

En översyn av årsredovisningslagarna

Slutbetänkande av Redovisningsutredningen

Stockholm 2015



STATENS OFFENTLIGA
UTREDNINGAR

SOU 2015:8

SOU och Ds kan köpas från Fritzes kundtjänst.
Beställningsadress: Fritzes kundtjänst, 106 47 Stockholm
Ordertelefon: 08-598 191 90
E-post: order.fritzes@nj.se
Webbplats: fritzes.se

För remissutsändningar av SOU och Ds svarar Fritzes Offentliga Publikationer på uppdrag av Regeringskansliets förvaltningsavdelning.

Svara på remiss – hur och varför.

Statsrådsberedningen, SB PM 2003:2 (reviderad 2009-05-02)

En kort handledning för dem som ska svara på remiss. Häftet är gratis och kan laddas ner som pdf från eller beställas på regeringen.se/remiss.

Layout: Kommittéservice, Regeringskansliet.

Omslag: Elanders Sverige AB.

Tryck: Elanders Sverige AB, Stockholm 2015.

ISBN 978-91-38-24234-6

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 även att överväga om andra redovisningsregler än de som finns i direktivet ska tas bort, ändras eller läggas till samt om årsredovisningslagarna bör utformas på ett mer överskådligt och enkelt sätt. Dessutom angavs att frågan om bokföringsskyldighet i ideella föreningar och vissa andra juridiska personer skulle utredas.

Som särskild utredare förordnades hovrättspresidenten Sten Andersson. Övriga medverkande anges på nästa sida.

Utredningen, som antog namnet Redovisningsutredningen, överlämnade i april 2014 delbetänkandet *Genomförande av EU:s nya redovisningsdirektiv* (SOU 2014:22).

Utredningen överlämnar härmed sitt slutbetänkande *En översyn av årsredovisningslagarna*, SOU 2015:8. Utredningens uppdrag är därmed fullgjort.

Jönköping i februari 2015

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 11 februari 2014)

Skatteexperten Karin Berggren

Redovisningsdirektören Sören Bergner

Ekonomie licentiaten Ingrid Engshagen

Redovisningsexperten Claes Eriksson

Ekonomie doktorn 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	15
Sammanfattning	19
1 Författningsförslag	27
1.1 Förslag till årsredovisningslag (2016:000).....	27
1.2 Förslag till lag (2016:000) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag	110
1.3 Förslag till lag (2016:000) om årsredovisning i försäkringsföretag	138
1.4 Förslag till lag (2016:000) om delårsrapporter.....	170
1.5 Förslag till lag om ändring i sparbankslagen (1987:619)	175
1.6 Förslag till lag om ändring i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar	177
1.7 Förslag till lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078).....	180
1.8 Förslag till lag om ändring i revisionslagen (1999:1079)	189
1.9 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	192
1.10 Förslag till lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551) ...	196
1.11 Förslag till lag om ändring i lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden	209

1.12 Förslag till lag om ändring i försäkringsrörelselagen (2010:2043)	212
1.13 Förslag till lag om ändring i lagen (2015:000) om rapportering av vissa betalningar till myndigheter	216
1.14 Förslag till lag om ändring i lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomstbeskattningen	218
1.15 Förslag till lag om ändring i lagen (1975:417) om sambruksföreningar.....	219
1.16 Förslag till lag om ändring i bostadsrättslagen (1991:614)	219
1.17 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	220
1.18 Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1570) om medlemsbanker.....	221
1.19 Förslag till lag om ändring i lagen (1997:239) om arbetslöshetskassor.....	223
1.20 Förslag till lag om ändring i lagen (1998:710) om vissa bestämmelser om Pensionsmyndighetens premiepensionsverksamhet.....	224
1.21 Förslag till lag om ändring i lagen (1999:890) om försäkringsverksamhet under krig eller krigsfara m.m.....	227
1.22 Förslag till lag om ändring i lagen (2000:35) om byte av redovisningsvaluta i finansiella företag	227
1.23 Förslag till lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980)	229
1.24 Förslag till lag om ändring i lagen (2000:1087) om anmälningsskyldighet för vissa innehav av finansiella instrument.....	229
1.25 Förslag till lag om ändring i lagen (2004:46) om värdepappersfonder	231

1.26	Förslag till lag om ändring i lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse	233
1.27	Förslag till lag om ändring i lagen (2004:575) om europabolag	234
1.28	Förslag till lag om ändring i lagen (2005:405) om försäkringsförmedling	235
1.29	Förslag till lag om ändring i lagen (2006:531) om särskild tillsyn över finansiella konglomerat	235
1.30	Förslag till lag om ändring i lagen (2006:595) om europakooperativ	236
1.31	Förslag till lag om ändring i lagen (2008:814) om statligt stöd till kreditinstitut.....	238
1.32	Förslag till lag om ändring i lagen (2009:47) om vissa kommunala befogenheter	238
1.33	Förslag till lag om ändring i lagen (2009:704) om europeiska grupperingar för territoriellt samarbete.....	238
1.34	Förslag till lag om ändring i lagen (2010:473) om statligt stöd till riksdagspartiernas kvinnoorganisationer	239
1.35	Förslag till lag om ändring i radio- och tv-lagen (2010:696).....	239
1.36	Förslag till lag om ändring i lagen (2010:751) om betaltjänster	240
1.37	Förslag till lag om ändring i lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder.....	240
1.38	Förslag till förordning om ändring i förordningen (1995:1600) om årsredovisning i kreditinstitut, värdepappersbolag och försäkringsföretag.....	242
1.39	Förslag till förordning om ändring i förordningen (1995:1633) om vissa årsredovisningsfrågor	249
2	Utredningens uppdrag och arbete	253

3	Mikroföretag.....	255
3.1	Inledning.....	255
3.2	Utredningens uppdrag.....	256
3.3	Möjligheter till undantag för mikroföretag.....	256
3.3.1	Tillämpningsområdet.....	256
3.3.2	Balans- och resultaträkningar för mikroföretag.....	258
3.3.3	Notupplysningar och förvaltningsberättelse.....	260
3.3.4	Offentliggörande.....	261
3.3.5	Undantag från allmänna redovisningsprinciper m.m.	261
3.4	Mikroföretag i en svensk kontext.....	262
3.4.1	Vissa strukturella frågor.....	263
3.4.2	Intressentperspektivet.....	264
3.4.3	Fiskala intressen.....	266
3.4.4	Innebär enklare regler en reell förenkling för företagen?	267
3.5	Internationell utblick.....	268
3.5.1	Mikroföretag i Storbritannien och Tyskland.....	268
3.5.2	Mikroföretag i andra medlemsstater m.fl.	269
3.6	En ny kategori av företag – mikroföretag.....	270
3.6.1	Gränsvärden för mikroföretag och gränsvärden för frivillig revision.....	273
3.6.2	Finansiella holdingföretag och investmentföretag...	275
3.6.3	Vilka företag bör omfattas av undantagsbestämmelserna för mikroföretag?	277
3.7	Balans- och resultaträkningar för mikroföretag.....	278
3.7.1	Särskilt om periodisering.....	282
3.8	Notupplysningar för mikroföretag.....	285
3.8.1	Tvingande bestämmelser om notupplysningar för mikroföretag.....	286
3.8.2	Utrymmet för förenklade regler om notupplysningar för mikroföretag.....	287
3.8.3	Upplysningarnas form.....	291
3.9	Förvaltningsberättelse för mikroföretag.....	291

3.10	Värdering till verkligt värde.....	296
3.11	Rättvisande bild.....	298
3.12	Offentliggörande	300
4	Undertecknande och offentliggörande av redovisningshandlingar	303
4.1	Inledning.....	303
4.2	Undertecknande av årsredovisningen.....	304
4.2.1	Gällande rätt.....	304
4.2.2	Andra nordiska länder	306
4.2.3	EU-rätten	306
4.2.4	Utredningens överväganden	309
4.3	Fastställelseintyg.....	315
4.4	Meddelande om brister i redovisningshandlingar	318
4.5	Bör offentliggörandet av redovisningshandlingar begränsas på det sätt som redovisningsdirektivet medger?.....	320
5	Elektronisk ingivning av årsredovisningen	323
5.1	Bakgrund	323
5.2	Utredningens uppdrag.....	326
5.3	Uppgiftslämnarutredningen	327
5.4	Något om XBRL.....	329
5.5	Utredningens slutsatser och överväganden.....	333
5.6	Bör möjligheten att avvika från föreskriven postindelning begränsas vid elektronisk ingivning?	339
6	Ytterligare förenklingsfrågor.....	341
6.1	Indelningen av tillgångar, avsättningar och skulder i kortfristiga och långfristiga poster.....	341

6.2	Redovisning enligt kapitalandelsmetoden i årsredovisningen	346
6.3	Värdering av förvaltningsfastigheter	349
6.3.1	Bakgrund.....	349
6.3.2	Problembeskrivning	353
6.3.3	Utredningens uppdrag	355
6.3.4	Internationell utblick	356
6.3.5	Bör förvaltningsfastigheter kunna värderas till verkligt värde i årsredovisningen?	357
6.4	Upplysningar om varulagrets nettoförsäljningsvärde	360
6.5	Större periodiseringsposter och större avsättningar	362
6.6	Förvaltningsberättelsen i små och medelstora företag.....	364
7	Vissa frågor om finansiella företags redovisning	371
7.1	Redovisning av eget kapital m.m. i vissa finansiella företag	371
7.1.1	Inledning.....	371
7.1.2	Uppdelningen av eget kapital i finansiella företags koncernredovisningar	374
7.1.3	Eget kapital-poster i koncernredovisningen.....	376
7.1.4	Bestämmelser om kapitalskydd för de finansiella företagen	377
7.1.5	Upplysningar om utdelningsbart kapital	383
7.1.6	Utredningens överväganden och förslag	384
7.2	Uppskrivning av anläggningstillgångar i kreditinstitut och värdepappersbolag	388
7.3	Föreskriftsrätt.....	389
8	Nya årsredovisningslagar m.m.....	393
8.1	Inledning	393
8.2	En ny årsredovisningslag.....	393
8.3	Nya årsredovisningslagar på det finansiella området	395
8.4	En särskild lag om delårsrapporter	396

8.4.1	Nuvarande reglering	396
8.4.2	Reglernas bakgrund och tillämpningsområde.....	397
8.4.3	Utredningens överväganden och förslag.....	398
8.5	Följdändringar.....	401
9	Vissa bokföringsfrågor	403
9.1	Bokföringsskyldighet för ideella föreningar och registrerade trossamfund m.fl.	403
9.1.1	Bakgrund.....	403
9.1.2	När bedriver en ideell förening näringsverksamhet?	405
9.1.3	Beskattning av ideella föreningar.....	409
9.1.4	Statistik rörande ideella föreningars bokföringsskyldighet.....	411
9.1.5	Utredningens uppdrag.....	413
9.1.6	Nyttan av en lagstadgad bokföringsskyldighet för ideella föreningar	414
9.1.7	En begränsning av bokföringsskyldigheten för ideella föreningar	416
9.1.8	Särskilt om bokföringsskyldighet för registrerade trossamfund och samfällighetsföreningar	423
9.2	Vissa andra frågor på bokföringslagens område	427
10	Konsekvensanalys	433
10.1	Beskrivning av uppdraget	433
10.2	Övergripande analys	434
10.2.1	Företagen	434
10.2.2	Konkurrensförhållanden	436
10.2.3	Offentligfinansiella effekter.....	437
10.2.4	Finansiering av förslagens kostnader för de offentliga finanserna	440
10.2.5	Konsekvenser för företagens övriga intressenter	440
10.2.6	Samhällsekonomiska konsekvenser.....	441
10.2.7	Ikraftträdande och eventuella informationsinsatser	441
10.3	Mikroföretag	441

10.3.1	En ny företagskategori.....	441
10.3.2	Färre notupplysningskrav för mikroföretag.....	445
10.3.3	Vissa förenklingar för mikroföretag avseende förvaltningsberättelsen och offentliggörandet av årsredovisningen.....	452
10.3.4	Konsekvenser för Statistiska centralbyrån	456
10.4	Undertecknande och offentliggörande av redovisningshandlingar	459
10.4.1	Färdigställande av årsredovisningen.....	459
10.4.2	Fastställelseintyg	461
10.4.3	Meddelande om brister i redovisningshandlingar	462
10.4.4	Möjlighet för företag att begränsa offentliggörandet av redovisningshandlingar	464
10.5	Ytterligare förenklingsfrågor	466
10.5.1	Upplysningar om varulagrets nettoförsäljningsvärde.....	466
10.5.2	Större periodiseringsposter och större avsättningar.....	467
10.6	Vissa frågor om finansiella företags redovisning	469
10.7	Nya årsredovisningslagar	470
10.8	Bokföringsskyldighet för ideella föreningar, registrerade trossamfund m.fl.	472
11	Ikraftträdande	475
12	Författningskommentar	477
12.1	Förslaget till årsredovisningslag (2016:000)	477
12.2	Förslaget till lag (2016:000) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag.....	605
12.3	Förslaget till lag (2016:000) om årsredovisning i försäkringsföretag.....	647
12.4	Förslaget till lag (2016:000) om delårsrapporter	688

12.5 Förslaget till lag om ändring i lagen (1987:617) om ekonomiska föreningar	699	
12.6 Förslaget till lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078).....	701	
12.7 Förslaget till lag om ändring i revisionslagen (1999:1079).....	703	
12.8 Förslaget till lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551).....	704	
12.9 Förslaget till lag om ändring i lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden	708	
12.10Förslagen till ändringar i övriga lagar och förordningar	711	
Särskilda yttranden	713	
 Bilagor		
Bilaga 1	Kommittédirektiv 2012:126	717
Bilaga 2	Exempelsamling ur BFN:s rapport ”Ideella föreningar och bokföringsskyldigheten”	727

Förkortningar

BFN R	Rekommendation från Bokföringsnämnden
BFN U	Uttalande från Bokföringsnämnden
BFNAR	Bokföringsnämndens allmänna råd
BNP	Bruttonationalprodukt
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
Förordningen om företagsregister	Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 177/2008 av den 20 februari 2008 om inrättande av en gemensam ram för företagsregister för statistiska ändamål och om upphävande av rådets förordning (EEG) nr 2186/93
Första livförsäkringsdirektivet	Rådets första direktiv 79/267/EEG av den 5 mars 1979 om samordning av lagar och andra författningar om rätten att starta och driva direkt livförsäkringsrörelse

Första skadeförsäkringsdirektivet	Rådets första direktiv 73/239/EEG av den 24 juli 1973 om samordning av lagar och andra författningar angående rätten att etablera och driva verksamhet med annan direkt försäkring än livförsäkring
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 samt 2006:1)
K2	Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2008:1samt 2009:1)
K3	Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1)
Kapitaltäckningsdirektivet	Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/36/EU av den 26 juni 2013 om behörighet att utöva verksamhet i kreditinstitut och värdepappersföretag, om ändring av direktiv 2002/87/EG och om upphörande av direktiv 2006/48/EG och 2006/49/EG
PDF	Portable Document Format
Prop.	Proposition
RFR	Rekommendationer från Rådet för finansiell rapportering
RR	Redovisningsrådet
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SBS-förordningen	Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 295/2008 av den 11 mars 2008 om statistik över företagsstrukturer

Sjunde bolagsrättsliga direktivet	Rådets sjunde direktiv 83/349/EEG av den 13 juni 1983 om sammanställd redovisning
Solvens II-direktivet	Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/138/EG av den 25 november 2009 om upptagande och utövande av försäkrings- och återförsäkringsverksamhet
SOU	Statens offentliga utredningar
SRF	Sveriges redovisningskonsulters förbund
Tillsynsförordningen	Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 575/2013 av den 26 juni 2013 om tillsynskrav för kreditinstitut och värdepappersföretag och om ändring av förordning (EU) nr 648/2012
XBRL	eXtensible Business Reporting Language
ÅRFL	Lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag
ÅRKLL	Lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag
ÅRL	Årsredovisningslagen (1995:1554)
Öppenhetsdirektivet	Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/109/EG av den 15 december 2004 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

Sammanfattning

Inledning

Redovisningsutredningen har haft i uppdrag¹ att lämna förslag till de lagbestämmelser som krävs för att genomföra Europaparlamentets och Rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag. Utredningen har även haft i uppdrag att utreda vissa andra frågor kring den svenska redovisningslagstiftningen.

I delbetänkandet *Genomförande av EU:s nya redovisningsdirektiv* (SOU 2014:22) redovisade utredningen sina överväganden och förslag avseende genomförandet av direktivet. I detta slutbetänkande redovisas utredningens överväganden och förslag avseende den svenska redovisningslagstiftningen i övrigt.

I det följande sammanfattas de viktigaste förslagen och bedömningarna i slutbetänkandet.

Mikroföretag

En ny kategori av företag - mikroföretag

Utredningen föreslår att det i redovisningslagstiftningen införs en ny företagskategori, mikroföretag. För mikroföretag ska gälla enklare årsredovisningsregler än för andra slag av företag som ska upprätta årsredovisning. De möjligheter till enklare regler som enligt förslaget ska finnas för mikroföretag går tillbaka till bestämmelser om mikroföretag i det nya redovisningsdirektivet.

Direktivet ger Sverige möjlighet, men inte skyldighet, att införa en ordning där mikroföretagen endast behöver upprätta översikt-

¹ Se kommittédirektiv 2012:126, bilaga 1 till betänkandet.

liga balans- och resultaträkningar samt lämna ett begränsat antal notupplysningar. Direktivet överlåter till medlemsstaterna att bestämma avgränsningen av mikro företagen. Dock får, enligt direktivet, ett mikro företag storleksmässigt inte överstiga mer än högst ett av följande tre gränsvärden, balansomslutning 350 000 euro, nettoomsättning 700 000 euro och medelantal anställda 10. Bestämmelserna om mikro företag får inte heller tillämpas på investmentföretag och finansiella holdingföretag eller på sådana företag som direktivet eller medlemsstaterna själva pekar ut som företag av allmänt intresse.

Utredningen föreslår att mikro företagen i svensk rätt storleksmässigt avgränsas med hänsyn till balansomslutning, nettoomsättning och medelantal anställda. De föreslagna gränsvärdenivåerna är följande; medelantal anställda 3, balansomslutning 1,5 miljoner kronor och nettoomsättning 3 miljoner kronor. Ett företag som utgör ett företag av allmänt intresse, t.ex. ett finansiellt företag, ska inte kunna utgöra mikro företag. Detsamma ska gälla investmentföretag och stiftelser.

Mikro företags balans- och resultaträkningar

Redovisningsdirektivet gör det möjligt att låta mikro företags balans- och resultaträkningar upprättas enligt mycket summariska uppställningsscheman.

Utredningen har funnit det vara en bättre ordning att för mikro företagen – liksom för de små företagen – lyfta fram den möjlighet som mindre företag har redan i dag, men sällan utnyttjar, nämligen att upprätta balans- och resultaträkningarna i förkortad form.

Minskade krav på notupplysningar för mikro företag

Redovisningsdirektivet tillåter, men kräver inte, att mikro företag undantas från vissa upplysningskrav. Utredningen har funnit att frågan om vilka upplysningskrav som ska ställas på mikro företag bör avgöras genom en avvägning mellan den förenklingsvinst som ett borttagande av upplysningskravet innebär och värdet av den information som går förlorad när kravet tas bort.

Det har föranlett att i huvudsak följande upplysningskrav *inte* ska gälla för mikroföretag

- krav på upplysningar om anläggningstillgångar,
- krav på upplysningar om finansiella instrument,
- krav på upplysningar om uppskrivningsfond och fond för verkligt värde,
- krav på upplysningar om långfristiga balansposter,
- krav på upplysningar om intäkter och kostnader av exceptionell storlek eller förekomst,
- krav på upplysningar om händelser av väsentlig betydelse efter räkenskapsårets slut.

Förvaltningsberättelsens innehåll i mikroföretag

Det nya direktivet tillåter att medlemsstaterna helt undantar mikroföretagen från skyldigheten att upprätta en förvaltningsberättelse under förutsättning att företagen lämnar vissa uppgifter om förvärv av egna aktier eller andelar i noterna eller ”under balansräkningen” (jfr gällande krav på information om förvärv och innehav av egna aktier i 6 kap. 1 § andra stycket 6–9 årsredovisningslagen, 1995:1554, ÅRL).

Utredningen föreslår inte något generellt undantag från skyldigheten att upprätta förvaltningsberättelse. I förslaget undantas emellertid mikroföretag från kraven på att förvaltningsberättelsen ska innehålla en rättvisande översikt över företagets utveckling (jfr 6 kap. 1 § första stycket ÅRL) och från kraven på upplysningar om förhållanden som är viktiga för bedömningen av företagets utveckling, ställning och resultat samt väsentliga händelser under räkenskapsåret (jfr 6 kap. 1 § andra stycket 1 och 2 ÅRL). Det innebär i praktiken att mikroföretag som inte är aktiebolag eller ekonomiska föreningar inte behöver upprätta någon förvaltningsberättelse.

Utredningens förslag innebär att mikroföretag som utnyttjar de förenklade reglerna om notupplysningar och förvaltningsberättelse inte får tillämpa ÅRL:s bestämmelser om värdering av finansiella instrument till verkligt värde. Detta är i enlighet med vad som anges i direktivet.

Undertecknande och offentliggörande av årsredovisningshandlingar

Undertecknande av årsredovisningen

Utredningens förslag innebär att de nuvarande bestämmelserna i 2 kap. 6 och 7 §§ ÅRL om att en års- eller koncernredovisning ska undertecknas av samtliga styrelseledamöter och den verkställande direktören kompletteras med en möjlighet att färdigställa redovisningen genom – i stället för undertecknande – ett protokollfört beslut vid ett styrelsemöte vid vilket samtliga styrelseledamöter och den verkställande direktören deltar.

Fastställelseintyg

Utredningen föreslår att s.k. fastställelseintyg, dvs. intyg om att bolags- eller föreningsstämman har fastställt balans- och resultaträkningarna (jfr 8 kap. 3 § ÅRL), ska kunna undertecknas av, utöver styrelseledamot eller verkställande direktör, annan person som styrelsen har utsett för detta.

Meddelande om brister i redovisningshandlingar

Enligt 8 kap. 6 § ÅRL får Bolagsverket under vissa förutsättningar besluta om förseningsavgift för aktiebolag som inte har gett in redovisningshandlingar i tid. I 8 kap. 8 § ÅRL regleras den situationen då ett bolag har gett in handlingarna i tid men dessa är förenade med någon avhjälpbar brist, t.ex. att handlingarna inte är bestyrkta. Då får förseningsavgift beslutas först om bolaget har underrättats om bristen och fått tillfälle att avhjälpa den men inte har gjort det inom tid som har angetts i underrättelsen. Utredningen föreslår att sådana underrättelser ska kunna skickas, förutom med vanlig post, med e-post, med tjänsten Mina meddelanden eller på annat lämpligt sätt.

Elektronisk ingivning av årsredovisningen

Utredningen för i betänkandet en diskussion om behovet av ett fungerande system för elektronisk ingivning av redovisningshandlingar. Enligt utredningen är det som nu krävs inte i första hand ändringar i den rättsliga strukturen utan utvecklandet av praktiska metoder för att utnyttja det befintliga regelverket. Utredningen förordar därför att det inleds ett arbete inriktat på att skapa praktiskt tillämpliga system för elektroniskt upprättande och elektronisk ingivning av redovisningshandlingar. Inom ramen för det arbetet måste det beslutas om ett gemensamt elektroniskt format. Det måste också fattas beslut om ansvaret för de s.k. taxonomier som ska finnas knutna till det elektroniska formatet. Arbetet med dessa och andra hithörande frågor bör enligt utredningen ske i samverkan mellan berörda myndigheter och samordnas med det arbete av liknande slag som bland annat Uppgiftslämnarutredningen (Dir N2012:1 och dir. 2013:111) bedriver.

Ytterligare förenklingsfrågor

Indelningen av tillgångar, avsättningar och skulder i kortfristiga och långfristiga poster

Enligt 3 kap. 4 a § ÅRL får noterade företag samt koncernföretag som omfattas av en koncernredovisning, upprättad enligt de internationella redovisningsstandarder som Kommissionen har antagit, dela in omsättningstillgångar och anläggningstillgångar respektive skulder och avsättningar i kortfristiga och långfristiga poster i balansräkningen. Bestämmelserna utgör ett undantag från den huvudregel som säger att balansräkningen ska upprättas i enlighet med bilaga 1 till lagen.

Utredningen föreslår att dessa bestämmelser formuleras om och förtydligas för att möjliggöra en bättre anpassning till internationella redovisningsstandarder.

Redovisning enligt kapitalandelsmetoden i årsredovisningen

Enligt 4 kap. 13 a § ÅRL får företag som omfattas av en koncernredovisning, upprättad i enlighet med IAS-förordningen, i årsredovisningen redovisa andelar i intresseföretag med den s.k. kapitalandelsmetoden, om det är förenligt med god redovisningssed och kravet på rättvisande bild. Samma möjlighet står öppen för andra företag vars andelar eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad (noterade företag).

Utredningen föreslår att de nu nämnda slagen av företag ska kunna använda kapitalandelsmetoden i årsredovisningen även för att redovisa andelar i dotterföretag.

Värdering av förvaltningsfastigheter till verkligt värde?

I betänkandet diskuteras om det bör införas en möjlighet att värdera förvaltningsfastigheter med s.k. värdering till verkligt värde. I betänkandet lämnas dock inte något förslag om detta.

Upplysning om varulagrets nettoförsäljningsvärde

Enligt 4 kap. 11 § första stycket ÅRL ska större företag lämna upplysningar om väsentliga skillnader mellan varulagrets bokförda värde och dess nettoförsäljningsvärde. Det finns inte längre något motsvarande upplysningskrav i EU-rätten. Utredningen föreslår mot den bakgrunden att den aktuella bestämmelsen upphävs.

Större periodiseringsposter och större avsättningar

Enligt 3 kap. 8 § ÅRL ska större företag (med den av utredningen föreslagna terminologin medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse) alltid specificera större belopp som ingår i posterna Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter och Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter (större periodiseringsposter). Sådana företag ska också alltid specificera större avsättningar som har tagits upp under posten Övriga avsättningar i balansräkningen (3 kap. 10 § ÅRL).

Utredningen föreslår att dessa upplysningskrav – som inte har någon motsvarighet i det nya redovisningsdirektivet – utmönstras.

Vissa frågor om finansiella företags redovisning

Utredningen föreslår att kreditinstitut och värdepappersföretag som drivs i aktiebolagsform, vid upprättande av koncernredovisning, inte ska behöva göra den uppdelning av eget kapital som ska göras vid upprättande av årsredovisning. Försäkringsbolag som drivs i aktiebolagsform och som får dela ut vinst ska, vid upprättande av koncernredovisning, inte behöva upplysa om fördelningen av koncernens eget kapital på bundet och fritt. Detta ska gälla även när koncernredovisningen upprättas med tillämpning av internationella redovisningsstandarder som Kommissionen har antagit med stöd av IAS-förordningen.

Utredningen föreslår vidare att det i samtliga kreditinstitut och värdepappersbolag ska krävas Finansinspektionens medgivande till uppskrivning av anläggningstillgångar.

Förslaget innehåller också ett bemyndigande för regeringen eller Finansinspektionen att meddela föreskrifter om uppgifter om koncernen i vissa finansiella holdingföretags delårsrapporter.

Nya årsredovisningslagar

Utredningen föreslår att den nuvarande ÅRL ersätts med en ny årsredovisningslag och har upprättat ett förslag till en sådan ny lag. Den nya lagen bygger till stora delar på den nuvarande lagen. Den nya lagtexten har dock i åtskilliga avseenden fått en ny utformning; regelmassan har delats upp på ett större antal kapitel och paragrafer, språket har moderniserats och mellan paragraferna har det förts in ett stort antal rubriker.

Utredningen föreslår även att lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag (ÅRKL) och lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag (ÅRFL), ersätts med nya lagar. De nya lagarna knyter, liksom de nuvarande lagarna, nära an till årsredovisningslagen.

En särskild lag om delårsrapporter

Utredningens förslag till ny årsredovisningslag och nya årsredovisningslagar på det finansiella området innehåller, till skillnad från de nu gällande ÅRL, ÅRKL och ÅRFL, inga bestämmelser om delårsrapporter. Bestämmelserna om delårsrapporter har i stället samlats i en ny särskild lag.

Bokföringsskyldighet för ideella föreningar och registrerade trossamfund m.fl.

I dag gäller att en ideell förening som bedriver någon form av näringsverksamhet alltid är bokföringsskyldig, oavsett föreningens balansomslutning och oavsett storleken av näringsverksamheten. Utredningen föreslår att en näringsverksamhet som en ideell förening bedriver i fortsättningen ska föranleda bokföringsskyldighet för föreningen enbart om föreningens nettoomsättning i näringsverksamheten normalt uppgår till mer än fyra prisbasbelopp. Samma sak föreslås gälla för registrerade trossamfund, registrerade organisatoriska delar av ett trossamfund, samfällighetsföreningar, viltvårdsområdesföreningar och fiskevårdsområdesföreningar.

Ikraftträdande

Utredningen föreslår att de nya bestämmelserna ska träda i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2016.

1 Författningsförslag

1.1 Förslag till årsredovisningslag (2016:000)

Härmed föreskrivs följande.

1 kap. Inledande bestämmelser

Lagens innehåll

1 § Denna lag innehåller bestämmelser om upprättande och offentliggörande av årsredovisningar och koncernredovisningar. Bestämmelserna avser

- definitioner (2 kap.)
- årsredovisningens form och innehåll (3 kap.)
- balansräkning (4 kap.)
- resultaträkning (5 kap.)
- värdering (6 kap.)
- notupplysningar (7 kap.)
- förvaltningsberättelse (8 kap.)
- kassaflödesanalys (9 kap.)
- koncernredovisning (10 kap.)
- offentliggörande (11 kap.)
- överklagande (12 kap.)

Lagens tillämpningsområde

2 § Lagen är, om inte annat föreskrivs i andra och tredje styckena, tillämplig på sådana företag som avses i 6 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078).

Lagen är inte tillämplig på företag som avses i 1 kap. 1 § andra stycket lagen (2016:000) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller 1 kap. 1 § andra stycket lagen (2016:000) om årsredovisning i försäkringsföretag, om inte annat är särskilt föreskrivet i dessa lagar.

Företag som enligt 1 kap. 1 § tredje stycket lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller 1 kap. 1 § tredje stycket lagen om årsredovisning i försäkringsföretag är skyldiga att upprätta koncernredovisning enligt de lagarna är inte skyldiga att upprätta koncernredovisning enligt denna lag.

2 kap. Definitioner

Var det finns definitioner och förklaringar

1 § I detta kapitel finns definitioner av vissa begrepp.

Bestämmelser om betydelsen av följande begrepp finns i nedan angivna paragrafer i detta kapitel.

Andelar	3 §
Dotterföretag	5 §
Företag	2 §
Företag av allmänt intresse	10 §
Gemensamt styrda företag	9 §
Intresseföretag	7 §
Koncern	5 §
Koncernföretag	5 §
Medelstora företag	12 §
Medelstora koncerner	16 §
Mikroföretag	14 §
Moderföretag	5 §
Nettoomsättning	4 §
Närstående	20–22 §§

Små företag	13 §
Små koncerner	17 §
Stora företag	11 §
Stora koncerner	15 §
Strategiskt andelsinnehav	6 §

Företag

2 § I denna lag avses med *företag* en fysisk eller juridisk person som direkt eller indirekt omfattas av en årsredovisning eller en koncernredovisning.

Andelar

3 § Med *andelar* avses aktier eller andra andelar i juridiska personer.

Nettoomsättning

4 § Med *nettoomsättning* avses 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.

Koncern, moderföretag, dotterföretag och koncernföretag

5 § Ett företag är *moderföretag* och en juridisk person är *dotterföretag*, om företaget

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen,

2. äger andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar,

3. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller

4. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av avtal

med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.

Vidare är en juridisk person dotterföretag till moderföretaget, om ett annat dotterföretag till moderföretaget eller moderföretaget tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen,

2. äger andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar, eller

3. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan.

Om ett dotterföretag äger andelar i en juridisk person och på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över den juridiska personen, är även denna dotterföretag till moderföretaget.

Moderföretag och dotterföretag utgör tillsammans en *koncern*.

Med *koncernföretag* avses i denna lag företag i samma koncern.

Strategiskt andelsinnehav

6 § 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.

Intresseföretag

7 § 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 20 procent av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen.

Kompletterande regler vid tillämpningen av 5-7 §§

8 § I de fall som avses i 5 § första stycket 1-3 och andra stycket samt 6 och 7 §§ ska sådana rättigheter som tillkommer någon som handlar i eget namn men för en annan fysisk eller juridisk persons räkning anses tillkomma den fysiska eller juridiska personen.

Vid bestämmandet av antalet röster i ett dotterföretag eller intresseföretag beaktas inte de andelar i dotterföretaget eller intresseföretaget som innehas av det företaget självt eller av dess dotterföretag. Detsamma gäller andelar som innehas av den som handlar i eget namn men för dotterföretagets eller intresseföretagets eller dess dotterföretags räkning.

Gemensamt styrda företag

9 § Med *gemensamt styrda företag* avses juridiska personer över vilka två eller flera parter har ett gemensamt bestämmande inflytande genom ett på avtal grundat samarbete.

Företag av allmänt intresse

10 § Med företag av allmänt intresse avses

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

2. företag som omfattas av lagen (2016:000) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller är av det slag som avses i 1 kap. 1 § andra stycket nämnda lag,

3. företag som omfattas av lagen (2016:000) om årsredovisning i försäkringsföretag, eller är av det slag som avses i 1 kap. 1 § andra stycket nämnda lag, och

4. publika aktiebolag.

Stora företag

11 § Med *stora företag* avses företag som inte är 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 balansomslutning uppgår till mer än 175 miljoner kronor,
- c) företagets redovisade nettoomsättning uppgår till mer än 350 miljoner kronor.

Medelstora företag

12 § Med *medelstora företag* avses företag som inte är företag av allmänt intresse eller stora 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.

Små företag

13 § Med *små företag* avses företag som inte är stora eller medelstora företag eller 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 3,

b) företagets redovisade balansomslutning uppgår till mer än 1,5 miljoner kronor,

c) företagets redovisade nettoomsättning uppgår till mer än 3 miljoner kronor.

Följande företag utgör små företag även om de inte uppfyller något av villkoren a) – c) i första stycket eller uppfyller endast ett av villkoren:

1. stiftelser, och

2. företag som avses i artikel 2.14 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag (investmentföretag och vissa företag som är närstående till sådana företag).

Mikroföretag

14 § Med *mikroföretag* avses företag som inte är stora, medelstora eller små företag eller företag av allmänt intresse.

Stora koncerner

15 § Med *stora koncerner* avses 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 balansomslutning uppgår till mer än 175 miljoner kronor,

c) koncernföretagens redovisade nettoomsättning uppgår till mer än 350 miljoner kronor.

Medelstora koncerner

16 § Med *medelstora koncerner* avses koncerner som inte är stora koncerner 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.

Små koncerner

17 § Med *små koncerner* avses koncerner som inte är stora eller medelstora koncerner.

Kompletterande regler vid tillämpningen av 11–17 §§

18 § Företag som avses i 2 kap. 2 § första stycket och 3 § bokföringslagen (1999:1078) ska vid tillämpningen av 11–17 §§ till nettoomsättningen lägga bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter.

19 § Vid tillämpningen av 15 § b och c samt 16 § b och c ska andelar i dotterföretag, fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst.

Eliminering enligt första stycket behöver dock inte ske, om företaget vid tillämpningen av 15 § b och c samt 16 § b och c i stället tillämpar följande gränsvärden:

- Balansomslutning: 48 miljoner kronor respektive 210 miljoner kronor,
- Nettoomsättning: 96 miljoner kronor respektive 420 miljoner kronor.

Närstående

20 § 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 rapporterade företag), om han eller hon

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

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

3. är styrelseledamot, verkställande direktör eller annan ledande befattningshavare i det rapporterade 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.

21 § En juridisk person är enligt denna lag närstående till ett rapporterat företag i följande fall:

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

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

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

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

5. Det rapporterade 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 rapporterade företaget är båda gemensamt styrda företag i vilka samma tredje part är samägare.

7. Den juridiska personen och det rapporterade företaget förhåller sig så till varandra att det ena företaget är ett gemensamt

styrkt 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 20 § första stycket.

12. Den juridiska personen står under betydande inflytande av en person som avses i 20 § 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 20 § 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 7 § inte hade innehållit krav på andelsinnehav.

22 § Trots det som sägs i 20 och 21 §§ 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 bestäm-

mande inflytande, gemensamt bestämmande inflytande eller betydande inflytande över det rapporterande 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.

3 kap. Allmänna bestämmelser om årsredovisning

Årsredovisningens delar

1 § En årsredovisning ska bestå av

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

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

Överskådlighet och god redovisningssed

2 § Årsredovisningen ska upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed.

Rättvisande bild

3 § Balansräkningen, resultaträkningen och noterna ska upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Om det behövs för att en rättvisande bild ska ges, ska det lämnas tilläggsupplysningar.

Om företaget i årsredovisningen avviker från det som följer av allmänna råd eller rekommendationer från normgivande organ, ska upplysning om detta och om skälen för avvikelsen lämnas i en not.

Andra grundläggande redovisningsprinciper

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

5 § 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 upp-

gift skulle kunna påverka en användares beslut när uppgiften läses mot andra uppgifter i redovisningen.

Form och språk

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

Uppgifter om firma m.m.

7 § 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.

Valuta

8 § Beloppen i årsredovisningen ska anges i företagets redovisningsvaluta enligt 4 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078). Beloppen får dessutom anges i ytterligare 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.

Färdigställande

9 § I aktiebolag, ekonomiska föreningar och andra företag, som företräds av en styrelse, ska årsredovisningen färdigställas genom underskrift av samtliga styrelseledamöter. Om en verkställande direktör är utsedd, ska även denne skriva under årsredovisningen.

Årsredovisningen får även färdigställas genom beslut vid ett styrelsesammanträde vid vilket samtliga styrelseledamöter och, om en sådan är utsedd, den verkställande direktören deltar.

I handelsbolag ska årsredovisningen färdigställas genom underskrift av samtliga obegränsat ansvariga delägare.

I grupperingar enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1082/2006 av den 5 juli 2006 om en europeisk gruppering för territoriellt samarbete (EGTS) ska årsredovisningen färdigställas genom underskrift av samtliga ledamöter i grupperingens församling och av direktören. I ett konsortium enligt rådets förordning (EG) nr 723/2009 av den 25 juni 2009 om gemenskapens rättsliga ram för ett konsortium för europeisk forskningsinfrastruktur (Eric-konsortium) ska årsredovisningen färdigställas genom underskrift av samtliga styrelseledamöter eller av direktören. Om både en styrelse och en direktör är utsedda i konsortiet, ska årsredovisningen skrivas under av samtliga styrelseledamöter och av direktören.

I stiftelser med anknuten förvaltning ska årsredovisningen färdigställas genom underskrift av förvaltaren eller, om ett handelsbolag är stiftelsens förvaltare, samtliga bolagsmän som företräder bolaget.

I övriga företag ska årsredovisningen färdigställas genom underskrift av den redovisningsskyldige eller dennes ställföreträdare.

10 § Om årsredovisningen upprättas i elektronisk form, ska under-tecknande enligt 9 § ske med avancerad elektronisk signatur enligt lagen (2000:832) om kvalificerade elektroniska signaturer.

Avvikande mening

11 § Om någon av dem som undertecknar årsredovisningen anmäler en avvikande mening, ska yttrandet fogas till redovisningen. I fall som avses i 9 § första stycket gäller detta dock endast om den avvikande meningen antecknas till styrelsens protokoll.

Första stycket tillämpas också om någon som deltar vid beslut att färdigställa årsredovisningen enligt 9 § första stycket tredje meningen anmäler en avvikande mening.

Datering

12 § Årsredovisningen ska innehålla uppgift om den dag då den under-tecknades. Om årsredovisningen färdigställs genom ett styrelsebeslut enligt 9 § första stycket tredje meningen, ska den innehålla uppgift om den dag då styrelsesammanträdet hölls.

Avlämnande till revisorerna

13 § I ett aktiebolag ska årsredovisningen för det förflutna räkenskapsåret lämnas till revisorerna och lekmannarevisorerna senast sex veckor före den ordinarie bolagsstämma där årsredovisningen ska behandlas.

I en ekonomisk förening ska årsredovisningen lämnas till revisorerna senast en månad före ordinarie föreningsstämma.

I övriga företag ska årsredovisningen lämnas till revisorerna senast fyra månader efter räkenskapsårets utgång.

4 kap. Balansräkning

Balansräkningens innehåll

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

Uppställningsformer

2 § Balansräkningen ska upprättas enligt den uppställningsform som anges i bilaga 1 till denna lag.

Små företag och mikroföretag får även använda den uppställningsform som anges i bilaga 2 till denna lag (förkortad balansräkning).

3 § Ett företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad får ställa upp balansräkningen på annat sätt än vad som anges i bilaga 1, om

1. postindelningen i stället grundas på en indelning i kortfristiga och långfristiga poster,

2. den information som lämnas är likvärdig med den som annars ska lämnas i enlighet med bilaga 1, och

3. det är förenligt med 3 kap. 2 § och 3 § första stycket.

Första stycket gäller även andra 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.

Posternas ordningsföljd m.m.

4 § Posterna i balansräkningen 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.

Avvikelser på grund av verksamhetens särskilda inriktning

5 § Vid postindelningen ska de avvikelser göras som är betingade av verksamhetens särskilda inriktning. Poster som föregås av romerska siffror får dock inte ändras.

Komplettering med ytterligare poster

6 § Andra poster än de som finns upptagna i uppställningsformerna får tas upp, om de nya posternas innehåll inte täcks av uppställningsformernas poster. Kompletterande poster ska ges beteckningar som tydligt anger vad som ingår i posten.

Uppdelning i delposter

7 § 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 3 kap. 3 § första stycket på en rättvisande bild att de redovisas särskilt, ska de tas upp i delposter.

Delposter ska ges beteckningar som tydligt anger vad som ingår i posten.

Sammanlagning av poster

8 § Poster som föregås av arabiska siffror får slås samman,

1. om de är oväsentliga med hänsyn till kravet i 3 kap. 3 § första stycket på rättvisande bild, eller

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

Jämförelsetal

9 § För varje post eller delpost i balansräkningen och sådana noter som avses i 8 § 2 ska beloppet av motsvarande post för det närmast föregående räkenskapsåret anges.

Justering av jämförelsetal

10 § Om ett företag 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 är förenligt med 3 kap. 2 § och 3 § första stycket, får avvikelser göras från vad som föreskrivs i andra stycket.

Små företag och mikroföretag behöver inte göra sådana justeringar som avses i första stycket under förutsättning att upplysningar om den bristande jämförbarheten lämnas i not.

Vad som ska tas upp som anläggningstillgångar och omsättningstillgångar

11 § Tillgångar som är avsedda för stadigvarande bruk eller innehav i verksamheten ska tas upp som anläggningstillgångar. Andra tillgångar ska tas upp som omsättningstillgångar.

Om företaget drivs av en fysisk person eller ett dödsbo, får djur i jordbruk eller renskötsel tas upp som omsättningstillgångar oavsett avsikten med innehavet.

12 § 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 aktiekapitalet eller motsvarande eller för företagets förvaltning får inte tas upp som tillgång.

Vad som ska tas upp som avsättningar

13 § Som avsättningar ska tas upp 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.

Avskrivningar och nedskrivningar får inte tas upp som avsättningar.

Uppdelning av fordrings- eller skuldposter

14 § 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.

I balansräkningen ska även summan av sådana fordringar respektive skulder som avses i första och andra styckena anges.

Det som sägs i första och andra styckena om fordrings- och skuldposter gäller även motsvarande poster som har tagits in i sådana noter som avses i 8 § 2.

Särskilda poster

Aktiebolag

15 § Egna aktier får inte tas upp som tillgång.

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.

16 § I ett aktiebolag ska den del av betalningen för en aktie som överstiger aktiens kvotvärde tas upp under överkursfonden.

Ekonomiska föreningar

17 § I en ekonomisk förening får fordran på insats inte tas upp som tillgång.

Redovisningen av fullgjorda insatser får göras så att i balansräkningen anges hela insatskapitalet samt hur mycket därav som inte har fullgjorts, varefter skillnaden – de betalda insatserna – utförs som en särskild post under eget kapital.

Det som sägs i andra stycket gäller även vid redovisning av fullgjorda upplåtelseavgifter i en bostadsrättsförening.

Uppdelning av eget kapital

Aktiebolag

18 § 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 Överkursfond, Fond för verkligt värde, övriga fria fonder, var för sig,

Balanserad vinst eller förlust samt Vinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret ska tas upp som avdragsposter.

Ekonomiska föreningar

19 § En ekonomisk föreningens 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 Fond för verkligt värde, övriga fria fonder, var för sig, Balanserad vinst eller förlust samt Nettovinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret ska tas upp som avdragsposter.

Det som sägs i andra stycket om insatser gäller också vid redovisning av upplåtelseavgifter i en bostadsrättsförening.

Oväsentliga avvikelser

20 § Ett företag får avvika från vad som föreskrivs i 1–19 §§ och i bilagorna 1 och 2 till lagen, om effekten av avvikelserna är oväsentlig.

5 kap. Resultaträkning

Resultaträkningens innehåll

1 § Resultaträkningen ska i sammandrag redovisa företagets samtliga intäkter och kostnader under räkenskapsåret.

Uppställningsformer

2 § Resultaträkningen ska upprättas enligt någon av de uppställningsformer som anges i bilagorna 3 och 4.

Små företag och mikroföretag får även använda någon av de uppställningsformer som anges i bilagorna 5 och 6 (förkortad resultaträkning). I så fall ska det i anslutning till posten Bruttovinst eller Bruttoförlust lämnas upplysning om företagets nettoomsättning. Bolagsverket får i ett enskilt fall medge att upplysningen om nettoomsättning utelämnas, om det är motiverat av konkurrensskäl.

Byte av uppställningsform får ske endast om det finns särskilda skäl och är förenligt med 3 kap. 2 § och 3 § första stycket. Detta gäller dock inte vid byte mellan uppställningsformerna i bilagorna 3 och 5 och vid byte mellan uppställningsformerna i bilagorna 4 och 6.

Posternas ordningsföljd

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

Avvikelser på grund av verksamhetens särskilda inriktning

4 § Vid postindelningen ska göras de avvikelser från respektive uppställningsform som är betingade av verksamhetens särskilda inriktning.

Komplettering med ytterligare poster

5 § Andra poster än de som finns upptagna i uppställningsformerna får tas upp, om de nya posternas innehåll inte täcks av uppställningsformernas poster. Kompletterande poster ska ges beteckningar som tydligt anger vad som ingår i posten.

Uppdelning i delposter

6 § 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 3 kap. 3 § första stycket på en rättvisande bild att de redovisas särskilt, ska de tas upp i delposter.

Delposter ska ges beteckningar som tydligt anger vad som ingår i posten.

Sammanlagning av poster

7 § Poster får slås samman,

1. om de är oväsentliga med hänsyn till kravet i 3 kap. 3 § första stycket på rättvisande bild, eller

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

Jämförelsetal

8 § För varje post eller delpost i resultaträkningen och sådana noter som avses i 7 § 2 ska beloppet av motsvarande post för det närmast föregående räkenskapsåret anges.

Justering av jämförelsetal

9 § Om ett företag 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 är förenligt med 3 kap. 2 § och 3 § första stycket, får avvikelse från vad som föreskrivs i andra stycket göras.

Små företag och mikroföretag behöver inte göra sådana justeringar som avses i första stycket under förutsättning att upplysningar om den bristande jämförbarheten lämnas i not.

Särskilda poster i ekonomiska föreningars resultaträkningar

10 § I resultaträkningen för en ekonomisk förening ska sådan över-skottsutdelning som avses i 10 kap. 1 § andra stycket 1 lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar tas upp som en särskild kostnads-post.

Oväsentliga avvikelser

11 § Ett företag får avvika från det som föreskrivs i 1–10 §§ och i bilagorna 3–6 till lagen, om effekten av avvikelserna är oväsentlig.

6 kap. Värdering

Anläggningstillgångar

Hur anläggningstillgångar ska värderas

1 § Anläggningstillgångar ska tas upp till belopp som motsvarar tillgångens anskaffningsvärde, om inte annat följer av 3 §, 4 §, 5 §, 13 §, 15 § eller 20–27 §§.

Hur anskaffningsvärdet för anläggningstillgångar ska bestämmas

2 § 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.

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

Avskrivning av anläggningstillgångar

3 § Anläggningstillgångar med en begränsad nyttjandeperiod ska skrivas av systematiskt över denna period.

Om nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång som utgörs av utgifter för företagets eget utvecklingsarbete inte kan fastställas med rimlig grad av säkerhet, ska perioden anses uppgå till fem år. Detsamma gäller i fråga om sådan goodwill som avses i 4 kap. 12 §.

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

Nedskrivning av anläggningstillgångar

4 § Har en anläggningstillgång på balansdagen ett lägre värde än det värde som följer av 1 och 2 §§ samt 3 § första stycket, ska 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 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 tas upp i resultaträkningen.

Uppskrivning av anläggningstillgångar

5 § Ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde enligt 2 §, 3 § första stycket, 4 § första–tredje styckena och 12 § får skrivas upp till högst detta värde. Uppskrivning får dock ske endast om uppskrivningsbeloppet avsätts 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.

Ianspråktagande av fonden för utvecklingsutgifter och uppskrivningsfonden

6 § 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 ökats med minst ett belopp som motsvarar den förlust som har blivit täckt med ett belopp från fonden. I fråga om Bolagsverkets eller domstolens tillstånd gäller 20 kap. 25–29 §§ aktiebolagslagen (2005:551) i tillämpliga delar.

7 § Vid avskrivning enligt 3 § eller nedskrivning enligt 4 § 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 sådan tillgång som avses i 4 kap. 12 § 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 6 §,
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.

Omsättningstillgångar

Hur omsättningstillgångar ska värderas

8 § Omsättningstillgångar ska, om inte annat följer av 11–16 § eller 20–27 §§, tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen. Om det finns särskilda skäl, får återanskaffningsvärdet, i förekommande fall med avdrag för inkurans, eller något annat värde som är förenligt med 3 kap. 2 § och 3 § första stycket användas i stället för nettoförsäljningsvärdet.

Hur anskaffningsvärdet, nettoförsäljningsvärdet och återanskaffningsvärdet för omsättningstillgångar ska bestämmas

9 § Anskaffningsvärdet för omsättningstillgångar ska bestämmas enligt 2 § första – tredje styckena, om inte annat följer av 10 §.

Nettoförsäljningsvärdet ska bestämmas som försäljningsvärdet med avdrag för beräknad försäljningskostnad.

Återanskaffningsvärdet ska bestämmas till belopp som motsvarar den utgift för anskaffandet som företaget skulle ha haft om tillgången hade anskaffats på balansdagen.

Anskaffningsvärde för varulager av likartade tillgångar

10 § 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.

Värdering av pågående arbeten

11 § Pågående arbeten för någon annans räkning får värderas till belopp som överstiger anskaffningsvärdet, om det finns särskilda skäl och det står i överensstämmelse med 3 kap. 2 § och 3 § första stycket.

Värdering av djur i vissa fall

12 § Om företaget drivs av en fysisk person eller ett dödsbo, får djur i jordbruk eller renskötsel värderas till det värde som fastställs av Skatteverket.

Bestämmelser som avser både anläggningstillgångar och omsättningstillgångar

Redovisning till bestämd mängd och fast värde

13 § Materiella anläggningstillgångar, råvaror och förnödenheter som omsätts och vilkas sammantagna värde är av underordnad betydelse för företaget får tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde, om deras kvantitet, värde och sammansättning inte varierar väsentligt.

Omräkning av fordringar och skulder

14 § Fordringar och skulder i annan valuta än redovisningsvalutan ska omräknas till redovisningsvalutan enligt växelkursen på balansdagen, om inte annat följer av 3 kap. 2 § och 3 § första stycket.

Redovisning enligt kapitalandelsmetoden

15 § Företag som avses i 4 kap. 3 § får redovisa andelar i dotterföretag, intresseföretag och gemensamt styrda företag i resultaträkningen och balansräkningen med tillämpning av bestämmelserna i 10 kap. 23–27 §§, om det är förenligt med 3 kap. 2 § och 3 § första stycket.

Värdering av dotterföretags andelar i moderföretag

16 § Vid värdering av ett moderföretags andelar i ett dotterföretag ska andelar som dotterföretaget äger i moderföretaget inte anses ha något värde.

Avsättningar

17 § En avsättning ska motsvara den på balansdagen bästa uppskattningen av det belopp som kommer att krävas för att reglera förpliktelsen.

Periodisering av vissa belopp vid upptagande av lån

18 § Kapitalrabatt och direkta emissionsutgifter vid upptagande av lån ska periodiseras, dock längst över tiden till dess skulden förfaller till betalning. Sådan periodisering behöver dock inte göras, om den är utan betydelse med hänsyn till kravet i 3 kap. 3 § första stycket på rättvisande bild.

Valutaomräkning av förlagsinsatser

19 § Om en ekonomisk förening har förlagsinsatser i annan valuta än redovisningsvalutan, ska dessa räknas om enligt växelkursen på balansdagen. Skillnaden mellan det omräknade beloppet och motsvarande belopp vid räkenskapsårets ingång, ska föras mot Balanserad vinst eller förlust.

Värdering till verkligt värde

Vad som får värderas till verkligt värde

20 § Derivatinstrument och andra finansiella instrument får tas upp till sitt verkliga värde, om inte annat följer av 21 § eller 22 §.

Vid tillämpningen av första stycket och 22–24 §§ ska avtal som avser rå- och stapelvaror och ger endera parten rätt att reglera avtalet med kontanter eller med något annat finansiellt instrument anses som derivatinstrument. Detta gäller dock inte om avtalet

1. ingicks för att täcka företagets förväntade behov av inköp, försäljning eller egen förbrukning av rå- och stapelvaror,
2. även efter avtalets ingående har tillgodosett detta behov,
3. utformades för detta ändamål när det ingicks, och
4. förväntas regleras genom leverans av varan.

Av 26 § följer att säkrade poster i vissa fall ska tas upp till verkligt värde.

Undantag

21 § Följande finansiella instrument får inte värderas till verkligt värde:

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. eget kapitalinstrument 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.

22 § Värdering till verkligt värde får inte ske, om en sådan värdering inte skulle ge ett tillförlitligt värde på det finansiella instrumentet.

Särskilda villkor för värdering till verkligt värde

23 § Värdering till verkligt värde får ske endast om samtliga företags finansiella instrument, utom sådana som enligt 21 § inte får tas upp till verkligt värde, värderas till verkligt värde.

24 § I mikroföretag får värdering till verkligt värde ske endast om företaget lämnar samtliga upplysningar som små företag ska lämna enligt 7 och 8 kap.

Särskilda bestämmelser för noterade företag m.m.

25 § Företag som avses i 4 kap. 3 § får, trots det som sägs i 21 §, värdera där angivna finansiella instrument till verkligt värde, 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.

Värdering av säkrade poster

26 § Om en tillgång, avsättning eller skuld eller en del därav har säkrats mot ett finansiellt instrument som värderas till verkligt värde, ska den säkrade posten värderas på samma sätt, om de tillämpade principerna för säkringsredovisning tillåter det.

Hur det verkliga värdet ska bestämmas

27 § Det verkliga värdet ska bestämmas på grundval av det finansiella instrumentets marknadsvärde. Om något marknadsvärde inte kan bestämmas för ett instrument men däremot för dess beståndsdelar eller för ett likartat instrument, ska det verkliga värdet bestämmas på grundval av beståndsdelarnas eller det likartade instrumentets marknadsvärde. Om inte heller en sådan värdering är möjlig, ska det verkliga värdet bestämmas med hjälp av sådana allmänt accepterade värderingsmodeller och värderingsmetoder som ger en rimlig uppskattning av marknadsvärdet.

Redovisning av värdeförändringar

28 § Om en tillgång värderas till verkligt värde, ska värdeförändringen sedan föregående balansdag redovisas i resultaträkningen.

I följande fall ska värdeförändringen redovisas i en fond för verkligt värde i stället för i resultaträkningen:

1. värdeförändringen avser ett säkringsinstrument och de tillämpade principerna för säkringsredovisning tillåter att en del av eller hela värdeförändringen inte redovisas i resultaträkningen, eller

2. värdeförändringen är orsakad av en kursförändring på en monetär post som utgör en del av företagets nettoinvestering i en utländsk enhet.

En värdeförändring på en finansiell tillgång som inte innehas för handelsändamål och inte heller är ett derivatinstrument får redovisas i fonden för verkligt värde i stället för i resultaträkningen.

När det inte längre finns skäl att redovisa ett belopp i fonden för verkligt värde, ska fonden justeras.

Oväsentliga avvikelser

29 § Ett företag får avvika från vad som föreskrivs i 1–28 §§, om effekten av avvikelserna är oväsentlig.

7 kap. Notupplysningar

Allmänna bestämmelser

Upplysningar för olika kategorier av företag m.m.

1 § Samtliga företag ska lämna de notupplysningar som framgår av 7–17 §§.

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

Särskilda bestämmelser för europabolag och europakooperativ finns i 54 §.

2 § Små företag ska, utöver vad som framgår av 1 §, även lämna de upplysningar som anges i 18–26 §§.

3 § Medelstora företag ska, utöver vad som framgår av 1 §, även lämna de upplysningar som anges i 18–51 §§.

4 § Stora företag och företag av allmänt intresse ska, utöver vad som framgår av 1 §, även lämna de upplysningar som anges i 18–53 §§.

Notupplysningarnas placering

5 § Om inte annat följer av kravet i 3 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.

Utelämnande av oväsentliga upplysningar

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

Notupplysningskrav för samtliga företag

Upplysningar om avvikelser från kvittningsförbudet

7 § Om ett företag med stöd av 3 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 det lämna upplysning om de bruttobelopp som kvittas.

Upplysningar om jämförelsetal

8 § Om ett företag med stöd av 4 kap. 10 § andra stycket eller 5 kap. 9 § andra stycket avviker från vad som sägs i de paragraferna om justering av jämförelsetal, ska det lämna upplysning om skälen för avvikelserna.

Upplysningar om byte av uppställningsform

9 § Om ett företag, i fall som avses i 5 kap. 2 § tredje stycket första meningen, byter uppställningsform för resultaträkningen, ska det lämna upplysning om skälen för bytet.

Uppllysningar om värderings- och omräkningsprinciper

10 § 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.

Uppllysningar om goodwill

11 § 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.

Uppllysningar om ställda säkerheter

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

I 51 § finns särskilda upplysningskrav för medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse.

Uppllysningar om eventalförpliktelser

13 § Uppllysning ska lämnas om summan av företagets eventalförpliktelser.

Uppllysningar om säkerheter och ansvarsförbindelser som har ställts till förmån för koncernföretag m.m.

14 § Om ett företag 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.

Upplysningar om lån till ledande befattningshavare

15 § 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 ett företag 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. 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 35 §.

Upplysningar om medelantalet anställda under räkenskapsåret

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

Upplysningar om moderföretag

17 § 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, 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 50 §.

Ytterligare notupplysningskrav för små, medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse

Upplysningar om omräkningskurs för annan valuta än redovisningsvalutan

18 § Små, medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse som med stöd av 3 kap. 7 § har angett belopp i årsredovisningen även i annan valuta än företagets redovisningsvaluta ska lämna upplysning om omräkningskursen.

Upplysningar om anläggningstillgångar

19 § Små, medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna de upplysningar om anläggningstillgångar som anges i andra-fjärde styckena.

För varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 4 kap. 8 § 2 ska upplysningar lämnas om

1. tillgångarnas anskaffningsvärde,
2. tillkommande och avgående tillgångar,
3. överföringar,
4. årets avskrivningar enligt 6 kap. 3 §,
5. årets nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivningar som har gjorts med stöd av 6 kap. 4 § 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 upplysning 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 27 §.

Upplysningar om uppskrivningsfonden

20 § Små, medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna de upplysningar om uppskrivningsfonden som anges i andra stycket.

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 med uppgift om hur beloppen har behandlats skattemässigt,
3. belopp som har överförs från fonden eller på annat sätt har tagits i anspråk med uppgift om hur beloppen har använts, och
4. det värde som skulle ha redovisats i balansräkningen om anläggningstillgångarna inte hade skrivits upp.

Upplysningar om finansiella instrument

21 § Små, medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna de upplysningar om finansiella instrument som anges i andra-fjärde styckena.

För varje kategori av finansiella instrument som värderas enligt 6 kap. 27 § 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 6 kap. 27 § 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 6 kap. 27 § tredje meningen, ska väsentliga antaganden som har gjorts vid tillämpningen av de använda värderingsmodellerna och värderingsmetoderna anges.

Det som sägs i denna paragraf ska tillämpas även på sådana avtal som enligt 6 kap. 20 § andra stycket ska anses som derivatinstrument.

Upplýsingar om fonden för verkligt värde

22 § Små, medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna de upplýsingar om fonden för verkligt värde som anges i andra stycket.

Om storleken eller sammansättningen av fonden för verkligt värde har ändrats under räkenskapsåret, ska det i en särskild sammanställning lämnas upplýsingar 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.

Upplýsingar om långfristiga balansposter

23 § Små, medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna upplýsing 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 33 §.

Upplýsingar om intäkter och kostnader av exceptionell storlek eller förekomst

24 § Små, medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna upplýsing om arten och storleken av enskilda intäkter och kostnader som är av exceptionell storlek eller förekomst.

Upplýsingar om internvinster

25 § Små, medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska, om de är moderföretag men med stöd av 10 kap. 2 § inte upprättar någon koncernredovisning, lämna upplýsingar om internvinster på transaktioner inom koncernen.

Upplysningar om händelser efter räkenskapsårets slut

26 § Små, medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna upplysningar 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.

Ytterligare notupplysningskrav för medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse

Ytterligare upplysningar om anläggningstillgångar

27 § Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska, utöver vad som följer av 19 §, lämna de upplysningar om anläggningstillgångar som anges i andra – fjärde styckena.

Om ränta har räknats in i anskaffningsvärdet för en tillgång enligt 6 kap. 2 § tredje 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 4 kap. 8 § 2 ska upplysning lämnas om

1. ackumulerade avskrivningar enligt 6 kap. 3 §,
2. ackumulerade nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivningar som har gjorts med stöd av 6 kap. 4 § andra stycket,
3. ackumulerade uppskrivningar, och
4. korrigeringar av tidigare års avskrivningar enligt 6 kap. 3 §, 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.

Upplysningar om omsättningstillgångar

28 § 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 6 kap. 2 § tredje stycket och 9 § första 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.

Ytterligare upplysningar om finansiella instrument

29 § Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska, utöver vad som följer av 20 §, lämna de upplysningar om finansiella instrument som anges i andra-fjärde styckena.

För varje kategori av derivatinstrument som inte värderas enligt 6 kap. 27 § ska upplysning lämnas om

1. det värde till vilket instrumenten skulle ha värderats vid en tillämpning av 6 kap. 27 §, och
2. omfattningen och typen av instrument.

I fråga om finansiella anläggningstillgångar som enligt 6 kap. 20–25 §§ 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.

Det som sägs i första och andra styckena ska även tillämpas på sådana avtal som enligt 6 kap. 19 § andra stycket ska anses som derivatinstrument.

Upplysningar om inköp och försäljningar mellan koncernföretag

30 § Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse som ingår i en koncern ska lämna upplysningar om hur stor del av räkenskapsårets inköp och försäljningar som avser andra koncernföretag.

Upplysningar om dotterföretag och vissa andra företag

31 § 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 redovisningsskyldiga företagets rösträttsandel i det andra företaget avviker från ägarandelen, ska även rösträttsandelen anges.

32 § En upplysning enligt 31 § får utelämnas, om

1. den har sådan karaktär att den kan vålla allvarlig skada för något av de i 31 § 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 10 kap. 2 § första stycket.

Upplysningar om vissa långfristiga skuldposter

33 § Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska för varje skuldpost i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 4 kap. 8 § 2 lämna upplysning om den del som förfaller till betalning senare än fem år efter balansdagen.

Uppllysningar om ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen

34 § 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 uppllysningar om dessa risker eller fördelar är nödvändiga för att företagets ställning ska kunna bedömas, ska företaget lämna uppllysning om

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

Ytterligare uppllysningar om lån till ledande befattningshavare

35 § Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska, utöver vad som följer av 15 §, lämna uppllysningar enligt 15 § om

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

I sådana företag ska det som sägs i 14 § andra stycket tillämpas också när 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).

Uppllysningar om transaktioner med närstående

36 § Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna uppllysningar om transaktioner som på andra än marknadsmässiga villkor har genomförts med personer eller företag som är att anse som närstående enligt 2 kap. 20–22 §§.

Uppllysningar 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.

37 § Upplysningar enligt 36 § 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.

Upplysningar om konvertibla lån

38 § 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.

Upplysningar om aktier

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

Uppllysningar om förslag till vinst- eller förlustdispositioner

40 § 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.

Uppllysningar om skatter

41 § 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.

Ytterligare uppllysningar om anställda

42 § 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 på kvinnor och män i varje land.

Uppllysningar om könsfördelningen bland ledande befattningshavare

43 § Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna upplysning om fördelningen på 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. Uppllysningarna ska avse förhållandena på balansdagen.

Uppllysningar om löner, andra ersättningar och sociala kostnader

44 § 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.

45 § 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.

Upplysningar om pensioner och liknande förmåner

46 § 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.

Upplysningar om tidigare styrelse och verkställande direktör

47 § Bestämmelserna i 45 och 46 §§ angående upplysningar om styrelseledamöter och verkställande direktören gäller även tidigare styrelseledamöter och tidigare verkställande direktör.

Upplysningar om suppleanter och vice verkställande direktör

48 § Vid tillämpningen av 45–47 §§ ska styrelsesuppleanter jämföras med styrelseledamöter och vice verkställande direktör jämföras med verkställande direktör.

Upplysningar om avtal om avgångsvederlag

49 § 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

50 § Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna sådana upplysningar som sägs i 17 § även avseende det moderföretag som upprättar koncernredovisning för den största koncern som företaget ingår i som dotterföretag.

Ytterligare upplysningar om ställda säkerheter

51 § Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska, när de enligt 12 § lämnar upplysning om ställda säkerheter, ange vilka poster i balansräkningen eller noter enligt 4 kap. 8 § 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

Upplysningar om nettoomsättningens fördelning

52 § 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.

Vid tillämpningen av första stycket ska företag som avses i 2 kap. 2 § första stycket och 3 § bokföringslagen (1999:1078) räkna in bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter i nettoomsättningen.

Upplysningar om ersättningar till revisor

53 § I aktiebolag och handelsbolag som är stora företag eller 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.

Särskilda bestämmelser för europabolag och europakooperativ

54 § 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 15, 35, 43 och 45–49 §§ 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 europa-köoperativ framgår att bestämmelserna i första stycket ska tillämpas också på ledamöter eller suppleanter i ett europabolags eller europa-köoperativs lednings- eller förvaltningsorgan.

8 kap. Förvaltningsberättelse

Förvaltningsberättelsens innehåll

1 § Om företaget är ett aktiebolag, ska förvaltningsberättelsen alltid innehålla de upplysningar som anges i 2 och 3 §§. Om företaget är en ekonomisk förening ska förvaltningsberättelsen alltid innehålla de upplysningar som anges i 4 och 5 §. Om företaget är en stiftelse, ska förvaltningsberättelsen alltid innehålla de upplysningar som anges i 6 §.

För små företag gäller, utöver vad som anges i första stycket, bestämmelserna i 7 och 8 §§.

För medelstora och stora företag gäller, utöver vad som anges i första stycket, bestämmelserna i 7–11 §§.

För företag av allmänt intresse gäller, utöver vad som anges i första stycket, bestämmelserna i 7–17 §§.

Särskilda bestämmelser för aktiebolag

2 § Förvaltningsberättelsen för ett aktiebolag ska innehålla förslag till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust.

Om det föreligger förslag om värdeöverföring enligt 17 kap. aktiebolagslagen (2005:551), ska förändringar i aktiebolagets eget kapital jämfört med föregående års balansräkning specificeras.

3 § Aktiebolag ska i förvaltningsberättelsen lämna upplysningar om

1. 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,

2. 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,

3. 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

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

Särskilda bestämmelser för ekonomiska föreningar

4 § Förvaltningsberättelsen för en ekonomisk förening ska innehålla förslag till dispositioner beträffande föreningens vinst eller förlust. Om föreningen är moderföretag, ska det dessutom i förvaltningsberättelsen lämnas upplysning 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 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.

5 § Ekonomiska föreningar ska i förvaltningsberättelsen lämna upplysningar om

1. väsentliga förändringar i medlemsantalet,
2. summorna av insatsbelopp som ska återbetalas under nästa räkenskapsår enligt bestämmelserna i 4 kap. 1 och 3 §§ lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar,
3. den rätt till utdelning som gjorda förlagsinsatser medför, och
4. summan av de förlagsinsatser som har sagts upp och skall inlösas under de nästföljande två räkenskapsåren.

Vad som sägs i första stycket 2 gäller också lösenbelopp för medlems andel i en sambruksförening enligt lagen (1975:417) om sambruksföreningar.

Särskilda bestämmelser för andra företag än mikroföretag

Särskilda bestämmelser för stiftelser

6 § I en stiftelse ska förvaltningsberättelsen alltid innehålla upplysning om hur stiftelsens ändamål har främjats under räkenskapsåret.

Rättvisande översikt

7 § Små, medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska i förvaltningsberättelsen lämna 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.

Särskilda förhållanden och händelser av väsentlig betydelse

8 § Små, medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska i förvaltningsberättelsen lämna upplysningar 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.

Företagets förväntade utveckling m.m.

9 § Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska i förvaltningsberättelsen lämna upplysningar om

1. företagets förväntade framtida utveckling inklusive en beskrivning av väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer som företaget står inför,
2. företagets verksamhet inom forskning och utveckling,
3. företagets filialer i utlandet.

Finansiella instrument

10 § Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska, om det är väsentligt för bedömningen av företagets ställning och resultat, i förvaltningsberättelsen lämna följande upplysningar om 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.

Icke-finansiella upplysningar

11 § Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska i förvaltningsberättelsen lämna 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.

Sådana företag ska också, om de bedriver verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig enligt miljöbalken, lämna upplysningar om verksamhetens påverkan på den yttre miljön.

Särskilda bestämmelser för noterade aktiebolag

Upplysningar om riktlinjer för ersättning till ledande befattningshavare

12 § Aktiebolag, vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige, ska i förvaltningsberättelsen lämna upplysningar om

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.

Upplysningar enligt första stycket 1 får lämnas i anslutning till notupplysningar som lämnas enligt 7 kap. 45 eller 46 §. I sådant fall ska förvaltningsberättelsen innehålla en hänvisning till den plats där upplysningarna har lämnats.

Upplysningar om aktier m.m.

13 § Aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet ska i förvaltningsberättelsen lämna upplysningar om

1. det totala antalet aktier i bolaget, antalet aktier av olika slag och, för varje aktieslag, vilka rättigheter aktierna ger i bolaget,
2. begränsningar i aktiernas överlåtbarhet på grund av bestämmelse i lag eller bolagsordning,
3. direkta eller indirekta aktieinnehav i bolaget, som representerar minst en tiondel av röstetalet för samtliga aktier i bolaget,
4. anställdas aktieinnehav i bolaget genom pensionsstiftelser eller liknande, om rösträtten för dessa aktier inte kan utövas direkt av de anställda,
5. begränsningar i fråga om hur många röster varje aktieägare kan avge vid en bolagsstämma,
6. av bolaget kända avtal mellan aktieägare som kan medföra begränsningar i rätten att överlåta aktierna,
7. bestämmelser i bolagsordningen om tillsättande och entledigande av styrelseledamöter samt om ändring av bolagsordningen,
8. av bolagsstämman lämnade bemyndiganden till styrelsen att besluta att bolaget skall ge ut nya aktier eller förvärva egna aktier,
9. väsentliga avtal som bolaget är part i och som får verkan eller ändras eller upphör att gälla om kontrollen över bolaget förändras som följd av ett offentligt uppköpserbudande,
10. effekter av avtal som avses i punkt 9, dock inte när avtalen är av sådan art att ett offentliggörande sannolikt skulle skada bolaget allvarligt och bolaget inte uttryckligen är skyldigt att lämna ut sådana uppgifter på grund av andra rättsliga krav, och
11. sådana avtal mellan bolaget och styrelseledamöter eller anställda som föreskriver ersättningar om dessa säger upp sig, sägs upp utan skälig grund eller om deras anställning upphör som följd av ett offentligt uppköpserbudande avseende aktier i bolaget.

Bolagsstyrningsrapport

14 § Förvaltningsberättelsen för 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 16 § 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 upplysningar 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.

15 § 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 14 § 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.

16 § I stället för att upprätta bolagsstyrningsrapporten som en del av förvaltningsberättelsen enligt 14 § får bolaget upprätta rapporten som en från årsredovisningen skild handling. Rapporten ska även i ett sådant fall ha det innehåll som framgår av 14 och 15 §§. Den ska överlämnas till bolagets revisor inom samma tid som årsredovisningen.

Om bolaget har valt att upprätta bolagsstyrningsrapporten som en från årsredovisningen skild handling och sådana upplysningar som avses i 14 § andra stycket 3–6 ingår i förvaltningsberättelsen, behöver dessa upplysningar inte lämnas i rapporten. Om upplysningarna inte tas med i bolagsstyrningsrapporten, ska denna i stället innehålla en uppgift om den plats i förvaltningsberättelsen där upplysningarna lämnas.

Om bolaget har valt att upprätta en bolagsstyrningsrapport enligt denna paragraf, ska detta anges i förvaltningsberättelsen.

17 § Om förvaltningsberättelsen innehåller en sådan uppgift som avses i 15 § 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 13 § 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 10 kap. 35 § 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.

9 kap. Kassaflödesanalys

1 § I en kassaflödesanalys ska redovisas företagens in- och utbetalningar under räkenskapsåret.

