv 2009/101/EG; upplysning om ingivandet av en sådan översikt ska lämnas i noterna till den finansiella rapporten. Medlemsstaterna får också tillåta att uppgifter utlämnas om de har sådan karaktär att de skulle kunna vålla allvarlig skada för något av de företag som de avser. Medlemsstaterna kan fördra att ett sådant utlämnande får ske endast om det i förväg har godkänts av en domstol eller en administrativ myndighet. Upplysning om varje utlämnande ska lämnas i noterna till den finansiella rapporten.

29.6.2013

SV

Europeiska unionens officiella tidning

L 182/37

- h) Antal och nominellt värde eller, i frånvaro av sådant värde, det bokförda parivärdet för de aktier som har tecknats under räkenskapsåret inom ramen för det "godkända" kapitalet, med förbehåll för vad som gäller angående detta kapitals storlek enligt artikel 2 e i direktiv 2009/101/EG eller artikel 2 c och d i direktiv 2012/30/EU.
- i) Om det finns mer än ett aktieslag, antal och nominellt värde eller, i avsaknad av sådant värde, det bokförda parivärdet för varje aktieslag.
- j) Förekomsten av vinstandelsbevis, konvertibla skuldebrev, optioner, teckningsoptioner eller liknande värdepapper eller rättigheter, med uppgift om antal och tillhörande rättigheter.
- k) Namn, säte och rättslig form för varje företag i vilket företaget är obegränsat ansvarig delägare.
- l) Namn och säte för det företag som upprättar koncernredovisning i den största av de koncerner i vilken företaget ingår som dotterföretag.
- m) Namn och säte för det företag som upprättar koncernredovisning i den minsta av de koncerner som ingår i den i led l angivna koncernen och i vilken företaget ingår som dotterföretag.
- n) Den plats där kopior av de koncernredovisningar som avses i leden l och m kan erhållas, om de finns tillgängliga.
- o) Förslaget till disposition av företagets vinst eller förlust, eller i förekommande fall, dispositionen av företagets vinst eller förlust.
- p) Inriktningen på och det kommersiella syftet med de arrangemang som företaget inte tagit med i balansräkningen och arrangemangens ekonomiska inverkan på företaget, under förutsättning att riskerna eller fördelarna med sådana arrangemang är betydande, och i den mån redovisning av dessa risker eller fördelar är nödvändig för att bedöma företagets ekonomiska ställning.
- q) Arten och den ekonomiska effekten av väsentliga händelser som inträffar efter balansdagen, vilka inte återspeglas i resultaträkningen eller balansräkningen.
- r) Transaktioner som företaget genomfört med närstående parter, inklusive det totala beloppet för sådana transaktioner, typ av närstående partsförhållande samt annan information avseende transaktionerna som är nödvändig för att bedöma företagets ekonomiska ställning. Upplysningar om enskilda transaktioner får sammanföras enligt typ, med undantag för de fall då särskild information är nödvändig för att bedöma vilken inverkan transaktioner med närstående part har på företagets ekonomiska ställning.
- Medlemsstaterna får tillåta eller kräva att endast upplysningar om transaktioner med närstående parter som inte har genomförts under normala marknadsförhållanden lämnas.
- Medlemsstaterna får tillåta att upplysningar om transaktioner som ingåtts mellan två eller flera företag inom en koncern inte lämnas, förutsatt att ett dotterföretag som är part i transaktionen ägs helt och hållet av ett sådant företag.
- Medlemsstaterna får tillåta att ett medelstort företag begränsar upplysningarna om transaktioner med närstående parter till transaktioner som ingåtts mellan
- i) ägare som innehar ett ägarintresse i företaget,
- ii) företag i vilka företaget självt har ett ägarintresse, och
- iii) ledamöter i företagets administrations-, lednings- eller kontrollorgan.
2. Medlemsstaterna ska inte vara skyldiga att tillämpa punkt 1 g på ett företag som är ett moderföretag som lyder under medlemsstatens lagstiftning i följande fall:
- a) Om företaget i vilket detta moderföretag har ett ägarintresse i enlighet med punkt 1 g omfattas av en koncernredovisning som upprättats av detta moderföretag eller omfattas av en koncernredovisning för en större koncern som avses i artikel 23.4.
- b) Om detta ägarintresse har redovisats av det nämnda moderföretaget i dess årsbokslut i enlighet med artikel 9.7, eller i den koncernredovisning som upprättats av det nämnda moderföretaget i enlighet med artikel 27.1–27.8.

Artikel 18

Ytterligare upplysningar om stora företag och företag av allmänt intresse

1. I noterna till den finansiella rapporten ska stora företag och företag av allmänt intresse, utöver den information som krävs enligt artiklarna 16 och 17 och övriga bestämmelser i detta direktiv, lämna följande upplysningar:

a) Nettoomsättningen uppdelad efter verksamhetskategorier och geografiska marknader, i den mån dessa kategorier respektive marknader väsentligen skiljer sig åt, med hänsyn tagen till hur handeln med sådana varor och tjänster är organiserad.

b) Varje lagstadgade revisors eller revisionsföretags totala arvoden under räkenskapsåret för den lagstadgade revisionen av årsbokslutet, totala arvoden för andra kvalitetssäkringstjänster, totala arvoden för skatterådgivning samt totala arvoden för andra tjänster än revisionstjänster.

2. Medlemsstaterna får tillåta att den information som avses i punkt 1 a utelämnas, om offentliggörandet av dessa uppgifter skulle kunna vålla allvarlig skada för företaget. Medlemsstaterna kan fordra att ett utelämnande får ske endast om det i förväg har godkänts av en domstol eller en administrativ myndighet. Upplysning om varje utelämnande ska lämnas i noterna till den finansiella rapporten.

3. Medlemsstaterna får föreskriva att punkt 1 b inte ska gälla årsbokslut för företag som ingår i den koncernredovisning som måste upprättas enligt artikel 22, under förutsättning att sådan information lämnas i noterna till koncernredovisningen.

KAPITEL 5

FÖRVALTNINGSBERÄTTELSE

Artikel 19

Förvaltningsberättelsens innehåll

1. Förvaltningsberättelsen ska innehålla en rättvisande översikt över utvecklingen och resultatet av företagets verksamhet och dess ställning, tillsammans med en beskrivning av de väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer som det står inför.

Översikten ska vara en balanserad och fullständig analys av utvecklingen och resultatet av företagets verksamhet och av dess ställning, i vilken hänsyn tas till verksamhetens storlek och komplexitet.

I den utsträckning som behövs för att förstå företagets utveckling, resultat eller ställning ska analysen innefatta både de finansiella och, där så är lämpligt, icke-finansiella centrala resultatindikatorer som är relevanta för den aktuella verksamheten,

inklusive information rörande miljö- och personalfrågor. Förvaltningsberättelsens analys ska där så är lämpligt innehålla hänvisningar till och ytterligare upplysningar om de belopp som tas upp i årsbokslutet.

2. Förvaltningsberättelsen ska även upplysa om

a) företagets förväntade framtida utveckling,

b) verksamhet inom forskning och utveckling,

c) den information om förvärv av egna aktier eller andelar som föreskrivs i artikel 24.2 i direktiv 2012/30/EU,

d) förekomsten av filialer till företaget, och

e) företagets användning av finansiella instrument och när det är väsentligt för bedömningen av dess tillgångar, skulder, ekonomiska ställning och resultat

i) företagets mål och policy för hantering av finansiella risker, inklusive dess säkringspolicy för varje viktig typ av planerad transaktion där säkringsredovisning används, och

ii) företagets exponering för prisrisk, kreditrisk, likviditetsrisk och kassafödesrisk.

3. Medlemsstaterna får undanta små företag från skyldigheten att utarbeta förvaltningsberättelser, under förutsättning att de kräver att den information som avses i artikel 24.2 i direktiv 2012/30/EU om företags förvärv av sina egna aktier eller andelar lämnas i noterna till den finansiella rapporten.

4. Medlemsstaterna får undanta små och medelstora företag från den skyldighet som avses i punkt 1 tredje stycket i den mån den avser icke-finansiell information.

Artikel 20

Företagsstyrningsrapport

1. Företag som avses i artikel 2.1 a ska ta med en företagsstyrningsrapport i sin förvaltningsberättelse. Denna rapport ska utgöra ett särskilt avsnitt i förvaltningsberättelsen och åtminstone innehålla följande uppgifter:

a) En hänvisning till följande uppgifter, i förekommande fall:

i) Den kod för företagsstyrning som företaget är skyldigt att följa.

ii) Den kod för företagsstyrning som företaget självt beslutat om att tillämpa.

iii) All relevant information om de metoder för företagsstyrning som tillämpas utöver kraven i nationell lagstiftning.

När det hänvisas till den kod för företagsstyrning som avses i leden i eller ii, ska företaget även lämna upplysningar om var den relevanta texten finns offentligt tillgänglig. När det hänvisas till den information som avses i led iii ska företaget se till att närmare uppgifter om dess praxis för företagsstyrning finns offentligt tillgängliga.

b) I den mån ett företag, i enlighet med nationell lagstiftning, avviker från den kod för företagsstyrning som avses i led a i eller a ii, ska företaget förklara vilka delar av koden för företagsstyrning som det avviker från och anledningen härtill. I fall då företaget beslutat att inte hänvisa till några bestämmelser för företagsstyrning i den kod som avses i led a i eller a ii ska företaget motivera detta.

c) En beskrivning av de viktigaste inslagen i företagets system för internkontroll och riskhantering i samband med den ekonomiska rapporteringen.

d) Den information som krävs i artikel 10.1 c, d, f, h och i i Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/25/EG av den 21 april 2004 om uppköpererbjudanden⁽¹⁾ om företaget omfattas av det direktivet.

e) En beskrivning av hur bolagsstämman fungerar och vilken makt den har samt en beskrivning av aktieägarnas rättigheter och hur dessa kan utövas, såvida denna information inte redan i sin helhet finns tillgänglig i nationell lagstiftning.

f) En beskrivning av hur förvaltnings-, lednings- och tillsynsorganen och deras kommittéer är sammansatta och fungerar.

2. Medlemsstaterna får tillåta att de uppgifter som krävs enligt punkt 1 i denna artikel tas upp i

a) en separat rapport som offentliggörs tillsammans med förvaltningsberättelsen på det sätt som anges i artikel 30, eller

b) ett dokument som är tillgängligt för allmänheten på företagets webbplats, som det hänvisas till i förvaltningsberättelsen.

Denna separata rapport eller det dokument som avses i led a respektive led b får hänvisa till förvaltningsberättelsen om den information som krävs enligt punkt 1 d i denna artikel görs tillgänglig i förvaltningsberättelsen.

3. Den lagstadsade revisorn eller revisionsföretaget ska avge ett revisionsuttalande i enlighet med artikel 34.1 andra stycket när det gäller den information som redovisats i enlighet med punkt 1 c och d i den här artikeln och kontrollera att den information som avses i punkt 1 a, b, e och f i den här artikeln har redovisats.

4. Medlemsstaterna får undanta sådana företag som avses i punkt 1 som endast har emitterat andra värdepapper än aktier som tagits upp till handel på en reglerad marknad enligt artikel 4.1.14 i direktiv 2004/39/EG från tillämpningen av punkt 1 a, b, e och f i den här artikeln, såvida inte detta företag har emitterat aktier som är upptagna till handel i en multilateral handelsplattform i den mening som avses i artikel 4.1.15 i direktiv 2004/39/EG.

KAPITEL 6

KONCERNREDOVISNINGAR OCH ANDRA BERÄTTELSE

Artikel 21

Tillämpningsområdet för koncernredovisningar och andra berättelser

Med avseende på tillämpningen av detta kapitel ska ett moderföretag och alla dess dotterföretag omfattas av en koncernredovisning, om moderföretaget är ett företag på vilket de samordningsåtgärder som föreskrivs i detta direktiv är tillämpliga på grundval av artikel 1.1.

Artikel 22

Kravet att upprätta en koncernredovisning

1. Medlemsstaten ska föreskriva att varje företag som lyder under dess nationella lagstiftning ska upprätta en koncernredovisning och en förvaltningsberättelse för koncernen, om företaget (ett moderföretag)

a) innehar majoriteten av aktieägarnas eller delägarnas röster i ett annat företag (ett dotterföretag),

b) har rätt att utse eller entlediga en majoritet av ledamöterna i förvaltnings-, lednings- eller tillsynsorganet i ett annat företag (ett dotterföretag) och samtidigt är aktieägare eller delägare i detta företag.

⁽¹⁾ EUT L 142, 30.4.2004, s. 12.

- c) har rätt att utöva ett bestämmande inflytande över ett företag (ett dotterföretag) i vilket det är aktieägare eller delägare enligt ett avtal som är slutet med det företaget eller enligt en bestämmelse i det företagets urkund eller bolagsordning, om den lagstiftning som dotterföretaget lyder under tillåter sådana avtal eller bestämmelser.
- En medlemsstat behöver inte föreskriva att moderföretaget ska vara aktieägare eller delägare i dotterföretaget; de medlemsstater där lagarna inte täcker sådana avtal eller klausuler behöver inte tillämpa denna bestämmelse, eller
- d) är aktieägare eller delägare i ett företag, och
- i) en majoritet av de ledamöter i företagets (dotterföretagets) förvaltnings-, lednings- eller tillsynsorgan som har utfört sitt uppdrag under räkenskapsåret, under det föregående räkenskapsåret och fram till tidpunkten för upprättandet av koncernredovisningen, har utsetts enbart på grund av den nämnde aktieägarens eller delägarens sätt att utöva sin rösträtt, eller
 - ii) till följd av avtal med andra aktieägare eller delägare i företaget (dotterföretaget) ensam förfogar över en majoritet av rösterna för aktierna eller andelarna i det företaget. Medlemsstaterna får införa mer detaljerade föreskrifter angående form och innehåll för sådana avtal.
- Medlemsstaterna ska åtminstone införa den i led ii angivna ordningen. De får för tillämpningen av led i kräva att rösträtten motsvarar minst 20 % av de totala rösträttigheterna.
- Bestämmelserna i led i ska dock inte tillämpas om en tredje part innehar sådana rättigheter i det företaget som avses i led a, b eller c.
2. Utöver de fall som nämns i punkt 1 får medlemsstaterna kräva att ett företag som lyder under deras nationella lagstiftning upprättar en koncernredovisning och en förvaltningsberättelse för koncern om
- a) företaget (ett moderföretag) har befogenhet att utöva eller faktiskt utövar ett bestämmande inflytande eller kontroll över ett annat företag (dotterföretaget), eller
 - b) företaget (ett moderföretag) och ett annat företag (dotterföretaget) står under moderföretagets gemensamma ledning.
3. Vid tillämpningen av punkt 1 a, b och d ska till moderföretagets rättigheter att rösta samt att utse och entlediga läggas sådana rättigheter som tillkommer ett annat dotterföretag eller någon som handlar i eget namn men på moderföretagets eller ett annat dotterföretags vägnar.
 4. Vid tillämpningen av punkt 1 a, b och d ska de rättigheter som anges i punkt 3 minskas med sådana rättigheter som
 - a) är förenade med aktier eller andelar vilka innehas för någon annans räkning än moderföretagets eller dess dotterföretags, eller som
 - b) är förenade med aktier eller andelar
 - i) som innehas som säkerhet, förutsatt att rättigheterna utövas enligt mottagna instruktioner, eller
 - ii) som innehas som ett led i en löpande transaktion i en låneverksamhet, förutsatt att rösträtten utövas i dens intresse som har ställt säkerheten.
 5. Vid tillämpningen av punkt 1 a och d ska aktieägarnas eller delägarnas samlade rösträtt i ett dotterföretag minskas med de rösträtter som är förenade med aktier eller andelar som innehas av dotterföretaget självt eller av ett dotterföretag till detta eller av någon som handlar i eget namn men på dessa dotterföretags vägnar.
 6. Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 23.9 ska ett moderföretag och alla dess dotterföretag omfattas av en koncernredovisning oavsett var dotterföretagen har sitt säte.
 7. Utan att det påverkar tillämpningen av denna artikel eller artiklarna 21 och 23 får en medlemsstat kräva att ett företag som lyder under dess lagstiftning upprättar en koncernredovisning och en förvaltningsberättelse för koncern, om
 - a) detta företag och ett eller flera andra företag som företaget inte är närstående enligt beskrivningen i punkt 1 eller 2, står under enhetlig ledning i enlighet med
 - i) avtal som ingåtts med det förstnämnda företaget eller
 - ii) dessa andra företags stiftelseurkund eller bolagsordning, eller

b) förvaltnings-, lednings- eller tillsynsorganen i detta företag och ett eller flera andra företag med vilka det förstnämnda företaget inte har något sådant samband som avses i punkt 1 eller 2, till större delen består av samma personer vilka har fullgjort sitt uppdrag under räkenskapsåret och fram till dess att den koncernredovisningen upprättas.