10 kap. Koncernredovisning

Skyldigheten att upprätta koncernredovisning

1 § Ett moderföretag ska för varje räkenskapsår upprätta koncernredovisning enligt denna lag, om inte annat följer av 2 §, 3 § eller 4 §.

2 § 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 § Ett moderföretag som är dotterföretag behöver inte upprätta någon koncernredovisning, om

1. företaget och samtliga dess 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 7 § andra eller tredje stycket inte omfattas av den upprättade koncernredovisningen.

Första stycket gäller inte, om

1. 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. andelarna i moderföretaget eller överlåtbara värdepapper som moderföretaget har utfärdat är upptagna till handel på en reglerad marknad.

Ett moderföretag som med stöd av 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. Av 11 kap. 20 § följer att ett sådant moderföretag även ska låta offentliggöra det överordnade moderföretagets koncernredovisning.

4 § Ett moderföretag behöver inte upprätta någon koncernredovisning, om moderföretagets samtliga dotterföretag är av oväsentlig betydelse med hänsyn till kravet i 8 § på rättvisande bild. 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 moderföretagets samtliga dotterföretag av skäl som anges i 7 § tredje stycket inte behöver omfattas av en koncernredovisning.

Upplysningar mellan moderföretag och dotterföretag

5 § Om ett företag har blivit moderföretag, ska ledningen för företaget meddela detta till dotterföretagets ledning. Dotterföretagets ledning ska lämna ledningen för moderföretaget de upplysningar som behövs för att en koncernredovisning ska kunna upprättas.

Koncernredovisningens delar

6 § Koncernredovisningen ska bestå av

1. en koncernresultaträkning,
2. en koncernbalansräkning,
3. noter,
4. en förvaltningsberättelse, och
5. en kassaflödesanalys.

Dotterföretag som ska omfattas av koncernredovisningen

7 § 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 8 § 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 erhållas 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.

Principer för upprättande av koncernredovisning

Överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild

8 § Koncernredovisningen ska upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed.

Koncernbalansräkningen, koncernresultaträkningen och noterna ska upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av ställningen och resultatet för de företag, betraktade som en enhet, som omfattas av koncernredovisningen. Bestämmelserna i 3 kap. 3 § första stycket andra meningen och andra stycket tillämpas också på koncernredovisningen.

Andra grundläggande redovisningsprinciper m.m.

9 § När koncernredovisningen upprättas, ska följande bestämmelser i 3 kap. tillämpas:

4 § om andra grundläggande redovisningsprinciper,

5 § om oväsentliga avvikelser,

6 § om språk och form,

8 § om valuta,

9 och 10 §§ om undertecknande,

11 § om avvikande mening,

12 § om datering, samt

13 § om avlämnande till revisorerna.

Koncernredovisningen ska innehålla de uppgifter om moderföretaget som anges i 3 kap. 7 §.

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

Balansdag

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.

Koncernbalansräkning

Koncernbalansräkningens innehåll m.m.

11 § Koncernbalansräkningen ska utgöra en sammanställning av balansräkningarna för moderföretaget och de dotterföretag som omfattas av koncernredovisningen. Om inte annat följer av detta kapitel, ska 4 kap. tillämpas. Det som sägs i 4 kap. 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 4 kap. om företag av allmänt intresse tillämpas.

Bestämmelserna i 4 kap. 18 § om uppdelning av eget kapital i bundet och fritt ska inte tillämpas.

Innehav utan bestämmande inflytande

12 § 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*.

Elimineringar mellan koncernföretag

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

Det som sägs i första stycket gäller inte om beloppen är av oväsentlig betydelse med hänsyn till kravet i 8 § på rättvisande bild.

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

Koncernresultaträkning

Koncernresultaträkningens innehåll m.m.

14 § Koncernresultaträkningen ska utgöra en sammanställning av resultaträkningarna för moderföretaget och de dotterföretag som omfattas av koncernredovisningen. Om inte annat följer av detta kapitel, ska det som sägs i 5 kap. tillämpas. Det som sägs i 5 kap. 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 5 kap. om företag av allmänt intresse tillämpas.

Innehav utan bestämmande inflytande

15 § Den del av årets resultat i ett dotterföretag som belöper sig på andelar ägda av någon annan än de koncernföretag som omfattas av koncernredovisningen ska i koncernresultaträkningen redovisas som *vinst eller förlust hänförlig till innehav utan bestämmande inflytande*.

Elimineringar mellan koncernföretag

16 § Intäkter och kostnader, som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, ska elimineras i koncernresultaträkningen. Detsamma gäller förändring av internvinst under räkenskapsåret.

Det som sägs i första stycket gäller inte om beloppen är av oväsentlig betydelse med hänsyn till kravet i 8 § på rättvisande bild.

Med internvinst avses i denna paragraf detsamma som i 13 §.

Hur dotterföretag ska räknas in i koncernredovisningen

17 § Dotterföretag ska räknas in i koncernredovisningen i enlighet med vad som anges i 18–22 §§ (förvärvsmetoden).

18 § I koncernbalansräkningen ska det bokförda värdet av moderföretagets andelar i ett dotterföretag elimineras genom att värdet avräknas mot den andel av dotterföretagets eget kapital som belöpte på andelarna vid förvärvet.

19 § Vid förvärv av andelar i ett företag som är eller genom förvärvet blir dotterföretag ska moderföretaget upprätta en förvärvsanalys för att fastställa andelarnas anskaffningsvärde för koncernen samt anskaffningsvärdet för koncernen av dotterföretagets tillgångar, avsättningar och skulder.

20 § Om anskaffningsvärdet för koncernen av dotterföretagets tillgångar, avsättningar eller skulder enligt den förvärvsanalys som anges i 19 § 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 uppkommit vid avräkningen enligt 18 §.

21 § Om det efter en avräkning enligt 20 § föreligger ett positivt skillnadsbelopp, ska detta redovisas som goodwill i koncernbalansräkningen. Bestämmelserna i 6 kap. 3 och 4 §§ gäller även för sådan goodwill.

Om det efter en avräkning enligt 20 § föreligger ett negativt skillnadsbelopp, ska detta redovisas i koncernbalansräkningen som negativ goodwill. Negativ goodwill får upplösas och intäktsföras

när en sådan behandling överensstämmer med bestämmelserna i 3 kap. 2–4 §§.

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

22 § Om 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 (omvänt förvärv), ska vid tillämpningen av 18–21 §§ det förvärvade företaget anses som moderföretag och det förvärvande företaget anses som dotterföretag.

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

Kapitalandelsmetoden

23 § Andelar i intresseföretag ska redovisas i koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen med tillämpning av bestämmelserna i 24–27 §§, om inte annat följer av tredje stycket.

Vid tillämpningen av första stycket ska även bestämmelserna i 13, 16 och 30 §§ om värdering och internvinsteliminering tillämpas, om det inte finns särskilda skäl mot detta. Såsom internvinst ska därvid anses den andel i vinst som belöper på moderföretaget vid överlåtelse mellan intresseföretag och koncernföretag.

Ett intresseföretag behöver inte redovisas enligt första stycket, om

1. andelsinnehavet i företaget är oväsentligt med hänsyn till kravet i 8 § på rättvisande bild, eller
2. förhållandena motsvarar de som anges i 7 § tredje stycket.

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

24 § Första gången andelarna i ett intresseföretag redovisas i koncernbalansräkningen ska moderföretaget först göra en beräkning av andelarnas värde enligt 6 kap. 1 §, 2 § första stycket, 4 § första-tredje styckena och 5 § första stycket.

Skillnaden mellan det värde som följer av första stycket och den andel av intresseföretagets eget kapital som belöper på andelarna

ska anges särskilt i balansräkningen eller i en not. Skillnadsbeloppet ska beräknas med utgångspunkt i förhållandena vid förvärvstidpunkten. Om det finns särskilda skäl, får skillnadsbeloppet beräknas med utgångspunkt i förhållandena vid den tidpunkt då kapitalandelsmetoden tillämpas första gången.

Om det vid en beräkning enligt andra stycket finns ett positivt skillnadsbelopp, ska det belopp som har räknats fram enligt första stycket minskas med avskrivningar eller nedskrivningar enligt 6 kap. 3 och 4 §§, beräknade på grundval av det angivna skillnadsbeloppet. Den del av skillnadsbeloppet som inte kan hänföras till något särskilt slag av tillgång, avsättning eller skuld ska därvid anses som goodwill.

Det belopp som har räknats fram enligt första stycket ska vidare justeras med tillägg eller avdrag för den andel av intresseföretagets vinst eller förlust för räkenskapsåret som belöper på andelarna. Vidare ska avdrag göras för mottagen utdelning från intresseföretaget. Hänsyn ska också tas till andra förändringar i intresseföretagets eget kapital. Andelarna ska i koncernbalansräkningen tas upp till det värde som motsvarar återstående belopp.

25 § När ett intresseföretag är moderföretag i en koncern, avses med företagets eget kapital i 24 § andra stycket vad som i en av intresseföretaget upprättad koncernredovisning redovisas som sådan post.

26 § I efterföljande koncernbalansräkningar ska de andelar som avses i 23 § tas upp till det värde som de är upptagna till i närmast föregående koncernbalansräkning. Detta värde ska justeras med tillämpning av 24 §.

Om andelarna vid en tillämpning av 24 § första, tredje och fjärde styckena tas upp till ett högre värde än i närmast föregående koncernbalansräkning, ska skillnadsbeloppet sättas av till en kapitalandelsfond.

27 § Vid redovisning enligt 24–26 §§ ska den andel av intresseföretagets vinst eller förlust som belöper på andelarna redovisas som intäkt eller kostnad i koncernresultaträkningen. Mottagen utdelning från intresseföretaget får inte redovisas som intäkt.

Klyningsmetoden

28 § 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 23–27 §§. Om 23–27 §§ tillämpas, ska det som sägs där om intresseföretag i stället avse gemensamt styrda företag.

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 upp en så stor andel av det gemensamt styrda företagens intäkter och kostnader som belöper på ägarandelen. Vid redovisning enligt detta stycke ska 10, 13, 16, 18-21, 29, 30 och 32 §§ tillämpas. Upplysningar enligt 7 kap. 16 och 42 §§ ska lämnas särskilt för varje företag för vilket ägarandelar redovisas med tillämpning av denna paragraf.

Värderingsregler

29 § Bestämmelserna i 6 kap. tillämpas även på koncernredovisningen.

30 § 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 de som tillämpas i koncernbalansräkningen, ska dessa tillgångar, avsättningar och skulder räknas om enligt sistnämnda principer.

Om det finns särskilda skäl och är förenligt med 8 §, 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 avvikelserna ska anges i en not.

Notupplysningar

Allmänna upplysningar

31 § En koncernredovisning ska innehålla de notupplysningar som anges i 7 kap. 7–26 §§. Om koncernredovisningen avser en medelstor koncern, ska den även innehålla de notupplysningar som anges i 7 kap. 27–30 och 33–51 §§. 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 7 kap. 27–30 och 33–53 §§.

Ytterligare upplysningskrav finns i 7 § fjärde stycket, 10 § andra stycket, 21 § tredje stycket, 23 § fjärde stycket, 24 § andra stycket, 28 § andra stycket fjärde meningen, 30 § första stycket samt 32 och 33 §§ i detta kapitel.

Det som sägs i 7 kap. 5 § om notupplysningarnas placering och i 7 kap. 6 § om utelämnande av oväsentliga upplysningar ska tillämpas.

Trots det som sägs i första stycket får upplysningar enligt 7 kap. 45 § tredje stycket tredje meningen och 7 kap. 46 § andra stycket tredje meningen utelämnas i fråga om dotterföretag. Vid tillämpningen av de nämnda bestämmelserna ska dock de lämnade upplysningarna avse även löner och andra förmåner från koncernföretag.

Upplysningar om förändringar i koncernens sammansättning

32 § 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.

Upplysningar om dotterföretag och vissa andra företag

33 § För varje dotterföretag ska dess namn, organisationsnummer och säte anges. Vidare ska anges den ägarandel, beräknad med tillämpning av 2 kap. 8 §, som koncernföretag innehar i företaget.

Bestämmelserna i första stycket ska tillämpas även ifråga om

1. intresseföretag och gemensamt styrda företag som tas in i koncernredovisningen med tillämpning av 23–27 §§, och

2. gemensamt styrda företag som tas in i koncernredovisningen med tillämpning av 28 § andra stycket och som ett koncernföretag, självt eller på det sätt som anges i 2 kap. 8 §, innehar en andel i.

I fråga om andra företag, i vilka ett koncernföretag självt eller på det sätt som anges i 2 kap. 8 § 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 röst-rättsandeln. I koncernredovisningen ska även anges grunden för att ett gemensamt styrt företag har tagits in i koncernredovisningen med tillämpning av 28 §.

34 § Bolagsverket får medge att uppgifter inte behöver lämnas enligt 33 § första-tredje styckena, om uppgifterna är av sådant slag att de kan vålla allvarlig skada för moderföretaget eller för något av de angivna företagen.

Förvaltningsberättelse

35 § En förvaltningsberättelse för koncernen ska upprättas med tillämpning av 8 kap. 3, 5–11 och 13–§§. Det som sägs i 8 kap. 7–11 §§ om små, medelstora och stora företag ska i stället avse små, medelstora och stora koncerner.

Om moderföretaget 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.

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.

Kassaflödesanalys

36 § En kassaflödesanalys för koncernen ska upprättas med tillämpning av 9 kap. 1 §.

Paragrafen innehåller en bestämmelse om den kassaflödesanalys som ska ingå i koncernredovisningen. Den överensstämmer i sak med gällande rätt (jfr 7 kap. 31 § i den nuvarande lagen).

Koncernredovisningar i moderföretag som omfattas av IAS-förordningen

37 § 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. 1–4 §§ om skyldighet att upprätta koncernredovisning,
2. 6 § första stycket 4 om förvaltningsberättelse,
3. 9 § första stycket vad gäller hänvisningarna till 3 kap. 6 och 8–13 §§ om språk och form, valuta, undertecknande, avvikande mening, datering och avlämnande till revisorerna, samt andra stycket om uppgifter om moderföretaget,
4. 14 § till den del paragrafen hänvisar till 4 kap. 16 § om en ekonomisk förenings eget kapital.
5. 30 § första stycket om värderingsprinciper,
6. 31 § vad gäller hänvisningarna till följande bestämmelser i 7 kap.
 - 15 § om lån till ledande befattningshavare,
 - 16 § om medelantalet anställda under räkenskapsåret,
 - 35 § om ytterligare upplysningar om lån till ledande befattningshavare,
 - 42 § om ytterligare upplysningar om anställda,
 - 43 § om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,

- 45 § första stycket 1 samt andra och tredje styckena om löner, ersättningar och sociala kostnader,
 - 46 § om pensioner och liknande förmåner,
 - 47 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,
 - 48 § om suppleanter och vice verkställande direktör,
 - 49 § om avtal om avgångsvederlag, och
 - 53 § om ersättningar till revisor.
7. 35 § om förvaltningsberättelsens innehåll och om koncernens system för intern kontroll och riskhantering.

Ett företag som avses i första stycket behöver inte lämna upplysningar enligt 8 kap. 3 och 7–11 §§, om upplysningarna lämnas på annan plats i redovisningen. I sådant fall ska förvaltningsberättelsen för koncernen innehålla en hänvisning till den plats där upplysningarna har lämnats.

38 § Andra företag än de som avses i 37 § får upprätta koncernredovisning 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. I sådant fall tillämpas 37 §.

11 kap. Offentliggörande

Registreringsmyndigheten

1 § Bolagsverket är registreringsmyndighet enligt denna lag. För stiftelser är dock tillsynsmyndigheten enligt 9 kap. 1 § stiftelselagen (1994:1220) registreringsmyndighet.

Hur årsredovisning och revisionsberättelse ska offentliggöras

2 § Företag som enligt 6 kap. 2 § bokföringslagen (1999:1078) är skyldiga att offentliggöra sin årsredovisning ska göra det på följande sätt. På samma sätt ska även revisionsberättelsen offentliggöras.

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

För *ekonomiska föreningar* gäller att 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 kopior av handlingarna ges in dit. Ett sådant föreläggande ska utfärdas när någon begär det. Föreningar som utgör medelstora eller stora företag eller företag av allmänt intresse och föreningar som är moderföretag i 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.

För handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare och för grupperingar enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1082/2006 gäller att kopior av handlingarna ska ha kommit in till registreringsmyndigheten inom sex månader efter räkenskapsårets utgång.

För *stiftelser* gäller att 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 dock i stället att kopior ska hållas tillgängliga för alla som är intresserade senast från sex månader efter räkenskapsårets utgång.

För *övriga företag* gäller att kopior av handlingarna ska hållas tillgängliga för alla som är intresserade senast från sex månader efter räkenskapsårets utgång. Efter särskilt föreläggande av registreringsmyndigheten ska kopior av handlingarna ges in dit. Ett 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.

Kopiorna ska vara bestyrkta. Med en bestyrkt kopia jämställs ett elektroniskt original.

Fastställelseintyg

3 § När ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings årsredovisning offentliggörs enligt 2 §, ska det på kopian av årsredovisningen finnas ett intyg om att balansräkningen och resultaträkningen har fastställts. I intyget ska det också lämnas uppgift om fastställelse-dagen. Intyget ska även innehålla uppgift om stämmans beslut beträffande bolagets eller föreningens vinst eller förlust.

Intyget ska vara underskrivet av en styrelseledamot, av den verkställande direktören eller av annan som styrelsen har förordnat för uppgiften.

Elektronisk ingivning m.m.

4 § Årsredovisningar och revisionsberättelser får överföras elektroniskt till registreringsmyndigheten.

Ett intyg om fastställelse enligt 3 får undertecknas med en elektronisk signatur.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddelar närmare föreskrifter om

1. elektronisk överföring till registreringsmyndigheten av årsredovisningar och revisionsberättelser,
2. bestyrkande av att en elektronisk kopia överensstämmer med originalet, och
3. den elektroniska signaturen enligt andra stycket.

Registrering i aktiebolagsregistret

5 § Registreringsmyndigheten ska registrera årsredovisningar och revisionsberättelser för aktiebolag i aktiebolagsregistret.

Registreringen ska avfattas på svenska. Om det bolag som registreringen avser begär det, ska den dessutom avfattas på annat officiellt språk inom den Europeiska unionen eller på norska eller isländska.

Den som begär att en registrering ska avfattas på annat språk än svenska ska, om Bolagsverket inte medger annat, ge in en över-sättning till det språket av de uppgifter eller handlingar som ska

registreras. Översättningen ska vara gjord av en översättare som har auktorisation eller motsvarande behörighet.

Kungörande

6 § När årsredovisningen och revisionsberättelsen för ett aktiebolag, ett handelsbolag eller en gruppering enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1082/2006 har getts in till registreringsmyndigheten, ska myndigheten kungöra detta. Kungörandet ska ske i en tidning som myndigheten ger ut.

I fråga om aktiebolag ska kungörelsen avfattas på samma språk som registreringen i aktiebolagsregistret.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddelar närmare föreskrifter om kungörandet.

Förseningsavgifter för aktiebolag

7 § Om ett aktiebolag inte ger in bestyrkta kopior av årsredovisning och revisionsberättelse eller om årsredovisningen saknar sådant intyg som avses i 3 §, ska bolaget betala förseningsavgift till staten enligt 8 §.

Beslut om förseningsavgift fattas av registreringsmyndigheten.

8 § Ett aktiebolag ska betala en förseningsavgift om de handlingar som anges i 7 § inte har kommit in till registreringsmyndigheten inom sju månader från räkenskapsårets utgång. Om bolaget inom denna tid har kommit in med anmälan enligt 7 kap. 14 § tredje stycket aktiebolagslagen (2005:551), betalat den avgift som är föreskriven för registrering av sådan anmälan och gett in en skriftlig försäkran från bolagets revisor om att revisionsberättelsen har lämnats till styrelsen, ska dock bolaget betala förseningsavgift först om handlingarna inte har kommit in inom nio månader från räkenskapsårets utgång. Avgiften ska uppgå till 10 000 kronor för publika aktiebolag och 5 000 kronor för privata aktiebolag.

Om de handlingar som anges i 7 § inte har kommit in inom två månader från det att underrättelse avsändes till bolaget om beslut om förseningsavgift enligt första stycket, ska bolaget betala en ny

förseningsavgift. Den nya avgiften ska uppgå till 10 000 kronor för publika aktiebolag och 5 000 kronor för privata aktiebolag.

Om de handlingar som anges i 7 § inte har kommit in inom två månader från det att underrättelse avsändes till bolaget om beslut om förseningsavgift enligt andra stycket, ska bolaget betala en ny förseningsavgift. Den nya avgiften ska uppgå till 20 000 kronor för publika aktiebolag och 10 000 kronor för privata aktiebolag.

9 § Om ett beslut om att bolaget har försatts i konkurs har registrerats, får beslut om förseningsavgift inte meddelas.

Om ett beslut om att bolaget har gått i likvidation har registrerats, får beslut om förseningsavgift inte meddelas när det gäller redovisning för tiden före likvidationsbeslutet.

10 § Om bolaget inom tid som avses i 8 § har gett in kopior av de handlingar som anges i 7 § men kopiorna inte är bestyrkta eller handlingarna på annat sätt har någon brist som lätt kan avhjälpas, får registreringsmyndigheten meddela beslut om förseningsavgift endast om bolaget har underrättats om bristen och fått tillfälle att avhjälpa den men inte gjort det inom tid som har angetts i underrättelsen. En sådan underrättelse får skickas till den postadress som bolaget senast har anmält hos registreringsmyndigheten eller på annat lämpligt sätt.

11 § En förseningsavgift ska efterges, om underlåtenheten att ge in handlingen framstår som ursäktlig med hänsyn till omständigheter som bolaget inte har kunnat råda över. Avgiften ska också efterges om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut den.

Bestämmelserna om eftergift ska beaktas även om något yrkande om detta inte har framställts, om det föranleds av omständigheterna i ärendet.

12 § Om en förseningsavgift inte har betalats efter betalningsuppmaning, ska avgiften lämnas för indrivning. Regeringen får föreskriva att indrivning inte behöver begäras för ringa belopp.

Bestämmelser om indrivning finns i lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. Vid indrivning får verkställighet enligt utsökningsbalken ske.

13 § Ett beslut om förseningsavgift får verkställas även om det inte har vunnit laga kraft.

Om ett bolag har rätt att få tillbaka betalad förseningsavgift på grund av en domstols beslut, ska ränta betalas på den återbetalade förseningsavgiften från och med månaden efter den då förseningsavgiften betalades in till och med den månad då återbetalning görs. I fråga om räntans storlek ska 65 kap. 4 § tredje stycket skatteförfarandelagen (2011:1244) tillämpas.

Personligt betalningsansvar

14 § Om ett aktiebolag inte har gett in kopior av årsredovisningen och revisionsberättelsen enligt 2 § inom femton månader efter räkenskapsårets utgång, svarar styrelseledamöterna och den verkställande direktören solidariskt för de förpliktelser som uppkommer för bolaget fram till dess att handlingarna har kommit in till registreringsmyndigheten.

Ansvar enligt första stycket gäller inte för den som visar att han eller hon inte har varit försumlig.

Vite

15 § Registreringsmyndigheten kan vid vite förelägga var och en som enligt denna lag eller annan författning är skyldig att, ensam eller gemensamt med någon annan, till registreringsmyndigheten ge in en redovisningshandling, en revisionsberättelse eller en översättning av en sådan handling att fullgöra denna skyldighet.

Frågor om utdömande av vite prövas av registreringsmyndigheten.

I fråga om stiftelser tillämpas 9 kap. 5 § stiftelselagen (1994:1220) i stället för första och andra styckena.

Publicering av årsredovisning genom företagets egen försorg m.m.

16 § Om ett företag publicerar sin årsredovisning i dess helhet, ska publiceringen avse årsredovisningen i den form och med den ordalydelse som har legat till grund för revisionsberättelsen. Revisionsberättelsen ska därvid åtfölja årsredovisningen. Om någon revisionsberättelse inte har lämnats, ska årsredovisningen i stället innehålla upplysning om detta förhållande och om skälen för det.

17 § 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 upplysning 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 upplysningar enligt 7 kap. 42 och 43 §§ inte har lämnats.

Offentliggörande av bolagsstyrningsrapport

18 § En bolagsstyrningsrapport som enligt 8 kap. 15 § har upprättats som en från årsredovisningen skild handling ska offentliggöras tillsammans med förvaltningsberättelsen. Bestämmelserna om offentliggörande av förvaltningsberättelsen gäller i tillämpliga delar beträffande offentliggörandet av bolagsstyrningsrapporten.

I stället för att offentliggöra bolagsstyrningsrapporten enligt första stycket får bolaget offentliggöra den genom att göra den

tillgänglig på bolagets webbplats. Förvaltningsberättelsen ska i så fall innehålla en upplysning om detta och en uppgift om den webbplats där rapporten finns tillgänglig.

Andra stycket gäller inte om sådana upplysningar som avses i 10 kap. 33 § andra stycket med stöd av tredje stycket i samma paragraf har tagits in i moderbolagets bolagsstyrningsrapport i stället för i förvaltningsberättelsen för koncernen.

Offentliggörande av koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse

19 § Bestämmelserna i detta kapitel ska också tillämpas på koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse med följande avvikelser:

1. Trots bestämmelserna i 2 § andra och femte styckena är ett moderföretag alltid skyldigt att ge in koncernredovisningen och koncernrevisionsberättelsen till registreringsmyndigheten.

2. Trots bestämmelserna i 17 § andra stycket får en ofullständig koncernredovisning, förutom i fall som avses i 17 § fjärde stycket, publiceras tillsammans med koncernrevisionsberättelsen, om ofullständigheten består i att upplysningar som anges i 10 kap. 33 § och som är av oväsentlig betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild har utelämnats.

Offentliggörande av koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse i överordnat moderföretag

20 § Ett moderföretag som med stöd av 10 kap. 3 § inte självt har upprättat någon koncernredovisning ska ge in det överordnade moderföretagets koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse till registreringsmyndigheten enligt bestämmelserna i 2–4 §§. Registreringsmyndigheten ska registrera handlingarna med tillämpning av 5 § och kungöra att handlingarna har kommit in med tillämpning av 6 §. Om handlingarna inte är avfattade på svenska, får registreringsmyndigheten förelägga moderföretaget att ge in en översättning till svenska. Ett sådant föreläggande ska beslutas om någon begär det. Översättningen ska vara gjord av en översättare som har auktorisation eller motsvarande behörighet.

Om moderföretaget, i fall det hade upprättats en koncernredovisning, enligt 2 och 19 §§ inte skulle ha varit skyldigt att ge in denna och koncernrevisionsberättelsen till registreringsmyndigheten, ska vad som sägs i 2 § om att handlingarna ska hållas tillgängliga i stället tillämpas på det överordnade moderföretagets koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse.

12 kap. Överklagande

1 § Beslut av registreringsmyndigheten enligt denna lag får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol.

I fråga om beslut som avses i 11 kap. 8, 11 och 15 §§ gäller att överklagande ska ske inom två månader från dagen för beslutet.

2 § Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2016.

2. Genom denna lag upphör årsredovisningslagen (1995:1554) att gälla. Lagen ska dock fortfarande tillämpas för räkenskapsår som har inletts före den 31 december 2016.

3. Om det i lag eller annan författning hänvisas till bestämmelser som har ersatts genom bestämmelser i denna lag, ska i stället de nya bestämmelserna tillämpas.

4. Föreskrifter och beslut som har meddelats med stöd av årsredovisningslagen (1995:1554) och som gäller när denna lag träder i kraft ska anses meddelade enligt denna lag.

Bilaga 1

Uppställningsform för balansräkning

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 förpliktelse
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 för balansräkning i förkortad form

TILLGÅNGAR

A. Tecknat men ej inbetalt kapital

B. Anläggningstillgångar

- I. Immateriella anläggningstillgångar
- II. Materiella anläggningstillgångar
- III. Finansiella anläggningstillgångar

C. Omsättningstillgångar

- I. Varulager m.m.
- II. Fordringar
- III. 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*
- V. Balanserad vinst eller förlust*
- VI. Årets resultat*

Ekonomiska föreningar:

- I. Inbetalda insatser och emissionsinsatser*
- II. Uppskrivningsfond*
- III. Andra fonder*
- 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

D. Skulder

Bilaga 3

Uppställningsform I för resultaträkning (kostnadslagsindelning)

1. Nettoomsättning
2. Förändring av lager av färdiga varor och varor under tillverkning
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
21. Årets resultat

Bilaga 4

Uppställningsform II för resultaträkning (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

Bilaga 5

Uppställningsform I för resultaträkning i förkortad form (kostnadsslagsindelning)

1. Bruttoresultat
2. Personalkostnader
3. Avskrivningar och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar
4. Nedskrivningar av omsättningstillgångar utöver normala nedskrivningar
5. Övriga rörelsekostnader
6. Intäkter från andelar i koncernföretag
7. Intäkter från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag
8. Intäkter från övriga företag i vilka strategiska andelsinnehav förekommer
9. Intäkter från övriga värdepapper och fordringar som är anläggningstillgångar (med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag)
10. Övriga ränteintäkter och liknande intäkter (med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag)
11. Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar
12. Räntekostnader och liknande kostnader (med särskild uppgift om kostnader avseende koncernföretag)
13. Bokslutsdispositioner
14. Skatt på årets resultat
15. Övriga skatter
16. Årets resultat

Bilaga 6

Uppställningsform II för resultaträkning i förkortad form (funktionsindelning)

1. Bruttoresultat
2. Försäljningskostnader
3. Administrationskostnader
4. Övriga rörelsekostnader
5. Intäkter från andelar i koncernföretag
6. Intäkter från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag
7. Intäkter från övriga företag i vilka strategiska andelsinnehav förekommer
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. Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar
11. Räntekostnader och liknande kostnader (med särskild uppgift om kostnader avseende koncernföretag)
12. Bokslutsdispositioner
13. Skatt på årets resultat
14. Övriga skatter
15. Årets resultat

1.2 Förslag till lag (2016:000) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag

Härmed föreskrivs följande.

1 kap. Inledande bestämmelser

Lagens tillämpningsområde

1 § Denna lag innehåller bestämmelser om upprättande och offentliggörande av årsredovisningar och koncernredovisningar.

Lagen är tillämplig på kreditinstitut och värdepappersbolag.

Bestämmelserna om koncernredovisning i 9 kap. ska tillämpas även på finansiella holdingföretag som uteslutande eller huvudsakligen förvaltar andelar i dotterföretag som är kreditinstitut eller värdepappersbolag eller utländska företag av motsvarande slag.

Hänvisningar till årsredovisningslagen (2016:000)

2 § När det i denna lag hänvisas till en bestämmelse i årsredovisningslagen (2016:000) 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 av föreskrifter som har meddelats med stöd av denna lag.

Normgivningsbemyndiganden

3 § Regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, Finansinspektionen får meddela närmare föreskrifter om

1. kreditinstituts och värdepappersbolags löpande bokföring, årsbokslut, årsredovisning och koncernredovisning, och

2. den koncernredovisning som finansiella holdingföretag ska upprätta enligt denna lag.

4 § Regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, Finansinspektionen får föreskriva att denna lags bestämmelser, eller föreskrifter som meddelats med stöd av denna lag om koncerner ska gälla för en grupp av företag, som inte utgör en koncern enligt 2 kap. 3 § men som har en gemensam eller i huvudsak gemensam ledning.

Räkenskapsår för vissa kreditinstitut

5 § För banker och hypoteksinstitut är kalenderår räkenskapsår, om inte annat följer av 3 kap. 3 § bokföringslagen (1999:1078).

2 kap. Definitioner

Kreditinstitut

1 § I denna lag avses med *kreditinstitut* bankaktiebolag, sparbanker, medlemsbanker, kreditmarknadsföretag (kreditmarknadsbolag respektive kreditmarknadsföreningar) och Svenska skeppshypotekskassan.

Värdepappersbolag

2 § Med *värdepappersbolag* avses det som sägs i 1 kap. 5 § 26 lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden.

Bank

3 § Med *bank* avses bankaktiebolag, sparbank och medlemsbank.

Hypoteksinstitut

4 § Med *hypoteksinstitut* avses Svenska skeppshypotekskassan.

Finansiella holdingföretag

5 § Med *finansiella holdingföretag* avses aktiebolag, handelsbolag eller ekonomiska föreningar vars verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande består i att i vinstsyfte förvärva och förvalta andelar i dotterföretag.

Övriga definitioner

6 § Följande bestämmelser i 2 kap. årsredovisningslagen (2016:000) ska tillämpas:

3 § om vad som avses med andelar,

5 § om vad som avses med koncern, moderföretag, dotterföretag och koncernföretag,

6 § om vad som avses med strategiskt andelsinnehav,

7 § om vad som avses med intresseföretag,

8 § om kompletterande regler vid tillämpningen av 5–7 §§ årsredovisningslagen,

9 § om vad som avses med gemensamt styrda företag, samt

20–22 §§ om vad som avses med närstående.

3 kap. Allmänna bestämmelser om årsredovisningen

Årsredovisningens delar

1 § En årsredovisning ska bestå av

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

I kreditinstitut och värdepappersbolag som omfattas av lagen (2014:968) om särskild tillsyn över kreditinstitut och värdepappers-

bolag ska det även ingå en kapitaltäckningsanalys i årsredovisningen.

Årsredovisningens upprättande

2 § Följande bestämmelser om årsredovisningens innehåll i 3 kap. årsredovisningslagen (2016:000) ska tillämpas:

- 2 § om överskådlighet och god redovisningssed,
- 3 § om rättvisande bild,
- 4 § om andra grundläggande redovisningsprinciper,
- 5 § om oväsentliga avvikelser,
- 6 § om form och språk,
- 7 § om uppgifter om firma m.m.
- 8 § om valuta,
- 9 § första och femte styckena och 10 § om färdigställande,
- 11 § om avvikande mening, och
- 12 § om datering.

Avlämnande till revisorerna

3 § I ett bankaktiebolag ska årsredovisningen för det förflutna räkenskapsåret lämnas till revisorerna och lekmannarevisorerna senast en månad före den ordinarie bolagsstämma där årsredovisningen ska behandlas.

I en sparbank ska årsredovisningen lämnas till revisorerna senast en månad före ordinarie stämma, dock senast den 31 mars.

I ett hypoteksinstitut ska årsredovisningen lämnas till revisorerna senast fyra månader efter räkenskapsårets utgång.

I övriga företag som omfattas av denna lag ska 3 kap. 13 § årsredovisningslagen (2016:000) tillämpas.

4 kap. Balansräkning

Balansräkningens innehåll

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

Uppställningsform för balansräkningen

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

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

4 § Ett företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad får, trots bestämmelsen i 2 § första meningen, dela upp posterna med hänsyn till deras karaktär och relativa likviditet, om det är förenligt med 3 kap. 2 § och 3 § första stycket årsredovisningslagen (2016:000).

Första stycket gäller även andra 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.

Årsredovisningslagens tillämpning

5 § Följande bestämmelser om balansräkningen i 4 kap. årsredovisningslagen (2016:000) ska tillämpas:

- 4 § om posternas ordningsföljd m.m.,
- 6 § om komplettering med ytterligare poster,
- 7 § om uppdelning i delposter,
- 8 § om sammanslagning av poster,
- 9 § och 10 § första och andra stycket om jämförelsetal och justering av jämförelsetal,
- 11 § första stycket och 12 § om vad som är anläggningstillgångar och omsättningstillgångar,
- 13 § om avsättningar,
- 15 § om egna aktier,
- 16 § om överkursfonden, samt

20 § om oväsentliga avvikelser.

Vid tillämpningen av 4 kap. 8 § årsredovisningslagen ska det som där sägs om sammanslagning av poster som föregås av arabiska siffror i stället gälla poster som föregås av små bokstäver.

Vad som är finansiella anläggningstillgångar

6 § Med finansiella anläggningstillgångar förstås

1. andelar i koncernföretag,
2. andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag,
3. strategiska andelsinnehav i övriga företag,
4. värdepapper, och

5. andra tillgångar än tillgångar som ska tas upp i posterna Im-materiella anläggningstillgångar (post 9) och Materiella till-gångar (post 10), allt under förutsättning att tillgångarna är avsedda att stadigvarande innehas i den ordinarie verksamheten.

Utgifter för bildande av garantifond i sparbank

7 § Utgifter för bildande av garantifond enligt 5 kap. 1 § sparbanks-lagen (1987:619) får inte tas upp som tillgång.

Särskilda bestämmelser om uppdelningen av eget kapital

8 § Utöver vad som följer av 1–5 §§ ska 9–12 §§ tillämpas beträff-ande uppdelningen av eget kapital.

Bankaktiebolag och andra aktiebolag

9 § 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, Uppskriv-ningsfond, Fond för utvecklingsutgifter, Reservfond och Kapital-andelsfond.

Under fritt eget kapital ska tas upp Överkursfond, Fond för verkligt värde, övriga fria fonder, var för sig, Balanserad vinst eller

förlust samt Vinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret ska tas upp som avdragsposter.

Sparbanker

10 § I sparbanker 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 ska tas upp som avdragspost.

11 § 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.

Medlemsbanker och kreditmarknadsföreningar

12 § I medlemsbanker och kreditmarknadsföreningar 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 Fond för verkligt värde, övriga fria fonder, var för sig, Balanserad vinst eller förlust samt Vinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret ska tas upp som avdragsposter.

Oväsentliga avvikelser

13 § Företag som omfattas av denna lag får avvika från det som föreskrivs i 1–12 §§ och i bilaga 2 till lagen, om effekten av avvikelsen är oväsentlig.

5 kap. Resultaträkning

Resultaträkningens innehåll

1 § Resultaträkningen ska i sammandrag redovisa företagets samtliga intäkter och kostnader under räkenskapsåret.

Uppställningsform för resultaträkningen

2 § Resultaträkningen ska upprättas enligt den uppställningsform som anges i bilaga 2. Hänvisningar i denna lag till poster gäller poster i denna uppställningsform, om inte annat framgår.

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

Årsredovisningslagens tillämpning

4 § Följande bestämmelser om resultaträkningen i 5 kap. årsredovisningslagen (2016:000) ska tillämpas:

- 3 § om posternas ordningsföljd,
- 5 § om komplettering med ytterligare poster,
- 6 § om uppdelning i delposter,
- 7 § om sammanslagning av poster,
- 8 § samt 9 § första och andra styckena om jämförelsetal och justering av jämförelsetal, och
- 11 § om oväsentliga avvikelser.

Oväsentliga avvikelser

5 § Företag som omfattas av denna lag får avvika från det som föreskrivs i 1–4 §§ och i bilaga 2 till lagen, om effekten av avvikelsen är oväsentlig.

6 kap. Värdering

Årsredovisningslagens tillämpning

1 § Med beaktande av det som föreskrivs i 2 § ska följande bestämmelser i 6 kap. årsredovisningslagen (2016:000) tillämpas:

- 1 § om hur anläggningstillgångar ska värderas,
- 2 § om hur anskaffningsvärdet för anläggningstillgångar ska bestämmas,
- 3 § om avskrivning av anläggningstillgångar,
- 4 § om nedskrivning av anläggningstillgångar,
- 5 § om uppskrivning av anläggningstillgångar,
- 6 och 7 §§ om ianspråktagande av fonden för utvecklingsutgifter och uppskrivningsfonden,
- 8 § första stycket om värdering av omsättningstillgångar,
- 9 § om hur anskaffningsvärde m.m. ska bestämmas,
- 10 § om varulagrets anskaffningsvärde,
- 11 § om värdering av pågående arbeten,
- 13 § om redovisning till bestämd mängd och fast värde,
- 15 § om redovisning enligt kapitalandelsmetoden,
- 16 § om värdering av andelar i dotterföretag då dotterföretag äger andelar i moderföretag,
- 17 § om avsättningar,
- 18 § om periodisering av vissa belopp vid upptagande av lån,
- 19 § om omräkning av förlagsinsatser,
- 20–23 och 25–28 §§ om värdering av finansiella instrument och säkrade poster, samt
- 29 § om oväsentliga avvikelser.

Särskilda bestämmelser om tillgångar och skulder

2 § Vid tillämpningen av bestämmelserna i 6 kap. årsredovisningslagen (2016:000) ska följande avvikelser göras:

1. I kreditinstitut och värdepappersbolag krävs för uppskrivning av anläggningstillgångar enligt 5 § första stycket Finansinspektionens medgivande.

2. Vid uppskrivning enligt 5 § i en sparbank får uppskrivningsbeloppet tas i anspråk för avsättning till reservfond, och uppskrivningsfonden, i stället för det som sägs i 6 §, tas i anspråk för avsättning till reservfond.

3. En bank får inte tillämpa 6 § första stycket 2 om användande av uppskrivningsfonden för täckande av förlust.

4. För ett kreditmarknadsbolag prövar allmän domstol ett ärende enligt 6 § andra stycket om att ta uppskrivningsfonden i anspråk. I fråga om domstolens tillstånd gäller 10 kap. 14 § lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse i tillämpliga delar.

5. Om det finns särskilda skäl, får Finansinspektionen medge att även andra kreditinstitut och värdepappersbolag än sådana företag som avses i 4 kap. 4 § denna lag får tillämpa bestämmelsen i 14 §.

6. Finansiella instrument ska tas upp till sitt verkliga värde, om det är förenligt med 20 § första stycket, 23 och 27 §§.

7. Kreditinstitut och värdepappersbolag som omfattas av denna lag får tillämpa 25 §.

Periodisering av överkurs och underkurs

3 § Om erlagt belopp för räntebärande värdepapper eller lånefordringar som inte tas upp till sitt verkliga värde enligt 6 kap. 20 § första stycket och 27 § årsredovisningslagen (2016:000) överstiger eller underskrider det belopp som ska erhållas på förfallodagen (överkurs respektive underkurs), ska mellanskillnaden periodiseras.

Vid beräkningen av anskaffningsvärdet för räntebärande värdepapper och lånefordringar ska sådan periodisering av över- eller underkurs som avses i första stycket beaktas.

Periodisering enligt första stycket behöver inte göras, om den är utan betydelse med hänsyn till kravet i 3 kap. 3 § första stycket årsredovisningslagen på rättvisande bild.

Omräkning av tillgångar och skulder

4 § Tillgångar och skulder i annan valuta än redovisningsvalutan som inte tas upp till sitt verkliga värde enligt 6 kap. 20 § första stycket och 27 § årsredovisningslagen (2016:000) ska omräknas enligt växelkursen på balansdagen, om de inte genom särskilda åtgärder skyddas mot eller utgör skydd mot valutakursförändringar.

Trots bestämmelserna i första stycket får materiella och immateriella anläggningstillgångar samt sådana finansiella anläggningstillgångar som utgörs av andelar omräknas efter anskaffningskursen vid förvärvet.

Oväsentliga avvikelser

5 § Företag som omfattas av denna lag får avvika från det som föreskrivs i 1–4 §§, om effekten av avvikelsen är oväsentlig.

7 kap. Notupplysningar och övriga upplysningar

1 § Med beaktande av det som föreskrivs i 2 §, ska följande bestämmelser om notupplysningar i 7 kap. årsredovisningslagen (2016:000) tillämpas:

- 5 § om notupplysningarnas placering,
- 6 § om utelämnande av oväsentliga upplysningar,
- 7 § om avvikelse från principen om kvittningsförbud,
- 9 § om jämförelsetal,
- 10 § om värderings- och omräkningsprinciper,
- 11 § om goodwill,
- 12 § om ställda säkerheter,
- 13 § om eventalförpliktelser,
- 15 § om lån till ledande befattningshavare,
- 16 § om anställda,
- 17 § om moderföretag,
- 18 § om omräkningskurs för annan valuta än redovisningsvalutan,
- 19 § om anläggningstillgångar,
- 20 § om uppskrivningsfonden,
- 21 § om finansiella instrument,

22 § om fonden för verkligt värde,
24 § om intäkter och kostnader av exceptionell storlek eller förekomst,
26 § om händelser av väsentlig betydelse efter räkenskapsårets slut,
27 § om ytterligare upplysningar om anläggningstillgångar,
28 § om omsättningstillgångar,
29 § om ytterligare upplysningar om finansiella instrument,
31 och 32 §§ om upplysningar om dotterföretag och vissa andra företag,
34 § om ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen,
35 § om ytterligare upplysningar om lån till ledande befattningshavare,
36 och 37 §§ om transaktioner med närstående,
38 § om konvertibla lån,
39 § om aktier,
40 § om förslag till vinst- eller förlustdispositioner,
41 § om skatter,
42 § om ytterligare upplysningar om anställda,
43 § om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,
44 och 45 §§ om löner, andra ersättningar och sociala kostnader,
46 § om pensioner och liknande förmåner,
47 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,
48 § om suppleanter och vice verkställande direktör,
49 § om avtal om avgångsvederlag,
50 § om ytterligare upplysningar om moderföretag,
51 § om ytterligare upplysningar om ställda säkerheter,
53 § om ersättningar till revisor, samt
54 § om europabolag och europakooperativ.
Upplysningarna ska lämnas i noter.

Särskilda bestämmelser om notupplysningar

2 § Vid tillämpningen av bestämmelserna i 7 kap. årsredovisningslagen (2016:000) ska göras de avvikelser som anges i 3–6 §§.

Upplysningar om eventualförpliktelser

3 § Vid tillämpningen av 7 kap. 13 § årsredovisningslagen (2016:000) ska upplysningar lämnas särskilt om

- a) accepterade och endosserade växlar,
- b) garantier,
- c) oåterkalleliga åtaganden som innebär risktagande, varvid åtaganden till följd av återköpstransaktioner ska anges särskilt, samt
- d) övriga eventualförpliktelser.

Upplysningar om lån till ledande befattningshavare

4 § Vid tillämpningen av 7 kap. 15 § andra stycket första meningen årsredovisningslagen (2016:000) om lån till ledande befattningshavare får upplysningar om huvudsakliga lånevillkor, räntesatser och under räkenskapsåret återbetalda belopp utelämnas.

Upplysningar om dotterföretag och vissa andra företag

5 § Fråga om medgivande enligt 7 kap. 32 § första stycket 2 årsredovisningslagen (2016:000) att utelämna upplysningar om dotterföretag och vissa andra företag prövas av Finansinspektionen.

Upplysningar om löner och andra ersättningar

6 § Upplysningar som ska lämnas enligt 7 kap. 45 § andra stycket 2 årsredovisningslagen (2016:000) om löner och ersättningar till anställda ska omfatta även löner och ersättningar till delegater i bank.

Särskilda bestämmelser om ytterligare upplysningar

7 § Årsredovisningen ska även innehålla de upplysningar som anges i 8–12 §§. 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 periodiseringar

8 § Om någon periodisering enligt 6 kap. 3 § tredje stycket inte sker, ska upplysning om förhållandet lämnas i en not.

Upplysningar om tillgångar

9 § Följande upplysningar ska lämnas om tillgångar:

1. För överlåtbara värdepapper som inte tas upp till sitt verkliga värde enligt 6 kap. 20 § första stycket och 27 § årsredovisningslagen (2016:000) ska det lämnas upplysning om skillnaden mellan anskaffningsvärde och verkligt värde. Den del som avser värdepapper som tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet enligt 8 § samma kapitel ska anges särskilt.

2. Om det bokförda värdet för räntebärande värdepapper som inte tas upp till sitt verkliga värde enligt 6 kap. 20 § första stycket och 27 § årsredovisningslagen överstiger eller underskrider det belopp som ska infrias på förfallodagen, ska mellanskillnaden anges. Summan av överstigande belopp ska anges för sig och summan av underskridande belopp ska anges för sig.

3. Större belopp i posten Övriga tillgångar (post 12) ska specificeras till sin storlek och art.

4. Varje tillgångspost ska delas upp i sådana tillgångar som enligt 6 kap. årsredovisningslagen tas upp

- a) med utgångspunkt i anskaffningsvärdet enligt 2 §,
- b) till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet enligt 8 §, och
- c) till sitt verkliga värde enligt 20 § första stycket, 23 och 27 §§.

Upplysningar om skulder

10 § Följande upplysningar ska lämnas om skulder:

1. För varje efterställd skuld som uppgår till mer än tio procent av samtliga efterställda skulder, ska det lämnas upplysningar 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 bestämmelser som gäller för övriga efterställda skulder.

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

Upplysningar om eget kapital

11 § Aktiebolag, medlemsbanker och ekonomiska föreningar som omfattas av denna lag ska lämna närmare upplysningar om

1. det belopp av eget kapital som inte kan anses utdelningsbart med hänsyn till tillämpliga bestämmelser om kapitalskydd för kreditinstitut och värdepappersbolag, och

2. de förhållanden som motiverar bedömningen.

Upplysningar om resultaträkningens poster

12 § Utöver det som följer i övrigt av detta kapitel ska följande upplysningar lämnas om poster i resultaträkningen:

1. Större belopp i posterna Övriga rörelseintäkter (post 8) och Övriga rörelsekostnader (post 11) ska specificeras till sin storlek och art.

2. Posten Kreditförluster, netto (post 12) ska delas upp i nedskrivningar respektive återföringar av nedskrivningar.

Upplysningar om koncernföretag och vissa andra företag

13 § Utöver det 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 statsskuld-förbindelser m.m. (post 2), Utlåning till kreditinstitut (post 3), Utlåning till allmänheten (post 4) och Obligationer och andra räntebärande värdepapper (post 5) ska det lämnas upplysningar 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 det lämnas upplysningar 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. För varje tillgångspost ska det lämnas upplysningar om efterställda tillgångar som avser koncernföretag, intresseföretag, gemensamt styrda företag eller övriga företag i vilka det förekommer strategiska andelsinnehav.

Upplysningar om kapitaltäckning m.m.

14 § Vid tillämpningen av denna lag ska artikel 434.2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 575/2013 av den 26 juni 2013 om tillsynskrav för kreditinstitut och värdepappersföretag och om ändring av förordning (EU) nr 648/2012 beaktas.

Oväsentliga avvikelser

15 § Företag som omfattas av denna lag får avvika från det som föreskrivs i 1–13 §§, om effekten av avvikelsen är oväsentlig.

8 kap. Förvaltningsberättelse

Årsredovisningslagens tillämpning

1 § Följande bestämmelser i 8 kap. årsredovisningslagen (2016:000) ska tillämpas:

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

3 § om egna aktier,

4 § om förslag till dispositioner av vinst eller förlust m.m. i ekonomiska föreningar,

5 § om vissa upplysningar om ekonomiska föreningar,

7 § om rättvisande översikt,

8 § om särskilda förhållanden och händelser av väsentlig betydelse,

9 § om företagets förväntade utveckling m.m.,

10 § om finansiella instrument,

11 § om icke-finansiella upplysningar, samt

13 § om aktier.

Bankaktiebolag, kreditmarknadsbolag och värdepappersbolag, vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige, ska även tillämpa bestämmelserna i 8 kap. 12 § årsredovisningslagen om riktlinjer för ersättning till ledande befattningshavare.

Bankaktiebolag, kreditmarknadsbolag och värdepappersbolag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, ska dessutom tillämpa bestämmelserna i 8 kap. 14–17 §§ årsredovisningslagen om bolagsstyrningsrapport.

Särskilda upplysningar i förvaltningsberättelsen

2 § I förvaltningsberättelsen ska det även lämnas följande upplysningar:

1. En medlemsbank ska ange summorna av insatsbelopp som ska återbetalas under nästa räkenskapsår enligt 4 kap. 1 och 3 §§ lagen (1995:1570) om medlemsbanker.

2. I ett förslag till dispositioner av vinst eller förlust enligt 8 kap. 2 § eller 4 § årsredovisningslagen (2016:000) ska styrelsen ange de överväganden som har gjorts med hänsyn till tillämpliga bestämmelser om kapitalskydd för kreditinstitut och värdepappersbolag.

9 kap. Kassaflödesanalys och kapitaltäckningsanalys

Årsredovisningslagens tillämpning

1 § Vid upprättande av en kassaflödesanalys ska 9 kap. 1 § årsredovisningslagen (2016:000) tillämpas.

Kapitaltäckningsanalys

2 § I en kapitaltäckningsanalys ska lämnas upplysningar om kapitalbasen och kapitalbaskraven i enlighet med det som följer av förordningen (EU) nr 575/2013.

Moderföretag som enligt förordningen (EU) nr 575/2013 ska uppfylla kraven i förordningen på grundval av en grupps konsoliderade situation ska lämna de upplysningar som anges i första stycket beträffande gruppen.

10 kap. Koncernredovisning

Skyldigheten att upprätta koncernredovisning

1 § Kreditinstitut och värdepappersbolag som är moderföretag ska för varje räkenskapsår upprätta en koncernredovisning enligt denna lag, om inte annat följer av 2 § eller 4 §. Detsamma gäller sådana finansiella holdingföretag som avses i 1 kap. 1 § tredje stycket.

2 § Ett moderföretag som är dotterföretag behöver inte upprätta någon koncernredovisning, om

1. förutsättningarna enligt 10 kap. 3 § årsredovisningslagen (2016:000) föreligger,

2. det undantagna företags åtaganden har garanterats av dess moderföretag, och

3. detta moderföretag är ett institut i vars verksamhet ingår att från allmänheten låna medel och att bevilja krediter för egen räkning.

Första stycket gäller inte i fall som anges i 10 kap. 3 § tredje stycket årsredovisningslagen.

Ett moderföretag som med stöd av första stycket inte upprättar någon koncernredovisning ska i sin årsredovisning lämna upplysning om förhållande som avses i första stycket 1 samt lämna uppgift om namn, organisationsnummer eller, i förekommande fall, personnummer samt säte för det överordnade moderföretag som upprättar den i 10 kap. 3 § första stycket årsredovisningslagen nämnda koncernredovisningen. Av 11 kap. 2 § denna lag och 11 kap. 20 § årsredovisningslagen eller, såvitt gäller banker och hypoteksinstitut, 11 kap. 10 § denna lag följer att ett sådant moderföretag ska låta offentliggöra det överordnade moderföretags koncernredovisning.

3 § Om 2 § första stycket tillämpas, ska det i en not till det undantagna företags årsredovisning, utöver sådana uppgifter som anges i 10 kap. 3 § fjärde stycket första meningen årsredovisningslagen (2016:000), sammantaget för det undantagna företaget och dess dotterföretag lämnas upplysningar om:

1. Summan av resultaträkningsposterna Ränteintäkter (post 1), Leasingintäkter (post 2), Provisionsintäkter (post 5), Nettoresultat av finansiella transaktioner (post 7) och Övriga rörelseintäkter (post 8),
2. Årets resultat,
3. Summan av eget kapital, och
4. Medelantalet anställda under räkenskapsåret.

4 § Ett moderföretag behöver inte upprätta någon koncernredovisning, om moderföretagets samtliga dotterföretag är av oväsentlig betydelse med hänsyn till kravet i 10 kap. 8 § årsredovisningslagen (2016:000) på rättvisande bild. En koncernredovisning ska dock upprättas, om två eller flera dotterföretag tillsammans är av mer än oväsentlig betydelse.

Ett moderföretag behöver heller inte upprätta någon koncernredovisning om moderföretagets samtliga dotterföretag av skäl som anges i 10 kap. 7 § tredje stycket årsredovisningslagen (2016:000) inte ska omfattas av en koncernredovisning.

Årsredovisningslagens tillämpning

5 § Med beaktande av vad som föreskrivs i 6 § ska följande bestämmelser i 10 kap. årsredovisningslagen (2016:000) tillämpas:

- 5 § om upplysningar mellan moderföretag och dotterföretag,
- 6 § om koncernredovisningens delar,
- 7 § om dotterföretag som ska omfattas av koncernredovisningen,
- 8 § om överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild,
- 9 § andra och tredje styckena om uppgifter om moderföretaget och valuta,
- 10 § om balansdag,
- 11 § första meningen om allmänna krav på koncernbalansräkningen,

12 § och 15 §§ om innehav utan bestämmande inflytande,
13 § och 16 §§ om eliminerings mellan koncernföretag,
14 § första meningen om allmänna krav på koncernresultat-
räkningen,

17–22 §§ om hur dotterföretag ska räknas in i koncernredovis-
ningen,

23–28 §§ om hur andelar i intresseföretag och vissa andra före-
tag ska räknas in i koncernredovisningen,

30 § om enhetliga principer för koncernredovisningen och års-
redovisningen,

32 § om förändringar i koncernens sammansättning,

33 och 34 §§ om upplysningar om dotterföretag och vissa andra
företag, samt

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

6 § Vid tillämpning av bestämmelserna i 10 kap. årsredovisnings-
lagen (2016:000) ska följande avvikelser göras:

1. Om moderföretaget utgör ett finansiellt holdingföretag som
omfattas av lagen (2014:968) om särskild tillsyn över kreditinstitut
och värdepappersbolag, ska det i koncernredovisningen ingå även
en kapitaltäckningsanalys enligt 8 kap. 2 §.

2. Tillämpas 7 § tredje stycket 3 om utelämnande av vissa dotter-
företag för andelar som innehas som ett led i en finansiell stödaktion
för en rekonstruktion eller räddning av ett dotterföretag som är ett
kreditinstitut eller värdepappersbolag, ska moderföretaget

– i en not upplysa om arten av och villkoren för den finansiella
stödaktionen, samt

– till sin koncernredovisning foga dotterföretagets årsredovis-
ning.

3. Fråga om medgivande enligt 34 § att utelämnas uppgifter om
dotterföretag och vissa andra företag prövas av Finansinspektionen.

Allmänna bestämmelser för koncernredovisningen

7 § För koncernredovisningen gäller i tillämpliga delar

1. de allmänna bestämmelserna om årsredovisningen i 3 kap. 2 §, med undantag för hänvisningarna till 3 kap. 2, 3 och 7 §§ årsredovisningslagen (2016:000),

2. bestämmelserna om avlämnande till revisorerna i 3 kap. 3 §,

3. bestämmelserna om balansräkning och resultaträkning i 4 och 5 kap., med undantag för 4 kap. 9 §, med det tillägget att vad som i sparbanker, medlemsbanker och kreditmarknadsföreningar har avsatts till kapitalandelsfonden ska tas upp som bundet kapital under Andra fonder (post 12) i koncernbalansräkningen,

4. bestämmelserna om värdering i 6 kap.,

5. bestämmelserna om notupplysningar i 7 kap., med undantag för 5 § och hänvisningarna till 7 kap. 17, 31, 32 och 50 §§ årsredovisningslagen,

6. bestämmelserna om förvaltningsberättelse i 8 kap. 1 § första stycket, med undantag för hänvisningen till 8 kap. 2, 4 och 5 §§ årsredovisningslagen, samt

7. bestämmelserna om kassaflödesanalys i 9 kap. 1 §.

Trots första stycket 5 får upplysningar enligt 7 kap. 45 § tredje stycket tredje meningen och 7 kap. 46 § andra stycket tredje meningen årsredovisningslagen utelämnas i fråga om dotterföretag. Vid tillämpningen av dessa bestämmelser ska dock de lämnade upplysningarna innefatta även löner och andra förmåner från koncernföretag.

Koncernredovisning i moderföretag som omfattas av IAS- förordningen

8 § 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. 2–4 §§ om när koncernredovisning inte behöver upprättas,

3. 5 § vad gäller hänvisningen till

a) 10 kap. 6 § första stycket 4 årsredovisningslagen (2016:000) om förvaltningsberättelse,

b) 10 kap. 9 § andra stycket om uppgifter om moderföretaget,

c) 10 kap. 30 § första stycket samma lag om enhetliga värderingsprinciper,

d) 10 kap. 35 § andra och tredje styckena samma lag om koncernens system för intern kontroll och riskhantering,

4. 7 § vad gäller hänvisningarna till

a) 3 kap. 2 § denna lag, i den del paragrafen hänvisar till bestämmelserna i 3 kap. 6 och 8–12 §§ årsredovisningslagen om språk och form, valuta, undertecknande, avvikande mening och datering,

b) 3 kap. 3 § denna lag om avlämnande till revisorerna,

c) 4 kap. 10 och 12 §§ denna lag om indelning av eget kapital,

d) 7 kap. 1 § denna lag, i den del paragrafen hänvisar till följande bestämmelser i 7 kap. årsredovisningslagen:

– 15 § om lån till ledande befattningshavare,

– 16 § om anställda,

– 35 § om ytterligare upplysningar om lån till ledande befattningshavare,

– 42 § om ytterligare upplysningar om anställda,

– 43 § om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,

– 45 § första stycket 1 samt andra och tredje styckena om löner, ersättningar och sociala kostnader,

– 46 § om pensioner och liknande förmåner,

– 47 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,

– 48 § om suppleanter och vice verkställande direktör,

– 49 § om avtal om avgångsvederlag, och

– 53 § om ersättningar till revisor.

e) 7 kap. 4 och 11 §§ denna lag med särskilda bestämmelser om upplysningar,

f) 8 kap. 1 § denna lag, i den del paragrafen hänvisar till 8 kap. 3, 6–9 och 12 §§ årsredovisningslagen om förvaltningsberättelsens innehåll, samt

f) 8 kap. 2 § denna lag om särskilda upplysningar i förvaltningsberättelsen.

Företaget behöver inte lämna upplysningar enligt 8 kap. 1 § om upplysningarna lämnas på annan plats i redovisningen. I sådant fall ska förvaltningsberättelsen innehålla en hänvisning till den plats där upplysningarna har lämnats.

9 § Företag som avses i 1 § men som inte omfattas av artikel 4 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder får upprätta koncernredovisning i enlighet med dessa internationella redovisningsstandarder. I så fall ska 8 § tillämpas.

11 kap. Offentliggörande

Registreringsmyndighet

1 § Bolagsverket är registreringsmyndighet för företag som omfattas av denna lag.

Tillämpliga bestämmelser för andra företag än banker och hypoteksinstitut

2 § För andra företag som avses i denna lag än banker och hypoteksinstitut ska 11 kap. årsredovisningslagen (2016:000) tillämpas, i stället för 3–10 §§, med följande avvikelser:

1. Vid tillämpningen av 11 kap. 2 § och 6 § första och tredje styckena årsredovisningslagen om offentliggörande ska kreditmarknadsföreningar omfattas av bestämmelserna för aktiebolag.

2. Vid tillämpningen av 11 kap. 8 § årsredovisningslagen om förseningsavgifter ska kreditmarknadsföretag och värdepappersbolag alltid anses som publika företag.

Tillämpliga bestämmelser för banker och hypoteksinstitut

Årsredovisningslagens tillämpning

3 § I fråga om banker och hypoteksinstitut ska följande bestämmelser i 11 kap. årsredovisningslagen (2016:000) tillämpas:

16 och 17 §§ om publicering av årsredovisningen,

18 § om offentliggörande av bolagsstyrningsrapport, samt

19 § 2 om utelämnande av uppgift i koncernredovisningen.

Upplysningar om anmärkningar

4 § En årsredovisning för en sparbank eller en medlemsbank som publiceras i ofullständigt skick enligt 11 kap. 17 § årsredovisningslagen (2016:000) ska även innehålla upplysning om anmärkningar enligt 4 a kap. 13–15 §§ sparbankslagen (1987:619) respektive 7 a kap. 13–15 §§ lagen (1995:1570) om medlemsbanker.

Hur årsredovisningar och revisionsberättelser ska offentliggöras

5 § En bank och ett hypoteksinstitut ska ge in bestyrkta kopior av årsredovisningen och revisionsberättelsen för det förflutna räkenskapsåret till registreringsmyndigheten inom en månad efter det att balansräkningen och resultaträkningen har blivit fastställda.

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

Bestämmelserna i 11 kap. 3 § årsredovisningslagen (2016:000) om fastställelseintyg ska tillämpas. Det som sägs i 11 kap. 4 § årsredovisningslagen om elektronisk ingivning och elektronisk signatur gäller även här.

Registrering i bankregistret

6 § Registreringsmyndigheten ska registrera årsredovisningar och revisionsberättelser för bankaktiebolag i bankregistret.

Bestämmelserna i 11 kap. 5 § andra och tredje styckena årsredovisningslagen (2016:000) om språk och översättning ska tillämpas.

Kungörande

7 § När årsredovisningen och revisionsberättelsen för en bank eller ett hypoteksinstitut har getts in till registreringsmyndigheten enligt 5 §, ska myndigheten kungöra detta i en tidning.

I fråga om bankaktiebolag ska kungörelsen avfattas på samma språk som registreringen i bankregistret.

Vite

8 § Registreringsmyndigheten kan vid vite förelägga var och en som enligt denna lag eller annan författning är skyldig att, ensam eller gemensamt med någon annan, till registreringsmyndigheten ge in en redovisningshandling, en revisionsberättelse eller en översättning av en sådan handling att fullgöra denna skyldighet.

Frågor om utdömande av vite prövas av registreringsmyndigheten.

Offentliggörande av koncernredovisningar och koncernrevisionsberättelser

9 § Bestämmelserna i detta kapitel ska tillämpas också ifråga om koncernredovisningar, som en bank eller ett hypoteksinstitut upprättar, och därtill anknyttande koncernrevisionsberättelser.

Offentliggörande av koncernredovisningen och koncernrevisionsberättelsen för ett överordnat moderföretag

10 § Ett moderföretag som är en bank eller ett hypoteksinstitut och som med stöd av 9 kap. 5 § första stycket inte självt har upprättat någon koncernredovisning ska ge in det överordnade moderföretagets koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse i enlighet med bestämmelserna i 5 §. Handlingarna ska registreras enligt 6 § och kungöras enligt 7 §. Om handlingarna inte är avfattade på svenska, får registreringsmyndigheten förelägga moderföretaget att ge in en översättning till svenska. Ett sådant föreläggande ska beslutas om någon begär det. Översättningen ska vara gjord av en översättare som har auktorisation eller motsvarande behörighet.

12 kap. Överklagande

1 § Finansinspektionens beslut i frågor om medgivande eller tillstånd enligt 6 kap. 2 § 1, 7 kap. 5 § och 10 kap. 6 § 3 samt registreringsmyndighetens beslut i frågor om

1. föreläggande enligt 11 kap. 8 § första stycket och 10 §, och

2. utdömande av vite enligt 11 kap. 8 § andra stycket, får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol.

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2016.

2. Genom denna lag upphör lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag att gälla. Lagen ska dock fortfarande tillämpas för räkenskapsår som har inletts före den 31 december 2016.

3. Om det i lag eller annan författning hänvisas till bestämmelser som har ersatts genom bestämmelser i denna lag, ska i stället de nya bestämmelserna tillämpas.

4. Föreskrifter och beslut som har meddelats med stöd av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag och som gäller när denna lag träder i kraft ska anses meddelade enligt denna lag.

Bilaga 1

Uppställningsform för balansräkning

TILLGÅNGAR

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

1.3 Förslag till lag (2016:000) om årsredovisning i försäkringsföretag

Härmed föreskrivs följande.

1 kap. Inledande bestämmelser

Lagens tillämpningsområde

1 § Denna lag innehåller bestämmelser om upprättande och offentliggörande av årsredovisningar och koncernredovisningar.

Lagen är tillämplig på försäkringsföretag.

Bestämmelserna om koncernredovisning i 10 kap. ska tillämpas även på finansiella holdingföretag som uteslutande eller huvudsakligen förvaltar andelar i dotterföretag som är försäkringsföretag eller utländska företag av motsvarande slag.

Från denna lag får medges undantag för sådana försäkringsföretag som får undantas från försäkringsrörelselagen (2010:2043) enligt 1 kap. 19 och 20 §§ samma lag. Frågor om sådana undantag prövas av Finansinspektionen.

För sådana företag som har medgetts undantag från denna lag gäller i stället sådana föreskrifter som har meddelats med stöd av 3 § andra stycket.

Hänvisningarna till årsredovisningslagen

2 § När det i denna lag hänvisas till en bestämmelse i årsredovisningslagen (2016:000) 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 en bestämmelse 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 av föreskrifter som har meddelats med stöd av denna lag.

Normgivningsbemyndiganden

3 § Regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, Finansinspektionen får meddela närmare föreskrifter om

1. försäkringsföretags löpande bokföring, årsbokslut, årsredovisning och koncernredovisning, och

2. en koncernredovisning som finansiella holdingföretag ska upprätta enligt denna lag.

Regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, Finansinspektionen får meddela föreskrifter om i vilken utsträckning denna lag och föreskrifter som har meddelats med stöd av första stycket ska tillämpas i sådana företag som helt eller delvis har undantagits från lagens tillämpning enligt 1 § fjärde stycket.

4 § Regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, Finansinspektionen får föreskriva att denna lags bestämmelser, eller föreskrifter som meddelas med stöd av denna lag, om koncerner ska gälla för en grupp av företag, som inte utgör en koncern enligt 2 kap. 3 §, men som har en gemensam eller i huvudsak gemensam ledning.

Räkenskapsår för försäkringsföretag

5 § För försäkringsföretag är kalenderår räkenskapsår, om inte annat följer av 3 kap. 3 § bokföringslagen (1999:1078).

2 kap. Definitioner

Försäkringsföretag

1 § I denna lag avses med *försäkringsföretag* försäkringsaktiebolag, ömsesidiga försäkringsbolag och försäkringsföreningar som omfattas av försäkringsrörelselagen (2010:2043).

Finansiella holdingföretag

2 § Med *finansiella holdingföretag* avses aktiebolag, handelsbolag och ekonomiska föreningar vars verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande består i att i vinstsyfte förvärva och förvalta andelar i dotterföretag.

Övriga definitioner

3 § Följande bestämmelser i 2 kap. årsredovisningslagen (2016:000) ska tillämpas:

3 § om vad som avses med andelar,

5 § om vad som avses med koncern, moderföretag dotterföretag och koncernföretag,

6 § om vad som avses med strategiskt andelsinnehav,

7 § om vad som avses med intresseföretag,

8 § om kompletterande regler vid tillämpningen av 5–7 §§ årsredovisningslagen,

9 § om vad som avses med gemensamt styrda företag, och

20–22 §§ om vad som avses med närstående.

3 kap. Allmänna bestämmelser om årsredovisningen

Årsredovisningens delar

1 § En årsredovisning ska bestå av

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

Om rörelsen i ett försäkringsföretag omfattar flera försäkringsgrenar, ska det även ingå en resultatanalys i årsredovisningen.

Årsredovisningens upprättande

2 § Följande bestämmelser om årsredovisningens innehåll i 3 kap. årsredovisningslagen (2016:000) ska tillämpas:

- 2 § om överskådlighet och god redovisningssed,
- 3 § om rättvisande bild,
- 4 § om andra grundläggande redovisningsprinciper,
- 5 § om oväsentliga avvikelser,
- 6 § om form och språk,
- 7 § om uppgifter om firma m.m.
- 8 § om valuta,
- 9 § första och femte styckena och 10 § om färdigställande,
- 11 § om avvikande mening, och
- 12 § om datering.

Avlämnande till revisorerna

3 § Årsredovisningen för det förflutna räkenskapsåret ska lämnas till revisorerna och lekmannarevisorerna senast en månad före ordinarie stämma.

4 kap. Balansräkning

Balansräkningens innehåll

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

Uppställningsform för balansräkningen

2 § Balansräkningen ska upprättas enligt den uppställningsform som anges i bilaga 1 till denna lag. Hänvisningar till bokstäver eller siffror i denna lag gäller poster i denna uppställningsform, om inte annat framgår.

Årsredovisningslagens tillämpning

3 § Med beaktande av det som föreskrivs i 4–9 §§ ska följande bestämmelser om balansräkningen i 4 kap. årsredovisningslagen (2016:000) tillämpas:

- 4 § om posternas ordningsföljd m.m.,
- 6 § om komplettering med ytterligare poster,
- 7 § om uppdelning i delposter,
- 8 § om sammanslagning av poster,
- 9 § och 10 § första och andra stycket om jämförelsetal och justering av jämförelsetal,
- 12 § om immateriella anläggningstillgångar,
- 13 § om avsättningar,
- 15 § om egna aktier,
- 16 § om överkursfonden,
- 17 § första stycket om fordran på insatser, samt
- 20 § om oväsentliga avvikelser.

Särskilda bestämmelser

Sammanslagning av poster

4 § Vid tillämpningen av 4 kap. 8 § årsredovisningslagen (2016:000) ska det som där sägs om sammanslagning av poster som föregås av arabiska siffror inte gälla för sådana poster i balansräkningen som ska tas upp under Placeringstillgångar för vilka livförsäkringstagaren bär placeringsrisk (D), Återförsäkrares andel av försäkringstekniska avsättningar (E) eller Försäkringstekniska avsättningar (DD och EE).

Hur vissa bestämmelser i årsredovisningslagen om balansräkning ska tillämpas på ett försäkringsföretags tillgångar

5 § Vid tillämpningen av 4 kap. 12 § årsredovisningslagen (2016:000) ska det som där sägs tillämpas på immateriella tillgångar (B).

Förpliktelser till följd av försäkringsavtal

6 § En förpliktelse som har uppkommit till följd av ett försäkringsavtal behöver inte tas upp som eventalförpliktelse.

Förutbetalda anskaffningskostnader

7 § Direkta och indirekta anskaffningskostnader som har ett klart samband med tecknande av försäkringsavtal ska tas upp som tillgång, om de är av väsentligt värde för den bedrivna rörelsen under kommande år.

Egna aktier

8 § I livförsäkringsaktiebolag som inte får dela ut vinst ska utgifter och inkomster för egna aktier enligt 4 kap. 15 § andra stycket årsredovisningslagen (2016:000) redovisas mot bundet eget kapital.

Särskilda bestämmelser om uppdelningen av eget kapital

9 § Utöver det som följer av 1–3 §§ ska 10–12 §§ tillämpas beträffande uppdelningen av eget kapital.

Livförsäkringsföretag som inte får dela ut vinst

10 § 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 ska tas upp som avdragspost.

Livförsäkringsföretag som får dela ut vinst

11 § 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 Överkursfond, övriga fria fonder, var för sig, Balanserad vinst eller förlust samt Vinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret ska tas upp som avdragsposter.

Skadeförsäkringsföretag

12 § 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 Överkursfond, Fond för verkligt värde, övriga fria fonder, var för sig, Balanserad vinst eller förlust samt Vinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret ska tas upp som avdragsposter.

Oväsentliga avvikelser

13 § Försäkringsföretag får avvika från det som föreskrivs i 1–12 §§ och i bilaga 1 till lagen, om effekten av avvikelserna är oväsentlig.

5 kap. Resultaträkning

Resultaträkningens innehåll

1 § Resultaträkningen ska i sammandrag redovisa företagets samtliga intäkter och kostnader under räkenskapsåret.

Uppställningsform för resultaträkningen

2 § Resultaträkningen ska upprättas enligt den uppställningsform som anges i bilaga 2.

Årsredovisningslagens tillämpning

3 § Följande bestämmelser om resultaträkningen i 5 kap. årsredovisningslagen (2016:000) ska tillämpas:

3 § om posternas ordningsföljd,

5 § om komplettering med ytterligare poster,

6 § om uppdelning i delposter,

8 § samt 9 § första och andra styckena om jämförelsetal och justering av jämförelsetal, och

11 § om oväsentliga avvikelser.

Oväsentliga avvikelser

4 § Försäkringsföretag får avvika från det som föreskrivs i 1–3 §§ och i bilaga 2 till lagen, om effekten av avvikelserna är oväsentlig.

6 kap. Värdering

Årsredovisningslagens tillämpning

1 § Med beaktande av det som föreskrivs i 2 § ska följande bestämmelser i 6 kap. årsredovisningslagen (2016:000) tillämpas:

1 § om hur anläggningstillgångar ska värderas,

2 § om hur anskaffningsvärdet för anläggningstillgångar ska bestämmas,

3 § om avskrivning av anläggningstillgångar,

4 § om nedskrivning av anläggningstillgångar,

5 § om uppskrivning av anläggningstillgångar,

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

8 § första stycket om värdering av omsättningstillgångar,

9 § om hur anskaffningsvärde m.m. ska bestämmas,

10 § om varulagrets anskaffningsvärde,

11 § om värdering av pågående arbeten,

13 § om redovisning till bestämd mängd och fast värde,

14 § om omräkning av fordringar och skulder i utländsk valuta,

15 § om redovisning enligt kapitalandelsmetoden,

16 § om värdering av dotterföretags andelar i moderföretag,

17 § om avsättningar,

- 18 § om periodisering av vissa belopp vid upptagande av lån,
- 20–23 och 25–28 §§ om värdering av finansiella instrument och säkrade poster, samt
- 29 § om oväsentliga avvikelser.

Särskilda bestämmelser om tillgångar och skulder

2 § Vid tillämpningen av bestämmelserna i 6 kap. årsredovisningslagen (2016:000) ska följande avvikelser göras:

1. 1 och 2 §§ ska tillämpas på samtliga tillgångar, om inte annat följer av detta kapitel.

2. 3 § 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.

3. a) 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.

b) 4 § 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 placeringstillgångar (C.III.1–7) samt depåer hos företag som avgivit återförsäkring (C.IV), utom när sådana tillgångar tas upp till sitt verkliga värde.

4. a) 5 och 7 §§ 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 det som medges av Finansinspektionen.

5. Uppskrivningsbelopp enligt 5 § får användas endast för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller för avsättning till en uppskrivningsfond (AA.III).

6. 6 § första stycket 2 och andra stycket om användning av uppskrivningsfonden eller fonden för utvecklingsutgifter för att täcka förlust får inte tillämpas.

7. 8 § 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.

8. 13 § ska tillämpas på materiella tillgångar och varulager (G.I).

9. 15 § 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.

10. Finansiella instrument ska tas upp till sitt verkliga värde, om det är förenligt med 20 § första stycket, 23 och 27 §§.

11. Försäkringsföretag som omfattas av denna lag får tillämpa 25 §.

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

Periodisering av överkurs och underkurs

3 § Om erlagt belopp för räntebärande värdepapper eller lånefordringar som inte tas upp till sitt verkliga värde enligt 6 kap. 20 § första stycket och 27 § årsredovisningslagen (2016:000) överstiger eller underskrider det belopp som ska erhållas på förfallodagen (överkurs respektive underkurs), ska mellanskillnaden periodiseras.

Vid beräkningen av anskaffningsvärdet för räntebärande värdepapper och lånefordringar ska sådan periodisering av över- eller underkurs som avses i första stycket beaktas.

Periodisering enligt första stycket behöver inte göras, om den är utan betydelse med hänsyn till kravet i 3 kap. 3 § första stycket årsredovisningslagen på rättvisande bild.

Värdering av vissa placeringstillgångar till verkligt värde

4 § Andra placeringstillgångar (C) än finansiella instrument får tas upp till sitt verkliga värde.

Värdering enligt första stycket får ske bara om alla tillgångar som ingår i en och samma post som föregås av en arabisk siffra eller som tas upp under Byggnader och mark (C.I) värderas på samma sätt.

5 § Vinster eller förluster som uppkommer när tillgångar tas upp till sitt verkliga värde enligt 4 § denna lag eller 6 kap. 20 § första stycket, 23, 26 eller 27 §§ årsredovisningslagen (2016:000) ska redovisas som särskilda poster i resultaträkningen, om inte värdeförändringen ska redovisas i en fond för verkligt värde enligt 6 kap. 28 § andra stycket samma lag.

Redovisning av försäkringstekniska avsättningar

6 § De försäkringstekniska avsättningarna (DD och EE) ska motsvara belopp som krävs för att bolaget ska kunna uppfylla alla åtaganden som skäligen kan förväntas uppkomma med anledning av ingångna försäkringsavtal.

Valutaomräkning av garantikapital, verksamhetskapital och förlagsinsatser

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 försäkrings-föreningar 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.

Oväsentliga avvikelser

8 § Försäkringsföretag får avvika från det som föreskrivs i 1–7 §§, om effekten av avvikelsen är oväsentlig.

7 kap. Notupplysningar och övriga upplysningar

Årsredovisningslagens tillämpning

1 § Med beaktande av det som föreskrivs i 2 §, ska följande bestämmelser om notupplysningar i 7 kap. årsredovisningslagen (2016:000) tillämpas:

- 5 § om notupplysningarnas placering,
- 6 § om utelämnande av oväsentliga upplysningar,
- 7 § om avvikelse från principen om kvittningsförbud,
- 9 § om jämförelsetal,
- 10 § om värderings- och omräkningsprinciper,
- 11 § om goodwill,
- 12 § om ställda säkerheter,
- 13 § om eventualförpliktelser,
- 14 § om säkerheter och ansvarsförbindelser som har ställts till förmån för koncernföretag m.m.,
- 15 § om lån till ledande befattningshavare,
- 16 § om anställda,
- 17 § om moderföretag,
- 18 § om omräkningskurs för annan valuta än redovisningsvalutan,
- 19 § om anläggningstillgångar,
- 20 § om uppskrivningsfonden,
- 21 § om finansiella instrument,
- 22 § om fonden för verkligt värde,
- 23 § om långfristiga balansposter,
- 24 § om intäkter och kostnader av exceptionell storlek eller förekomst,
- 26 § om händelser av väsentlig betydelse efter räkenskapsårets slut,
- 27 § om ytterligare upplysningar om anläggningstillgångar,
- 28 § om omsättningstillgångar,
- 29 § om ytterligare upplysningar om finansiella instrument,
- 30 § om inköp och försäljningar mellan koncernföretag,

- 31 och 32 §§ om upplysningar om dotterföretag och vissa andra företag,
 - 33 § om kortfristiga och långfristiga balansposter,
 - 34 § om ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen,
 - 35 § om ytterligare upplysningar om lån till ledande befattningshavare,
 - 36 och 37 §§ om transaktioner med närstående,
 - 38 § om konvertibla lån,
 - 39 § om aktier,
 - 40 § om förslag till vinst- eller förlustdispositioner,
 - 41 § om skatter,
 - 42 § om ytterligare upplysningar om anställda,
 - 43 § om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,
 - 44 och 45 §§ om löner, andra ersättningar och sociala kostnader,
 - 46 § om pensioner och liknande förmåner,
 - 47 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,
 - 48 § om suppleanter och vice verkställande direktör,
 - 49 § om avtal om avgångsvederlag,
 - 50 § om ytterligare upplysningar om moderföretag,
 - 51 § om ytterligare upplysningar om ställda säkerheter,
 - 53 § om ersättningar till revisor, samt
 - 54 § om europabolag och europakooperativ.
- Upplysningarna ska lämnas i noter.

Särskilda bestämmelser om notupplysningar

2 § Vid tillämpningen av bestämmelserna i 7 kap. årsredovisningslagen (2016:000) ska göras de avvikelser som anges i 3–10 §§.

Upplysningar om garantier, åtaganden och övriga eventualförpliktelser

3 § Vid tillämpningen av 7 kap. 12 § årsredovisningslagen (2016:000) ska upplysningar lämnas särskilt om

- a) garantier,
- b) oåterkalleliga åtaganden som innebär risktagande, varvid åtaganden till följd av återköpstransaktioner ska anges särskilt, och

c) övriga eventualförpliktelser.

Upplysningar om värderings- och omräkningsprinciper

4 § Utöver värderings- och omräkningsprinciper enligt 7 kap. 15 § andra och tredje styckena årsredovisningslagen (2016:000) ska det lämnas upplysning om vilket belopp som respektive värderingsprincip har resulterat i.

Upplysningar om anläggningstillgångar

5 § Det som sägs i 7 kap. 19 § andra stycket och 27 § tredje stycket årsredovisningslagen (2016:000) 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).

6 § Det som sägs i 7 kap. 19 § fjärde stycket och 27 § fjärde stycket årsredovisningslagen (2016:000) 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.

Upplysningar om transaktioner mellan koncernföretag

7 § Det som sägs i 7 kap. 30 § andra stycket årsredovisningslagen (2016:000) om inköp och försäljningar ska i stället gälla mottagen och avgiven återförsäkring.

Upplysningar om dotterföretag och vissa andra företag

8 § Fråga om medgivande enligt 7 kap. 32 § första stycket årsredovisningslagen (2016:000) att utelämna upplysningar om dotterföretag och vissa andra företag prövas av Finansinspektionen.

Upplysningar om anställda

9 § Utöver upplysningar enligt 7 kap. 16 och 42 §§ årsredovisningslagen (2016:000) ska upplysningar lämnas om medelantalet anställda uppdelat på kontorstjänstemän, fält-tjänstemän och övriga anställda i Sverige. Dessutom ska medel-antalet fritidsombud och specialombud i Sverige anges var för sig.

Upplysningar om löner, andra ersättningar och sociala kostnader

10 § Upplysningar enligt 7 kap. 45 § första stycket 2 årsredovisningslagen (2016:000) 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 bestämmelser om övriga upplysningar

11 § Årsredovisningen ska även innehålla de upplysningar som anges i 12–18 §§. 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 periodiseringar

12 § Om någon periodisering enligt 6 kap. 3 § tredje stycket inte sker, ska upplysning om förhållandet lämnas i en not.

Upplysningar om tillgångar

13 § Följande upplysningar ska lämnas om tillgångar:

1. Byggnader och mark som används för den egna verksamheten ska anges.

2. Övriga lån (C.III.5) ska specificeras på belopp för vilka försäkringsbrev utgör huvudsaklig säkerhet och, om resterande belopp är väsentligt, även i övrigt specificeras till storlek och art.

3. Större belopp i posterna Övriga finansiella placerings-tillgångar (C.III.7) och Övriga tillgångar (G.III), ska specificeras till storlek och art.

4. Tillgångar för villkorad återbäring (D.1) ska delas upp på tillgångar för vilka försäkringstagaren direkt respektive indirekt bär placeringsrisk.

5. Förutbetalda anskaffningskostnader (H.II) och Återförsäkrarens andel av förutbetalda anskaffningskostnader (II.I) ska anges uppdelade på skadeförsäkringsrörelse och livförsäkringsrörelse.

6. Om det bokförda värdet för räntebärande värdepapper överstiger eller underskrider det belopp som ska infrias på förfalldagen, ska mellanskillnaden anges. Summan av överstigande belopp ska anges för sig och summan av underskridande belopp ska anges för sig.

Upplysningar om alternativ värdering av placeringstillgångar

14 § Om placeringstillgångar (C) i balansräkningen värderas med utgångspunkt i anskaffningsvärdet, ska upplysningar om en värdering till verkligt värde lämnas i en not. Upplysningarna ska lämnas fördelade på de i balansräkningen enligt bilaga 1 upptagna tillgångs-posterna. När placeringstillgångar (C eller D) i balansräkningen värderas till verkligt värde enligt 6 kap. 4 § denna lag eller 6 kap. 20–27 §§ årsredovisningslagen (2016:000), ska det på samma sätt i en not lämnas upplysningar om en värdering med utgångspunkt i anskaffningsvärdet.

Upplysningar om eget kapital m.m.

15 § Följande upplysningar ska lämnas om eget kapital:

1. Skadeförsäkringsföretag och livförsäkringsföretag som får dela ut vinst ska lämna närmare upplysningar om

a. det belopp av 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

b. de förhållanden som motiverar bedömningen.

2. Livförsäkringsföretag ska lämna upplysning om belopp som inte får användas för vinstutdelning eller förlusttäckning enligt bolagsordning eller stadgar.

Upplysningar om avsättningar

16 § Följande upplysningar ska lämnas om avsättningar:

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.

Upplysningar om resultaträkningens poster

17 § Följande upplysningar ska lämnas om resultaträkningens poster:

1. I fråga om skadeförsäkring ska anges

- a) premieinkomsten, brutto,
- b) premieintäkter, brutto,
- c) försäkringsersättningar, brutto,
- d) driftskostnader, brutto, samt
- e) resultat av avgiven återförsäkring.

Posterna ska fördelas på direkt försäkring och mottagen återförsäkring, om mottagen återförsäkring utgör tio procent eller mer av premieinkomst, brutto.

2. Direkt skadeförsäkring ska fördelas enligt följande försäkringsklasser

- a) olycksfall och sjukdom,

- b) motorfordon, ansvar mot tredje man,
- c) motorfordon, övriga klasser,
- d) sjöfart, luftfart och transport,
- e) brand och annan skada på egendom,
- f) allmän ansvarighet,
- g) kredit och borgen,
- h) rättsskydd,
- i) assistans, samt
- j) övriga försäkringsklasser.

3. I fråga om livförsäkring ska premieinkomsten anges brutto. Om mottagen återförsäkring utgör tio procent eller mer av denna premieinkomst ska inkomsten fördelas mellan direkt försäkring och mottagen återförsäkring.

4. Premieinkomst för direkt livförsäkring ska fördelas enligt följande indelningsgrunder

- a) I premier för individuell försäkring,
 - II gruppförsäkringspremier,
- b) I periodiska premier,
 - II engångspremier,
- c) I premier för ej återbäringsberättigade avtal,
 - II premier för återbäringsberättigade avtal, samt
 - III premier för livförsäkringsavtal för vilka försäkrings-

tagaren bär risk.

5. Upplýsning ska lämnas om det sammanlagda beloppet av total premieinkomst, brutto, för direkt försäkring som avser försäkringsavtal som tecknats av företaget i

- a) Sverige,
- b) andra länder som ingår i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, samt
- c) övriga länder.

6. Det totala beloppet för provisioner för direkt försäkring under räkenskapsåret ska anges i en not.

7. Om kapitalavkastning överförs mellan teknisk och icke-teknisk redovisning i resultaträkningen, ska upplýsningar om grunderna för överföringen lämnas i en not.

Upplysningar om koncernföretag och vissa andra företag

18 § För var och en av posterna under Fordringar (F) och Skulder (HH) ska upplysningar 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

19 § Försäkringsföretag får avvika från det som föreskrivs i 1–18 §§, om effekten av avvikelserna är oväsentlig.

8 kap. Förvaltningsberättelse

Årsredovisningslagens tillämpning

1 § Följande bestämmelser i 8 kap. årsredovisningslagen (2016:000) ska tillämpas:

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

3 § om egna aktier,

4 § om förslag till dispositioner av vinst eller förlust m.m. i ekonomiska föreningar,

7 § om rättvisande översikt,

8 § om särskilda förhållanden och händelser av väsentlig betydelse,

9 § om företagets förväntade utveckling m.m.,

10 § om finansiella instrument,

11 § om icke-finansiella upplysningar, samt

13 § om aktier.

Det som sägs i 8 kap. 3 § 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 8 kap. 12 § årsredovisningslagen om förvaltningsberättelsens innehåll.

Försäkringsaktiebolag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, ska dessutom tillämpa 8 kap. 14–17 §§ årsredovisningslagen om bolagsstyrningsrapport.

Särskilda upplysningar i förvaltningsberättelsen

2 § I förvaltningsberättelsen ska det även lämnas upplysningar om

1. skade- respektive livförsäkringsrörelsens tekniska resultat för vart och ett av de fem senaste räkenskapsåren, och
2. företagets konsolidering med avseende på kapitalstyrka vid utgången av vart och ett av de fem senaste räkenskapsåren.

9 kap. Resultatanalys

1 § Försäkringsföretag ska i resultatanalysen, fördelat på försäkringsgrenar, lämna upplysningar om försäkringstekniska avsättningar (DD och EE), återförsäkrades andel av försäkringstekniska avsättningar (E), intäkter, kostnader och rörelseresultat.

10 kap. Koncernredovisning

Skyldigheten att upprätta koncernredovisning

1 § Försäkringsföretag som är moderföretag ska för varje räkenskapsår upprätta en koncernredovisning enligt denna lag, om inte annat följer av 2 § eller 3 §. Detsamma gäller sådana finansiella holdingföretag som avses i 1 kap. 1 § tredje stycket.

2 § Ett moderföretag som är dotterföretag behöver inte upprätta någon koncernredovisning, om förutsättningarna enligt 10 kap. 3 § årsredovisningslagen (2016:000) föreligger.

Vid tillämpningen av 10 kap. 3 § första stycket 2 a) årsredovisningslagen gäller dock att moderföretagets koncernredovisning ska 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.

Ett moderföretag som med stöd av första stycket inte upprättar någon koncernredovisning ska i sin årsredovisning lämna upplysning om förhållande som avses i första stycket samt lämna uppgift om namn, organisationsnummer eller, i förekommande fall, personnummer samt säte för det överordnade moderföretag som upprättar

den i 10 kap. 3 § första stycket årsredovisningslagen nämnda koncernredovisningen. Av 11 kap. 2 § denna lag och 11 kap. 20 § årsredovisningslagen följer att ett sådant moderföretag ska låta offentliggöra det överordnade moderföretagets koncernredovisning.

3 § Ett moderföretag behöver inte upprätta någon koncernredovisning, om moderföretagets samtliga dotterföretag är av oväsentlig betydelse med hänsyn till kravet i 10 kap. 8 § årsredovisningslagen (2016:000) på rättvisande bild. En 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 10 kap. 7 § tredje stycket årsredovisningslagen (2016:000) inte ska omfattas av en koncernredovisning.

Årsredovisningslagens tillämpning

4 § Med beaktande av det som föreskrivs i 5 § ska följande bestämmelser om koncernredovisning m.m. i 10 kap. årsredovisningslagen (2016:000) tillämpas:

5 § om upplysningar mellan moderföretag och dotterföretag,

6 § 1–4 om koncernredovisningens delar,

7 § om dotterföretag som ska omfattas av koncernredovisningen,

8 § om överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild,

9 § andra och tredje styckena om uppgifter om moderföretaget och valuta,

10 § om balansdag,

11 § första meningen om allmänna krav på koncernbalansräkningen,

12 och 15 §§ om innehav utan bestämmande inflytande,

13 och 16 §§ om elimineringar mellan koncernföretag,

14 § första meningen om allmänna krav på koncernresultaträkningen,

17–22 §§ om hur dotterföretag ska räknas in i koncernredovisningen,

23–28 §§ om hur andelar i intresseföretag och vissa andra företag ska räknas in i koncernredovisningen,

30 § om enhetliga principer för koncernredovisningen och årsredovisningen,

32 § om förändringar i koncernens sammansättning,

33 och 34 §§ om upplysningar om dotterföretag och vissa andra företag, och

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

5 § Vid tillämpning av bestämmelserna i 10 kap. årsredovisningslagen (2016:000) ska följande avvikelser göras:

1. I stället för den i 10 § föreskrivna tiden gäller en tid om sex månader.

2. Det som anges i 30 § första och tredje styckena om att andra värderingsprinciper får användas än i moderföretagets årsredovisning och att koncernföretagets tillgångar, avsättningar och skulder inte behöver räknas om gäller även tillgångar vars värdering påverkar eller bestämmer försäkringstagarnas rättigheter och avsättningar som värderas med bestämmelser specifika för försäkringsrörelse. I sådant fall ska upplysning om detta lämnas i en not.

3. Fråga om medgivande enligt 34 § att utelämnas upplysningar om dotterföretag och vissa andra företag prövas av Finansinspektionen.

Allmänna bestämmelser för koncernredovisningen

6 § För koncernredovisningen gäller i tillämpliga delar

1. de allmänna bestämmelserna om årsredovisningen i 3 kap. 2 §, med undantag för hänvisningarna till 3 kap. 2, 3 och 7 §§ årsredovisningslagen (2016:000),

2. bestämmelserna om balansräkning och resultaträkning i 4 och 5 kap.,

a) med undantag i försäkringsaktiebolag som får dela ut vinst för 4 kap. 11 och 12 §§, och

b) med det tillägget att det som i andra försäkringsföretag än försäkringsaktiebolag som får dela ut vinst har avsatts till kapital-

andelsfonden ska tas upp i koncernbalansräkningen som bundet eget kapital under Andra fonder (AA.V),

3. bestämmelserna om värdering i 6 kap.,

4. bestämmelserna om notupplysningar i 7 kap., med undantag för 8 § och hänvisningarna till 7 kap. 17, 31, 32 och 50 §§ årsredovisningslagen, samt

5. bestämmelserna om förvaltningsberättelse i 8 kap. 1 § första stycket och 2 §, med undantag för hänvisningen till 8 kap. 2 och 4 §§ årsredovisningslagen.

Trots första stycket 4 får upplysningar enligt 7 kap. 45 § tredje stycket tredje meningen och 7 kap. 46 § andra stycket tredje meningen årsredovisningslagen utelämnas i fråga om dotterföretag. Vid tillämpningen av dessa bestämmelser ska dock de lämnade upplysningarna innefatta även löner och andra förmåner från koncernföretag.

Koncernredovisning i moderföretag som omfattas av IAS-förordningen

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. 1–3 §§ om skyldighet att upprätta koncernredovisning,

2. 4 § vad gäller hänvisningarna till

a) 10 kap. 6 § första stycket 4 årsredovisningslagen (2016:000) om förvaltningsberättelse,

b) 10 kap. 9 § andra stycket om uppgifter om moderföretaget,

c) 10 kap. 30 § första stycket samma lag om enhetliga värderingsprinciper,

d) 10 kap. 35 § andra och tredje styckena samma lag om koncernens system för intern kontroll och riskhantering,

3. 5 § 2 vad gäller hänvisningen till 10 kap. 30 § första stycket årsredovisningslagen, med särskilda värderingsbestämmelser,

4. 6 § vad gäller hänvisningarna till

a) 3 kap. 2 § denna lag, i den del paragrafen hänvisar till bestämmelserna i 3 kap. 6 och 8–12 §§ årsredovisningslagen om språk och form, valuta, undertecknande, avvikande mening och datering,

b) 3 kap. 3 § denna lag om avlämnande till revisorerna,

c) 4 kap. 10–12 §§ denna lag, med undantag i försäkringsaktiebolag som får dela ut vinst för 4 kap. 11 och 12 §§,

d) 7 kap. 1 § denna lag, i den del paragrafen hänvisar till följande bestämmelser i 7 kap. årsredovisningslagen:

- 14 § om upplysningar om lån till ledande befattningshavare,
- 16 § om upplysningar om anställda,
- 35 §§ om ytterligare upplysningar om lån till ledande befattningshavare,
- 42 § om ytterligare upplysningar om anställda,
- 43 § om upplysningar om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,
- 45 § första stycket 1 samt andra och tredje styckena om upplysningar om löner, ersättningar och sociala kostnader,
- 46 § om upplysningar om pensioner och liknande förmåner,
- 47 § om upplysningar om tidigare styrelse och verkställande direktör,
- 48 § om upplysningar om suppleanter och vice verkställande direktör,
- 49 § om upplysningar om avtal om avgångsvederlag, och
- 53 § om upplysningar om ersättningar till revisor.

e) 7 kap. 13 § 4 denna lag om villkorad återbäring,

f) 7 kap. 15 § 1 samt 16 § 1, 3 och 4 denna lag om eget kapital och avsättningar,

g) 8 kap. 1 § denna lag, i den del paragrafen hänvisar till 8 kap. 3, 7–9 och 10 §§ årsredovisningslagen om förvaltningsberättelsens innehåll, samt

h) 8 kap. 2 § denna lag om särskilda upplysningar i förvaltningsberättelsen.

Företaget behöver inte lämna upplysningar enligt 8 kap. 1 § om upplysningarna lämnas på annan plats i redovisningen. I sådant fall ska förvaltningsberättelsen innehålla en hänvisning till den plats där upplysningarna har lämnats.

8 § Företag som avses i 1 § men som inte omfattas av artikel 4 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder får upprätta koncernredovisning i enlighet med dessa internationella redovisningsstandarder. I sådant fall tillämpas 7 §.

11 kap. Offentliggörande

Registreringsmyndighet

1 § Bolagsverket är registreringsmyndighet för försäkringsföretag.

Årsredovisningslagens tillämpning

2 § Följande bestämmelser i 11 kap. årsredovisningslagen (2016:000) ska tillämpas

16 och 17 §§ om publicering av årsredovisningen,

18 § om offentliggörande av bolagsstyrningsrapport,

19 § 2 om utelämnande av upplysning i koncernredovisningen, samt

20 § om offentliggörande av koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse i överordnat moderföretag.

Vid tillämpningen av 20 § ska 11 kap. 3 och 5 §§ denna lag tillämpas istället för 11 kap. 2–6 §§ årsredovisningslagen.

Hur årsredovisningar och revisionsberättelser ska offentliggöras

3 § Försäkringsföretag ska ge in bestyrkta kopior av årsredovisningen och revisionsberättelsen för det förflutna räkenskapsåret till registreringsmyndigheten inom en månad efter det att resultaträkningen och balansräkningen blivit fastställda.

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

Bestämmelserna i 11 kap. 3 § årsredovisningslagen (2016:000) om fastställelseintyg ska tillämpas. Det som sägs i 11 kap. 4 § årsredovisningslagen om elektronisk ingivning och elektronisk signatur gäller även här.

Registrering i försäkringsregistret

4 § Registreringsmyndigheten ska registrera årsredovisningar och revisionsberättelser för försäkringsaktiebolag i försäkringsregistret.

Bestämmelserna i 11 kap. 5 § andra och tredje styckena årsredovisningslagen (2016:000) om språk och översättning ska tillämpas.

Kungörande

5 § När årsredovisningen och revisionsberättelsen har getts in till registreringsmyndigheten enligt 3 §, ska myndigheten kungöra detta i en tidning.

I fråga om försäkringsaktiebolag ska kungörelsen avfattas på samma språk som registreringen i försäkringsregistret.

Vite

6 § Registreringsmyndigheten kan vid vite förelägga var och en som enligt denna lag eller annan författning är skyldig att, ensam eller gemensamt med någon annan, till registreringsmyndigheten ge in en redovisningshandling, en revisionsberättelse eller en översättning av en sådan handling att fullgöra denna skyldighet.

Frågor om utdömande av vite prövas av registreringsmyndigheten.

Offentliggörande av koncernredovisningar och koncernrevisionsberättelser

7 § Detta kapitel tillämpas också på koncernredovisningar och koncernrevisionsberättelser.

12 kap. Överklagande

1 § Beslut som Finansinspektionen eller registreringsmyndigheten meddelar enligt denna lag får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol. Detta gäller dock inte beslut i ärenden som avses i 20 § första stycket 5 förvaltningslagen (1986:223).

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2016.

2. Genom denna lag upphör lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag att gälla. Lagen ska dock fortfarande tillämpas för räkenskapsår som har inletts före den 31 december 2016.

3. Om det i lag eller annan författning hänvisas till bestämmelser som har ersatts genom bestämmelser i denna lag, ska i stället de nya bestämmelserna tillämpas.

4. Föreskrifter och beslut som har meddelats med stöd av lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag och som gäller när denna lag träder i kraft ska anses meddelade enligt denna lag.

Bilaga 1

Uppställningsform för balansräkning

TILLGÅNGAR

A. Tecknat ej inbetalt kapital

B. Immateriella tillgångar

I Goodwill

II Andra immateriella tillgångar

C. Placeringsstillgångar

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 försäkringsstagaren 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 Återförsäkrares andel av Förutbetalda anskaffningskostnader
- II Övriga upplupna kostnader och förutbetalda intäkter

Bilaga 2

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)
 - b. Premier för avgiven återförsäkring (-)
- 2. Kapitalavkastning, intäkter
- 3. Orealiserade vinster på placeringstillgångar
 - 3a. Värdeökning på placeringstillgångar för vilka livförsäkrings-
tagaren 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

1.4 Förslag till lag (2016:000) om delårsrapporter

Härmed föreskrivs följande.

Lagens tillämpningsområde

1 § Denna lag innehåller bestämmelser om upprättande och offentliggörande av delårsrapporter.

Lagen är tillämplig på

1. företag som avses i 1 kap. 1 § andra stycket lagen (2016:000) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag,

2. företag som enligt 1 kap. 1 § tredje stycket lagen (2016:000) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller 1 kap. 1 § tredje stycket lagen (2016:000) om årsredovisning i försäkringsföretag är skyldigt att upprätta koncernredovisning,

I 16 kap. lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden finns bestämmelser om att vissa ytterligare företag ska lämna delårsrapporter av särskilt slag (halvårsrapporter och kvartalsrapporter).

Normgivningsbemyndigande

2 § Regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, Finansinspektionen får meddela närmare föreskrifter om

1. delårsrapporter i kreditinstitut och värdepappersbolag, och

2. delårsrapporter i företag som enligt 1 kap. 1 § tredje stycket lagen (2016:000) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag är skyldigt att upprätta koncernredovisning, såvitt avser uppgifter om koncernen.

Delårsrapport i företag som omfattas av IAS-förordningen

3 § 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 denna lag:

1. 6 § om form och språk,

2. 7–10 §§ om delårsrapportens innehåll för uppgifter om moderföretaget,
3. 13 § om beskrivning av väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer,
4. 14 § om upplysningar om inlåning och utlåning,
5. 15 § om granskning av revisor, och
6. 16–18 §§ om tillhandahållande av delårsrapport m.m.

Upprättande av delårsrapport

4 § Ett företag som avses i 1 § andra stycket ska minst en gång under ett räkenskapsår som omfattar mer än tio månader lämna en särskild redovisning (delårsrapport).

Rapportperiod

5 § Delårsrapporten ska upprättas för en period som inleds vid räkenskapsårets början.

Minst en delårsrapport ska, om inte något annat följer av 16 kap. 5 § lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden, omfatta en period av minst hälften och högst två tredjedelar av räkenskapsåret.

Form och språk

6 § Delårsrapporten ska upprättas i vanlig läsbar form eller i elektronisk form. Den ska avfattas på svenska.

Delårsrapportens innehåll

Delårsrapportens delar

- 7 § Delårsrapporten ska bestå av
1. en balansräkning,
 2. en resultaträkning,
 3. noter, och
 4. delårsinformation.

Balans- och resultaträkningar

8 § Balans- och resultaträkningarna får återges i sammandrag. De ska dock minst innehålla de rubriker och delsummeringar som redovisades i den senaste årsredovisningen, upprättad enligt tillämplig lag om årsredovisning. Redovisning och värdering ska ske enligt samma principer som tillämpades när årsredovisningen upprättades.

Noterna

9 § Noterna ska innehålla information om väsentliga beloppsförändringar som har inträffat under rapportperioden.

Delårsinformation

10 § Delårsinformationen ska innehålla information om händelser som är av väsentlig betydelse för att förstå utvecklingen av företagets ställning och resultat och en beskrivning av väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer som företaget står inför. Delårsinformationen ska dessutom innehålla uppgifter om transaktioner med närstående som väsentligen påverkat företagets ställning och resultat.

Uppgifter om koncernen

11 § Ett moderföretag ska i delårsrapporten, utöver uppgifter om moderföretaget, lämna uppgifter för koncernen motsvarande det som sägs i 7–10 §§.

Ett företag som avses i 1 § andra stycket 1 behöver inte lämna uppgifter enligt första stycket, om

1. företaget i enlighet med 10 kap. 3 § årsredovisningslagen (2016:000) inte har upprättat någon koncernredovisning för närmast föregående räkenskapsår,

2. det moderföretag vars koncernredovisning har getts in till Bolagsverket enligt 11 kap. 20 § årsredovisningslagen eller 11 kap. 10 § lagen (2016:000) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag har upprättat en delårsrapport som omfattar samma rapportperiod som företagets delårsrapport,

3. moderföretagets delårsrapport innehåller likvärdiga uppgifter som omfattar även koncernen,

4. företaget i sin egen delårsrapport lämnar uppgift om moderföretagets namn, organisationsnummer eller, i förekommande fall, personnummer samt säte, och

5. förutsättningarna i 10 kap. 2 § första stycket 1 och 2 lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag är uppfyllda.

Om uppgifter om koncernen utelämnas enligt andra stycket, ska den delårsrapport som avses i andra stycket 2 offentliggöras enligt 16 och 17 §§. Är den delårsrapporten inte upprättad på svenska, får Bolagsverket, om rapporten ska sändas in till verket, förelägga företaget att sända in också en bestyrkt översättning till svenska. Ett sådant föreläggande ska utfärdas om någon begär det.

Jämförelsetal m.m.

12 § Om det inte finns särskilda hinder mot det, ska i anslutning till uppgifter enligt 7–10 §§ och 11 § första stycket lämnas motsvarande uppgifter för samma rapportperiod under det närmast föregående räkenskapsåret.

Begrepp och termer ska så långt det är möjligt stämma överens med dem som har använts i den senast framlagda årsredovisningen eller, i förekommande fall, koncernredovisningen.

Upplysningar om väsentliga risker m.m.

13 § Ett företag som avses i 3 § ska i delårsrapporten lämna en beskrivning av väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer som företaget eller dess dotterföretag står inför.

Upplysningar om inlåning och utlåning

14 § Ett företag som avses i 1 § andra stycket 1 ska i delårsrapporten lämna uppgifter om utvecklingen av inlåningen och utlåningen sedan föregående räkenskapsårs utgång.

Upplysningar om revisorsgranskning

15 § Om en delårsrapport har granskats av en revisor, ska revisorns rapport bifogas delårsrapporten.

Om delårsrapporten inte är granskad av en revisor, ska det anges i rapporten.

Tillhandahållande av delårsrapporten

16 § Delårsrapporten ska hållas tillgänglig hos företaget för var och en som vill ta del av den. En kopia ska genast sändas till aktieägare, bolagsman eller medlem som begär det och uppger sin adress.

I sparbanker ska delårsrapporten dessutom genast sändas till de huvudmän som begär det.

17 § En delårsrapport som avses i 5 § andra stycket ska senast två månader efter rapportperiodens utgång lämnas till Bolagsverket i enlighet med bestämmelserna i 11 kap. 2 och 4 §§ årsredovisningslagen (2016:000). Detsamma gäller en delårsrapport som ett företag är skyldigt att upprätta enligt lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden.

Om delårsrapporten inte lämnas till Bolagsverket i rätt tid, gäller 11 kap. 15 § årsredovisningslagen.

En delårsrapport ska registreras i aktiebolagsregistret enligt bestämmelserna i 11 kap. 5 § årsredovisningslagen. En delårsrapport för ett bankaktiebolag ska dock registreras i bankregistret och en delårsrapport för ett försäkringsaktiebolag i försäkringsregistret.

18 § Ytterligare bestämmelser om offentliggörande av delårsrapporter finns i 17 kap. lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden för sådana företag som är skyldiga att upprätta delårsrapport enligt den lagen.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången på delårsrapporter avseende det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2016.

1.5 Förslag till lag om ändring i sparbankslagen (1987:619)

Härigenom föreskrivs i fråga om sparbankslagen (1987:619) dels att i 3 kap. 15 §¹, 4 kap. 17 §², 4 a kap. 13 §³ och 14 §⁴ samt 6 kap. 6 §⁵ beteckningen ”lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag” ska bytas ut mot ”lagen (2016:000) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag”,

dels att 6 kap. 11 § och 9 kap. 1 § ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 kap.

11 §⁶

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 7 kap. 16, 42–49 och 53 §§ och 8 kap. 2 § årsredovisningslagen (2016:000) samt 3 kap. 1 § andra stycket, 7 kap. 6 § och 9 kap. 2 § lagen (2016:000) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag behöver inte heller tillämpas.

¹ Senaste lydelse 2004:304.

² Senaste lydelse 2004:304.

³ Senaste lydelse 2004:975.

⁴ Senaste lydelse 2004:975.

⁵ Senaste lydelse 2014:564.

⁶ Senaste lydelse 1999:1093.

Ingen tillgång får i balansräkningen 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 avsättningen eller skulden, *skall* vid tillgångs-, avsättnings- eller skuldposten det beräknade beloppet anges inom linjen.

Ingen tillgång får i balansräkningen 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 avsättningen eller skulden, *ska* vid tillgångs-, avsättnings- eller skuldposten det beräknade beloppet anges inom linjen.

9 kap.

1 §⁷

En stiftare, huvudman, styrelseledamot eller delegat, som när han eller hon fullgör sitt uppdrag uppsåtligen eller av oaktsamhet skadar en sparbank, ska ersätta skadan. Detsamma gäller när skadan tillfogas någon annan genom överträdelse av denna lag, Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 575/2013 av den 26 juni 2013 om tillsynskrav för kreditinstitut och värdepappersföretag och om ändring av förordning (EU) nr 648/2012, lagen (2014:968) om särskild tillsyn över kreditinstitut och värdepappersbolag, lagen (2014:966)

En stiftare, huvudman, styrelseledamot eller delegat, som när han eller hon fullgör sitt uppdrag uppsåtligen eller av oaktsamhet skadar en sparbank, ska ersätta skadan. Detsamma gäller när skadan tillfogas någon annan genom överträdelse av denna lag, Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 575/2013 av den 26 juni 2013 om tillsynskrav för kreditinstitut och värdepappersföretag och om ändring av förordning (EU) nr 648/2012, lagen (2014:968) om särskild tillsyn över kreditinstitut och värdepappersbolag, lagen (2014:966)

⁷ Senaste lydelse 2014:972.

om kapitalbuffertar, tillämplig lag om årsredovisning, lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse eller bankens reglemente.

om kapitalbuffertar, tillämplig lag om årsredovisning, *lagen (2016:000) om delårsrapporter*, lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse eller bankens reglemente.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången på den delårsrapport som upprättas närmast efter den 31 december 2016.

1.6 Förslag till lag om ändring i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar

Häri genom föreskrivs att 8 kap. 5 §, 11 kap. 12 § och 13 kap. 1 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 kap. 5 §⁸

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,*

Minst en revisor ska vara auktoriserad revisor, om föreningen *är*

1. *ett medelstort eller stort företag eller ett företag av allmänt intresse enligt 2 kap. 10–12 §§ årsredovisningslagen (2016:000), eller*

2. *moderföretag i en medelstor eller stor koncern enligt 2 kap. 15, 16 och 19 §§ årsredovisningslagen.*

⁸ Senaste lydelse 2013:219.

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.

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 koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Det samma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst.

I andra föreningar än som avses i första eller tredje stycket ska en auktoriserad eller en god-

I andra föreningar än som avses i första stycket ska en auktoriserad eller en godkänd

känd revisor utses, om minst en tiondel av samtliga röstberättigade begär det vid en föreningsstämma där revisorsval ska ske.

revisor utses, om minst en tiondel av samtliga röstberättigade begär det vid en föreningsstämma där revisorsval ska ske.

11 kap.

12 §⁹

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, 3 kap. 1 § andra stycket, 7 kap. 16, 42–49 och 53 §§, 9 kap. 1 § årsredovisningslagen (2016:000) eller 3 kap. 1 § andra stycket, 7 kap. 6 § och 9 kap. 2 § lagen (2016:000) 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

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

⁹ Senaste lydelse 1999:1094.

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.

beräknas åtgå ett belopp som väsentligt avviker från den redovisade skulden eller avsättningen, *ska* vid tillgångs- eller skuld- eller avsättningsposten det beräknade beloppet anges inom linjen.

13 kap.

1 §¹⁰

Om en styrelseledamot eller verkställande direktören uppsåtligen eller av oaktsamhet skadar föreningen då han fullgör sitt uppdrag, skall han ersätta skadan. Detsamma gäller när skadan tillfogas en föreningsmedlem eller någon annan genom överträdelse av denna lag eller tillämplig årsredovisningslag *eller* genom överträdelse av stadgarna.

En styrelseledamot eller verkställande direktör som när han eller hon fullgör sitt uppdrag uppsåtligen eller av oaktsamhet skadar föreningen då han fullgör sitt uppdrag ska ersätta skadan. Detsamma gäller när skadan tillfogas en föreningsmedlem eller någon annan genom överträdelse av denna lag, tillämplig årsredovisningslag, *lagen om delårsrapporter (2016:000)* eller genom överträdelse av stadgarna.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2016.

1.7 Förslag till lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078)

Härigenom föreskrivs i fråga om bokföringslagen (1999:1078) *dels* att i 1 kap. 2 §¹¹ och 4 kap. 6 §¹² beteckningen "årsredovisningslagen (1995:1554)" ska bytas ut mot "årsredovisningslagen (2016:000)",

¹⁰ Senaste lydelse 1999:1094.

¹¹ Senaste lydelse 2010:1514.

dels att 1 kap. 4 §, 2 kap. 2 §, 3 kap. 8 §, 5 kap. 2 §, 6 kap. 1, 2, 4 och 6 §§ samt 8 kap. 1§ ska ha följande lydelse .

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

4 §¹³

Räkenskapsinformation som företaget självt upprättar enligt denna lag *skall* avfattas på svenska, danska, norska eller engelska.

Om det finns särskilda skäl, får Skatteverket tillåta att ett företag, trots bestämmelserna i första stycket, upprättar räkenskapsinformationen på annat språk. Ett företag som har fått ett sådant tillstånd *skall* dock, om en myndighet begär det, på egen bekostnad översätta räkenskapsinformationen till något av de språk som anges i första stycket.

Tillstånd enligt andra stycket ges av Finansinspektionen när det gäller företag som står under inspektionens tillsyn.

Av 2 kap. 5 §, 7 kap. 7 § och 9 kap. 1 § årsredovisningslagen (1995:1554) följer att en årsredovisning, en koncernredovisning och en delårsrapport alltid *skall* avfattas på svenska.

Räkenskapsinformation som företaget självt upprättar enligt denna lag *ska* avfattas på svenska, danska, norska eller engelska.

Om det finns särskilda skäl, får Skatteverket tillåta att ett företag, trots bestämmelserna i första stycket, upprättar räkenskapsinformationen på annat språk. Ett företag som har fått ett sådant tillstånd *ska* dock, om en myndighet begär det, på egen bekostnad översätta räkenskapsinformationen till något av de språk som anges i första stycket.

Av 3 kap. 6 § och 10 kap. 9 § årsredovisningslagen (2016:000) samt 6 § lagen (2016:000) om delårsrapporter följer att en årsredovisning, en koncernredovisning och en delårsrapport alltid *ska* avfattas på svenska.

¹² Senaste lydelse 2010:2064.

¹³ Senaste lydelse 2006:874.

2 kap.

2 §¹⁴

Följande juridiska personer är bokföringsskyldiga i den utsträckning som anges i andra-*fjärde* styckena:

1. ideella föreningar,
2. registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av sådana samfund enligt lagen (1998:1593) om trossamfund,
3. samfällighetsföreningar enligt 17 § lagen (1973:1150) om förvaltning av samfälligheter,
4. viltvårdsområdesföreningar enligt 1 § lagen (2000:592) om viltvårdsområden,
5. fiskevårdsområdesföreningar enligt 1 § lagen (1981:533) om fiskevårdsområden.

Juridiska personer som anges i första stycket är bokföringsskyldiga, om värdet av tillgångarna, beräknat enligt 4 §, överstiger en och en halv miljon kronor. Bokföringsskyldigheten inträder

1. från och med tidpunkten för den juridiska personens bildande, om tillgångarna då överstiger det angivna gränsbeloppet, eller
2. från och med det kalenderår vid vars ingång värdet av tillgångarna överstiger gränsbeloppet.

Bokföringsskyldigheten enligt andra stycket upphör, om tillgångarnas värde vid utgången av de tre senaste räkenskapsåren har varit lägre än det angivna gränsbeloppet.

Om den juridiska personen bedriver näringsverksamhet eller är moderföretag i en koncern, är den bokföringsskyldig även om förutsättningarna enligt andra stycket inte är uppfyllda.

Följande juridiska personer är bokföringsskyldiga i den utsträckning som anges i andra-*femte* styckena:

1. ideella föreningar,
2. registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av sådana samfund enligt lagen (1998:1593) om trossamfund,
3. samfällighetsföreningar enligt 17 § lagen (1973:1150) om förvaltning av samfälligheter,
4. viltvårdsområdesföreningar enligt 1 § lagen (2000:592) om viltvårdsområden,
5. fiskevårdsområdesföreningar enligt 1 § lagen (1981:533) om fiskevårdsområden.

Även om förutsättningarna enligt andra stycket inte är uppfyllda, är den juridiska personen bokföringsskyldig, om

1. den bedriver näringsverksamhet och den årliga netto-

¹⁴ Senaste lydelse 2006:874.

omsättningen i näringsverksamheten normalt uppgår till mer än fyra prisbasbelopp, eller

2. den är moderföretag i en koncern.

Vid beräkningen av nettoomsättningen enligt fjärde stycket ska 1 kap. 2 § andra stycket inte tillämpas.

3 kap.

8 §

I 1 kap. 7 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag och i 1 kap. 6 § lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag finns bestämmelser om räkenskapsår i vissa företag.

I 1 kap. 7 § lagen (2016:000) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag och 1 kap. 5 § lagen (2016:000) om årsredovisning i försäkringsföretag finns bestämmelser om räkenskapsår i vissa företag.

5 kap.

2 §¹⁵

Kontanta in- och utbetalningar ska bokföras senast påföljande arbetsdag. Andra affärshändelser ska bokföras så snart det kan ske.

Affärshändelserna får bokföras senare än som anges i första stycket, om det finns skäl för det och det är förenligt med god redovisningssed.

Ett företag vars årliga nettoomsättning normalt uppgår till högst tre miljoner kronor får dröja med att bokföra affärshändelserna tills betalning sker. Vid räkenskapsårets utgång ska dock samtliga då obetalda fordringar och skulder bokföras.

Tredje stycket gäller inte företag som omfattas av *lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag* eller *lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsfö-*

Tredje stycket gäller inte företag som omfattas av *lagen (2016:000) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag* eller *lagen (2016:000) om årsredovisning i försäkringsfö-*

¹⁵ Senaste lydelse 2010:1514.

tag. Inte heller gäller tredje stycket finansiella holdingföretag som ska upprätta koncernredovisning enligt någon av de nämnda lagarna.

tag. Inte heller gäller tredje stycket finansiella holdingföretag som ska upprätta koncernredovisning enligt någon av de nämnda lagarna.

6 kap.

1 §¹⁶

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),

3 b. konsortier enligt rådets förordning (EG) nr 723/2009 av den 25 juni 2009 om gemenskapens rättsliga ram för ett konsortium för europeisk forskningsinfrastruktur (Eric-konsortium),

4. företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag,

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),

3 b. konsortier enligt rådets förordning (EG) nr 723/2009 av den 25 juni 2009 om gemenskapens rättsliga ram för ett konsortium för europeisk forskningsinfrastruktur (Eric-konsortium),

4. företag av allmänt intresse enligt 2 kap. 10 § årsredovisningslagen (2016:000),

¹⁶ Senaste lydelse 2014:1387.

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:

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 kronor,

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

c) koncernföretagens redovis-

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 2 kap. 11 och 12 §§ årsredovisningslagen,

7. företag som är moderföretag i en medelstor eller stor koncern enligt 2 kap. 15, 16 och 19 §§ årsredovisningslagen.

ade 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 hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst.

2 §

En årsredovisning skall upprättas och offentliggöras enligt bestämmelserna i årsredovisningslagen (1995:1554) eller, i förekommande fall, lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

En årsredovisning ska upprättas och offentliggöras enligt bestämmelserna i årsredovisningslagen (2016:000) eller, i förekommande fall, lagen (2016:000) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (2016:000) om årsredovisning i försäkringsföretag.

4 §¹⁷

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

När årsbokslutet upprättas, ska följande bestämmelser i årsredovisningslagen (2016:000) tillämpas:

2 kap. 3, 4 och 18 §§ om vad som avses med andelar och nettoomsättning samt om de tillägg

¹⁷ Senaste lydelse 2010:1514.

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. 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,
 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, och
 4 kap. 13 § om omräkning av fordringar och skulder i utländsk valuta.

som ska göras till nettoomsättningen,
 2 kap. 5–9 §§ om koncern- och företagsdefinitioner,
 3 kap. 2 § om överskådlighet och god redovisningssed,
 3 kap. 4 § om andra grundläggande redovisningsprinciper,
 3 kap. 5 § om oväsentliga avvikelser,
 3 kap. 9–12 §§ om färdigställande, avvikande mening och datering,
 4 kap. 1 § om balansräkningens innehåll,
 4 kap. 2 och 4–8 §§ om uppställningsformer *m.m.*,
 4 kap. 13 § om avsättningar,
 4 kap. 11 och 12 §§ om vad som ska tas upp som anläggningstillgångar och omsättningstillgångar,
 4 kap. 20 § om oväsentliga avvikelser,
 5 kap. 1 § om resultaträkningens innehåll,
 5 kap. 2–7 § om uppställningsformer *m.m.*,
 5 kap. 11 § om oväsentliga avvikelser,
 6 kap. 1 § om anskaffningsvärdet för anläggningstillgångar,
 6 kap. 3 § om avskrivning av anläggningstillgångar,
 6 kap. 4 § om nedskrivning av anläggningstillgångar,
 6 kap. 8 § om värdering av omsättningstillgångar,
 6 kap. 9 § om hur anskaffnings-

värdet, nettoförsäljningsvärdet och återanskaffningsvärdet för omsättningstillgångar ska bestämmas,

6 kap. 10 § om anskaffningsvärde för varulager av likartade tillgångar,

6 kap. 11 § om värdering av pågående arbeten,

6 kap. 12 § om värdering av djur i vissa fall,

6 kap. 13 § om redovisning till bestämd mängd och fast värde,

6 kap. 14 § om omräkning av fordringar och skulder i utländsk valuta,

6 kap. 17 § om avsättningar, och

6 kap. 29 § om oväsentliga avvikelser.

6 §¹⁸

Ett förenklat årsbokslut ska bestå av en resultaträkning och en balansräkning. Det ska upprättas enligt god redovisningssed och i vanlig läsbar form eller i elektronisk form.

I fråga om undertecknande av årsbokslutet gäller 2 kap. 7 § årsredovisningslagen (1995:1554) i tillämpliga delar.

I fråga om undertecknande av årsbokslutet gäller 3 kap. 9–12 §§ årsredovisningslagen (2016:000) i tillämpliga delar.

8 kap.

1 §¹⁹

Bokföringsnämnden ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed. Finansinspektionen ansvarar för utvecklandet av god

Bokföringsnämnden ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed. Finansinspektionen ansvarar för utvecklandet av god

¹⁸ Senaste lydelse 2010:1514.

¹⁹ Senaste lydelse 2007:551.

redovisningssed i sådana företag som omfattas av *lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag* och *lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag* i den utsträckning det är påkallat av dessa företags särart.

Av 1 kap. 5 § *lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag*, 1 kap. 4 § *lagen om årsredovisning i försäkringsföretag* och 23 kap. 15 § 3 *lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden* följer att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om redovisning för finansiella företag.

redovisningssed i sådana företag som omfattas av *lagen (2016:000) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag* och *lagen (2016:000) om årsredovisning i försäkringsföretag* i den utsträckning det är påkallat av dessa företags särart.

Av 1 kap. 3 § *lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag*, 1 kap. 3 § *lagen om årsredovisning i försäkringsföretag* och 23 kap. 15 § 3 *lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden* följer att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om redovisning för finansiella företag.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2016.

1.8 Förslag till lag om ändring i revisionslagen (1999:1079)

Häriigenom föreskrivs i fråga om revisionslagen (1999:1079) dels att i 12 §²⁰ beteckningen ”lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag” ska bytas ut mot ”lagen (2016:000) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag”,

dels att 1, 2 och 6 §§ ska ha följande lydelse.

²⁰ Senaste lydelse 2014:1388.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

1 §

I denna lag finns bestämmelser om revision för vissa fysiska och juridiska personer.

I denna lag betyder

1. företag: fysisk eller juridisk person som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078),

2. moderföretag: företag som utgör moderföretag enligt definitionen i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554),

3. dotterföretag: vad som utgör dotterföretag enligt definitionen i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen,

4. koncern: vad som utgör koncern enligt definitionen i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen,

5. koncernföretag: vad som utgör koncernföretag enligt definitionen i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen,

6. företagsledning: den eller de som svarar för företagets organisation och förvaltningen av företagets angelägenheter samt den eller de som har hand om den löpande förvaltningen.

I denna lag finns bestämmelser om revision för vissa fysiska och juridiska personer.

I denna lag betyder

1. företag: fysisk eller juridisk person som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078),

2. moderföretag: företag som utgör moderföretag enligt definitionen i 2 kap. 5 § årsredovisningslagen (2016:000),

3. dotterföretag: vad som utgör dotterföretag enligt definitionen i 2 kap. 5 § årsredovisningslagen,

4. koncern: vad som utgör koncern enligt definitionen i 2 kap. 5 § årsredovisningslagen,

5. koncernföretag: vad som utgör koncernföretag enligt definitionen i 2 kap. 5 § årsredovisningslagen,

6. företagsledning: den eller de som svarar för företagets organisation och förvaltningen av företagets angelägenheter samt den eller de som har hand om den löpande förvaltningen.

2 §²¹

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, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst.

I fråga om handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare är lagen tillämplig endast om bolaget *de senaste två räkenskapsåren har uppfyllt* mer än ett av följande villkor:

1. medelantalet anställda i bolaget *uppgår* till mer än 3,

2. bolagets redovisade balansomslutning *uppgår* till mer än 1,5 miljoner kronor,

3. bolagets redovisade nettoomsättning *uppgår* till mer än 3 miljoner kronor.

Andra stycket gäller även för moderbolag i en koncern, om koncernen *de senaste två räkenskapsåren har uppfyllt* mer än ett av de villkor som anges där. Vid tillämpningen 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.

²¹ Senaste lydelse 2010:837.

6 §

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.

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 10 kap. 2, 3 eller 4 § årsredovisningslagen (2016:000) inte behöver upprätta *någon* koncernredovisning.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2016.

1.9 Förslag till lag om ändring i inkomstkattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstkattelagen (1999:1229)

dels att i 17 kap. 17 §²² beteckningen ”lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag”, ska bytas ut mot ”lagen (2016:000) om årsredovisning i försäkringsföretag”,

dels att 17 kap. 2, 3 och 19 §§, 39 kap. 7 §, 40 kap. 5–7 §§ samt 43 kap. 3 § ska ha följande lydelse.

²² Senaste lydelse 2007:1419.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse***17 kap.****2 §²³**

Med anskaffningsvärde, nettoförsäljningsvärde och återanskaffningsvärde avses i detta kapitel detsamma som i 4 kap. 9 § *andra-fjärde styckena årsredovisningslagen (1995:1554)* eller i förekommande fall 4 kap. 5 § *lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag* eller 4 kap. 4 § *lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag*.

Med verkligt värde avses i detta kapitel detsamma som i 4 kap. 14 a § *andra stycket årsredovisningslagen*.

Om en enskild näringsidkare upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 6 § *bokföringslagen (1999:1078)*, avses med anskaffningsvärde det värde som följer av god redovisningssed.

3 §²⁴

En tillgång som är avsedd för omsättning eller förbrukning (lagertillgång) får inte tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet, om inte annat följer av 4 eller 4 a §. Om det finns särskilda skäl, får återanskaffningsvärdet, i förekommande fall med avdrag för

Med anskaffningsvärde, nettoförsäljningsvärde och återanskaffningsvärde avses i detta kapitel detsamma som i 6 kap. 8 § *andra meningen och 9 § årsredovisningslagen (2016:000)* eller i förekommande fall 6 kap. 3 § *lagen (2016:000) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag* eller 6 kap. 3 § *lagen (2016:000) om årsredovisning i försäkringsföretag*.

Med verkligt värde avses i detta kapitel detsamma som i 6 kap. 27 § *årsredovisningslagen*.

En tillgång som är avsedd för omsättning eller förbrukning (lagertillgång) får inte tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet, om inte annat följer av 4 eller 4 a §. Om det finns särskilda skäl, får återanskaffningsvärdet, i förekommande fall med avdrag för

²³ Senaste lydelse 2010:1528.

²⁴ Senaste lydelse 2007:1419.

inkurans, eller något annat värde som är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§ årsredovisningslagen (1995:1554) användas i stället för nettoförsäljningsvärdet. Särskilda bestämmelser om djur i jordbruk och renskötsel finns i 5 §. Bestämmelser om nedskrivning på rätt till leverans finns i 22 §.

När anskaffningsvärdet bestäms, ska de lagertillgångar som finns kvar i lagret vid beskattningsårets utgång anses vara de som anskaffats eller tillverkats senast.

inkurans, eller något annat värde som är förenligt med 3 kap. 2 § och 3 § första stycket årsredovisningslagen (2016:000) användas i stället för nettoförsäljningsvärdet. Särskilda bestämmelser om djur i jordbruk och renskötsel finns i 5 §. Bestämmelser om nedskrivning på rätt till leverans finns i 22 §.

19 §²⁵

Med finansiellt instrument avses i 19 a–20 c §§ detsamma som i 4 kap. 14 a och 14 c §§ årsredovisningslagen (1995:1554).

Med finansiellt instrument avses i 19 a–20 c §§ detsamma som i 6 kap. 20 § årsredovisningslagen (2016:000).

39 kap.

7 §²⁶

Med försäkringstekniska avsättningar för egen räkning avses sådana avsättningar enligt 4 kap. 9 § lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag minskade med värdet av återförsäkringsgivares ansvarighet.

Med försäkringstekniska avsättningar för egen räkning avses sådana avsättningar enligt 6 kap. 6 § lagen (2016:000) om årsredovisning i försäkringsföretag minskade med värdet av återförsäkringsgivares ansvarighet.

40 kap.

5 §²⁷

Ett företag anses i detta kapitel ha bestämmande inflytande över ett annat företag om detta är ett dotterföretag till det förra enligt – 1 kap. 11 § aktiebolagslagen (2005:551),

²⁵ Senaste lydelse 2007:552.

²⁶ Senaste lydelse 2004:1181.

²⁷ Senaste lydelse 2011:68.

- 1 kap. 4 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar,
- 1 kap. 2 § sparbankslagen (1987:619),
- 1 kap. 5 § lagen (1995:1570) om medlemsbanker, eller
- 1 kap. 5 § stiftelselagen (1994:1220).

En svensk ideell förening anses ha bestämmande inflytande över ett annat företag om detta är ett dotterföretag till föreningen enligt 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554).

En svensk ideell förening anses ha bestämmande inflytande över ett annat företag om detta är ett dotterföretag till föreningen enligt 2 kap. 5 § årsredovisningslagen (2016:000).

Ett utländskt bolag eller en sådan förvärvare som avses i 11 § anses ha bestämmande inflytande över ett företag om detta skulle ha varit ett dotterföretag till bolaget eller personen, om bolaget eller personen hade varit ett svenskt aktiebolag.

6 §²⁸

Med koncern avses i detta kapitel

– en koncern enligt någon av de bestämmelser som anges i 5 § första stycket,

– när det gäller svenska ideella föreningar, en koncern enligt 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554), och

– en motsvarande utländsk företagsgrupp, om moderföretaget hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller är ett utländskt bolag.

Med koncern avses i detta kapitel

– en koncern enligt någon av de bestämmelser som anges i 5 § första stycket,

– när det gäller svenska ideella föreningar, en koncern enligt 2 kap. 5 § årsredovisningslagen (2016:000), och

– en motsvarande utländsk företagsgrupp, om moderföretaget hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller är ett utländskt bolag.

7 §

Med moderföretag avses i detta kapitel

– ett företag som är moderföretag enligt någon av de

Med moderföretag avses i detta kapitel

– ett företag som är moderföretag enligt någon av de

²⁸ Senaste lydelse 2000:1341.

<p>bestämmelser som anges i 5 § första stycket,</p> <ul style="list-style-type: none"> – en svensk ideell förening som är moderföretag enligt 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554), och – ett utländskt bolag som skulle ha varit moderbolag om det hade varit ett svenskt aktiebolag. 	<p>bestämmelser som anges i 5 § första stycket,</p> <ul style="list-style-type: none"> – en svensk ideell förening som är moderföretag enligt 2 kap. 5 § årsredovisningslagen (2016:000), och – ett utländskt bolag som skulle ha varit moderbolag om det hade varit ett svenskt aktiebolag.
---	--

43 kap.

3 §²⁹

Med koncern avses i detta kapitel en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554).

Med koncern avses i detta kapitel en koncern av sådant slag som anges i 2 kap. 5 § årsredovisningslagen (2016:000).

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången vid 2018 års taxering.

1.10 Förslag till lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551)

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 12 a §, 9 kap. 1, 13, 14 och 31 §§, 18 kap. 4 §, 19 kap. 22 §, 20 kap. 8 §, 23 kap. 10 §, 24 kap. 12 §, 25 kap. 11 och 37 §§, 27 kap. 1 § samt 29 kap. 1 § aktiebolagslagen (2005:551) ska ha följande lydelse.

²⁹ Senaste lydelse 2013;771.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse***1 kap.**12 a §³⁰

Med tillämplig lag om årsredovisning avses i denna lag årsredovisningslagen (1995:1554) eller, i fråga om aktiebolag som helt eller delvis omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag, dessa respektive lagar och de föreskrifter som har meddelats med stöd av dem. I fråga om bolag som upprättar eller ska upprätta koncernredovisning enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder avses även, såvitt gäller koncernredovisningen, de redovisningsstandarder som har antagits med stöd av förordningen.

Med tillämplig lag om årsredovisning avses i denna lag årsredovisningslagen (2016:000) eller, i fråga om aktiebolag som helt eller delvis omfattas av lagen (2016:000) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (2016:000) om årsredovisning i försäkringsföretag, dessa respektive lagar och de föreskrifter som har meddelats med stöd av dem. I fråga om bolag som upprättar eller ska upprätta koncernredovisning enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder avses även, såvitt gäller koncernredovisningen, de redovisningsstandarder som har antagits med stöd av förordningen.

9 kap.1 §³¹

Ett aktiebolag ska ha minst en revisor, om inte annat följer av denna paragraf.

I bolagsordningen för ett privat aktiebolag får det anges att bolaget inte ska ha någon revisor.

³⁰ Senaste lydelse 2010:2071.

³¹ Senaste lydelse 2010:834.

Andra stycket gäller inte 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.

Tredje 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, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänförs till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst.

Om ett privat aktiebolag vid utgången av ett räkenskapsår har en revisor registrerad i aktiebolagsregistret, ska bolaget alltid ha en revisor som lämnar en revisionsberättelse för det räkenskapsåret.

Andra stycket gäller inte om bolaget *de två senaste räkenskapsåren har uppfyllt* mer än ett av följande villkor:

1. medelantalet anställda i bolaget *uppgår* till mer än 3,

2. bolagets redovisade balansomslutning *uppgår* till mer än 1,5 miljoner kronor,

3. bolagets redovisade nettoomsättning *uppgår* till mer än 3 miljoner kronor.

Tredje stycket gäller även för moderbolag i en koncern, om koncernen *de senaste två räkenskapsåren har uppfyllt* mer än ett av de villkor som anges där. Vid tillämpningen 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.

13 §³²

Minst en revisor som bolagsstämman utsett ska vara auktoriserad revisor, om

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.

14 §³³

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,

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 2 kap. 10–12 §§ årsredovisningslagen (2016:000).*

Bestämmelserna i 13 § gäller även för moderbolag i en koncern, om koncernen *är en medelstor eller en stor koncern enligt 2 kap. 15, 16 och 19 §§ årsredovisningslagen (2016:000) eller om något av koncernföretagen är ett företag av allmänt intresse*

³² Senaste lydelse 2013:218.

³³ Senaste lydelse 2010:834.

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 internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst.

31 §³⁴

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

Första och andra styckena gäller inte i fråga om revision av en sådan bolagsstyrningsrapport som avses i 8 kap. 14 § årsredovisningslagen (2016:000). I den

³⁴ Senaste lydelse 2009:37.

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.

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 8 kap. 14 § 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.*

18 kap.

4 §

Till förslaget om vinstutdelning *skall* fogas ett motiverat yttrande från styrelsen om huruvida den föreslagna vinstutdelningen är försvarlig med hänsyn till vad som anges i 17 kap. 3 § andra och tredje styckena. Om tillgångar eller skulder har värderats till verkligt värde enligt 4 kap. 14 a § årsredovisningslagen (1995:1554), *skall* det i yttrandet också anges hur stor del av det egna kapitalet som beror på att en sådan värdering har tillämpats.

Till förslaget om vinstutdelning *ska* fogas ett motiverat yttrande från styrelsen om huruvida den föreslagna vinstutdelningen är försvarlig med hänsyn till vad som anges i 17 kap. 3 § andra och tredje styckena. Om tillgångar eller skulder har värderats till verkligt värde enligt 6 kap. 20–27 §§ årsredovisningslagen (2016:000), *ska* det i yttrandet också anges hur stor del av det egna kapitalet som beror på att en sådan värdering har tillämpats.

19 kap.

22 §

Till förslaget enligt 19 § *skall* fogas ett motiverat yttrande från styrelsen om huruvida det före-

Till förslaget enligt 19 § *ska* fogas ett motiverat yttrande från styrelsen om huruvida det före-

slagna förvärvet är försvarligt med hänsyn till vad som anges i 17 kap. 3 § andra och tredje styckena. Om tillgångar eller skulder har värderats till verkligt värde enligt 4 kap. 14 a § årsredovisningslagen (1995:1554), skall det i yttrandet också anges hur stor del av det egna kapitalet som beror på att en sådan värdering har tillämpats.

slagna förvärvet är försvarligt med hänsyn till vad som anges i 17 kap. 3 § andra och tredje styckena. Om tillgångar eller skulder har värderats till verkligt värde enligt 6 kap. 20–27 §§ årsredovisningslagen (2016:000), ska det i yttrandet också anges hur stor del av det egna kapitalet som beror på att en sådan värdering har tillämpats.

20 kap.

8 §³⁵

Innebär förslaget att aktiekapitalet *skall* minskas för återbetalning till aktieägarna, *skall* det till förslaget fogas ett motiverat yttrande från styrelsen om huruvida den föreslagna återbetalningen är försvarlig med hänsyn till vad som anges i 17 kap. 3 § andra och tredje styckena. Om tillgångar eller skulder har värderats till verkligt värde enligt 4 kap. 14 a § årsredovisningslagen (1995:1554), *skall* det i yttrandet också anges hur stor del av det egna kapitalet som beror på att en sådan värdering har tillämpats.

I fall som avses i första stycket *skall* det till förslaget också fogas ett yttrande, undertecknat av bolagets revisor, med uttalande om huruvida bolagsstämman bör besluta i enlighet med förslaget.

Innebär förslaget att aktiekapitalet *ska* minskas för återbetalning till aktieägarna, *ska* det till förslaget fogas ett motiverat yttrande från styrelsen om huruvida den föreslagna återbetalningen är försvarlig med hänsyn till vad som anges i 17 kap. 3 § andra och tredje styckena. Om tillgångar eller skulder har värderats till verkligt värde enligt 6 kap. 20–27 §§ årsredovisningslagen (2016:000), *ska* det i yttrandet också anges hur stor del av det egna kapitalet som beror på att en sådan värdering har tillämpats.

I fall som avses i första stycket *ska* det till förslaget också fogas ett yttrande, undertecknat av bolagets revisor, med uttalande om huruvida bolagsstämman bör besluta i enlighet med förslaget.

³⁵ Senaste lydelse 2007:317.

23 kap.

10 §³⁶

Till fusionsplanen ska det fogas en kopia av bolagens årsredovisningar för de senaste tre räkenskapsåren.

Om fusionsplanen har upprättats senare än sex månader efter utgången av det senaste räkenskapsår för vilket årsredovisning och revisionsberättelse har lämnats, ska det vidare till planen fogas en översiktlig redogörelse för verksamheten och resultatutvecklingen samt för investeringar och förändringar i likviditet och finansiering sedan föregående räkenskapsårs utgång. I redogörelsen ska det också lämnas beloppsuppgifter om nettoomsättningen och resultatet före bokslutsdispositioner och skatt under rapportperioden. Om det finns särskilda skäl, får en ungefärlig beloppsuppgift om resultatet lämnas. I fråga om bolag som omfattas av *lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag* ska redogörelsen också innehålla uppgift om utvecklingen av bolagets inlåning och utlåning. Uppgifterna ska avse tiden från utgången av nämnda räkenskapsår till en dag som infaller tidigast tre månader innan fusionsplanen upprättas.

Om fusionsplanen har upprättats senare än sex månader efter utgången av det senaste räkenskapsår för vilket årsredovisning och revisionsberättelse har lämnats, ska det vidare till planen fogas en översiktlig redogörelse för verksamheten och resultatutvecklingen samt för investeringar och förändringar i likviditet och finansiering sedan föregående räkenskapsårs utgång. I redogörelsen ska det också lämnas beloppsuppgifter om nettoomsättningen och resultatet före bokslutsdispositioner och skatt under rapportperioden. Om det finns särskilda skäl, får en ungefärlig beloppsuppgift om resultatet lämnas. I fråga om bolag som omfattas av *lagen (2016:000) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag* ska redogörelsen också innehålla uppgift om utvecklingen av bolagets inlåning och utlåning. Uppgifterna ska avse tiden från utgången av nämnda räkenskapsår till en dag som infaller tidigast tre månader innan fusionsplanen upprättas.

Om det inte finns något särskilt som hindrar det, ska det i redogörelsen enligt andra stycket även lämnas motsvarande uppgifter

³⁶ Senaste lydelse 2011:1046.

för samma rapportperiod under det närmast föregående räkenskapsåret. Begrepp och termer ska så långt det är möjligt stämma överens med dem som har använts i den senast framlagda årsredovisningen eller, i förekommande fall, koncernredovisningen.

Andra och tredje styckena gäller inte om bolaget har lämnat en delårsrapport enligt 9 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) och fogar en kopia av den till fusionsplanen. Delårsrapporten ska i så fall omfatta en period om sex månader närmast efter utgången av det senaste räkenskapsår för vilket årsredovisning och revisionsberättelse har lämnats.

Andra och tredje styckena gäller inte om bolaget har lämnat en delårsrapport enligt lagen (2016:000) om delårsrapporter och fogar en kopia av den till fusionsplanen. Delårsrapporten ska i så fall omfatta en period om sex månader närmast efter utgången av det senaste räkenskapsår för vilket årsredovisning och revisionsberättelse har lämnats.

24 kap.

12 §³⁷

Till delningsplanen ska det fogas en kopia av bolagens årsredovisningar för de senaste tre räkenskapsåren.

Om delningsplanen har upprättats senare än sex månader efter utgången av det senaste räkenskapsår för vilket årsredovisning och revisionsberättelse har lämnats, ska det vidare till planen fogas en redogörelse med sådant innehåll som anges i 23 kap. 10 § andra och tredje styckena. Uppgifterna i redogörelsen ska avse tiden från utgången av nämnda räkenskapsår till en dag som infaller tidigast tre månader innan delningsplanen upprättas.

Andra stycket gäller inte om bolaget har lämnat en delårsrapport enligt 9 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) och fogar en kopia av den till delningsplanen. Delårsrapporten ska i så fall omfatta en period om sex månader närmast efter utgången av det senaste räkenskapsår för

Andra stycket gäller inte om bolaget har lämnat en delårsrapport enligt lagen (2016:000) om delårsrapporter och fogar en kopia av den till delningsplanen. Delårsrapporten ska i så fall omfatta en period om sex månader närmast efter utgången av det senaste räkenskapsår för vilket

³⁷ Senaste lydelse 2011:1046.

vilket årsredovisning och revisionsberättelse har lämnats.

årsredovisning och revisionsberättelse har lämnats.

25 kap.

11 §

Bolagsverket *skall* besluta att bolaget *skall* gå i likvidation, om

1. bolaget inte på föreskrivet sätt har kommit in med anmälan till Bolagsverket om sådan behörig styrelse, verkställande direktör, särskild delgivningsmottagare eller revisor som *skall* finnas enligt denna lag,

2. bolaget inte till Bolagsverket har kommit in med årsredovisning och revisionsberättelse enligt 8 kap. 3 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) eller, i förekommande fall, koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse enligt 8 kap. 16 § samma lag inom elva månader från räkenskapsårets utgång,

3. bolaget efter beslut om att aktiekapitalet *skall* vara bestämt i kronor i stället för i euro har ett registrerat aktiekapital eller minimikapital som inte står i överensstämmelse med 1 kap. 5 § eller, i fråga om publika aktiebolag, 14 § och bolaget inte inom sex månader från det att beslutet fick verkan har anmält nödvändiga beslut om ändring i bolagsordningen och om ökning av aktiekapitalet för registrering,

Bolagsverket *ska* besluta att bolaget *ska* gå i likvidation, om

1. bolaget inte på föreskrivet sätt har kommit in med anmälan till Bolagsverket om sådan behörig styrelse, verkställande direktör, särskild delgivningsmottagare eller revisor som *ska* finnas enligt denna lag,

2. bolaget inte till Bolagsverket har kommit in med årsredovisning och revisionsberättelse enligt 11 kap. 2 § årsredovisningslagen (2016:000) eller, i förekommande fall, koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse enligt 11 kap. 19 § samma lag inom elva månader från räkenskapsårets utgång,

3. bolaget efter beslut om att aktiekapitalet *ska* vara bestämt i kronor i stället för i euro har ett registrerat aktiekapital eller minimikapital som inte står i överensstämmelse med 1 kap. 5 § eller, i fråga om publika aktiebolag, 14 § och bolaget inte inom sex månader från det att beslutet fick verkan har anmält nödvändiga beslut om ändring i bolagsordningen och om ökning av aktiekapitalet för registrering,

eller

4. bolaget på grund av bestämmelserna i 19 kap. 6 eller 16 § är skyldigt att minska aktiekapitalet till ett belopp som understiger lägsta tillåtna aktiekapital enligt 1 kap. 5 § eller, ifråga om publika aktiebolag, 14 §.