8. Om den möjlighet för medlemsstaterna som avses i punkt 7 utnyttjas ska företag enligt beskrivningen i den punkten och alla deras dotterföretag omfattas av en koncernredovisning om ett eller flera av företagen är etablerade i någon av de företagsformer som förtecknas i bilaga I eller bilaga II.

9. Punkt 6 i denna artikel och artiklarna 23.1, 23.2, 23.9, 23.10 och 24–29 ska tillämpas på den koncernredovisning och den förvaltningsberättelse för koncern som avses i punkt 7 i den här artikeln med följande ändringar:

a) Hänvisningar till moderföretag ska anses vara hänvisningar till alla de företag som avses i punkt 7 i denna artikel.

b) Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 24.3 ska vad som i koncernredovisningen ingår under posterna "Eget kapital", "Överkurs vid emission", "Uppskrivningsfond", "Kapitalreserver", "Balanserad vinst eller förlust" och "Årets vinst eller förlust" utgöra de sammanlagda beloppen för de i punkt 7 i den här artikeln angivna företagen.

Artikel 23

Undantag från konsolideringsskyldigheten

1. Små koncerner ska undantas från skyldigheten att upprätta en koncernredovisning och en förvaltningsberättelse för koncern, utom när ett koncernföretag är ett företag av allmänt intresse.

2. Medlemsstaterna får undanta medelstora koncerner från skyldigheten att upprätta en koncernredovisning och en förvaltningsberättelse för koncern, utom när ett koncernföretag är ett företag av allmänt intresse.

3. Trots punkterna 1 och 2 i den här artikeln får en medlemsstat i följande fall undanta varje moderföretag (det undantagna företaget) som lyder under medlemsstatens nationella lagstiftning och som också är ett dotterföretag, inbegripet ett företag av allmänt intresse såvida det inte omfattas av artikel 2.1 a, från skyldigheten att upprätta en koncernredovisning och en förvaltningsberättelse för koncern, om dess eget moderföretag lyder under lagstiftningen i en medlemsstat och

a) moderföretaget till det undantagna företaget äger samtliga aktier eller andelar i det företag som ska undantas; därvid ska bortses från aktier eller andelar som ledamöter i det

undantagna företagens förvaltnings-, lednings- eller tillsynsorgan äger på grund av en rättslig skyldighet eller i enlighet med det företagens statuter, eller

b) moderföretaget till det undantagna företaget äger minst 90 % av aktierna eller andelarna i det undantagna företaget och de återstående aktieägarna eller delägarna i det undantagna företaget har godkänt undantaget.

4. De undantag som avses i punkt 3 ska uppfylla samtliga följande villkor:

a) Det företag som ska undantas och, utan att det påverkar tillämpningen av punkt 9, alla dess dotterföretag omfattas av koncernredovisningen för en större koncern med ett moderföretag som lyder under en medlemsstats lagstiftning.

b) Den koncernredovisning som avses i led a och förvaltningsberättelsen för koncern i större koncerner upprättas av moderföretaget i denna koncern, i enlighet med lagstiftningen i den medlemsstat som moderföretaget lyder under, i enlighet med detta direktiv eller internationell redovisningsstandard som antagits i enlighet med förordning (EG) nr 1606/2002.

c) När det gäller det undantagna företaget offentliggörs följande dokument på sådant sätt som föreskrivs i den medlemsstat under vilkens lagstiftning det undantagna företaget lyder och i överensstämmelse med artikel 30:

i) Den koncernredovisning som avses i led a och den förvaltningsberättelse för koncern som avses i led b.

ii) Revisionsberättelsen.

iii) I förekommande fall den bilaga som avses i punkt 6.

Medlemsstaten får kräva att de handlingar som avses i leden i, ii och iii offentliggörs på den statens officiella språk och att översättningen är bestyrkt.

d) Noterna till årsbokslutet för det företag som ska undantas innehåller följande:

i) Namn och säte för det moderföretag som upprättar den koncernredovisning som avses i led a.

- ii) Undantaget från skyldigheten att upprätta koncernredovisning och förvaltningsberättelse för koncern.
5. I de fall som inte omfattas av punkt 3 får en medlemsstat, utan att det påverkar tillämpningen av punkterna 1, 2 och 3 i den här artikeln, undanta varje moderföretag (det undantagna företaget) som lyder under medlemsstatens nationella lagstiftning och som också är ett dotterföretag, inbegripet ett företag av allmänt intresse såvida det inte omfattas av artikel 2.1 a, vars moderföretag lyder under lagstiftningen i en medlemsstat, från skyldigheten att upprätta en koncernredovisning och en förvaltningsberättelse för koncern, förutsatt att alla villkoren i punkt 4 är uppfyllda och vidare under förutsättning att
- a) aktieägarna eller delägarna i det undantagna företaget som äger en minsta andel av det tecknade kapitalet i företaget inte har begärt att en koncernredovisning upprättas minst sex månader före utgången av räkenskapsåret,
- b) den minsta andel som avses i led a inte överskrider följande gränsvärden:
- i) 10 % av det tecknade kapitalet för publika aktiebolag och kommanditbolag med aktiekapital, och
- ii) 20 % av det tecknade kapitalet för andra företagsformer,
- c) medlemsstaten inte gör undantaget beroende av
- i) villkoret att det moderföretag som upprättade den koncernredovisning som avses i punkt 4 a ska lyda under den nationella lagstiftningen för den medlemsstat som beviljar undantaget, eller
- ii) villkor i samband med upprättandet och revisionen av denna koncernredovisning.
6. En medlemsstat får göra de i punkterna 3 och 5 angivna undantagen beroende av att det lämnas ytterligare upplysningar, i överensstämmelse med detta direktiv, i den koncernredovisning som avses i punkt 4 a, eller i en bilaga till denna, om sådana krav ställs på de företag som lyder under medlemsstatens nationella lagstiftning och som under motsvarande förhållanden är skyldiga att upprätta koncernredovisning.
7. Punkterna 3–6 ska tillämpas utan att det påverkar tillämpningen av medlemsstaternas lagstiftning om upprättande av koncernredovisning eller förvaltningsberättelse för koncern i den mån dessa handlingar krävs
- a) för de anställdas eller deras representanters information, eller
- b) av en domstol eller en administrativ myndighet för dess eget bruk.
8. Utan att det påverkar tillämpningen av punkterna 1, 2, 3 och 5 i den här artikeln får en medlemsstat som tillåter undantag i enlighet med punkterna 3 och 5 i den här artikeln också undanta varje moderföretag (det undantagna företaget), som lyder under medlemsstatens nationella lagstiftning och som också är ett dotterföretag, inbegripet ett företag av allmänt intresse såvida det inte omfattas av artikel 2.1 a, vars moderföretag inte lyder under medlemsstatens lagstiftning från skyldigheten att upprätta en koncernredovisning och en förvaltningsberättelse för koncern, om samtliga följande villkor är uppfyllda:
- a) Det företag som ska undantas och, utan att det påverkar tillämpningen av punkt 9, alla dess dotterföretag omfattas av en koncernredovisning för en större koncern.
- b) Den koncernredovisning som avses i led a och, i förekommande fall, förvaltningsberättelsen för koncern, upprättas
- i) i enlighet med detta direktiv,
- ii) i enlighet med internationell redovisningsstandard som antagits enligt förordning (EG) nr 1606/2002,
- iii) så att handlingarna blir likvärdiga med en koncernredovisning och förvaltningsberättelse för koncern som utarbetas i enlighet med detta direktiv, eller
- iv) så att handlingarna blir likvärdiga med internationell redovisningsstandard som fastställs i enlighet med kommissionens förordning (EG) nr 1569/2007 av den 21 december 2007 om införande av en mekanism för fastställande av likvärdighet för redovisningsstandarder som tillämpas av tredjelansmittenter av värdepapper enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/71/EG och 2004/109/EG⁽¹⁾.
- c) Den koncernredovisning som avses i led a har granskats av en eller flera lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som är behöriga att granska finansiella rapporter enligt den nationella lagstiftning under vilken det företag som har upprättat den koncernredovisningen lyder.

(¹) EUT L 340, 22.12.2007, s. 66.

Punkterna 4 c och d och 5–7 ska tillämpas.

9. Ett företag, inbegripet ett företag av allmänt intresse, behöver inte omfattas av en koncernredovisning om minst ett av följande villkor är uppfyllda:

a) I ytterst sällsynta fall om den information som behövs för att upprätta en koncernredovisning enligt detta direktiv inte kan erhållas utan oskälig kostnad eller inom rimlig tid.

b) Aktierna eller andelarna i företaget innehas uteslutande i avsikt att säljas vidare.

c) Betydande och varaktiga hinder föreligger som i väsentlig grad

i) begränsar moderföretagets möjligheter att öva sina rättigheter när det gäller företagens ledning eller tillgångar, eller

ii) begränsar möjligheterna till enhetlig ledning av företaget, om detta står i ett sådant förhållande som avses i artikel 22.7.

10. Utan att det påverkar tillämpningen av artiklarna 6.1 b och 21 samt punkterna 1 och 2 i den här artikeln ska varje moderföretag, inbegripet ett företag av allmänt intresse, undantas från skyldigheten i artikel 22 om

a) det endast har dotterföretag som är av ringa betydelse, både var för sig och tillsammans, eller

b) alla dess dotterföretag kan undantas från konsolideringen med stöd av punkt 9.

Artikel 24

Upprättande av koncernredovisningar

1. Kapitlen 2 och 3 ska tillämpas på koncernredovisningar, med beaktande av den anpassning som är nödvändig med hänsyn till de särdrag som utmärker en koncernredovisning jämfört med årsbokslut.

2. Tillgångar och skulder i de företag som omfattas av koncernredovisningen ska i sin helhet redovisas i den koncernbalansräkningen.

3. Det bokförda värdet av aktier eller andelar i företag som ska konsolideras ska elimineras genom att avräknas mot den andel av dessa företags egna kapital som aktierna eller andelarna representerar, i enlighet med följande:

a) Med undantag för sådana aktier eller andelar i moderföretaget som ägs av detta eller av något annat företag som omfattas av konsolideringen, vilka ska behandlas som egna aktier eller andelar i enlighet med kapitel 3, ska elimineringen utföras på grundval av de bokförda värdena den dag då dessa företag omfattas av en konsolidering för första gången. De differenser som uppkommer vid elimineringen ska i möjligaste mån öka eller minska värdet av sådana poster i koncernbalansräkningen vilkas verkliga värden överstiger eller understiger posternas bokförda värde.

b) En medlemsstat får tillåta eller kräva att elimineringen på grundval av värden hos identifierbara poster på aktiv- och passivsidan ska hänföra sig till värdena vid tidpunkten för förvärvet av aktierna eller andelarna eller, då det handlar om successiva förvärv, den tidpunkt då företaget blev dotterföretag.

c) Den eventuella differens som återstår efter tillämpningen av led a eller som följer av tillämpningen av led b ska redovisas som goodwill i den koncernbalansräkningen.

d) De metoder som används för att beräkna värdet på goodwill samt väsentliga värdeförändringar i förhållande till det föregående räkenskapsåret ska förklaras i noterna till den finansiella rapporten.

e) Om avräkningen av positiv och negativ goodwill är godkänd av medlemsstaten ska noterna till den finansiella rapporten även innehålla en analys av goodwill.

f) Negativ goodwill får överföras till den koncern resultaträkningen när en sådan behandling överensstämmer med de principer som fastställs i kapitel 2.

4. När aktier eller andelar i dotterföretag som omfattas av konsolideringen innehas av andra än dessa företag ska belopp som hänför sig till dessa aktier eller andelar redovisas särskilt i den koncernbalansräkningen som innehav utan bestämmande inflytande.

5. Intäkter och kostnader i de företag som omfattas av konsolideringen ska i sin helhet redovisas i den koncern resultaträkningen.

6. Vinst- eller förlustbelopp som hänför sig till sådana aktier eller andelar som avses i punkt 4 ska redovisas särskilt i den koncernresultaträkningen som vinst eller förlust hänförlig till innehav utan bestämmande inflytande.

7. I koncernredovisningen ska för de företag som omfattas av denna anges tillgångar, skulder, ekonomisk ställning och resultat, som om dessa företag utgjorde ett enda företag. Särskilt följande ska elimineras från koncernredovisningen:

- a) Fordringar och skulder mellan företagen.
- b) Intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan företagen.
- c) Vinster och förluster som hänför sig till transaktioner mellan företagen, när dessa ingår i de bokförda tillgångsvärdena.

8. Koncernredovisningen ska upprättas vid samma tidpunkt som moderföretagets årsbokslut.

En medlemsstat får dock tillåta eller kräva att koncernredovisningen upprättas någon annan dag, så att balansdagen för de flesta eller de viktigaste av de företag som omfattas av koncernredovisningen kan beaktas, förutsatt att

- a) detta anges i noterna till koncernredovisningen med upplysning om skälen,
- b) hänsyn tas till eller upplysning lämnas om viktiga händelser avseende tillgångar, skulder, ekonomisk ställning och resultat för ett företag som omfattas av koncernredovisningen, om händelserna har inträffat mellan detta företags balansdag och dagen för den koncern balansräkningen, och
- c) om balansdagen för ett företag ligger mer än tre månader före eller efter dagen för den koncernbalansräkningen, ska detta företag tas in i koncernredovisningen på grundval av en delårsrapport med samma balansdag som den koncernbalansräkningen.

9. Om sammansättningen av de företag som ska omfattas av koncernredovisningen har ändrats väsentligt under räkenskapsåret, ska koncernredovisningen lämna sådana upplysningar som gör det möjligt att jämföra de på varandra följande koncernredovisningarna på ett meningsfullt sätt. Denna skyldighet får fullgöras genom att en justerad jämförande balansräkning och en justerad jämförande resultaträkning upprättas.

10. Tillgångar och skulder som ingår i koncernredovisningen ska värderas på ett enhetligt sätt och i enlighet med kapitel 2.

11. Ett företag som upprättar en koncernredovisning ska tillämpa samma värderingsgrunder som tillämpas i årsbokslutet. Medlemsstaterna får dock tillåta eller kräva att andra värderingsgrunder i enlighet med kapitel 2 används i koncernredovisningen. Om detta undantag tillämpas, ska detta anges i noterna till koncernredovisningen med upplysning om skälen.

12. Om tillgångar och skulder som ingår i koncernredovisningen har värderats av företag som omfattas av konsolideringen med användning av värderingsgrunder som skiljer sig från dem som används för konsolideringen, ska dessa tillgångar och skulder värderas på nytt i enlighet med de värderingsgrunder som används för konsolideringen. Avsteg från detta krav ska emellertid tillåtas i undantagsfall. Ett sådant avsteg ska anges i noterna till koncernredovisningen med upplysning om skälen för avsteget.