Beslut om likvidation *skall* dock inte meddelas, om likvidationsgrunden har upphört under ärendets handläggning hos Bolagsverket och avgift som har påförts enligt 26 § har betalats.

En fråga om likvidation enligt första stycket prövas av Bolagsverket självmant eller på ansökan av styrelsen, en styrelseledamot, den verkställande direktören, en aktieägare, en borgenär eller, i sådana fall som avses i första stycket 1, någon annan vars rätt är beroende av att det finns någon som kan företräda bolaget.

Beslutet om likvidation gäller omedelbart.

eller

4. bolaget på grund av bestämmelserna i 19 kap. 6 eller 16 § är skyldigt att minska aktiekapitalet till ett belopp som understiger lägsta tillåtna aktiekapital enligt 1 kap. 5 § eller, ifråga om publika aktiebolag, 14 §.

Beslut om likvidation *ska* dock inte meddelas, om likvidationsgrunden har upphört under ärendets handläggning hos Bolagsverket och avgift som har påförts enligt 26 § har betalats.

37 §³⁸

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), 5 kap. 2 § 3 och 6 kap. 3 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, samt 5 kap. 2 § 8 och 9 och

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,

3 kap. 1 § andra stycket, 7 kap. 16, 42–49 och 53 §§, 8 kap. 2 § och 9 kap. 1 § årsredovisningslagen (2016:000), 7 kap. 6 § och 9 kap. 2 § lagen (2016:000) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, samt 7 kap. 9 och

³⁸ Senaste lydelse 2010:2071.

6 kap. 2 och 3 §§ lagen 10 §§, 8 kap. 2 § och 9 kap. 1 § (1995:1560) om årsredovisning i lagen (2016:000) 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.

Bestämmelserna om koncernredovisning i tillämplig lag om årsredovisning ska inte tillämpas på bolag i likvidation. *Detsamma gäller bestämmelserna om delårsrapporter i lagen (2016:000) om delårsrapporter.*

27 kap.

1 §³⁹

Bolagsverket ska föra ett aktiebolagsregister för registrering enligt denna lag eller annan författning.

Av 13 kap. 1 § första stycket lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse framgår att bankaktiebolag ska registreras i bankregistret. Av 14 kap. 1 § försäkringsrörelselagen (2010:2043) framgår att försäkringsaktiebolag ska registreras i försäkringsregistret. När det i denna lag hänvisas till aktiebolagsregistret, ska hänvisningen beträffande bankaktiebolag och försäkringsaktiebolag avse bankregistret respektive försäkringsregistret.

I fråga om registrering i aktiebolagsregistret av redovisnings- och revisionshandlingar gäller bestämmelserna i tillämp-

I fråga om registrering i aktiebolagsregistret av redovisnings- och revisionshandlingar gäller bestämmelserna i tillämp-

³⁹ Senaste lydelse 2010:2071.

lig lag om årsredovisning i stället för bestämmelserna i detta kapitel. lig lag om årsredovisning och lagen (2016:000) om delårsrapporter i stället för bestämmelserna i detta kapitel.

29 kap.

1 §⁴⁰

En stiftare, styrelseledamot eller verkställande direktör som när han eller hon fullgör sitt uppdrag uppsåtligen eller av oaktsamhet skadar bolaget ska ersätta skadan. Detsamma gäller när skadan tillfogas en aktieägare eller någon annan genom överträdelse av denna lag, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen.

En stiftare, styrelseledamot eller verkställande direktör som när han eller hon fullgör sitt uppdrag uppsåtligen eller av oaktsamhet skadar bolaget ska ersätta skadan. Detsamma gäller när skadan tillfogas en aktieägare eller någon annan genom överträdelse av denna lag, tillämplig lag om årsredovisning, *lagen (2016:000) om delårsrapporter* eller bolagsordningen.

Om bolaget har upprättat ett prospekt, en erbjudandehandling som avses i 2 a kap. lagen (1991:980) om handel med finansiella instrument eller ett sådant dokument som avses i 2 b kap. 2 § eller 2 c kap. 2 § samma lag, gäller vad som sägs i första stycket andra meningen även skada som tillfogas genom överträdelse av 2, 2 a, 2 b eller 2 c kap. nämnda lag eller kommissionens förordning (EG) nr 809/2004 av den 29 april 2004 om genomförande av Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/71/EG i fråga om informationen i prospekt, utformningen av dessa, införlivande genom hänvisning samt offentliggörande av prospekt och spridning av annonser.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017.

⁴⁰ Senaste lydelse 2012:380.

1.11 Förslag till lag om ändring i lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden

Härigenom föreskrivs att 16 kap. 8, 9 och 10 §§ lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

16 kap.

8 §

För emittenter med säte i Sverige finns bestämmelser om års- och koncernredovisning samt delårsrapport i årsredovisningslagen (1995:1554), lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag och lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

För emittenter med säte i Sverige finns bestämmelser om års- och koncernredovisning i årsredovisningslagen (2016:000), lagen (2016:000) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag och lagen (2016:000) om årsredovisning i försäkringsföretag samt bestämmelser om delårsrapport i lagen (2016:000) om delårsrapporter.

I fråga om koncernredovisning gäller därutöver Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder.

9 §

De som *skall* underteckna en årsredovisning respektive en koncernredovisning ska i anslutning till underskrifterna ange sin befattning hos emittenten.

Om det är fråga om en årsredovisning, *skall* undertecknarna omedelbart före underskrifterna lämna en försäkran att årsredovisningen har upprättats i enlighet med god redovisningssed och ger en rättvisande bild av

De som *ska* underteckna en årsredovisning respektive en koncernredovisning ska i anslutning till underskrifterna ange sin befattning hos emittenten.

Om det är fråga om en årsredovisning, *ska* undertecknarna omedelbart före underskrifterna lämna en försäkran att årsredovisningen har upprättats i enlighet med god redovisningssed och ger en rättvisande bild av

företagets ställning och resultat samt att förvaltningsberättelsen ger en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat samt beskriver väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer som företaget står inför.

Om det är fråga om en koncernredovisning, *skall* undertecknarna omedelbart före underskrifterna lämna en försäkran att koncernredovisningen har upprättats i enlighet med 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 ger en rättvisande bild av koncernens ställning och resultat samt att koncernförvaltningsberättelsen ger en rättvisande översikt över utvecklingen av koncernens verksamhet, ställning och resultat samt beskriver väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer som de företag som ingår i koncernen står inför.

företagets ställning och resultat samt att förvaltningsberättelsen ger en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat samt beskriver väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer som företaget står inför.

Om det är fråga om en koncernredovisning, *ska* undertecknarna omedelbart före underskrifterna lämna en försäkran att koncernredovisningen har upprättats i enlighet med 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 ger en rättvisande bild av koncernens ställning och resultat samt att koncernförvaltningsberättelsen ger en rättvisande översikt över utvecklingen av koncernens verksamhet, ställning och resultat samt beskriver väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer som de företag som ingår i koncernen står inför.

Om emittentens årsredovisning respektive koncernredovisning färdigställs genom ett styrelsebeslut enligt 3 kap. 9 § första stycket tredje meningen årsredovisningslagen (2016:000), gäller, i stället för första – tredje styckena, följande.

1. I redovisningshandlingen ska anges vilka som deltar i beslutet att färdigställa redovisningen och vilken befattning de har hos emittenten.

2. Var och en av dem som deltar i beslutet ska lämna en försäkran med den innebörd som anges i andra stycket eller, om beslutet gäller en koncernredovisning, tredje stycket. Försäkran ska lämnas vid det styrelsesammanträde där beslutet att färdigställa redovisningen fattas. I protokollet ska antecknas att försäkran har lämnats. Försäkran ska återges i redovisningshandlingen.

10 §

En halvårsrapport *skall* undertecknas med tillämpning av 2 kap. 7 § årsredovisningslagen (1995:1554).

De som undertecknar en halvårsrapport *skall* i anslutning till underskrifterna ange sin befattning hos utgivaren. De *skall* även omedelbart före underskrifterna lämna en försäkran om att halvårsrapporten ger en rättvisande översikt av företagets och, i förekommande fall, koncernens verksamhet, ställning och resultat samt beskriver väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer som företaget och de företag som ingår i koncernen står inför.

En halvårsrapport *ska* färdigställas med tillämpning av 3 kap. 9–12 §§ årsredovisningslagen (2016:000).

De som undertecknar en halvårsrapport *ska* i anslutning till underskrifterna ange sin befattning hos utgivaren. De *ska* även omedelbart före underskrifterna lämna en försäkran om att halvårsrapporten ger en rättvisande översikt av företagets och, i förekommande fall, koncernens verksamhet, ställning och resultat samt beskriver väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer som företaget och de företag som ingår i koncernen står inför.

Om utgivarens halvårsrapport färdigställs genom ett styrelsebeslut enligt 3 kap. 9 § första stycket tredje meningen årsredovisningslagen, gäller, i stället för första och andra styckena, följande.

1. I halvårsrapporten ska anges vilka som deltar i beslutet att färdigställa halvårsrapporten och vilken befattning de har hos utgivaren.

2. Var och en av dem som deltar i beslutet ska lämna en försäkran med den innebörd som anges i andra stycket. Försäkran ska lämnas vid det styrelsesammanträde där beslutet att färdigställa halvårsrapporten fattas. I protokollet ska antecknas att försäkran har lämnats. Försäkran ska återges i halvårsrapporten.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2016.

1.12 Förslag till lag om ändring i försäkringsrörelselagen (2010:2043)

Härigenom föreskrivs i fråga om försäkringsrörelselagen (2010:2043)

dels att i 11 kap. 17 §, 12 kap. 30 och 68 §§ samt 13 kap. 12 och 2 §§ beteckningen ”lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag” ska bytas ut mot ”lagen (2016:000) om årsredovisning i försäkringsföretag”,

dels att 11 kap. 38, 46 och 48 §§, 12 kap. 76 § och 13 kap. 29 § ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

11 kap.

38 §

Vid upprättande av ett särskilt bokslut i ett försäkringsaktiebolag enligt 23 kap. 50 § aktiebolagslagen (2005:551) ska det som anges i 6 kap. 4 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078) om bestämmelser i årsredovisningslagen (1995:1554) i stället avse bestämmelser i lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

Vid upprättande av ett särskilt bokslut i ett försäkringsaktiebolag enligt 23 kap. 50 § aktiebolagslagen (2005:551) ska det som anges i 6 kap. 4 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078) om bestämmelser i årsredovisningslagen (1995:1554) i stället avse bestämmelser i lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

46 §

I stället för det som föreskrivs i 25 kap. 11 § första stycket 2 aktiebolagslagen (2005:551) om 8 kap. 3 § första stycket och 16 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska 8 kap. 5 och 8 §§ lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag gälla för försäkringsaktiebolag.

I stället för det som föreskrivs i 25 kap. 11 § första stycket 2 aktiebolagslagen (2005:551) om 11 kap. 2 § och 19 § årsredovisningslagen (2016:000) ska 11 kap. 3 och 7 §§ lagen (2016:000) om årsredovisning i försäkringsföretag gälla för försäkringsaktiebolag.

48 §

Utöver det som föreskrivs i 25 kap. 14 § aktiebolagslagen (2005:551) om kontrollbalansräkningens innehåll gäller för försäkringsaktiebolag följande.

Vid beräkningen av det egna kapitalets storlek ska inom linjen tilläggas en post som utvisar den ökning av tillgångarnas sammanlagda värde som

Vid beräkningen av det egna kapitalets storlek ska inom linjen tilläggas en post som utvisar den ökning av tillgångarnas sammanlagda värde som

skulle följa, om de redovisades till försäljningsvärdet med avdrag för de förväntade försäljningskostnaderna. I fråga om sådana tillgångar som anges i 4 kap. 2 § 4 och 5 lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag gäller att de tas upp till anskaffningsvärdet minskat med nödvändiga avskrivningar och nedskrivningar, om ett högre värde erhålls genom detta.

skulle följa, om de redovisades till försäljningsvärdet med avdrag för de förväntade försäljningskostnaderna. I fråga om sådana tillgångar som anges i 6 kap. 2 § 3 och 4 lagen (2016:000) om årsredovisning i försäkringsföretag gäller att de tas upp till anskaffningsvärdet minskat med nödvändiga avskrivningar och nedskrivningar, om ett högre värde erhålls genom detta.

Värdehandlingar som används för skuldtäckning enligt 6 kap. 3 § 1–4, 9–11, 16 och 17 får tas upp till högre värde än det som följer av lagen om årsredovisning i försäkringsföretag. Detta gäller bara om värdehandlingarna kan avyttras till detta högre värde vid sådana tidpunkter att förutsättningarna att infria de försäkringsåtaganden som värdehandlingarna säkerställer kan anses tillfredsställande.

Andra värdehandlingar än de som avses i tredje stycket och som utgörs av reversfordringar som förfaller eller kan sägas upp till betalning av försäkringsaktiebolaget först efter längre tid än ett år får, om det finns särskilda skäl för det, tas upp över det verkliga värdet, dock högst till anskaffningsvärdet.

12 kap.

76 §

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 §§ årsredo-

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 7 kap. 1 och 10 §§ lagen (2016:000) om årsredovisning i försäkringsföretag om tillämpning av 7 kap. 16, 42–49 och 53 §§ års-

visningslagen (1995:1554) ska inte heller tillämpas. *redovisningslagen (2016:000)* ska inte heller tillämpas.

13 kap.

29 §

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 7 kap. 1 och 10 § lagen (2016:000) om årsredovisning i försäkringsföretag om tillämpning av 7 kap. 16, 42–49 och 53 §§ årsredovisningslagen (2016:000) ska inte heller tillämpas.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2016.

1.13 Förslag till lag om ändring i lagen (2015:000) om rapportering av vissa betalningar till myndigheter⁴¹

Härigenom föreskrivs att 1 och 4 §§ lagen (2015:000) om rapportering av vissa betalningar till myndigheter ska ha följande lydelse.

Tidigare föreslagen lydelse

Föreslagen lydelse

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).

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 enligt 2 kap. 10 § årsredovisningslagen (2016:000) eller stora företag enligt 2 kap. 11 § samma lag.

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

En sådan rapport som avses i första stycket behöver dock inte upprättas om

⁴¹ Se utredningens förslag till ny lag i SOU 2014:22.

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.

1. koncernen är en liten eller medelstor koncern enligt 2 kap. 16 och 17 §§ årsredovisningslagen (2016:000) och inget av koncernföretagen är ett företag av allmänt intresse, eller

2. moderföretaget 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 10 kap. 7 § tredje stycket årsredovisningslagen inte behöver omfattas av en koncernredovisning.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2016.

1.14 Förslag till lag om ändring i lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomstbeskattningen

Härigenom föreskrivs att 1 § lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomstbeskattningen ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Skattskyldig som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) *skall* inventera varje i lagret ingående post av tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning. Vid inventeringen *skall* upprättas en förteckning som för varje post anger det värde som posten har tagits upp till enligt bestämmelserna i 17 kap. inkomstskattelagen (1999:1229). Vid bestämmande av lagrets anskaffningsvärde *skall* de lagertillgångar, som ligger kvar i den skattskyldiges lager vid beskattningsårets utgång, anses som de av honom senast anskaffade eller tillverkade. Om den skattskyldige yrkar att lagret *skall* värderas i enlighet med 17 kap. 4 § inkomstskattelagen, *skall* anskaffningsvärdet på varje post anges i förteckningen.

Första stycket gäller inte tillgångar som värderats med tillämp-

1 §⁴²

Skattskyldig som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) *ska* inventera varje i lagret ingående post av tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning. Vid inventeringen *ska* upprättas en förteckning som för varje post anger det värde som posten har tagits upp till enligt bestämmelserna i 17 kap. inkomstskattelagen (1999:1229). Vid bestämmande av lagrets anskaffningsvärde *ska* de lagertillgångar, som ligger kvar i den skattskyldiges lager vid beskattningsårets utgång, anses som de av honom senast anskaffade eller tillverkade. Om den skattskyldige yrkar att lagret *ska* värderas i enlighet med 17 kap. 4 § inkomstskattelagen, *ska* anskaffningsvärdet på varje post anges i förteckningen.

Första stycket gäller inte tillgångar som värderats med tillämp-

⁴² Senaste lydelse 2003:1104.

ning av 4 kap. 12 § årsredovisningslagen (1995:1554).

Om inventeringen sker före balansdagen *skall* värdet på lager-tillgångarna vid inventeringstillfället kunna korrigeras på ett tillfredsställande sätt med hänsyn till lagerutvecklingen fram till och med balansdagen.

ning av 6 kap. 13 § årsredovisningslagen (2016:000).

Om inventeringen sker före balansdagen *ska* värdet på lager-tillgångarna vid inventeringstillfället kunna korrigeras på ett tillfredsställande sätt med hänsyn till lagerutvecklingen fram till och med balansdagen.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången vid 2018 års taxering.

1.15 Förslag till lag om ändring i lagen (1975:417) om sambruksföreningar

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1975:417) om sambruksföreningar att i 14 §⁴³ beteckningen ”årsredovisningslagen (1995:1554)” ska bytas ut mot ”årsredovisningslagen (2016:000)”.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2016.

1.16 Förslag till lag om ändring i bostadsrättslagen (1991:614)

Härigenom föreskrivs i fråga om i bostadsrättslagen (1991:614) att i 9 kap. 26 §⁴⁴ beteckningen ”årsredovisningslagen (1995:1554)”, ska bytas ut mot ”årsredovisningslagen (2016:000)”.

⁴³ Senaste lydelse 2006:866.

⁴⁴ Senaste lydelse 2006:869.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2016.

1.17 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

Häri genom föreskrivs att 13 kap. 8 § mervärdesskattelagen (1994:200) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

13 kap.

8 §⁴⁵

Den utgående skatten får redovisas för den redovisningsperiod under vilken betalning tas emot kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige tillgodo, om värdet av den skattskyldiges sammanlagda årliga omsättning här i landet normalt uppgår till högst 3 miljoner kronor.

Den utgående skatten för samtliga fordringar som är obetalda vid beskattningsårets utgång ska dock alltid redovisas för den redovisningsperiod under vilken beskattningsåret går ut.

Första stycket gäller inte företag som omfattas av *lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag* eller *lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag*. Inte heller gäller första stycket finansiella holdingföretag som ska upprätta koncernredovisning enligt någon av de nämnda lagarna.

Första stycket gäller inte företag som omfattas av *lagen (2016:000) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag* eller *lagen (2016:000) om årsredovisning i försäkringsföretag*. Inte heller gäller första stycket finansiella holdingföretag som ska upprätta koncernredovisning enligt någon av de nämnda lagarna.

⁴⁵ Senaste lydelse 2012:755.

Första-tredje styckena gäller också för den som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2–4 e.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017.

1.18 Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1570) om medlemsbanker

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1995:1570) om medlemsbanker

dels att i 1 kap. 27 §, 6 kap. 15 §⁴⁶, 7 kap. 18 §, 7 a kap. 13 och 14 §§ samt 9 kap. 8 §⁴⁷ beteckningen ”lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag” ska bytas ut mot ”lagen (2016:000) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag”,

dels att 9 kap. 13 § och 11 kap. 1 § ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 kap. 13 §⁴⁸

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

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 7 kap. 16, 42–49 och 53 §§ och 8 kap. 2 § årsredovisningslagen (2016:000) samt

⁴⁶ Senaste lydelse 2004:318.

⁴⁷ Senaste lydelse 2014:562.

⁴⁸ Senaste lydelse 1999:1116.

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. 3 kap. 1 § andra stycket, 7 kap. 6 § och 8 kap. 2 § och 9 kap. 2 § lagen (2016:000) 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 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.

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 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.

11 kap.

1 §⁴⁹

En styrelseledamot eller delegat, som när han eller hon fullgör sitt uppdrag uppsåtligen eller av oaktsamhet skadar en medlemsbank, ska ersätta skadan. Detsamma gäller när skadan tillfogas en medlem eller någon annan genom överträdelse av denna lag, Europaparlamentets

En styrelseledamot eller delegat, som när han eller hon fullgör sitt uppdrag uppsåtligen eller av oaktsamhet skadar en medlemsbank, ska ersätta skadan. Detsamma gäller när skadan tillfogas en medlem eller någon annan genom överträdelse av denna lag, Europaparlamentets

⁴⁹ Senaste lydelse 2014:976.

och rådets förordning (EU) nr 575/2013 av den 26 juni 2013 om tillsynskrav för kreditinstitut och värdepappersföretag och om ändring av förordning (EU) nr 648/2012, lagen (2014:968) om särskild tillsyn över kreditinstitut och värdepappersbolag, lagen (2014:966) om kapitalbuffertar, tillämplig lag om årsredovisning, lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse eller bankens stadgar.

och rådets förordning (EU) nr 575/2013 av den 26 juni 2013 om tillsynskrav för kreditinstitut och värdepappersföretag och om ändring av förordning (EU) nr 648/2012, lagen (2014:968) om särskild tillsyn över kreditinstitut och värdepappersbolag, lagen (2014:966) om kapitalbuffertar, tillämplig lag om årsredovisning, *lagen (2016:000) om delårsrapporter*, lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse eller bankens stadgar.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2016.

1.19 Förslag till lag om ändring i lagen (1997:239) om arbetslöshetskassor

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1997:239) om arbetslöshetskassor att i 67 §⁵⁰ och 71 §⁵¹ beteckningen ”årsredovisningslagen (1995:1554)” ska bytas ut mot ”årsredovisningslagen (2016:000)”.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2016.

⁵⁰ Senaste lydelse 1999:1117.

⁵¹ Senaste lydelse 2002:543.

1.20 Förslag till lag om ändring i lagen (1998:710) om vissa bestämmelser om Pensionsmyndighetens premiepensionsverksamhet

Härigenom föreskrivs att 2 och 5 §§ lagen (1998:710) om vissa bestämmelser om Pensionsmyndighetens premiepensionsverksamhet ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §⁵²

Följande bestämmelser i 5, 6 och 8 kap. försäkringsrörelselagen (2010:2043) ska gälla för Pensionsmyndighetens premiepensionsverksamhet:

- 5 kap. 1, 2 och 9 §§ om försäkringstekniska avsättningar,
- 5 kap. 4–6 §§ om beräkning av livförsäkringsavsättningar,
- 6 kap. 1–20 och 27–30 §§ om placering av tillgångar som motsvarar försäkringstekniska avsättningar,
- 6 kap. 32 § om användning av optioner och liknande finansiella instrument, och
- 8 kap. 1–3 §§ om försäkringstekniska riktlinjer och beräkningsunderlag.

Vid tillämpningen av de bestämmelser som anges i första stycket ska myndigheten anses som ett livförsäkringsföretag. Vad som sägs om dotterföretag i 6 kap. 4 § försäkringsrörelselagen ska avse företag i vilka staten har ett sådant inflytande som anges i 1 kap. 4 § första, andra eller tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554), om myndigheten företräder staten som ägare.

Vid tillämpningen av de bestämmelser som anges i första stycket ska myndigheten anses som ett livförsäkringsföretag. Vad som sägs om dotterföretag i 6 kap. 4 § försäkringsrörelselagen ska avse företag i vilka staten har ett sådant inflytande som anges i 2 kap. 5 § första, andra eller tredje stycket årsredovisningslagen (2016:000), om myndigheten företräder staten som ägare.

⁵² Senaste lydelse 2010:2061.

5 §⁵³

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

I Pensionsmyndighetens årsredovisning ska en särskild redovisning för premiepensionsverksamheten ingå. För denna redovisning ska följande bestämmelser i *lagen (2016:000) om årsredovisning i försäkringsföretag* tillämpas.

– 1 kap. 2 § om hänvisningar till *årsredovisningslagen (2016:000)*,

– 2 kap. 3 § om vissa definitioner,

– 3 kap. 1 § om *årsredovisningens innehåll och* om skyldighet att ta in en resultatanalys i årsredovisningen,

– 3 kap. 2 § om årsredovisningens innehåll m.m. när det gäller hänvisningarna till bestämmelserna i 3 kap. 2–8 §§ årsredovisningslagen,

– 4 kap. om balansräkning,

– 5 kap. om resultaträkning,

– 6 kap. 1 § om värderingsregler när det gäller hänvisningarna till bestämmelserna i 6 kap. 18, 20–23 och 25–28 §§ årsredovisningslagen,

– 6 kap. 2 § 10–12 om hur värderingsreglerna ska tillämpas på ett försäkringsföretags tillgångar,

– 6 kap. 3–6 §§ om värderingsregler,

– 7 kap. 1 § om tilläggs-

⁵³ Senaste lydelse 2010:2061.

hänvisningarna till 5 kap. 1–4 §§, 5 § och 16–25 §§ årsredovisningslagen,

– 5 kap. 2–6 §§ om tilläggsupplysningar,

– 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.

upplysningar med undantag av hänvisningarna till 7 kap. 5, 10, 19–21, 17, 27, 41–49 och 53 §§ årsredovisningslagen,

– 7 kap. 2–19 §§ om tilläggsupplysningar,

– 8 kap. om förvaltningsberättelse

– 9 kap. om resultatanalys,

– 12 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 2 kap. 5 § första, andra eller tredje stycket årsredovisningslagen, ska myndigheten även upprätta en koncernredovisning med tillämpning av bestämmelserna om sådan redovisning i 10 kap. 2–6 §§ 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 2 kap. 7 § årsredovisningslagen, om myndigheten företräder staten som ägare. Det som sägs om företagets verkställande direktör ska avse myndighetens chef.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2016.

1.21 Förslag till lag om ändring i lagen (1999:890) om försäkringsverksamhet under krig eller krigsfara m.m.

Härigenom föreskrivs att i 2 kap. 2 §⁵⁴ lagen (1999:890) om försäkringsverksamhet under krig eller krigsfara m.m. beteckningen ”lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag” ska bytas ut mot ”lagen (2016:000) om årsredovisning i försäkringsföretag”.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2016.

1.22 Förslag till lag om ändring i lagen (2000:35) om byte av redovisningsvaluta i finansiella företag

Härigenom föreskrivs att 6 och 8 §§ lagen (2000:35) om byte av redovisningsvaluta i finansiella företag ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 §

Om ett kreditinstitut eller ett värdepappersbolag har bytt redovisningsvaluta, *skall* kapitalbasen, omräknad till den nya

Om ett kreditinstitut eller ett värdepappersbolag har bytt redovisningsvaluta, *ska* kapitalbasen, omräknad till den nya

⁵⁴ Senaste lydelse 2010:2063.

redovisningsvalutan, minst motsvara det krav på lägsta kapitalbas som gällde före bytet. Omräkningen *skall* göras enligt den växelkurs som avses i 2 kap. 6 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554).

Om ett kreditinstitut eller ett värdepappersbolag har bytt till en valuta som företaget tidigare haft sin redovisning i, *skall* dock kapitalbasen alltid minst motsvara det krav på lägsta kapitalbas som senast gällde vid redovisning i den valutan.

redovisningsvalutan, minst motsvara det krav på lägsta kapitalbas som gällde före bytet. Omräkningen *ska* göras enligt den växelkurs som avses i 3 kap. 8 § andra stycket årsredovisningslagen (2016:000).

Om ett kreditinstitut eller ett värdepappersbolag har bytt till en valuta som företaget tidigare haft sin redovisning i, *ska* dock kapitalbasen alltid minst motsvara det krav på lägsta kapitalbas som senast gällde vid redovisning i den valutan.

8 §⁵⁵

Ett försäkringsföretag som har bytt redovisningsvaluta, ska vid beräkning av premieindex eller skadeindex enligt 7 kap. 8 och 9 §§ försäkringsrörelselagen (2010:2043) räkna om belopp och kostnader bestämda i den tidigare redovisningsvalutan till den nya valutan. Omräkningen ska göras enligt den växelkurs som avses i 2 kap. 6 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554). Om motsvarande kurs vid beräkningstillfället ger en högre solvensmarginal, ska i stället den kursen användas.

Ett försäkringsföretag som har bytt redovisningsvaluta, ska vid beräkning av premieindex eller skadeindex enligt 7 kap. 8 och 9 §§ försäkringsrörelselagen (2010:2043) räkna om belopp och kostnader bestämda i den tidigare redovisningsvalutan till den nya valutan. Omräkningen ska göras enligt den växelkurs som avses i 3 kap. 8 § andra stycket årsredovisningslagen (2016:000). Om motsvarande kurs vid beräkningstillfället ger en högre solvensmarginal, ska i stället den kursen användas.

⁵⁵ Senaste lydelse 2010:2065.

Finansinspektionen får medge att ett försäkringsföretag, vid beräkning av premieindex eller skadeindex, i stället för vad som sägs i första stycket, får räkna om belopp och kostnader till den nya redovisningsvalutan enligt samma principer som bolaget får tillämpa i årsredovisningen.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017.

1.23 Förslag till lag om ändring i socialavgiftslagen (2000:980)

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 13 § socialavgiftslagen (2000:980) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap. 13 §⁵⁶

Med koncern avses vid tillämpning av 2 kap. 31 § en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554).

Med koncern avses vid tillämpning av 2 kap. 31 § en koncern av sådant slag som anges i 2 kap. 5 § årsredovisningslagen (2016:000).

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017.

1.24 Förslag till lag om ändring i lagen (2000:1087) om anmälningsskyldighet för vissa innehav av finansiella instrument

Härigenom föreskrivs att 1 § lagen (2000:1087) om anmälningsskyldighet för vissa innehav av finansiella instrument ska ha följande lydelse.

⁵⁶ Senaste lydelse 2013:961.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*1 §⁵⁷

I denna lag förstås med

1. finansiellt instrument: det som anges i 1 kap. 4 § första stycket 1 lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden,

2. värdepappersinstitut: det som anges i 1 kap. 5 § 27 lagen om värdepappersmarknaden,

3. börs: det som anges i 1 kap. 5 § 3 lagen om värdepappersmarknaden och sådant utländskt företag som har tillstånd att driva en reglerad marknad från filial i Sverige,

4. aktiemarknadsbolag: svenskt aktiebolag som gett ut aktier vilka är upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige,

5. moder- och dotterföretag: det som anges i 1 kap. 11 och 12 §§ aktiebolagslagen (2005:551) om moderbolag och dotterföretag, varvid det som sägs om moderbolag skall tillämpas även på andra juridiska personer än aktiebolag,

6. ordinarie delårsrapport: delårsrapport samt förhandsmeddelande om kommande årsbokslut (bokslutskommuniké) som ett aktiemarknadsbolag är skyldigt att lämna enligt sitt noteringsavtal med börsen eller, om sådana bestämmelser saknas i noteringsavtalet, årsredovisning och delårsrapport enligt bestämmelserna i lagen om värdepappersmarknaden, *årsredovisningslagen (1995:1554)*, *lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkeringsföretag* samt delårsredogörelse enligt bestämmelserna i 16 kap.

6. ordinarie delårsrapport: delårsrapport samt förhandsmeddelande om kommande årsbokslut (bokslutskommuniké) som ett aktiemarknadsbolag är skyldigt att lämna enligt sitt noteringsavtal med börsen eller, om sådana bestämmelser saknas i noteringsavtalet, årsredovisning och delårsrapport enligt bestämmelserna i lagen om värdepappersmarknaden, *årsredovisningslagen (2016:000)*, *lagen (2016:000) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag*, *lagen (2016:000) om årsredovisning i försäkeringsföretag eller lagen (2016:000) om delårsrapporter* samt delårsredo-

⁵⁷ Senaste lydelse 2007:558.

6 § lagen om värdepappers- görelse enligt bestämmelserna i
marknaden, 16 kap. 6 § lagen om värde-
pappersmarknaden,

7. insiderinformation: information om en icke offentliggjord eller inte allmänt känd omständighet som är ägnad att väsentligt påverka priset på finansiella instrument, och

8. reglerad marknad: det som anges i 1 kap. 5 § 20 lagen om värdepappersmarknaden.

Om två juridiska personer äger så många aktier eller andelar i en annan svensk eller utländsk juridisk person att de har hälften var av rösterna för samtliga aktier eller andelar, är dock vid tillämpningen av denna lag de förstnämnda juridiska personerna att jämföras med moderföretag och den sistnämnda juridiska personen att jämföras med dotterföretag.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017.

1.25 Förslag till lag om ändring i lagen (2004:46) om värdepappersfonder

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 3 a och 10 a §§ lagen (2004:46) om värdepappersfonder ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

3 a §⁵⁸

Vid tillämpningen av 5 kap. 20 och 22 §§ årsredovisningslagen (1995:1554) skall fondbolag anses som publika aktieföretag.

Vid tillämpningen av 9 kap. 17 § och 10 kap. 10 § aktieföretagslagen (2005:551) om jäv

Vid tillämpningen av 7 kap. 45 och 46 §§ årsredovisningslagen (2016:000) ska fondbolag anses som företag av allmänt intresse.

Vid tillämpningen av 9 kap. 17 § och 10 kap. 10 § aktieföretagslagen (2005:551) om jäv

⁵⁸ Senaste lydelse 2006:573.

för revisor och lekmannarevisor
skall fondbolag anses som aktie-
bolag som avses i 9 kap. 13 eller
14 § samma lag.

för revisor och lekmannarevisor
ska fondbolag anses som aktie-
bolag som avses i 9 kap. 13 eller
14 § samma lag.

10 a §⁵⁹

För ett fondbolag som utför diskretionär portföljförvaltning avseende finansiella instrument tillämpas, utöver det som följer av 10 §, även övriga bestämmelser i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 575/2013, lagen (2014:968) om särskild tillsyn över kreditinstitut och värdepappersbolag samt lagen (2014:966) om kapitalbuffertar som gäller för ett värdepappersbolag med motsvarande verksamhet.

För fondbolag som inte utför diskretionär portföljförvaltning avseende finansiella instrument tillämpas de bestämmelser om tillsyn på gruppnivå i artiklarna 11–24 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 575/2013 och lagen (2014:968) om särskild tillsyn över kreditinstitut och värdepappersbolag som gäller för ett värdepappersbolag. Det som föreskrivs om kapitalkrav för fondbolag i 8, 9 och 11 §§ i detta kapitel ska då tillämpas även på gruppnivå.

När ett fondbolag är moderföretag och i enlighet med förordning (EU) nr 575/2013 ska redovisa uppgifter på grundval av gruppens konsoliderade situation, ska redovisningen upprättas med tillämpning av de regler som gäller för upprättandet av koncernbalansräkning och koncernresultaträkning enligt 7 kap. årsredovisningslagen (1995:1554). Detta gäller dock inte om något annat följer av förordning (EU) nr 575/2013, lagen om särskild tillsyn över kreditinstitut och

När ett fondbolag är moderföretag och i enlighet med förordning (EU) nr 575/2013 ska redovisa uppgifter på grundval av gruppens konsoliderade situation, ska redovisningen upprättas med tillämpning av de regler som gäller för upprättandet av koncernbalansräkning och koncernresultaträkning enligt 10 kap. årsredovisningslagen (2016:000). Detta gäller dock inte om något annat följer av förordning (EU) nr 575/2013, lagen om särskild tillsyn över kreditinstitut och

⁵⁹ Senaste lydelse 2014:981.

värdepappersbolag eller föreskrifter meddelade med stöd av den lagen.

värdepappersbolag eller föreskrifter meddelade med stöd av den lagen.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2016.

1.26 Förslag till lag om ändring i lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse

dels att i 10 kap. 25 a §⁶⁰ samt 12 kap. 18 §⁶¹ och 28 §⁶² beteckningen ”lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag” ska bytas ut mot ”lagen (2016:000) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag”,

dels att 10 kap. 32 § ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

10 kap.

32 §⁶³

Vid tillämpningen av 25 kap. 11 § aktiebolagslagen (2005:551) skall vad som där sägs i första stycket 2 om 8 kap. 3 § första stycket och 16 § årsredovisningslagen (1995:1554) i stället avse 8 kap. 5 och 8 §§ lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag.

Vid tillämpningen av 25 kap. 11 § aktiebolagslagen (2005:551) ska vad som där sägs i första stycket 2 om 11 kap. 2 § och 19 § årsredovisningslagen (2016:000) i stället avse 11 kap. 5 och 9 §§ lagen (2016:000) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag.

⁶⁰ Senaste lydelse 2010:1530.

⁶¹ Senaste lydelse 2010:1530.

⁶² Senaste lydelse 2006:612.

⁶³ Senaste lydelse 2005:932.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2016.

1.27 Förslag till lag om ändring i lagen (2004:575) om europabolag

Häri genom föreskrivs att 26 a § lagen (2004:575) om europabolag ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

26 a §⁶⁴

Om ett europabolag flyttar sitt säte, ska lednings- eller förvaltningsorganet upprätta ett särskilt bokslut. Det särskilda bokslutet ska omfatta den tid för vilken årsredovisning inte tidigare har upprättats fram till den dag då flyttningen av säte har blivit gällande enligt artikel 8.10 i SE-förordningen.

Om ett aktiebolag deltar i bildandet av ett europabolag genom fusion enligt artikel 17 i SE-förordningen och europabolaget får säte i en annan stat än Sverige, ska styrelsen för aktiebolaget upprätta ett särskilt bokslut. Det särskilda bokslutet ska omfatta den tid för vilken årsredovisning inte tidigare har upprättats fram till den dag då europabolaget registreras enligt artikel 12 i SE-förordningen.

För det särskilda bokslutet enligt första och andra styckena gäller bestämmelserna om årsbokslut i 6 kap. 4, 5 och 8 §§ bokföringslagen (1999:1078). När det gäller europabolag som driver försäkringsrörelse ska det som sägs i 6 kap. 4 § andra stycket bokföringslagen om

För det särskilda bokslutet enligt första och andra styckena gäller bestämmelserna om årsbokslut i 6 kap. 4, 5 och 8 §§ bokföringslagen (1999:1078). När det gäller europabolag som driver försäkringsrörelse ska det som sägs i 6 kap. 4 § andra stycket bokföringslagen om

⁶⁴ Senaste lydelse 2010:2068.

bestämmelser i *årsredovisningslagen (1995:1554)* i stället avse motsvarande bestämmelser i lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag. Bokslutet ska ges in till Bolagsverket inom en månad från utgången av den period som bokslutet omfattar.

bestämmelser i *årsredovisningslagen (2016:000)* i stället avse motsvarande bestämmelser i lagen (2016:000) om årsredovisning i försäkringsföretag. Bokslutet ska ges in till Bolagsverket inom en månad från utgången av den period som bokslutet omfattar.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017.

1.28 Förslag till lag om ändring i lagen (2005:405) om försäkringsförmedling

Häri genom föreskrivs att i 1 kap. 10 §⁶⁵ lagen (2005:405) om försäkringsförmedling beteckningen ”1 kap. 4 § första-tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554)” ska bytas ut mot ”2 kap. 5 § första-tredje stycket årsredovisningslagen (2016:000)”.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017.

1.29 Förslag till lag om ändring i lagen (2006:531) om särskild tillsyn över finansiella konglomerat

Häri genom föreskrivs att 1 kap. 5 § lagen (2006:531) om särskild tillsyn över finansiella konglomerat ska ha följande lydelse.

⁶⁵ Senaste lydelse 2010:2070.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse***1 kap.****5 §**

Det finns ett ägarintresse om
1. en juridisk person är
intresseföretag till ett företag
enligt 1 kap. 5 § årsredovis-
ningslagen (1995:1554), eller

2. ett företag direkt eller
indirekt äger minst 20 procent
av kapitalet eller av samtliga
röster i ett annat företag.

Det finns ett ägarintresse om
1. en juridisk person är
intresseföretag till ett företag
enligt 2 kap. 7 § årsredovis-
ningslagen (2016:000) eller ett
gemensamt styrt företag enligt
2 kap. 9 § 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 1 januari 2017.

1.30 Förslag til lag om ändring i lagen (2006:595) om europakooperativ

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (2006:595) om europa-
kooperativ

dels att i 32§⁶⁶ beteckningen ”lagen (1995:1560) om årsredo-
visning i försäkringsföretag” ska bytas ut mot ”lagen (2016:000)
om årsredovisning i försäkringsföretag”,

dels att 3 § ska ha följande lydelse.

⁶⁶ Senaste lydelse 2010:2074.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*31 §⁶⁷

Ett europakooperativ ska upprätta årsredovisning och, i förekommande fall, koncernredovisning i enlighet med de bestämmelser i *årsredovisningslagen (1995:1554)* som är tillämpliga på ekonomiska föreningar. När det gäller europakooperativ som driver försäkringsrörelse tillämpas i stället de bestämmelser i *lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag* som är tillämpliga på försäkringsföreningar.

Ett europakooperativ ska upprätta årsredovisning och, i förekommande fall, koncernredovisning i enlighet med de bestämmelser i *årsredovisningslagen (2016:000)* som är tillämpliga på ekonomiska föreningar. När det gäller europakooperativ som driver försäkringsrörelse tillämpas i stället de bestämmelser i *lagen (2016:000) om årsredovisning i försäkringsföretag* som är tillämpliga på försäkringsföreningar.

När det gäller europakooperativ som ger ut elektroniska pengar, driver finansieringsrörelse eller tillhandahåller betaltjänster tillämpas 12 kap. 28 § *lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse*, 3 kap. 9 § *andra stycket lagen (2010:751) om betaltjänster* respektive 3 kap. 10 § *lagen (2011:755) om elektroniska pengar* i stället för första stycket.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2016.

⁶⁷ Senaste lydelse 2011:771.

1.31 Förslag till lag om ändring i lagen (2008:814) om statligt stöd till kreditinstitut

Härigenom föreskrivs att i 7 kap. 3 §⁶⁸ lagen (2008:814) om statligt stöd till kreditinstitut beteckningen ”årsredovisningslagen (1995:1554)” ska bytas ut mot ”årsredovisningslagen (2016:000)”.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017.

1.32 Förslag till lag om ändring i lagen (2009:47) om vissa kommunala befogenheter

Härigenom föreskrivs att i 3 kap. 5 § lagen (2009:47) om vissa kommunala befogenheter beteckningen ”årsredovisningslagen (1995:1554)” ska bytas ut mot ”årsredovisningslagen (2016:000)”.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2016.

1.33 Förslag till lag om ändring i lagen (2009:704) om europeiska grupperingar för territoriellt samarbete

Härigenom föreskrivs att i 7 § lagen (2009:704) om europeiska grupperingar för territoriellt samarbete beteckningen ”årsredovisningslagen (1995:1554)” ska bytas ut mot ”årsredovisningslagen (2016:000)”.

⁶⁸ Senaste lydelse 2014:986.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2016.

1.34 Förslag till lag om ändring i lagen (2010:473) om statligt stöd till riksdagspartiernas kvinnoorganisationer

Härigenom föreskrivs att i 8 § lagen (2010:473) om statligt stöd till riksdagspartiernas kvinnoorganisationer beteckningen ”årsredovisningslagen (1995:1554)” ska bytas ut mot ”årsredovisningslagen (2016:000)”.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017.

1.35 Förslag till lag om ändring i radio- och tv-lagen (2010:696)

Härigenom föreskrivs att 13 kap. 4 § radio- och tv-lagen (2010:696) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

13 kap.

4 §

Tillstånd att sända analog kommersiell radio får endast ges till en fysisk eller juridisk person som har finansiella och tekniska förutsättningar att sända under hela tillståndspanenoden.

Staten, landsting eller kommuner får inte inneha tillstånd att sända analog kommersiell radio, vare sig direkt eller indirekt genom

1. ett företag i vilket ett eller flera sådana subjekt har en del som för dem gemensamt mot-

Staten, landsting eller kommuner får inte inneha tillstånd att sända analog kommersiell radio, vare sig direkt eller indirekt genom

1. ett företag i vilket ett eller flera sådana subjekt har en del som för dem gemensamt mot-

svarar minst tjugo procent av samtliga aktier eller andelar eller genom avtal har ett bestämmande inflytande, eller

2. ett företag som enligt 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) är ett dotterföretag till ett företag som avses i 1.

svarar minst tjugo procent av samtliga aktier eller andelar eller genom avtal har ett bestämmande inflytande, eller

2. ett företag som enligt 2 kap. 5 § årsredovisningslagen (2016:000) är ett dotterföretag till ett företag som avses i 1.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017.

1.36 Förslag till lag om ändring i lagen (2010:751) om betaltjänster

Härigenom föreskrivs att i 3 kap. 9 §⁶⁹ lagen (2010:751) om betaltjänster beteckningen ”lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag” ska bytas ut mot ”lagen (2016:000) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag”.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2016.

1.37 Förslag till lag om ändring i lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder

dels att i 1 kap. 11 § 16⁷⁰ beteckningen ”1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554)” ska bytas ut mot ”2 kap. 5 § årsredovisningslagen (2016:000)”,

⁶⁹ Senaste lydelse 2013:234.

⁷⁰ Senaste lydelse 2014:991.

dels att 2 kap. 3 § och 11 kap. 9 § ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

3 §

En svensk AIF-förvaltare som avses i 2 § ska, om den inte ansöker om tillstånd enligt 3 kap. 1 §, anmäla sig för registrering hos Finansinspektionen.

En anmälan om registrering ska innehålla uppgifter om

1. AIF-förvaltaren, och

2. de alternativa investeringsfonder som förvaltaren avser att förvalta samt investeringsstrategierna för dessa.

Om AIF-förvaltaren ingår i en koncern enligt 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska en anmälan om registrering även innehålla uppgifter om ägarförhållandena inom koncernen samt om de alternativa investeringsfonder som förvaltas av företag inom koncernen.

Om AIF-förvaltaren ingår i en koncern enligt 2 kap. 5 § årsredovisningslagen (2016:000) ska en anmälan om registrering även innehålla uppgifter om ägarförhållandena inom koncernen samt om de alternativa investeringsfonder som förvaltas av företag inom koncernen.

11 kap.

9 §

Årsberättelsen för en alternativ investeringsfond som har kontroll över ett onoterat företag, ska innehålla en översikt över utvecklingen av det onoterade företags verksamhet. Översikten ska vara rättvisande och återspegla situationen i slutet av den period som årsberättelsen avser. Årsberättelsen ska även innehålla upplysningar om

1. viktiga händelser som har inträffat efter räkenskapsårets

Årsberättelsen för en alternativ investeringsfond som har kontroll över ett onoterat företag, ska innehålla en översikt över utvecklingen av det onoterade företags verksamhet. Översikten ska vara rättvisande och återspegla situationen i slutet av den period som årsberättelsen avser. Årsberättelsen ska även innehålla upplysningar om

1. viktiga händelser som har inträffat efter räkenskapsårets

utgång,

2. den förväntade framtida utvecklingen för det onoterade företaget, och

3. innehav, förvärv och överlåtelse av egna aktier i enlighet med kraven i 6 kap. 1 § andra stycket 6–9 årsredovisningslagen (1995:1554) eller motsvarande lagstiftning i ett annat land inom EES.

AIF-förvaltaren ska begära att styrelsen i det onoterade företaget lämnar den information som avses i första stycket till arbetstagarrepresentanter eller, om det inte finns några sådana, de anställda, inom den tid som årsberättelsen för den alternativa investeringsfonden ska upprättas.

Kraven i första och andra styckena behöver inte uppfyllas, om kraven i 10 § uppfylls.

utgång,

2. den förväntade framtida utvecklingen för det onoterade företaget, och

3. innehav, förvärv och överlåtelse av egna aktier i enlighet med kraven i 8 kap. 3 § årsredovisningslagen (2016:000) eller motsvarande lagstiftning i ett annat land inom EES.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2017.

1.38 Förslag till förordning om ändring i förordningen (1995:1600) om årsredovisning i kreditinstitut, värdepappersbolag och försäkringsföretag

Härigenom föreskrivs i fråga om förordningen (1995:1600) om årsredovisning i kreditinstitut, värdepappersbolag och försäkringsföretag

dels att i 6 § beteckningen ”lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag” ska bytas ut mot ”lagen (2016:000) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag”,

dels att 1–5 och 7–12 §§ ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

1 §

Med kreditinstitut och värdepappersbolag avses i denna förordning *företag som anges i 1 kap. 1 § första stycket lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag.*

Med försäkringsföretag avses *företag som anges i 1 kap. 1 § första stycket lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.*

Med finansiellt holdingföretag avses *företag som anges i 1 kap. 1 § andra stycket lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller 1 kap. 1 § andra stycket lagen om årsredovisning i försäkringsföretag.*

Med kreditinstitut och värdepappersbolag avses i denna förordning *detsamma som i 2 kap. 1 och 2 §§ lagen (2016:000) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag.*

Med försäkringsföretag avses *detsamma som i 2 kap. 1 § lagen (2016:000) om årsredovisning i försäkringsföretag.*

Med finansiellt holdingföretag avses *detsamma som i 2 kap. 5 § lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag och 2 kap. 2 § lagen om årsredovisning i försäkringsföretag.*

2 §

I förordningen (1995:1633) om vissa årsredovisningsfrågor finns bestämmelser om kungörande m.m. som avser sådana kreditinstitut och värdepappersbolag som omfattas av *8 kap. årsredovisningslagen (1995:1554).*

I förordningen (1995:1633) om vissa årsredovisningsfrågor finns bestämmelser om kungörande m.m. som avser sådana kreditinstitut och värdepappersbolag som omfattas av *11 kap. årsredovisningslagen (2016:000).*

3 §

Ansökan om medgivande enligt *1 kap. 1 § tredje stycket lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag* ska ges in till Finansinspektionen.

Ansökan om medgivande enligt *1 kap. 1 § fjärde stycket lagen (2016:000) om årsredovisning i försäkringsföretag* ska ges in till Finansinspektionen.

4 §⁷¹

Finansinspektionen får meddela närmare föreskrifter om

1. kreditinstituts, värdepappersbolags och försäkringsföretags löpande bokföring, årsbokslut, årsredovisning och koncernredovisning,

2. kreditinstituts och värdepappersbolags delårsrapporter,

3. den koncernredovisning som finansiella holdingföretag ska upprätta enligt *lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag* eller *lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag*, och

4. i vilken utsträckning som *lagen om årsredovisning i försäkringsföretag* och föreskrifter som har meddelats med stöd av *lagen* ska tillämpas i sådana företag som har beviljats undantag enligt 1 kap. 1 § *tredje* stycket samma lag.

Finansinspektionen får meddela närmare föreskrifter om

1. kreditinstituts, värdepappersbolags och försäkringsföretags löpande bokföring, årsbokslut, årsredovisning och koncernredovisning,

2. kreditinstituts och värdepappersbolags delårsrapporter,

3. den koncernredovisning som finansiella holdingföretag ska upprätta enligt *lagen (2016:000) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag* eller *lagen (2016:000) om årsredovisning i försäkringsföretag*,

4. de uppgifter om koncernen som de finansiella holdingföretag som avses i 1 kap. 1 § *tredje* stycket *lagen (2016:000) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag* ska lämna i sina delårsrapporter enligt *lagen (2016:000) om delårsrapporter*, och

5. i vilken utsträckning som *lagen om årsredovisning i försäkringsföretag* och föreskrifter som har meddelats med stöd av *lagen* ska tillämpas i sådana företag som har beviljats undantag enligt 1 kap. 1 § *fjärde* stycket samma lag.

⁷¹ Senaste lydelse 2011:777.

5 §

Finansinspektionen får föreskriva att bestämmelser om koncerner i *lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag*, i *lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag* eller i föreskrifter som meddelas med stöd av dessa lagar, *skall* gälla för en grupp av företag som avses i 1 kap. 6 § *lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag* eller i 1 kap. 5 § *lagen om årsredovisning i försäkringsföretag*.

Finansinspektionen får föreskriva att bestämmelser om koncerner i *lagen (2016:000) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag*, i *lagen (2016:000) om årsredovisning i försäkringsföretag* eller i föreskrifter som meddelas med stöd av dessa lagar *ska* gälla för en grupp av företag som avses i 1 kap. 4 § *lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag* eller i 1 kap. 4 § *lagen om årsredovisning i försäkringsföretag*.

7 §⁷²

Finansinspektionen får för den första års- eller koncernredovisning som ett företag upprättar enligt *lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag* eller *lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag* föreskriva att 3 kap. 5 § *andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554)* och 6 kap. 2 § *lagen om årsredovisning i försäkringsföretag* inte *skall* tillämpas samt meddela närmare föreskrifter om vilka jämförande upplysningar som i stället *skall* lämnas.

Finansinspektionen får för den första års- eller koncernredovisning som ett företag upprättar enligt *lagen (2016:000) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag* eller *lagen (2016:000) om årsredovisning i försäkringsföretag* föreskriva att 4 kap. 10 § *första stycket och 5 kap. 9 § första stycket årsredovisningslagen (2016:000)* och 8 kap. 2 § *lagen om årsredovisning i försäkringsföretag* inte *ska* tillämpas samt meddela närmare föreskrifter om vilka jämförande upplysningar som i stället *ska* lämnas.

⁷² Senaste lydelse 1999:1161.

8 §⁷³

Finansinspektionen får meddela föreskrifter om verkställigheten av *lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag* eller *lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag* i den utsträckning som denna förordning inte innehåller sådana bestämmelser.

Finansinspektionen får meddela föreskrifter om verkställigheten av *lagen (2016:000) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag* eller *lagen (2016:000) om årsredovisning i försäkringsföretag* i den utsträckning som denna förordning inte innehåller sådana bestämmelser.

8 a §⁷⁴

Bolagsverket (registreringsmyndigheten) får meddela föreskrifter om

1. elektronisk överföring till registreringsmyndigheten av sådana handlingar som avses i *8 kap. 5 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag* och *8 kap. 5 § lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag*,

2. bestyrkande av att en elektronisk kopia överensstämmer med originalet, och

3. den elektroniska signaturen *enligt 8 kap. 5 a § andra stycket lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag* och *8 kap. 5 a § andra stycket lagen om årsredovisning i försäkringsföretag*.

Bolagsverket (registreringsmyndigheten) får meddela föreskrifter om

1. elektronisk överföring till registreringsmyndigheten av sådana handlingar som avses i *11 kap. 5 § lagen (2016:000) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag* och *11 kap. 3 § lagen (2016:000) om årsredovisning i försäkringsföretag*,

2. bestyrkande av att en elektronisk kopia överensstämmer med originalet, och

3. den elektroniska signaturen.

⁷³ Senaste lydelse 1999:1161.

⁷⁴ Senaste lydelse 2007:1467.

9 §⁷⁵

Kungörande enligt 8 kap. 6 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller 8 kap. 6 § lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag, ska ske senast månaden efter den då redovisnings- och revisionshandlingarna har godtagits av registreringsmyndigheten.

Kungörande enligt 11 kap. 7 § lagen (2016:000) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller 11 kap. 5 § lagen (2016:000) om årsredovisning i försäkringsföretag, ska ske senast månaden efter den då redovisnings- och revisionshandlingarna har godtagits av registreringsmyndigheten.

Kungörelsen ska innehålla uppgift om

1. namn, organisationsnummer och företagskategori för det företag som handlingarna avser eller, i fråga om koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse, namn, organisationsnummer och företagskategori för moderföretaget i den koncern som handlingarna avser,

2. sista dagen av det räkenskapsår som handlingarna avser, och

3. den tidpunkt då handlingarna gavs in till registreringsmyndigheten samt uppgift om diarienummer eller motsvarande ärendebeteckning.

Registreringsmyndigheten får meddela föreskrifter om

1. i vilken tidning kungörande ska ske, och

2. övriga frågor som sammanhänger med sådan kungörelse.

10 §⁷⁶

Årsredovisningar, revisionsberättelser, bolagsstyrningsrapporter, koncernredovisningar, koncernrevisionsberättelser och delårsrapporter som har getts in till registreringsmyndigheten enligt 8 kap. lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller 8 kap. lagen (1995:1560) om års-

Årsredovisningar, revisionsberättelser, bolagsstyrningsrapporter, koncernredovisningar, koncernrevisionsberättelser och delårsrapporter som har getts in till registreringsmyndigheten enligt 11 kap. lagen (2016:000) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller 11 kap. lagen (2016:000) om års-

⁷⁵ Senaste lydelse 2007:1467.

⁷⁶ Senaste lydelse 2009:40.

redovisning i försäkringsföretag får föras över till mikrofilm eller maskinläsbart medium. Handlingarna ska hållas tillgängliga hos registreringsmyndigheten.

redovisning i försäkringsföretag får föras över till mikrofilm eller maskinläsbart medium. Handlingarna ska hållas tillgängliga hos registreringsmyndigheten.

11 §⁷⁷

Om registreringsmyndigheten *fattat beslut* om vite enligt 8 kap. 7 § eller 9 kap. 4 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller 8 kap. 7 § lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag, skall den genast skriftligen underrätta företaget om beslutet.

Om registreringsmyndigheten *har beslutat* om vite enligt 11 kap. 15 § årsredovisningslagen (2016:000), 11 kap. 8 § lagen (2016:000) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller 11 kap. 6 § lagen (2016:000) om årsredovisning i försäkringsföretag, ska den genast skriftligen underrätta företaget om beslutet.

12 §⁷⁸

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.

Finansinspektionen prövar frågor som avses i

1. 6 kap. 2 § 1, 7 kap. 5 § och 10 kap. 6 § 3 lagen (2016:000) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, och

2. 6 kap. 2 § 4 b, 7 kap. 8 § och 10 kap. 5 § 3 lagen (2016:000) om årsredovisning i försäkringsföretag.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2016.

⁷⁷ Senaste lydelse 2000:827.

⁷⁸ Senaste lydelse 1999:1161.

1.39 Förslag till förordning om ändring i förordningen (1995:1633) om vissa årsredovisningsfrågor

Härigenom föreskrivs i fråga om förordningen (1995:1633) om vissa årsredovisningsfrågor

dels att 6 § ska upphöra att gälla,

dels att 1 a–5 och 7–8 §§ ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 a §⁷⁹

Bolagsverket får meddela föreskrifter enligt 8 kap. 3 a § första–tredje styckena årsredovisningslagen (1995:1554).

Bolagsverket får meddela föreskrifter enligt 11 kap. 4 § tredje stycket årsredovisningslagen (2016:000).

2 §

Kungörande enligt 8 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) skall ske senast månaden efter den då redovisnings- och revisionshandlingarna har godtagits av registreringsmyndigheten.

Kungörande enligt 11 kap. 6 § årsredovisningslagen (2016:000) ska ske senast månaden efter den då redovisnings- och revisionshandlingarna har godtagits av registreringsmyndigheten.

Kungörelsen skall innehålla uppgift om

Kungörelsen ska innehålla uppgift om

1. namn och organisationsnummer på det bolag som handlingarna avser eller, i fråga om koncernredovisning eller koncernrevisionsberättelse, namn och organisationsnummer på moderbolaget i den koncern som handlingarna avser,

1. namn och organisationsnummer på det bolag som handlingarna avser eller, i fråga om koncernredovisning eller koncernrevisionsberättelse, namn och organisationsnummer på moderbolaget i den koncern som handlingarna avser,

2. sista dagen av det räkenskapsår som handlingarna avser, och

2. sista dagen av det räkenskapsår som handlingarna avser, och

⁷⁹ Senaste lydelse 2006:506.

3. den tidpunkt då handlingen gavs in till registreringsmyndigheten samt uppgift om diarienummer eller motsvarande ärendebeteckning.

3. den tidpunkt då handlingen gavs in till registreringsmyndigheten samt uppgift om diarienummer eller motsvarande ärendebeteckning.

3 §⁸⁰

Årsredovisningar, revisionsberättelser, bolagsstyrningsrapporter, koncernredovisningar, koncernrevisionsberättelser och delårsrapporter som har getts in till registreringsmyndigheten enligt 8 kap. 3 §, 15 a § första stycket och 16 § samt 9 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) får föras över till mikrofilm eller maskinläsbart medium. Handlingarna ska hållas tillgängliga hos registreringsmyndigheten.

Årsredovisningar, revisionsberättelser, bolagsstyrningsrapporter, koncernredovisningar, koncernrevisionsberättelser och delårsrapporter som har getts in till registreringsmyndigheten enligt 11 kap. 2 §, 18 § första stycket och 19 § årsredovisningslagen (2016:000) samt 17 § lagen (2016:000) om delårsrapporter får föras över till mikrofilm eller maskinläsbart medium. Handlingarna ska hållas tillgängliga hos registreringsmyndigheten.

4 §⁸¹

Om ett bolag som omfattas av 8 kap. 5 § årsredovisningslagen (1995:1554) inte har gett in årsredovisning, revisionsberättelse och, i förekommande fall, bolagsstyrningsrapport, koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse för föregående räkenskapsår, ska registreringsmyndigheten påminna bolaget om skyldigheten att ge in sådana handlingar. Påminnelsen ska skickas senast sex

Om ett bolag som omfattas av 11 kap. 7 § årsredovisningslagen (2016:000) inte har gett in årsredovisning, revisionsberättelse och, i förekommande fall, bolagsstyrningsrapport, koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse för föregående räkenskapsår, ska registreringsmyndigheten påminna bolaget om skyldigheten att ge in sådana handlingar. Påminnelsen ska skickas senast sex

⁸⁰ Senaste lydelse 2009:39.

⁸¹ Senaste lydelse 2009:39.

månader efter utgången av föregående räkenskapsår.

månader efter utgången av föregående räkenskapsår.

5 §

Om registreringsmyndigheten har fattat ett sådant beslut som avses i 8 kap. 6 eller 9 § årsredovisningslagen (1995:1554), skall den genast skriftligen underätta bolaget om beslutet.

Om registreringsmyndigheten har fattat ett sådant beslut som avses i 11 kap. 8 eller 11 § årsredovisningslagen (2016:000), ska den genast skriftligen underätta bolaget om beslutet.

7 §⁸²

För handläggning och prövning av ansökningar enligt årsredovisningslagen (1995:1554) skall avgifter betalas med följande belopp:

a) medgivande att utelämna uppgift om nettoomsättningen i resultaträkningen (3 kap. 11 § andra stycket), 1 500 kronor, och

b) dispens från uppgiftsskyldighet (5 kap. 9 § andra stycket och 7 kap. 17 §), 1 500 kronor.

För registrering i aktiebolagsregistret och kungörande av årsredovisning eller delårsrapport på annat språk än svenska skall en avgift om 500 kronor för varje sådant språk betalas.

Avgift skall betalas när ansökan eller årsredovisningen ges in. Avgiften återbetalas inte om handläggningen har påbörjats.

För handläggning och prövning av ansökningar ska avgifter betalas med följande belopp:

a) ansökan om medgivande att utelämna uppgift om nettoomsättningen i resultaträkningen (5 kap. 2 § andra stycket årsredovisningslagen [2016:000]), 1 500 kronor, och

b) dispens från uppgiftsskyldighet (7 kap. 32 § första stycket och 10 kap. 34 § årsredovisningslagen), 1 500 kronor.

För registrering i aktiebolagsregistret och kungörande av årsredovisning eller delårsrapport på annat språk än svenska ska en avgift om 500 kronor för varje sådant språk betalas.

Avgift ska betalas när ansökan, årsredovisningen eller delårsrapporten ges in. Avgiften återbetalas inte om handläggningen har påbörjats.

⁸² Senaste lydelse 2006:506.

8 §

I fråga om förseningsavgifter enligt 8 kap. 5 och 6 §§ årsredovisningslagen (1995:1554) finns det bestämmelser om begäran om indrivning m.m. i 4 9 §§ indrivningsförordningen (1993:1229). Att den betalningsskyldige *skall* uppmanas att betala fordringen innan ansökan om indrivning görs framgår av 3 § nämnda förordning.

Indrivning behöver inte begäras för en fordran som understiger 100 kronor om indrivning inte krävs från allmän synpunkt.

I fråga om förseningsavgifter enligt 11 kap. 7 och 8 §§ årsredovisningslagen (2016:000) finns det bestämmelser om begäran om indrivning m.m. i 4 9 §§ indrivningsförordningen (1993:1229). Att den betalningsskyldige *ska* uppmanas att betala fordringen innan ansökan om indrivning görs framgår av 3 § nämnda förordning.

Indrivning behöver inte begäras för en fordran som understiger 100 kronor, om indrivning inte krävs från allmän synpunkt.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2016.

2 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 avsåg dels att genomföra det nya EU-direktiv som har beslutats på redovisningsområdet, dels att utreda vilka andra förenklingar som är möjliga att genomföra på området. Utredaren skulle i ett första steg föreslå de förändringar som är nödvändiga med anledning av direktivet. Utredaren skulle i ett andra steg föreslå de förenklingar som kan göras därutöver samt behandla ett antal ytterligare frågor. Utredaren har, i enlighet med utredningsdirektiven, lagt upp sitt arbete i två faser. Ett delbetänkande som behandlar de förändringsförslag som föranleddes av införlivandet av det nya redovisningsdirektivet lämnades i april 2014 (SOU 2014:22).

Utredaren har biträttats av experter, sakkunniga och utredningssekreterare. Det har hållits sammanlagt tretton utredningssammanträden där experter och sakkunniga har deltagit. Utredningen har tagit hjälp av Statistiska centralbyrån för inhämtande av statistikuppgifter. Tillväxtverket och Regelrådet har bistått med hjälp vad gäller beräkning och analys av förslagets konsekvenser. Vidare har kontakter tagits med norska, danska och finska myndigheter i syfte att jämföra de olika ländernas redovisningslagstiftningar.

I detta slutbetänkande föreslår utredningen att det införs nya förenklade regler för de minsta företagen, i förslaget betecknade *mikroföretag*. Utredningen föreslår vidare att de befintliga redovisningslagarna – årsredovisningslagen (1995:1554; ÅRL), lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag (ÅRKL) och lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäk-

ringsföretag (ÅRFL) – ersätts av nya lagar med ny redaktionell utformning och delvis ändrade regler i sak. Dessutom föreslår utredningen att näringsverksamhet i ideella föreningar, registrerade trossamfund, samfälligheter och därmed jämförbara juridiska personer ska vara bokföringspliktig först om den årliga nettoomsättningen i näringsverksamheten normalt uppgår till mer än fyra prisbasbelopp. Utredningen föreslår även vissa förenklingar vad avser färdigställandet och offentliggörandet av redovisningshandlingar.

Vid utformningen av förslagen i slutbetänkandet har utredningen utgått från de förslag som lämnades i delbetänkandet. Utredningen har tagit del av remissvaren över delbetänkandet och funnit en del av den lämnade remisskritiken övertygande. Med hänsyn till den parallellt löpande beredningen av delbetänkandet i Regeringskansliet har utredningen emellertid inte funnit det ändamålsenligt att i slutbetänkandet avvika från några av de ställningstaganden som gjordes i delbetänkandet.

3 Mikroföretag

3.1 Inledning

Det nya redovisningsdirektivet delar in företagen i fem kategorier; ”företag av allmänt intresse”, ”stora företag”, ”medelstora företag”, ”små företag” och ”mikroföretag”. Utredningen har i sitt delbetänkande redogjort närmare för de direktivbestämmelser som behandlar de fyra förstnämnda kategorierna (se bl.a. avsnitt 4.2.1 i delbetänkandet) men har skjutit upp behandlingen av frågor som rör mikroföretag till detta slutbetänkande.

I dag gäller, enligt ÅRL, att mindre företag (med utredningens terminologi ”små företag”) ska upprätta en årsredovisning bestående av en balansräkning, en resultaträkning, noter och en förvaltningsberättelse (2 kap. 1 § första stycket ÅRL). Till skillnad från de större företagen (dvs. vad som med utredningens kategoriindelning motsvarar medelstora och stora företag) har de mindre företagen möjlighet att upprätta förkortade balans- och resultaträkningar. Det innebär en möjlighet att slå samman vissa poster i respektive räkning. I övrigt gäller i fråga om tillämpningen av allmänna redovisningsprinciper (2 kap.), innehållet i balans- och resultaträkningarna (3 kap.) och frågor om värdering (4 kap.) huvudsakligen samma bestämmelser för samtliga kategorier av företag. Också lagens bestämmelser om förvaltningsberättelse (6 kap.) och offentliggörande av årsredovisning (8 kap.) är väsentligen desamma för alla slags företag. Vissa skillnader finns dock mellan de båda kategorierna av företag. Mindre företag behöver t.ex. inte upprätta en kassaflödesanalys, vilket krävs av de större företagen. Moderföretag i mindre (små) koncerner behöver inte heller upprätta någon kon-

cernredovisning.¹ Det finns också skillnader mellan företagskategorierna beträffande vilka notupplysningar som ska lämnas. Det förslag som utredningen har lämnat i delbetänkandet innebär att de upplysningskrav som ställs på mindre (små) företag sänks väsentligt i förhållande till vad som gäller i dag.²

3.2 Utredningens uppdrag

Utredningen har i uppdrag att inom ramen för vad som är tillåtet enligt det nya direktivet föreslå de förenklingar som är möjliga för de allra minsta företagen (se utredningsdirektiven i bilaga 1). En utgångspunkt ska vara att de undantag och lättnader som det nya direktivet erbjuder ska utnyttjas, om det inte finns starka skäl mot det.

3.3 Möjligheter till undantag för mikroföretag

Reglerna om mikroföretag i det nya direktivet har överförts från det fjärde bolagsrättsliga direktivet³ och innehåller långtgående undantag från vad som enligt det nya direktivet är tvingande för övriga kategorier av företag. Sverige har tidigare inte utnyttjat dessa undantag.

3.3.1 Tillämpningsområdet

Direktivets bestämmelser om mikroföretag innebär att medlemsstaterna får undanta de allra minsta företagen inom direktivets tillämpningsområde från en del av de bestämmelser som gäller för övriga kategorier av företag. Bestämmelserna är formulerade så att

¹ Utredningens förslag går dock ut på att koncernredovisning alltid ska upprättas om något av koncernföretagen är ett företag av allmänt intresse, se avsnitt 10.2.1 i delbetänkandet och 7 kap. 3 § andra stycket ÅRL i utredningens tidigare lagförslag.

² Utredningens förslag grundar sig i den delen på tvingande bestämmelser om full harmonisering för små företag i det nya direktivet. För en utförlig genomgång av utredningens förslag och överväganden, se avsnitt 8 i utredningens delbetänkande, SOU 2014:22.

³ Se artikel 1 a i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. Undantagsbestämmelserna för mikroföretag infördes genom Europaparlamentets och Rådets direktiv 2012/06/EU av den 14 mars 2012 om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG om årsbokslut i vissa typer av bolag vad gäller mikroenheter.

vissa minimikrav gäller för mikroföretag. Det står dock medlemsstaterna fritt att ställa högre krav än så inom ramen för vad det nya direktivet tillåter i fråga om små företag.

Medlemsstaterna får tillämpa en eller flera av de möjligheter till undantag för mikroföretag på sådana företag som på balansdagen inte överskrider mer än ett av följande tre gränsvärden:⁴

- en balansomslutning på 350 000 euro (motsvarande cirka 3 miljoner kronor⁵),
- en nettoomsättning på 700 000 euro (motsvarande cirka 6 miljoner kronor⁶), eller
- ett genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret om 10.

Undantagsbestämmelserna får dock inte tillämpas på *investmentföretag* och *finansiella holdingföretag* (se artikel 36.7) oberoende av sådana företags storlek. Detsamma gäller sådana företag som direktivet eller medlemsstaterna själva pekar ut som företag av allmänt intresse.⁷

Med investmentföretag avses enligt artikel 2.14 i det nya direktivet 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. Såsom investmentföretag anses även intresseföretag till investmentföretag, om föremålet för intresseföretagens verksamhet uteslutande är att förvärva fullt betalda aktier som utfärdas av dessa investmentföretag.

I artikel 2.15 i direktivet anges att med finansiella holdingföretag avses företag som uteslutande har till föremål för sin verksamhet att förvärva andelar i andra företag och förvalta dessa andelar i

⁴ 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.

⁵ 350 000 EUR x 8,6212 = 3 017 420 SEK.

⁶ 700 000 EUR x 8,6212 = 6 034 840 SEK.

⁷ Se artikel 40 i det nya direktivet. Se även närmare om företag av allmänt intresse i avsnitt 4.2 i SOU 2014:22.

vinstsyfte utan att direkt eller indirekt delta i förvaltningen av dessa andra företag.⁸

Såsom utredningen har tolkat direktivet ger detta medlemsstaterna utrymme att i nationell lagstiftning avgränsa mikroföretagen på ett snävare sätt så att nationella bestämmelser om mikroföretag blir tillämpliga på färre företag än vad direktivet i och för sig tillåter.

3.3.2 Balans- och resultaträkningar för mikroföretag

När det gäller utformningen av balans- och resultaträkningarna kräver det nya direktivet förhållandevis lite av mikroföretagen. Enligt artikel 36.2 a behöver således balansräkningen för ett mikroföretag innehålla endast följande poster:

Tillgångar

- 1 Tecknat men ej inbetalt kapital
- 2 Bolagsbildningskostnader (om nationell lagstiftning medger att de redovisas som tillgångar)
- 3 Anläggningstillgångar
- 4 Omsättningstillgångar

Eget kapital och skulder

- 1 Eget kapital
- 2 Avsättningar
- 3 Skulder

Som bestämmelserna får förstås är det tillfyllest att ett mikroföretag redovisar endast totalsumman för respektive post. Någon underindelning av posterna behöver således inte göras. Jämförelse-

⁸ Utredningen har tidigare föreslagit att finansiella holdingföretag ska utgöra företag av allmänt intresse, se avsnitt 4.2.3 i SOU 2014:22.

vis ställs högre krav på små företag som upprättar en förkortad balansräkning enligt artikel 14 i det nya direktivet. I en förkortad balansräkning ska det nämligen göras en underindelning av posterna Anläggningstillgångar och Omsättningstillgångar.⁹ Det ställs även krav på en uppdelning av Eget kapital. Det står dock medlemsstaterna fritt att kräva att mikroföretag upprättar en fullständig balansräkning enligt det nya direktivet eller, om möjligheterna till undantag för små företag enligt artikel 14.1 i det nya direktivet har utnyttjats, kräva att mikroföretag upprättar balansräkningen i förkortad form. Såsom utredningen tolkar direktivet tillåter detta även att medlemsstaterna i nationell lagstiftning föreskriver att de ovan angivna posterna ska delas in i delposter.

Även den resultaträkning som direktivet ger utrymme för i fråga om mikroföretag är betydligt enklare än den som andra små företag ska upprätta. I artikel 36.2 b anges att medlemsstaterna får tillåta att mikroföretag upprättar en resultaträkning i förkortad form som innehåller endast redovisning av

- i) Nettoomsättning
- ii) Övriga intäkter
- iii) Kostnader för råvaror och förnödenheter
- iv) Personalkostnader
- v) Värdejusteringar
- vi) Övriga kostnader
- vii) Skatter
- viii) Vinst eller förlust

Bestämmelserna innebär att medlemsstaterna får tillåta mikroföretag att göra förenklingar och sammanslagningar av poster i resultaträkningen utöver vad det nya direktivet medger beträffande små företag, jfr artikel 14.2 som tillåter att små företag slår samman vissa poster i resultaträkningen till en post kallad "Bruttoresultat" i

⁹ Anläggningstillgångar ska i en förkortad balansräkning enligt artikel 14 i det nya direktivet delas upp i Immateriella, Materiella och Finansiella anläggningstillgångar. Omsättningstillgångar delas upp i Varulager m.m., Fordringar, Kortfristiga placeringar samt Kassa och bank.

en förkortad resultaträkning. På samma sätt som gäller beträffande balansräkningen står det dock medlemsstaterna fritt att kräva att mikroföretag upprättar en fullständig resultaträkning i enlighet med bestämmelserna i det nya direktivet. Medlemsstaterna synes också vara oförhindrade att föreskriva att en förkortad resultaträkning enligt artikel 36.2 b ska innehålla vissa poster utöver de som anges i artikeln.

3.3.3 Notupplysningar och förvaltningsberättelse

Även beträffande notupplysningar och förvaltningsberättelse innebär bestämmelserna om mikroföretag i det nya direktivet möjligheter till undantag för de allra minsta företagen. Som utredningen har redogjort närmare för i delbetänkandet kräver det nya direktivet att samtliga företag lämnar vissa upplysningar som anges i artikel 16 i direktivet.¹⁰ Såvitt gäller mikroföretag ger dock direktivet utrymme för att dessa befrias från merparten av dessa krav. De enda upplysningskrav enligt artikel 16 som även mikroföretag måste följa är de som gäller upplysningar om av företaget ställda säkerheter, upplysningar om företagets eventalförpliktelser och upplysningar om förskott, krediter m.m. till ledande befattningshavare (se artikel 36.1 b som hänvisar till artiklarna 16.1 d och e). Medlemsstaterna får vidare undanta mikroföretag från skyldigheten att upprätta en förvaltningsberättelse. Mikroföretag ska i och för sig alltid, liksom övriga kategorier av företag, i förekommande fall lämna upplysningar om innehav, förvärv och avyttringar av egna aktier (se artikel 36.1 c och artikel 24.2 i direktiv 2012/30¹¹) men dessa upplysningar behöver inte lämnas i en förvaltningsberättelse utan får lämnas i not eller ”under balansräkningen”.

Utredningen har tolkat direktivet så att det ger medlemsstaterna möjlighet att utnyttja vissa av, men inte alla, de förenklingsmöjligheter som de nu angivna bestämmelserna ger. Det torde bl.a. innebära att en medlemsstat som väljer att behålla ett generellt krav på

¹⁰ Se avsnitt 8 i SOU 2014:22.

¹¹ 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 dettas kapital, i syfte att göra skyddsåtgärderna likvärdiga.

upprättande av förvaltningsberättelse kan tillåta mikroföretag att utelämna vissa typer av upplysningar från denna.

Medlemsstaterna får, på ett liknande sätt som beträffande mikroföretag, undanta även små företag från skyldigheten att upprätta en förvaltningsberättelse. Vidare ger det nya direktivet möjligheter att undanta medelstora företag från vissa krav på upplysningar i förvaltningsberättelsen. Utredningen återkommer till dessa frågor i avsnitt 6.6.

3.3.4 Offentliggörande

I artikel 36.1 d i det nya direktivet anges att medlemsstaterna får undanta mikroföretag från kraven på offentliggörande av årsbokslutet enligt kapitel 7 i direktivet (artiklarna 30–33). Undantag får medges under förutsättning att de uppgifter om balansräkningen som finns i årsbokslutet vederbörligen sänds in i enlighet med nationell lagstiftning till minst en behörig myndighet som medlemsstaten har utsett.

Bestämmelsen innebär att det är tillfyllest att medlemsstaterna ställer krav på att mikroföretag ger in den balansräkning som har upprättats för årsredovisningen till en behörig myndighet. Således behöver varken övriga delar av årsredovisningen eller, i förekommande fall, revisionsberättelsen ges in till någon myndighet eller hållas tillgänglig på annat sätt. Någon tidsgräns för ingivandet av balansräkningen finns inte angiven i direktivet men eftersom uppgifterna om balansräkningen ska, som det anges i artikel 36.1 d, ”sändas in i enlighet med nationell lagstiftning” får det antas att samma tidsgränser som gäller för andra kategorier av företag ska tillämpas även beträffande mikroföretag.

3.3.5 Undantag från allmänna redovisningsprinciper m.m.

En av de allmänna redovisningsprinciperna i det nya redovisningsdirektivet är den s.k. periodiseringsprincipen, se artikel 6.1 d. Principen, som bl.a. innebär ett krav på att kostnader som är hänförliga till ett visst räkenskapsår ska redovisas i resultaträkningen för det året oberoende av tidpunkten för betalning, är som utgångspunkt tvingande för de företag som omfattas av det nya direktivet. Med-

lemsstaterna får emellertid tillåta att mikroföretag underlåter att periodisera vissa sådana kostnader i resultaträkningen, under förutsättning att detta anges i noterna till den finansiella rapporten eller ”under balansräkningen” (artikel 36.1 a).

Om ett mikroföretag utnyttjar möjligheterna till undantag beträffande uppställning av balans- och resultaträkningarna eller beträffande notupplysningar, förvaltningsberättelse eller periodisering, får det, enligt artikel 36.3, inte tillämpa bestämmelserna om värdering till verkligt värde (jfr artikel 8 i direktivet).

Enligt artikel 36.4 ska en balansräkning eller resultaträkning för ett mikroföretag som upprättas i enlighet med direktivets bestämmelser alltid anses ge en rättvisande bild av företagets tillgångar, skulder, ekonomiska ställning och resultat. Det innebär att ett mikroföretag inte har någon möjlighet eller skyldighet att göra avsteg från direktivets bestämmelser i syfte att åstadkomma en rättvisande bild av företagets förhållanden.

3.4 Mikroföretag i en svensk kontext

Bestämmelserna om mikroföretag i det nya direktivet ger Sverige långtgående möjligheter till undantag för de allra minsta företagen som i dag omfattas av ÅRL. Sverige kan således införa en ordning där de minsta företagen endast behöver upprätta översiktliga balans- och resultaträkningar samt lämna ett begränsat antal upplysningar, bl.a. om företagets ekonomiska åtaganden och om innehav och förvärv av egna aktier.

Frågan om dessa möjligheter bör utnyttjas är givetvis beroende av *å ena sidan* vilka fördelar i form av minskade administrativa kostnader för det redovisande företaget som undantag av detta slag skulle innebära och *å andra sidan* vilka nackdelar som skulle uppkomma för företagets intressenter, t.ex. andra företag och myndigheter, genom försämrade informationsgivning.

3.4.1 Vissa strukturella frågor

Årsbokslut och årsredovisning

Enligt bokföringslagen ska alla företag som är bokföringsskyldiga avsluta bokföringen med antingen ett årsbokslut eller en årsredovisning. Det som avgör om ett årsbokslut eller en årsredovisning ska upprättas är främst den företagsform i vilken verksamheten bedrivs. I vissa fall har dock även företagets storlek betydelse.

Enligt 6 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078) ska aktiebolag, ekonomiska föreningar, handelsbolag som har en eller flera juridiska personer som delägare, företag som omfattas av ÅRKL eller ÅRFL samt vissa stiftelser avsluta bokföringen med en årsredovisning. Detsamma gäller andra företag som uppfyller mer än ett av följande villkor: 1) medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50, 2) företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor och 3) företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor. Ett företag som utgör moderföretag ska upprätta en årsredovisning om koncernen uppfyller mer än ett av de angivna villkoren. Gränsvärdena överensstämmer med de som finns i 1 kap. 3 § ÅRL och som avgör om ett företag är att anse som mindre eller större (litet respektive medelstort/stort enligt utredningens förslag).

Övriga företag ska enligt 6 kap. 3 § bokföringslagen, om de inte frivilligt upprättar en årsredovisning, avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut. Ett företag i vilket den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till högst tre miljoner kronor och som inte är skyldigt att upprätta årsredovisning får upprätta årsbokslutet i förenklad form.

En årsredovisning skiljer sig från ett årsbokslut i väsentligen två avseenden. Dels innehåller en årsredovisning mer information än ett årsbokslut, dels är en årsredovisning, till skillnad mot ett årsbokslut, offentlig. Här kommer inte att lämnas någon heltäckande redogörelse för övriga skillnader mellan årsbokslut och årsredovisning. Helt kort kan nämnas att ett årsbokslut enligt 6 kap. 4 § bokföringslagen till stora delar ska upprättas i enlighet med regler i ÅRL. När det gäller de tilläggsupplysningar som ska lämnas i års-

bokslutet kräver bokföringslagen dock endast ett begränsat antal sådana upplysningar (se 6 kap. 5 § bokföringslagen).

Förenklat årsbokslut respektive förkortade balans- och resultaträkningar i årsredovisningen

Vissa företag, bl.a. enskilda näringsidkare och vissa handelsbolag (som normalt omsätter högst tre miljoner kronor), får upprätta årsbokslutet i förenklad form. Enligt 6 kap. 6 § bokföringslagen ska ett sådant förenklat årsbokslut bestå av en resultaträkning och en balansräkning. Det ska upprättas enligt god redovisningssed och i vanlig läsbar form eller i elektronisk form och undertecknas i enlighet med 2 kap. 7 § ÅRL. Vägledning för vad som härvid kan utgöra god redovisningssed, såvitt gäller enskilda näringsidkare, finns i Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2006:1 (K1).

Ett årsbokslut, och i synnerhet ett förenklat årsbokslut, kan alltså ges en avsevärt enklare utformning än en årsredovisning. Till bilden hör dock att även en årsredovisning kan upprättas på ett något förenklat sätt. Mindre (små) företag som upprättar årsredovisning enligt ÅRL får nämligen upprätta balans- och resultaträkningar i förkortad form (se 3 kap. 4 § femte stycket och 11 § ÅRL). En förkortad balansräkning behöver endast innehålla ett antal huvudposter och i en förkortad resultaträkning får vissa intäkts- och kostnadsposter slås samman till en post benämnd Bruttovinst eller Bruttoförlust.

3.4.2 Intressentperspektivet

De rapporter som sammanställs med utnyttjande av ett företags bokföring är av olika slag och kan ha olika syften. Vissa används internt för att analysera det ekonomiska utfallet av olika delar av verksamheten och däri förekommande produkter och tjänster eller av det totala utfallet för företaget. Uppgifter från bokföringen används också som underlag för externa rapporter som årsredovisning och delårsrapporter samt vid upprättandet av skattedeklarationer etc.

De externa rapporter som ett företag tar fram har typiskt sett en mängd intressenter. Ägare och kreditgivare ställer kapital till före-

tagets förfogande. De behöver därför ekonomisk information som kan läggas till grund för olika beslut. Som exempel kan nämnas att den som överväger att köpa eller sälja aktier eller andelar i företaget behöver information för att göra bedömningar av de framtida utsikterna till utdelning på kapitalet. Rapporterna kan också vara en viktig del av det underlag som ägarna behöver för kontroll av verksamheten och företagsledningens förvaltning. Kreditgivare behöver uppgifter för att kunna bedöma om företaget har förmåga att betala avtalade räntor och amorteringar. Företagets leverantörer måste kunna pröva om företaget på förfallodagen kan betala för levererade varor och tjänster. Företagets kunder kan behöva ekonomisk information för att kunna bedöma företagets förmåga att leverera varor och tjänster m.m. Även myndigheter behöver ekonomisk information, t.ex. för att fastställa beskattningsunderlag eller sammanställa offentlig statistik.

Ju större företaget är, desto större är vanligen kretsen av personer, företag och myndigheter som kan ha ett intresse av att ta del av de uppgifter om företagets ekonomiska ställning och resultat som kan hämtas ur en balansräkning eller resultaträkning. Och ju större företaget är, desto större är också vanligen utomståendes behov av att få del av den information om t.ex. företagets utveckling och framtida ekonomiska förutsättningar som kan hämtas ur en förvaltningsberättelse eller ur noterna till årsredovisningen. Medan den som levererar varor till ett litet företag vanligen torde kunna nöja sig med ett utdrag av företagets senaste balans- och resultaträkningar inför ett beslut om fortsatta leveranser, kan en potentiell investerare i ett större företag ha behov av att ta del av så mycket information som möjligt inför exempelvis ett beslut om att delta i en nyemission i företaget. Givetvis är informationsbehovet också avhängigt vilken typ av verksamhet som det enskilda företaget bedriver samt i vilken egenskap, och inför vilken typ av beslut, en intressent söker information om företaget.

Ofta kan det enskilda företaget självt ha fördel av att omvärlden har tillgång till information om företagets ekonomiska situation; det kan bidra till omgivningens tilltro till företaget. Vid bedömningen av hur mycket information som ett företag ska vara skyldigt att lämna i sin årsredovisning bör detta dock inte tillmätas någon särskild vikt. Det sammanhänger med att ett företag alltid har möj-

lighet att ge offentlighet även åt sådan information som lagen inte tvingar företaget att lämna.

3.4.3 Fiskala intressen

En del av de krav som ställs på företagens administrativa arbete har till syfte att tillgodose fiskala intressen. Företagen ska således med viss frekvens upprätta skatte- respektive inkomstdeklarationer och förse Skatteverket med olika uppgifter om företagets ekonomiska ställning och resultat.

I Sverige råder ett samband mellan företagets redovisning (bokföring och årsbokslut eller årsredovisning) och beskattningen som innebär att redovisningen utan större korrigeringar ska kunna läggas till grund för beskattningen. Denna samordning är grundläggande för företagsbeskattningen och den skattemässiga inkomstberäkningen görs på grundval av den skattskyldiges bokföring. Detta innebär att företagets redovisning, upprättad enligt god redovisningssed, ska ligga till grund för beskattningen om inte annat följer av uttryckliga skatteregler ("det materiella sambandet"), se 14 kap. 2 och 4 §§ inkomstskattelagen [1999:1229]). Det bör framhållas att detta samband mellan redovisning och beskattning avser frågan om rätt beskattningsår (periodisering). Frågan om vad som är skattepliktiga intäkter respektive avdragsgilla kostnader, den s.k. omfångsfrågan, avgörs däremot enbart utifrån skatterättsliga regler.

Skattelagstiftningen innehåller ett antal bestämmelser om omfång eller periodisering, som innebär att det bokförda resultatet måste justeras för att man ska få fram det beskattningsbara resultatet. Denna skattemässiga justering görs i företagets inkomstdeklaration.

Vidare finns det bestämmelser i skattelagstiftningen som kräver att avdrag har gjorts i räkenskaperna för att avdrag ska medges vid beskattningen ("det formella sambandet"). Detta gäller exempelvis avskrivning på inventarier enligt den räkenskapsenliga avskrivningsmetoden samt avsättning till periodiseringsfond (se 18 kap. 14 § resp. 30 kap. 3 § inkomstskattelagen).

3.4.4 Innebär enklare regler en reell förenkling för företagen?

Arbetet med att ta fram en årsredovisning kan förenklat delas in i löpande bokföring, bokslutsarbete och upprättande av årsredovisning. Den löpande bokföringen regleras i bokföringslagen (1999:1078). Till bokslutsarbetet hör värderings- och periodiseringsfrågor som regleras i ÅRL. Formen för upprättandet av årsredovisningen regleras också i ÅRL.

Den löpande bokföringen och avslutandet av räkenskaperna är i praktiken starkt integrerade processer. De allra flesta företags bokföring upprättas i dag med hjälp av modern informationsteknik. I ett datorbaserat system har de uppgifter som behövs vid upprättandet av ett årsbokslut eller en årsredovisning i stor utsträckning redan samlats in och sorterats i samband med den löpande bokföringen. Att med hjälp av ett datorbaserat system ta fram uppgifter för olika slag av bokslutsrapporter innebär således i de allra flesta fallen inte något mera omfattande merarbete för företagen. Detta gäller inte minst mindre företag som använder den s.k. BAS-kontoplanen i sin bokföring och företagsadministrativa programvara. Kopplingar mellan BAS-konton och posterna i balans- och resultaträkningarna möjliggör i en sådan programvara att, sedan värdering och periodisering m.m. av relevanta poster har gjorts, en balans- eller resultaträkning kan skapas med, enkelt uttryckt, en ”knapptryckning”. Eftersom det också finns kopplingar mellan BAS-kontona och de s.k. SRU-koderna,¹² underlättar ett korrekt användande av BAS-kontoplanen även inlämnandet av deklarationens räkenskapsschman. Det sagda innebär att för de allra flesta mindre företag torde en minskning av de uppgifter som ska lämnas i balans- och resultaträkningarna inte innebära någon märkbar lättnad i fråga om det arbete som måste läggas ned. Det gäller såväl arbetet under löpande räkenskapsår, arbetet i anslutning till räkenskapsårets slut som arbetet vid upprättande av inkomstdeklarationen.

När det gäller de upplysningar som ska lämnas i noterna eller i förvaltningsberättelsen torde däremot enklare regler (med färre och mindre omfattande upplysningskrav) kunna leda till administrativa

¹² Skatteverkets koder för att styra olika konton i BAS-kontoplanen till posterna i inkomstdeklarationens räkenskapsschema.

förenklingar. De uppgifter av detta slag som ska lämnas enligt gällande bestämmelser är i en del fall inte lika enkla att få fram som de uppgifter som ska ingå i balans- och resultaträkningarna. I vissa fall krävs också en bearbetning eller sammanställning av uppgifter vilken kan vara tidskrävande och därmed även kostsam (här avses bl.a. kravet på att det ska lämnas en rättvisande översikt i förvaltningsberättelsen, se 6 kap. 1 § första stycket ÅRL).

3.5 Internationell utblick

Möjligheten att införa särbestämmelser för mikroföretag tillkom genom ikraftträdandet år 2012 av Europaparlamentets och Rådets direktiv 2012/06/EU om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG om årsbokslut i vissa typer av bolag vad gäller mikroenheter. Hitills har endast ett fåtal medlemsstater utnyttjat möjligheterna till särregler för mikroföretag. Till viss del kan detta bero på att man har avvaktat det nya redovisningsdirektivet som trädde i kraft först under år 2013. Arbete med genomförandet av det nya redovisningsdirektivet pågår emellertid numera i ett flertal medlemsstater, varvid även frågor om mikroföretag behandlas.

3.5.1 Mikroföretag i Storbritannien och Tyskland

Bland de länder som redan har infört undantagsbestämmelser för mikroföretag märks Storbritannien och Tyskland. Nedan redovisas översiktligt hur dessa länder har valt att genomföra undantagsbestämmelser för mikroföretag i nationell lagstiftning.¹³

Gränsvärden

Såväl Storbritannien som Tyskland har tillämpat det nya redovisningsdirektivets maximala gränsvärdenivåer för mikroföretag, dvs. särreglerna är tillämpliga på sådana företag som på balansdagen inte överskrider mer än ett av följande tre kriterier: tio anställda, balans-

¹³ Se bilaga 3 till European Federation of Accountants and Auditors för SMEs:s rapport Implementing the New European Accounting Directive, Making the right choices, publicerad den 8 april 2014.

omslutning om motsvarande cirka tre miljoner kronor och nettoomsättning motsvarande cirka sex miljoner kronor, jfr avsnitt 3.3.1.

Balans- och resultaträkningar

Såväl Storbritannien som Tyskland har utnyttjat undantagsbestämmelserna för mikroföretag fullt ut avseende kraven på vad som ska ingå i mikroföretagens balans- och resultaträkningar, jfr avsnitt 3.3.2.

Noter

Båda länderna har valt att inte ställa några andra krav på notupplysningar än de som är tvingande enligt det nya redovisningsdirektivet, jfr avsnitt 3.8.1.

Förvaltningsberättelse

Storbritannien kräver att mikroföretag upprättar en förvaltningsberättelse. Tyskland ställer inte något sådant krav.

3.5.2 Mikroföretag i andra medlemsstater m.fl.

Bland övriga stater inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet synes intresset för att införa särregler för mikroföretag vara blandat. Vid de underhandskontakter som utredningen har haft med företrädare för övriga nordiska medlemsstater har följande framkommit.

I *Danmark* är genomförandearbetet preliminärt inriktat på att utnyttja möjligheterna till undantag för mikroföretag till viss del, varvid det nya redovisningsdirektivets maximala gränsvärdenivåer för mikroföretag torde komma att tillämpas. Mikroföretagen torde emellertid endast komma att undantas från upplysningskraven i artiklarna 16.1 a)- tillämpade redovisningsprinciper, 16.1 f)- poster av exceptionell storlek eller förekomst, 16.1 g) - långfristiga skulder och 16.1 h)- medelantalet anställda och ska i övrigt följa regleringen för små företag.

Även i *Finland* är genomförandearbetet inriktat på att utnyttja undantagsmöjligheterna för mikroföretag endast till viss del. Med tillämpning av det nya redovisningsdirektivets maximala gränsvärdenivåer för mikroföretag planerar man att tillåta mikroföretag att lämna förkortade balans- och resultaträkningar. Mikroföretag ska emellertid lämna samma notupplysningar och samma upplysningar i förvaltningsberättelsen som små företag.

Uppgifter från *Norge* tyder på att undantagsmöjligheterna för mikroföretag inte kommer att utnyttjas till någon del i norsk rätt.

Det bör betonas att några definitiva beslut huruvida undantagsmöjligheterna ska utnyttjas, och i så fall i vilken utsträckning, ännu inte har tagits i de nu berörda länderna.

3.6 En ny kategori av företag – mikroföretag

Förslag: I ÅRL införs en ny kategori av företag som benämns ”mikroföretag”.

Av framställningen ovan har framgått att syftet med ett företags offentliga redovisning är att den ska visa företagets ekonomiska utveckling och dess ställning och därmed ge olika intressenter användbar information för ekonomiska beslut. Redovisningens betydelse ligger inte minst i att den ger företagets kreditgivare, leverantörer och kunder möjlighet att skydda sina intressen. Den har också stor betydelse för staten i egenskap av beskattningsmyndighet. Den kan även vara ett viktigt underlag för ägarnas kontroll av verksamheten och företagsledningens förvaltning. Det är ofrånkomligt att årsredovisningens värde som underlag för olika beslut och bedömningar minskar om informationen begränsas.

Historiskt sett har ofta kreditgivares och investerares behov av att kunna bedöma ett företags ekonomiska ställning tillmätts stor betydelse vid utformningen av redovisningsbestämmelserna. Samtidigt måste beaktas att, som utredningen har diskuterat i avsnitt 3.4.2, såväl kretsen av externa intressenter som intressenternas behov av information torde växla mycket från företag till företag. Här har vanligen storleken på företaget stor betydelse. Mot den bakgrunden kan det antas att de allra minsta företagens intressenter – vare sig de är kreditgivare, leverantörer eller kunder – inte har

särskilt omfattande eller särskilt komplexa behov av information. Redan detta talar för att kraven på offentliggjord ekonomisk information avseende de minsta företagen torde kunna sänkas något.

Till detta kommer att inhämtandet av ekonomisk information från de allra minsta företagen i betydande utsträckning sker genom direktkontakter mellan exempelvis en leverantör och företaget. Den typiska intressentens behov av att de allra minsta företagen redovisar samma uppgifter som större företag i årsredovisningen framstår även i det perspektivet som mindre. Det torde vidare ligga i ett enskilt kapitalbehövande företags intresse att självmant lämna information av särskild betydelse för kreditgivare. Detsamma kan antas gälla sådana företag som aktivt söker kapital i utbyte mot andelar eller aktier i företaget. Att externa intressenter kan ha behov av information om ett företags ekonomiska förhållanden utgör därför enligt utredningens uppfattning inte ett tillräckligt starkt skäl för att helt avstå från att utnyttja möjligheterna till undantag för mikroföretag.

Å andra sidan är det inte säkert att alla förändringar, som i förstone framstår som förenklingar, verkligen underlättar för företagen. Det kan t.ex. hävdas att i den mån skattelagstiftningen kräver att ett företag ska lämna en viss upplysning om företagets ekonomiska ställning som även ska lämnas enligt redovisningsrättsliga regler, saknas det anledning att undanta företaget från skyldigheten att lämna uppgiften i redovisningen; för företagen torde det rentav vara en fördel att upplysningsskyldigheten enligt de båda regelverken inte skiljer sig åt.

Mot detta kan dock i sin tur invändas att skattelagstiftningen och redovisningslagstiftningen redan i dag inte är samstämmiga och att det knappast är motiverat att kräva att företagen tar in upplysningar i årsredovisningen enbart därför att samma upplysningar har lämnats eller ska lämnas till Skatteverket. Enbart det förhållandet att en uppgift krävs för fastställande av företagets beskattningsunderlag bör alltså, enligt utredningens mening, inte medföra att uppgiften ska lämnas även i årsredovisningen. Sambandet mellan redovisning och beskattning och de något försämrade kontrollmöjligheter som ett begränsat uppgiftslämnande av de allra minsta företagen medför utgör inte heller tillräckliga skäl för Sverige att avstå från att utnyttja de möjligheter som det nya direktivet erbjuder.

Företagens redovisningar används i dag också som underlag för att hämta in offentlig statistik. Uppgifter i företagens årsredovisningar har, enligt vad Statistiska centralbyrån har uppgett till utredningen, stor betydelse för den ekonomiska statistik som myndigheten tar fram 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, medan detaljinformation som inte finns i årsredovisningarna samlas in via urvalsundersökningar. Företagens årsredovisningar används också för att säkerställa kvaliteten i statistiken samt för avstämning och kontroll av lämnade uppgifter. Statistiska centralbyrån har under utredningsarbetet påtalat att, om myndigheten inte längre kan hämta in uppgifter från företagen via offentliga redovisningar, så får det till effekt antingen att den offentliga statistiken försämras eller att myndigheten begär in motsvarande uppgifter direkt från företagen. Inte heller det nu redovisade statistikintresset utgör dock tillräckliga skäl för att helt avstå från att utnyttja direktivets möjligheter till förenklingar.

Det innebär dock inte att utredningen anser att det nya direktivets möjligheter till undantag för mikroföretag bör utnyttjas fullt ut. Som redogörs närmare för i de följande avsnitten är det tvärtom utredningens uppfattning att endast vissa av undantagsmöjligheterna bör utnyttjas. Detta avser såväl materiella lättnadsbestämmelser som avgränsningen av de företag som ska anses som mikroföretag och alltså ha möjlighet att tillämpa bestämmelserna.

Utredningen föreslår därför förenklingar för de allra minsta företagen vad gäller skyldigheten att lämna notupplysningar respektive att upprätta förvaltningsberättelse (avsnitten 3.8 och 3.9.) Utredningen har övervägt om bestämmelser för mikroföretag bör tas in i ett separat regelverk, skilt från ÅRL. Det som kan synas tala för detta är att regelverket för de minsta företagen då skulle kunna göras särskilt överskådligt. Samtidigt måste beaktas att i grundläggande avseenden bör redovisningsreglerna för mindre och större företag bygga på gemensamma principer och en gemensam terminologi. Övervägande skäl talar därför för att även de särskilda bestämmelserna om mikroföretag tas in i ÅRL. Till bilden hör att,

med den avgränsning av mikroföretag som utredningen föreslår (se följande avsnitt), kommer drygt 70 procent av de företag som i dag utgör mindre (små) företag att utgöra mikroföretag.

Utredningen föreslår alltså att bestämmelser om en ny kategori av företag, mikroföretag, införs i ÅRL.

3.6.1 Gränsvärden för mikroföretag och gränsvärden för frivillig revision

Förslag: Liksom andra storlekskategorier av företag ska kategorin mikroföretag avgränsas med hänsyn till företagets balansomslutning, nettoomsättning och medelantal anställda. Gränsvärdesnivåerna ska vara; medelantal anställda 3, balansomslutning 1,5 miljoner kronor och nettoomsättning 3 miljoner kronor.

Den tekniska utformningen av gränsvärdena för frivillig revision i aktiebolagslagen justeras i enlighet med utredningens förslag till ändringar i ÅRL.

Som har framgått ovan får medlemsstaterna införa vissa lättnader för företag som inte överskrider mer än ett av tre gränsvärden; 10 anställda, balansomslutning om cirka 3 miljoner kronor och nettoomsättning cirka 6 miljoner kronor (mikroföretag). Enligt siffror från Statistiska centralbyrån uppgår antalet svenska företag som uppfyller högst ett av kriterierna för att bedömas som ett mikroföretag enligt det nya direktivet till 299 800. Detta motsvarar cirka 82 procent av de cirka 364 900 företag som i dag utgör ”mindre företag” (eller, med utredningens terminologi, ”små företag”).¹⁴

Som har konstaterats ovan kan emellertid medlemsstaterna, om de så önskar, bestämma andra, lägre, gränsvärden.

Vad som är, utifrån svenska förhållanden, rimliga och lämpliga gränsvärden beror till syvende och sist på vilken vikt man fäster vid den offentliga redovisningens funktion som skydd för företagens intressenter, för beskattningen och för den offentliga statistiken. Här finns det utrymme för olika bedömningar. Det finns givetvis

¹⁴ Beräkningen av antalet företag innefattar alla företag som bedriver näringsverksamhet och som omfattas av ÅRL, oavsett företagets juridiska form. Dock omfattas inte enskilda näringsidkare och inte heller vilande företag eller finansiella företag.

också ett samband mellan å ena sidan de gränsvärden som väljs och å andra sidan de lättnadsregler som ska gälla för mikroföretagen. Det är exempelvis tydligt att ju lägre gränsvärden som väljs, desto lättare blir det att godta att kategorin ”mikroföretag” undantas från det ena eller andra slaget av redovisningsregler.

Utredningen, som har övervägt olika gränsvärdesnivåer, ser påtagliga fördelar med att välja en redan etablerad gränsvärdesnivå. En tänkbar ordning är att tillämpa samma gränsvärden som i dag bestämmer om ett aktiebolag måste ha en revisor. Det skulle innebära att med mikroföretag ska avses företag som överskrider högst ett av följande tre värden; tre anställda, 1,5 miljoner kronor i balansomslutning och tre miljoner kronor i nettoomsättning. Antalet företag som därmed skulle falla ”under ribban” blir då givetvis lägre än om möjligheterna i det nya direktivet utnyttjas fullt ut men kategorin mikroföretag skulle ändå, enligt utredningens beräkningar, omfatta drygt 70 procent av de mindre (små) svenska företagen.¹⁵

Utredningen föreslår alltså att gränsvärdena för kategorin mikroföretag ska motsvara de som gäller för revisionsplikt i aktiebolag. Vid en eventuell översyn av gränsvärdena för revisionsplikt i aktiebolag bör även gränsvärdena för kategorin mikroföretag ses över.

Utredningen har i sitt delbetänkande föreslagit att metoden för att beräkna gränsvärdena för små, medelstora och stora företag modifieras för att passa bättre med bestämmelserna i det nya direktivet (se avsnitt 4.3.1 i SOU 2014:22 och utredningens i det betänkandet lagda förslaget till ny lydelse av 1 kap. 3 § ÅRL). Samma metod bör användas vid beräkningen av de gränsvärden som ska gälla för mikroföretagen. Det innebär en viss skillnad i förhållande till det sätt på vilket gränsvärdena för revisionsplikt i aktiebolag beräknas. Mot bakgrund av att beräkningsmetoden i aktiebolagslagen har utformats för att motsvara den metod som hittills har använts i ÅRL¹⁶ bör motsvarande ändring som föreslås i fråga om ÅRL göras även i aktiebolagslagen.

¹⁵ Enligt Statistiska centralbyrån uppgår antalet företag som omfattas av ÅRL och som uppfyller högst ett av kriterierna anställda – 3, nettoomsättning – 3 miljoner kronor och balansomslutning – 1,5 miljoner kronor, till 257 900 eller 71 procent av de mindre (små) företagen.

¹⁶ Se prop. 2009/10:204 s. 111 och s. 125.

3.6.2 Finansiella holdingföretag och investmentföretag

Förslag: Undantagsbestämmelserna för mikroföretag ska inte tillämpas på finansiella holdingföretag, andra företag av allmänt intresse eller investmentföretag.

Enligt det nya direktivet får undantagen för mikroföretag inte tillämpas på finansiella holdingföretag och investmentföretag. Inte heller företag av allmänt intresse får omfattas av sådana undantag; det gäller såväl sådana företag som utgör företag av allmänt intresse som en direkt följd av direktivet som sådana företag som medlemsstaterna själva har definierat som företag av allmänt intresse.

När det gäller finansiella holdingföretag har utredningen i delbetänkandet förslagit att sådana företag generellt ska anses som *företag av allmänt intresse* (se avsnitten 4.2.3 och 4.2.4 i SOU 2014:22 och utredningens där lagda förslag till ny lydelse av 1 kap. 3 § 4 ÅRL). Definitionen av vad som utgör ett mikroföretag måste, med hänsyn till direktivet, utformas så att den utesluter (utöver små, medelstora och stora företag) företag av allmänt intresse. Definitionen kommer därmed också att utesluta finansiella holdingföretag.

Annorlunda förhåller det sig med investmentföretag. Med investmentföretag avses enligt artikel 2.14 i det nya direktivet 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. Såsom investmentföretag anses även intresseföretag till investmentföretag, om föremålet för intresseföretagens verksamhet uteslutande är att förvärva fullt betalda aktier som utfärdas av dessa investmentföretag. Någon särreglering för sådana "mellanmansföretag" som det är fråga om enligt direktivets definition av investmentföretag görs inte i ÅRL. Ett investmentföretag behöver inte heller utgöra ett företag av allmänt intresse, såsom utredningen har föreslagit att det sistnämnda begreppet ska definieras. Införandet av särskilda bestämmelser för mikroföretag i svensk rätt nödvändiggör dock att investmentföretag, såsom de definieras i direktivet, undantas från tillämpningsområdet för bestämmelserna.

Vad som i direktivet avses med investmentföretag har en del gemensamt med definitionen av investmentföretag i svensk skattelagstiftning.¹⁷ I 39 kap. 15 § inkomstskattelagen (1999:1229) sägs att med investmentföretag avses ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening

- som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller liknande tillgångar,
- vars uppgift är att genom ett välfördelat värdepappersinnehav erbjuda andelsägarna riskfördelning
- som ett stort antal fysiska personer äger andelar i.

Definitionen av investmentföretag i inkomstskattelagen tar dock inte sikte på handelsbolag, vilket får anses som ett krav i det nya direktivet. Även om investmentföretag i normalfallet torde utgöra aktiebolag framstår det därför inte som lämpligt att utforma en undantagsbestämmelse i ÅRL med skattelagstiftningens definition av investmentföretag som grund.

Begreppet investmentföretag finns även i IFRS-regelverket. Enligt IFRS 10, som innehåller bestämmelser om koncernredovisning, är ett investmentföretag ett företag som (a) erhåller medel från en eller flera investerare i syfte att förse dessa investerare med investeringsförvaltningstjänster, (b) förbinder sig gentemot sina investerare att verksamhetens syfte är att investera medel för att uppnå avkastning uteslutande genom kapitaltillväxt och/eller investeringsintäkter, och (c) mäter och utvärderar avkastningen på i stort sett alla sina investeringar baserat på verkligt värde.¹⁸ I och med att IFRS 10 är antagen av Kommissionen gäller den som redovisningsstandard för sådana företag inom unionen som omfattas av IAS-förordningen.¹⁹

¹⁷ Företag som uppfyller kriterierna för att klassas som ett investmentföretag tillämpar särskilda skatteregler.

¹⁸ IFRS 10 är antagen av EU-kommissionen genom förordning (1254/2012/EU). De senaste ändringarna i standarden, bl.a. definitionen av investmentföretag, har antagits genom förordning (1174/2013/EU).

¹⁹ Europaparlamentet och rådets förordning av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, (EG) nr 1606/2002 (IAS-förordningen). Enligt artikel 4 i förordningen ska alla noterade företag vara skyldiga att upprätta sina koncernredovisningar i enlighet med de IAS/IFRS och tillhörande SIC/IFRIC-tolkningar som utfärdats eller antagits av IASC/IASB och som antas av kommissionen för tillämpning inom gemenskapen.

Det finns därför i och för sig vissa skäl för att i ÅRL definiera investmentföretag på samma sätt som i IFRS 10. Det är dock något oklart om definitionen i IFRS 10 helt överensstämmer med direktivets definition av investmentföretag. Utredningen förordar därför istället att definitionen av investmentföretag i ÅRL knyts till direktivet genom att det i lagtexten uttryckligen anges att företag som avses i artikel 2.14 i direktivet inte kan utgöra mikroföretag.

3.6.3 Vilka företag bör omfattas av undantagsbestämmelserna för mikroföretag?

Förslag: Undantagsbestämmelserna för mikroföretag ska inte tillämpas på stiftelser.

ÅRL är tillämplig på samtliga företag som ska upprätta en årsredovisning och som inte omfattas av ÅRKL eller ÅRFL. Lagen har därmed ett avsevärt vidare tillämpningsområde än det nya direktivet, som enbart är tillämpligt på aktiebolag och vissa handelsbolag, inklusive kommanditbolag, i vilka samtliga direkta eller indirekta delägare är juridiska personer, t.ex. aktiebolag.²⁰ I vilken utsträckning direktivets bestämmelser, inklusive bestämmelserna om mikroföretag, ska tillämpas på andra företag än aktiebolag och de i direktivet utpekade handelsbolagen är helt upp till medlemsstaterna att avgöra.

Utredningen har tidigare redovisat den uppfattningen att det inte finns anledning att begränsa tillämpningen av direktivets bestämmelser till sådana företagsformer som direktivet är tillämpligt på.²¹ Det är naturligt att ha samma synsätt när det gäller undantagsbestämmelserna för mikroföretag.

När det gäller stiftelser finns det dock skäl för en annan bedömning. En konsekvens av utredningens förslag är att möjligheterna till insyn i och kontroll av företag som omfattas av undantagsbestämmelserna begränsas. För företagsformer med aktie- eller andelsägare eller medlemmar, aktiebolag, handelsbolag och ekonomiska föreningar, finns det associationsrättsliga bestämmelser som

²⁰ Se artikel 1 samt bilagorna I och II i det nya redovisningsdirektivet.

²¹ Se avsnitt 3.2 i SOU 2014:22.

garanterar sådan insyn och kontroll, exempelvis bolagsstämman och föreningsstämman kontrollmöjligheter. Såvitt gäller stiftelser kännetecknas dessa däremot bl.a. av att de saknar ägare eller medlemmar som kan vaka över och skydda stiftelsens ändamål. Bland annat av detta skäl är samtliga stiftelser som är skyldiga att upprätta årsredovisning även skyldiga att ha en auktoriserad eller godkänd revisor (se 4 kap. 4 § stiftelselagen [1994:1220]).²² Av motsvarande skäl bör inte kraven på upplysningar från stiftelser i årsredovisningen sänkas. Stiftelser bör således inte omfattas av undantagsbestämmelserna för mikroföretag.

3.7 Balans- och resultaträkningar för mikroföretag

Förslag: Mikroföretag ska kunna upprätta balans- och resultaträkningar i förkortad form.

Möjligheterna till förenklingar för mikroföretag i det nya direktivet innebär framförallt att de allra minsta företagen kan undantas från ett antal krav på upplysningar som rör företagets ekonomiska ställning och resultat. Det är möjligt för medlemsstaterna att tillåta att mikroföretag upprättar kraftigt förenklade balans- och resultaträkningar. Enligt det nya direktivet är det sålunda tillräckligt att ett mikroföretag på tillgångssidan i balansräkningen lämnar aggregerade uppgifter om tecknat men ej inbetalt kapital, anläggningstillgångar och omsättningstillgångar. På motsvarande sätt är det tillräckligt att ett mikroföretag på skuldsidan lämnar sammanslagna uppgifter om eget kapital, avsättningar och skulder. Samtidigt kräver dock direktivet att mikroföretag tillämpar väsentligen samma bestämmelser som små företag när det gäller tillämpningen av allmänna redovisningsprinciper och värderingsbestämmelser.

Mindre (små) företag som upprättar årsredovisning enligt ÅRL har i dag möjlighet att upprätta balans- och resultaträkningarna i förkortad form (se 3 kap. 4 § sista stycket och 11 § ÅRL). Såvitt gäller balansräkningen innebär det att på tillgångssidan behöver det endast lämnas aggregerade uppgifter om posterna Tecknat men ej

²² Jfr prop. 2008/09:84 s. 49 f.

inbetalt kapital, Anläggningstillgångar (uppdelade på Immateriella, Materiella och Finansiella anläggningstillgångar) och Omsättningstillgångar (uppdelade på Varulager, Fordringar, Kortfristiga placeringar samt Kassa och bank). På skuldsidan ska det vid upprättande av balansräkning i förkortad form lämnas, utöver specificerade uppgifter om Eget kapital, sammanslagna uppgifter om Obeskattade reserver, Avsättningar och Skulder.

När det gäller upprättandet av resultaträkning ställer det nya direktivet endast krav på att mikroföretag anger posterna Nettoomsättning, Övriga intäkter, Kostnader för råvaror och förnödenheter, Personalkostnader, Värdejusteringar, Övriga kostnader, Skatter och Vinst eller förlust. Detta ska jämföras med direktivets bestämmelser om ”resultaträkning i förkortad form”. En sådan resultaträkning ska väsentligen innehålla samma poster som en fullständig resultaträkning (jfr bilagorna 2 och 3 till ÅRL). Vissa poster (Nettoomsättning, Förändring av varulager, Aktiverat arbete för egen räkning, Övriga rörelseintäkter, Råvaror och förnödenheter samt Övriga externa kostnader) får dock vid upprättandet av en kostnadsslagsindeldad resultaträkning i förkortad form slås samman till en post benämnd Bruttovinst eller Bruttoförlust.²³

Möjligheterna att upprätta balansräkningen och resultaträkningen i förkortad form följer väsentligen²⁴ av bestämmelser i det fjärde bolagsrättsliga direktivet, vilka sedermera har överförts till det nya direktivet (se artiklarna 14.1 och 14.2 i det nya direktivet).

Möjligheten att upprätta *resultaträkningen* i förkortad form infördes i svensk rätt i samband med att ÅRL trädde i kraft år 1996. Bestämmelserna modifierades år 2010 (SFS 2010:1515), varvid ett tidigare krav på att sammanslagning av poster endast fick göras av konkurrensskäl utmönstrades.

Möjligheterna att upprätta *balansräkningen* i förkortad form infördes i svensk rätt år 2010 (SFS 2010:1515). Regeringen – som hade som utgångspunkt att de förenklingar som [det fjärde bolagsrättsliga] direktivet medgav borde utnyttjas - uttalade vid införandet av bestämmelserna att en möjlighet att upprätta en förkortad

²³ Se 3 kap. 11 § ÅRL och bilaga 2 till lagen. Vid upprättandet av en funktionsindeldad resultaträkning är det istället posterna Nettoomsättning, Kostnad för sålda varor, Bruttoresultat och Övriga rörelseintäkter som slås samman till en post benämnd Bruttovinst eller Bruttoförlust, se 3 kap. 11 § ÅRL och bilaga 3 till lagen.

²⁴ Systemet med redovisning av obeskattade reserver följer inte av direktivet.

balansräkning i enskilda fall kan leda till klara administrativa förenklingar. Det ansågs därför finnas skäl att införa en sådan möjlighet för mindre (små) företag, trots den risk för en försämring av balansräkningens informationsvärde som detta innebar.²⁵

Någon uppföljning av i vilken utsträckning möjligheterna att upprätta balans- och resultaträkningar i förkortad form har utnyttjats av företag som omfattas av ÅRL har inte gjorts. Av uppgifter från Upplysningscentralen (UC) som utredningen har tagit del av framgår emellertid att av cirka 420 000 årsredovisningar som registrerades år 2013 innehöll endast 888 en förkortad balansräkning eller en förkortad resultaträkning.

Utredningen

Vid bedömningen av om någon av de undantagsmöjligheter som det nya direktivet ger beträffande uppställningen av balans- och resultaträkningarna bör utnyttjas har utredningen gjort följande överväganden.

Redan befintliga bestämmelser i ÅRL om balans- och resultaträkningar i förkortad form ger – vid en jämförelse med de bestämmelser som annars gäller i fråga om innehållet i balans- och resultaträkningarna – utrymme för förenklingar för de mindre företagen. Möjligheten att upprätta balans- och resultaträkningarna i förkortad form synes dock hittills inte ha utnyttjats i någon större utsträckning.

Som utredningen har varit inne på tidigare (avsnitt 3.4.4) kan det också ifrågasättas om ytterligare förenklingar av balans- och resultaträkningarna skulle leda till minskade administrativa kostnader för mikroföretagen eller någon lättnad av annat slag för företagen. Av intresse i sammanhanget är också att det nya direktivet inte möjliggör några motsvarande förenklingar för mindre (små) företag (och som utgörs av aktiebolag och vissa handelsbolag). Förenklingar av uppställningsformerna för balans- och resultaträkningen för mikroföretag skulle således inte kunna tillämpas av alla mindre (små) företag. Samtidigt har alla mindre företag i dag möjlighet att upprätta sina balans- och resultaträkningar i förkortad

²⁵ Se prop. 2009/10:235 s. 67.

form. Ett införande av särskilda uppställningsformer för balans- och resultaträkningarna för mikroföretag skulle således innebära att antalet alternativa uppställningsformer för balans- och resultaträkningarna i lagstiftningen utökades (till tre respektive fem uppställningsformer). Detta är ägnat att göra det samlade regelverket mera svåröverskådligt och komplext och försvåra jämförelser mellan företagen.

Utredningen har mot den bakgrunden övervägt att föreslå att man – parallellt med införandet av förenklade uppställningsformer för mikroföretags balans- och resultaträkningar – utmönstrar bestämmelserna om balans- och resultaträkningar i förkortad form. Utredningen har dock bedömt att en sådan förändring inte är önskvärd, i synnerhet som det skulle få effekter även för många företag som inte kommer att ha möjlighet att utnyttja bestämmelserna för mikroföretag. I sammanhanget har utredningen beaktat att möjligheten att upprätta balans- och resultaträkningar i förkortad form i dag står öppen inte enbart för mindre företag som upprättar årsredovisning enligt ÅRL utan även för vissa företag som upprättar årsbokslut enligt bokföringslagen (se genomgången i avsnitt 3.4.1). Det är således en stor krets av företag, juridiska personer och enskilda personer som har möjlighet att upprätta balans- och resultaträkningar på i princip samma sätt, oberoende av om räkenskaperna ska avslutas med en årsredovisning eller ett årsbokslut. Detta bidrar till att underlätta jämförelser mellan olika företag och företagsformer.

Utredningen har sammantaget gjort bedömningen att övervägande skäl talar mot att införa nya uppställningsformer för balans- och resultaträkningarna, avsedda särskilt för mikroföretag. Sverige bör således inte utnyttja de möjligheter till undantag som det nya redovisningsdirektivet ger i den delen.

Utredningen anser dock att det finns anledning att göra vissa justeringar i de lagregler som gäller för utformningen av balans- och resultaträkningarna.

Enligt 3 kap. 3 § första stycket ÅRL ska samtliga företag som omfattas av ÅRL upprätta balans- och resultaträkningar enligt de fullständiga uppställningsformer som framgår av bilagorna 1–3 till lagen. Som strukturen i ÅRL i dag ser ut framgår möjligheterna för mindre (små) företag att upprätta balans- och resultaträkningarna i förkortad form endast genom kortfattade bestämmelser om att

vissa poster får slås samman (se 3 kap. 4 § femte stycket och 11 § ÅRL). Som ovan har nämnts är användandet av balans- och resultaträkning i förkortad form i dag inte särskilt utbrett, trots att dessa möjliggör ett förenklat uppgiftslämnande för många företag. En av flera anledningar till det kan vara att lagtexten inte är särskilt pedagogiskt utformad. Det finns enligt utredningen ett inte obetydligt värde i att lagtexten tydligt ger uttryck för samtliga de uppställningsformer som ett företag kan använda. Utredningen föreslår därför att också uppställningsformerna för balans- och resultaträkningar i förkortad form redovisas i sin helhet i lagen.

Införandet av ytterligare uppställningsformer i ÅRL väcker frågan om förutsättningarna för att ett företag ska få byta uppställningsform för resultaträkningen. Enligt 3 kap. 3 § andra stycket ÅRL får ett företag byta uppställningsform för resultaträkningen (mellan kostnadsslagsindelad och funktionsindelad resultaträkning) endast om det finns särskilda skäl samt det är förenligt med god redovisningssed och kraven på överskådlighet och rättvisande bild. Bakgrunden till denna bestämmelse finns i artikel 9.1 i det nya direktivet som säger att uppställningsformerna inte får ändras från ett räkenskapsår till ett annat men att avsteg får tillåtas i undantagsfall. Det kan antas att direktivet därvid åsyftar endast byten mellan de båda huvudtyper av resultaträkning som direktivet tillåter, dvs. resultaträkning med kostnadsslagsindelning och resultaträkning med funktionsindelning. Direktivet torde däremot inte förhindra medlemsstaterna att tillåta byten mellan en ”fullständig” resultaträkning och en resultaträkning i förkortad form, under förutsättning att företaget inte samtidigt byter från kostnadsslagsindelning till funktionsindelning eller vice versa. Regleringen i ÅRL bör utformas så att det tydligt framgår att det inte krävs särskilda skäl i de ovan omtalade fallen.

3.7.1 Särskilt om periodisering

Bedömning: Mikroföretag bör inte undantas från skyldigheten att periodisera vissa intäkter och kostnader i balans- och resultaträkningen.

Som har framgått tidigare ger bestämmelserna om mikroföretag medlemsstaterna möjlighet att i viss utsträckning undanta mikroföretag från skyldigheten att periodisera vissa intäkter och kostnader i balans- och resultaträkningen, dvs. att avvika från den s.k. periodiseringsprincipen.

Den nämnda principen kommer för svenskt vidkommande till uttryck i 2 kap. 4 § första stycket 4 ÅRL. Där sägs att intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret ska tas med oavsett tidpunkten för betalningen. Av balansräkningsschemat till ÅRL, bilaga 1 till lagen, framgår även att under tillgångs- och skuldposterna ska vissa inkomster och utgifter periodiseras. Det sker genom redovisning under särskilda poster, Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter samt Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter.

Förutbetalda kostnader avser normalt resurser och tjänster som har fakturerats i förskott. Lokalhyra och premier för försäkringar är exempel på utgifter som faktureras i förskott och som periodiseras som förutbetalda kostnader. En kostnad motsvarar värdet av förbrukade resurser och utnyttjade tjänster under en redovisningsperiod och därför kan inte utgifter som faktureras i förskott redovisas som kostnader innan resurser har förbrukats eller tjänster har utnyttjats. Med förutbetalda kostnader jämföras upplupna intäkter. Dessa består av intjänade intäkter som ännu inte har fakturerats, exempelvis ränteintäkter, provision och royalties.

Förutbetalda intäkter uppstår i ett företag på grund av att varor och tjänster har fakturerats i förskott eller förskottsbetalats innan prestationer har utförts. En intäkt motsvarar det verkliga värdet av utförda prestationer under en redovisningsperiod och förskottsfakturor eller förskottsbetalningar måste därför periodiseras som förutbetalda intäkter under en redovisningsperiod till den del de inte avser utförda prestationer. Med förutbetalda intäkter jämföras upplupna kostnader, dvs. kostnader för exempelvis varor eller tjänster som företaget har erhållit eller konsumerat men som ännu inte har fakturerats ska periodiseras. Exempel på upplupna kostnader är provisionskostnader och upplupna kostnader för redovisning och bokslut.

Det finns anledning att understryka det redovisningsmässiga värdet och betydelsen av att periodisering sker. Utan periodisering riskerar företagets redovisningar att inte bli rättvisande.

Det redovisningsmässiga kravet på periodisering av intäkter och kostnader motsvaras i skattelagstiftningen av den grundläggande bestämmelsen om att resultatet i näringsverksamhet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder (se 14 kap. 2 § inkomstskattelagen [1999:1229]). Vid beräkningen av resultatet ska inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad för det beskattningsår som de hänför sig till.

Undantag från dessa bestämmelser finns endast för enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 6 § bokföringslagen. Enligt 14 kap. 2 § tredje stycket inkomstskattelagen ska i sådana fall, vid beräkningen av resultatet, inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag, även om detta strider mot bokföringsmässiga grunder. För räntor gäller detta dock endast om de sammanlagda ränteinkomsterna eller de sammanlagda ränteutgifterna uppgår till högst 5 000 kronor. Undantaget från regeln om bokföringsmässiga grunder för enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut har möjliggjort en lösning i K1-regelverket som innebär att kontantprincipen tillämpas i den löpande bokföringen men att periodiseringar till viss del görs i bokslutet.²⁶

Ovan har periodiseringsprincipens betydelse för att åstadkomma en rättvisande redovisning framhållits. Till detta kommer att, med den utformning som skattelagstiftningen har, det enligt utredningens uppfattning överhuvudtaget inte framstår som ändamålsenligt att föreslå något undantag beträffande tillämpningen av periodiseringsprincipen i årsredovisningen för mikroföretag. Så länge juridiska personer i skattesammanhang fortfarande måste redovisa enligt bokföringsmässiga grunder skulle ett undantag från periodiseringsprincipen i ÅRL vara tämligen meningslöst. Utredningen har inte befogenhet att föreslå några ytterligare avsteg från periodiseringsprincipen på skatterättens område.

Utredningen lämnar därför inte något förslag som ger mikroföretag möjlighet att göra avsteg från periodiseringsprincipen.

²⁶ Se BFNAR 2006:1.

3.8 Notupplysningar för mikroföretag

Förslag: Mikroföretag undantas från kraven på notupplysningar om

- omräkningskurs för belopp som anges i annan valuta än redovisningsvalutan,
- anläggningstillgångar,
- finansiella instrument,
- uppskrivningsfond och fond för verkligt värde,
- långfristiga balansposter,
- intäkter och kostnader av exceptionell storlek eller förekomst, och
- händelser av väsentlig betydelse efter räkenskapsårets slut.

Enligt nuvarande bestämmelser i ÅRL ska mindre företag (med utredningens terminologi ”små företag”) lämna huvudsakligen samma notupplysningar som större företag (se 5 kap. ÅRL). Som utredningen har redogjort närmare för i delbetänkandet ger det nya direktivet emellertid ett utrymme, och medför i många fall en skyldighet, för medlemsstaterna att sänka kraven på notupplysningar för små företag. De förslag som utredningen har lämnat i delbetänkandet innebär att kraven på upplysningar som ska lämnas av små företag minskas väsentligt i förhållande till nuvarande bestämmelser i ÅRL.²⁷

Enligt utredningens tidigare förslag (författningshänvisningarna nedan avser utredningens lagförslag i SOU 2014:22) ska små företag i fortsättningen lämna notupplysningar endast om:

- Värderings- och omräkningsprinciper, 5 kap. 6 § ÅRL,
- Avvikelser från principen om kvittningsförbud, 5 kap. 7 §,

²⁷ Utredningens förslag grundar sig i den delen huvudsakligen på tvingande bestämmelser om full harmonisering för små företag i det nya direktivet. För en utförlig genomgång av utredningens förslag och överväganden, se kapitel 8 och författningskommentaren i SOU 2014:22.

- Omräkningskursen för annan valuta än redovisningsvalutan, 5 kap. 8 §,
- Byte av uppställningsform, 5 kap. 9 §,
- Jämförelsetal, 5 kap. 10 §,
- Anläggningstillgångar, 5 kap. 11 och 12 §§,
- Finansiella instrument, 5 kap. 13 §,
- Uppskrivningsfond och fond för verkligt värde, 5 kap. 14 och 15 §§,
- Långfristiga balansposter, 5 kap. 16 §,
- Ställda säkerheter, 5 kap. 17 §,
- Eventualförpliktelser, 5 kap. 18 §,
- Säkerheter och ansvarsförbindelser som har ställts till förmån för koncernföretag m.m., 5 kap. 19 §,
- Lån till ledande befattningshavare, 5 kap. 20 §,
- Intäkter och kostnader av exceptionell storlek eller förekomst, 5 kap. 21 §,
- Medelantalet anställda under räkenskapsåret 5 kap. 22 §,
- Upplysningar om moderföretag, 5 kap. 23 § och
- Händelser av väsentlig betydelse efter räkenskapsårets slut, 5 kap. 24 §.

3.8.1 Tvingande bestämmelser om notupplysningar för mikroföretag

Som utredningen har redogjort för ovan (avsnitt 3.3.3) innebär undantagsbestämmelserna för mikroföretag i det nya direktivet att medlemsstaterna får undanta de allra minsta företagen från vissa av de upplysningskrav som anges i artikel 16 i direktivet. Dock måste även mikroföretag lämna upplysningar om av företaget ställda säkerheter och företagets eventualförpliktelser samt förskott, krediter m.m. till ledande befattningshavare (jfr artikel 36.1 b som hänvisar till artiklarna 16.1 d och e, vilka i utredningens förslag till

ny lydelse av ÅRL motsvaras av bestämmelserna i 5 kap. 17–20 §§ ÅRL).

De upplysningskrav som i utredningens tidigare lagförslag har tagits in i 5 kap. ÅRL har huvudsakligen sin grund i artikel 16 i det nya direktivet. Bland upplysningskraven i 5 kap. finns emellertid även sådana som motsvarar andra direktivbestämmelser. De krav på upplysningar i 5 kap. ÅRL som således motsvarar andra artiklar i det nya direktivet är upplysningar om avvikelser från principen om kvittningsförbud (5 kap. 7 § ÅRL i utredningens tidigare förslag och artikel 6.2), byte av uppställningsform (5 kap. 9 § ÅRL och artikel 9.1), jämförelsetal (5 kap. 10 § ÅRL och artikel 9.5) och tillämpad avskrivningsperiod för goodwill (5 kap. 12 § ÅRL och artikel 12.11). I och med att grunden för dessa upplysningskrav finns i andra artiklar än artikel 16 i det nya direktivet saknas det förutsättningar att undanta mikroföretag från dem. Också mikroföretag bör således vara skyldiga att lämna dessa notupplysningar.

3.8.2 Utrymmet för förenklade regler om notupplysningar för mikroföretag

De övriga notupplysningar som enligt utredningens förslag ska lämnas av små företag och som har sin grund i artikel 16 i det nya direktivet utgörs av upplysningar om:

- Värderings- och omräkningsprinciper, 5 kap. 6 § i utredningens förslag till ny lydelse av ÅRL i SOU 2014:22 och artikel 16.1 a,
- Anläggningstillgångar, 5 kap. 11 § och artiklarna 16.2 och 17.1 a,
- Finansiella instrument, 5 kap. 13 § och artikel 16.1 c,
- Uppskrivningsfond och fond för verkligt värde, 5 kap. 14 och 15 §§ och artikel 16.1 b,
- Långfristiga balansposter, 5 kap. 16 § och artikel 16.1 g,
- Intäkter och kostnader av exceptionell storlek eller förekomst, 5 kap. 21 § och artikel 16.1 f,
- Medelantalet anställda under räkenskapsåret 5 kap. 22 § och artikel 16.1 h,

- Upplysningar om moderföretag, 5 kap. 23 § och artiklarna 16.2 och 17.1 m, och
- Händelser av väsentlig betydelse efter räkenskapsårets slut, 5 kap. 24 § och artiklarna 16.2 och 17.1 q.

I 5 kap. 8 § i utredningens tidigare förslag till ny lydelse av ÅRL finns även ett krav på upplysning om omräkningskursen för det fall företaget har angett belopp i årsredovisningen inte enbart i företagets redovisningsvaluta utan även i annan valuta.

Frågan om vilka krav på upplysningar som bör ställas på mikroföretag utöver de krav som är tvingande enligt direktivet bör enligt utredningens uppfattning avgöras genom en avvägning mellan den förenklingsvinst som ett borttagande av upplysningskravet innebär och värdet av den information som går förlorad. I ett intressentperspektiv kan det i och för sig hävdas att kvaliteten på redovisningen alltid minskar något om mikroföretag inte lämnar samma upplysningar som små företag. Som utredningen har uttalat i avsnitten 3.4.2 och 3.6 finns det dock anledning att anta att behovet av information från mikroföretag är mindre än behovet av information från små, medelstora och stora företag. För mikroföretagens intressenter torde därför ett borttagande av vissa av de nuvarande upplysningskraven inte vara av någon större betydelse. Det är också givet att den administrativa bördan på mikroföretagen minskar om den totala upplysningsmängden sänks. Utredningens beräkningar av företagens administrativa kostnader, vilka redovisas i avsnitten 10.2.1 och 10.3, tyder också på att minskade krav på notupplysningar leder till att kostnaderna för företagen skulle minska i en, totalt sett, beaktansvärd grad. Detta gäller särskilt ifråga om sådana uppgifter som inte behöver redovisas av företagen i skattedeclarationer eller i andra sammanhang. Främst avses här upplysningar om händelser av väsentlig betydelse efter räkenskapsårets slut.

Mot den angivna bakgrunden finns det enligt utredningens mening anledning att utnyttja i vart fall en del av det utrymme som direktivet ger att undanta mikroföretagen från notupplysningskrav. Det bör därför inte vara obligatoriskt för mikroföretag att lämna upplysningar enligt 5 kap. 8, 11, 13–16, samt 21 och 24 §§ i utredningens tidigare förslag till ny lydelse av ÅRL i SOU 2014:22.

Det nya redovisningsdirektivet gör det även möjligt att undanta mikroföretag från krav på upplysning om de värderingsprinciper som har tillämpats vid upprättande av årsredovisningen (jfr 5 kap. 2 § ÅRL). Utredningen har emellertid bedömt att denna upplysning är av så grundläggande betydelse för förståelsen av årsredovisningen att det inte bör komma på fråga att undanta mikroföretag från det kravet.

Det kan anföras starka skäl för att undanta mikroföretagen även från skyldigheten att lämna upplysningar om medelantalet anställda och om moderföretag (5 kap. 22 och 23 §§ i det nyss nämnda förslaget). Från finansiell synpunkt har dessa upplysningar normalt en mindre betydelse för redovisningens traditionella intressenter. Upplysningskraven kan också innebära en administrativ börda för företagen. Utredningen har i och för sig funnit det svårt att närmare specificera storleken av de sammanlagda kostnader som upplysningskraven ger upphov till för mikroföretagen men bedömer att de uppgår till cirka 10 miljoner kronor per år (upplysningar om medelantalet anställda) respektive 1–2 miljoner kronor per år (upplysningar om moderföretag), se närmare avsnitt 10.3.2.²⁸ Mot detta måste dock vägas de kostnader som, enligt Statistiska centralbyrån, skulle uppkomma om kraven togs bort.

Statistiska centralbyrån har uppgett att medelantalet anställda är en mycket viktig variabel för den ekonomiska statistiken. Den används för ekonomiska analyser, vid beräkning av nyckeltal och för att verifiera riktigheten i andra uppgifter, såsom lönekostnader och nettoomsättning. Av EU-rättsliga regler²⁹ följer att statistiska centralbyrån årligen måste ta fram uppgifter om antalet heltidsanställda för icke-finansiella företag i landet, indelade efter bransch och företagsstorlek. För närvarande köper Statistiska centralbyrån in en heltäckande uppgift över medelantalet anställda från kreditupplysningsföretag, vilka har tagit den från företagets årsredovisningar. Uppgiften skulle inte finnas allmänt tillgänglig om notupplysningen i årsredovisningen försvann. Detta skulle, enligt Statistiska centralbyrån, vara förödande för kvaliteten i den eko-

²⁸ Det kan noteras att en beräkning med hjälp av Tillväxtverkets verktyg Regelräknaren leder till ett avsevärt högre belopp. Utredningen har dock bedömt att en beräkning med hjälp av Regelräknaren i detta fall inte blir rättvisande.

²⁹ Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 295/2008 av den 11 mars 2008 om statistik över företagsstrukturer.

nomiska statistiken och leda till en betydande utökning av direktinsamlingen från Statistiska centralbyrån, fler återkontakter med enskilda företag, ökade kostnader för Statistiska centralbyrån och likväl en sämre kvalitet i de slutliga uppgifterna. Statistiska centralbyrån har bedömt myndighetens egna extrakostnader till cirka 9 miljoner kronor per år och företagens extrakostnader – föranledda av en betydande utökning av direktinsamlingen av uppgifter till Statistiska centralbyrån – till cirka 60 miljoner kronor per år.

Utredningen anser sig inte kunna ifrågasätta de statistikbehov som Statistiska centralbyrån har hänvisat till och inte heller vad myndigheten har uppgett om att den, vid ett borttagande av notupplysningskravet om medelantalet anställda, skulle behöva samla in motsvarande uppgifter direkt från företagen. Även om Statistiska centralbyråns uppskattningar av uppkommande extrakostnader framstår som något osäkra måste det mot den angivna bakgrunden antas att ett borttagande av upplysningskravet inte skulle leda till någon besparing för företagen. Utredningen föreslår därför inte att kravet på notupplysningar om medelantalet anställda tas bort.

Ett borttagande av kravet på upplysning om moderföretag skulle enligt Statistiska centralbyrån skapa stora problem för det koncernregister som förs av myndigheten och göra det nödvändigt för myndigheten att direktinsamla motsvarande upplysningar från företagen. Statistiska centralbyrån har framhållit att den enligt förordningen om företagsregister³⁰ ansvarar för att hålla ett företagsregister inklusive ett koncernregister. En direktinsamling skulle, enligt Statistiska centralbyrån, leda till extrakostnader för myndigheten med 3,8 miljoner kronor per år och extra kostnader för företagen med 16,3 miljoner kronor per år.

Även i denna del framstår de av Statistiska centralbyrån angivna kostnaderna som något osäkra. Att en direktinsamling från företagen ger upphov till kostnader även för företagen synes dock klart. Mot denna bakgrund och med hänsyn till vad Statistiska centralbyrån i övrigt har uppgett föreslår utredningen att mikroföretagen även i fortsättningen ska lämna upplysningar om moderföretag.

³⁰ Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 177/2008 av den 20 februari 2008 om inrättande av en gemensam ram för företagsregister för statistiska ändamål och om upphävande av rådets förordning (EEG) nr 2186/93.

3.8.3 Upplýsingarnas form

Direktivet lämnar ett utrymme för medlemsstaterna att kräva att de ovan behandlade upplýsingarna lämnas, istället för i not, ”under balansräkningen”. Mikroföretag kan alltså undantas från det nya direktivets krav på hur upplýsingarna ska vara placerade inbördes eller i förhållande till de balans- eller resultaträkningsposter som de hänför sig till (se angående dessa bestämmelser avsnitt 8.3 i delbetänkandet och 5 kap. 4 § ÅRL i det av utredningen lagda lagförslaget).

Det nu sagda kan synas ge ett visst utrymme för förenklingar för mikroföretag vid utformandet av årsredovisningen. Utredningen bedömer dock att förenklingsvinsterna skulle bli ganska begränsade, i synnerhet som det antal upplýsingar som ett mikroföretag, enligt utredningens förslag, ska lämna kommer att vara rätt litet. Ett ”standardiserat” uppgiftslämnande kan ha ett stort värde för den som vill ta del av ett företags årsredovisning och ett utnyttjande av den i direktivet angivna möjligheten att redovisa upplýsningar ”under balansräkningen” skulle försvåra jämförelser mellan olika företag. Även det förhållandet att företag från ett räkenskapsår till ett annat kan komma att byta företagskategori, till eller från kategorin mikroföretag, talar för att upplýsingarna i årsredovisningen bör vara placerade på ett enhetligt sätt.

Utredningen bedömer därför att mikroföretag, liksom övriga företag enligt ÅRL, bör lämna de nu aktuella upplýsingarna i noter.

3.9 Förvaltningsberättelse för mikroföretag

Förslag: Mikroföretag undantas från kraven på att förvaltningsberättelsen ska innehålla en rättvisande översikt över och närmare upplýsningar om utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat. De undantas även från kraven på att förvaltningsberättelsen ska innehålla upplýsningar om väsentliga händelser under räkenskapsåret.

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 (med utredningens terminologi medelstort eller stort) företag ska det även ingå en kassaflödesanalys

ÅRL fordrar att företagen i förvaltningsberättelsen lämnar upplysningar av i lagen särskilt angivet slag. Det finns inte något som hindrar att det i lagen även tas in upplysningar av andra slag än de som lagen anger. 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 att översikten ska vara rättvisande ligger att den ska ”återspegla det enskilda bolagets verkliga förhållanden och ge en så allsidig bild som möjligt”.³¹ I 6 kap. 1 § andra stycket ÅRL anges några särskilda upplysningar som de mindre (små) företagen ska lämna i förvaltningsberättelsen.³² Enligt *punkten 1* ska där lämnas sådan information som är viktig för bedömning av företagets ställning och resultat och som inte har lämnats på annan plats i årsredovisningen. I *punkten 2* föreskrivs att upplysning ska lämnas om väsentliga händelser som har inträffat under eller efter räkenskapsåret.³³

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.³⁴

³¹ Se prop. 1995/96:10 del 2 s. 231.

³² Innebörden i upplysningskraven, såvitt gäller punkterna 1–5, utvecklas i Bokföringsnämndens uttalande U 96:6.

³³ I utredningens tidigare förslag har kravet på upplysning i förvaltningsberättelsen begränsats till väsentliga händelser *under* räkenskapsåret. Upplysningar om väsentliga händelser efter räkenskapsårets slut ska lämnas i not, se avsnitt 8.11 i SOU 2014:22.

³⁴ Se prop. 1999/2000:34 s. 102 f. Det andra bolagsrättsliga direktivet har numera ersatts av direktiv 2012/30/EU.

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. Utredningen har i delbetänkandet föreslagit att samtliga aktiebolag och ekonomiska föreningar även ska lämna upplysningar i förvaltningsberättelsen om förändringar i eget kapital, under förutsättning att ett förslag till vinstutdelning lämnas, se avsnitt 8.8.9 i delbetänkandet och 6 kap. 2 § andra stycket ÅRL i det av utredningen lagda lagförslaget.

I 6 kap. 3 § ÅRL finns bestämmelser som enbart rör ekonomiska föreningar. Enligt dessa ska ekonomiska föreningar i förvaltningsberättelsen även lämna upplysningar om väsentliga förändringar i medlemsantalet, insatsbelopp som ska återbetalas under nästa räkenskapsår, den rätt till utdelning som gjorda förlagsinsatser medför och de förlagsinsatser som har sagts upp och ska inlösas under de nästföljande två räkenskapsåren.

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 och ekonomiska föreningar som utgör mindre (små) företag enligt 1 kap. 3 § första stycket ÅRL får Bokföringsnämndens allmänna råd, BFNAR 2008:1 (K2) respektive BFNAR 2009:1 (K2) tillämpas.³⁵ Av K2-regelverket framgår att dessa företag ska upprätta förvaltningsberättelsen enligt vissa uppställningsformer och med vissa angivna rubriker och underrubriker. K2-regelverket innehåller även andra uttalanden om vad som ska finnas med i en förvaltningsberättelse i ett aktiebolag respektive en ekonomisk förening.

³⁵ Se BFNAR 2008:1(K2) p. 1.1. och BFNAR 2009:1 (K2) p. 1.1. Företagen får också tillämpa BFNAR 2012:1 (K3).

Utredningen

Som tidigare har framgått (se avsnitt 3.3.3) innebär bestämmelserna i det nya direktivet att medlemsstaterna får undanta mikroföretag helt 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 eller ”under balansräkningen” (artikel 36.1 c).

De angivna minimikraven i direktivet motsvaras i svensk rätt av de krav på information om förvärv och innehav av egna aktier som finns i 6 kap. 1 § andra stycket 6–9 ÅRL. Som minimikraven är formulerade i direktivet innebär de att mikroföretag under alla förhållanden måste lämna sådana upplysningar i not eller på annat sätt ”under balansräkningen”. Utredningen återkommer till frågan om placeringen av dessa upplysningar nedan.

Avseende förvaltningsberättelsens innehåll i övrigt har utredningen gjort följande överväganden.

De upplysningar som ska lämnas i förvaltningsberättelsen brukar regelmässigt anses som betydelsefulla för att företagets externa intressenter ska kunna skaffa sig en fullständig och rättvisande översikt av företagets förhållanden. Upplysningarna är också, tillsammans med övrig information i årsredovisningen, av avgörande betydelse för sådana beslut om disposition av vinst eller förlust m.m. som fattas av bolagsstämman i ett aktiebolag respektive föreningsstämman i en ekonomisk förening.