13. Uppskjutna skattebelopp ska redovisas i koncernredovisningen förutsatt att de inom en förutsebar framtid sannolikt kommer att leda till en skattskyldighet för något av de företag som omfattas av konsolideringen.

14. Om tillgångar som ingår i en koncernredovisning har varit föremål för en värdejustering uteslutande av skatteskal, ska värdejusteringen elimineras innan tillgångarna tas in i koncernredovisningen.

Artikel 25

Företagsförvärv inom en koncern

1. En medlemsstat får tillåta eller kräva att det bokförda värdet av aktier eller andelar som innehas i ett företag som omfattas av konsolideringen endast elimineras genom avräkning mot motsvarande ägarandel av företags kapital, förutsatt att det ytterst är samma part som har ett bestämmande inflytande över företagen i företagsförvärvet både före och efter företagsförvärvet, och att detta bestämmande inflytande inte är av tillfällig natur.

2. Den differens som uppkommer vid tillämpningen av punkt 1 ska läggas till eller dras ifrån reserverna i koncernredovisningen.

3. Tillämpningen av den i punkt 1 angivna metoden, de därav följande ändringarna i reserverna samt namn och säte för de berörda företagen ska anges i noterna till koncernredovisningen.

Artikel 26

Redovisning enligt klyvningsmetoden

1. Om ett företag som omfattas av en koncernredovisning tillsammans med ett eller flera företag som inte omfattas av denna redovisning leder ett annat företag, får medlemsstaterna tillåta eller kräva att en så stor del av det sistnämnda företaget omfattas av koncernredovisningen som motsvarar den andel av detta företags kapital som det förstnämnda företaget äger.

2. Artiklarna 23.9, 23.10 och 24 ska i tillämpliga delar tillämpas på en sådan redovisning som avses i punkt 1 i denna artikel.

Artikel 27

Redovisning enligt kapitalandelsmetoden för intresseföretag

1. Om ett företag som omfattas av en koncernredovisning har ett intresseföretag ska det intresseföretaget redovisas i den koncern balansräkningen under en särskild post med lämplig beteckning.

2. När denna artikel tillämpas för första gången på ett intresseföretag ska detta företag redovisas i den koncernbalansräkningen, antingen

a) till sitt bokförda värde, beräknat enligt värderingsreglerna i kapitlen 2 och 3; skillnaden mellan detta värde och det belopp som motsvarar den andel av det egna kapital som ägarintresset i det intresseföretaget representerar ska anges särskilt i den koncernbalansräkningen eller i noterna till koncernredovisningen; skillnaden ska beräknas med hänsyn till förhållandena vid den tidpunkt då metoden tillämpas första gången; eller

b) till ett belopp som motsvarar den andel av intresseföretagets egna kapital som ägarintresset i det intresseföretaget representerar; skillnaden mellan detta belopp och det bokförda värdet beräknat enligt värderingsreglerna i kapitlen 2 och 3 ska anges särskilt i den koncernbalansräkningen eller i noterna till koncernredovisningen; skillnaden ska beräknas med hänsyn till förhållandena vid den tidpunkt då metoden tillämpas första gången.

En medlemsstat får föreskriva att antingen led a eller led b ska tillämpas. I sådana fall ska det i den koncernbalansräkningen eller i noterna till koncernredovisningen anges vilket av alternativen som har tillämpats.

Dessutom får en medlemsstat tillåta eller kräva att skillnaden vid tillämpningen av a eller b beräknas med hänsyn till förhållandena vid den tidpunkt då aktierna eller andelarna förvärvades eller, om de förvärvats i två eller flera steg, den tidpunkt då företaget blev ett intresseföretag.

3. Om ett intresseföretags tillgångar eller skulder har värderats enligt andra metoder än de som används vid konsolidering i enlighet med artikel 24.11, får tillgångarna eller skulderna vid beräkningen av den skillnad som avses i punkt 2 a och b omvärderas enligt de metoder som används vid konsolideringen.

Om en sådan omvärdering inte har genomförts ska detta anges i noterna till koncernredovisningen. En medlemsstat får kräva att en omvärdering ska äga rum.

4. Det bokförda värde som avses i punkt 2 a eller det belopp enligt punkt 2 b som motsvarar andelen av intresseföretagets egna kapital ska ökas eller minskas med beloppet för alla ändringar som har skett under räkenskapsåret i den andel av intresseföretagets egna kapital som det ägarintresset representerar. En minskning ska äga rum som motsvarar beloppet av utdelningar som hänför sig till det ägarintresset.

5. Om en positiv skillnad enligt punkt 2 a eller b inte kan hänföras till något visst slag av tillgångar eller skulder ska skillnaden behandlas i enlighet med de regler som gäller för posten "goodwill" som anges i artiklarna 12.6 d, 12.11 första stycket, 24.3 c samt bilagorna III och IV.

6. Den del av resultatet i ett intresseföretag som hänför sig till ägarintressen i sådana intresseföretag ska redovisas i den koncernresultaträkningen under en särskild post med lämplig beteckning.

7. Eliminering enligt artikel 24.7 ska äga rum i den mån de uppgifter som krävs föreligger eller är tillgängliga.

8. Om ett intresseföretag upprättar en koncernredovisning ska punkterna 1-7 tillämpas på det egna kapitalet i en sådan koncernredovisning.

9. Denna artikel behöver inte tillämpas om ägarintresset i intresseföretagets kapital är oavsettligt.

Artikel 28

Noterna till koncernredovisningen

1. Noterna till koncernredovisningen ska innehålla de uppgifter som krävs enligt artiklarna 16, 17 och 18, utöver övriga uppgifter som krävs enligt andra bestämmelser i detta direktiv på ett sätt som underlättar bedömningen av den ekonomiska ställningen i de företag som omfattas av konsolideringen som helhet, med beaktande av den anpassning som är nödvändig med hänsyn till de särdrag som utmärker en koncernredovisning jämfört med årsbokslut, bland annat följande:

a) I upplysningarna om transaktioner mellan närstående parter ska vid konsolideringen eliminerade transaktioner mellan närstående parter som omfattas av koncernredovisningen inte ingå.

- b) I upplysningarna om det genomsnittliga antalet anställda under räkenskapsåret ska särskild uppgift lämnas om det genomsnittliga antalet anställda i företag som till viss del ska omfattas av koncernredovisningen.
- c) I upplysningarna om storleken på de ersättningar, förskott och krediter som har beviljats ledamöterna i förvaltnings-, lednings- och tillsynsorgan ska endast belopp som har beviljats av moderföretaget och dess dotterföretag till ledamöterna i moderföretagets förvaltnings-, lednings- och tillsynsorgan redovisas.
2. Noterna till koncernredovisningen ska utöver de uppgifter som krävs enligt punkt 1 innehålla följande upplysningar:
- a) När det gäller företag som omfattas av koncernredovisningen:
- i) Namn och säte för dessa företag.
 - ii) Andelar av kapitalet i dessa företag, utom moderföretaget, som innehas av företag som omfattas av denna konsolidering eller av personer som handlar i eget namn men för dessa företags räkning.
 - iii) Uppgift om vilket av villkoren i artikel 22.1, 22.2 och 22.7 efter tillämpning av artikel 22.3, 22.4 och 22.5 som konsolideringen bygger på. Den uppgiften behöver dock inte lämnas om koncernredovisningen upprättas på grundval av artikel 22.1 a och om kapitalandelen är lika stor som rösträttsandelen.
- Samma upplysningar ska lämnas om företag som har undantagits från konsolideringen på grundval av att de är oväsentliga enligt artiklarna 6.1 j och 23.10, och en förklaring ska lämnas till varför ett utelämnande av företagen har skett enligt artikel 23.9.
- b) Namn och säte för företag som enligt artikel 27.1 utgör intresseföretag och som omfattas av konsolideringen, med uppgift om den andel i intresseföretagens kapital som innehas av företag som omfattas av konsolideringen, eller av personer som handlar i eget namn men för de sistnämnda företagens räkning.
- c) Namn och säte för de företag som enligt artikel 26 har konsoliderats enligt klyvningsmetoden, grunden för den gemensamma ledningen av dessa företag samt den andel i dessa företags kapital som innehas av företag som omfattas av konsolideringen eller av personer som handlar i eget namn men för de sistnämnda företagens räkning.
- d) När det gäller vart och ett av de företag, utom de som avses i leden a, b och c, i vilka företag som omfattas av konsolideringen, antingen själva eller genom personer som handlar i eget namn men för dessa företags räkning, har ett ägarintresse:
- i) Namn och säte för dessa företag.
 - ii) Uppgift om kapitalandelens storlek.
 - iii) Företagets egna kapital och resultat för det senaste räkenskapsår för vilket årsbokslut har fastställts.
- Uppgifterna om eget kapital och resultat får även utelämnas, om det berörda företaget inte offentliggör sin balansräkning.
3. Medlemsstaterna får tillåta att de uppgifter som krävs enligt punkt 2 a–d ges formen av en översikt som givits in enligt artikel 3.3 i direktiv 2009/101/EG. Upplysning om ingivandet av en sådan översikt ska lämnas i noterna till koncernredovisningen. Medlemsstaterna får också tillåta att uppgifter utelämnas om de har sådan karaktär att ett offentliggörande skulle kunna vålla allvarlig skada för något av de företag som de avser. Medlemsstaterna kan kräva att ett utelämnande får ske endast om det i förväg har godkänts av en domstol eller en administrativ myndighet. Upplysning om varje utelämnande ska lämnas i noterna till koncernredovisningen.

Artikel 29

Förvaltningsberättelsen för koncernen

1. Förvaltningsberättelsen för koncernen ska, utöver eventuella andra uppgifter som krävs enligt andra bestämmelser i detta direktiv, åtminstone innehålla de upplysningar som krävs enligt artiklarna 19 och 20, med beaktande av den anpassning som är nödvändig med hänsyn till de särdrag som utmärker en förvaltningsberättelse för koncern i förhållande till en förvaltningsberättelse, på ett sätt som underlättar bedömningen av ställningen i de företag som omfattas konsolideringen i sin helhet.
2. Följande anpassningar av de uppgifter som krävs enligt artiklarna 19 och 20 ska tillämpas:
 - a) I rapporteringen av uppgifter om egna aktier som har förvärvats ska förvaltningsberättelsen för koncernen ange antal och nominellt värde eller, i avsaknad av sådant värde, det bokförda parivärdet för alla aktier och andelar i moderföretaget som innehas av detta moderföretag, av dotterföretag till

detta moderföretag eller av en person som handlar i eget namn men för något av dessa företags räkning. En medlemsstat får tillåta eller kräva att dessa uppgifter lämnas i noterna till koncernredovisningen.

b) I rapporteringen om system för internkontroll och riskhantering ska företagsstyrningsrapporten hänvisa till huvuddragen i systemen för internkontroll och riskhantering för de företag som omfattas av konsolideringen som helhet.

3. Om en förvaltningsberättelse för koncern krävs utöver en förvaltningsberättelse, får de två rapporterna läggas fram som en enda rapport.

KAPITEL 7

OFFENTLIGGÖRANDE

Artikel 30

Allmänna krav på offentliggörande

1. Medlemsstaterna ska se till att företag inom en rimlig tidsperiod, som inte får överstiga 12 månader efter balansdagen, offentliggör det vederbörligen godkända årsbokslutet och förvaltningsberättelsen, tillsammans med det revisionsuttalande som lämnats av den lagstadda revisor eller revisionsföretag som avses i artikel 34 i det här direktivet, enligt lagstiftningen i varje medlemsstat i enlighet med kapitel 2 i direktiv 2009/101/EG.

Medlemsstaterna får dock undanta företag från skyldigheten att offentliggöra förvaltningsberättelsen om en kopia av hela eller någon del av varje sådan förvaltningsberättelse enkelt kan erhållas på begäran till en kostnad som inte överstiger självkostnaden.

2. Medlemsstaterna får undanta ett företag som avses i bilaga II på vilket de samordningsåtgärder som föreskrivs i detta direktiv är tillämpliga på grundval av artikel 1.1. b från skyldigheten att offentliggöra sina finansiella rapporter i enlighet med artikel 3 i direktiv 2009/101/EG, förutsatt att dessa finansiella rapporter är tillgängliga för allmänheten på företagets huvudkontor, i följande fall:

a) Alla obegränsat ansvariga delägare i det berörda företaget är företag som avses i bilaga I, vilka lyder under lagstiftningen i någon annan medlemsstat än den under vars lagstiftning det berörda företaget lyder, och inget av dessa företag offentliggör heller det berörda företags finansiella rapporter tillsammans med sina egna.

b) Alla obegränsat ansvariga delägare i det berörda företaget är företag som inte lyder under någon medlemsstats lagstiftning

men har en rättslig form som är jämförbar med formen för de företag som avses i direktiv 2009/101/EG.

Kopior av de finansiella rapporterna ska kunna erhållas på begäran. Kostnaden för en sådan kopia får inte överstiga självkostnaden.

3. Punkt 1 ska tillämpas på koncernredovisningar och förvaltningsberättelser för koncern.

Om det företag som upprättar koncernredovisningen har bildats som någon av de företagsformer som anges i bilaga II och enligt sin medlemsstats nationella lagstiftning inte behöver offentliggöra de handlingar som avses i punkt 1 på samma sätt som föreskrivs i artikel 3 i direktiv 2009/101/EG, ska det åtminstone göra dessa handlingar tillgängliga för allmänheten på sitt huvudkontor och en kopia ska tillhandahållas på begäran för vilken kostnaden inte får överstiga självkostnaden.

Artikel 31

Förenklings för små och medelstora företag

1. Medlemsstaterna får undanta små företag från skyldigheten att offentliggöra resultaträkning och förvaltningsberättelse.

2. Medlemsstaterna får tillåta medelstora företag att offentliggöra

a) balansräkningar i förkortad form som endast visar de poster i bilagorna III och IV som föregås av bokstäver och romerska siffror, med särredovisning antingen i balansräkningen eller i noter till de finansiella rapporterna av

i) posterna C I 3, C II 1, 2, 3 och 4, C III 1, 2, 3 och 4, D II 2, 3 och 6 samt D III 1 och 2 på aktivsidan och C 1, 2, 6, 7 och 9 på passivsidan i bilaga III,

ii) posterna C I 3, C II 1, 2, 3 och 4, C III 1, 2, 3 och 4, D II 2, 3 och 6, D III 1 och 2, F 1, 2, 6, 7 och 9 samt I 1, 2, 6, 7 och 9 i bilaga IV,

iii) de upplysningar som krävs såsom anges inom parenteserna vid posten D II på aktivsidan och posten C på passivsidan i bilaga III, dock totalt för alla berörda poster och särskilt för posterna D II 2 och 3 på aktivsidan och C 1, 2, 6, 7 och 9 på passivsidan,

iv) de upplysningar som krävs såsom anges inom parenteserna vid posten D II i bilaga IV, dock totalt för alla de berörda posterna och särskilt för posterna D II 2 och 3,

- b) noter i förkortad form till de finansiella rapporterna utan de uppgifter som krävs enligt artikel 17.1 f och j.

Denna punkt ska inte påverka tillämpningen av artikel 30.1 till den del det i den artikeln hänvisas till resultaträkningen, förvaltningsberättelsen och revisionsuttalandet av lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag.

Artikel 32

Andra krav på offentliggörande

1. Om årsbokslut och förvaltningsberättelse offentliggörs i sin helhet ska de återges i den form och text på grundval av vilka den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget har utarbetat sitt revisionsuttalande. De ska åtföljas av den fullständiga revisionsberättelsen.