När det gäller sådana upplysningar som främst är av intresse för företagets externa intressenter finns det enligt utredningens uppfattning anledning att se på dessa på samma sätt som beträffande notupplysningar (se avsnitten 3.4, 3.6 och 3.8). Upplysningar som lämnas på årlig basis i förvaltningsberättelsen i syfte att ge en rättvisande översikt av utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat består huvudsakligen av information om det senaste räkenskapsåret men kan även innefatta uppgifter om företagets framtidsutsikter. Utvecklingen, såväl positiv som negativ, av ett (framförallt litet) företags verksamhet kan emellertid ske snabbt, vilket innebär att en potentiell investerare eller leverantör som vill skaffa sig en bild av företagets förhållanden ofta inte kan nöja sig med upplysningarna i förvaltningsberättelsen. Inhämmandet av detaljerad information om de allra minsta företagens utveckling,

ställning och resultat torde därför företrädesvis ske genom direktkontakter mellan investerare och företag i större utsträckning än beträffande större företag. Mervärdet av att mikroföretag lämnar sådan information i förvaltningsberättelsen kan därför ofta antas vara ganska begränsat. Enligt utredningens bedömning finns det därför goda skäl att undanta mikroföretag från kraven på att förvaltningsberättelsen ska innehålla en rättvisande översikt över företagets utveckling (jfr 6 kap. 1 § första stycket ÅRL). Det framstår också som rimligt att undanta mikroföretagen från de snarlika kraven på upplysningar om förhållanden som är viktiga för bedömningen av företagets utveckling, ställning och resultat samt väsentliga händelser under räkenskapsåret (6 kap. 1 § andra stycket 1 och 2 ÅRL).³⁶

Utredningen har inte funnit skäl att undanta företagen från kraven på upplysningar i förvaltningsberättelsen om förslag till vinst- och förlustdispositioner och förändringar i eget kapital för det fall det föreligger ett förslag till värdeöverföring, se 6 kap. 2 § ÅRL i utredningens tidigare lagförslag. Upplysningsskyldigheten som sådan kan inte anses som särskilt betungande. Som utredningen har redogjort närmare för i delbetänkandet (avsnitt 9.2.2 i SOU 2014:22) utgör upplysningarna om förslag till vinst- eller förlustdispositioner därtill en nödvändig del av de associationsrättsliga regelverken. Att upplysningarna lämnas i förvaltningsberättelsen får dessutom anses som en väl inarbetad sedvänja.

Av 6 kap. 3 § ÅRL framgår att ekonomiska föreningar ska lämna vissa särskilda upplysningar i förvaltningsberättelsen, bl.a. om väsentliga förändringar i medlemsantalet. Frågan om ekonomiska föreningar bör undantas från dessa krav har behandlats i ett tidigare lagstiftningsärende. Regeringen uttalade då att uppgifterna har en sådan särskild betydelse för de ekonomiska föreningarna att det fanns skäl att behålla upplysningskraven.³⁷ Enligt utredningens bedömning har upplysningarna om framförallt insatsbelopp och förlagsinsatser ett sådant samband med kapitalskyddsbestämmelserna för ekonomiska föreningar (se 4, 5 och 10 kap. lagen om ekonomiska föreningar [1987:667]) att det inte bör komma på

³⁶ Detta innebär i viss mån en omprövning av det ställningstagande som utredningen gjorde i SOU 2014:22 s. 347.

³⁷ Se prop. 2009/10: 235 s. 70.

fråga att undanta några ekonomiska föreningar från skyldigheten att lämna dessa upplysningar i förvaltningsberättelsen. Utredningen anser således att ekonomiska föreningar som utgör mikro-företag inte bör undantas från de aktuella upplysningskraven.

Upplysningarnas placering

Enligt det nya direktivet får medlemsstaterna tillåta att de ovan behandlade upplysningarna lämnas ”under balansräkningen” istället för i förvaltningsberättelsen. Utredningen anser emellertid inte att det finns tillräckliga skäl att frångå den vedertagna ordning där upplysningar av de aktuella slagen lämnas i en särskild förvaltningsberättelse. Möjligheten till undantag för mikro-företag bör alltså inte utnyttjas i denna del.

3.10 Värdering till verkligt värde

Förslag: Mikro-företag som utnyttjar de förenklade reglerna om notupplysningar och förvaltningsberättelse ska inte kunna tillämpa ÅRL:s bestämmelser om värdering av finansiella instrument till verkligt värde.

I 4 kap. 3 § ÅRL finns bestämmelser om värdering av anläggningstillgångar. Anläggningstillgångar ska enligt denna paragraf tas upp till anskaffningsvärdet, om inte annat följer av 4 kap. 4, 5, 6, 12, 13 a, 14 a eller 14 e §§. I de sistnämnda paragraferna finns bl.a. bestämmelser om avskrivning, nedskrivning och uppskrivning av anläggningstillgångar samt om särskilda värderingsmetoder, däribland värdering till verkligt värde.

Bestämmelserna om värdering till verkligt värde finns i 4 kap. 14 a–14 e §§ ÅRL och innebär att vissa s.k. finansiella instrument³⁸

³⁸ Av förarbetena till ÅRL framgår att den närmare innebörden av begreppet finansiellt instrument får utvecklas inom ramen för god redovisningssed (prop. 2002/03:121 s. 71). Begreppet finansiella instrument har definierats i Redovisningsrådets rekommendation RR 27, Finansiella instrument upplysningar och klassificering. Rekommendationen bygger på hur begreppet definieras av IASB. Såväl Redovisningsrådet som IASB definierar ett finansiellt instrument som varje form av avtal som ger upphov till en finansiell tillgång i ett företag och en finansiell skuld eller egetkapitalinstrument i ett annat företag. Också begreppen

får värderas på särskilt sätt, till ”verkligt värde”. Värderingsmetoden, som utgör ett alternativ till principen om att anläggningstillgångar ska tas upp till anskaffningsvärdet och omsättningstillgångar till det lägsta av anskaffningsvärdet eller nettoförsäljningsvärdet, står öppen för samtliga företag som omfattas av ÅRL.³⁹ Bestämmelserna har sin motsvarighet i artikel 8 i det nya redovisningsdirektivet.

Utredningen

Som utredningen tidigare har nämnt (avsnitt 3.3.5) medför ett utnyttjande av undantagsbestämmelserna för mikroföretag vissa begränsningar vad avser möjligheterna att värdera till verkligt värde. I artikel 36.3 i direktivet sägs nämligen att medlemsstaterna inte får tillåta mikroföretag att tillämpa bestämmelserna om värdering av vissa finansiella instrument till verkligt värde (artikel 8). Begränsningen gäller dock enbart mikroföretag som utnyttjar möjligheterna till undantag i direktivet i fråga om balans- och resultaträkningarnas uppställning, notupplysningar, förvaltningsberättelse eller offentliggörande. Om mikroföretag – såsom utredningen föreslår – medges vissa lättnader i fråga om notupplysningar och innehållet i förvaltningsberättelsen, måste således de mikroföretag som utnyttjar lättnadsreglerna förbjudas att tillämpa ÅRL:s bestämmelser om värdering till verkligt värde (jfr 4 kap. 14 a–14 e §§ ÅRL).

finansiell tillgång, finansiell skuld och egetkapitalinstrument har definierats av Redovisningsrådet (se RR 27) och även dessa definitioner bygger på IASB:s standarder. Även i Bokföringsnämndens allmänna råd K3 (BFNAR 2012:1) finns (i princip motsvarande) definitioner av begreppen finansiellt instrument, finansiell tillgång och finansiell skuld (se de allmänna råden 11.4–11.8).

³⁹ Möjligheterna till värdering till verkligt värde har emellertid begränsats i den kompletterande normgivningen för mindre aktiebolag som inte är publika aktiebolag och mindre ekonomiska föreningar enligt K2-regelverket (Se BFNAR 2008:1 p. 11.6 och BFNAR 2009:2 p. 11.6).

3.11 Rättvisande bild

Bedömning: Det som sägs i redovisningsdirektivet om att ett mikroföretags årsredovisning som upprättas i enlighet med direktivets bestämmelser alltid ska anses ge en rättvisande bild föranleder inte några lagstiftningsåtgärder.

En övergripande princip i det nya redovisningsdirektivet är principen om rättvisande bild. Som utredningen har redogjort för i delbetänkandet (avsnitt 6.3) innebär principen att det åligger företagen att se till att balans- och resultaträkningarna, tillsammans med noterna, utformas så att de ger en rättvisande bild av företagets resultat och ställning. Om en tillämpning av direktivbestämmelserna i det enskilda fallet inte leder till en rättvisande bild, ska företaget antingen lämna tilläggsupplysningar för att en rättvisande bild ska ges (artikel 4.3) eller avvika från enskilda föreskrifter i direktivet om tillämpningen av föreskriften ”undantagsvis” är oförenlig med kravet på rättvisande bild (artikel 4.4).

I denna del innehåller det nya direktivet en särregel avseende mikroföretag. Av artikel 36.4 följer att en årsredovisning som ett mikroföretag har upprättat i enlighet med undantagsbestämmelserna för mikroföretag ska anses ge en sådan rättvisande bild som krävs enligt artikel 4.3. Följaktligen ska artikel 4.4 inte vara tillämplig på sådana årsredovisningar. Effekten av detta är att mikroföretagen varken behöver lämna tilläggsupplysningar eller avvika från andra bestämmelser för att en rättvisande bild ska anses vara uppnådd i det enskilda fallet. Syftet med bestämmelsen synes vara att minska den administrativa bördan för mikroföretagen; företaget ska inte särskilt behöva överväga om en tillämpning av regelverket leder till en rättvisande bild eller ej eller lämna de tilläggsupplysningar som annars hade varit nödvändiga för att åstadkomma en rättvisande bild.

Utredningen

Grundläggande för den svenska redovisningslagstiftningen är att den utgör en ramlagstiftning. ÅRL innehåller i huvudsak endast grundläggande principer för redovisningen, inklusive vissa minimi-

krav på denna. Tolkning och utfyllnad av lagstiftningen förutsätts väsentligen ske genom kompletterande normgivning från olika organ på redovisningsområdet, t.ex. Bokföringsnämnden, men också genom praxis. Detta kommer till uttryck i 2 kap. 2 § ÅRL där det sägs att årsredovisningen ska upprättas enligt god redovisningssed.

Skyldigheten att följa normer från normgivande organ är emellertid inte absolut. I 2 kap. 3 § ÅRL sägs att balansräkningen och noterna ska ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat och det förutsätts att avsteg från gällande redovisningsrekommendationer får göras om det vid en bedömning i det enskilda fallet visar sig att tillämpningen av dessa inte leder till en rättvisande bild. Begreppen rättvisande bild och god redovisningssed kompletterar på så vis varandra; begreppet god redovisningssed återspeglar rådande praxis och rekommendationer från normgivande organ medan begreppet rättvisande bild 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 de normer som ryms inom ”god redovisningssed”.

Enligt utredningens mening är det naturligt att kravet på iakttagande av god redovisningssed gäller även för mikroföretag, dvs. även de lagregler som ska gälla för mikroföretag bör fyllas ut och tolkas med hjälp av sådana normer som utvecklas av normgivande organ och i praxis. Även i fråga om mikroföretag behöver det dock finnas en ventil som medför att företagen kan avstå från att tillämpa dessa normer när de skulle ge en missvisande bild av företagets förhållanden på det sätt som principen om rättvisande bild i dag möjliggör. En bestämmelse av det slag som direktivet innehåller – att en årsredovisning som upprättas i enlighet med direktivets bestämmelser alltid ska anses ge en rättvisande bild – innebär att begreppet rättvisande bild inte längre kommer att få någon verklig betydelse för mikroföretagen. Det riskerar att leda till en alltför statisk tillämpning av övriga redovisningsnormer. Det som sägs i direktivet i denna del bör därför, enligt utredningens uppfattning, inte föranleda några lagstiftningsåtgärder.

3.12 Offentliggörande

Bedömning: Sverige bör inte utnyttja redovisningsdirektivets möjligheter till undantag för mikroföretag beträffande offentliggörande av årsredovisningen.

I 8 kap. ÅRL finns regler om offentliggörande av företagens års- och koncernredovisningar.

För aktiebolag gäller, enligt 8 kap. 3 § ÅRL, att bestyrkta kopior av årsredovisningen och (i förekommande fall) 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.

I syfte att säkerställa att företag ger in sin årsredovisning till Bolagsverket finns det i ÅRL och aktiebolagslagen skilda sanktionsbestämmelser, bl.a. bestämmelser om förseningsavgifter och vite (utredningen har redogjort närmare för dessa i avsnitt 11.1 i SOU 2014:22).

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. I 8 kap. 14 och 15 §§ ÅRL finns särskilda bestämmelser om företagets egen publicering av årsredovisningen.

Utredningen

Bestämmelserna i det nya redovisningsdirektivet innebär att medlemsstaterna får undanta mikroföretag från kraven på offentliggörande av årsbokslutet (se artikel 36.1 d och artiklarna 30–33). Undantag får medges under förutsättning att de uppgifter om balansräkningen som finns i årsbokslutet vederbörligen sänds in i enlighet med nationell lagstiftning till minst en behörig myndighet

som utsetts av medlemsstaten i fråga. Undantagsbestämmelserna i det nya direktivet för mikroföretag innebär således en möjlighet att begränsa offentliggörandet av årsredovisningen till enbart balansräkningen. Direktivbestämmelserna ger däremot inte medlemsstaterna något utrymme att helt undanta mikroföretag från kraven på offentliggörande. Den faktiska förenkling som bestämmelserna ger möjlighet till framstår därmed som begränsad.

Det kan i och för sig konstateras att kraven på offentliggörande av årsredovisningen utgör en administrativ börda för företagen. Att begränsa denna skyldighet till att omfatta endast balansräkningen och vissa specifika upplysningar skulle emellertid inte nämnvärt lätta denna börda. Därtill skulle möjligheten för externa intressenter att ta del av information om företagen begränsas på ett sätt som enligt utredningens uppfattning inte är önskvärt. Utredningen bedömer därför att möjligheterna till undantag för mikroföretag i det nya direktivet beträffande offentliggörande av årsredovisningen inte bör utnyttjas.

4 Undertecknande och offentliggörande av redovisningshandlingar

4.1 Inledning

Till utredningen har under hand framställts önskemål om att regelverket kring färdigställandet av årsredovisningar och koncernredovisningar ska ses över. I synnerhet kravet på att samtliga styrelseledamöter samt den verkställande direktören ska underteckna redovisningshandlingar har satts i fråga.

I flera användarundersökningar, som Bolagsverket har genomfört, har det framkommit önskemål om att redovisningskonsulter eller revisionsbyråer ska ges bättre förutsättningar att sköta ingivandet av företagets redovisningshandlingar till Bolagsverket. Det har i sådana sammanhang bl.a. påtalats att det skulle underlätta för företaget om en redovisningskonsult eller någon annan också hade möjlighet att skriva under det s.k. fastställelseintyg som ska ges in till Bolagsverket.

Slutligen har Bolagsverket efterlyst en möjlighet för verket att använda e-post eller verkets tjänst Mina Meddelanden när verket skickar ut föreläggande om att ofullständiga handlingar måste kompletteras.¹

Alla tre önskemålen synes ligga väl i linje med vad som sägs i utredningens direktiv om behovet av förenklingar på redovisningsområdet. Utredningen har därför övervägt frågorna och redovisar i det följande resultatet av dessa överväganden.

¹ Mina Meddelanden är en tjänst hos Bolagsverket där både privatpersoner och företag kan ansluta sig för att få beslut och meddelanden från myndigheter elektroniskt.

4.2 Undertecknande av årsredovisningen

4.2.1 Gällande rätt

Av 2 kap. 7 § ÅRL framgår bl.a. att en årsredovisning i ett aktiebolag ska undertecknas av samtliga styrelseledamöter och, i förekommande fall, den verkställande direktören. Att även en koncernredovisning ska undertecknas av samtliga styrelseledamöter och den verkställande direktören följer av 7 kap. 6 § ÅRL. Bestämmelserna anses innebära att en års- eller koncernredovisning är upprättad först när samtliga styrelseledamöter och, i förekommande fall, den verkställande direktören har undertecknat handlingen.

Enligt 9 kap. 28 § aktiebolagslagen (2005:551) ska revisorn lämna en revisionsberättelse till bolagets styrelse senast tre veckor före årsstämman. Revisionsberättelsen ska enligt 9 kap. 29 § ABL vara undertecknad av revisorn och innehålla uppgift om vilken dag revisionen avslutades. Revisorn ska på årsredovisningen göra en hänvisning till revisionsberättelsen.

Av god revisionssed följer att revisionsberättelsen inte får dateras med ett datum som infaller innan revisorn har avslutat granskningsarbetet (se bl. a. 9 kap. 29 § andra stycket aktiebolagslagen, ISA 700 *Bilda sig en uppfattning om finansiella rapporter*, p. 41 och A 40 samt Revisorsnämndens avgöranden den 8 maj 2014, dnr 2013-1599, och den 14 juni 2012, dnr 2012-579). Eftersom revisorn bl.a. ska granska den årsredovisning som styrelsen och den verkställande direktören har upprättat, får revisionsberättelsen därför inte dateras per en dag då årsredovisningen ännu inte är upprättad. Detta innebär också att revisorn inte kan avge någon revisionsberättelse förrän årsredovisningen är vederbörligen undertecknad.

En särskild fråga är dock vad som ligger i kravet på undertecknande. Kan undertecknande ske på annat än sedvanligt sätt, dvs. på annat sätt än ”med hand på penna”?

Lagstiftningen ger utrymme för användande av elektronisk signatur. Om en års- eller koncernredovisning upprättas i elektronisk form, ska den sålunda undertecknas med avancerad elektronisk signatur enligt lagen (2000:832) om kvalificerade elektroniska signaturer (se 2 kap. 7 § ÅRL). Även en revisionsberättelse får undertecknas med avancerad elektronisk signatur (jfr 1 kap. 13 § aktiebolagslagen). Årsredovisningar, koncernredovisningar och revisionshandlingar i aktiebolag kan därmed helt och hållet upp-

rättas som elektroniska dokument. En elektronisk signatur kan komma till stånd med hjälp av s.k. e-legitimation. Den vanligaste formen av e-legitimation är s.k. BankID, vilken gör det möjligt att teckna en s.k. avancerad elektronisk signatur enligt 2 § lagen om kvalificerade elektroniska signaturer. En förutsättning för att någon ska kunna tilldelas en svensk e-legitimation är dock att han eller hon har ett svenskt personnummer.²

Frågan om undertecknande kan komma till stånd på annat sätt än genom ”hand på penna” eller elektronisk signatur kom upp i Revisorsnämndens beslut den 8 maj 2014, dnr 2013-1599. Situationen var i huvudsak denna. Styrelsen i ett noterat bolag fattade i mars 2012 beslut rörande bolagets årsredovisning. Årsredovisningen undertecknades emellertid inte på sedvanligt sätt (”med hand på penna”) förrän i april 2012. Den trycktes dock redan i mars 2012 och på den tryckta årsredovisningen anbragtes, med styrelseledamöternas samtycke, inskannade versioner av styrelseledamöternas namnteckningar. Med revisorns samtycke trycktes det samtidigt också en revisionsberättelse och revisorn gick med på att hans inskannade namnteckning anbragtes såväl på denna som på den tryckta årsredovisningen. Revisorn gjorde i nämndens ärende gällande att han hade haft grund för att avge en revisionsberättelse redan i mars 2012.

Revisorsnämnden uttalade i ärendet bl.a. följande.

De frågor som Revisorsnämnden har att ta ställning till är om det, såsom A-son har gjort gällande, den 15 mars 2012 fanns förutsättningar att avge en revisionsberättelse och göra en revisorspåteckning på den då föreliggande årsredovisningshandlingens och om det i sådant fall var möjligt för A-son att göra detta genom att låta revisionsklienten anbringa hans inscannade namnteckning på dessa handlingar. Lagen ger enligt Revisorsnämndens bedömning inte utrymme för att den som ska underteckna årsredovisningen – och därmed ta ansvar för dess innehåll – genom fullmakt eller på annat sätt överlämnar denna uppgift till annan. Det sätt på vilket den i mars 2012 upprättade årsredovisningshandlingens undertecknades uppfyllde därmed inte heller lagens krav på att årsredovisningen ska undertecknas av styrelseledamöterna och den verkställande direktören.

Revisorsnämnden anser, mot bakgrund av det ovan anförda, att den omständigheten att bolagets ekonomichef påförde årsredovisningshandlingens de aktuella namnteckningarna inte innebär att bolaget hade

² Se bl.a. www.bankid.com

avgett en årsredovisning. Dagen för revisionsberättelsens och revisorspåteckningens datering, den 15 mars 2012, saknades det därför förutsättningar för A-son att avge revisionsberättelse och göra revisorspåteckning på årsredovisningshandling.

Revisorsnämndens beslut kan sammanfattas så att nämnden inte ansåg det vara möjligt att ersätta ett sedvanligt undertecknande vare sig med ett fullmaktsförfarande eller användande av något slag av faksimil.

4.2.2 Andra nordiska länder

Enligt norsk rätt ska en årsredovisning undertecknas av samtliga styrelseledamöter (se regnskapsloven, 3–5 §). Detta anses innebära att det krävs underskrift med ”hand på penna” för att årsredovisningen ska anses upprättad.³

Även i Finland ska årsredovisningen undertecknas av styrelsens ledamöter (se 3 kap. 9 § bokföringslagen, 30.12.1997/1336). Undertecknandet kan dock ske med elektronisk signatur.⁴

I Danmark är det sedan år 2012 obligatoriskt med elektronisk ingivning av årsredovisningen. Dock krävs att årsredovisningen i likhet med svensk rätt undertecknas av styrelsen (se 9 § i den danska årsregnskabsloven).⁵

4.2.3 EU-rätten

Varken äldre EU-direktiv på redovisningsområdet eller det nya redovisningsdirektivet innehåller några uttryckliga bestämmelser om att en årsredovisning eller koncernredovisning ska vara undertecknad. Enligt artikel 33 i redovisningsdirektivet åligger det visser-

³ Enligt Britt Torunn Hove, senior manager och statsautorisert revisor på en av Norges största redovisningsbyråer, BDO.

⁴ Detta framgår av ett beslut i finska bokföringsnämnden från den 18 december 2012.

⁵ I den nu gällande lydelsen av den danske årsregnskabslov står det följande.

”§ 9. Når årsrapporten er udarbejdet, skal alle medlemmerne af de ansvarlige ledelsesorganer underskrive den og datere underskriften. De skal give deres underskrift i tilknytning til en ledelsespåtegning, hvori de erklærer,

1) hvorvidt årsrapporten er aflagt i overensstemmelse med lovgivningens og eventuelle standarders krav samt eventuelle krav i vedtægter eller aftale, og

2) hvorvidt årsregnskabet og et eventuelt koncernregnskab giver et retvisende billede af virksomhedens og koncernens aktiver og passiver, finansielle stilling og resultatet.”

ligen medlemsstaterna att se till att ett företags förvaltnings-, lednings- och tillsynsorgan, inom ramen för den behörighet som tillkommer dem enligt nationell lagstiftning, kollektivt ansvarar för att säkerställa att årsbokslutet, förvaltningsberättelsen och, om den lämnas separat, företagsstyrningsrapporten, samt motsvarande handlingar för koncernen upprättas och offentliggörs. Såvitt utredningen kan bedöma innebär detta emellertid inte nödvändigtvis att dessa handlingar behöver undertecknas. En annan sak är att ett krav på undertecknande kan vara *ett* sätt att konkretisera det ansvar som ledamöterna ska ha enligt den aktuella artikeln. Det förhållandet att direktiv 2006/43/EG ("revisionsdirektivet") innehåller ett uttryckligt krav på att revisorn ska underteckna revisionsberättelsen (se artikel 28 i detta direktiv), förstärker intrycket av att EU-rätten inte uppställer något krav på att redovisningshandlingar ska vara undertecknade av viss eller vissa personer.

Öppenhetsdirektivet

I EU:s s.k. öppenhetsdirektiv⁶ finns bestämmelser som bl.a. syftar till trygga tillgången till information om noterade företag. Direktivet innehåller vissa bestämmelser om vad en årsredovisning för ett sådant företag – i direktivet beskrivet som "emittenten" – ska innehålla. Det innehåller i och för sig inte några uttryckliga bestämmelser om undertecknande. I artikel 4.2 anges däremot att årsredovisningen ska innehålla, utöver ett reviderat årsbokslut och en förvaltningsberättelse, en försäkran från var och en av de huvudansvariga hos emittenten. I försäkran ska intygas bl.a. att årsbokslutet har upprättats i enlighet med tillämpliga redovisningsstandarder och ger en rättvisande bild av tillgångar, skulder, finansiell ställning samt vinst eller förlust hos emittenten och att förvaltningsberättelsen ger en rättvisande översikt över verksamhetens utveckling och resultat.

Direktivbestämmelsen har föranlett svenska bestämmelser i 16 kap. 9 § lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden. I paragrafens andra stycke sägs bl.a. att undertecknarna av en årsredovisning omedelbart före underskrifterna ska lämna en försäkran av

⁶ Europaparlamentets och Rådets direktiv 2004/109/EG av den 15 december 2004 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.

att årsredovisningen har upprättats i enlighet med god redovisningssed och ger en rättvisande bild av företagets ställning och resultat samt att förvaltningsberättelsen ger en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat. I paragrafens tredje stycke finns krav på att det ska lämnas en liknande försäkran i en koncernredovisning. I 16 kap. 10 § samma lag finns – liksom i direktivet – liknande krav på att det i samband med undertecknande av halvårsrapporter lämnas en försäkran av visst innehåll.

Vid införandet av dessa bestämmelser i svensk rätt fördes en omfattande diskussion om hur direktivets bestämmelser lämpligen borde genomföras i svensk rätt (se närmare prop. 2006/07:65 s. 116 f.). I propositionen uttalades inte något närmare om huruvida direktivet ställde krav på att försäkran skulle vara undertecknad av de ansvariga. Frågan synes inte ha ställts på sin spets, eftersom den svenska lagstiftaren valde en reglering som innebär att försäkran kommer till stånd genom undertecknandet av årsredovisningen.

Såsom den svenska språkversionen av direktivet – liksom även flera andra språkversioner – är utformad kan det i och för sig synas naturligt att tolka det så att försäkran kräver något slag av underskrift från var och en av de för företaget ansvariga. I den svenska språkversionen talas nämligen om ”en försäkran..... där de intygar att”. Den engelska språkversionen har emellertid en annorlunda utformning och talar enbart om ”statements... to the effect that”. Det medför att det som i den svenska språkversionen framstår som krav på en intygandemening i den engelska versionen närmast framstår som ett uttalande inom ramen för den information som styrelsen ska lämna (jfr rubriken före artikel 4 ”Periodic information”). Vid genomförandet av direktivet i Storbritannien kom öppenhetsdirektivet, såvitt nu är av intresse, att genomföras genom föreskrifter från Financial Conduct Authority om att årsredovisningen i de nu aktuella fallen måste innefatta ”responsibility statements” med visst närmare angivet innehåll.⁷ De brittiska bestämmelserna om vad sådana uttalanden ska innehålla ansluter nära till den engelska språkversionen av direktivet. Några särskilda bestämmelser om undertecknande infördes inte. I stället gäller ifråga om dessa företag – liksom för andra företag som omfattas av Compa-

⁷ Se FCA Handbook Disclosure Rules and Transparency Rules 4.1.5 och 4.1.12.

nies Act – att företagets ”annual accounts” ska godkännas av styrelsen (”the board of directors”) och skrivas under av en styrelseledamot (”a director of the company”).⁸ I de brittiska årsredovisningar som utredningen har tagit del av är också de ”responsibility statements” som ingår i årsredovisningarna undertecknade av endast en av styrelseledamöterna, trots att förklaringarna tar sikte på samtliga styrelseledamöter.

Mot den nu angivna bakgrunden får det antas att öppenhetsdirektivet inte ställer krav på att de ansvariga i företaget ska underteckna det aktuella uttalandet.

4.2.4 Utredningens överväganden

Förslag: De nuvarande bestämmelserna om att en års- eller koncernredovisning ska undertecknas av samtliga styrelseledamöter och den verkställande direktören kompletteras med en möjlighet att färdigställa redovisningen genom – i stället för undertecknande – ett protokollfört beslut vid ett styrelsemöte vid vilket samtliga styrelseledamöter och den verkställande direktören deltar.

Nuvarande regler om hur en årsredovisning färdigställs kan innebära problem

Revisorsnämndens ovan återgivna beslut illustrerar det problem som kan uppstå när dagens krav på snabb publicering kommer i konflikt med ÅRL:s krav på att årsredovisningen ska undertecknas av samtliga styrelseledamöter. Ofta kan ett publikt aktiebolag behöva trycka eller på annat sätt offentliggöra en beslutad årsredovisning i nära anslutning till det styrelsemöte där årsredovisningen beslutas. I praktiken går det dock inte alltid att erhålla styrelseledamöternas namnteckningar på redovisningen omedelbart. Så blir i vart fall fallet om någon eller några styrelseledamöter har deltagit vid styrelsemötet via video eller telefon. Handlingen måste då skickas runt, ibland till andra världsdelar, vilket i sig innebär en

⁸ Se Companies Act 2006 Section 414.

tidsutdräkt. Redan det förhållandet att bolaget kan se sig tvunget att publicera årsredovisningen innan den är, i rättslig mening, upprättad är otillfredsställande. Till detta kommer att en publicering av den fullständiga årsredovisningen förutsätter att också revisionsberättelsen publiceras och att, såsom ovan har framgått, revisorn inte kan skriva under någon revisionsberättelse förrän årsredovisningen är underskriven. Sammantaget kan detta medföra att offentliggörandet av en av styrelsen beslutad års- eller koncernredovisning fördröjs på ett olyckligt sätt. Behovet av att skicka runt årsredovisningen för undertecknande kan också leda till vissa merkostnader för bolaget.

Bör kravet på undertecknande tas bort?

De ovan nämnda problemen med krav på undertecknande av årsredovisningen väcker frågan om kravet bör och kan tas bort. I och med att EU-rätten inte ställer några krav på sådant undertecknande disponerar den svenska lagstiftaren själv över frågan.

Kravet i 2 kap. 7 § ÅRL på att en årsredovisning ska vara undertecknad av samtliga styrelseledamöter går tillbaka på äldre bestämmelser (jfr närmast 11 kap. 2 § andra stycket aktiebolagslagen [1975:1385] som i sin tur går tillbaka på bestämmelser i 1944 års aktiebolagslag). I senare lagstiftningsärenden har kravet inte motiverats särskilt, sannolikt därför att det har ansetts som självklart. Utredningen kan konstatera att ett krav på undertecknande har stora fördelar. Dels understryker ett undertecknande det ansvar som styrelseledamöter och den verkställande direktören har enligt 29 kap. aktiebolagslagen (2005:551). Dels minskar det de bevissvårigheter som annars skulle kunna uppstå när en ansvarsfråga väl aktualiseras. Dessutom säkerställer det att alla styrelseledamöter involveras i processen kring års- eller koncernredovisningen och får möjlighet att avge en avvikande mening. På så sätt utgör det också ett slags spärr mot oegentligheter inom bolaget. Ett krav på undertecknande innebär också att det går att fastställa en tidpunkt då redovisningen har fått sin slutliga form. I sammanhanget kan anmärkas att revisionsstandarden ISA 700 p. 41 förutsätter att en revisionsberättelse inte dateras innan ”those with the recognized

authority have asserted that they have taken responsibility for those financial statements”.

Mot den bakgrunden anser utredningen att det inte kan komma ifråga att slopa det nuvarande kravet på att samtliga styrelseledamöter och verkställande direktör ska underteckna årsredovisningen utan att sätta något annat i stället.

Finns det då några alternativa lösningar?

Kravet på att årsredovisningen ska vara undertecknad av samtliga styrelseledamöter och den verkställande direktören kan jämföras med 8 kap. 35 § andra stycket aktiebolagslagen. Där sägs att handlingar som enligt aktiebolagslagen ska undertecknas av styrelsen ska skrivas under av minst hälften av hela antalet styrelseledamöter. En liknande ordning för undertecknandet av årsredovisningen skulle minska de ovan angivna problemen. Bestämmelsen i 8 kap. 35 § andra stycket aktiebolagslagen ska emellertid ses mot bakgrund av att ett aktiebolags styrelse är beslutsför så snart mer än hälften av hela antalet styrelseledamöter (eller det högre antal som föreskrivs i bolagsordningen) är närvarande (se 8 kap. 21 § aktiebolagslagen). Bestämmelserna om upprättande av års- eller koncernredovisning vilar däremot på principen att samtliga ledamöter förutsätts delta i beslutsprocessen kring redovisningen. Den principen bör enligt utredningens mening gälla även i fortsättningen; en avvikande ordning torde för övrigt stämma mindre väl överens med den ovan nämnda artikel 33 i redovisningsdirektivet. En ordning som bygger på att redovisningen alltid ska undertecknas, men att det räcker att ett flertal av styrelseledamöterna undertecknar den, skulle ge det felaktiga intrycket att styrelsen inte har ett gemensamt ansvar för årsredovisningens upprättande.

Utredningen har också övervägt en ordning som innebär att kravet på att samtliga styrelseledamöter och den verkställande direktören ska underteckna årsredovisningen visserligen får vara kvar men som samtidigt ger var och en av dessa en möjlighet att underteckna redovisningen genom ombud, t.ex. en befattningshavare i bolaget. En sådan ordning har dock klara nackdelar. Dels blir den administrativt krånglig, eftersom ombudens fullmakter måste företes och bevaras och skickas in till Bolagsverket tillsam-

mans med redovisningen. Ett fullmaktssystem riskerar också att leda till oklarheter.

Ett helt annat alternativ är att knyta färdigställandet av årsredovisningen till det styrelsesammanträde där redovisningen behandlas. Även om lagen inte uppställer något krav på att redovisningen ska bli föremål för ett särskilt beslut vid ett styrelsesammanträde, förekommer det att sådana beslut fattas. Det är då naturligt att anteckna styrelsens ställningstagande, inklusive eventuella skiljaktiga meningar, i protokollet (jfr 8 kap. 24 § aktiebolagslagen). Det kan hävdas att protokollet från ett sådant styrelsesammanträde skulle kunna tjäna som bekräftelse på att årsredovisningen är färdigställd och att det då inte behövs något undertecknande av årsredovisningen.

En lösning av detta slag innebär att redovisningen är att anse som färdigställd så snart protokollet från styrelsesammanträdet är justerat. Revisorn behöver inte avvakta eventuellt undertecknande innan han eller hon avger sin revisionsberättelse. Därmed blir det också möjligt för bolaget att utan dröjsmål publicera såväl årsredovisning som revisionsberättelse.

Mot en lösning av det nu beskrivna slaget kan invändas att styrelsesammanträden kan genomföras även om samtliga styrelseledamöter inte är närvarande. Om ett beslut om att färdigställa en årsredovisning fattas vid ett sammanträde där någon eller några av styrelsens ledamöter saknas, kommer protokollet från detta sammanträde därför inte att ge någon bekräftelse på att samtliga styrelseledamöter har varit med om att ta fram årsredovisningen. Den eller de icke närvarande styrelseledamöterna får inte heller någon möjlighet att anmäla en avvikande mening. Möjligen kan det hävdas att en styrelseledamot som uteblir från ett sammanträde, där årsredovisningen ska behandlas, får stå sitt kast och att det är rimligt att han eller hon får ta ansvar för det som har beslutats. Det är dock långtifrån självklart att så bör vara fallet, i synnerhet inte när ledamotens utevaro beror på sjukdom eller annat laga förfall.

En lösning där ett protokoll från ett styrelsesammanträde ersätter undertecknandet av årsredovisningen förutsätter därför enligt utredningens mening att samtliga styrelseledamöter har varit närvarande vid styrelsesammanträdet.

En annat slags invändning mot en lösning av detta slag är att den ger ett något större utrymme för oegentligheter än den nuvarande

ordningen. Ett protokoll kan ges ett felaktigt innehåll och möjligheterna att i efterhand granska om samtliga styrelseledamöter verkligen har ställt sig bakom den aktuella redovisningen kan sägas bli något mindre än enligt gällande ordning. Enligt utredningens mening väger dock denna invändning inte särskilt tungt. Det kan anmärkas att en styrelse löpande kan fatta ett flertal beslut som kan ha väl så stor betydelse som färdigställandet av en års- eller koncernredovisning utan att detta behöver komma till uttryck på annat sätt än genom en anteckning i styrelseprotokollet.

Utredningen anser mot denna bakgrund att övervägande skäl talar för att införa en möjlighet att färdigställa en års- eller koncernredovisning genom beslut vid ett styrelsesammanträde där samtliga styrelseledamöter är närvarande.

Utredningen har övervägt om den nu skisserade lösningen bör kombineras med ett krav – motsvarande det som gäller enligt brittisk rätt – på att den handling där årsredovisningen kommer till uttryck ska vara undertecknad av åtminstone en styrelseledamot, exempelvis styrelsens ordförande. Möjligen skulle detta vara ägnat att understryka styrelsens ansvar för årsredovisningen. Utredningen anser emellertid inte att det finns tillräckliga skäl för detta. I sammanhanget bör nämnas att styrelsens protokoll – till vilket årsredovisningen bör fogas som en bilaga – ska justeras av styrelsens ordförande och, om styrelsen har flera ledamöter, av ytterligare en justeringsman.

Utredningen föreslår alltså att det införs ett nytt sätt för att färdigställa en års- eller koncernredovisning i ett aktiebolag. I det stora flertalet företag torde dock den enklaste ordningen vara att styrelsen, liksom hittills, färdigställer redovisningen genom att var och en av ledamöterna undertecknar den. Lagen bör därför i fortsättningen ge utrymme för två alternativa sätt att färdigställa redovisningen, dels det nuvarande med undertecknande, dels det nu föreslagna med beslut vid styrelsesammanträde.

Utredningen återkommer i författningskommentaren till de författningsändringar som bör göras med anledning av detta.

Särskilt om noterade företag

Det är naturligt att den nu angivna lösningen går att använda även i noterade företag. Det väcker frågan om lösningen går att förena med de nuvarande kraven i lagen om värdepappersmarknaden om att bl.a. årsredovisningar i dessa företag ska innehålla en ”intygandemening” (jfr 16 kap. 9 och 10 §§ lagen om värdepappersmarknaden). Som ovan har framgått är dessa krav föranledda av bestämmelser i EU:s öppenhetsdirektiv, bestämmelser som Sverige har varit skyldigt att genomföra i svensk rätt.

Utredningen har ovan redovisat uppfattningen att öppenhetsdirektivet inte ställer krav på att det uttalande som styrelseledamöterna är skyldiga att göra ska vara undertecknat. Enligt utredningen räcker det att uttalandet tas in i årsredovisningen och att det av denna otvetydigt framgår att var och en av styrelseledamöterna har ställt sig bakom uttalandet.

Det kan givetvis hävdas att ett krav på undertecknande likväl är befogat. Vid tillkomsten av lagen om värdepappersmarknaden framhölls att intygandemeningen är ägnad att förtydliga producentansvaret för informationen i årsredovisningen (se prop. 2006/07:65 s. 118). Det värde som intygandemeningen kan ha i detta avseende är dock, enligt utredningen, snarare beroende av intygandets innehåll än av dess form. I förarbetena framhölls också att intygandet ger dem som skriver under årsredovisningen incitament till eftertanke och kontroll av de lämnade uppgifterna. Detta torde också vara det starkaste argumentet för att kräva att uttalandet undertecknas. Samtidigt torde incitament av detta slag komma att finnas även om årsredovisningen inte undertecknas, under förutsättning att styrelseledamöternas uttalanden görs i anslutning till det styrelsesammanträde där årsredovisningen behandlas och att det därvid protokollförs och tas in i själva årsredovisningen.

Utredningen föreslår därför att det i företag där man väljer att färdigställa års- eller koncernredovisningen genom ett beslut vid styrelsesammanträde ska vara möjligt att lämna en försäkran av det nu aktuella slaget vid det styrelsesammanträde där redovisningens färdigställande beslutas, under förutsättning att försäkran protokollförs och att uppgift om försäkran förs in i själva redovisningshandlingarna. Detsamma bör gälla beträffande sådan försäkran som ska lämnas i en halvårsrapport.

4.3 Fastställelseintyg

Förslag: Kravet på s.k. fastställelseintyg justeras så att ett sådant intyg kan undertecknas av, utöver styrelseledamot eller verkställande direktör, annan person som styrelsen har utsett för detta.

Bakgrund

Ett aktiebolag ska enligt 8 kap. 3 § ÅRL alltid offentliggöra årsredovisningen genom att ge in den i bestyrkt kopia till Bolagsverket. På kopian av årsredovisningen ska en styrelseledamot eller den verkställande direktören skriva ett s.k. fastställelseintyg om att balansräkningen och resultaträkningen har fastställts på årsstämman med uppgift om dagen för stämman. Namnteckningen i intyget ska vara i original.⁹ Intyget ska även innehålla uppgift om årsstämmans beslut om hur den sammanlagda vinsten eller förlusten har behandlats. Liknande regler gäller för vissa ekonomiska föreningar.

Fastställelseintyget innebär en bekräftelse av att de ingivna balans- och resultaträkningarna överensstämmer med de räkningar som årsstämman har tagit ställning till. Den som tar del av årsredovisningen hos Bolagsverket kan därmed känna sig ganska säker på att han eller hon läser den årsredovisning som stämman har godtagit.¹⁰ Något krav på att andra kopior av årsredovisningen, som

⁹ Enligt Bolagsverkets hemsida (<http://www.bolagsverket.se/ff/foretagsformer/aktiebolag/arsredovisning/brister>) är de vanligaste bristerna i lämnade årsredovisningar följande.

-årsredovisningen är inte underskriven av alla i styrelsen och VD,

-revisorn, när sådan krävs, har inte skrivit under,

-underskrifterna är inte daterade

-fastställelseintyget är inte i original, eller

-fastställelseintyget är inte underskrivet av styrelseledamot eller VD.

¹⁰ Utredaren kan konstatera att det – såsom Högsta förvaltningsdomstolen har konstaterat i HFD 2012 ref. 61 – inte är förenligt med god redovisningssed att rätta fel i i räkenskaperna genom att ersätta ett fastställt bokslut med ett nytt. Det är alltså inte möjligt att ersätta fastställda balans- och resultaträkningar med nya sådana räkningar. Det innebär i sin tur att det inte är möjligt att ändra en årsredovisning i efterhand, i vart fall inte såvitt gäller balans- eller resultaträkningar som har blivit fastställda vid stämman. Med hänvisning till bristen på författningsstöd anser sig dock Bolagsverket inte kunna vägra att, i undantagsfall, ta emot ändrade årsredovisningar. Bolagsverket byter då ut en sedan tidigare inlämnad och registrerad årsredovisning mot en senare inkommen. Verket kräver att även den nya årsredovisningen uppfyller kraven i ÅRL och har ett fastställelseintyg samt begär in en

företaget självt tillhandahåller, innehåller ett fastställelseintyg finns det däremot inte.

Fastställelseintyget ger, på ett kortfattat sätt, samma information som protokollet från den stämma där balans- och resultaträkningarna har fastställts. Såsom lagen är utformad räcker det emellertid inte att tillhandahålla Bolagsverket en bestyrkt kopia av bolagsstämmans beslut om fastställelse.

Bör kravet på fastställelseintyg modifieras?

I många företag kan kravet på fastställelseintyg innebära ett visst merarbete.

Utredningen har mot denna bakgrund övervägt om kravet på fastställelseintyg kan tas bort helt utan att det ersätts av något annat krav. Detta skulle dock öka risken för att de inlämnade årsredovisningarna inte överensstämmer med vad stämman har beslutat om. Det skulle också kunna leda till att det i mindre bolag börjar slarvas med fastställandet av resultat- och balansräkningarna.

Ett mindre långtgående alternativ är att ersätta kravet på fastställelseintyg med ett krav på att företaget, tillsammans med årsredovisningen, ska ge in en bestyrkt kopia av protokoll av vilket framgår att stämman har fastställt balans- och resultaträkningarna. Protokollet måste i så fall även innehålla uppgift om vad företaget har beslutat i fråga om vinst eller förlust. En sådan protokollskopia skulle kunna bestyrkas av vem som helst, t.ex. av någon anställd inom företaget eller av någon på den redovisningsbyrå som företaget anlitar. Det blir därmed inte nödvändigt att involvera vare sig den verkställande direktören eller någon styrelseledamot i processen efter stämman.

Enligt utredningens bedömning är en sådan lösning i huvudsak lika säker som det nuvarande kravet på fastställelseintyg, även om den – lika lite som det nuvarande kravet på fastställelseintyg – helt utesluter falsarier. Mot lösningen kan dock invändas att den blir något mera komplicerad för Bolagsverket att hantera än ordningen

viljeförklaring från bolaget om att de tidigare inlämnade handlingarna ska bytas ut. Den som beställer en årsredovisning av Bolagsverket får del av den som bolaget senast har lämnat in. Alla inlämnade årsredovisningar lämnas dock ut om någon begär det. Utredaren tar inte ställning till om denna verkets praxis är förenlig med ÅRL.

med fastställelseintyg, eftersom den förutsätter att Bolagsverket tar emot och hanterar två handlingar i stället för en. När bolaget har gett en redovisningskonsult eller någon annan i uppdrag att ge in redovisningshandlingens till bolaget, kan det också uppstå svårigheter för denne uppdragstagare att få in protokollet från bolaget (i synnerhet gäller detta i semestertider).

Ett tredje alternativ är att hålla fast vid det nuvarande kravet på fastställelseintyg – med undertecknande i original – men tillåta att intyget undertecknas av någon annan än en styrelseledamot eller den verkställande direktören. Detta är den typen av lösning som har efterfrågats i Bolagsverkets användarundersökning. En sådan lösning bör enligt utredningens mening förutsätta att den person som undertecknar intyget kan antas ha viss kännedom om företaget. Att i lagen ställa krav på att personen ska vara t.ex. anställd i företaget eller ha biträtt vid redovisningen framstår dock som en alltför inflexibel lösning. I stället bör det kunna överlämnas till styrelsen att avgöra vem som å företagets vägnar lämpligen bör ansvara för intyget. Det talar för en lösning som innebär att fastställelseintyget ska undertecknas av den som styrelsen har utsett. Den som utses kan då vara en anställd eller, en av företaget anlita redovisningskonsult men han eller hon kan också vara någon annan som styrelsen har förtroende för.¹¹

En särskild fråga är i vilken utsträckning en intygsgivare kan hållas skadeståndsansvarig för innehållet i fastställelseintyget. Nuvarande regelverk innebär att en styrelseledamot eller verkställande direktör som skriver under ett fastställelseintyg ansvarar för detta enligt bestämmelserna om skadestånd i 29 kap. aktiebolagslagen (2005:551). Dessa bestämmelser kan inte tillämpas på den som skriver under ett fastställelseintyg på styrelsens uppdrag. Vid rena falsarier kommer han eller hon dock att kunna hållas ansvarig enligt skadeståndslagens bestämmelser om skadestånd på grund av brott. Till detta kommer att en styrelse som delegerar uppgiften att skriva under fastställelseintyg har ett visst tillsynsansvar och därmed i viss utsträckning kan ha anledning att följa upp hur uppgiften fullföljs; försummelser i detta avseende kan medföra skadeståndsskyldighet

¹¹ Under utredningsarbetet har frågan uppkommit om även bolagets revisor bör kunna skriva under fastställelseintyget. Enligt utredarens uppfattning kan det dock ifrågasättas om detta är förenligt med revisorsrollen.

för styrelsens ledamöter. Det förhållandet att den nu diskuterade lösningen i vissa avseenden begränsar möjligheterna att utkräva skadeståndsansvar utgör enligt utredningens mening inte skäl att avstå från lösningen.

En komplikation är att Bolagsverket måste ha underlag för att bedöma intygsgivarens behörighet. Det innebär att styrelsens beslut att ge en person behörighet att underteckna fastställelseintyg måste ges in till Bolagsverket tillsammans med årsredovisningen. Även med denna lösning kan därför Bolagsverket tvingas hantera ytterligare en handling, vilket knappast är önskvärt. Detta torde dock kunna lösas på ett praktiskt sätt genom att namnet på den aktuella personen tas in i själva årsredovisningen.

Utredningen förordar detta tredje alternativ och föreslår alltså att bestämmelserna om fastställelseintyg ändras i enlighet med detta.

4.4 Meddelande om brister i redovisningshandlingar

Förslag: En sådan underrättelse om brister i redovisningshandlingar som i vissa fall ska skickas till bolaget innan förseningsavgift tas ut ska, förutom med post, kunna skickas till aktiebolaget med e-post, med tjänsten Mina meddelanden eller på annat lämpligt sätt.

Enligt 8 kap. 6 § ÅRL får Bolagsverket under vissa förutsättningar besluta om förseningsavgift för aktiebolag som inte har gett in redovisningshandlingar i tid. I 8 kap. 8 § ÅRL regleras den situationen då ett bolag har gett in handlingarna i tid men dessa är förenade med någon avhjälpbar brist, t.ex. att handlingarna inte är bestyrkta. I så fall får förseningsavgift beslutas först om bolaget har underrättats om bristen och fått tillfälle att avhjälpa den men inte har gjort det inom tid som har angetts i underrättelsen. En sådan underrättelse får sändas med posten till den postadress som bolaget senast har anmält hos Bolagsverket.

Utredningen

Vid tillkomsten av den bestämmelse, som nu finns i 8 kap. 8 § ÅRL, var sedvanlig post det normala sättet att meddela sig på från myndigheternas sida. I dag finns många andra kommunikationsvägar; bl.a. e-post och olika elektroniska meddelandetjänster. Dessa nya kommunikationsvägar är snabbare; medan sedvanlig post kan ta upp till tre dagar (eller, vid helger, ännu längre), når e-post fram till mottagaradressen mer eller mindre omedelbart. Bolagsverket har mot den bakgrunden föreslagit att i de fall en årsredovisning behöver kompletteras skulle kommunikationen med företaget kunna ske med e-post till bolagets registrerade e-postadress eller via Bolagsverkets tjänst Mina meddelanden (jfr 5 § andra stycket förordningen(2003:770) om statliga myndigheters elektroniska informationsutbyte).

En lösning av det slag som Bolagsverket har förordat har flera fördelar. Det förenklar Bolagsverkets handläggning, eftersom översändandet av ett föreläggande med e-post är både enklare och billigare än översändandet med vanlig post. Typiskt sett leder användandet av e-post också till att föreläggandet når fram till adressaten snabbare än om vanlig post används. Det ger i allmänhet adressaten mer tid att reagera på föreläggandet och skicka in den komplettering som Bolagsverket begär. Enligt Bolagsverket har verket goda erfarenheter av att kommunicera med företagen via Mina meddelanden. Redan i dag skickar verket en annan typ av kompletteringsförelägganden på detta sätt, nämligen förelägganden i registreringsärenden enligt 27 kap. 2 § aktiebolagslagen. Även underlåtenhet att svara på ett sådant föreläggande kan få negativa konsekvenser för adressaten; om bolaget inte svarar på föreläggandet, kan det få till följd att registrering vägras eller att ansökan om registrering skrivs av. E-post används också för att skicka underrättelser enligt 4 kap. 4 § aktiebolagsförordningen (2005:559).

En särskild fråga är dock om en lösning av detta slag ger tillräckliga garantier för att föreläggandet verkligen når fram till adressaten. I det sammanhanget måste det vägas in vilken rättsföljden blir av att föreläggandet inte följs. En utebliven komplettering av ett föreläggande enligt 8 kap. 8 § ÅRL kan, till skillnad från de fall där Bolagsverket redan i dag använder sig av e-post respektive sin meddelandetjänst, föranleda att företaget blir skyldigt att betala en

förseningsavgift. Det gör det visserligen inte nödvändigt att använda ett befordringssätt som ger fullständig säkerhet om att bolaget tar del av föreläggandet. Det är emellertid rimligt att föreläggandet sänds över på ett sådant sätt att det kan antas att det normalt läses av någon inom bolaget inom någon eller några dagar. Det kan antas att en del mindre företag inte har samma regelbundna kontroll av t.ex. sin e-postbrevlåda som det har av sin fysiska post. Risken finns därför att ett föreläggande som inte skickas med vanlig post uppmärksammas alltför sent eller inte alls.

I vissa fall framstår emellertid ett elektroniskt översändande av ett föreläggande som helt tillfyllest. Det gäller för det första de fall där bolaget har låtit registrera sin e-postadress i aktiebolagsregistret (se 2 kap. 15 b § aktiebolagsförordningen, 2005:559). Bolagsverket bör då kunna utgå från att denna e-postadress avläses regelbundet. Det gäller vidare de fall där bolaget har anslutit sig till tjänsten Mina meddelanden.

Utredningen föreslår därför att föreläggande enligt 8 kap. 8 § ÅRL ska kunna översändas, förutom med vanlig post, på elektronisk väg med användande av registrerad e-postadress eller tjänsten Mina meddelanden. Lagtexten bör emellertid inte läsas till just dessa befordringssätt utan utformas så att den tar höjd för framtida kommunikationssätt av liknande slag. I lagen bör därför föreskrivas att underrättelsen ska skickas med vanlig post eller på annat lämpligt sätt.

4.5 Bör offentliggörandet av redovisningshandlingar begränsas på det sätt som redovisningsdirektivet medger?

Bedömning: Sverige bör f.n. inte utnyttja den möjlighet som redovisningsdirektivet ger att i vissa delar undanta små och medelstora företag från kraven på offentliggörande av årsredovisningen.

Utgångspunkten i det nya redovisningsdirektivet är att en årsredovisning ska offentliggöras (artikel 30). Artikel 31.1 i direktivet ger medlemsstaterna en möjlighet att undanta små företag från skyldig-

heten 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. Ytterligare möjligheter till undantag gäller för mikroföretag (se artikel 36.1 d).

Utredningen konstaterar att ÅRL i dag inte innehåller något undantag från skyldigheten att offentliggöra hela årsredovisningen. I dag är således samtliga årsredovisningspliktiga företag skyldiga att offentliggöra årsredovisningen, som huvudregel genom ingivande till Bolagsverket. Vid tillkomsten av ÅRL uttalade Redovisningskommittén att det inte hade framkommit några skäl att ändra i den dåvarande ordningen på grund av den valmöjlighet som det fjärde direktivet gav.¹² Frågan är om det numera finns anledning att utnyttja denna möjlighet till undantag.

Utredningen har ovan, i avsnitt 3.12 förordat att Sverige inte utnyttjar det särskilda utrymme att begränsa offentliggörandet av mikroföretags årsredovisningar som direktivet ger.

Utredningen vill inte utesluta att det i enstaka fall skulle kunna innebära en viss förenkling för ett litet eller medelstort företag att vid offentliggörandet av årsredovisningen utelämnar vissa delar av denna, på det sätt som artikel 31 i direktivet tillåter. Förenklingen torde dock bli mycket begränsad, eftersom företaget ändå alltid måste offentliggöra en del av årsredovisningen, dvs. balansräkningen eller en förkortad variant av denna. Till detta kommer att informationsvärdet av offentliggörandet skulle minska betänkligt, särskilt som resultaträkningen från ett intressentperspektiv kan vara av lika stort intresse som balansräkningen. Utredningen anser därför att övervägande skäl talar mot att utnyttja direktivets undantagsmöjligheter.

¹² Se SOU 1994:14 del I s. 277 f. och 385 f.

5 Elektronisk ingivning av årsredovisningen

5.1 Bakgrund

Gällande rätt

Genom ändringar i 2 kap. 5 och 7 §§ samt 8 kap. 3 § ÅRL som trädde i kraft den 1 juli 2006 (se SFS 2006:487) blev det lagligen möjligt för aktiebolag att upprätta årsredovisningar och revisionsberättelser i elektroniskt format. Samtidigt föreskrevs det i 8 kap. 3 a § ÅRL att årsredovisningar och revisionsberättelser får överföras elektroniskt till registreringsmyndigheten (dvs. Bolagsverket). Möjligheten att upprätta årsredovisningen i elektronisk form har senare utvidgats till att gälla även för andra företag.

Tidigare elektronisk hantering av årsredovisningar hos Bolagsverket

Bolagsverket öppnade i samband med 2006 års lagändringar tjänsten ”Lämna Årsredovisning” för aktiebolag. Tjänsten byggde på att ett aktiebolag skulle upprätta sin årsredovisning i ett s.k. XBRL-format¹ med hjälp av en programvara och sedan ladda upp den i Bolagsverkets tjänst. Handlingen skulle därefter skrivas under av samtliga styrelseledamöter och verkställande direktör med en elektronisk signatur (e-legitimation). Därmed skulle XBRL-filen vara att betrakta en originalhandling. Slutligen skulle bolagets revisor ladda upp revisionsberättelsen hos Bolagsverket, underteckna den samt göra sin påteckning på årsredovisningen. Bolagsverkets tjänst

¹ Står för eXtensible Business Reporting Language.

möjliggjorde även elektroniskt upprättande av fastställelseintyg, dvs. bevis om att balansräkningen och resultaträkningen hade fastställts (jfr 8 kap. 3 § ÅRL).

Det visade sig emellertid vara svårt för Bolagsverket att få företagen att lämna in sina årsredovisningar elektroniskt. Det låga användandet av Bolagsverkets tjänst innebar i sin tur bl.a. att ändringar i systemet, föranledda av ändrade redovisningsregler och nya revisionsstandarder, inte kom till stånd. Detta medförde att Bolagsverket i december 2012 beslutade att stänga tjänsten. Vid denna tidpunkt hade endast 182 årsredovisningar för aktiebolag kommit in på elektronisk väg.²

Enligt Bolagsverkets analys berodde det låga antalet elektroniskt ingivna årsredovisningar sannolikt på att det saknades uppenbara fördelar för företagen att övergå till ett nytt arbetssätt och att använda sig av elektroniskt format istället för pappersformat. På grund av det låga användarantalet blev det inte heller någon direkt efterfrågan på programvaror för upprättande av årsredovisning i XBRL-format. Detta ledde i sin tur till att många programvaruleverantörer avvaktade med att utveckla stöd för XBRL-format i sina bokföringsprogram.

Senare initiativ angående elektroniskt uppgiftslämnande

På senare år har det tagits en rad olika initiativ för att underlätta företagens uppgiftslämnande. Initiativen har ofta sin bakgrund i det förhållandet att företagen är skyldiga att lämna ett stort antal olika uppgifter till skilda myndigheter och att olika myndigheter i flera fall begär in samma ekonomiska uppgifter från företagen.

I april 2012 gav regeringen en särskild utredare i uppdrag att presentera ett förslag som innebär att uppgifter som lämnas från företag till statliga myndigheter under regeringen som regel endast ska behöva lämnas en gång och till ett ställe. Utredningen, som har antagit namnet *Uppgiftslämnarutredningen* (N2012:1), har genom tilläggsdirektiv³ fått i uppdrag att ta fram en prototyp av den föreslagna tekniska lösningen samt att förbereda och genomföra de åtgärder som krävs för att uppgifter som lämnas från företagen till

² Enligt uppgift från Bolagsverket.

³ Dir 2013:51 och dir 2013:11.

statliga myndigheter som regel endast ska behöva lämnas en gång och till ett ställe. Målsättningen är att ett system för företagens uppgiftslämnande ska finnas på plats senast under första halvåret 2015.⁴

Uppgiftslämnarutredningens hittills gjorda överväganden presenteras nedan i avsnitt 5.3.

År 2013 startade ett flertal myndigheter, bl.a. Bolagsverket, Skatteverket och Statistiska centralbyrån, en gemensam arbetsgrupp med uppgift att analysera hur det kan bli enklare för företag att lämna ekonomiska uppgifter till myndigheter. Arbetsgruppen lämnade en rapport som redovisade resultatet av gruppens arbete i november 2013, *Lätt att lämna rätt*.⁵ En av gruppens rekommendationer för att effektivisera och underlätta uppgiftslämnande för såväl företag som myndigheter, var ett successivt införande av ett gemensamt elektroniskt format för inlämnande av finansiell information. Arbetsgruppen förordade formatet XBRL, eftersom detta används i stor utsträckning både internationellt och inom EU. Gruppen föreslog även s.k. återanvändning, dvs. att en myndighet ska hämta information från en annan myndighet eller annan aktör, som redan har samlat in informationen från ett företag, i stället för att begära in informationen på nytt från företaget.

E-delegationen är en kommitté under Näringsdepartementet som har till uppdrag att driva på e-utvecklingen i offentlig sektor. Delegationen arbetar bland annat med att ta initiativ till och koordinera olika förstudier och projekt som syftar till förvaltningsgemensamma tjänster som utgår från privatpersoners och företags olika behov.⁶

E-delegationen och Näringsdepartementet har gett Swedish Standards Institute uppdraget att operativt leda *IT-standardiseringsrådet* som bland annat bistår regeringen med att leda och samordna IT-standardiseringsärenden med företrädare för intressenter inom stat, kommun, landsting samt intresseorganisationer och företag. Under år 2014 lämnade IT-standardiseringsrådet förstudien *XBRL Finansiell information*. I denna förstudie dras slutsatsen

⁴ Se www.uppgiftslamnarutredningen.se

⁵ Lätt att lämna rätt – En myndighetsgemensam rapport om hur det kan bli enklare för företag att lämna ekonomiska uppgifter till myndigheter. Skatteverkets diarienummer 131 649840-13/1211.

⁶ Se www.edelegationen.se

att den så kallade XBRL-standarderna kan utgöra en viktig pusselbit för att uppnå samordning av finansiella data i Sverige.

5.2 Utredningens uppdrag

Av direktiven till utredningen framgår att utredningen har ett allmänt uppdrag att se över möjligheterna till regelförenklingar på redovisningsområdet. Ett område som omnämns särskilt är offentliggörandet av årsredovisningar.

Uppdraget tangerar även i denna del initiativ som har tagits inom EU. I ingressen till det nya redovisningsdirektivet (punkten 39) uppmanas medlemsstaterna bl.a. 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.

Utredningsuppdraget ska också ses mot bakgrund av det stadigt ökande antalet svenska årsredovisningar. År 2012 kom det in 380 843 årsredovisningar för aktiebolag till Bolagsverket och för år 2014 var motsvarande siffra 428 622.⁷ Antalet förväntas öka ytterligare under kommande år, eftersom antalet aktiebolag ständigt ökar. I och med detta ökar också företagens samlade administrativa kostnad för att upprätta och lämna in årsredovisningar.⁸

Utredningen kan för sin del inte se annat än att ett fungerande system som ger företagen praktisk möjlighet att upprätta och ge in årsredovisningar på elektronisk väg på sikt skulle kunna minska företagens totala kostnader för redovisningen. Det är därför angeläget att diskutera förutsättningarna för att få till stånd ett sådant system.

Det är naturligt att en sådan diskussion tar sin utgångspunkt i det arbete som Uppgiftslämnarutredningen f.n. bedriver. I avsnitt 5.3 kommer det därför att lämnas en kort redogörelse för det arbetet. Det är också naturligt att i sammanhanget ta upp frågan om vilket elektroniskt format som ett kommande system för elekt-

⁷ Enligt uppgift från Bolagsverket.

⁸ Enligt Tillväxtverkets mätning 2009 var företagens kostnad för att upprätta och lämna in årsredovisningar cirka 1,7 miljarder kronor. Källa: Tillväxtverkets databas Malin.

ronisk ingivning av redovisnings-handlingar bör bygga på. I avsnitt 5.4 lämnas därför en redogörelse för s.k. XBRL-format.

5.3 Uppgiftslämnarutredningen

Av Uppgiftslämnarutredningens betänkande Ett minskat och förenklat uppgiftslämnande för företagen (SOU 2013:80) framgår bland annat följande (se s. 16 f.).

Utredningen ska presentera förslag som innebär att uppgifter som lämnas från företagen till statliga myndigheter som regel endast ska behöva lämnas en gång och till ett ställe.

I uppdraget ingår att redovisa bland annat de rättsliga och tekniska förutsättningarna för att skapa ett system som gör det möjligt för flera myndigheter att använda en och samma uppgift och som leder till ett informationsutbyte mellan myndigheterna.

Uppgiftslämnarutredningens målsättning är att företagen som huvudregel inte ska behöva lämna uppgifter mer än en gång och till ett ställe. Det innebär enligt betänkandet att det ska finnas ”en väg in” för företagen som ska lämna uppgifter. I betänkandet fokuseras därför på det inledande mötet (kontaktytan, gränssnittet) mellan företag och myndighet.

En gemensam servicetjänst

Uppgiftslämnarutredningen har bedömt att ansatsen med ”en väg in” i huvudsak bör bygga på e-tjänster. Som en konsekvens av detta föreslås en särskild servicetjänst införas. Denna ska ge företagen en samlad ingång till de e-tjänster som myndigheterna har och som rör företag och företagande. Myndigheterna ska vara skyldiga att ansluta sina e-tjänster (ärendetjänster) till servicetjänsten men det ska inte ske någon ärendehandläggning inom ramen för servicetjänsten. Servicetjänsten ska inte heller vara obligatorisk för företagen att använda utan de ska kunna vända sig direkt till respektive myndighets e-tjänst eller fullgöra uppgiftsskyldigheten på annat sätt om det är möjligt.

Förenklingsarbetet, bör enligt Uppgiftslämnarutredningen, fokusera på identifikations- och kontaktuppgifter samt andra grundläggande uppgifter om företagen som myndigheter ofta frågar efter.

Sådana uppgifter som ofta efterfrågas bör på ett enkelt och snabbt sätt samordnas mellan myndigheterna inom ramen för servicetjänsten så att företagen inte behöver lämna dem på nytt.

Uppgiftslämnarutredningen har förordat att det allmänna företagsregister som förs av Statistiska centralbyrån ska utvecklas och användas som en källa till grundläggande uppgifter om företagen. Företagsregistret bör enligt utredningen knytas till servicetjänsten genom att servicetjänsten aviserar uppgifterna i företagsregistret om ett enskilt företag till den myndighet som företaget lämnar uppgifter till via servicetjänsten. För att servicetjänsten ska kunna resultera i ett minskat och förenklat uppgiftslämnande för företagen ska myndigheterna vara skyldiga att anpassa sina e-tjänster så att de uppgifter som aviseras genom servicetjänsten kan användas av respektive e-tjänst.

Uppgiftslämnarutredningen har vidare uttalat att myndigheterna, som ett led i arbetet med att minska och förenkla företagens uppgiftslämnande, systematiskt och regelbundet måste gå igenom varje uppgiftskrav och noga överväga vilka grundläggande uppgifter om företaget som är nödvändiga för myndighetens handläggning. Personuppgiftslagen (1998:204) och tillämpliga registerförfattningar gör att många myndigheter inte får behandla samtliga de uppgifter om ett företag som finns i det allmänna företagsregistret. Den grundläggande informationen om företagen som aviseras via servicetjänsten måste därför anpassas till vad som är tillåtet hos den mottagande myndigheten.

I sina överväganden anknyter Uppgiftslämnarutredningen också till det Uppgiftskravsregister som håller på att tas fram. Med uppgiftskrav avses författningsbaserade krav som riktas mot företag och som innebär en skyldighet att lämna uppgifter till myndigheter. Ett uppgiftskravsregister har enligt utredningen en avgörande roll när det gäller att skapa förutsättningar för samordning och informationsutbyte mellan myndigheter och ge tillgång till tillförlitlig statistik över företagens uppgiftslämnande. Ett sådant register skulle också kunna utgöra en central komponent i servicetjänsten. Informationen i ett uppgiftskravsregister skulle bl.a. kunna användas för att i servicetjänsten visa vilka uppgiftskrav som är aktuella för företag inom en viss bransch.

Tilläggsdirektiv och fortsatt arbete

Genom tilläggsdirektiv (dir. 2013:111) har Uppgiftslämnarutredningen fått i uppdrag att förbereda och genomföra de åtgärder som krävs för att förverkliga utredningens förslag, så att ett system för uppgiftslämnande kan finnas på plats under första halvåret 2015.

Med anledning av detta uppdrag förde Uppgiftslämnarutredningen under våren 2014 samtal med Bolagsverket, Skatteverket, Tillväxtverket och E-delegationen, under ledning av Näringsdepartementet. Genom samtalen kom man fram till att utredningens förslag borde realiseras genom ny funktion på hemsidan www.verksamt.se som ingår i myndighetssamarbetet Starta och driva företag. Den nya funktionen kallas under införandearbetet för Uppgiftslämnarservice. Bolagsverket, Skatteverket och Tillväxtverket har fått regeringens uppdrag att tillsammans med utredningen vidareutveckla [verksamt.se](http://www.verksamt.se) med den nya funktionen.

Uppgiftslämnarservice kommer att innefatta följande tre komponenter:

1. en sammansatt bastjänst för grundläggande uppgifter om företag,
2. en uppgiftskravstjänst med de av myndigheterna kartlagda uppgiftskraven, och
3. en aviseringstjänst, som ska göra det möjligt för myndigheter att lämna meddelande till företagen om kommande uppgiftskrav.

Regeringen har gett Bolagsverket i uppdrag att upphandla en teknisk lösning för den sammansatta bastjänsten och uppgiftskravstjänsten.

5.4 Något om XBRL

Vad är XBRL

Standarden XBRL är en öppen, licensfri global standard, avsedd för lagring, överföring och presentation av ekonomisk information och byggd huvudsakligen för att hantera finansiell information för myndigheter och näringsliv. Standarden hanterar både text och siffror och ger utrymme för att bifoga filer och hantera elektroniska

signaturer. Till skillnad från dokumentformat som PDF skapar den förutsättningar för att information ska kunna struktureras och distribueras på ett sådant sätt att den kan tolkas och bearbetas maskinellt.⁹ Istället för att bearbeta informationen som ett textblock, som i ett PDF-dokument, förser XBRL enskilda begrepp med unika markeringar (s.k. taggar). Detta gör att informationen blir läsbar för olika dataprogram som då automatiskt kan identifiera innehållet i en XBRL-rapport, men även välja ut, analysera och sedan lagra innehållet.¹⁰

Taxonomier

Grupperade i ett sammanhang ger de ovan nämnda märkorden eller taggarna en s.k. taxonomi (eller, enkelt uttryckt, ett klassificeringssystem). Taxonomin i en elektroniskt upprättad handling kan beskrivas som en katalogisering för ett specifikt ändamål, såsom en årsredovisning eller en skatterapport. Internationellt finns taxonomier uppbyggda för t.ex. IFRS.¹¹

XBRL i Sverige

Bolagsverket beslutade i ett tidigt skede att använda sig av XBRL som format för tjänsten ”Lämna Årsredovisning”, eftersom det är ett öppet format som är särskilt framtaget för hantering av finansiell information. För att använda sig av XBRL-standarden krävs dock, som ovan har nämnts, att det upprättas en taxonomi. Bolagsverket valde vid framtagandet av taxonomier att samarbeta med den svenska XBRL-föreningen (XBRL Sweden). XBRL Sweden är en ideell förening, bildad av FAR och SRF (Sveriges Redovisningskonsulters Förbund) och ansluten till den globala organisationen XBRL International. Verksamheten drivs utan vinstsyfte och föreningen är öppen för alla som vill bli medlemmar.¹² Förutom FAR och SRF är bl.a. flera revisionsbyråer, programvarutillverkare och

⁹ Se tidigare nämnda förstudie s. 5.

¹⁰ Se närmare Bolagsverkets *Guide till svenska taxonomier för årsredovisning och revisionsberättelse*, s. 2.

¹¹ Se även här Bolagsverkets guide, s. 2.

¹² Se www.xbrl.se

kreditupplysningsföretag medlemmar i föreningen.¹³ Föreningens syfte är att utveckla en svenskanpassad XBRL-standard och att aktivt verka för standardens införande i Sverige.

Bolagsverket och XBRL Sweden har tillsammans tagit fram taxonomier med en utformning som kan användas vid upprättande av rapporter och återanvändning av begrepp för företag och myndigheter.

I Sverige är emellertid användandet av standarden än så länge mycket begränsat. Finansinspektionen använder sig sedan år 2014 av XBRL-baserad data för rapportering till European Banking Authority. XBRL kommer även att införas som obligatoriskt rapporteringsformat för den svenska finanssektorn vid rapportering till Finansinspektionen, detta kopplat till den mycket omfattande rapporteringen enligt de s.k. COREP- och FINREP-ramverken.¹⁴

Omvärlden

XBRL är som redan har nämnts en globalt använd standard. Utvecklingen och genomförandet av XBRL har emellertid haft olika inriktning, omfattning och takt i skilda delar av världen. Initiativen till att utveckla XBRL har tagits av skilda intressenter, såsom myndigheter, börser, banker, andra industrisektorer och XBRL-föreningar.

Runt om i världen finns flera XBRL-initiativ. Ett exempel är Danmark, där regering, kommuner och regioner samarbetar i en gemensam digitaliseringsstrategi för att ta fram och genomföra en digitaliserad förvaltning. I Danmark bygger systemet för ingivande av årsredovisningar på XBRL. Systemet är sedan år 2012 obligatoriskt.

Det pågår även projekt i Finland, Estland och Litauen som syftar till att införa obligatorisk ingivning av årsredovisningar i XBRL-format.¹⁵ I övriga Europa har man i bl.a. Storbritannien, Neder-

¹³ Se www.xbrl.se

¹⁴ Se den tidigare nämnda förstudien s. 7.

¹⁵ Finland, liksom Norge saknar dock fortfarande system som gör det möjligt att lämna in årsredovisningar i XBRL-format. I Norge ska företagen, förutom att upprätta en årsredovisning, fr.o.m. januari 2015 föra in den finansiella information i årsredovisningen på en hemsida som tillhandahålls av norska staten. Vissa företag kan i stället lämna in sin årsredovisning i PDF-format. I Finland ska årsredovisningen skickas in till registreringsmyndigheten per post eller som ett inskannat PDF-dokument per e-post.

länderna, Belgien, Tyskland, Italien och Spanien använt sig av XBRL för att stödja ett effektivt utbyte av finansiell data mellan olika myndigheter och näringsliv. Även utanför Europa används XBRL som standard vid rapportering av finansiell information. Så är fallet i Kina sedan år 2004. I USA används XBRL som obligatoriskt format för finansiell rapportering för alla publika bolag sedan år 2011. Även i Japan, Indien, Australien och i Sydamerika finns ett betydande antal implementationer och pågående projekt som syftar till att utnyttja XBRL som format för redovisningsinformation.¹⁶

EU-initiativ med XBRL-koppling

EU:s s.k. öppenhetsdirektiv¹⁷ har nyligen kompletterats med bestämmelser om att års- och koncernredovisningarna i noterade företag från och med den 1 januari 2020 ska upprättas med hjälp av ett enhetligt elektroniskt rapporteringsformat.¹⁸ Med anledning av det har Utredningen om ändrade informationskrav på värdepappersmarknaden i delbetänkandet SOU 2014:70 (s. 187 f.) föreslagit att svenska emittenter¹⁹ från och med den 1 januari 2020 ska vara skyldiga att upprätta års- och koncernredovisningar i ett format som möjliggör enhetlig elektronisk rapportering.