2. Om årsbokslut inte offentliggörs i sin helhet ska det i den förkortade versionen av årsbokslutet, som inte ska åtföljas av revisionsberättelsen,

- a) anges att den offentliggjorda versionen är förkortad,
- b) göras en hänvisning till det register till vilket bokslutet har lämnats in i enlighet med artikel 3 i direktiv 2009/101/EG eller, om den finansiella rapporten ännu inte har lämnats in ska detta anges,
- c) anges om ett revisionsuttalande utan reservation, med reservation eller med avvikande mening avgetts av den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget, eller om den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget inte har kunnat avge något revisionsuttalande,
- d) anges om den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget i revisionsberättelsen särskilt fäst uppmärksamhet på något visst förhållande utan att det föranlett ett revisionsuttalande lämnats med reservation.

Artikel 33

Skyldighet och ansvar för att upprätta och offentliggöra finansiella rapporter och förvaltningsberättelser

1. Medlemsstaterna ska se till att ledamöterna av ett företags förvaltnings-, lednings- och tillsynsorgan inom ramen för den behörighet som tillkommer dem enligt nationell lagstiftning kollektivt ansvarar för att säkerställa att

- a) årsbokslutet, förvaltningsberättelsen och, om den lämnas separat, företagsstyrningsrapporten, och

- b) koncernredovisningen, förvaltningsberättelsen för koncernen och, om den lämnas separat, företagsstyrningsrapporten för koncernen

upprättas och offentliggörs i enlighet med kraven i detta direktiv och, i tillämpliga fall, med de internationella redovisningsstandarder som antagits i enlighet med förordning (EG) nr 1606/2002.

2. Medlemsstaterna ska se till att deras lagar och andra författningar om ansvar, åtminstone gentemot företaget, tillämpas på ledamöterna av företagens förvaltnings-, lednings- och tillsynsorgan, om de skyldigheter som avses i punkt 1 åsidosätts.

KAPITEL 8

REVISION

Artikel 34

Allmänt krav

1. Medlemsstaterna ska se till att de finansiella rapporterna för företag av allmänt intresse samt medelstora och stora företag är granskade av en eller flera lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som godkänts av medlemsstaterna för att utföra lagstadgad revision enligt direktiv 2006/43/EG.

De lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen ska även

- a) uttala sig om
- i) huruvida förvaltningsberättelsen är konsistent med de finansiella rapporterna för samma räkenskapsår,
- ii) huruvida förvaltningsberättelsen har upprättats enligt gällande rättsliga krav,
- b) ange huruvida han, hon eller det, mot bakgrund av den kännedom om och förståelse för företaget och dess omgivning som denne fått i samband med revisionen, har kunnat identifiera väsentliga felaktigheter i förvaltningsberättelsen, samt ska indikera vilken typ av felaktighet det rör sig om.

2. Punkt 1 första stycket ska i tillämpliga delar även tillämpas med avseende på koncernredovisningar. Punkt 1 andra stycket ska i tillämpliga delar även tillämpas med avseende på koncernredovisningar och förvaltningsberättelser för koncern.

Artikel 35

Ändring av direktiv 2006/43/EG med avseende på revisionsberättelsen

Artikel 28 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG ska ersättas med följande:

*"Artikel 28***Revisionsberättelse**

1. Revisionsberättelsen ska innehålla
 - a) en inledning som minst ska innehålla identifikationsuppgifter för de finansiella rapporter som omfattas av den lagstadgade revisionen, tillsammans med den föreställningsram för den finansiella rapporteringen som följts när de har utarbetats,
 - b) en beskrivning av den lagstadgade revisionens omfattning, i vilken det minst ska anges vilka revisionsstandarder som har tillämpats vid den lagstadgade revisionen,
 - c) ett revisionsuttalande, som ska lämnas utan reservation, med reservation eller med avvikande mening, i vilket klart ska anges den lagstadgade revisorns uppfattning om
 - i) huruvida årsbokslutet ger en rättvisande bild i enlighet med den relevanta föreställningsramen för den finansiella rapporteringen som följts, och
 - ii) när det är tillämpligt, huruvida årsbokslutet uppfyller de lagstadgade kraven.

Om den lagstadgade revisorn inte kan lämna ett revisionsuttalande ska revisionsberättelsen innehålla ett uttalande om att revisorn avstår från att yttra sig.

- d) en hänvisning till varje förhållande som den lagstadgade revisorn fäst särskild uppmärksamhet på utan att det föranlett att revisionsuttalandet lämnats med reservation, och
- e) det revisionsuttalande och den upplysning som avses i artikel 34.1 andra stycket i direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG (*).

2. Revisionsberättelsen ska dateras och undertecknas av den lagstadgade revisorn. Om ett revisionsföretag utför den lagstadgade revisionen, ska revisionsberättelsen undertecknas åtminstone av den eller de lagstadgade revisorer som utför den lagstadgade revisionen för revisionsföretagets räkning. Medlemsstaterna får under exceptionella omständigheter föreskriva att detta undertecknande inte behöver offentliggöras om någons personliga säkerhet därigenom kan hotas på ett överhängande och betydande sätt. Den eller de medverkande personernas namn ska under alla omständigheter vara kända av de berörda behöriga myndigheterna.

3. Revisionsberättelsen om koncernredovisningen ska uppfylla kraven i punkterna 1 och 2. I utlåtandet om huruvida förvaltningsberättelsen är konsistent med de finansiella rapporterna enligt punkt 1 e ska den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget beakta koncernredovisningen och förvaltningsberättelsen för koncernen. Om årsbokslutet för moderföretaget bifogas till koncernredovisningen får de revisionsberättelser som krävs enligt denna artikel kombineras.

(* EUT L 182, 29.6.2013, s. 19."

KAPITEL 9

BESTÄMMELSER OM UNDANTAG OCH BEGRÄNSNINGAR FÖR UNDANTAG

Artikel 36

Undantag för mikroföretag

1. Medlemsstaterna får undanta mikroföretag från någon eller samtliga av följande skyldigheter:
 - a) Skyldigheten att redovisa "företagets kostnader och upplupna intäkter" och "upplupna kostnader och företags intäkter". Om en medlemsstat använder det alternativet får den tillåta dessa företag att avvika från artikel 6.1 d i när det gäller kravet att ta hänsyn till "företagets kostnader och upplupna intäkter" och "upplupna kostnader och företags intäkter", men endast för andra kostnader enligt punkt 2 b vi i den här artikeln, under förutsättning att detta anges i noterna till den finansiella rapporten eller i enlighet med led b i den här punkten under balansräkningen.
 - b) Skyldigheten att upprätta noter till den finansiella rapporten i enlighet med artikel 16, förutsatt att de uppgifter som krävs i artikel 16.1 d och e i detta direktiv samt i artikel 24.2 i direktiv 2012/30/EU anges under balansräkningen.

- c) Skyldigheten att upprätta en förvaltningsberättelse i enlighet med kapitel 5, under förutsättning att de uppgifter som krävs i artikel 24.2 i direktiv 2012/30/EU anges i noterna till den finansiella rapporten eller, i enlighet med led b i den här punkten, under balansräkningen.
- d) Skyldigheten att offentliggöra årsbokslut i enlighet med kapitel 7 i detta direktiv under förutsättning att de uppgifter om balansräkningen som finns i detta vederbörligen sänds in i enlighet med nationell lagstiftning till minst en behörig myndighet som utsetts av medlemsstaten i fråga. Om den behöriga myndigheten inte är det centrala registret, ett handelsregister eller ett bolagsregister i enlighet med artikel 3.1 i direktiv 2009/101/EG, ska den behöriga myndigheten lämna de insända uppgifterna till registret.
2. Medlemsstaterna får tillåta mikroföretag att endast upprätta följande:
- a) En balansräkning i förkortad form med särskild redovisning av åtminstone de poster som föregås av bokstäver i bilagorna III och IV, i förekommande fall. Där punkt 1 a i den här artikeln är tillämplig ska post E under "Tillgångar" och D under "Skulder och eget kapital" i bilaga III eller posterna E och K i bilaga IV undantas från balansräkningen.
- b) En resultaträkning i förkortad form med särskild redovisning av åtminstone följande poster, i förekommande fall:
- Nettoomsättning.
 - Övriga intäkter.
 - Kostnader för råvaror och förnödenheter.
 - Personalkostnader.
 - Värdejusteringar.
 - Övriga kostnader.
 - Skatter.
 - Vinst eller förlust.
3. Medlemsstaterna ska inte tillåta eller kräva att artikel 8 tillämpas på mikroföretag som utnyttjar något av undantagen i punkterna 1 och 2 i den här artikeln.
4. För mikroföretag ska årsbokslut som upprättas i enlighet med punkterna 1, 2 och 3 i den här artikeln anses ge en sådan rättvisande bild som krävs enligt artikel 4.3 och följaktligen ska artikel 4.4 inte vara tillämplig på sådana bokslut.
5. Där punkt 1 a i den här artikeln är tillämplig ska den balansslutning som avses i artikel 3.1 a motsvaras av tillgångarna i posterna A–D under "Tillgångar" i bilaga III eller posterna A–D i bilagorna IV.
6. Utan att det påverkar tillämpningen av den här artikeln ska medlemsstaterna säkerställa att mikroföretag i övrigt betraktas som små företag.
7. Medlemsstaterna får inte göra de undantag som anges i punkterna 1, 2 och 3 tillgängliga för investeringsföretag eller finansiella holdingföretag.
8. Medlemsstater som den 19 juli 2013 har satt i kraft lagar och andra författningar i enlighet med Europaparlamentets och rådets direktiv 2012/6/EU av den 14 mars 2012 om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG om årsbokslut i vissa typer av bolag vad gäller mikroenheter⁽¹⁾ får undantas från kraven i artikel 3.9 med avseende på omräkning till nationell valuta av tröskelvärdena i artikel 3.1 vid tillämpning av artikel 53.1 första meningen.
9. Senast den 20 juli 2018 ska kommissionen till Europaparlamentet, rådet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén översända en rapport om situationen för mikroföretag, särskilt med beaktande av situationen på nationell nivå vad gäller antalet företag som omfattas av storlekskriterierna och minskningen av administrativa bördor till följd av undantaget från kravet på offentliggörande.

Artikel 37

Undantag för dotterföretag

Trots bestämmelserna i direktiven 2009/101/EG och 2012/30/EU behöver medlemsstaten inte tillämpa bestämmelserna i detta direktiv om innehåll i samt revision och offentliggörande av årsbokslut och förvaltningsberättelse på företag som lyder under medlemsstatens nationella lagstiftning och som är ett dotterföretag, om följande villkor är uppfyllda:

- Moderföretaget omfattas av lagstiftningen i en medlemsstat.

⁽¹⁾ EUT L 81, 21.3.2012, s. 3.

29.6.2013

SV

Europeiska unionens officiella tidning

L 182/51

2. Alla aktieägare eller delägare i dotterföretaget har förklarat att de går med på detta undantag för varje räkenskapsår under vilket undantaget tillämpas.
3. Moderföretaget har förklarat att det ansvarar för de förpliktelser som dotterföretaget har åtagit sig.
4. De i punkterna 2 och 3 i denna artikel angivna förklaringarna offentliggörs av dotterföretaget enligt medlemsstatens lagstiftning i överensstämmelse med kapitel 2 i direktiv 2009/101/EG.
5. Dotterföretaget omfattas av den koncernredovisning som moderföretaget upprättar i enlighet med detta direktiv.
6. Undantaget anges i noterna till den koncernredovisning som moderföretaget upprättar.
7. Den i punkt 5 i denna artikel angivna koncernredovisningen, förvaltningsberättelsen för koncernen och revisionsberättelsen offentliggörs för dotterföretaget i enlighet med medlemsstatens lagstiftning i överensstämmelse med kapitel 2 i direktiv 2009/101/EG.
- b) det berörda företaget omfattas av en koncernredovisning som upprättas, granskas och offentliggörs enligt detta direktiv av
- i) en obegränsat ansvarig delägare, eller
- ii) om det berörda företaget omfattas av en koncernredovisning för en större koncern företag, vilken upprättas, granskas och offentliggörs enligt detta direktiv av ett moderföretag som lyder under en medlemsstats lagstiftning. Upplysning om undantaget ska lämnas i noterna till koncernredovisningen.
3. I de fall som avses i punkt 2 ska det berörda företaget på begäran uppge namnet på det företag som offentliggör de finansiella rapporterna.

Artikel 39

Undantag i fråga om resultaträkningen för moderföretag som upprättar koncernredovisning

En medlemsstat behöver inte tillämpa bestämmelserna i detta direktiv om revision och offentliggörande av resultaträkningen på företag som lyder under dess nationella lagstiftning och som är moderföretag, förutsatt att följande villkor är uppfyllda:

1. Moderföretaget upprättar koncernredovisning i enlighet med detta direktiv och ingår i den koncernredovisningen.
2. Undantaget anges i noterna till moderföretagets årsbokslut.
3. Undantaget anges i noterna till den koncernredovisning som moderföretaget upprättar.
4. Det enligt detta direktiv beräknade årsresultatet för moderföretaget anges i dess balansräkning.

Artikel 40

Begränsning av undantag för företag av allmänt intresse

Om inget annat uttryckligen föreskrivs i detta direktiv får medlemsstaterna inte göra de förenklingar och undantag som anges i detta direktiv tillgängliga för företag av allmänt intresse. Ett företag av allmänt intresse ska behandlas som ett stort företag oavsett dess nettoomsättning, balansomslutning eller genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret.

Artikel 38

Företag som är obegränsat ansvariga delägare i andra företag

1. Medlemsstaterna får kräva att ett sådant företag som avses i artikel 1.1 a och som lyder under medlemsstatens lagstiftning samt är obegränsat ansvarig delägare i ett företag som avses i artikel 1.1 b (nedan kallat *det berörda företaget*), ska upprätta, låta granska och offentliggöra de finansiella rapporterna för det berörda företaget tillsammans med sina egna finansiella rapporter i enlighet med detta direktiv, varvid kraven i detta direktiv inte ska tillämpas på det berörda företaget.
2. En medlemsstat behöver inte tillämpa kraven i detta direktiv på det berörda företaget, om
 - a) de finansiella rapporterna för det berörda företaget upprättas, granskas och offentliggörs i enlighet med bestämmelserna i detta direktiv av ett företag som
 - i) är obegränsat ansvarig delägare i det berörda företaget, och
 - ii) lyder under någon annan medlemsstats lagstiftning.

KAPITEL 10

RAPPORT OM BETALNINGAR TILL OFFENTLIGA MYNDIGHETER

Artikel 41

Definitioner rörande rapportering om betalningar till offentliga myndigheter

I detta kapitel gäller följande definitioner:

1. *företag med verksamhet i utvinningsindustrin*: ett företag med verksamhet som inbegriper utforskning, prospektering, upptäckt, utveckling och utvinning av mineraler, olja, naturgasfyndigheter eller andra ämnen, inom ramen för de ekonomiska verksamheter som är förtecknade i bilaga I avsnitt B – huvudgrupperna 05–08 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1893/2006 av den 20 december 2006 om fastställande av den statistiska näringsgrensindelningen Nace rev. 2 ⁽¹⁾.
2. *företag med verksamhet inom avverkning av primärskog*: ett företag med verksamhet i primärskogar enligt vad som avses i bilaga I avsnitt A – huvudgrupp 02, grupp 02.2 i förordning (EG) nr 1893/2006.
3. *offentlig myndighet*: en nationell, regional eller lokal myndighet i en medlemsstat eller ett tredje land. Häri inbegrips en avdelning, en byrå eller ett företag som kontrolleras av den myndigheten enligt vad som föreskrivs i artikel 22.1–6 i detta direktiv.
4. *projekt*: de operativa verksamheter som styrs av ett enda kontrakt, en enda licens, ett enda arrende, en enda koncession eller ett enda liknande lagenligt avtal och som ligger till grund för betalningsansvar gentemot en offentlig myndighet. Om flera sådana kontrakt i väsentlig grad är sammankopplade ska dessa dock anses utgöra ett projekt.
5. *betalning*: ett utbetalt belopp, vare sig det är i pengar eller i natura, för de verksamheter som beskrivs i punkterna 1 och 2, av följande typer:
 - a) Produktionsrättigheter.
 - b) Skatter som tas ut på inkomster, produktion eller vinst från företag, med undantag för skatter som tas ut på konsumtion, t.ex. mervärdesskatter, skatt på fysiska personers inkomster eller omsättningskatter.
 - c) Royalty.
 - d) Utdelningar.

⁽¹⁾ EUT L 393, 30.12.2006, s. 1.

- e) Kontraks-, upptäcks- och produktionsbonusar.
- f) Licensavgifter, hyresavgifter, inträdesavgifter och andra ersättningar för licenser och/eller koncessioner.
- g) Betalningar för infrastrukturförbättringar.

Artikel 42

Företag som är skyldiga att rapportera om betalningar till offentliga myndigheter

1. Medlemsstaterna ska kräva att stora företag och alla företag av allmänt intresse som är verksamma inom utvinningsindustrin eller avverkning av primärskog upprättar och offentliggör en årlig rapport om betalningar som gjorts till offentliga myndigheter.
2. Denna skyldighet ska inte gälla företag som lyder under en medlemsstats lagstiftning som är ett dotterföretag eller moderföretag där följande båda villkor är uppfyllda:
 - a) Moderföretaget omfattas av lagstiftningen i en medlemsstat.
 - b) Betalningarna till offentliga myndigheter från ett sådant företag omfattas av den konsoliderade rapport om betalningar till offentliga myndigheter som moderföretaget upprättat i enlighet med artikel 44.

Artikel 43

Innehållet i rapporten

1. I rapporten behöver man inte ta hänsyn till en betalning, vare sig det gäller en enskild betalning eller ett flertal till varandra hörande betalningar, om beloppet för betalningen understiger 100 000 EUR under ett räkenskapsår.
2. I rapporten ska följande uppgifter för motsvarande räkenskapsår redovisas med avseende på verksamheter som beskrivs i artikel 41.1 och 41.2.
 - a) De totala belopp som har utbetalats till varje offentlig myndighet.
 - b) Det totala belopp per typ av betalning som anges i artikel 41.5 a–g som har utbetalats till varje offentlig myndighet.
 - c) Om sådana betalningar har hänförts till ett specifikt projekt, det totala belopp per typ av betalning som anges i artikel 41.5 a–g som har utbetalats för varje sådant projekt samt det totala utbetalade beloppet för varje sådant projekt.

Betalningar från ett företag för skyldigheter som åläggs företag på enhetsnivå får redovisas per enhet i stället för per projekt.

3. I de fall betalningar in natura görs till en offentlig myndighet ska de rapporteras i värde och, i förekommande fall, i volym. Kompletterande noter ska lämnas som förklarar hur deras värde har beräknats.

4. Redovisningen av de betalningar som avses i denna artikel ska återspegla den berörda betalningens eller verksamhetens innebörd snarare än dess form. Betalningar och verksamheter får inte på ett konstlat sätt delas upp eller slås ihop i syfte att undgå tillämpningen av detta direktiv.

5. För medlemsstater som inte har infört euron ska det tröskelvärde i euro som fastställs i punkt 1 räknas om till nationell valuta genom

a) tillämpning av den växelkurs som offentliggjordes i *Europeiska unionens officiella tidning* dagen för ikraftträdandet av varje direktiv där detta tröskelvärde fastställs och

b) avrundning till närmaste hundratal.

Artikel 44

Konsoliderad rapport om betalningar till offentliga myndigheter

1. En medlemsstat ska kräva att stora företag och företag av allmänt intresse som är verksamma i utvinningsindustrin eller inom avverkning av primärskog och som faller under dess nationella lagstiftning upprättar en konsoliderad rapport om betalningar till offentliga myndigheter i enlighet med artiklarna 42 och 43 om det moderföretaget är skyldigt att upprätta en koncernredovisning enligt vad som föreskrivs i artikel 22.1–22.6.

Ett moderföretag ska betraktas som verksamt i utvinningsindustrin eller inom avverkning av primärskog om något eller några av dess dotterföretag är verksamma i utvinningsindustrin eller inom avverkning av primärskog.

Den konsoliderade rapporten ska endast omfatta betalningar som härrör från utvinningsverksamhet och/eller verksamhet som avses avverkning av primärskog.

2. Skyldigheten att upprätta den konsoliderade rapport som avses i punkt 1 ska inte gälla följande:

a) Ett moderföretag i en liten koncern, enligt definitionen i artikel 3.5, utom när ett koncernföretag är ett företag av allmänt intresse.

b) Ett moderföretag i en medelstor koncern, enligt definitionen i artikel 3.6, utom när ett koncernföretag är ett företag av allmänt intresse.

c) Ett moderföretag som lyder under en medlemsstats lagstiftning och som också är ett dotterföretag, om dess eget moderföretag lyder under en medlemsstats lagstiftning.

3. Ett företag, inbegripet ett företag av allmänt intresse, behövs inte omfattas av en konsoliderad rapport om betalningar till offentliga myndigheter om minst ett av följande villkor är uppfyllda:

a) Allvarliga långsiktiga begränsningar försvårar väsentligt moderföretagets möjligheter att utöva sina rättigheter när det gäller företagets ledning eller tillgångar.

b) I ytterst sällsynta fall om den information som behövs för att upprätta en konsoliderad rapport om betalningar till offentliga myndigheter enligt detta direktiv inte kan erhållas utan oskälig kostnad eller inom rimlig tid.

c) Om aktierna eller andelarna i företaget innehas uteslutande i avsikt att säljas vidare.

De ovanstående undantagen ska endast gälla om de även utnyttjas med avseende på koncernredovisningen.

Artikel 45

Offentliggörande

1. Den rapport som avses i artikel 42 och den konsoliderade rapport som avses i artikel 44 om betalningar till offentliga myndigheter ska offentliggöras enligt vad som fastställs i lagstiftningen i varje medlemsstat i enlighet med kapitel 2 i direktiv 2009/101/EG.

2. Medlemsstaterna ska se till att medlemmarna av ett företags ansvariga organ, inom ramen för de befogenheter som nationell lagstiftning ger dem, har ansvar för att se till att rapporten om betalningar till offentliga myndigheter såvitt de vet och efter bästa förmåga utarbetas och offentliggörs i enlighet med kraven i detta direktiv.

Artikel 46

Likvärdighetskriterier

1. Sådana företag som avses i artiklarna 42 och 44 och som utarbetar och offentliggör en rapport i enlighet med ett tredjelands rapporteringskrav som i enlighet med artikel 47 bedöms som likvärdiga med kraven i detta kapitel, är undantagna från kraven i detta kapitel, med undantag för skyldigheten att offentliggöra rapporten enligt vad som fastställs i lagstiftningen i varje medlemsstat i enlighet med kapitel 2 i direktiv 2009/101/EG.

2. Kommissionen ska ges befogenhet att anta delegerade akter enligt artikel 49 med avseende på fastställande av de kriterier som ska tillämpas vid bedömning, i enlighet med punkt 1 i den här artikeln, av huruvida ett tredjelands rapporteringskrav är likvärdiga med kraven i detta kapitel.

3. De kriterier som kommissionen fastställer i enlighet med punkt 2 måste

a) omfatta följande:

- i) Målföretag.
- ii) Målmottagare av betalningar.
- iii) Beaktade betalningar.
- iv) Fördelning av beaktade betalningar.
- v) Uppdelning av beaktade betalningar.
- vi) Mekanismer som utlöser rapportering på konsoliderad nivå.
- vii) Rapporteringsmedium.
- viii) Rapporteringsfrekvens.
- ix) Åtgärder för att motverka skatteundandragande.

b) i övrigt begränsas till kriterier som underlättar en direkt jämförelse mellan tredjeländers rapporteringskrav och kraven i detta kapitel.

Artikel 47

Tillämpning av likvärdighetskriterier

Kommissionen ska ges befogenhet att anta genomförandeakter med avseende på fastställande av vilka rapporteringskrav i tredjeländer som den, efter att ha tillämpat de likvärdighetskriterier som fastställts i enlighet med artikel 46, anser vara likvärdiga med kraven i detta kapitel. Dessa genomförandeakter ska antas i enlighet med det granskningsförfarande som avses i artikel 50.2.

Artikel 48

Översyn

Kommissionen ska se över detta kapitelns genomförande och effektivitet och rapportera om detta, i synnerhet vad gäller

rapporteringskravens omfång och efterlevnaden av dessa och hur rapporteringen genomförs på projektbas.

Översynen ska ta hänsyn till internationella utvecklingar – särskilt i fråga om ökad insyn i betalningar som görs till offentliga myndigheter –, bedöma inverkan av andra internationella ordningar och beakta effekterna på konkurrenskraft och en trygg energiförsörjning. Den ska slutföras senast den 21 juli 2018.

Rapporten ska läggas fram inför Europaparlamentet och rådet, när så är lämpligt åtföljd av ett lagförslag. I rapporten ska man överväga att utvidga rapporteringskraven till att även omfatta ytterligare näringsgrenar och huruvida rapporten om betalningar till offentliga myndigheter bör granskas. I rapporten ska man också överväga redovisning av ytterligare information om det genomsnittliga antalet anställda, anlitande av underleverantörer och alla eventuella ekonomiska sanktioner som utfärdats per land.

Dessutom ska man i rapporten göra en bedömning av genomförbarheten i att införa en skyldighet för alla unionsemittenter att dels vid anlitande av mineralleverantörer göra en due diligence-granskning för att säkerställa att leveranskedjorna inte har någon koppling till parter i en konflikt, dels följa EITI:s och OECD:s rekommendationer om ansvarsfull förvaltning av leveranskedjan.

KAPITEL 11

SLUTBESTÄMMELSER

Artikel 49

Utövande av delegerade befogenheter

1. Befogenheten att anta delegerade akter ges till kommissionen med förbehåll för de villkor som anges i denna artikel.

2. Den befogenhet att anta delegerade akter som avses i artiklarna 1.2, 3.13 och 46.2 ska ges till kommissionen på obestämd tid från och med den dag som anges i artikel 54.

3. Den delegering av befogenheter som avses i artiklarna 1.2, 3.13 och 46.2 får när som helst återkallas av Europaparlamentet eller rådet. Ett beslut om återkallelse innebär att delegeringen av den befogenhet som avses i beslutet upphör att gälla. Beslutet får verkan dagen efter det att det offentliggörs i *Europeiska unionens officiella tidning*, eller vid ett senare i beslutet angivet datum. Det påverkar inte giltigheten av delegerade akter som redan har trätt i kraft.

4. Så snart kommissionen antar en delegerad akt ska den samtidigt delge Europaparlamentet och rådet denna.

5. En delegerad akt som antas enligt artikel 1.2, 3.13 eller 46.2 ska träda i kraft endast om varken Europaparlamentet eller rådet har gjort invändningar mot den delegerade akten inom en period av två månader från den dag då akten delgavs Europaparlamentet och rådet, eller om både Europaparlamentet och rådet, före utgången av den perioden, har underrättat kommissionen om att de inte kommer att invända. Denna period ska förlängas med två månader på Europaparlamentets eller rådets initiativ.

Artikel 50

Kommittéförfarande

1. Kommissionen ska biträdas av en kommitté. Denna kommitté ska vara en kommitté i den mening som avses i förordning (EU) nr 182/2011.
2. När det hänvisas till denna punkt ska artikel 5 i förordning (EU) nr 182/2011 tillämpas.

Artikel 51

Sanktioner

Medlemsstaterna ska fastställa sanktioner vid överträdelse av de nationella bestämmelser som antas i enlighet med detta direktiv och vidta alla nödvändiga åtgärder för att se till att de genomförs. Sanktionerna ska vara effektiva, proportionella och avskräckande.

Artikel 52

Upphävande av direktiven 78/660/EEG och 83/349/EEG

Direktiven 78/660/EEG och 83/349/EEG ska upphöra att gälla.

Hänvisningar till de upphävda direktiven ska tolkas som hänvisningar till detta direktiv och ska läsas i enlighet med jämförelsetabellen i bilaga VII.

Artikel 53

Införlivande

1. Medlemsstaterna ska senast den 20 juli 2015 sätta i kraft de lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa detta direktiv. De ska genast underrätta kommissionen om detta.

Medlemsstaterna får föreskriva att de i första stycket avsedda bestämmelserna ska tillämpas första gången på finansiella rapporter för det räkenskapsår som börjar den 1 januari 2016 eller under kalenderåret 2016.

När en medlemsstat antar dessa bestämmelser ska de innehålla en hänvisning till detta direktiv eller åtföljas av en sådan hänvisning när de offentliggörs. Närmare föreskrifter om hur hänvisningen ska göras ska varje medlemsstat själv utfärda.

2. Medlemsstaterna ska till kommissionen överlämna texterna till de centrala bestämmelser i nationell lagstiftning som de antar inom det område som omfattas av detta direktiv.

Artikel 54

Ikraftträdande

Detta direktiv träder i kraft den tjugonde dagen efter det att det har offentliggjorts i *Europeiska unionens officiella tidning*.

Artikel 55

Adressater

Detta direktiv riktar sig till medlemsstaterna.

Utfärdat i Bryssel 26 juni 2013

På Europaparlaments vägnar

M. SCHULZ
Ordförande

På rådets vägnar

A. SHATTER
Ordförande

BILAGA I

FÖRETAGSFORMER SOM AVSES I ARTIKEL 1.1 FÖRSTA STYCKET

— Belgien:

la société anonyme/de naamloze vennootschap, la société en commandite par actions/de commanditaire vennootschap op aandelen, la société privée à responsabilité limitée/de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, la société coopérative à responsabilité limitée/de coöperatieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid;

— Bulgarien:

акционерно дружество, дружество с ограничена отговорност, командитно дружество с акции.

— Tjeckien:

společnost s ručením omezeným, akciová společnost.

— Danmark:

aktieselskaber, kommanditaktieselskaber, anpartsselskaber.

— Tyskland:

die Aktiengesellschaft, die Kommanditgesellschaft auf Aktien, die Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

— Estland:

aktsiaselts, osuühing.

— Irland:

public companies limited by shares or by guarantee, private companies limited by shares or by guarantee.

— Grekland:

η ανώνυμη εταιρία, η εταιρία περιορισμένης ευθύνης, η ετερόρρυθμη κατά μετοχές εταιρία;

— Spanien:

la sociedad anónima, la sociedad comanditaria por acciones, la sociedad de responsabilidad limitada.

— Frankrike:

la société anonyme, la société en commandite par actions, la société à responsabilité limitée, la société par actions simplifiée.

— Italien:

la società per azioni, la società in accomandita per azioni, la società a responsabilità limitata.

— Cypern:

Δημόσιες εταιρείες περιορισμένης ευθύνης με μετοχές ή με εγγύηση, ιδιωτικές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης με μετοχές ή με εγγύηση.

— Lettland:

akciju sabiedrība, sabiedrība ar ierobežotu atbildību.

— Litauen:

akcinės bendrovės, uždarojos akcinės bendrovės.