Inom ramen för EU-kommissionens s.k. 2020-strategi har det tagits ett initiativ som benämns ”A Digital Agenda For Europe”. Där förespråkas en klar inriktning mot standardisering på IT-området för att stödja en ökad förmåga för olika system, myndigheter och organisationer att samverka med varandra och samtidigt ge stöd för innovation och konkurrens. För just IT- standarder med

¹⁶ Se ovan nämnda förstudie s. 7.

¹⁷ Se Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/109/EG om harmonisering av insynskrav angående upplysningar om emittenter vars värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad och om ändring av direktiv 2001/34/EG.

¹⁸ Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/50/EU av den 22 oktober 2013 om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/109/EG om harmonisering av insynskrav angående upplysningar om emittenter vars värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, av Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/71/EG om de prospekt som ska offentliggöras när värdepapper erbjuds till allmänheten eller tas upp till handel och av kommissionens direktiv 2007/14/EG om tillämpningsföreskrifter för vissa bestämmelser i direktiv 2004/109/EG.

¹⁹ En emittent är i fråga om aktier aktiebolaget och i fråga om annat finansiellt instrument utgivaren eller utfärdaren av instrumentet, se 1 kap. 5 § lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden.

koppling till upphandlingssituationer har Kommissionen inrättat *Multi Stakeholder Platform* (MSP) i syfte att identifiera standarder inom olika områden och möjliggöra EU-gemensamma beslut. Sverige är representerat i MSP genom IT-standardiseringsrådet. Det arbete som bedrivs inom MSP syftar till att ge Kommissionen underlag för beslut om antaganden av standarder. XBRL finns identifierat i den plan för den s.k. ICT-standardiseringen²⁰ som Kommissionen har upprättat.

5.5 Utredningens slutsatser och överväganden

Bedömning: Det bör inledas ett arbete inriktat på att skapa praktiskt tillämpliga system för elektroniskt upprättande och elektronisk ingivning av redovisningshandlingar. Inom ramen för det arbetet måste det beslutas om ett gemensamt elektroniskt format. Det måste också fattas beslut om ansvaret för de s.k. taxonomier som ska finnas knutna till det elektroniska formatet. Arbetet med dessa och andra hithörande frågor bör ske i samverkan mellan berörda myndigheter och samordnas med det arbete av liknande slag som Uppgiftslämnarutredningen bedriver.

Det finns anledning att underlätta elektroniskt upprättande och elektronisk ingivning av redovisningshandlingar

Den information som en årsredovisning eller något annat slag av redovisningshandling (t.ex. en koncernredovisning) innehåller kan vara av betydelse i en mängd olika sammanhang och för ett stort antal olika intressenter. Det har ofta ett stort mervärde att det går att få tillgång till informationen snabbt och på ett enkelt sätt. Ett system där redovisningshandlingar upprättas och ges in till myndigheterna i elektronisk form är ägnat att öka tillgängligheten till de uppgifter som handlingarna innehåller och bör därför leda till att uppgifterna kan utnyttjas och vidareutnyttjas på ett bättre sätt än vad som sker i dag. Vidare underlättas sammanställandet av uppgif-

²⁰ ICT står för Information and Communications Technology.

terna, vilket bör öka möjligheterna att göra mera korrekta och rättvisande jämförelser av företag inom landet och över landsgränser. Att redovisningshandlingar upprättas och ges in till myndigheterna i elektronisk form kan också ha andra fördelar. Så kan det t.ex. i dataprogrammen byggas in funktioner som uppmärksammar felsummeringar eller ofullständigheter i handlingen, något som givetvis kan vara till fördel både för företagen och för Bolagsverket.

Med väl upparbetade elektroniska rutiner och tillgång till lämpliga dataprogram och elektroniska format torde alltså företagens processer kring upprättandet och ingivandet av redovisningshandlingar kunna underlättas betydligt.

Elektronisk ingivning av redovisningshandlingar med användande av ett gemensamt (standardiserat) elektroniskt format är också ägnat att underlätta myndigheternas uppgiftsinhämtande. Det blir också lättare för myndigheterna att behandla uppgifterna. Exempelvis skapas det bättre förutsättningar att lagra informationen i myndighetsunika register, utbyta information mellan olika myndigheter och sprida information vidare till enskilda som behöver uppgifterna för kreditupplysning, marknadsinformation, forskning och innovation m.m.

Rätt utformat bör ett system med elektronisk ingivning av redovisningshandlingar också ge ytterligare vinster som kommer det redovisande företaget till del. Ett sådant system bör nämligen på sikt kunna infogas i den större reform som Uppgiftslämnarutredningen har skisserat, se ovan avsnitt 5.3. Därmed bör det också kunna bidra till att begränsa företagets totala uppgiftslämnande.

Det finns alltså all anledning att underlätta elektroniskt upprättande och ingivande av redovisningshandlingar.

Utmaningarna

Tidigare försök att åstadkomma ett system för elektronisk ingivning av redovisningshandlingar i Sverige har inte varit framgångsrika. Väsentligen torde detta bero på att det inte har funnits tillräckligt starka incitament för företagen att lämna in sina redovisningshandlingar elektroniskt. Utan tillgång till uppdaterade dataprogram och elektroniska format har den möjlighet till elektroniskt upprättande

och elektronisk ingivning som lagen i och för sig redan ger inte framstått som tillräckligt intressant.

Vad som nu behövs är därför inte i första hand ändringar i den rättsliga strukturen utan utvecklandet av praktiska metoder för att utnyttja det befintliga regelverket. I det följande behandlas några av de frågor som behöver lösas längs vägen. Redan här vill utredningen lyfta fram några sådana frågor. En övergripande fråga är hur man skapar incitament för företagen att gå över till elektroniskt upprättande av redovisningshandlingar och elektronisk ingivning. En annan fråga gäller framtagandet av ett gemensamt elektroniskt format och en tredje fråga är hur en gemensam taxonomi för det elektroniska formatet ska utvecklas och förvaltas.

Vid valet av lösningar finns det också anledning att väga in behovet av att samordna utvecklingen på detta område med det arbete, inriktat på uppgiftslämnande till myndigheter, som bl.a. Uppgiftslämnarutredningen bedriver. Det är Redovisningsutredningens uppfattning att de lösningar som väljs i fråga om elektronisk ingivning av redovisningshandlingar måste vara sådana att de passar in i en framtida, mera övergripande reform för företagens uppgiftslämnande till myndigheter. Det innebär också att det, så länge Uppgiftslämnarutredningens arbete fortfarande pågår, inte finns förutsättningar att göra några mera fullständiga överväganden i dessa delar.

Det behövs ett gemensamt elektroniskt format

Det är givet att en elektroniskt upprättad redovisningshandling måste upprättas i ett elektroniskt format som säkerställer autenticiteten i handlingen så att det är möjligt att koppla den till en eller flera elektroniska signaturer. För att fördelarna med elektronisk ingivning ska kunna utnyttjas är det nödvändigt att alla företag använder ett och samma elektroniska format. Detta bör dessutom vara sådant att det ger bästa möjliga förutsättningar att strukturera och återanvända uppgifterna i redovisningshandlingarna.

Under en följd av år synes utvecklingen ha gått mot en ökad användning av formatet XBRL vid presentation av finansiell information. XBRL har egenskaper som underlättar ett vidareutnyttjande av informationen (se ovan avsnitt 5.4). Det talar för att det

fortsatta utvecklingsarbetet i Sverige, vad gäller upprättande och ingivande av redovisningshandlingar, bör inriktas på användande av XBRL.

Det krävs fungerande taxonomier

Utredningen har ovan konstaterat att det elektroniska formatet måste kombineras med en taxonomi (ett klassificeringssystem) som ger möjlighet att klassificera den information som lämnas i den elektroniska handlingen. Framtagandet av en fungerande taxonomi kräver mycket arbete. Detta arbete är inte heller av engångskaraktär utan taxonomin måste, allteftersom redovisningsregler och god redovisningssed utvecklas, fortlöpande ses över. Det är därför en viktig fråga vem som ska ansvara för framtagandet och uppdateringarna av taxonomierna.

Klart är att arbetet med att ta fram och förvalta taxonomier på redovisningsområdet inte kan vara en enda myndighets eller organisations ansvar. Ett lyckat arbete med att ta fram och förvalta taxonomier kräver ett samarbete mellan aktörer på marknaden och myndigheter. Någon bör emellertid ha ett samordnande ansvar.

Det torde i och för sig inte vara uteslutet att lägga detta ansvar på en enskild aktör. Både XBRL Sweden och BAS-gruppen²¹ har, såvitt utredningen kan bedöma, den kompetens som krävs för att förvalta och utveckla taxonomier av det aktuella slaget. Den mest naturliga och långsiktigt tryggaste lösningen torde emellertid vara att lägga ansvaret på en myndighet, i första hand Bokföringsnämnden eller Bolagsverket. För Bokföringsnämnden talar att arbetet med att utveckla taxonomier på redovisningsområdet ligger förhållandevis nära nämndens "kärnverksamhet" och att arbetet därvid bör kunna samordnas med nämndens fortlöpande arbete med redovisningsnormering. Vad som talar för Bolagsverket är att det är en större myndighet som sedan flera år har kommit i kontakt med frågor kring XBRL och anknytande taxonomier.

Frågan om vem som slutligen bör ha detta huvudansvar för framtagande och förvaltning av taxonomier liksom frågan om hur

²¹ BAS-intressenternas Förening är en ideell förening som har till ändamål att förvalta och utveckla BAS-kontoplanen och produkter i anslutning till denna. Föreningens medlemmar företräder branschorganisationer, intresseföreningar och statliga myndigheter.

övriga aktörer bör medverka i processen kräver dock ytterligare överväganden. Båda frågorna aktualiserar också följdfrågor om vem som ska bära kostnaderna för arbetet med taxonomier och hur dessa kostnader slutligen ska finansieras. Utredningen tar inte ställning i någon av dessa frågor utan förordar att de övervägs i särskild ordning.

I sammanhanget finns dock anledning att påpeka att man vid arbetet med framtagande av taxonomier bör kunna utnyttja erfarenheter från tidigare arbeten. Det är naturligt att så långt möjligt återanvända och bygga vidare på tidigare utvecklade taxonomier, arbetssätt, arkitektur och teknik. Det kan t.ex. finnas anledning att utgå från begreppen i BAS-kontoplanen och från de taxonomier som Bolagsverket tidigare har arbetat fram i samarbete med XBRL-föreningen i Sverige.

Tvång eller frivillighet?

I dag avgör varje årsredovisningspliktigt företag självt om det vill upprätta sin årsredovisning i sedvanlig pappersform eller i elektronisk form. Som ovan har konstaterats är det endast ett litet fåtal som har valt att använda sig av den elektroniska formen. Anledningen till det är sannolikt att det inte har funnits några egentliga incitament att gå över från det sedvanliga och välkända sättet för upprättande av redovisningshandlingar till ett nytt och, övergångsvis, något komplicerat elektroniskt förfaringsätt. Det bristande intresset för att upprätta redovisningshandlingar i elektronisk form torde i sin tur ha bidragit till att det inte utvecklats praktiska programvaror m.m. som kunnat tjäna som stöd för företagen.

I några europeiska länder är det i dag obligatoriskt att ge in redovisningshandlingar till registreringsmyndigheten i elektronisk form. Det kan anföras skäl för och emot ett sådant obligatorium. I vart fall på kort sikt bör det dock, enligt utredningens mening, inte införas något obligatorium. Utredningen är inte heller beredd att förorda att det införs regler som ger företag som ger in sina redovisningshandlingar i elektronisk form särskilda fördelar, t.ex. lägre avgifter. Ett obligatorium eller liknande bör, anser utredningen, införas först när en stor del av företagen upplever att elektronisk ingivning medför en reell förenkling för dem.

Oavsett om Sverige väljer ett obligatorium eller i stället satsar på åtgärder som uppmuntrar företagen att frivilligt använda sig av elektronisk ingivning kan det finnas anledning att överväga om arbetet i det första skedet bör inriktas på en viss typ av företag, t.ex. stora företag och företag av allmänt intresse. Enligt utredningens mening framstår det som lämpligast att inrikta arbetet på de större företagen, eftersom det torde vara dessa som har lättast att hantera de svårigheter som en övergång till ett nytt system kan innebära.

Samordning med annat uppgiftslämnande

Som utredningen redan har varit inne på bör arbetet med att underlätta elektroniskt upprättande och elektronisk ingivning av redovisningshandlingar samordnas med det arbete av liknande slag som Uppgiftslämnarutredningen m.fl. bedriver. Det kräver ytterligare överväganden om i vilken utsträckning uppgifter från redovisningshandlingar kan och bör samlas in på det sätt som Uppgiftslämnarutredningen har förordat. Enligt Redovisningsutredningen är det i och för sig rimligt att företagen inte i onödan tvingas lämna uppgifter till myndigheter mer än en gång. Samtidigt kan det inte bortses från att en årsredovisning eller en annan redovisningshandling måste bedömas som en helhet och att den fyller flera funktioner än att tillhandahålla information till myndigheter. Ett genomförande av Uppgiftslämnarutredningens förslag torde därför inte – även om det utsträcks till omfatta uppgifter som förekommer i redovisningshandlingar – leda till att några av kraven på innehållet i en redovisningshandling kan utmönstras. Däremot kan möjligen tillgången till en elektronisk redovisningshandling göra att myndigheter som i dag inhämtar uppgifter direkt från företaget i framtiden kan inhämta den uppgiften på ett enkelt sätt från års- eller koncernredovisningen. Redovisningsutredningen saknar dock möjlighet att närmare bedöma i vilken utsträckning sådana förenklingar kan komma till stånd.

Sammanfattande bedömning

Såsom ovan har framgått anser utredningen att det är angeläget att det nu vidtas åtgärder som ger företagen incitament att upprätta och ge in sina redovisningshandlingar i elektronisk form. Inom ramen för detta arbete bör det beslutas om ett gemensamt elektroniskt format för redovisningshandlingar i elektronisk form. Det måste också fattas beslut om vilket eller vilka organ som ska svara för utvecklandet och förvaltningen av de taxonomier som ska vara knutna till det elektroniska formatet och hur arbetet med taxonomierna ska finansieras. Underlag för besluten bör tas fram i samråd mellan berörda statliga organ, däribland Bokföringsnämnden, Skatteverket, Bolagsverket och Finansinspektionen, och de privata organ som är verksamma på redovisningsområdet, lämpligen genom en särskild arbetsgrupp. Arbetet bör inriktas på att hitta lösningar som går att förena med de förslag som Uppgiftslämnarutredningen har lämnat om ett framtida system för företagens uppgiftslämnande till myndigheter.

5.6 Bör möjligheten att avvika från föreskriven postindelning begränsas vid elektronisk ingivning?

Bedömning: Frågan om möjligheten att avvika från postindelningen ska begränsas vid elektronisk ingivning bör anstå till dess ett system för elektronisk inlämning är utvecklat.

I artikel 9.2 i det nya redovisningsdirektivet anges i vilken ordning de olika posterna i balans- och resultaträkningarna ska tas upp och vilka möjligheter som medlemstaterna har att påverka detta. Av artikeln framgår att medlemsstaterna ska tillåta en mera detaljerad underindelning av dessa poster, förutsatt att de föreskrivna uppställningsformerna följs. Medlemsstaterna ska vidare tillåta att delsummor och nya poster läggs till, förutsatt att innehållet i sådana nya poster inte omfattas av de i uppställningsformerna angivna posterna. Medlemsstaterna får föreskriva sådana underindelningar, delsummor eller nya poster. Ytterligare krav på postindelningen

uppställs i artikel 9.3. Direktivets bestämmelser avspeglas i svensk rätt i 3 kap. 3 och 4 §§ ÅRL.

Artikel 9.4 ger medlemsstaterna möjlighet att, vid elektroniskt ingivande av årsredovisningar, begränsa företagens möjligheter att avvika från de uppställningsformer för balans- och resultaträkningarna som direktivet föreskriver i den utsträckning som detta är nödvändigt för att de finansiella rapporterna ska kunna översändas elektroniskt. Artikeln, som saknar motsvarighet i de tidigare redovisningsdirektiven, är inte tvingande för medlemsstaterna.

Såsom har framgått av tidigare avsnitt innehåller ÅRL bestämmelser om elektronisk ingivning av redovisningshandlingar (se 8 kap. 3 a § ÅRL). Artikel 9.4 i direktivet har dock inte utnyttjats i svensk rätt.

Utredningen

Artikel 9.4 ger medlemsstaterna möjlighet att begränsa företagens valmöjligheter vad gäller balans- och resultaträkningarnas postindelning. Syftet synes vara att underlätta system för elektronisk ingivning av årsredovisningar. Begränsningar av detta slag kan nämligen vara ändamålsenliga vid elektronisk överföring av balans- och resultaträkningarna och då i synnerhet vid användande av dataprogram som möjliggör vidareutveckling och jämförelser av de uppgifter som ges in. Ju mera enhetligt uppgifterna presenteras i företagens resultat- och balansräkningar, desto lättare torde bearbetningen av den överförda informationen bli.

Utredningen bedömer att det kan finnas anledning att utnyttja den aktuella direktivbestämmelsen. Frågan vilka begränsningar som bör införas synes emellertid vara beroende av hur ett system med elektronisk ingivning utformas. Såsom har berörts i avsnitt 5.1 tillåter svensk lagstiftning visserligen redan i dag elektronisk överföring av redovisningshandlingar till Bolagsverket. Det finns emellertid inget fungerande system för sådan ingivning. Det är naturligt att frågan om vilka begränsningar av det aktuella slaget som ska tas in i svensk lag får anstå till dess ett sådant system har utvecklats. Utredningen lämnar därför inte något förslag i denna del.

6 Ytterligare förenklingsfrågor

6.1 Indelningen av tillgångar, avsättningar och skulder i kortfristiga och långfristiga poster

Förslag: Möjligheten för noterade företag samt koncernföretag, som omfattas av en koncernredovisning upprättad enligt de internationella redovisningsstandarder som EU-kommissionen har antagit, att i balansräkningen dela in omsättningstillgångar och anläggningstillgångar respektive skulder och avsättningar i kortfristiga och långfristiga poster formuleras om för att möjliggöra en bättre anpassning till internationella redovisningsstandarder.

Av 3 kap. 3 § ÅRL framgår att balansräkningen ska upprättas enligt bilaga 1 till lagen. I bilagan finns ett antal huvudrubriker, betecknade med bokstäver. Huvudrubrikerna är i flera fall indelade i olika poster, vars beteckningar föregås av romerska siffror. Dessa poster innehåller ibland en indelning i ytterligare poster, vars beteckningar föregås av arabiska siffror. När balansräkningen upprättas, ska posterna tas upp var för sig i den angivna ordningsföljden. Såvitt gäller de poster som föregås av arabiska siffror, ska dock göras de avvikelser som är betingade av rörelsens särskilda inriktning. Andra poster än de som anges i bilagan får läggas till, om deras innehåll inte täcks av de befintliga posterna. Ytterligare uppdelning i delposter får göras. Tillgångar ska delas upp i omsättningstillgångar och anläggningstillgångar. Skulderna ska i huvudsak redovisas i likviditetsordning men balansräkningen behöver inte innehålla någon uppdelning i kortfristiga och långfristiga skulder (jfr dock utredningens förslag i SOU 2014:22, avsnitt 7.2.1). En annan sak är att det i not eller i balansräkningen ska lämnas upplysning om uppdelningen mellan kortfristiga och långfristiga skulder, se 5 kap. 10 § i ÅRL.

Också i de internationella redovisningsstandarder som tillämpas i Europa finns normer för hur en balansräkning ska ställas upp. Av standarden IAS 1 Utformning av finansiella rapporter följer att ett företag ska redovisa omsättningstillgångar och anläggningstillgångar samt kort- och långfristiga skulder separat i balansräkningen, om inte en redovisning i likviditetsordning leder till en mer tillförlitlig och relevant redovisning.

Grunden för indelning i omsättnings- respektive anläggningstillgångar är delvis olika i ÅRL och IAS 1. Enligt ÅRL är en anläggningstillgång en tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehålls i verksamheten. Övriga tillgångar är omsättningstillgångar. Lagen innehåller inte någon definition av långfristiga och kortfristiga skulder¹. Någon sådan uppdelning behöver, såsom ovan har framgått, enligt nu gällande rätt inte heller göras i balansräkningen. IAS 1 utgår i stället från en definition av begreppet omsättningstillgångar. Tillgångar som inte omfattas av den definitionen är, enligt IAS 1, att betrakta som anläggningstillgångar. Båda tillgångstyperna ska i en balansräkning upprättad enligt IAS 1 presenteras som antingen kortfristiga eller långfristiga tillgångar. IAS 1 innehåller också en definition av begreppet kortfristiga skulder. Skulder som inte är kortfristiga betraktas som långfristiga.

Såvitt gäller avsättningar definieras de i ÅRL som förpliktelser 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 (3 kap. 9 § ÅRL). Definitionen överensstämmer med de bolagsrättsliga direktivens definition av begreppet (jfr artikel 12.12 i det nya redovisningsdirektivet). I IAS 1 utgör avsättningar en delmängd av skulder och sådana förpliktelser ska enligt standarden redovisas som kortfristiga, eller långfristiga, skulder.

I samband med tidigare revisioner av det fjärde bolagsrättsliga direktivet (som nu har ersatts av det nya redovisningsdirektivet) konstaterades att det i de ovan beskrivna delarna finns en möjlig konflikt mellan det fjärde bolagsrättsliga direktivet (som ÅRL byg-

¹ Förarbetena till 5 kap. 10 § ÅRL ger dock uttryck för uppfattningen att fordringar och skulder som förfaller till betalning senare än ett år från balansdagen normalt är långfristiga (se prop. 1995/96:10 del 2 s. 221).

ger på) och IAS/IFRS.² Eftersom direktiven och IAS 1 använder olika definitioner, kan en och samma tillgång vid en tillämpning av direktivet vara att betrakta som omsättningstillgång och vid en tillämpning av IAS 1 som anläggningstillgång.

Genom de ändringar i redovisningsdirektiven som beslutades år 2002 sökte man komma tillrätta med denna konflikt. Medlemsstaterna gavs därvid rätt att tillåta eller fordra att företag, eller vissa kategorier av företag, tillämpar en uppdelning i kortfristiga och långfristiga poster i stället för den postindelning som företagen enligt redovisningsdirektivens huvudregler ska tillämpa (se artikel 10 a i det fjärde bolagsrättsliga direktivet som motsvaras av artikel 11 i det nya redovisningsdirektivet).

Sverige har utnyttjat denna möjlighet och av 3 kap. 4 a § ÅRL framgår att noterade företag samt koncernföretag som omfattas av en koncernredovisning, upprättad enligt de IAS/IFRS som Kommissionen har antagit för tillämpning i EU, får dela in omsättningstillgångar och anläggningstillgångar respektive skulder och avsättningar i kortfristiga och långfristiga poster i balansräkningen. Av förarbetena till bestämmelsen framgår att innebörden av bestämmelsen är att den i lagen angivna postindelningen under Anläggningstillgångar och Omsättningstillgångar inte behöver upprätthållas fullt ut. En omrubricering i enlighet med bestämmelsen får dock inte leda till att exempelvis en anläggningstillgång eller en del av en sådan tillgång redovisas under rubriken Omsättningstillgångar eller tvärtom. Åtgärden måste också vara förenlig med lagens krav på överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild.³

Syftet med införandet av bestämmelsen i svensk rätt var att anpassa gällande rätt till IAS/IFRS för att bl.a. möjliggöra för moderföretag som omfattas av IAS-förordningen att ställa upp årsredovisningen och koncernredovisningen på samma sätt.⁴ I synnerhet om bestämmelsen tolkas så som anges i förarbetena kan det emellertid ifrågasättas om den har den åsyftade effekten. Bestämmelsen synes nämligen medge en uppdelning i kortfristiga och långfristiga delar enbart så länge posterna redovisas under rätt rub-

² Se prop. 2004/05:24 s. 89. För mer detaljer se även SOU 2003:71 bilaga 4 (Undersökning av konflikter mellan IAS och ÅRL).

³ Se a. prop. s. 149.

⁴ Jfr a. prop. s. 89.

rik. Därmed synes den inte ge utrymme för någon full anpassning till IFRS-regelverket. Det finns alltså anledning att se över bestämmelsens utformning.

Även en tillämpning av de förändringar i fråga om redovisningen av skulder som utredningen tidigare har föreslagit medför att bestämmelsen bör ses över.

Utredningen

Som ovan har framgått har regleringen i 3 kap. 4 a § ÅRL sin grund i artikel 10 a i det fjärde bolagsrättsliga direktivet (artikel 11 i det nya redovisningsdirektivet). Där sägs att medlemsstaterna får tillåta eller kräva att företag eller vissa kategorier av företag lägger fram posterna i balansräkningen på grundval av åtskillnad mellan kortfristiga och långfristiga poster i annan uppställningsform än den som anges i direktivet, under förutsättning att den information som lämnas åtminstone är likvärdig med den som annars ska lämnas i enlighet med de uppställningsformer som direktivet tillåter.

Vad som närmare avses med att informationen ska vara ”likvärdig” med den som annars krävs i direktivet har inte utvecklats närmare i direktivet. Mot bakgrund av syftet med bestämmelsen – att överbrygga den potentiella regelkonflikten mellan redovisningsdirektiven och IFRS-regelverket – kan det emellertid antas att det är tillräckligt att sådan information lämnas i årsredovisningen som gör det möjligt för en läsare av densamma att ta fram summorna av de poster som annars ska redovisas i balansräkningen. Det torde därmed inte alltid vara nödvändigt att, såsom förarbetena till bestämmelsen antyder, företaget presenterar sina tillgångar under rubrikerna Anläggningstillgångar och Omsättningstillgångar. Istället bör det finnas ett utrymme för företagen att lägga fram tillgångarna under huvudrubrikerna Långfristiga respektive Kortfristiga tillgångar i enlighet med IAS 1.

Såvitt gäller redovisning av det som i såväl IFRS-regelverket som svensk rätt betecknas som skulder har utredningen i delbetänkandet lagt fram förslag som innebär att långfristiga och kortfristiga skulder ska specificeras i balansräkningen (se avsnitt 7.2.1 i SOU 2014:22). Det synes ligga i linje med hur uppställning av balansräkningen i enlighet med IAS 1 ska göras. Något behov av

särreglering för företag som vill anpassa uppställningen av balansräkningen till IFRS-regelverket torde därmed inte längre finnas vad avser skulder.

Som har framgått ovan finns det, vad gäller hur avsättningar ska delas upp och klassificeras, en avgörande skillnad mellan å ena sidan redovisningsdirektiven och ÅRL och å andra sidan IFRS-regelverket. I en balansräkning, upprättad enligt IAS 1, torde det vara nödvändigt att presentera sådana förpliktelser antingen som kortfristiga skulder eller som långfristiga skulder. En sådan presentation, där avsättningar inte presenteras under en egen huvudrubrik och därmed skild från skulder, torde inte ligga i linje med det uppställningsschema för balansräkningen som det nya redovisningsdirektivet innehåller. Under förutsättning att avsättningarna redovisas i egna poster under rubrikerna Kortfristiga respektive Långfristiga skulder synes en sådan presentation dock kunna erbjuda tillräcklig information i enlighet med direktivets krav på likvärdig information.

Som har redogjorts för ovan kan det enligt utredningens bedömning sättas ifråga om 3 kap. 4 a § ÅRL i sin nuvarande lydelse, trots sitt syfte, gör det möjligt för de företag som omfattas av bestämmelsen att anpassa uppställningen av balansräkningen i årsredovisningen till IFRS-regelverket fullt ut. Samtidigt synes inte redovisningsdirektivet kräva annat än att den information som lämnas i balansräkningen ska vara likvärdig med den som krävs vid uppställning enligt någon av uppställningsformerna för balansräkningen i direktivet. Därmed är det också möjligt att tillåta företagen att ställa upp balansräkningen på ett sätt som bättre ansluter till internationella redovisningsstandarder än vad den nuvarande bestämmelsen torde medge.

Detta påkallar ingen ändring av huvudregeln i ÅRL som säger att ett företags tillgångar, avsättningar och skulder ska redovisas i poster enligt balansräkningsschemat i lagens bilaga 1. Noterade företag samt koncernföretag som omfattas av en koncernredovisning, upprättad enligt de IAS/IFRS som Kommissionen har antagit för tillämpning i EU bör dock kunna tillåtas att lägga fram poster på grundval av åtskillnad mellan kortfristiga och långfristiga poster i annan uppställningsform än den som anges i bilaga 1, under förutsättning att den information som lämnas är likvärdig med den som annars ska lämnas i enlighet med bilaga 1. Som en allmän för-

utsättning bör vidare krävas att, såsom enligt de nuvarande bestämmelserna, en sådan uppställning är förenlig med kraven på överskådlighet och rättvisande bild. Det bör vidare ankomma på den kompletterande normgivningen att lämna närmare vägledning för hur bestämmelsen ska tillämpas.

6.2 Redovisning enligt kapitalandelsmetoden i årsredovisningen

Förslag: Noterade företag samt koncernföretag, som omfattas av en koncernredovisning upprättad enligt de IAS/IFRS som EU-kommissionen har antagit, ska kunna tillämpa kapitalandelsmetoden beträffande andelar i dotterföretag vid upprättande av sin årsredovisning, om det är förenligt med god redovisningssed.

Generellt gäller för de företag som upprättar årsredovisning enligt ÅRL att aktier och andra andelar i dotterföretag och intresseföretag ska redovisas enligt anskaffningsvärdemetoden. Metoden innebär att de aktier och andelar som företaget innehar i andra företag värderas på grundval av sina anskaffningsvärden. Dessa värden justeras sedan inom ramen för reglerna om nedskrivning och uppskrivning.

Anskaffningsvärdemetoden ger inte någon direkt bild av ägarföretagets andel i det andra företagets resultat. En sådan redovisning kan åstadkommas med kapitalandelsmetoden. Denna metod bygger på att det värde av aktier och andelar i t.ex. intresseföretag som redovisas hos ägarföretaget ökas respektive minskas i samma mån som intresseföretagets eget kapital ändras. Om intresseföretaget visar vinst, ökar ägarföretaget det redovisade värdet för aktierna eller andelarna med den andel som är hänförlig till innehavet. Om intresseföretaget redovisar en förlust, minskas i stället ägarföretagets redovisade värde av aktierna eller andelarna med andelen av förlusten.

Enligt 4 kap. 13 a § ÅRL får företag som omfattas av en koncernredovisning, upprättad i enlighet med IAS-förordningen, tillämpa kapitalandelsmetoden i årsredovisningen beträffande intresseföretag om det är förenligt med god redovisningssed och kravet på

rättvisande bild. Samma möjlighet står öppen för andra företag vars andelar eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad (noterade företag) Vid införandet av bestämmelserna uttalade regeringen följande, se prop. 2004/05:24 s. 90 f.

Vid tillkomsten av ÅRL gjordes bedömningen att Sverige inte borde införa några bestämmelser om användande av kapitalandelsmetoden i årsredovisningen, trots att det fjärde bolagsrättsliga direktivet i och för sig tillåter metoden. Metoden ansågs bl.a. minska möjligheterna till jämförelser mellan företag och vara till men för statistikföringen (se prop. 1995/96:10 Del 2 s. 126). Det konstaterades dock att det fanns flera argument som talade för att metoden borde tillåtas i årsredovisningen, t.ex. att den redan var väl etablerad i internationell redovisningspraxis. Ett annat sådant argument var att metoden – enligt tvingande bestämmelser i det sjunde bolagsrättsliga direktivet – måste användas i koncernredovisningen för redovisning av aktier och andelar i intresseföretag.

Frågan är då om det nu finns skäl att ompröva det ställningstagande som gjordes vid ÅRL:s tillkomst. En sådan förändring skulle ge svenska företag större möjligheter att upprätta sina redovisningar enligt internationellt vedertagna principer, så som de ser ut i dag.

Den nuvarande lagstiftningen kan i enstaka fall förhindra ett noterat företag att tillämpa IAS/IFRS. Det finns därför anledning att göra en annan bedömning än vid ÅRL:s tillkomst. ÅRL bör därför ändras så att den ger ett utrymme för att använda kapitalandelsmetoden i årsredovisningen för noterade företag samt andra koncernföretag som omfattas av en koncernredovisning som har upprättats enligt de IAS/IFRS som kommissionen har antagit för tillämpning i EU.

Såsom följer av artikel 59.6 b i det fjärde bolagsrättsliga direktivet bör ett belopp som motsvarar ökningen av andelarnas bokförda värde sättas av till en kapitalandelsfond. ÅRL bör ändras i enlighet med det.

Regleringen i direktiven och kompletterande normgivning

Såväl det fjärde bolagsrättsliga direktivet (artikel 59) som det nya redovisningsdirektivet (artikel 9.7) tillåter att ett företag vid upprättande av årsredovisning tillämpar kapitalandelsmetoden vid värderingen av andelar i dotterföretag och intresseföretag (inklusive joint ventures/gemensamt styrda företag).

Internationella redovisningsstandarder (IFRS-regelverket) tillåter för närvarande inte att ett företag i sin finansiella rapport för den juridiska personen (årsredovisningen) värderar vare sig andelar i dotterföretag eller andelar i intresseföretag eller joint ventures

enligt kapitalandelsmetoden. (se dock nedan om förtida tillämpning av ändringar i IAS 27).

Kapitalandelsmetoden har däremot tidigare varit tillåten enligt IFRS vid redovisning i juridisk person av innehav i dotterföretag och intresseföretag. I augusti 2014 publicerade IASB också en ändring av IAS 27⁵ enligt vilken det är tillåtet att tillämpa kapitalandelsmetoden, såsom den beskrivs i IAS 28, beträffande andelar i dotterföretag, intresseföretag och joint ventures. Ändringarna är inte tillämpliga förrän den 1 januari 2016 men tidigare tillämpning är tillåten.

Utredningen

Möjligheterna för företag som omfattas av en koncernredovisning upprättad i enlighet med IAS-förordningen och noterade företag att tillämpa kapitalandelsmetoden beträffande andelar i intresseföretag i årsredovisningen är i ÅRL begränsade till om det är förenligt med god redovisningssed. Tillämpliga redovisningsrekommendationer ger emellertid f.n. inte något uttryckligt utrymme för att använda kapitalandelsmetoden i årsredovisningen. Med hänsyn härtill – och mot bakgrund av att internationella redovisningsstandarder sedan några år inte synes ha tillåtit sådan redovisning – framstår utrymmet för att tillämpa bestämmelserna i 4 kap. 13 a § ÅRL som begränsat.

De förändringar i IFRS-regelverket som gäller fr.o.m. år 2016 kommer emellertid att göra det möjligt att använda kapitalandelsmetoden i årsredovisningen för att redovisa såväl andelar i intresseföretag som andelar i dotterföretag och joint ventures/gemensamt styrda företag. Det får antas att svensk god redovisningssed därmed också kommer att öppna upp för användning av kapitalandelsmetoden, såvitt gäller intresseföretag, på årsredovisningsnivå.

Fråga uppkommer om bestämmelserna i ÅRL bör ändras så att de även ger utrymme för att redovisa innehav i andra företag än intresseföretag enligt kapitalandelsmetoden.

När det gäller *gemensamt styrda företag* (joint ventures) har utredningen i SOU 2014:22 förslagit att begreppet förs in i ÅRL

⁵ Se IASB:s ”Equity Method in Separate Financial Statements, amendments to IAS 27”, augusti 2014, www.ifrs.org

(se avsnitt 5.2 i det betänkandet). Den nuvarande definitionen i ÅRL av intresseföretag rymmer även det som i utredningens lagförslag benämns gemensamt styrda företag. Det innebär att bestämmelserna i 4 kap. 13 a § ÅRL redan i dag tillåter en tillämpning av kapitalandelsmetoden vid redovisning av andelar i dessa företag i årsredovisningen. Detta bör emellertid klargöras i lagtexten.

Men bör man i årsredovisningen kunna redovisa även andelar i *dotterföretag* enligt kapitalandelsmetoden? Det som talar för en detta är att det skulle ge svenska företag än större möjligheter att upprätta sina redovisningar enligt internationellt vedertagna principer. En tillämpning av kapitalandelsmetoden innebär även typiskt sett en mer direkt bild av ägarföretagets andel i det andra företags resultat än om anskaffningsvärdesmetoden tillämpas. Det kan i och för sig hävdas – såsom också har påpekats i tidigare förarbeten – att möjligheterna till jämförelser mellan olika företag begränsas, om det blir möjligt att tillämpa kapitalandelsmetoden på andelar i dotterföretag i årsredovisningen. Fördelarna med en möjlighet att använda kapitalandelsmetoden väger emellertid enligt utredningens bedömning över. Utredningen anser därför att de möjligheter som det nya redovisningsdirektivet ger i den här delen bör utnyttjas även såvitt avser redovisning av andelar i dotterföretag. ÅRL bör alltså ändras så att den ger ett utrymme för att använda kapitalandelsmetoden i årsredovisningen för företag som omfattas av en koncernredovisning upprättad i enlighet med IAS-förordningen och noterade företag beträffande andelar i dotterföretag.

6.3 Värdering av förvaltningsfastigheter

6.3.1 Bakgrund

Med *förvaltningsfastighet* avses i redovisningssammanhang en fastighet som innehas av en ägare (eller en leasetagare enligt ett leasingavtal) i syfte att generera hyresinkomster eller värdestegring.⁶ Förvaltningsfastigheter ska i dag tas upp till anskaffningsvärdet enligt

⁶ Jfr Bokföringsnämndens allmänna råd 2012:1 (K3) p.16.2.

4 kap. 3 § ÅRL. IFRS-företag⁷ kan dock välja att i koncernredovisningen redovisa förvaltningsfastigheter till verkligt värde. Detta följer av IAS 40 punkten 30. Enligt uppgift har samtliga noterade fastighetsföretag i Sverige valt att i koncernredovisningen värdera sina fastigheter till verkligt värde.

Tidigare innehöll ÅRL bestämmelser om att vissa företags förvaltningsfastigheter kunde värderas till verkligt värde. Den 1 januari 2005 ändrades sålunda ÅRL med anledning av ikraftträdandet av den s.k. IAS-förordningen, dvs. Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om redovisningsstandarder och vissa beslutade ändringar i EU:s redovisningsdirektiv (se prop. 2004/05:24). Bestämmelser om värdering av förvaltningsfastigheter till verkligt värde togs in i 4 kap. 14 f och 14 g §§ ÅRL. Ikraftträdandet av dessa bestämmelser sköts emellertid på framtiden till dess kompletterande skattelagstiftning fanns på plats.

Genom IAS-förordningen hade noterade företag blivit ålagda att upprätta sina koncernredovisningar enligt internationella redovisningsstandarder, däribland sådana som innehöll regler om redovisning till verkligt värde. Efter ändringar i 7 kap. ÅRL hade även andra företag än noterade företag möjlighet att tillämpa dessa internationella redovisningsstandarder i sina koncernredovisningar. Syftet med bestämmelserna i 4 kap. 14 f och 14 g §§ ÅRL var att göra det möjligt för företag som upprättade sina koncernredovisningar enligt internationella redovisningsstandarder – och därvid tillämpade värdering till verkligt värde – att använda sig av samma slag av värdering i sina årsredovisningar.⁸

En tillämpning av de nya bestämmelserna skulle emellertid medföra att ett företags tillgångar i större utsträckning än tidigare kunde komma att innefatta ”orealiserade vinster”. Därmed skulle också utrymmet för vinstutdelning öka. Detta gav upphov till frågan om värdering av detta slag riskerade att försvaga borgenärernas skydd. I förarbetena övervägdes därför en bestämmelse om att orealiserade vinster, som uppkom till följd av värderingen till verk-

⁷ Med IFRS-företag förstås enligt K3 p. 1.1 sådana företag som upprättar koncernredovisning 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.

⁸ Se prop. 2011/12:26 s. 11 f.

ligt värde, skulle överföras till en bunden fond. En sådan lösning skulle förhindra att de orealiserade vinsterna delades ut. En lösning av det slaget bedömdes dock bli alltför statisk (se prop. 2002/03:121 s. 56 och prop. 2004/05:24 s. 127 f.) och kom därför inte att genomföras. Frågan om införandet av bundna fonder för orealiserade vinster togs också upp i samband med tillkomsten av aktiebolagslagen (2005:551). Inte heller i det sammanhanget var emellertid regeringen beredd att föreslå bestämmelser om att orealiserade vinster skulle föras över till en bunden fond. I stället framhölls det att en tillämpning av den s.k. försiktighetsregeln i 17 kap. 3 § aktiebolagslagen innebär att det alltid ska ske en prövning av om en redovisad värdeökning är tillräckligt säker för att kunna delas ut (se prop. 2004/05:85 s. 379 f. och 752 f.).

Vid tillkomsten av 4 kap. 14 f och 14 g §§ ÅRL förutsattes det emellertid att de nya bestämmelserna skulle kräva kompletterande skattelagstiftning. Som ovan har framgått var detta också anledningen till att ikraftträdandet sköts på framtiden. Behovet av kompletterande skatteregler sammanhänger med de skattemässiga konsekvenser som bestämmelserna skulle få.⁹ I skattelagstiftningen gäller ”principen om ekonomisk dubbelbeskattning”. Principen innebär att ett företags vinster ska beskattas två gånger; en gång på bolagsnivå och en gång hos aktieägaren. Om orealiserade värdeförändringar får redovisas i resultaträkningen, kan detta, när det gäller förvaltningsfastigheter, leda till s.k. temporära skillnader mellan redovisat och skattemässigt värde. Det beror på att orealiserade värdeförändringar på fastigheter inte beskattas.¹⁰ I stället sker beskattning vid avyttring av fastigheten. Redovisningsmässigt kan denna temporära skillnad hanteras genom redovisning av uppskjuten skatt. Redovisning av uppskjuten skatt hindrar emellertid inte att Eget kapital-delen av den orealiserade värdeförändringen kan delas ut. Lagstiftaren har hittills inte ansett att det vid orealiserade värdeförändringar på fastigheter och byggnader är tillräckligt att företaget redovisar uppskjuten skatt utan synes ha ansett att hela den redovisade värdeförändringen, och alltså även eget kapital-delen, måste ”läsas in” i företaget till dess värdeförändringen reali-

⁹ Se prop. 2011/12:26 s. 12.

¹⁰ Se slutbetänkandet Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet (SOU 2008:80).

seras genom att fastigheten eller byggnaden avyttras (jfr prop. 2004/05:24).

Mot den bakgrunden gav regeringen Utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning (SamRoB) i uppdrag att överväga vilken kompletterande skattelagstiftning som behövdes för att säkerställa att den ekonomiska dubbelbeskattningen kunde upprätthållas. SamRoB lämnade också ett förslag som var ägnat att upprätthålla principen om ekonomisk dubbelbeskattning. Den föreslagna metoden innebar att om obeskatade vinster redovisades på ett sådant sätt att de kunde delas ut, så skulle beloppet beskattas.

Under den fortsatta beredningen av SamRoB:s förslag konstaterades dock att det behövdes ytterligare regler för att förhindra kringgåenden i syfte att undvika beskattning. Det ansågs också att förslaget behövde kompletteras för att de nu aktuella vinsterna skulle behandlas på samma sätt som vanliga rörelsevinsterna. Därigenom riskerade SamRoB:s förslag att bli komplicerat att tillämpa. Det övervägdes därför alternativa metoder för att upprätthålla det första ledet av den ekonomiska dubbelbeskattningen. En lösning som diskuterades var att kräva att orealiserade vinster togs upp som bundet eget kapital i företagets balansräkning. Det konstaterades dock att denna lösning hade avvisats vid flera tidigare tillfällen. I sammanhanget noterades att en ytterligare inskränkning av möjligheterna att dela ut orealiserade vinster inte var behövlig för att åstadkomma ett från associationsrättsliga utgångspunkter ändamålsenligt borgenärsskydd. Det övervägdes vidare om den skatterättsliga ”utdelningsspärr” som finns i 17 kap. 21 § inkomstskattelagen (1999:1229) borde utvidgas till att gälla även kapitaltillgångar och inventarier. Även en sådan lösning förväntades dock bli komplicerad, inte minst på grund av att anskaffningsvärdet på berörda tillgångar måste justeras för att undvika dubbelbeskattning på bolagsnivå.¹¹

Mot denna bakgrund föreslogs i stället i prop. 2011/12:26 att bestämmelserna i 4 kap. 14 f och 14 g §§ ÅRL om värdering av bl.a. förvaltningsfastigheter till verkligt värde skulle upphävas. I motiven hänvisades till de problem som har beskrivits ovan och till det begränsade behovet av värderingsbestämmelserna.¹²

¹¹ Se prop. 2011/12:26 s. 13.

¹² Se prop. 2011/12:26 s. 14.

De båda paragraferna, 4 kap. 14 f och 14 g §§ ÅRL, kom därför att upphävas innan de hade trätt i kraft.

6.3.2 Problembeskrivning

Såsom framgått ovan ger gällande rätt utrymme för att förvaltningsfastigheter värderas till verkligt värde i koncernredovisningen. Denna värderingsmetod kan däremot inte tillämpas i årsredovisningen. I årsredovisningen måste värdering i stället ske enligt bestämmelserna i 4 kap. 3 § ÅRL om anskaffningsvärde.

Bestämmelserna i 4 kap. 3 § ÅRL kompletteras genom de normer som Bokföringsnämnden har tillfört god redovisningssed genom införandet av K3-regelverket. Där finns bl.a. i praktiken tvingande normer om s.k. komponentuppdelning av materiella anläggningstillgångar. I kommentartexten anges fastigheter som ett typexempel på en sådan tillgång som bör delas upp på komponenter och som exempel på komponenter i en byggnad nämns stomme, stammar, fasad, tak och liknande. I K3 punkterna 17.4 och 17.11 anges att för det fall skillnaden i förbrukningen av en materiell anläggningstillgångs betydande komponenter förväntas vara väsentlig, ska tillgången och dess anskaffningsvärde delas upp på dessa.

Kravet på komponentuppdelning innebär att företag som innehar förvaltningsfastigheter måste dela upp dessa i komponenter som hanteras som separata tillgångar med olika nyttjandeperioder och separat avskrivning. Detta får i sin tur effekter för bokföringen i övrigt, t.ex. genom att avskrivning måste göras på varje komponent för sig och företaget därvid kan behöva tillämpa olika avskrivningstider.

Det har hävdats att införandet av kravet på komponentavskrivning medför ökade kostnader och en ökad administrativ börda för de företag som tillämpar K3 och att de ökade kostnaderna och besvären inte står i proportion till värdet av metoden.

Frågan har föranlett diskussioner inom Rådet för finansiell rapportering. Rådet utformar rekommendationer och uttalanden för juridiska personer vars värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige, dvs. noterade företag. Detta sker främst genom rekommendationen RFR 2 Redovisning för juridiska personer. I RFR 2 har det tagits in en bestämmelse om att juridiska per-

soner vars värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige som huvudregel ska tillämpa de IFRS-regler som tillämpas i koncernredovisningen även i annan finansiell rapportering.¹³ Bestämmelsen ska ses mot bakgrund av vad som sägs i 7 kap. 12 § ÅRL om att ett företags års- och koncernredovisningar ska upprättas enligt samma redovisningsprinciper, om det inte finns särskilda skäl som talar för att ha avvikelser.

Rådet anger bland annat följande i RFR 2 (s. 4). Den finansiella rapporteringen för moderföretag ska hålla samma kvalitet som rapporteringen för koncerner. För att upprätthålla detta kvalitetskrav ska svenska juridiska personer vilkas värdepapper på balansdagen är noterade på en reglerad marknad i EES-området som huvudregel tillämpa de IFRS som tillämpas i koncernredovisningen. Från denna regel görs i RFR 2 vissa undantag och tillägg, avseende följande fall.

- tillämpningen av IFRS strider mot svensk lag,
- en tillämpning av IFRS leder till en beskattningssituation som avviker från den som gäller för andra svenska företag, eller
- det finns andra tungt vägande skäl för att Rådet i rekommendationer ska avvika från huvudprincipen.

Regleringen i IAS-förordningen, tillsammans med RFR 2, får till följd att ett noterat företag normalt ska tillämpa IFRS även i årsredovisningen. IFRS tillåter två alternativa metoder för redovisning av förvaltningsfastigheter, antingen värdering till verkligt värde eller anskaffningsvärdemetoden med användande av komponentavskrivning. Eftersom svensk lagstiftning inte tillåter värdering till verkligt värde av förvaltningsfastigheter, återstår endast den alternativa metoden, dvs. företagen tvingas redovisa förvaltningsfastigheter till anskaffningsvärdet med användande av komponentavskrivning.

När IFRS-regelverket infördes, föreskrev Rådet för finansiell rapportering att företag som tillämpade RFR 2 (dåvarande RR 32) inte behövde tillämpa komponentavskrivning vid värdering enligt anskaffningsvärdemetoden. Skälet till detta var att det förväntades

¹³ RFR 2 Redovisning för juridiska personer s. 7.

bli möjligt med redovisning till verkligt värde i juridisk person inom något år på grund av de nya reglerna i ÅRL – som vid den tiden hade beslutats men ännu inte hade trätt i kraft – och detta gjorde att man ville undvika ett onödigt byte av redovisningsprincip under mellantiden.

Sedan möjligheten att värdera förvaltningsfastigheter till verkligt värde nu har utmönstrats ur ÅRL har undantaget i RFR 2 avseende komponentavskrivning på förvaltningsfastigheter kommit att diskuteras på nytt. Från fastighetsföretagens sida har gjorts gällande att införande av ett krav på komponentavskrivning skulle leda till stora merkostnader för svenska börsnoterade fastighetsbolag och deras dotterföretag, merkostnader som inte står i proportion till nyttan med ett sådant krav. Det har också påpekats att det nuvarande rättsläget leder till att företagens redovisning av förvaltningsfastigheter kommer att omfattas av tre olika regelverk med redovisningsmässig innebörd eller anknytning, *dels* IFRS med värdering till verkligt värde (i koncernredovisningen), *dels* värdering till anskaffningsvärde med komponentavskrivning (i årsredovisningen) och *dels* skattemässig avskrivning (vid beskattningen).

Detta har lett fram till önskemål om att lagstiftaren nu ska ge företagen möjlighet att i årsredovisningarna ta upp förvaltningsfastigheter till verkligt värde.

6.3.3 Utredningens uppdrag

Utredningens direktiv innehåller som tidigare nämnts anvisningar om att utredningen ska se över lagar och regler inom redovisningsområdet och införa de förenklingar som är lämpliga. Direktiven innehåller ingenting särskilt om värdering av förvaltningsfastigheter. FAR, Rådet för finansiell rapportering (Rådet), Svenskt Näringsliv och Fastighetsägarna Sverige har emellertid i en hemställan till Justitiedepartementet angett att de vill se ett återinförande av en bestämmelse i ÅRL som möjliggör värdering till verkligt värde av förvaltningsfastigheter i företag som ingår i IFRS-koncerner. Departementet har lämnat över begäran till utredningen för vidare behandling.

6.3.4 Internationell utblick

I den nyss nämnda framställan redovisas vissa kortfattade uppgifter om förhållandena i 16 andra europeiska länder (14 EU-länder samt Schweiz och Norge). I majoriteten av dessa länder är det möjligt att redovisa förvaltningsfastigheter till verkligt värde i juridisk person för moderföretag som har värdepapper upptagna till handel på en reglerad marknad (11 av 16 länder, däribland Danmark, Norge, Finland, Storbritannien, Italien, Holland, Belgien, Polen, Slovakien, Estland och Ungern). Detta innebär att det i knappt 70 procent av de undersökta länderna är möjligt att tillämpa värdering till verkligt värde för förvaltningsfastigheter i såväl koncernredovisning som moderföretagets redovisning. Samtidigt konstateras att fem länder (däribland Tyskland, Frankrike och Spanien) fortfarande inte tillåter värdering till verkligt värde av förvaltningsfastigheter i moderföretagets årsredovisning.

Frågan om marknadsvärdering av förvaltningsfastigheter bör föranleda avsättning av orealiserade vinster till en bunden fond har aktualiserats i flera andra länder. Ett exempel är Norge där det är tillåtet att använda IFRS-regelverket i årsredovisningen och förvaltningsfastigheter således får redovisas till verkligt värde och de löpande värdeförändringarna, såväl positiva som negativa, ska redovisas i resultaträkningen. I den norska lagstiftningen har införts regler om en bunden fond, ”fond for urealiserte gevinster” (§ 3–3 a i allmenaksjeloven respektive aksjeloven). Den norska normgivaren, Norsk RegnskapsStiftelse, har publicerat kompletterande normgivning kring hanteringen av denna fond (”Veiledning Fond for urealiserte gevinster”, reviderad oktober 2010).

En viktig aspekt som regleras i den kompletterande norska normgivningen är att av- och nedskrivningar inte reducerar anskaffningsutgiften för fastigheterna och därmed inte får någon påverkan på den bundna fondens storlek. På detta sätt uppnås inte någon perfekt neutralitet i fråga om storleken på utdelningsbara medel mellan företag som tillämpar denna värdering och övriga företag som tillämpar norska redovisningsprinciper. Det har dock bedömts vara förenat med för stor administrativ börda att kräva en särskild beräkning av vad det oavskrivna restvärdet hade varit om samtliga fastigheter hade varit föremål för sedvanliga avskrivningar

och eventuella nedskrivningsprövningar (jfr den norska vägledningen avsnitt 3.3.3 och 4.1).

6.3.5 Bör förvaltningsfastigheter kunna värderas till verkligt värde i årsredovisningen?

Bedömning: Utredningen föreslår inte några nya bestämmelser om värdering till verkligt värde av förvaltningsfastigheter.

Behovet av en möjlighet till värdering till verkligt värde

Av den ovan nämnda framställan framgår att vid den svenska övergången till IFRS-regelverket år 2005 beslutade samtliga svenska noterade fastighetsföretag att värdera sina förvaltningsfastigheter till verkligt värde i koncernredovisningen. Detta tyder på att företagen anser att en värdering till verkligt värde har ett högre informationsvärde än en värdering till anskaffningsvärde. Tillsammans med de problem som har beskrivits ovan (se avsnitt 6.3.2) talar det med viss styrka för att den tidigare regleringen i 4 kap. 14 f § och 14 g § ÅRL bör återinföras. I samma riktning talar, i någon mån, det förhållandet att detta slag av redovisning numera synes förekomma i flertalet EES-länder. Behovet av att kunna värdera förvaltningsfastigheter till verkligt värde torde f.ö. vara något större i dag än när de tidigare bestämmelserna upphävdes, eftersom en tillämpning av värdering enligt anskaffningsvärdemetoden i framtiden torde bli mera komplicerad och kostnadskrävande än den hittills har varit (jfr vad som angetts ovan om komponentavskrivning). Sammantaget synes det alltså finnas goda skäl att genomföra lagändringar som gör det möjligt att värdera förvaltningsfastigheter till verkligt värde.

Kan de skattemässiga problemen lösas?

Utredningen anser sig dock inte kunna föreslå bestämmelser om värdering av förvaltningsfastigheter till verkligt värde annat än om de kan kombineras med regler som neutraliserar eventuella skattemässiga konsekvenser. Ovan har den svenska principen om ekono-

misk dubbelbeskattning beskrivits. Av principen anses följa att ett företag inte ska kunna dela ut redovisade vinster utan att beskattning har skett i företagen. Värderingsregler av det aktuella slaget torde – om de inte kompletteras med andra regler – komma i konflikt med principen.

Det mest näraliggande sättet att lösa det skattemässiga problemet kan synas vara att ändra i skatterätten. Utredningen har emellertid inte befogenhet att föreslå ändringar i skattelagstiftningen. Skatterättsliga lagändringar av det slag som SamRoB föreslog och som diskuterades i det efterföljande lagstiftningsärendet kan därför inte bli aktuella i detta sammanhang. Utredningen är i stället hänvisad till att överväga om det bör göras ändringar i redovisnings- och associationsrättslagstiftningen som får snarlika effekter.

Bör det införas regler om en bunden fond för orealiserade vinster?

Innebörden i den numera upphävda 4 kap. 14 g § ÅRL var att vid värdering av bl.a. förvaltningsfastigheter skulle värdeförändringen redovisas i resultaträkningen. Någon redovisning i fonden för verkligt värde eller annan fri eller bunden fond var inte aktuell. Lagstiftaren har i tidigare lagstiftningsärenden funnit att en sådan reglering måste kompletteras med andra bestämmelser för att de skattemässiga problemen ska kunna lösas. Utredningen har, som ovan antytts, ingen annan uppfattning.

I den hemställan som har överlämnats till utredningen har presenterats en lösning som innebär att orealiserade värdeförändringar på förvaltningsfastigheter först redovisas i resultaträkningen för att sedan, om det verkliga värdet överstiger anskaffningsvärdet, omförs till en bunden fond inom eget kapital. Utredningen har funnit det naturligt att särskilt överväga denna lösning.

Först ska sägas att förslaget om en bunden fond noga taget innehåller två olika moment, dels att visst belopp (skillnaden mellan verkligt värde och anskaffningskostnad) ska omförs till en särskild fond, dels att denna fond ska vara bunden. Det första av dessa båda moment är i sig endast en redovisningsfråga. Genom det andra momentet, att fonden ska vara bunden, får emellertid lösningen ett direkt genomslag i det associationsrättsliga regelverket och vad som där sägs om värdeöverföring (jfr t.ex. 17 kap. 3 §

aktiebolagslagen [2005:551]). En bestämmelse om att en fond ska vara bunden utgör därmed i själva verket en del av det associationsrättsliga regelverket¹⁴ och dess bestämmelser om borgenärsskydd.

Svensk lagstiftning innehåller redan bestämmelser om bundna fonder. Den lösning som föreslås i framställan har vissa likheter med befintliga bestämmelser om uppskrivning och uppskrivningsfond. Dessa bestämmelser innebär att uppskrivningsbeloppet i samband med uppskrivning ska föras till en bunden fond, uppskrivningsfonden (dock utan att först redovisas i resultaträkningen, se 4 kap. 6 § ÅRL). Utredningen har i sitt delbetänkande föreslagit en snarlik bestämmelse om att det vid aktivering av utvecklingsutgifter ska avsättas ett belopp till en bunden fond (se 4 kap. 8 § ÅRL i SOU 2014:22). Både uppskrivningsfonden och fonden för utvecklingsutgifter har tillkommit med anledning av bestämmelser i redovisningsdirektivet och motsvarande bestämmelser i äldre direktiv.

Bundna fonder finns alltså redan i svensk lagstiftning och kan därmed sägas vara ett i någon mån beprövat sätt att förhindra att realiserade värdeökningar delas ut till skada för borgenärerna. En lösning av denna typ är således knappast oförenlig med associationsrättens principer om borgenärsskydd.

Samtidigt har lagstiftaren i tidigare lagstiftningsärenden tagit avstånd från tanken på ett generellt införande av bundna fonder för realiserade vinster.¹⁵ I stället har lagstiftaren valt att utveckla den s.k. försiktighetsregeln (se 17 kap. 3 § aktiebolagslagen) och komplettera denna med särskilda krav på information från styrelsen (se bl.a. 18 kap. 4 § aktiebolagslagen). Det är ett ställningstagande som enligt utredningens mening fortfarande har goda skäl för sig.

Införandet av bundna fonder bör därför förbehållas *dels* sådana fall där EU-rätten kräver att bundna fonder inrättas eller att visst redovisat belopp inte kan delas ut, *dels* sådana fall där det finns ett alldeles särskilt behov av borgenärsskydd. I båda de ovan nämnda fallen har de bundna fonderna (uppskrivningsfonden respektive fonden för utvecklingsutgifter) sin bakgrund i EU-rätten.

¹⁴ Jfr norsk rätt där bestämmelserna om ”fond for urealiserte gevinster” finns i de båda aktiebolagslagarna.

¹⁵ Vid införandet av bestämmelser om värdering av finansiella instrument till verkligt värde infördes visserligen också en bestämmelse om att värdeförändringar i vissa fall ska redovisas i en fond för verkligt värde (se 4 kap. 14 d § ÅRL) men denna fond gjordes inte bunden.

Såvitt utredningen kan bedöma gör sig behovet av borgenärs-skydd inte gällande med större styrka när förvaltningsfastigheter värderas till verkligt värde än vid annan värdering som innebär redovisning av ”orealiserade vinster”. Inte heller ställer EU-rätten några krav på att det inrättas någon bunden fond för orealiserade vinster av detta slag. Det kan noteras att i de bestämmelser om värdering till verkligt värde som redan finns i svensk rätt (se 4 kap. 14 a § ÅRL och följande paragrafer) finns visserligen en bestämmelse om överföring till en fond för verkligt värde men denna fond är inte en bunden fond.

Det särskilda behovet av en bunden fond där fastigheternas värdeökningar ”läses in” sammanhänger i stället med en strävan att hitta en lösning på ett skatterättsligt problem. Frågan är då om det associationsrättsliga regelverket – och då i synnerhet bestämmelserna om vad som är utdelningsbart eget kapital – bör ändras för att åstadkomma en viss skattemässig effekt. Enligt utredningens mening bör den frågan besvaras nekande. Redan systematiska skäl talar för att associationsrätt, dvs. civilrätt, och skatterätt bör hållas isär. Om det associationsrättsliga regelverket utformas utifrån skatterättsliga behov, kan det också leda till att regelverket utvecklas på ett sätt som från civilrättsligt perspektiv inte är lämpligt.

Utredningen är mot denna bakgrund inte beredd att föreslå att det inrättas en särskild bunden fond för värdeförändringar i förvaltningsfastigheter. Därmed anser sig utredningen inte heller kunna lämna förslag om att förvaltningsfastigheter ska kunna värderas till verkligt värde.

6.4 Upplysningar om varulagrets nettoförsäljningsvärde

Förslag: Kravet på notupplysningar om väsentliga avvikelser mellan å ena sidan varulagrets anskaffningsvärde och dess nettoförsäljningsvärde utmönstras ur ÅRL.

Enligt 4 kap. 11 § första stycket ÅRL får anskaffningsvärdet för varulager av likartade tillgångar 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 avviker väsentligt från varulagrets nettoförsäljningsvärde på balansdagen, ska större företag, enligt andra stycket i samma paragraf, ange skillnadsbeloppet i en not med fördelning på de poster som är upptagna i balansräkningen. Med nettoförsäljningsvärde avses i bestämmelsen försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad. Av 4 kap. 9 § ÅRL följer att varulager aldrig får tas upp till ett högre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Bestämmelsen i 4 kap. 11 § andra stycket ÅRL får därför betydelse endast i det fall anskaffningsvärdet är lägre än nettoförsäljningsvärdet och syftet med bestämmelsen är att en eventuell dold reserv ska redovisas öppet.

Kravet på att upplysningar vid vissa förhållanden ska lämnas om skillnaden mellan varulagrets bokförda värde och nettoförsäljningsvärdet har sin motsvarighet i artikel 40.2 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. Den sistnämnda bestämmelsen är tvingande för medlemsstaterna men saknar motsvarighet i det nya redovisningsdirektivet.

Utredningen

Det nya direktivet innehåller inget krav på upplysningar om väsentliga avvikelser mellan å ena sidan varulagrets anskaffningsvärde och dess nettoförsäljningsvärde. Utredningen har i uppdrag att föreslå de förenklingar som är möjliga inom ramen för det nya direktivet, om inte starka skäl talar däremot. Fråga uppkommer därmed om kravet som i dag ställs på större företag att lämna sådana upplysningar enligt ÅRL bör behållas.

Det kan hävdas att upplysningar om eventuella dolda reserver i ett företag kan ha en viss betydelse för tredje man vid bedömning av företagets ekonomiska ställning. Å andra sidan kan ett upplysningskrav av detta slag verka hämmande på ett företag på en konkurrensutsatt marknad som i vissa fall tvingas att offentliggöra information om den vinst som kan ligga i varulagret. Upplysningskravet infördes i svensk rätt utslutande därför att motsvarande krav i det fjärde bolagsrättsliga direktivet var tvingande.¹⁶ I och

¹⁶ Se prop. 1995/96:10 del 2 s. 79 f.

med att det nya direktivet inte innehåller något motsvarande krav anser utredningen att det inte längre finns tillräckliga skäl att behålla kravet. Detta bör därför utmönstras från svensk redovisningslagstiftning.

6.5 Större periodiseringsposter och större avsättningar

Förslag: Kraven på upplysningar om större periodiseringsposter och större avsättningar utmönstras ur ÅRL.

Enligt 3 kap. 8 § ÅRL ska större företag (med den av utredningen föreslagna terminologin medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse) alltid specificera större belopp som ingår i posterna Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter och Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter (större periodiseringsposter). Sådana företag ska också alltid specificera större avsättningar som har tagits upp under posten Övriga avsättningar i balansräkningen (3 kap. 10 § ÅRL). Specifikationer av de här slagen ska göras antingen i balansräkningen eller i not.

Något uttryckligt krav på att mindre (små) företag specificerar periodiseringsposter och avsättningar finns inte i ÅRL. Även dessa företag kan dock behöva specificera posterna, om dessa är av betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild (2 kap. 3 § första stycket ÅRL).¹⁷

Skyldigheten att specificera större periodiseringsposter i 3 kap. 8 § ÅRL är hänförlig till artiklarna 18, 21 och 44.2 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. När det gäller skyldigheten för större företag att specificera större avsättningar (3 kap. 10 § ÅRL) följer den av artiklarna 42 andra stycket och 44.2 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet.

Kraven i det fjärde bolagsrättsliga direktivet på att större företag ska specificera större periodiseringsposter och större avsättningar har inte förts över till det nya direktivet (se jämförelsetabellen i bilaga VII till direktivet).

¹⁷ Se prop. 1995/96:10 del 2 s. 193 och s. 213.

Utredningen

Kraven på specifikation av större periodiseringsposter och större avsättningar som i dag ställs på större företag enligt ÅRL saknar motsvarighet i det nya direktivet. Fråga uppkommer därmed om kraven bör behållas.

Det bakomliggande syftet med kraven på specifikation av större periodiseringsposter och avsättningar i det fjärde bolagsrättsliga direktivet torde ha varit att säkerställa att företagens redovisning ger en rättvisande bild. För att en rättvisande bild ska ges torde det dock inte alltid vara nödvändigt att lämna detaljerad information om dessa poster. Någon motivering till varför upplysningskraven inte har överförts till det nya direktivet finns inte i vare sig ingressen till direktivet eller, såvitt utredningen har förmått utröna, andra uttalanden från Kommissionen. Det kan emellertid antas att det nya direktivets författare har gjort bedömningen att det saknas behov av att större företag (medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse) alltid lämnar upplysningar om större periodiseringsposter och avsättningar och att bedömningen av om och när så bör ske kan överlämnas till företagen själva.

Ett borttagande av bestämmelserna ger större företag möjligheten att underlåta att lämna specificerade upplysningar om större periodiseringsposter och avsättningar i den mån de bedömer att de saknar betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild. Mot bakgrund av att det nya direktivet inte ställer krav på att företag alltid lämnar dessa upplysningar bör inte heller den svenske lagstiftaren ställa sådana krav. Kraven på att större företag alltid ska lämna specificerade upplysningar om större periodiseringsposter och större avsättningar bör därför utmönstras ur ÅRL.

Trots att det således inte finns anledning att kräva att företag generellt lämnar dessa upplysningar kan kravet på rättvisande bild i det enskilda fallet nödvändiggöra en särskild redovisning av periodiseringsposter eller avsättningar. Det bör ankomma på den kompletterande normgivningen att ge närmare anvisningar om i vilka typsituationer upplysningar om dessa poster bör lämnas.

6.6 Förvaltningsberättelsen i små och medelstora företag

Bedömning: Sverige bör inte utnyttja redovisningsdirektivets möjligheter till undantag för små och medelstora företag beträffande innehållet i förvaltningsberättelsen.

Bakgrund

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. Utredningen har i delbetänkandet lämnat förslag som går ut på att upplysningar om viktiga händelser som har inträffat efter räkenskapsårets slut ska redovisas i noterna istället för, såsom gäller enligt dagens bestämmelser, i förvaltningsberättelsen, se avsnitt 9.2.2 i SOU 2014:22. Utredningen har i det betänkandet även lämnat förslag som går ut på att 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, se avsnitt 8.8.9 i nämnda betänkande. I detta betänkande lägger utredningen fram förslag om vilka krav som ska ställas på innehållet i förvaltningsberättelsen i mikroföretag, se avsnitt 3.9. I det avsnittet finns också en genomgång av de krav som enligt gällande rätt ställs på förvaltningsberättelsen i mindre (små) företag.

Sammanfattningsvis innebär gällande rätt och de förslag som utredningen har lagt fram i SOU 2014:22, att förvaltningsberättelsen i *samtliga små företag* ska innehålla:

- en rättvisande översikt, se 6 kap. 1 § första stycket ÅRL, och
- upplysningar om särskilda förhållanden och händelser av väsentlig betydelse, se 6 kap. 1 § andra stycket 1 och 2 ÅRL i SOU 2014:22.

Förvaltningsberättelsen i små företag som är aktiebolag eller ekonomiska föreningar ska vidare innehålla:

- vissa upplysningar om förvärvade eller avyttrade egna aktier (endast aktiebolag), se 6 kap. 1 § andra stycket 6–9 ÅRL i SOU 2014:22,
- förslag beträffande vinst eller förlust och specifikation av förändringar i eget kapital (endast om det föreligger ett förslag till värdeöverföring), se 6 kap. 2 § ÅRL i SOU 2014:22, och
- vissa upplysningar om medlemsantal, insatsbelopp och förlagsinsatser (endast ekonomiska föreningar), 6 kap. 3 § ÅRL i SOU 2014:22.

För *stiftelser* gäller att förvaltningsberättelsen ska innehålla uppgift om hur stiftelsens ändamål har främjats, se 6 kap. 5 § ÅRL i SOU 2014:22.

Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska därutöver lämna upplysningar i förvaltningsberättelsen om

- företagets förväntade utveckling (6 kap. 1 § andra stycket 3–5 ÅRL),
- finansiella instrument (6 kap. 1 § tredje stycket ÅRL), och
- vissa icke-finansiella resultatindikatorer (6 kap. 1 § fjärde stycket ÅRL).

För *noterade aktiebolag* ställs därutöver krav på:

- upplysningar om riktlinjer för ersättning till ledande befattningshavare (6 kap. 1 a § ÅRL i SOU 2014:22),
- vissa upplysningar om aktier (6 kap. 2 a § ÅRL), och
- bolagsstyrningsrapport (6 kap. 6–9 §§ ÅRL).

Regleringen i det nya redovisningsdirektivet

Bestämmelser om förvaltningsberättelse finns i artikel 19 i det nya redovisningsdirektivet. Artikeln innehåller i punkten 1 bestämmelser om rättvisande översikt (första och andra styckena) och om upplysningar om finansiella och icke-finansiella centrala resultatindikatorer (tredje stycket). I punkten 2 finns bestämmelser om att förvaltningsberättelsen även ska innehålla upplysningar 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 kassaflödesrisk.

Av artikel 19.3 följer att medlemsstaterna får undanta små företag från skyldigheten att upprätta en förvaltningsberättelse under förutsättning att dessa företag lämnar den information som avses i artikel 24.2 i direktiv 2012/30/EU om företags förvärv av sina egna aktier eller andelar i noterna.

Utredningen

Små företag

Av det ovan sagda följer att det är möjligt att helt undanta små företag från skyldigheten att upprätta förvaltningsberättelse under förutsättning att de avkrävs vissa upplysningar om förvärvade eller avyttrade egna aktier (se 6 kap. 1 § andra stycket 6–9 ÅRL i SOU 2014:22). Utredningen har beträffande *mikroföretag* föreslagit att de ska omfattas av kraven på att upprätta en förvaltningsberättelse, se avsnitt 3.9. Mikroföretag undantas dock i utredningens förslag från kraven på att förvaltningsberättelsen ska innehålla en rättvisande översikt över och närmare upplysningar om utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat. Mikroföretag undantas också från kraven på att förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om väsentliga händelser under räkenskapsåret. Rent

praktiskt innebär det att undantagen är så vittgående att vissa mikroföretag, främst handelsbolag, överhuvudtaget inte behöver upprätta någon förvaltningsberättelse.

Som har redogjorts närmare för i avsnitt 3.9 har utredningen funnit att det finns skäl som talar emot att mikroföretag undantas från kraven på att förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om förslag till vinst- eller förlustdispositioner (aktiebolag och ekonomiska föreningar) och upplysningar om medlemsantal, insatsbelopp och förlagsinsatser (ekonomiska föreningar). Motsvarande argument gör sig givetvis gällande beträffande de små företagen, eftersom dessa per definition är större än mikroföretagen och behovet av ekonomisk genomlysning är i vart fall lika stort. Detta lämnar ett begränsat faktiskt utrymme för förenklningar av de små företagens förvaltningsberättelse. Frågan blir i praktiken om de bör undantas från kravet på en rättvisande översikt eller kravet på upplysningar om särskilda förhållanden och händelser av väsentlig betydelse.

I enlighet med vad utredningen tidigare har anfört medför tillgången till detaljerad information om ett företags utveckling, ställning och resultat möjligheter för externa intressenter att bilda sig en uppfattning om företaget och dess framtidsutsikter, vilken i sin tur kan läggas till grund för olika ekonomiska beslut. Medan behovet av offentliggörande av dessa upplysningar från de allra minsta företagen, i enlighet med vad utredningen tidigare har anfört, torde vara begränsat framstår det som mer beaktansvärt att sådana krav ställs på övriga företag.

Kategorin små företag innefattar företag av kraftigt varierande storlek, varför några generella antaganden om hur behovet av information från dessa företag rent faktiskt ser ut svårligen låter sig göras. Det är emellertid rimligt att utgå från de behov som kreditgivare, investerare och andra intressenter kan antas ha av information från ett litet företag som tangerar gränsen till att klassificeras som ett större (medelstort) företag. Ett sådant företag kan ha upp till 50 anställda, en balansomslutning om knappt 40 miljoner kronor samt en nettoomsättning om knappt 80 miljoner kronor. Kretsen av tänkbara intressenter till ett sådant företag är givetvis typiskt sett större och mer mångfacetterad än kretsen av ett mikroföretags intressenter. Det kan vidare antas att företagets intressenter, för att kunna fatta välinformerade ekonomiska beslut, generellt sett har

ett större behov av att förvaltningsberättelsen innehåller detaljerad information om företagets ekonomiska ställning och resultat i form av de nu aktuella uppgifterna. Ett förslag som går ut på att samtliga små företag undantas från kraven på att sådana upplysningar ska lämnas i förvaltningsberättelsen innebär att dessa intressenters möjligheter att ta del av relevant information försämras i en orimligt stor utsträckning.