-
- Luxemburg:
la société anonyme, la société en commandite par actions, la société à responsabilité limitée.
 - Ungern:
részvénytársaság, korlátolt felelősségű társaság.
 - Malta:
kumpanija pubblika —public limited liability company, kumpanija privata —private limited liability company,
soċjeta in akkomandita bil-kapital maqsum f'azzjonijiet —partnership en commandite with the capital divided into shares.
 - Nederländerna:
de naamloze vennootschap, de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid.
 - Österrike:
die Aktiengesellschaft, die Gesellschaft mit beschränkter Haftung.
 - Polen:
spółka akcyjna, spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, spółka komandytowo-akcyjna.
 - Portugal:
a sociedade anónima, de responsabilidade limitada, a sociedade em comandita por acções, a sociedade por quotas de responsabilidade limitada.
 - Rumänien:
societate pe acțiuni, societate cu răspundere limitată, societate în comandită pe acțiuni.
 - Slovenien:
delniška družba, družba z omejeno odgovornostjo, komanditna delniška družba.
 - Slovakien:
akciová spoločnosť, spoločnosť s ručením obmedzeným.
 - Finland:
yksityinen osakeyhtiö/privat aktiebolag, julkinen osakeyhtiö/publikt aktiebolag.
 - Sverige:
aktiebolag.
 - Förenade kungariket:
public companies limited by shares or by guarantee, private companies limited by shares or by guarantee.
-

BILAGA II

FÖRETAGSFORMER SOM AVSES I ARTIKEL 1.1 B

- Belgien:
la société en nom collectif/de vennootschap onder firma, la société en commandite simple/de gewone commanditaire vennootschap, la société coopérative à responsabilité illimitée/de coöperatieve vennootschap met onbeperkte aansprakelijkheid;
- Bulgarien:
сбирателно дружество, командитно дружество.
- Tjeckien:
veřejná obchodní společnost, komanditní společnost.
- Danmark:
interessentskaber, kommanditselskaber.
- Tyskland:
die offene Handelsgesellschaft, die Kommanditgesellschaft.
- Estland:
täisühing, usaldusühing.
- Irland:
partnerships, limited partnerships, unlimited companies.
- Grekland:
η ομόρρυθμος εταιρία, η ετερόρρυθμος εταιρία.
- Spanien:
sociedad colectiva, sociedad en comandita simple.
- Frankrike:
la société en nom collectif, la société en commandite simple.
- Italien:
la società in nome collettivo, la società in accomandita semplice.
- Cypern:
Ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες (συνεταιρισμοί).
- Lettland:
pilnsabiedrība, komanditsabiedrība;
- Litauen:
tikrosios ūkinės bendrijos, komanditinės ūkinės bendrijos.
- Luxemburg:
la société en nom collectif, la société en commandite simple.
- Ungern:
közkereseti társaság, betéti társaság, közös vállalat, egyesülés, egyéni cég.

— Malta:

soċjeta f'isem kollettiv jew soċjeta in akkomandita, bil-kapital li mhux maqsum f'azzjonijiet meta s-soċji kollha li għandhom responsabbiltà limitata huma soċjetajiet in akkomandita bil-kapital maqsum f'azzjonijiet — partnership en nom collectif or partnership en commandite with capital that is not divided into shares, when all the partners with unlimited liability are partnership en commandite with the capital divided into shares.

— Nederlânderna:

de vennootschap onder firma, de commanditaire vennootschap.

— Österrike:

die offene Gesellschaft, die Kommanditgesellschaft.

— Polen:

spółka jawna, spółka komandytowa.

— Portugal:

sociedade em nome colectivo, sociedade em comandita simples.

— Rumänien:

societate în nume colectiv, societate în comandită simplă.

— Slovenien:

družba z neomejeno odgovornostjo, komanditna družba.

— Slovakiën:

verejná obchodná spoločnosť, komanditná spoločnosť.

— Finland:

avoin yhtiö/ öppet bolag, kommandiittiyhtiö/kommanditbolag.

— Sverige:

handelsbolag, kommanditbolag.

— Förenade kungariket:

partnerships, limited partnerships, unlimited companies.

BILAGA III

BALANSRÄKNINGENS HORISONTELLA UPPSTÄLLNINGSFÖRM ENLIGT ARTIKEL 10

Tillgångar

A. Tecknat ej inbetalt kapital

varav infordrat

(om inte nationell lagstiftning föreskriver att det kapital som har infordrats ska redovisas under "Eget kapital". I så fall ska den del av kapitalet som har infordrats men ännu inte inbetalats redovisas som en tillgång antingen under A eller under D II 5).

B. Bolagsbildningskostnader

I enlighet med nationell lagstiftning och om nationell lagstiftning medger att de redovisas som tillgångar. Nationell lagstiftning får också föreskriva att bolagsbildningskostnader ska redovisas som första post under "Immateriella anläggningstillgångar".

C. Anläggningstillgångar

I. Immateriella anläggningstillgångar

1. Utvecklingskostnader om nationell lagstiftning medger att de redovisas som tillgångar.
2. Koncessioner, patent, licenser, varumärken samt liknande rättigheter och tillgångar om de har
 - a) förvärvats mot vederlag och inte ska redovisas under C I 3, eller är
 - b) utvecklade av företaget självt, om nationell lagstiftning medger att de redovisas som tillgångar.
3. Goodwill om den har förvärvats mot vederlag.
4. Förskottsbetalningar.

II. Materiella anläggningstillgångar

1. Mark och byggnader.
2. Anläggningar och maskiner.
3. Övriga anläggningar, verktyg och inventarier.
4. Förskottsbetalningar och pågående nyanläggningar.

III. Finansiella anläggningstillgångar

1. Aktier eller andelar i koncernföretag.
2. Fordringar hos koncernföretag.
3. Ägarintressen.
4. Fordringar hos företag i vilka företaget har ägarintressen.
5. Investeringar som innehas som anläggningstillgångar.
6. Övriga lån.

D. Omsättningstillgångar

I. Varulager

1. Råvaror och förnödenheter.
2. Varor under tillverkning.
3. Färdiga varor och handelsvaror.
4. Förskottsbetalningar.

II. Fordringar

(Fordringar som förfaller till betalning efter mer än ett år ska redovisas särskilt för varje post.)

1. Kundfordringar.
2. Fordringar hos koncernföretag.
3. Fordringar hos företag i vilka företaget har ägarintressen.
4. Övriga fordringar.
5. Tecknat kapital som är infortrat men ännu inte inbetalt (om inte nationell lagstiftning föreskriver att kapital som är infortrat ska redovisas som tillgångar under A).
6. Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter (om inte nationell lagstiftning föreskriver att sådana poster ska redovisas som tillgångar under E).

III. Kortfristiga placeringar

1. Aktier eller andelar i koncernföretag.
2. Egna aktier eller andelar (med uppgift om deras nominella värde eller, om sådant saknas, deras bokförda parivärde), om nationell lagstiftning medger att de redovisas i balansräkningen.
3. Övriga kortfristiga placeringar.

IV. Kassa och bank

D. Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter

(Om inte nationell lagstiftning föreskriver att sådana poster ska redovisas som tillgångar under D II 6.)

Eget kapital, avsättningar och skulder

A. Eget kapital

I. Tecknat kapital

(Om inte nationell lagstiftning föreskriver att endast infortrat kapital ska redovisas under denna post. I så fall ska det tecknade kapitalet och det inbetalda kapitalet redovisas särskilt).

II. Överkurs vid emission

III. Uppskrivningsfond

IV. Reserver

1. Lagstadgad reserv om nationell lagstiftning kräver sådan reserv.
2. Reserv för egna aktier och andelar om nationell lagstiftning kräver uppläggnings av en sådan reserv, utan att det påverkar tillämpningen av artikel 24.1 b i direktiv 2012/30/EU.
3. Reserver föreskrivna i bolagsordningen.
4. Andra reserver, inklusive fonden för verkligt värde.

V. Balanserad vinst eller förlust

VI. Räkenskapsårets vinst eller förlust

B. Avsättningar

1. Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser.
2. Avsättningar för skatter.
3. Övriga avsättningar.

C. Skulder

(Skulder som förfaller till betalning inom ett år och skulder som förfaller till betalning efter mer än ett år ska redovisas separat för varje post, liksom summorna av dessa skulder.)

1. Obligationslån med särskilt angivande av konvertibla lån.
2. Skulder till kreditinstitut.
3. Mottagna förskottsbetalningar för varor, om de inte är öppet redovisade som avdrag från varuläger.
4. Leverantörsskulder.
5. Växelskulder.
6. Skulder till koncernföretag.
7. Skulder till företag i vilka företaget har ägarintressen.
8. Övriga skulder, inklusive skatt och sociala avgifter.
9. Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter (om inte nationell lagstiftning föreskriver att sådana poster ska redovisas under D).

D. Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter

(Om inte nationell lagstiftning föreskriver att sådana poster ska redovisas under C 9 – Skulder).

BILAGA IV

BALANSRÄKNINGENS VERTIKALA UPPSTÄLLNINGSFÖRM ENLIGT ARTIKEL 10

- A. Tecknat ej inbetalt kapital
- varav infortrat (om inte nationell lagstiftning föreskriver att infortrat kapital ska redovisas under L I så fall ska den del av kapitalet som har infortrats men ännu inte inbetalats redovisas antingen under A eller under D II 5).
- B. Bolagsbildningskostnader
- såsom de definieras i nationell lagstiftning och om denna medger att de redovisas som en tillgång. Nationell lagstiftning kan också föreskriva att bolagsbildningskostnader ska redovisas som första post under "Immateriella anläggningstillgångar".
- C. Anläggningstillgångar
- I. Immateriella anläggningstillgångar
1. Utvecklingskostnader om nationell lagstiftning medger att de redovisas som tillgångar.
 2. Koncessioner, patent, licenser, varumärken samt liknande rättigheter och tillgångar om de har
 - a) förvärvats mot vederlag och inte ska redovisas under C I 3, eller är
 - b) utvecklade av företaget självt, om nationell lagstiftning medger att de redovisas som tillgångar.
 3. Goodwill om den har förvärvats mot vederlag.
 4. Förskottsbetalningar.
- II. Materiella anläggningstillgångar
1. Mark och byggnader.
 2. Anläggningar och maskiner.
 3. Övriga anläggningar, verktyg och inventarier.
 4. Förskottsbetalningar och pågående nyanläggningar.
- III. Finansiella anläggningstillgångar
1. Aktier eller andelar i koncernföretag.
 2. Fordringar hos koncernföretag.
 3. Ägarintressen.
 4. Fordringar hos företag i vilka företaget har ägarintressen.
 5. Investeringar som innehas som anläggningstillgångar.
 6. Övriga lån.
- D. Omsättningstillgångar
- I. Varulager
1. Råvaror och förmödenheter.
 2. Varor under tillverkning.
 3. Färdiga varor och handelsvaror.
 4. Förskottsbetalningar.

-
- II. Fordringar
(Fordringar som förfaller till betalning efter mer än ett år ska redovisas särskilt för varje post.)
1. Kundfordringar.
 2. Fordringar hos koncernföretag.
 3. Fordringar hos företag i vilka bolaget har ägarintressen.
 4. Övriga fordringar.
 5. Tecknat kapital som är infordrat men ännu inte inbetalt (om inte nationell lagstiftning föreskriver att infordrat kapital ska redovisas som en tillgång under A).
 6. Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter (om inte nationell lagstiftning föreskriver att dessa poster ska redovisas som tillgångar under E).
- III. Kortfristiga placeringar
1. Aktier eller andelar i koncernföretag.
 2. Egna aktier eller andelar (med uppgift om deras nominella värde eller, om sådant saknas, deras bokförda parivärde), om nationell lagstiftning medger att de redovisas i balansräkningen.
 3. Övriga kortfristiga placeringar.
- IV. Kassa och bank
- E. Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter
(Om inte nationell lagstiftning föreskriver att sådana poster ska redovisas under D II 6).
- F. Skulder: Skulder som förfaller till betalning inom ett år.
1. Obligationslån med särskilt angivande av konvertibla lån.
 2. Skulder till kreditinstitut.
 3. Mottagna förskottsbetalningar för varor, om de inte är öppet redovisade som avdrag från varulager.
 4. Leverantörsskulder.
 5. Växelskulder.
 6. Skulder till koncernföretag.
 7. Skulder till företag i vilka bolaget har ägarintressen.
 8. Övriga skulder, inklusive skatt och sociala avgifter.
 9. Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter (om inte nationell lagstiftning föreskriver att sådana poster ska redovisas under K).
- G. Omsättningstillgångar med avdrag för kortfristiga skulder
(Med beaktande av förutbetalda kostnader och upplupna intäkter enligt E och upplupna kostnader och förutbetalda intäkter enligt K).
- H. Summan av tillgångarna med avdrag för kortfristiga skulder.
- I. Skulder: Skulder som förfaller till betalning efter mer än ett år
1. Obligationslån med särskilt angivande av konvertibla lån.

2. Skulder till kreditinstitut.
 3. Mottagna förskottsbetalningar för varor, om de inte är öppet redovisade som avdrag från varulager.
 4. Leverantörsskulder.
 5. Växelskulder.
 6. Skulder till koncernföretag.
 7. Skulder till företag i vilka bolaget har ägarintressen.
 8. Övriga skulder, inklusive skatt och sociala avgifter.
 9. Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter (om inte nationell lagstiftning föreskriver att sådana poster ska redovisas under K).
- J. Avsättningar
1. Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser.
 2. Avsättningar för skatter.
 3. Övriga avsättningar.
- K. Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter
(Om inte nationell lagstiftning föreskriver att sådana poster ska redovisas under F 9 eller I 9 eller båda).
- L. Eget kapital
- I. Tecknat kapital
(Om inte nationell lagstiftning föreskriver att endast infordrat kapital ska redovisas under denna post. I så fall ska det tecknade kapitalet och det inbetalda kapitalet redovisas var för sig).
 - II. Överkurs vid emission
 - III. Uppskrivningsfond
 - IV. Reserver
 1. Lagstadgad reserv om nationell lagstiftning kräver sådan reserv.
 2. Reserv för egna aktier och andelar om nationell lagstiftning kräver uppläggning av en sådan reserv, utan att det påverkar tillämpningen av artikel 24.1 b i direktiv2012/30/EU.
 3. Reserver föreskrivna i bolagsordningen.
 4. Övriga reserver, inklusive fonden för verkligt värde.
 - V. Balanserad vinst eller förlust
 - VI. Räkenskapsårets vinst eller förlust
-

BILAGA V

RESULTATRÄKNINGENS UPPSTÄLLNINGSFÖRM – MED KOSTNADSSLAGSINDELNING, ENLIGT ARTIKEL 13

1. Nettoomsättning.
2. Förändring av lager av färdiga varor och av varor under tillverkning.
3. Arbete för egen räkning som har redovisats under tillgångar.
4. Övriga rörelseintäkter.
5. a) Råvaror och förnödenheter.
b) Övriga externa kostnader.
6. Personalkostnader:
a) Löner och arvoden.
b) Sociala kostnader med pensioner särskilt angivna.
7. a) Värdejusteringar av kostnader för bolagsbildning samt av materiella och immateriella anläggningstillgångar.
b) Värdejusteringar av omsättningstillgångar i den utsträckning de överstiger normala värdejusteringar i företaget.
8. Övriga rörelsekostnader.
9. Intäkter från ägarintressen, med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag.
10. Intäkter från övriga värdepapper och fordringar som är anläggningstillgångar, med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag.
11. Övriga ränteintäkter och liknande intäkter, med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag.
12. Värdejusteringar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar.
13. Räntekostnader och liknande kostnader, med särskild uppgift om belopp som ska betalas till koncernföretag.
14. Skatt på resultatet.
15. Resultat efter skatt.
16. Övriga skatter som inte redovisas under posterna 1–15.
17. Årets vinst eller förlust.

BILAGA VI

RESULTATRÄKNINGENS UPPSTÄLLNINGSFORM – MED FUNKTIONSENDELNING, ENLIGT ARTIKEL 13

1. Nettoomsättning.
 2. Kostnad för sålda varor (inklusive värdejusteringar).
 3. Bruttoresultat.
 4. Försäljningskostnader (inklusive värdejusteringar).
 5. Administrationskostnader (inklusive värdejusteringar).
 6. Övriga rörelseintäkter.
 7. Intäkter från ägarintressen, med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag.
 8. Intäkter från övriga värdepapper och fordringar som är anläggningstillgångar, med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag.
 9. Övriga ränteintäkter och liknande intäkter, med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag.
 10. Värdejusteringar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar.
 11. Räntekostnader och liknande kostnader, med särskild uppgift om belopp som ska betalas till koncernföretag.
 12. Skatt på resultatet.
 13. Resultat efter skatt.
 14. Övriga skatter som inte redovisas under posterna 1–13.
 15. Årets vinst eller förlust.
-

BILAGA VII

Jämförelsetabell

Direktiv 78/660/EEG	Direktiv 83/349/EEG	Detta direktiv
Artikel 1.1 första stycket inledningen	—	Artikel 1.1 a
Artikel 1.1 första stycket första till tjugojunde strecksatserna	—	Bilaga I
Artikel 1.1 andra stycket	—	Artikel 1.1 b
Artikel 1.1 andra stycket a-aa	—	Bilaga II
Artikel 1.1 tredje stycket	—	
Artikel 1.2	—	—
Artikel 2.1	—	Artikel 4.1
Artikel 2.2	—	Artikel 4.2
Artikel 2.3	—	Artikel 4.3
Artikel 2.4	—	Artikel 4.3
Artikel 2.5	—	Artikel 4.4
Artikel 2.6	—	Artikel 4.5
Artikel 3	—	Artikel 9.1
Artikel 4.1	—	Artikel 9.2
Artikel 4.2	—	Artikel 9.3
Artikel 4.3	—	Artikel 9.3
Artikel 4.4	—	Artikel 9.5
Artikel 4.5	—	—
Artikel 4.6	—	Artikel 6.1 h och artikel 6.3
Artikel 5.1	—	
Artikel 5.2	—	Artikel 2.14
Artikel 5.3	—	Artikel 2.15
Artikel 6	—	Artikel 9.6
Artikel 7	—	Artikel 6.1 g
Artikel 8	—	Artikel 10
Artikel 9.A	—	Bilaga III (A)
Artikel 9.B	—	Bilaga III (B)
Artikel 9.C	—	Bilaga III (C)
Artikel 9.D	—	Bilaga III (D)
Artikel 9.E	—	Bilaga III (E)
Artikel 9.F	—	—

29.6.2013

SV

Europeiska unionens officiella tidning

L 182/69

Direktiv 78/660/EEG	Direktiv 83/349/EEG	Detta direktiv
Skulder	—	Eget kapital, avsättningar och skulder
Artikel 9.A	—	Bilaga III (A)
Artikel 9.B	—	Bilaga III (B)
Artikel 9.C	—	Bilaga III (C)
Artikel 9.D	—	Bilaga III (D)
Artikel 9.E	—	—
Artikel 10	—	Bilaga IV
Artikel 10a	—	Artikel 11
Artikel 11 första stycket	—	Artiklarna 3.2 och 14.1
Artikel 11 andra stycket	—	—
Artikel 11 tredje stycket	—	Artikel 3.9 första stycket
Artikel 12.1	—	Artikel 3.10
Artikel 12.2	—	Artikel 3.9 andra stycket
Artikel 12.3	—	Artikel 3.11
Artikel 13.1	—	Artikel 12.1
Artikel 13.2	—	Artikel 12.2
Artikel 14	—	Artikel 16.1 d
Artikel 15.1	—	Artikel 12.3
Artikel 15.2	—	Artikel 2.4
Artikel 15.3 a	—	Artikel 17.1 a
Artikel 15.3 b	—	—
Artikel 15.3 c	—	Artikel 17.1 a i
Artikel 15.4	—	—
Artikel 16	—	Artikel 12.4
Artikel 17	—	Artikel 2.2
Artikel 18	—	—
Artikel 19	—	Artikel 2.8
Artikel 20.1	—	Artikel 12.12 första stycket
Artikel 20.2	—	Artikel 12.12 andra stycket
Artikel 20.3	—	Artikel 12.12 tredje stycket
Artikel 21	—	—
Artikel 22 första stycket	—	Artikel 13.1
Artikel 22 andra stycket	—	Artikel 13.2
Artikel 23.1–23.15	—	Bilaga V punkterna 1 till 15
Artikel 23.16–23.19	—	—
Artikel 23.20 och 23.21	—	Bilaga V punkterna 16 till 17

Direktiv 78/660/EEG	Direktiv 83/349/EEG	Detta direktiv
Artikel 24	—	—
Artikel 25.1–25.13	—	Bilaga VI punkterna 1 till 13
Artikel 25.14–25.17	—	—
Artikel 25.18 och 25.19	—	Bilaga VI punkterna 14 och 15
Artikel 26	—	—
Artikel 27 första stycket inledningen	—	Artikel 3.3
Artikel 27 första stycket a och c	—	Artikel 14.2 a och b
Artikel 27 första stycket b och d	—	—
Artikel 27 andra stycket	—	Artikel 3.9 första stycket
Artikel 28	—	Artikel 2.5
Artikel 29	—	—
Artikel 30	—	—
Artikel 31.1	—	Artikel 6.1 inledningen och leden a–f
Artikel 31.1a	—	Artikel 6.5
Artikel 31.2	—	Artikel 4.4
Artikel 32	—	Artikel 6.1 i
Artikel 33.1 inledningen	—	Artikel 6.1
Artikel 33.1 a och b samt andra och tredje styckena	—	—
Artikel 33.1 c	—	Artikel 7.1
Artikel 33.2 a första stycket och artikel 33.2 b, c och d	—	Artikel 7.2
Artikel 33.2 a andra stycket	—	Artikel 16.1 b
Artikel 33.3	—	Artikel 7.3
Artikel 33.4	—	Artikel 16.1 b
Artikel 33.5	—	—
Artikel 34	—	Artikel 12.11 fjärde stycket
Artikel 35.1 a	—	Artikel 6.1 i
Artikel 35.1 b	—	Artikel 12.5
Artikel 35.1 c	—	Artikel 12.6
Artikel 35.1 d	—	Artikel 17.1 b
Artikel 35.2	—	Artikel 2.6
Artikel 35.3	—	Artikel 2.7

29.6.2013

SV

Europeiska unionens officiella tidning

L 182/71

Direktiv 78/660/EEG	Direktiv 83/349/EEG	Detta direktiv
Artikel 35.4	—	Artiklarna 12.8 och 17.1 a vi
Artikel 36	—	—
Artikel 37.1	—	Artikel 12.11 första, tredje och fjärde stycket
Artikel 37.2	—	Artikel 12.11 första och andra stycket
Artikel 38	—	—
Artikel 39.1 a	—	Artikel 6.1 i
Artikel 39.1 b	—	Artikel 12.7 första stycket
Artikel 39.1 c	—	—
Artikel 39.1 d	—	Artikel 12.7 andra stycket
Artikel 39.1 e	—	Artikel 17.1 b
Artikel 39.2	—	Artikel 2.6
Artikel 40.1	—	Artikel 12.9
Artikel 40.2	—	—
Artikel 41	—	Artikel 12.10
Artikel 42 första stycket	—	Artikel 12.12 tredje stycket
Artikel 42 andra stycket	—	—
Artikel 42a.1	—	Artikel 8.1 a
Artikel 42a.2	—	Artikel 8.2
Artikel 42a.3	—	Artikel 8.3
Artikel 42a.4	—	Artikel 8.4
Artikel 42a.5	—	Artikel 8.5
Artikel 42a.5a	—	Artikel 8.6
Artikel 42b	—	Artikel 8.7
Artikel 42c	—	Artikel 8.8
Artikel 42d	—	Artikel 16.1 c
Artikel 42e	—	Artikel 8.1 b
Artikel 42f	—	Artikel 8.9
Artikel 43.1 inledningen	—	Artikel 16.1 inledningen
Artikel 43.1 led 1	—	Artikel 16.1 a
Artikel 43.1 led 2 första stycket	—	Artikel 17.1 g första stycket
Artikel 43.1 led 2 andra stycket	—	Artikel 17.1 k
Artikel 43.1 led 3	—	Artikel 17.1 h
Artikel 43.1 led 4	—	Artikel 17.1 i

Direktiv 78/660/EEG	Direktiv 83/349/EEG	Detta direktiv
Artikel 43.1 led 5	—	Artikel 17.1 j
Artikel 43.1.6	—	Artikel 16.1 g
Artikel 43.1.7	—	Artikel 16.1 d
Artikel 43.1.7a	—	Artikel 16.1 p
Artikel 43.1.7b	—	Artiklarna 2.3 och 17.1 r
Artikel 43.1.8	—	Artikel 18.1 a
Artikel 43.1.9	—	Artikel 17.1 e
Artikel 43.1.10	—	—
Artikel 43.1.11	—	Artikel 17.1 f
Artikel 43.1.12	—	Artikel 17.1 d första stycket
Artikel 43.1.13	—	Artikel 16.1 e
Artikel 43.1.14 a	—	Artikel 17.1 c i
Artikel 43.1.14 b	—	Artikel 17.1 c ii
Artikel 43.1.15	—	Artikel 18.1 b och artikel 18.3
Artikel 43.2	—	—
Artikel 43.3	—	Artikel 17.1 d andra stycket
Artikel 44	—	—
Artikel 45.1	—	Artikel 17.1 g andra stycket Artikel 28.3
Artikel 45.2	—	Artikel 18.2
Artikel 46	—	Artikel 19
Artikel 46a	—	Artikel 20
Artikel 47.1 och 47.1a	—	Artikel 30.1 och 30.2
Artikel 47.2	—	Artikel 31.1
Artikel 47.3	—	Artikel 31.2
Artikel 48	—	Artikel 32.1
Artikel 49	—	Artikel 32.2
Artikel 50	—	Artikel 17.1 o
Artikel 50a	—	—
Artikel 50b	—	Artikel 33.1 a
Artikel 50c	—	Artikel 33.2
Artikel 51.1	—	Artikel 34.1
Artikel 51.2	—	—
Artikel 51.3	—	—

29.6.2013

SV

Europeiska unionens officiella tidning

L 182/73

Direktiv 78/660/EEG	Direktiv 83/349/EEG	Detta direktiv
Artikel 51a	—	Artikel 35
Artikel 52	—	—
Artikel 53.2	—	Artikel 3.13
Artikel 53a	—	Artikel 40
Artikel 55	—	—
Artikel 56.1	—	—
Artikel 56.2	—	Artikel 17.1 l, m och n
Artikel 57	—	Artikel 37
Artikel 57a	—	Artikel 38
Artikel 58	—	Artikel 39
Artikel 59.1	—	Artikel 9.7 a
Artikel 59.2–59.6 a	—	Artiklarna 9.7 a och artikel 27
Artikel 59.6 b och c	—	Artikel 9.7 b och c
Artikel 59.7 och 59.8	—	Artiklarna 9.7 a och artikel 27
Artikel 59.9	—	Artikel 27.9
Artikel 60	—	—
Artikel 60a	—	Artikel 51
Artikel 61	—	Artikel 17.2
Artikel 61a	—	—
Artikel 62	—	Artikel 55
—	Artikel 1.1	Artikel 22.1
—	Artikel 1.2	Artikel 22.2
—	Artikel 2.1, 2.2 och 2.3	Artikel 22.3, 22.4 och 22.5
—	Artikel 3.1	Artikel 22.6
—	Artikel 3.2	Artikel 2.10
—	Artikel 4.1	Artikel 21
—	Artikel 4.2	—
—	Artikel 5	—
—	Artikel 6.1	Artikel 23.2
—	Artikel 6.2	Artikel 3.8
—	Artikel 6.3	Artikel 3.9 andra stycket, artikel 3.10 och 3.11
—	Artikel 6.4	Artikel 23.2
—	Artikel 7.1	Artikel 23.3
—	Artikel 7.2	Artikel 24.4
—	Artikel 7.3	Artikel 23.3 inledningen

Direktiv 78/660/EEG	Direktiv 83/349/EEG	Detta direktiv
—	Artikel 8	Artikel 23.5
—	Artikel 9.1	Artikel 23.6
—	Artikel 9.2	—
—	Artikel 10	Artikel 23.7
—	Artikel 11	Artikel 23.8
—	Artikel 12.1	Artikel 22.7
—	Artikel 12.2	Artikel 22.8
—	Artikel 12.3	Artikel 22.9
—	Artikel 13.1 och 13.2	Artikel 2.16 och artikel 6.1 j
—	Artikel 13.2a	Artikel 23.10
—	Artikel 13.3	Artikel 23.9
—	Artikel 15	—
—	Artikel 16	Artikel 4
—	Artikel 17.1	Artikel 24.1
—	Artikel 17.2	—
—	Artikel 18	Artikel 24.2
—	Artikel 19	Artikel 24.3 a-e
—	Artikel 20	—
—	Artikel 21	Artikel 24.4
—	Artikel 22	Artikel 24.5
—	Artikel 23	Artikel 24.6
—	Artikel 24	—
—	Artikel 25.1	Artikel 6.1 b
—	Artikel 25.2	Artikel 4.4
—	Artikel 26.1	Artikel 24.7
—	Artikel 26.2	—
—	Artikel 26.3	Artikel 6.1 j
—	Artikel 27	Artikel 24.8
—	Artikel 28	Artikel 24.9
—	Artikel 29.1	Artikel 24.10
—	Artikel 29.2	Artikel 24.11
—	Artikel 29.3	Artikel 24.12
—	Artikel 29.4	Artikel 24.13
—	Artikel 29.5	Artikel 24.14
—	Artikel 30	Artikel 24 c

29.6.2013

SV

Europeiska unionens officiella tidning

L 182/75

Direktiv 78/660/EEG	Direktiv 83/349/EEG	Detta direktiv
—	Artikel 30.2	—
—	Artikel 31	Artikel 24.3 f
—	Artikel 32.1 och 32.2	Artikel 26
—	Artikel 32.3	—
—	Artikel 33.1	Artikel 27
—	Artikel 34 inledningen och artikel 34.1 första meningen	Artikel 16.1 a och artikel 28.1
—	Artikel 34.1 andra meningen	—
—	Artikel 34.2	Artikel 28.2 a
—	Artikel 34.3 a	Artikel 28.2 b
—	Artikel 34.3 b	—
—	Artikel 34.4	Artikel 28.2 c
—	Artikel 34.5	Artikel 28.2 d
—	Artikel 34.6	Artikel 16.1 g och artikel 28.1
—	Artikel 34.7	Artikel 16.1 d och artikel 28.1
—	Artikel 34.7a	Artikel 17.1 p
—	Artikel 34.7b	Artikel 17.1 r
—	Artikel 34.8	Artikel 18.1 a
—	Artikel 34.9 a	Artikel 17.1 e
—	Artikel 34.9 b	Artikel 28.1 b
—	Artikel 34.10	—
—	Artikel 34.11	Artikel 17.1 f och artikel 28.1
—	Artikel 34.12 och 34.13	Artikel 28.1 c
—	Artikel 34.14	Artikel 16.1 c och artikel 28.1
—	Artikel 17.1 c	Artikel 17.1 c och artikel 28.1
—	Artikel 34.16	Artikel 18.1 b och artikel 28.1
—	Artikel 35.1	Artikel 3
—	Artikel 35.2	—
—	Artikel 36.1	Artiklarna 19.1 och 29.1
—	Artikel 36.2 a	—
—	Artikel 36.2 b och c	Artikel 19.2 b och c
—	Artikel 36.2 d	Artikel 29.2 a

Direktiv 78/660/EEG	Direktiv 83/349/EEG	Detta direktiv
—	Artikel 36.2 e	Artikel 20.2 e och artikel 29.1
—	Artikel 36.2 f	Artikel 29.2 b
—	Artikel 36.3	Artikel 29.3
—	Artikel 36a	Artikel 33.1 b
—	Artikel 36b	Artikel 33.2
—	Artikel 37.1	Artikel 34.1 och 34.2
—	Artikel 37.2	Artikel 35
—	Artikel 37.4	Artikel 35
—	Artikel 38.1	Artikel 30.1 första stycket och artikel 30.3 första stycket
—	Artikel 38.2	Artikel 30.1 andra stycket
—	Artikel 38.3	—
—	Artikel 38.4	Artikel 30.3 andra stycket
—	Artikel 38.5 och 38.6	—
—	Artikel 38.7	Artikel 40
—	Artikel 38a	—
—	Artikel 39	—
—	Artikel 40	—
—	Artikel 41.1	Artikel 2.12
—	Artikel 41.1a	Artikel 2.3
—	Artikel 41.2–41.5	—
—	Artikel 42	—
—	Artikel 43	—
—	Artikel 44	—
—	Artikel 45	—
—	Artikel 46	—
—	Artikel 47	—
—	Artikel 48	Artikel 51
—	Artikel 49	—
—	Artikel 50	—
—	Artikel 50a	—
—	Artikel 51	Artikel 55

Jämförelsetabell

Direktiv 2013/34/EU	Svensk rätt
Artikel 1.1	1 kap 1 -2 §§ ÅRL, 6 kap. 1 § BFL
Artikel 1.2	-
Artikel 2.1	1 kap. 3 § 4 ÅRL
Artikel 2.2	1 kap. 4 a § ÅRL
Artikel 2.3	1 kap. 3 a - c § § ÅRL
Artiklarna 2.4 - 2.8	4 kap. 1 § ÅRL
Artiklarna 2.5 - 2.8	Ej definierat i svensk rätt
Artiklarna 2.9 - 2.12	1 kap. 4 § ÅRL
Artikel 2.13	1 kap. 5 § ÅRL
Artikel 2.14	Ej införd
Artikel 2.15	1 kap 1 § ÅRFL respektive 1 kap. 1 § ÅRKL.
Artikel 2.16	2 kap. 4 a § ÅRL
Artikel 3.1	Ej införd
Artiklarna 3.2 - 3.4	1 kap. 3 § första stycket 5-7 ÅRL
Artiklarna 3.5 - 3.7	1 kap. 3 § första stycket 8-10 ÅRL
Artikel 3.8	1 kap. 3 § tredje stycket ÅRL
Artikel 3.9	-
Artikel 3.10	1 kap. 3 § andra stycket ÅRL
Artikel 3.11	Ej införd
Artikel 3.12	Ej införd
Artikel 3.13	-
Artikel 4.1	2 kap. 1 § ÅRL
Artikel 4.2	2 kap. 2 § ÅRL
Artikel 4.3	2 kap. 3 § ÅRL
Artikel 4.4	2 kap. 3 § ÅRL
Artikel 4.5	-
Artikel 4.6	-
Artikel 4.7	-
Artikel 4.8	-
Artikel 5	2 kap. 5 § ÅRL

Artikel 6.1 a-g	2 kap. 4 § ÅRL
Artikel 6.1 h	Ej införd
Artikel 6.1 i	4 kap. 3 § ÅRL
Artikel 6.1 j	3 kap. 3 §, 4 kap. 17 § och 5 kap. 5 §
Artikel 6.2	2 kap. 4 § andra stycket ÅRL
Artikel 6.3	Undantaget har utnyttjats, se artikel 6.1 h
Artikel 6.4	Ej införd
Artikel 6.5	Ej införd
Artikel 7	4 kap. 6-8 §§ ÅRL
Artikel 8	4 kap. 14 a-e §§ ÅRL
Artikel 9.1	3 kap. 3 § ÅRL
Artikel 9.2	Bilagorna 1-3 till ÅRL
Artikel 9.3	3 kap. 4 § andra och femte stycket ÅRL
Artikel 9.4	Ej införd
Artikel 9.5	3 kap. 5 § första stycket ÅRL
Artikel 9.6	Ej införd
Artikel 9.7	4 kap. 13 a
Artikel 10	3 kap. 3 § ÅRL
Artikel 11	3 kap. 4 b § ÅRL
Artikel 12.1	3 kap. 4 § ÅRL
Artikel 12.2	Ej införd
Artikel 12.3	4 kap. 1 § ÅRL
Artikel 12.4	Ej införd
Artikel 12.5	4 kap. 4-6 §§ ÅRL
Artikel 12.6	4 kap. 4-6 §§ ÅRL
Artikel 12.7	4 kap. 9 § ÅRL
Artikel 12.8	4 kap. 3 § fjärde stycket och 5 kap. 25 § andra stycket ÅRL
Artikel 12.9	4 kap. 11 § ÅRL
Artikel 12.10	4 kap. 15 § ÅRL
Artikel 12.11	4 kap. 4 § ÅRL
Artikel 12.12	3 kap. 9 § ÅRL
Artikel 13.1	bilagorna 2 och 3 i ÅRL
Artikel 13.2	Ej införd
Artikel 14.1	3 kap. 4 § sjätte stycket ÅRL
Artikel 14.2	3 kap. 11 § första stycket ÅRL
Artikel 15	5 kap. 4 § ÅRL
Artikel 16.1.a	5 kap. 6 § ÅRL
Artikel 16.1.b	5 kap. 14 § ÅRL
Artikel 16.1.c	5 kap. 13 och 15 §§ ÅRL
Artikel 16.d	5 kap. 17-19 §§ ÅRL
Artikel 16.1.e	5 kap. 20§ ÅRL

Artikel 16.1.f	5 kap. 21 § ÅRL
Artikel 16.1.g	5 kap. 16 och 17, §§ ÅRL
Artikel 16.1.h	5 kap. 22 § ÅRL
Artikel 16.2	5 kap. 11, 23 och 24 §§ ÅRL
Artikel 16.3	–
Artikel 17.1.a	5 kap. 11 och 25 §§ ÅRL
Artikel 17.1.b	5 kap. 25 § fjärde stycket och 26 § tredje stycket ÅRL
Artikel 17.1.c	5 kap. 27 § ÅRL
Artikel 17.1.d	5 kap. 43-44 §§ ÅRL
Artikel 17.1.e	5 kap. 22, 40 och 42 §§ ÅRL
Artikel 17.1.f	5 kap. 39 § ÅRL
Artikel 17.1.g	5 kap. 29 § ÅRL
Artikel 17.1.h	5 kap. 37 § ÅRL
Artikel 17.1.i	5 kap. 37 § ÅRL
Artikel 17.1.j	5 kap. 36 § ÅRL
Artikel 17.1.k	5 kap. 29 § ÅRL
Artikel 17.1.l	5 kap. 48 § ÅRL
Artikel 17.1.m	5 kap. 23 § ÅRL
Artikel 17.1.n	5 kap. 23 § ÅRL
Artikel 17.1.o	5 kap. 38 § ÅRL
Artikel 17.1.p	5 kap. 32 § ÅRL
Artikel 17.1.q	5 kap. 24 § ÅRL
Artikel 17.1.r	5 kap. 34 och 35 §§ ÅRL
Artikel 17.2	5 kap. 30 § ÅRL
Artikel 18.1.a	5 kap. 50 § ÅRL
Artikel 18.1.b	5 kap. 51 § ÅRL
Artikel 18.2	Ej införd
Artikel 18.3	Ej införd
Artikel 19.1	6 kap. 1 § ÅRL
Artikel 19.2	6 kap. 1 § ÅRL
Artikel 19.3	Ej införd
Artikel 19.4	6 kap. 1 § femte stycket ÅRL
Artikel 20.1	6 kap. 6 § ÅRL
Artikel 20.2	6 kap. 8 § ÅRL
Artikel 20.3	6 kap. 9 § ÅRL, 9 kap. 31 § ABL
Artikel 20.4	6 kap. 7 § ÅRL
Artikel 21	7 kap. 1 och 5 §§ ÅRL
Artikel 22.1	1 kap. 3 § och 7 kap. 1 § ÅRL
Artikel 22.2	Ej införd
Artiklarna 22.3 – 22.5	1 kap. 6 § ÅRL
Artikel 22.6	Ej införd

Artiklarna 22.7 – 22.9	Ej införda
Artikel 23.1	7 kap. 3 § ÅRL
Artikel 23.2	Ej införd
Artikel 23.3-5	7 kap. 2 § ÅRL
Artikel 23.6	Ej införd
Artikel 23.7	Ej införd
Artikel 23.8	7 kap. 2 § ÅRL
Artikel 23.9	7 kap. 5 § ÅRL
Artikel 23.10	7 kap. 3 a § ÅRL
Artikel 24.1	7 kap. 6-8 §§ ÅRL
Artikel 24.2	7 kap. 8 och 13 §§ ÅRL
Artikel 24.3	7 kap. 19-22 §§ ÅRL
Artikel 24.4	7 kap. 9 § ÅRL
Artikel 24.5	7 kap. 8 och 13 §§ ÅRL
Artikel 24.6	7 kap. 9 § ÅRL
Artikel 24.7	7 kap. 13 § ÅRL
Artikel 24.8	7 kap. 10 § ÅRL
Artikel 24.9	7 kap. 15 § ÅRL
Artiklarna 24.10	7 kap. 11 § ÅRL
Artikel 24.11-12	7 kap. 12 ÅRL
Artikel 24.13	Ej införd
Artikel 24.14	Ej införd
Artikel 25	Ej införd
Artikel 26	7 kap. 30 § ÅRL
Artikel 27	7 kap. 25-29 §§ ÅRL
Artikel 28.1	7 kap. 14 § ÅRL
Artikel 28.2	7 kap. 16 § ÅRL
Artikel 28.3	7 kap. 17 § ÅRL
Artikel 29	7 kap. 4 § ÅRL
Artikel 30	8 kap. 2 och 3 §§ ÅRL
Artikel 31	Ej införd
Artikel 32.1	8 kap. 14 § ÅRL
Artikel 32.2	8 kap. 15 § ÅRL
Artikel 33	8 kap. 12 och 13 § § ÅRL
Artikel 34	9 kap. ABL
Artikel 34.1.b	9 kap. 31 § ABL
Artikel 35	9 kap. 28-36 §§ ABL
Artikel 36	Ej införd
Artikel 37	Ej införd
Artikel 38	Ej införd
Artikel 39	Ej införd

Artikel 40	—
Artiklarna 41.1 -41.4	2 § lag om rapportering av vissa betalningar till myndigheter
Artikel 41.5	5 § lag om rapportering av vissa betalningar till myndigheter
Artikel 42.1	1 § lag om rapportering av vissa betalningar till myndigheter
Artikel 42.2	3 § lag om rapportering av vissa betalningar till myndigheter
Artikel 43.1	6 § lag om rapportering av vissa betalningar till myndigheter
Artikel 43.2	5 § lag om rapportering av vissa betalningar till myndigheter
Artikel 43.3	5 § lag om rapportering av vissa betalningar till myndigheter
Artikel 43.4	5 § lag om rapportering av vissa betalningar till myndigheter
Artikel 43.5	5 § lag om rapportering av vissa betalningar till myndigheter
Artikel 44	4 § lag om rapportering av vissa betalningar till myndigheter
Artikel 45.1	9 § lag om rapportering av vissa betalningar till myndigheter
Artikel 45.2	12 § lag om rapportering av vissa betalningar till myndigheter
Artikel 46	7 § lag om rapportering av vissa betalningar till myndigheter
Artikel 47	—
Artikel 48	—
Artikel 49	—
Artikel 50	—
Artikel 51	8 kap. 5 § och 10 – 13 § § ÅRL, 11 kap. 5 § BrB
Artikel 52	—
Artikel 53	Ikraftträdandebestämmelser i resp. lag
Artikel 54	—
Artikel 55	—

Statens offentliga utredningar 2014

Kronologisk förteckning

1. Vissa bostadsbeskattningsfrågor. Fi.
2. Framtidens valfrihetssystem
– inom socialtjänsten. S.
3. Boende utanför det egna hemmet
– placeringsformer för barn och unga. S.
4. Det måste gå att lita på konsument-
skyddet. Ju.
5. Staten får inte abdikera
– om kommunaliseringen av den svenska
skolan. U.
6. Män och jämställdhet. U.
7. Skärpta straff för vapenbrott. Ju.
8. Översyn av statsskuldspolitiken. Fi.
9. Förändrad assistansersättning
– en översyn av ersättningsystemet. S.
10. Ett steg vidare – nya regler och åtgärder
för att främja vidareutnyttjande
av handlingar. S.
11. Kunskapsläget på kärnavfallsområdet
2014. Forskningsdebatt, alternativ och
beslutsfattande. M.
12. Utvärdera för utveckling – om utvärdering
av skolpolitiska reformer. U.
13. En digital agenda i människans tjänst
– en ljusnande framtid kan bli vår. N.
14. Effektiv och rättssäker
PBL-överprövning. S.
15. Investeringsplanering för försvarsmateriel
En ny planerings-, besluts- och
uppföljningsprocess. Fö.
16. Det ska vara lätt att göra rätt
Åtgärder mot felaktiga utbetalningar
inom den arbetsmarknadspolitiska
verksamheten. A.
17. Genomförande av Seveso III-direktivet.
Fö.
18. Straffskalorna för allvarliga våldsbrott. Ju.
19. Yrkeskvalifikationsdirektivet – ett samlat
genomförande. U.
20. Läkemedel för särskilda behov. S.
21. Bredband för Sverige in i framtiden. N.
22. Genomförande av EU:s nya
redovisningsdirektiv. Ju.

Statens offentliga utredningar 2014

Systematisk förteckning

Justitiedepartementet

Det måste gå att lita på konsumentskyddet. [4]
Skärpta straff för vapenbrott. [7]
Straffskalorna för allvarliga våldsbrott. [18]
Genomförande av EU:s nya
redovisningsdirektiv. [22]

Försvarsdepartementet

Investeringsplanering för försvarsmateriel
En ny planerings-, besluts- och
uppföljningsprocess. [15]
Genomförande av Seveso III-direktivet. [17]

Socialdepartementet

Framtidens valfrihetssystem
– inom socialtjänsten. [2]
Boende utanför det egna hemmet
– placeringsformer för barn och unga. [3]
Förändrad assistansersättning
– en översyn av ersättningssystemet. [9]
Ett steg vidare – nya regler och åtgärder för
att främja vidareutnyttjande av handlingar.
[10]
Effektiv och rättssäker PBL-överprövning.
[14]
Läkemedel för särskilda behov. [20]

Finansdepartementet

Vissa bostadsbeskattningsfrågor. [1]
Översyn av statsskuldpolitiken. [8]

Utbildningsdepartementet

Staten får inte abdikera
– om kommunaliseringen av den svenska
skolan. [5]
Män och jämställdhet. [6]
Utvärdera för utveckling – om utvärdering av
skolpolitiska reformer. [12]
Yrkeskvalifikationsdirektivet – ett samlat
genomförande. [19]

Miljödepartementet

Kunskapsläget på kärnavfallsområdet
2014. Forskningsdebatt, alternativ och
beslutsfattande. [11]

Näringsdepartementet

En digital agenda i människans tjänst
– en ljusnande framtid kan bli vår. [13]
Bredband för Sverige in i framtiden. [21]

Arbetsmarknadsdepartementet

Det ska vara lätt att göra rätt
Åtgärder mot felaktiga utbetalningar
inom den arbetsmarknadspolitiska
verksamheten. [16]