Det bör därför inte komma på fråga att undanta små företag från kraven på att förvaltningsberättelsen ska innehålla en rättvisande översikt över företagets utveckling (jfr 6 kap. 1 § första stycket ÅRL) och upplysningar om förhållanden som är viktiga för bedömningen av företagets utveckling, ställning och resultat samt väsentliga händelser under räkenskapsåret (6 kap. 1 § andra stycket 1 och 2 ÅRL). De möjligheter till undantag för små företag som redovisningsdirektivet erbjuder i den delen bör således inte utnyttjas av den svenska lagstiftaren.

Medelstora företag

Det nya redovisningsdirektivet erbjuder också möjligheter att förenkla uppgiftslämnandet i förvaltningsberättelsen för medelstora företag. Av artikel 19.4 i direktivet följer att medlemsstaterna får undanta (små och) medelstora företag från kravet på upplysningar om icke-finansiella centrala resultatindikatorer, jfr artikel 19.1 tredje stycket som motsvaras av 6 kap. 1 § fjärde stycket ÅRL i SOU 2014:22. Enligt paragrafen ska medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse i förvaltningsberättelsen lämna 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.¹⁸ Bestämmelserna ska, enligt förarbetena, fånga upp sådana frågor som – utan att ha en omedelbar koppling till utvecklingen av företagets verksamhet, ställning eller resultat – ändå kan anses vara av vikt för att förstå utvecklingen av företagets

¹⁸ Sådana företag ska också, om de bedriver verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig enligt miljöbalken, lämna upplysningar om verksamhetens påverkan på den yttre miljön. Detta krav följer dock inte av de bolagsrättsliga direktiven eller det nya redovisningsdirektivet, se prop. 1996/97:167 s. 27 f.

verksamhet, ställning eller resultat. Som exempel på upplysningar i personalfrågor som företaget kan vara skyldigt att lämna – under nyss angivna förutsättningar – nämns i förarbetena information om åtgärder som företaget under året har vidtagit när det gäller jämställdhet, arbetsmiljö eller kompetensutveckling. Också resultat och utvärderingar av tidigare genomförda åtgärder på dessa områden kan vara aktuella att redovisa, om de är relevanta för verksamheten. Det kan handla om olika slag av statistik som har tagits fram vid utvärderingarna, såsom uppgift om personalomsättningen. Även information om företagets policy i fråga om anställnings- och arbetsvillkor kan falla in under upplysningskravet. Det kan exempelvis gälla förekomsten av kollektivavtal och liknande.¹⁹

Innehållet i kraven på upplysningar om icke-finansiella resultatindikatorer ska ses mot bakgrund av det arbete som har bedrivits inom EU när det gäller företagens sociala ansvar (Corporate Social Responsibility, CSR).²⁰

Det är här fråga om upplysningar som knappast kan anses centrala från ett traditionellt finansiellt redovisningsperspektiv. I ett vidare samhällsperspektiv kan emellertid upplysningar av dessa slag vara nog så betydelsefulla. Med hänsyn till storleken av de företag som det här är fråga om – dvs. företag som kan ha upp till 250 anställda, en balansomsättning på upp till 175 miljoner kronor och en nettoomsättning på upp till 350 miljoner kronor – finner utredningen det rimligt att även dessa företag lämnar upplysningar av nu aktuella slag.

¹⁹ Se prop. 2004/05:68 s. 23.

²⁰ Se a. prop. s. 14 f.

7 Vissa frågor om finansiella företags redovisning

7.1 Redovisning av eget kapital m.m. i vissa finansiella företag

7.1.1 Inledning

I årsredovisningslagarna, ÅRL, ÅRKL och ÅRFL, finns olika krav på indelning av och upplysningar om eget kapital för olika företagsformer. I aktiebolag och ekonomiska föreningar skiljer man mellan bundet eget kapital och fritt eget kapital. Den del av tillgångarna som svarar mot bundet eget kapital får inte användas för vinstutdelning eller annan värdeöverföring. I ett aktiebolag utgörs det bundna egna kapitalet vanligtvis till största del av aktiekapital, reservfond och uppskrivningsfond. I en ekonomisk förening består det bundna egna kapitalet i första hand av medlemmarnas insatser, uppskrivningsfond och reservfond. Den del av eget kapital som inte är bundet utgör fritt eget kapital. Fritt eget kapital omfattar bland annat balanserad vinst och årets vinst. Enligt 5 kap. 14 och 15 §§ ÅRL gäller för både aktiebolag och ekonomiska föreningar att det egna kapitalet ska delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust. För dessa företagsformer gäller vidare att förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning ska specificeras.¹

Kraven på specifikation av bundet respektive fritt eget kapital har framförallt samband med de bestämmelser som reglerar företags möjligheter att göra värdeöverföringar till ägarkretsen. Av

¹ Utredningen har i delbetänkandet föreslagit att bestämmelser om uppdelning av eget kapital i balansräkningen flyttas till 3 kap. ÅRL och att specifikation av förändringar i eget kapital ska göras endast i vissa fall i förvaltningsberättelsen, se 3 kap. 10 a § och 6 kap. 2 § andra stycket i det i SOU 2014:22 upprättade förslaget till ny lydelse av ÅRL.

17 kap. 3 § första stycket aktiebolagslagen (2005:551) följer att värdeöverföringar i aktiebolag till aktieägare och andra får göras endast om det finns full täckning för det bundna egna kapitalet omedelbart efter värdeöverföringen. Bestämmelser om det högsta belopp som en ekonomisk förening får dela ut till sina medlemmar i form av vinstutdelning finns i 10 kap. 2 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar. Vinstutdelning får enligt denna paragraf inte överstiga vad som i fastställd balansräkning för det senaste räkenskapsåret redovisas som föreningens fria egna kapital. Innan vinstutdelning får ske, ska från det fria kapitalet dras av vad som enligt lag eller stadgar ska avsättas till bundet eget kapital, exempelvis reservfonden.

Även i koncernredovisningen ska det göras en viss specifikation av koncernens eget kapital. Närmare bestämmelser om detta finns i 7 kap. 8 § ÅRL. Där sägs att en koncernbalansräkning ska utgöra en sammanställning av balansräkningarna för moderföretaget och de dotterföretag som omfattas av koncernredovisningen och att i övrigt 3 kap. ÅRL ska tillämpas. Huruvida detta också innebär att 3 kap. 3 § och vad som där sägs om balansräkningens uppställningsschema ska följas kan diskuteras. Motsvarande regler finns i ÅRKL och ÅRFL för de finansiella företagen. Av artikel 24.1 i det nya redovisningsdirektivet² framgår att i alla händelser ska vid tillämpning av bl.a. direktivets kapitel om balans- och resultaträkningarnas uppställning göras den anpassning som är nödvändig med hänsyn till de särdrag som utmärker en koncernredovisning jämfört med en årsredovisning. Artikeln är tillämplig även för de finansiella företagen.

Den kompletterande normgivningen avseende företag som tillämpar ÅRL har klart angett att specifikationskravet på olika eget kapitalposter som finns i ÅRL:s balansräkningsschema i dess bilaga 1 inte behöver följas i koncernredovisningen. Enligt K3-regelverket ska ett aktiebolag, som är moderföretag, i koncernbalansräkningen redovisa eget kapital i åtminstone följande poster: a) aktiekapital, b) övrigt tillskjutet kapital och c) annat eget kapital inklusive årets resultat (allmänt råd 4.9). Enligt samma regelverk ska en ekonomisk förening, som är moderföretag, i koncernbalansräkningen redovisa eget kapital i åtminstone följande poster: a) inbetalda

² Artikeln motsvarar artikel 17.1 i det sjunde bolagsrättsliga direktivet.

insatser och emissionsinsatser, b) annat bundet eget kapital och c) fritt eget kapital inklusive årets resultat (allmänt råd 4.10). Om inte alla dotterföretagen är helägda, direkt eller indirekt, tillkommer ett krav på att i koncernbalansräkningen, inom eget kapital, redovisa posten Minoritetsintressen (allmänt råd 9.6). Innan K3-regelverket började tillämpas torde Redovisningsrådets rekommendation RR 1:00³ ha varit vägledande för hur koncernredovisningen skulle upprättas. Enligt RR 1:00 ska eget kapital specificeras på posterna Aktiekapital, Bundna reserver, Fria reserver eller balanserad förlust och Årets resultat i koncernbalansräkningen.⁴ Redovisningsrådet menade att en ytterligare uppdelning av eget kapital än så inte var motiverad, eftersom vissa poster i eget kapital enligt ÅRL är meningsfulla endast i redovisningen för en juridisk person. Den specifikation av koncernens eget kapital som anges i RR 1:00 var bara avsedd för aktiebolag men rekommendationen har även tillämpats i fråga om vissa andra associationsformer.

ÅRL innehöll tidigare bestämmelser om att företag som är aktiebolag och upprättar koncernredovisning i enlighet med lagen skulle upplysa om fördelningen av koncernens eget kapital mellan bundet och fritt, jfr 5 kap. 14 § första stycket ÅRL och 7 kap. 14 § ÅRL i dess lydelse enligt SFS 2003:487. Detta krav togs emellertid bort genom en lagändring år 2005. Ändringen skedde i nära anslutning till att den s.k. *koncernspärren*⁵ togs bort ur aktiebolagslagen, eftersom det bedömdes att upplysningar om koncernens eget kapital därmed hade förlorat sin betydelse.⁶

Sedan år 2006 innehåller aktiebolagslagens regler om vinstutdelning och annan värdeöverföring inte längre någon spärre för värdeöverföring, kopplad till storleken av koncernens fria eget kapital. Däremot måste en värdeöverföring vara försvarlig med hänsyn till de krav som koncernverksamhetens art, omfattning och risker ställer på storleken av det egna kapitalet i koncernen samt koncer-

³ RR 1:00 är utgiven av Redovisningsrådet. Redovisningsrådet existerar inte längre. Rekommendationen finns dock att tillgå på Bokföringsnämndens hemsida, www.bfn.se, eftersom den fortfarande har viss betydelse för icke-noterade företag (se BFNAR 2000:2, Tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden).

⁴ Se RR 1:00 bilaga 2.

⁵ Koncernspärren innebar att, om bolaget var ett moderföretag i en koncern och upprättade en koncernredovisning, fick utdelningen inte innebära att koncernens bundna egna kapital togs i anspråk (se 12 kap. 2 § aktiebolagslagen, 1975:1385).

⁶ Se prop. 2005/06:25 s. 86.

nens konsolideringsbehov, likviditet och ställning i övrigt, den s.k. *försiktighetsregeln* (17 kap. 3 § tredje stycket aktiebolagslagen).

Koncernspärren finns dock kvar i lagen om ekonomiska föreningar.⁷ Det innebär att vinstutdelning i en moderförening får ske enbart i den utsträckning som det finns fritt eget kapital både enligt moderföreningens balansräkning och enligt koncernbalansräkningen (10 kap. 2 § lagen om ekonomiska föreningar).

7.1.2 Uppdelningen av eget kapital i finansiella företags koncernredovisningar

Liksom är fallet beträffande företag som omfattas av ÅRL finns det bland de företag som omfattas av ÅRKL *dels* företag som är underkastade utdelningsbegränsande bestämmelser i form av en koncernspärr (ekonomiska föreningar och medlemsbanker), *dels* företag vars möjligheter till utdelning på koncernnivå omfattas av försiktighetsregeln i aktiebolagslagen (kreditinstitut och värdepappersbolag som drivs i form av aktiebolag).⁸

På liknande sätt förhåller det sig med företag som omfattas av ÅRFL. Försäkringsföretag kan enligt försäkringsrörelselagen (2010:2043) drivas i tre olika associationsrättsliga former; försäkringsaktiebolag, ömsesidiga försäkringsbolag eller försäkringsföreningar. I dessa företagsformer kan livförsäkrings- respektive skadeförsäkringsverksamhet bedrivas. I livförsäkringsaktiebolag får vinstutdelning ske endast om det följer av bolagsordningen (11 kap. 16 § försäkringsrörelselagen). För de försäkringsaktiebolag som får dela ut vinst finns ingen koncernspärr. Istället ska den ovan nämnda försiktighetsregeln i aktiebolagslagen tillämpas. För den andra företagsformen, ömsesidiga försäkringsbolag, finns däremot en koncernspärr (se 12 kap. 64 § försäkringsrörelselagen). Vinstutdelning i ömsesidiga försäkringsbolag kan ske till garanter och innehavare av förlagsandelar och endast om det följer av bolagsordningen (se

⁷ I SOU 2010:90 har emellertid föreslagits att koncernspärren ska tas bort, även såvitt gäller ekonomiska föreningar.

⁸ Bestämmelser om koncernspärr för ekonomiska föreningar och medlemsbanker finns i 10 kap. 2 § lagen om ekonomiska föreningar respektive 8 kap. 2 § lagen (1995:1570) om medlemsbanker. Jfr dock föregående fotnot. I SOU 2010:90 har även föreslagits att lagen om medlemsbanker ska upphävas och medlemsbanker fortsättningsvis följa bestämmelserna för ekonomiska föreningar.

andra stycket i senast nämnda lagrum). I den tredje företagsformen, försäkringsföreningar, får vinstutdelning ske till dem som har tillskjutit verksamhetskapital, om det följer av stadgarna (13 kap. 20 § försäkringsrörelselagen). De närmare reglerna för vinstutdelning i försäkringsföreningar framgår av lagen om ekonomiska föreningar (se hänvisningen i 13 kap. 2 § försäkringsrörelselagen) och där finns, som sagt, koncernspärren kvar.⁹

Kreditinstitut och värdepappersbolag som drivs i aktiebolagsform och försäkringsaktiebolag som får dela ut vinst ska i årsredovisningen upplysa om det egna kapitalets fördelning på bundet och fritt eget kapital (5 kap. 4 § 3 ÅRKL respektive 5 kap. 4 § 2 och 3 ÅRFL). Motsvarande upplysning om det egna kapitalets fördelning ska lämnas av moderföretag när de upprättar koncernredovisning enligt ÅRKL och ÅRFL (7 kap. 4 § 4 ÅRKL och 7 kap. 4 § 4 ÅRFL). Även ett företag som upprättar koncernredovisning i enlighet med internationella redovisningsstandarder som har antagits av Kommissionen med stöd av IAS-förordningen ska göra en sådan uppdelning i koncernbalansräkningen (7 kap. 7 § 3 ÅRKL och 7 kap. 5 § 4 ÅRFL).

Vid upprättande av koncernredovisning i dessa företag krävs, för att en specifikation av koncernens bundna respektive fria egna kapital ska vara möjlig, att en särskild eliminerings- eller beräkningsteknik tillämpas. Enligt den senaste normgivningen som beskriver hur en koncerns fria egna kapital ska beräknas, RR 1:00, Koncernredovisning,¹⁰ innebär det en eliminering från toppen,¹¹ men med vissa kontroller. Finansinspektionen har tidigare hänvisat till dessa regler vid upprättande av koncernredovisningen för de finansiella företagen. För närvarande finns dock inga preciserade regler

⁹ Jfr dock tidigare fotnot om föreslagna ändringar avseende ekonomiska föreningar. Det kan också noteras att äldre bestämmelser ska tillämpas för understödsföreningar som med stöd av 7 § lagen (2010:2044) om införande av försäkringsrörelselagen tillämpar lagen (1972:262) om understödsföreningar.

¹⁰ Reglerna om koncernens fria egna kapital, eller potentiellt utdelningsbara kapital, såsom lydelsen i RR 1:00 är sedan koncernspärren togs bort från den aktiebolagsrättsliga lagstiftningen, framgår av rekommendationens bilaga 2. Reglerna om beräkningen av koncernens fria egna kapital, såsom de såg ut innan koncernspärren togs bort, framgår också av Redovisningsrådets rekommendation RR 30; Kompletterande regler för koncerner, utgiven i december 2004. Den rekommendationen är emellertid numera upphävd.

¹¹ Detta innebär att vid eliminering av förvärvat eget kapital elimineras först vad som utgör bundet eget kapital i dotterföretaget och först i den mån det krävs utförs eliminering av fritt eget kapital.

om hur fritt eget kapital i en koncern ska beräknas för dessa företag.

De finansiella företagen ska, enligt Finansinspektionens föreskrifter, följa IFRS-regelverket vid upprättande av koncernredovisning. IFRS-regelverket innehåller inte några regler om vad som utgör bundet respektive fritt eget kapital. När det egna kapitalet ska presenteras enligt IFRS, behöver en eliminerings teknik¹² tillämpas. Denna leder ibland till ett annat resultat än det som följer av definitionen av koncernens fria egna kapital enligt RR 1:00.

7.1.3 Eget kapital-poster i koncernredovisningen

De krav på upplysning om det egna kapitalets fördelning på bundet respektive fritt som gäller för de finansiella företagen får även (indirekt) till följd att samtliga eget kapital-poster ska anges i koncernredovisningen. För moderföretag som omfattas av ÅRKL och drivs i aktiebolagsform och där samtliga dotterföretag, direkt eller indirekt, är helägda innebär det att posterna Aktiekapital, Överkursfond, Uppskrivningsfond och Andra fonder (Reservfond, Kapitalandelsfond, Fond för verkligt värde, och Övriga fonder) samt Balanserad vinst eller förlust och Årets resultat ska anges i koncernredovisningen (bilaga 1 till ÅRKL och 5 kap. 4 § 3 ÅRKL genom hänvisning i 7 kap. samma lag). Även moderföretag som får dela ut vinst och omfattas av ÅRFL och drivs i aktiebolagsform ska ange dessa poster i koncernredovisningen (bilaga 1 till ÅRFL och 5 kap. 4 § 2 och 3 ÅRFL genom hänvisning i 7 kap. samma lag). Motsvarande gäller även för de företag som omfattas av ÅRKL eller ÅRFL men som upprättar koncernredovisning i enlighet med de internationella redovisningsstandarder som Kommissionen har antagit med stöd av IAS-förordningen (genom hänvisningen i 7 kap. 7 § i ÅRKL och 7 kap. 5 § ÅRFL till 5 kap. i respektive lag). De olika eget kapital-posterna i koncerner som består av finansiella företag har – till skillnad från vad som är fallet i övriga koncerner – en väsentlig betydelse på grund av de kapitalkrav som ställs på grupper med finansiella företag. Därför har också de finansiella

¹² Den eliminerings teknik som följer av IFRS kan förenklat beskrivas som att elimineringen av s.k. förvärvat eget kapital följer vad som finns vid förvärvet och ändras bara om kapitalet förflyttas inom dotterföretagets eget kapital.

företagen av tradition haft en mer detaljerad uppdelning av eget kapital-posterna i sina koncernbalansräkningar än vad de icke-finansiella företagen har haft i sina.

Enligt IFRS ska koncernbalansräkningen minst innefatta eget kapital-posterna Innehav utan bestämmande inflytande, Emitterat kapital och Annat eget kapital hänförligt till ägare av moderföretaget (IAS 1 punkt 54). Därutöver ska ytterligare poster och rubriker ingå i koncernbalansräkningen, när så är relevant för förståelsen av företagets finansiella ställning (IAS 1 punkt 55). Nuvarande IFRS-regelverk innebär således att de finansiella företagen *kan* specificera alla de eget kapital-poster som framgår av balansräknings-schemat i ÅRKL respektive ÅRFL. Eftersom IFRS-regelverket är principbaserat, är det emellertid en bedömningsfråga vad som mera exakt *krävs* enligt IFRS. Det är vidare ovisst vad som kan komma att krävas vid eventuella ändringar av IFRS. Rådet för finansiell rapportering, vars normgivning är riktad till noterade icke-finansiella företag, har i sitt uttalande UFR 8, Redovisning av eget kapital i koncern,¹³ uttalat att IFRS innebär att ett moderföretag, utöver minoritetsintresse/”innehav utan bestämmande inflytande” minst bör redovisa Aktiekapital, Övrigt tillskjutet kapital, Reserver (såsom t.ex. omvärderingsreserv, omräkningsdifferenser och fond för verkligt värde, den senare i UFR 8 kallad för verkligtvärdere-serv) och Balanserade vinstmedel inklusive årets resultat.

7.1.4 Bestämmelser om kapitalskydd för de finansiella företagen

Kapitalskyddet i kreditinstitut och värdepappersbolag

Av samhällsekonomiska skäl är det betydelsefullt att kreditinstitut och värdepappersbolag är ekonomiskt stabila. Därför finns det särskilda lagregler till skydd för kapitalet i sådana företag. Detta innebär framförallt att de risker som sådana företag utsätter sig för ska kunna bäras utan att företagen äventyrar sitt kapital eller att de som

¹³ Av RFR-ri 2014:2, Inbjudan till kommentarer, från Rådet för finansiell rapportering, framgår att de inte ser någon anledning till att bibehålla tolkningsuttalande bland annat på grund av att det nu etablerats en enhetlig praxis vad gäller denna redovisning.

är beroende av företagets verksamhet på annat sätt drabbas av skada.

Reglerna om kapitalskydd innebär att associationsrättens krav på buffertkapital i form av bundet eget kapital kompletteras med särskilda verksamhetsanpassade krav på buffertkapital i bl.a. kreditinstitut och värdepappersbolag. Regler med sådana verksamhetsanpassade krav finns i lagen (2014:968) om särskild tillsyn över kreditinstitut och värdepappersbolag. I lagen, som till vissa delar har ersatt den numera upphävda lagen (2006:1371) om kapitaltäckning och stora exponeringar, finns bestämmelser som kompletterar EU:s s.k. tillsynsförordning¹⁴ vilken i sin tur kompletteras av det s.k. kapitaltäckningsdirektivet.¹⁵ Bestämmelserna i det nämnda direktivet har gett upphov till, utöver tillsynslagen, en ny lag (2014:966) om kapitalbuffertar som ålägger kreditinstitut och värdepappersbolag, eller med lagens ord institut,¹⁶ att ha olika slag av kapitalbuffertar och som möjliggör ingripande i det fall ett institut inte uppfyller ett kombinerat buffertkrav.¹⁷

Kapitalbuffertarna kan ses som stötdämpare vars huvudsakliga syfte är att undvika att instituten bryter mot tillsynsförordningens och kapitaltäckningsdirektivets kapitalbaskrav.

Institutets kapitalbas kan delas in i två delar; primärt kapital och supplementärt kapital. Primärt kapital utgörs av eget kapital, reducerat för exempelvis föreslagen utdelning, uppskjutna skattefordringar och immateriella tillgångar som t.ex. goodwill. I primärkapitalet tillåts också vissa typer av förlagslån ingå, s.k. primärkapitaltillskott. För att säkerställa att kapitalbuffertarna fyller sitt syfte i perioder av stressade marknadsförhållanden ska de bestå av s.k. kärnprimärkapital, vilket är en del av primärt kapital. Till denna kategori räk-

¹⁴ Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 575/2013 av den 26 juni 2013 om tillsynskrav för kreditinstitut och värdepappersföretag och om ändring av förordning (EU) nr 648/2012.

¹⁵ Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/36/EU av den 26 juni 2013 om behörighet att utöva verksamhet i kreditinstitut och värdepappersföretag, om ändring av direktiv 2002/87/EG och om upphörande av direktiv 2006/48/EG och 2006/49/EG.

¹⁶ Lagen talar om institut. Med institut avses kreditinstitut enligt lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse, Svenska skeppshypotekskassan och värdepappersbolag, se 1 kap. 2 § 6 lagen (2014:966) om kapitalbuffertar.

¹⁷ Se närmare om kapitaltäckningsdirektivet, tillsynsförordningen och de nämnda lagarna i prop. 2013/14:228.

nas aktiekapital och innehållna vinstmedel, dvs. det kapital som anses ha högsta kvalitet och som bäst kan täcka förluster.¹⁸

Kapitalbaskraven i den ovan nämnda förordningen anger minimikrav på hur mycket kapital av olika slag ett institut måste hålla vid varje tidpunkt för att täcka de risker som institutet är eller kan komma att bli exponerat för. Det är t.ex. risker för förlust i samband med utlåning (kreditrisk) samt marknadsrisker och operativa risker. Kapitalbaskraven för instituten är uttryckta som procentandelar av institutens totala riskvägda exponeringsbelopp. Artikel 92 i tillsynsförordningen fastställer att instituten vid varje tidpunkt ska hålla kärnprimärkapital motsvarande minst 4,5 procent av institutets totala riskvägda exponeringsbelopp ("kärnprimärkapitalrelationen", artikel 92.1a). Därtill ställs det krav på att institutets primära kapital ska utgöra minst sex procent av det totala riskvägda exponeringsbeloppet ("primärkapitalrelationen", artikel 92.1b). Slutligen ska den totala kapitalrelationen, dvs. institutens kapitalbas som andel av institutets totala riskvägda exponeringsbelopp, vara minst åtta procent (artikel 92.1c). Det innebär att den totala kapitalrelationen kan täckas med högst två procent supplementärkapital.

Ett institut som inte uppfyller ett i lagen om kapitalbuffertar definierat kombinerat buffertkrav får bl.a. inte göra en värdeöverföring som är kopplad till institutets kärnprimärkapital (2 kap 2 § och 8 kap. 3 § lagen om kapitalbuffertar). Vad som utgör en värdeöverföring kopplad till kärnprimärkapitalet framgår av 1 kap. 2 § 16 samma lag. Bland annat avses utbetalningar i form av kontant utdelning, fondemission eller partiell fondemission.

Instituten ska uppfylla kraven i lagen om kapitalbuffertar på individuell nivå och/eller på gruppnivå.¹⁹ Detta får till följd att vissa upplysningar om koncernens eget kapital får betydelse för bedömningen av om buffertkraven på gruppnivå är uppfyllda.

¹⁸ Se prop. 2013/14:228 s. 138.

¹⁹ De krav som instituten ska uppfylla på individuell respektive gruppnivå finns i artikel 6–23 i tillsynsförordningen.

Kapitalskyddet i försäkringsföretag

Även försäkringsföretag omfattas av särskilda lagregler till skydd för kapitalet. Av 4 kap. 1 § försäkringsrörelselagen (2010:2043) följer att ett försäkringsföretags rörelse ska bedrivas så att företaget alltid har en tillfredsställande soliditet. Enligt förarbetena avses därmed i första hand att den långfristiga betalningsförmågan måste vara tillfredsställande mätt i förhållandet mellan eget kapital och främmande kapital. En tillfredsställande soliditet innebär även att rörelsens kapitalbas är tillräcklig (se prop. 1998/99:87 s. 391 f.).

Bestämmelser om den kapitalbas som ett försäkringsföretag ska hålla sig med samt om solvensmarginal och s.k. garantikapital finns i 7 kap. försäkringsrörelselagen. Ett försäkringsföretag ska, enligt 7 kap. 1 § första stycket försäkringsrörelselagen, vid varje tidpunkt, utöver tillgångar som krävs för skuldtäckning ha en tillräcklig kapitalbas. Av lagen framgår det att kapitalbasen får omfatta

4. inbetalt aktiekapital, garantikapital eller verksamhetskapital,
5. övrigt eget kapital med avdrag för utdelning, och
6. obeskattade reserver. I enskilda fall får Finansinspektionen besluta att kapitalbasen får omfatta även andra poster, exempelvis förlagslån (7 kap. 3 § samma lag). Bestämmelser om avräkning från kapitalbasen finns i 7 kap. 4–5 §§.

Vidare innehåller 9 kap. försäkringsrörelselagen bestämmelser om kapitalbas och solvensmarginal för försäkringsgrupper (gruppbaserad kapitalbas respektive gruppbaserad solvensmarginal). Vilka företag som en grupp består av framgår av 9 kap. 1 § första stycket och 2 § försäkringsrörelselagen.

Bakgrunden till solvensreglerna och kommande förändringar

Den nu gällande svenska solvensregleringen för försäkringsföretagen har sin grund i EG:s försäkringsdirektiv. Reglerna om solvens återfinns i huvudsak i det första skadeförsäkringsdirektivet från år

1973²⁰ och i det första livförsäkringsdirektivet från år 1979.²¹ Dessa direktiv har kompletterats i omgångar.

År 2003 antogs de s.k. Solvens I-direktiven som innebar vissa förtydliganden och skärpta regler i förhållande till de tidigare direktiven. Direktiven genomfördes i svensk rätt den 1 januari 2004 (med övergångsbestämmelser).

Solvens II-direktivet²² innebär en reformering av den grundläggande regleringen på EU-nivå för försäkringsföretag. Det utgör en del av ett samlat regelverk som också innehåller en omfattande kompletterande detaljreglering. Det innehåller bl.a. förändrade kapitalkrav som är riskbaserade och anpassade till det enskilda företags risknivå. Vidare innehåller direktivet principbaserade regler för företagens investeringar, tydligare krav på företagsstyrning (riskhantering), förändrade regler för tillsynsprocesserna samt mer omfattande krav på försäkringsföretagens rapportering och offentliggörande av information. Direktivet innebär att solvensberäkningarna frikopplas från redovisningen genom att en s.k. solvensbalansräkning ska upprättas. Värderingsregler införs för tillgångar, skulder och försäkringstekniska avsättningar som ska ingå i solvensbalansräkningen. Den skillnad som uppstår mellan värdet på tillgångar, skulder och försäkringstekniska avsättningar i solvensbalansräkningen och motsvarande poster i externredovisningen benämns avstämningsreserv. Solvens II-regelverket reglerar hur eget kapitalposterna som får ingå i kapitalbasen ska klassificeras och räknas med i kapitalbasen.

I Regeringskansliet pågår f.n. arbetet med att genomföra Solvens II-direktivet i svensk rätt. Finansdepartementet har presenterat ett förslag i ett utkast till lagrådsremiss, daterat den 22 september 2014.²³ Förslaget, som rent praktiskt innebär bl.a. att 7 och 9 kap. försäkringsrörelselagen upphävs och ersätts av nya bestämmelser, innehåller huvudsakligen följande.

²⁰ Rådets första direktiv 73/239/EEG av den 24 juli 1973 om samordning av lagar och andra författningar angående rätten att etablera och driva verksamhet med annan direkt försäkring än livförsäkring. (Första skadeförsäkringsdirektivet).

²¹ Rådets första direktiv 79/267/EEG av den 5 mars 1979 om samordning av lagar och andra författningar om rätten att starta och driva direkt livförsäkringsrörelse. (Första livförsäkringsdirektivet).

²² Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/138/EG av den 25 november 2009 om upptagande och utövande av försäkrings- och återförsäkringsverksamhet (Solvens II).

²³ Dnr Fi 2014/3173.

- Ett försäkringsföretags tillgångar och skulder ska tas upp och värderas till verkligt värde enligt särskilda regler i en separat balansräkning för solvensändamål (solvensbalansräkning). Solvensbalansräkningen ska ligga till grund för beräkning av kapitalbas och solvenskrav samt tillsynsändamål.
- Ett försäkringsföretag ska ha en kapitalbas som minst uppgår till solvenskapitalkravet eller det högre belopp som Finansinspektionen har beslutat. Kapitalbasen ska bestå av primärkapital och av Finansinspektionen godkänt tilläggskapital. Primärkapitalet ska bestå av den positiva skillnaden mellan tillgångar och skulder, inklusive försäkringstekniska avsättningar samt efterställda skulder, värderade enligt solvensbalansräkningen. Tilläggskapitalet får bestå av aktiekapital eller garantikapital som inte har betalats in och som inte heller har infordrats, kreditutrymme hos bank, garantier, framtida fordringar grundade på uttaxeringsrätt och andra rättsligt bindande utfästelser till försäkringsföretaget. Det kan anmärkas att de poster som får ingå i primärkapitalet är i stort sett desamma som de poster som ingår i externredovisningens balansräkning under rubrikerna eget kapital och efterställda skulder samt till detta en avstämningsreserv.
- Utöver ett solvenskapitalkrav som ska beräknas utifrån en standardformel eller en intern modell ska företagen även beräkna ett minimikapitalkrav. Solvenskapitalkravet utgår från riskexponeringen för olika riskkategorier som företaget är utsatt för. Minimikapitalkravet får inte underskrida 25 procent eller överstiga 45 procent av solvenskapitalkravet och får aldrig vara lägre än fastställda garantibelopp.
- Posterna i kapitalbasen ska delas in och klassificeras i tre kvalitetsnivåer, beroende på om dessa är primärkapital eller tilläggskapital och i vilken omfattning posterna har full förlusttäckningsförmåga och full efterstäldhet.
- Enligt direktivet ska kapitalbasposter som har klassificerats som nivå 1 uppgå till minst en tredjedel av solvenskapitalkravet. Poster som har klassificerats som nivå 3 ska vara mindre än en tredjedel av solvenskapitalkravet. Kapitalbasen som ska täcka minimikapitalkravet får bestå av primärkapital som har

klassificerats som nivå 1 eller 2. Mer än hälften av minimikapitalkravet ska täckas av primärkapital som har klassificerats som nivå 1 och i övrigt av primärkapital som har klassificerats som nivå 2.²⁴

- Inom en grupp där det finns ett försäkringsföretag som har minst ett anknutet företag eller som är dotterföretag till ett försäkringsholdingföretag eller ett blandat finansiellt holdingföretag ska det finnas en kapitalbas som uppfyller ett särskilt gruppbaserat solvenskapitalkrav. I försäkringsrörelselagen införs även vissa allmänna principer för beräkning av kapitalbas och kapitalkrav på gruppnivå.

7.1.5 Upplysningar om utdelningsbart kapital

De ovan nämnda kapitaltäckningsreglerna för kreditinstitut och värdepappersbolag innebär inte enbart att dessa företag måste hålla sig med vissa kapitalbuffertar. Reglerna påverkar även, utöver vad som gäller enligt de associationsrättsliga reglerna, hur stor andel av det egna kapitalet som är utdelningsbart till aktieägare eller andra. När storleken på värdeförföring till aktieägare övervägs, måste således styrelsen ta hänsyn till dessa bestämmelser. Bestämmelser om offentliggörande av sådana överväganden finns i 6 kap. 2 § ÅRKL. Den paragrafen kompletteras av 5 kap. 4 § 6 ÅRKL, där det sägs att aktiebolag som omfattas av lagen 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. Båda paragraferna använder begreppet ”tillämpliga bestämmelser om kapitalskydd enligt rörelselagarna för kreditinstitut och värdepappersbolag” för att avgränsa de kapitalskyddsregler som ska beaktas. Enligt förarbetena avses med begreppet i första hand de kapital-

²⁴ Utöver direktivets bestämmelser som ska implementeras i svensk lag finns på detta område direktverkande regler i Kommissionens delegerade förordning (EU) nr 2015/35 av den 10 oktober 2014 om komplettering av Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/138/EG om upptagande och utövande av försäkringsverksamhet (Solvens II), som antogs av Kommissionen den 10 oktober 2014. Utredningen konstaterar att bestämmelserna i förordningen är strängare än i direktivet.

skyddsregler som finns i den numera upphävda kapitaltäckningslagen. Hänsyn måste dock även tas till bestämmelser i andra rörelselagar.²⁵ I propositionen talas det om tillämpliga stabilitetsregler för rörelsen.²⁶ Motsvarande upplysningar om det utdelningsbara kapitalet ska lämnas av moderföretag när de upprättar koncernredovisning enligt ÅRKL (7 kap. 4 § 4).

I 5 kap. 4 § 8 ÅRFL finns ett särskilt upplysningskrav för skadeförsäkringsföretag och livförsäkringsföretag som får dela ut vinst. Dessa företag 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 och 17 kap. 3 § tredje stycket aktiebolagslagen och om de förhållanden som motiverar bedömningen. Motsvarande upplysningar om det utdelningsbara kapitalet ska lämnas av moderföretag när de upprättar koncernredovisning enligt ÅRFL (7 kap. 4 § 4 ÅRFL).

7.1.6 Utredningens överväganden och förslag

Uppdelningen av eget kapital

Förslag: Kreditinstitut och värdepappersföretag som drivs i aktiebolagsform ska, vid upprättande av koncernredovisning, inte behöva göra den uppdelning av eget kapital som ska göras vid upprättande av årsredovisning. Försäkringsbolag som drivs i aktiebolagsform och som får dela ut vinst ska, vid upprättande av koncernredovisning, inte behöva upplysa om fördelningen av koncernens eget kapital på bundet och fritt. Detta ska gälla även när koncernredovisningen upprättas med tillämpning av internationella redovisningsstandarder som Kommissionen har antagit med stöd av IAS-förordningen.

Moderföretag som är aktiebolag och upprättar koncernredovisning enligt ÅRL behöver numera inte upplysa om fördelningen av koncernens eget kapital på bundet respektive fritt, eftersom sådana uppgifter saknar betydelse. Den tidigare förändringen av reglerna

²⁵ Se prop. 2002/03:121 s. 86 och 87.

²⁶ Se prop. 2002/03:121 s. 60.

motiverades med att det inte längre finns någon koncernspärr inom aktiebolagsrätten. I förarbetena redovisas inte några skäl till varför motsvarande förändring inte samtidigt genomfördes i ÅRKL och ÅRFL.²⁷ Enligt utredningens bedömning gör sig emellertid motsvarande förenklingsargument gällande vid upprättande av koncernredovisning för kreditinstitut och värdepappersföretag som drivs i aktiebolagsform samt försäkringsaktiebolag som drivs i aktiebolagsform och som får utdela vinst. En uppdelning på fritt och bundet eget kapital i koncernen fyller inte heller för dessa företag någon funktion vid upprättande av koncernredovisningen.

Ett borttagande av kraven på uppdelning av koncernens egna kapital i bundet respektive fritt begränsar regelbördan för de finansiella företag som är aktiebolag. Utredningen föreslår därför att kreditinstitut och värdepappersföretag som drivs i aktiebolagsform samt skadeförsäkringsbolag och livförsäkringsbolag som drivs i aktiebolagsform och som får dela ut vinst inte längre ska behöva dela upp koncernens eget kapital på bundet och fritt.

Förändringen bör gälla såväl när koncernredovisningar upprättas enligt 7 kap. 1–4 §§ ÅRKL och 7 kap. 2 och 4 §§ ÅRFL som när de upprättas med tillämpning av internationella redovisningsstandarder som Kommissionen har antagit med stöd av IAS-förordningen. Enligt Finansinspektionens föreskrifter ska de finansiella företagen sedan ett antal år tillbaka upprätta sin koncernredovisning med tillämpning av dessa internationella redovisningsstandarder (se 7 kap. i FFFS 2008:25 respektive FFFS 2008:26).

De finansiella företagen, som alltså enligt Finansinspektionens föreskrifter ska upprätta sin koncernredovisning enligt IFRS-reglerna såsom de har antagits av Kommissionen, ska enligt ÅRKL och ÅRFL samt FFFS 2008:25 och 2008:26 även följa vissa ytterligare bestämmelser (se 7 kap. 7 och 8 §§ ÅRKL, 7 kap. 5 och 6 §§ ÅRFL och 7 kap. i FFFS 2008:25 respektive 2008:26). Bland annat ska upplysningar lämnas om det egna kapitalets fördelning på bundet och fritt med uppdelning på de olika eget kapital-posterna som krävs i balansräkningarna avseende moderföretaget. Såsom har framgått av avsnitt 7.1.3 ställer IFRS-regelverket andra mindre preciserade krav på presentation och upplysning om det egna kapitalet än vad som följer av ÅRKL och ÅRFL.

²⁷ Se prop. 2005/06:25 Följändringar med anledning av ny aktiebolagslag m.m.

Utredningen har funnit att det saknas skäl att begära av finansiella företag som drivs i aktiebolagsform och som får dela ut vinst att de upplyser om fördelningen av det egna kapitalet å bundet och fritt i koncernbalansräkningen eller i not. Frågan är om det även är möjligt att undanta dessa företag från kraven i ÅRKL respektive ÅRFL på att samtliga eget kapital-poster ska anges i koncernredovisningen och därmed möjliggöra att det egna kapitalet i sin helhet redovisas enligt IFRS-regelverket.

En fråga som måste beaktas i det sammanhanget är sambandet mellan redovisningsrättsliga regler och tillämpliga kapitaltäckningsregler. En tillämpning av kapitaltäckningsreglerna för kreditinstitut och värdepappersbolag förutsätter inte att själva koncernredovisningen innehåller en specifikation av det angivna slaget utan det är tillräckligt att det i koncernredovisningen finns uppgifter till ledning för att bestämma kärnprimärkapitalet och primärkapitalet för den grupp av bolag (vilket inte alltid är detsamma som koncernen) som omfattas av kapitaltäckningsreglerna. Tillsynsförordningen ställer krav på instituten att offentliggöra en avstämning mellan kapitalbasen och redovisat eget kapital. Dessa krav medför emellertid inte att det är nödvändigt att samtliga eget kapital-poster anges i koncernredovisningen. Det synes således vara möjligt att undanta kreditinstitut och värdepappersbolag som drivs i aktiebolagsform från kraven i ÅRKL på att samtliga eget kapital-poster ska anges i koncernredovisningen. Enligt utredningen bör denna möjlighet utnyttjas.

När det gäller försäkringsbolag finns det enligt utredningens bedömning inte samma möjlighet till förenklingar. Såsom framgår av avsnitt 7.1.4 är exempelvis vissa av de poster som får ingå i primärkapitalet i stort sett desamma som de poster som ingår i externredovisningens balansräkning under rubriken eget kapital. Uppgifterna om de olika eget kapitalposterna i koncernredovisningen behövs som underlag för tillsynsmyndigheten vid gruppbaseade solvensberäkningar. Solvensreglerna i EU-rätten och försäkringsrörelselagen medför således att det även fortsättningsvis finns ett behov av att alla försäkringsföretag specificerar de olika delposter som utgör eget kapital i sin koncernredovisning på samma sätt som i årsredovisningen.

Upplysningar om utdelningsbart kapital

Förslag: Bestämmelserna i ÅRKL om krav på upplysningar om utdelningsbart kapital och om de överväganden som har gjorts vad gäller utdelningsbart kapital justeras så att det klart framgår att samtliga bestämmelser om kapitalskydd ska beaktas.

De nya kapitaltäckningsreglerna infördes under år 2014 genom lagen (2014:968) om särskild tillsyn över kreditinstitut och värdepappersbolag, lagen (2014:966) om kapitalbuffertar, förordningen (2014:993) om särskild tillsyn och kapitalbuffertar samt tillsynsförordningen (se avsnitt 7.1.4). I det sammanhanget behandlades inte kraven på upplysningar enligt 5 kap. 4 § 6 och 6 kap. 2 § 2 ÅRKL.²⁸ Enligt dessa bestämmelser ska bedömningen av vilket kapital som är utdelningsbart göras utifrån tillämpliga bestämmelser om kapitalskydd enligt rörelsereglerna. Förarbetena till ÅRKL anger att de kapitalskyddsregler som avses utgörs av tillämpliga stabilitetsregler för rörelsen, vilket torde omfatta även de nystiftade lagar som, utöver associationsrättsliga regler om utdelningsbegränsningar, kan inverka på det utdelningsbara kapitalet i ett kreditinstitut eller värdepappersbolag som får dela ut vinst. De nya kapitaltäckningsreglerna innehåller bestämmelser som påverkar mängden utdelningsbart kapital i kreditinstitut och värdepappersbolag. I t.ex. lagen om kapitalbuffertar finns det bestämmelser om krav på kapitalbuffertar, vilka direkt påverkar de överväganden som styrelsen ska göra om storleken på en värdeöverföring till aktieägare eller andra, dvs. bedömningen av hur stor del av det egna kapitalet som är utdelningsbart. Det är inte tydligt att de ovan nämnda lagarna och förordningarna omfattas av begreppet ”rörelselagarna för kreditinstitut och värdepappersbolag” i de nu aktuella bestämmelserna. Utredningen förslår därför att de aktuella bestämmelserna formuleras om så att det klart framgår att samtliga bestämmelser om kapitalskydd som gäller för kreditinstitut och värdepappersbolag ska beaktas, oavsett var de förekommer.

²⁸ Se prop. 2013/14:228. Lagen innehåller i och för sig en hänvisning till förordning 2013/575/EU. I 5 kap. 7 § ÅRKL sägs att artikel 434.2 i förordningen ska beaktas vid tillämpningen av lagen. Bestämmelsen avser dock krav på upplysning om var viss ekonomisk information som inte lämnas i årsredovisning tillhandahålls, se a. prop. s. 322.

I ÅRFL har kraven på upplysningar om utdelningsbart eget kapital formulerats annorlunda än i ÅRKL. Enligt 5 kap. 4 § 8 ÅRFL ska skadeförsäkringsföretag och livförsäkringsföretag som får dela ut vinst lämna upplysning om belopp som inte kan anses utdelningsbart med hänsyn till stabilitetsprincipen i 4 kap. 1 § försäkringsrörelselagen. Något förslag till ändring av den paragrafen i försäkringsrörelselagen läggs inte fram i det i avsnitt 7.1.4 nämnda utkastet till lagrådsremiss. Mot den bakgrunden finns intet anledning att förtydliga bestämmelserna i ÅRFL.

7.2 Uppskrivning av anläggningstillgångar i kreditinstitut och värdepappersbolag

Förslag: I samtliga kreditinstitut och värdepappersbolag ska uppskrivning av anläggningstillgångar vara beroende av Finansinspektionens medgivande.

Enligt 4 kap. 6 § första stycket ÅRL får ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde skrivas upp till högst detta värde. Uppskrivning får dock ske endast om uppskrivningsbeloppet avsätts till en uppskrivningsfond eller, i aktiebolag, för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission. Motsvarande bestämmelser gäller även kreditinstitut och värdepappersbolag enligt ÅRKL (4 kap. 1 § i lagen). För banker är emellertid möjligheten att tillämpa uppskrivningsbestämmelserna i ÅRL beroende av att Finansinspektionen lämnar tillstånd till det (4 kap. 2 § 1 ÅRKL). Finansinspektionen har därvid att bedöma om förutsättningarna för uppskrivning är uppfyllda, dvs. om tillgången har ett bestående värde som väsentligt överstiger det belopp med vilket den är uppförd i närmast föregående balansräkning (se prop. 1986/87:12 s. 286). Finansinspektionen gör då även en prövning av om en uppskrivning är förenlig med god redovisningssed och Finansinspektionens föreskrifter och allmänna råd (FFFS 2008:25) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag. Någon motsvarande begränsning i möjligheterna att tillämpa uppskrivningsbestämmelserna i ÅRL finns inte för andra

finansiella företag som omfattas av ÅRKL (t.ex. kreditmarknadsföretag).

I och med att uppskrivningsbelopp ska avsättas till en uppskrivningsfond kommer en uppskrivning att påverka vad som utgör företagets bundna egna kapital. Uppskrivningsfonden får även bl.a. tas i anspråk för en ökning av aktiekapitalet, vilket enligt kapitaltäckningsreglerna på området utgör s.k. kärnprimärkapital (se avsnitt 7.1.4). Finansinspektionen är behörig myndighet enligt tillsynsförordningen och utövar tillsyn, bl.a. över att förordningen följs (se 1 kap. 6 § lagen (2014:968) om särskild tillsyn över kreditinstitut och värdepappersbolag). Tillsynen avser samtliga kreditinstitut och värdepappersbolag som omfattas av ÅRKL. Inom ramen för tillsynen har Finansinspektionen anledning att kontrollera företagets kapital situation. Den kontrollen underlättas av det krav på tillstånd som i dag gäller när en bank vill göra en uppskrivning. Mot bakgrund av att Finansinspektionen har samma tillsynsansvar för övriga företag som omfattas av ÅRKL bör kravet på tillstånd lämpligen utsträckas till att omfatta samtliga kreditinstitut och värdepappersbolag.

7.3 Föreskriftsrätt

Förslag: Regeringen eller, efter regeringens bestämmande, Finansinspektionen bemyndigas att meddela föreskrifter om uppgifter om koncernen i vissa finansiella holdingföretags delårsrapporter.

Enligt ÅRKL får regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, Finansinspektionen meddela närmare föreskrifter bl.a. om kreditinstituts och värdepappersbolags koncernredovisning och delårsrapporter. Beträffande finansiella holdingföretag finns motsvarande bemyndigande beträffande den koncernredovisning som dessa företag ska upprätta enligt lagen (se 1 kap. 5 § ÅRKL). Som utredningen återkommer till i avsnitt 8.4 finns det skäl att placera bestämmelserna om delårsrapporter i den nuvarande ÅRKL i en särskild lag om delårsrapporter. Det är naturligt att även bemyndigandet om regeringens eller Finansinspektionens föreskriftsrätt rör

ande kreditinstitut och värdepappersbolags delårsrapporter tas in i den lagen.

Såvitt gäller *finansiella holdingföretag som omfattas av ÅRK*L är Finansinspektionens föreskriftsrätt i nu aktuella delar begränsad till den koncernredovisning som dessa företag ska lämna enligt lagen. Finansinspektionens bemyndigande att utfärda föreskrifter för dessa företag har kommit att utnyttjas i hög grad. Det har bl.a. utfärdats föreskrifter i fråga om de uppgifter som finansiella holdingföretag ska lämna om koncernen vid upprättande av koncernredovisning (se 7 kap. FFFS 2008:25). Det framstår som naturligt att Finansinspektionen ska kunna utfärda föreskrifter även för dessa finansiella holdingföretag, såvitt gäller motsvarande uppgifter om koncernen vid upprättande av delårsrapport. Något bemyndigande att meddela föreskrifter för delårsrapporter i finansiella holdingföretag som omfattas av ÅRKL finns emellertid inte i vare sig ÅRKL eller ÅRL. Utredningen föreslår därför att ett sådant begränsat bemyndigande införs i den föreslagna lagen om delårsrapporter. På samma sätt som gäller för föreskriftsrätten för delårsrapporter i kreditinstitut och värdepappersbolag bör bemyndigandet utformas som ett bemyndigande för regeringen, eller, efter regeringens bestämmande, Finansinspektionen att meddela föreskrifter.

När det gäller *finansiella holdingföretag som omfattas av ÅR*FL har regeringen eller Finansinspektionen föreskriftsrätt såvitt gäller den koncernredovisning som dessa företag ska upprätta enligt ÅRFL. Även denna föreskriftsrätt har utnyttjats av Finansinspektionen (se 7 kap. FFFS 2008:26). De finansiella holdingföretag som omfattas av ÅRFL är skyldiga att lämna delårsrapport enligt 9 kap. 1 § ÅRL. Vidare kan försäkringsföretag och finansiella holdingföretag som omfattas av ÅRFL omfattas av bestämmelserna om delårsrapport i 16 kap. lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden.

Regeringen eller Finansinspektionen har ingen föreskriftsrätt ifråga om delårsrapporter vare sig i fråga om försäkringsföretag eller finansiella holdingföretag som omfattas av ÅRFL. Finansinspektionen har dock utfärdat allmänna råd om när onoterade försäkringsföretag bör lämna en delårsrapport och vad den bör innehålla (se 8 kap. FFFS 2008:26).

Eftersom försäkringsföretag enbart behöver lämna delårsrapport om de omfattas av bestämmelserna om delårsrapport i 16 kap. lagen om värdepappersmarknaden anser utredningen att det inte finns

skäl att föreslå någon föreskriftsrätt i fråga om försäkringsföretags delårsrapporter. Som en följd av detta föreslår utredningen inte heller någon föreskriftsrätt i fråga om delårsrapporter i finansiella holdingföretag som omfattas av ÅRFL.

8 Nya årsredovisningslagar m.m.

8.1 Inledning

Enligt utredningsdirektiven ingår det i utredningens uppdrag att – förutom att ta ställning om utredningens överväganden ger anledning till författningsförändringar – överväga om ÅRL bör utformas på ett enklare sätt. Utredningen ska därvid lämna förslag på de förenklingar som kan göras av såväl enskilda lagbestämmelser som reglernas struktur samt överväga om redovisningsregler ska tas bort, ändras eller läggas till samt om ÅRL bör utformas på ett mer överskådligt sätt.¹

8.2 En ny årsredovisningslag

Förslag: Den nuvarande årsredovisningslagen ersätts med en ny lag med en ny redaktionell utformning.

ÅRL trädde i kraft år 1996. Sedan dess har den ändrats ett stort antal gånger. Den är i vissa delar föråldrad och svår att överblicka till följd av de ändringar som har gjorts och som bl.a. har inneburit att det har skjutits in nya paragrafer bland de ursprungliga. Några av de ändringar som har gjorts i lagen har bestått i att tillämpningsområdet för enskilda bestämmelser har begränsats till olika kategorier eller särskilda typer av företag utan att den övergripande strukturen i lagen därvid har setts över. De förslag som utredningen har lämnat i delbetänkandet, SOU 2014:22, har föranlett ett antal paragrafer som nödtorftigt har passats in i lagens redan något föråldrade struktur. Vad utredningen föreslår i detta betänkande, främst i

¹ Se utredningsdirektiven, bilaga 1 till betänkandet.

fråga om mikroföretag, föranleder ytterligare ett antal nya paragrafer, något som är ägnat att göra lagen ännu mera svåröverskådlig.

Även om den nuvarande lagen inte är så föråldrad att det synes ha lett till några påtagliga tillämpningssvårigheter uppfyller den enligt utredningens bedömning inte längre de krav som i dag bör ställas på lagtexten. Det finns ett behov av att disponera om lagtexten i enlighet med nyare lagstiftningsteknik. Genom bl.a. flera, men kortare, paragrafer och en ökad rubriksättning bör lagens tillgänglighet och överskådlighet kunna förbättras avsevärt.

Det finns mot den bakgrunden goda skäl att göra en fullständig redaktionell översyn av ÅRL. Det kan inte råda någon tvekan om att en sådan översyn är ägnad att på sikt leda till betydande förenklingar. Samtidigt bör man förstås fråga sig *hur stort* mervärdet av en sådan översyn är. Det kan hävdas att en företagsledare vid upprättande av års- eller koncernredovisning inte i första hand konsulterar lagtexten utan snarare använder sig av de vägledningar, allmänna råd m.m. som tas fram och upprätthålls av bl.a. Bokföringsnämnden. Lagtextens utformning har således förmodligen mindre betydelse från förenklingssynpunkt än utformningen av dessa vägledande dokument. En ny lagstiftning innebär också att redovisningskonsulter och andra tillämpare måste orientera sig i ett nytt material och att normgivande organ måste anpassa sina rekommendationer. Till detta kommer att en del strukturella och redaktionella problem med den nuvarande lagen förmodligen skulle kunna hanteras genom mera begränsade ändringar i ÅRL. Det kan t.ex. hävdas att införandet av företagskategorin mikroföretag inte gör det alldeles nödvändigt med några större lagändringar annat än i nuvarande 5 och 6 kap. ÅRL.

Utredningen gör emellertid bedömningen att sådana mera begränsade ändringar i ÅRL:s struktur inte kommer att vara tillräckliga, särskilt inte om frågan bedöms i ett något längre perspektiv. En lag som har den centrala betydelse som ÅRL har och som reglerar ett föränderligt rättsområde måste med jämna mellanrum ses över för att regelmassan inte ska bli svåröverskådlig. I och med att tidigare redovisningsdirektiv nyss har ersatts med ett nytt direktiv förefaller den rätta tidpunkten för en sådan översyn vara här och nu. Det finns i och för sig anledning att anta att det på några års sikt kommer att bli nödvändigt med ytterligare ändringar i redovis-

ningslagstiftningen. Med en uppdaterad lagtext kommer det emellertid att vara lättare än det annars hade blivit att genomföra sådana ändringar på ett ändamålsenligt sätt.

Utredningen har mot denna bakgrund gjort bedömningen att det nu är tid att ersätta den nuvarande ÅRL med en ny lag med ny redaktionell utformning.

8.3 Nya årsredovisningslagar på det finansiella området

Förslag: De nuvarande årsredovisningslagarna för kreditinstitut och värdepappersbolag respektive försäkringsföretag, ÅRKL och ÅRFL, ersätts med nya lagar.

De särskilda årsredovisningslagarna för kreditinstitut och värdepappersbolag, ÅRKL, respektive försäkringsföretag, ÅRFL, bygger båda i stor utsträckning på bestämmelser i ÅRL. Båda lagarna tar sin utgångspunkt i bestämmelser i ÅRL och anger i vilken utsträckning dessa ska tillämpas som de är eller med vissa justeringar. Därutöver finns särskilda bestämmelser för de företag som omfattas av respektive lag.

Även ÅRKL och ÅRFL är i vissa delar svåra att överblicka till följd av de ändringar som har gjorts genom årens, såväl i form av följdändringar på grund av ändringar i ÅRL som genom självständiga ändringar i lagarna. Redan detta talar för att en översyn av lagarnas struktur görs i samband med översynen av ÅRL. Det främsta skälet till att en viss redaktionell översyn av ÅRKL och ÅRFL nu bör göras är emellertid den nära koppling mellan å ena sidan kapitelindelningen i ÅRL och å andra sidan kapitelindelningen i ÅRKL och ÅRFL. Utredningens förslag till en ny allmän årsredovisningslag innebär bl.a. att antalet kapitel i lagen utökas och att regelmassan delas upp på ett större antal paragrafer. Därmed blir det under alla förhållanden nödvändigt med mycket omfattande ändringar i de särskilda årsredovisningslagarna, t.ex. i hänvisningarna till paragrafer i ÅRL. Enligt utredningens bedömning är det därför nödvändigt att, om ÅRL omarbetas, arbeta om även ÅRKL och ÅRFL. Också de båda särskilda årsredovisningslagarna bör därför ersättas

med nya lagar med en ny redaktionell utformning. De nya lagarna bör, liksom de nuvarande, anknyta nära till den nya ÅRL.

8.4 En särskild lag om delårsrapporter

8.4.1 Nuvarande reglering

I 9 kap. ÅRL finns bestämmelser om upprättande av delårsrapporter. Bestämmelserna är enbart tillämpliga på s.k. finansiella holdingföretag, dvs. företag som uteslutande eller huvudsakligen förvaltar andelar i dotterföretag som är antingen kreditinstitut, värdepappersbolag eller försäkringsföretag.

I svensk rätt ställs även krav på upprättande av delårsrapport (bl.a. s.k. halvårsrapporter) i vissa noterade företag – emittenter som har Sverige som hemmedlemsstat och vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad (enkelt uttryckt ”noterade företag”) – samt banker, kreditmarknadsföretag, hypoteksinstitut och värdepappersbolag. De bestämmelser som reglerar skyldigheten för dessa företag att upprätta delårsrapport finns emellertid inte i ÅRL.

Skyldigheten för noterade företag att upprätta delårsrapport regleras i 16 kap. lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden. Bestämmelserna innebär att noterade företag ska lämna halvårsrapport och delårsredogörelse. En delårsredogörelse kan dock ersättas med en kvartalsrapport.²

Regler om delårsrapport för banker, kreditmarknadsföretag, hypoteksinstitut och värdepappersbolag finns i ÅRKL. I ÅRFL finns också vissa bestämmelser om delårsrapport för försäkringsföretag som ska upprätta delårsrapport enligt 16 kap. lagen om värdepappersmarknaden.

Strukturen på de bestämmelser som ska tillämpas av olika företag och företagsformer vid upprättande av delårsrapport och halvårsrapport är alltså komplex och kan översiktligt beskrivas enligt följande.

² Utredningen om ändrade informationskrav på värdepappersmarknaden har föreslagit att kravet på att emittenter av aktier ska offentliggöra delårsredogörelse eller kvartalsrapport för räkenskapsårets första och tredje kvartal slopas, se SOU2014:70 s. 170 f.

- *Finansiella holdingföretag* – skyldigheten att upprätta delårsrapport framgår av 9 kap. ÅRL. Även innehållet i delårsrapporten regleras i 9 kap. ÅRL.
- *Banker, kreditmarknadsföretag, hypoteksinstitut och värdepappersbolag* – om företaget är onoterat, regleras skyldigheten att upprätta delårsrapport i ÅRKL. Innehållet i delårsrapporten regleras i 9 kap. ÅRL och 9 kap. ÅRKL.
- *Noterade företag* – skyldigheten att upprätta delårsrapport (halvårsrapport) regleras i 16 kap. lagen om värdepappersmarknaden som även innehåller särskilda regler om underskrift m.m. Innehållet i delårsrapporten i övrigt regleras, till följd av hänvisningar i lagen om värdepappersmarknaden, i 9 kap. ÅRL. Vad avser uppgifter som moderföretag ska lämna om koncernen hänvisas också till IFRS-regelverket (IAS 34 Delårsrapportering).

8.4.2 Reglernas bakgrund och tillämpningsområde

Varken det fjärde eller det sjunde bolagsrättsliga direktivet eller det nya redovisningsdirektivet innehåller några bestämmelser om delårsrapporter. Inte heller i bankredovisningsdirektivet och försäkringsredovisningsdirektivet finns det några sådana bestämmelser. De svenska reglerna om när delårsrapporter ska upprättas ligger således utanför tillämpningsområdet för EU-direktiven på redovisningsområdet. För företag vars andelar eller skuldebrev är noterade på en börs, en auktoriserad marknadsplats eller någon annan reglerad marknad finns det däremot bestämmelser om delårsrapport i EU-rätten. Enligt artikel 5.1 i det s.k. öppenhetsdirektivet³ ska nämligen sådana företag, med öppenhetsdirektivets terminologi ”emittenter av aktier och skuldebrev som är upptagna till handel på en reglerad marknad”, offentliggöra en *halvårsrapport* som omfattar räkenskapsårets första sex månader så snart som möjligt efter den berörda periodens utgång och senast tre månader därefter.

³ Europaparlamentets och Rådets direktiv 2004/109/EG av den 15 december 2004 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.

Vid genomförandet av öppenhetsdirektivet i svensk rätt valde lagstiftaren att placera de svenska bestämmelserna om skyldighet att upprätta *halvårsrapport* för noterade företag i 16 och 17 kap. lagen om värdepappersmarknaden. Tidigare bestämmelser i ÅRL som reglerade frågor om delårsrapporter för noterade företag upphörde i samband därmed att gälla.

8.4.3 Utredningens överväganden och förslag

Förslag: Bestämmelserna om delårsrapporter i ÅRL, ÅRKL och ÅRFL samlas i en ny lag om delårsrapporter.

ÅRL trädde i kraft år 1996. Sedan dess har den, som utredningen tidigare nämnt, ändrats ett stort antal gånger. Även bestämmelserna om delårsrapporter i 9 kap. ÅRL har genomgått ändringar. Ändringarna har lett till att tillämpningsområdet för bestämmelserna numera är så begränsat så att det i dag är enbart en synnerligen liten del av de företag som omfattas av ÅRL som omfattas av lagens bestämmelser om delårsrapporter. Därtill är reglerna om vilka företag, utanför ÅRL:s tillämpningsområde, som ska tillämpa lagens regler om delårsrapporter svåröverskådliga och komplicerade med hänvisningar mellan de olika redovisningslagarna och lagen om värdepappersmarknaden. Det finns därför goda skäl att överväga om bestämmelserna om delårsrapporter bör flyttas från ÅRL till någon annan lag.

Förutsättningarna för en fullständig samordning av bestämmelserna om delårs- och halvårsrapporter

I ett praktiskt perspektiv kan den mest ändamålsenliga lösningen synas vara att samla samtliga bestämmelser om såväl delårsrapporter som halvårsrapporter (samt bestämmelser om delårsredogörelser och kvartalsrapporter) i en och samma lag. Den tanken är inte ny och har diskuterats i tidigare lagstiftningsärenden.

Vid införandet av bestämmelserna om halvårsrapporter i lagen om värdepappersmarknaden övervägdes en samordning av bestämmelserna om delårsrapporter (inom ramen för redovisningslagstift-

ningen) och halvårsrapporter (inom ramen för børslagstiftningen). Regeringen uttalade därvid bl.a. följande, se prop. 2006/07:65 s. 105 f.

De krav på offentliggörande som öppenhetsdirektivet ställer kan inte jämföras med det offentliggörande som görs enligt årsredovisningslagarna. Direktivets krav tar sikte på det specifika informationsbehov som föreligger i fråga om företag vars värdepapper är föremål för handel på värdepappersmarknaden. För det stora flertalet företag som omfattas av årsredovisningslagarna är emellertid allmänhetens behov av snabb och lätt tillgänglig redovisningsinformation mera begränsat. Enligt regeringens bedömning är det inte lämpligt att införa direktivets särskilda bestämmelser om offentliggörande av regelbunden finansiell information i noterade företag i redovisningslagstiftningen. Enligt vår mening bör i stället regleringen av tidsfrister och offentliggörande av regelbunden finansiell information från emittenter i öppenhetsdirektivets mening bygga vidare på de befintliga bestämmelserna om utgivares informationsplikt som redan finns i lagen om börs- och clearingverksamhet. Det materiella innehållet i en års- och koncernredovisning eller en delårsrapport beträffande utgivare av fondpapper bör dock även fortsättningsvis regleras i redovisningslagstiftningen.

En samordning av bestämmelserna om delårsrapport i redovisningslagstiftningen och bestämmelserna om halvårsrapport i lagen om värdepappersmarknaden (tidigare i lagen om börs- och clearingverksamhet) hade övervägts även tidigare (se prop. 1991/92:113 s. 102, 1992/93:206 s. 51 f. och 1995/96:10 del 2 s. 165 f.) Det uttalades vid dessa tillfällen bl.a. att reglerna om halvårsrapporter i børslagstiftningen är fristående i förhållande till regler om delårsrapporter i aktiebolagslagen (vilka sedermera överfördes till redovisningslagstiftningen) och någon samordning av bestämmelserna kom därför inte till stånd.

Utredningen gör ingen annan bedömning än den som har gjorts i dessa tidigare lagstiftningsärenden. En fullständig samordning av de nu aktuella bestämmelserna framstår fortfarande inte som lämplig.

En särskild lag om delårsrapporter

Bestämmelserna i ÅRL om delårsrapporter har i dag direkt betydelse enbart för finansiella holdingföretag. Finansiella holdingföretag faller delvis – vad gäller upprättande av koncernredovisning – in under ÅRKL:s och ÅRFL:s regelverk (se 1 kap. 1 § andra stycket i

respektive lag). Det kan i någon mån tala för att bestämmelserna om delårsrapportens innehåll m.m. bör flyttas över till ÅRKL och ÅRFL. Finansiella holdingföretag faller dock fortfarande, vad gäller upprättande av årsredovisning, in under ÅRL:s regler. Övervägande skäl talar därför mot detta alternativ.

Inte heller den nuvarande placeringen av bestämmelserna i ÅRL framstår emellertid som lämplig. Enligt utredningens mening bör samtliga regler i ÅRL om delårsrapporter och därtill anknyttande regler i ÅRKL och ÅRFL i stället samlas i en särskild lag. Lagen bör vara direkt tillämplig på finansiella holdingföretag samt banker, kreditmarknadsföretag, hypoteksinstitut och värdepappersbolag som i dag, enligt 9 kap. 1 § ÅRL och 9 kap. 2 § ÅRKL, ska tillämpa bestämmelserna om delårsrapporter i ÅRL. Lagen bör vidare innehålla särskilda bestämmelser för företag som upprättar koncernredovisning och delårsrapport i enlighet med internationella redovisningsstandarder, antagna av Kommissionen med stöd av IAS-förordningen. Liksom i dag är fallet beträffande ÅRL bör lagen även innehålla bestämmelser om innehåll, registrering m.m. Dessa bestämmelser bör genom hänvisning i lagen om värdepappersmarknaden vara tillämpliga även på noterade företag.

Även om bestämmelserna i dag är utspridda i olika regelverk och tämligen komplicerade kan det naturligtvis hävdas att den nuvarande strukturen och utformningen av regelverket inte utgör något särskilt stort problem för de förhållandevis få företag som har att tillämpa det. Det framstår också som klart att en förändring av det förordade slaget i en övergångsfas kan leda till vissa kostnader för dessa företag i och med att det blir nödvändigt att se över dokumentation, riktlinjer, dataprogram m.m. Liknande kostnadseffekter kommer även att träffa myndigheter som kommer att behöva uppdatera regelverk, rekommendationer, föreskrifter m.m.⁴ Utredningen bedömer dock att de långsiktiga positiva effekterna av en bättre systematik i lagstiftningen överväger nackdelarna. Utredningen föreslår därför att bestämmelserna om delårsrapporter i ÅRL, ÅRKL och ÅRFL ska utmönstras ur dessa lagar och samlas i en ny lag om delårsrapporter. Den närmare strukturen i den föreslagna lagen kommer att beskrivas i författningskommentaren.

⁴ Utredningen redogör närmare för dessa, och beräknade kostnadseffekter för berörda företag, i avsnittet om förslagets konsekvenser, avsnitt 10.

8.5 Följdändringar

Till följd av förslagen till nya årsredovisningslagar och en särskild lag om delårsrapporter måste följdändringar göras i ett stort antal författningar. I författningsförslagen redovisar utredningen de lagändringar som bedöms vara nödvändiga.

Utredningen redovisar i författningsförslaget även vissa förordningsändringar, nämligen anknytande ändringar i förordningen (1995:1600) om årsredovisning i kreditinstitut, värdepappersbolag och försäkringsföretag och förordningen (1995:1633) om vissa årsredovisningsfrågor. Därutöver måste ändringar göras i följande förordningar:

Förordningen (1992:308) om utländska filialer m.m.

Förordningen (1993:1646) om ikraftträdande av vissa lagar och förordningar med anledning av Sveriges tillträde till avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES-avtalet)

Förordningen (1995:1145) om redovisning av nätverksamhet

Förordningen (1996:1515) med instruktion för Regeringskansliet

Förordningen (1997:836) om arbetslöshetskassor

Förordningen (2001:911) om avgifter för prövning av ärenden hos Finansinspektionen

Förordningen (2004:329) om bank- och finansieringsrörelse

Aktiebolagsförordningen (2005:559)

Förordningen (2006:1051) om redovisning och revision av överföring av naturgas, lagring av naturgas och drift av förgasningsanläggning

Förordningen (2006:1203) om redovisning av fjärrvärmeverksamhet

Förordningen (2007:572) om värdepappersmarknaden

Offentlighets- och sekretessförordningen (2009:641)

Förordningen (2011:211) om utlåning och garantier

Försäkringsrörelseförordningen (2011:257)

Skatteförfarandeförordningen (2011:1261)

Förordningen (2014:1006) om virkesmätning

9 Vissa bokföringsfrågor

9.1 Bokföringsskyldighet för ideella föreningar och registrerade trossamfund m.fl.

9.1.1 Bakgrund

Bokföringslagen (1999:1078) är tillämplig på ”företag”. I 1 kap. 2 § bokföringslagen definieras ”företag” som ”en fysisk eller juridisk person som är bokföringsskyldig enligt denna lag”. Bokföringsskyldighet föreligger i vissa fall oavsett om den aktuella verksamheten utgör näringsverksamhet eller ej. Begreppet ”företag” har därmed en vidare betydelse i detta sammanhang än vad som normalt är fallet och kan omfatta även verksamhet som inte utgör typisk näringsverksamhet. I begreppet ingår därmed dels enskilda näringsidkare, dels alla handelsbolag, aktiebolag, ekonomiska föreningar och liknande företagsformer och dels vissa stiftelser, ideella föreningar, samfälligheter och registrerade trossamfund (se 2 kap. 1–6 §§ bokföringslagen).

I 2 kap. 2 § bokföringslagen anges vilka ideella föreningar som är bokföringsskyldiga. Bokföringsskyldighet gäller för föreningar som uppfyller något av följande rekvisit:

- värdet av föreningens tillgångar överstiger 1 500 000 kronor,
- föreningen bedriver näringsverksamhet, eller
- föreningen är moderföretag i en koncern.

Om en ideell förening är bokföringsskyldig, omfattar bokföringsskyldigheten hela den bedrivna verksamheten och således även sådant som inte har karaktär av näringsverksamhet.

Motsvarande gäller för registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av sådana samfund samt för samfällig-

hetsföreningar, viltvårdsområdesföreningar och fiskevårdsområdesföreningar.

Regleringen tillkom väsentligen genom den nuvarande bokföringslagen. Dessförinnan var ideella föreningar bokföringsskyldiga endast om de utövade näringsverksamhet och bokföringsskyldigheten omfattade då endast själva verksamheten (se prop. 1975:104 s. 204 och Bokföringsnämndens numera upphävda cirkulär C 4/6). Vid tillkomsten av den nya lagen ansågs det att huvudregeln, såvitt gäller juridiska personer, borde vara bokföringsskyldighet. För detta talade, sades det i propositionen till lagen, såväl borgenärsintresset, delägarnas eller medlemmarnas intressen som samhällets behov av att i efterhand kunna spåra och upptäcka brott. Därför borde bokföringsskyldigheten för ideella föreningar och samfällighetsföreningar inte heller vara begränsad till de fall då föreningen bedriver näringsverksamhet. I propositionen uttalades vidare att en sådan utvidgning av bokföringsskyldigheten inte torde innebära någon större praktisk förändring för de föreningar som bedriver verksamhet i någon större omfattning eller har mera betydande tillgångar. Dessa föreningar antogs redan regelmässigt föra räkenskaper på ett sätt som motsvarade bokföringslagens krav. Annorlunda förhöll det sig, enligt propositionen, sannolikt med det stora flertalet mindre föreningar med endast begränsade tillgångar. I fråga om dessa föreningar ansågs varken borgenärsintresset, skatteintresset eller medlemmarnas intresse av bokföring vara så stort att det motiverade en generell bokföringsskyldighet. Vad gäller medlemmarnas intresse av bokföring uttalades det i propositionen att medlemmarna normalt har goda möjligheter att själva påverka beslut och granska den löpande förvaltningen och att i de fall de anser sig ha behov av bokföring kan de själva besluta om formerna för denna genom stadgebestämmelser eller liknande.¹

Den nya lagen kom därför att utformas så att ideella föreningar skulle vara bokföringsskyldiga inte enbart när föreningen bedrev näringsverksamhet utan också i andra fall när värdet av föreningens tillgångar översteg ett visst gränsvärde.² När bokföringsskyldighet föreligger, avser den föreningens hela verksamhet.

¹ Förarbetena till bestämmelserna finns i prop. 1998/99:130 del 1 s. 211–217 och 376.

² Detta gränsvärde var ursprungligen 30 prisbasbelopp men byttes senare ut mot 1,5 miljoner kronor, se prop. 2005/06:116 s. 62 .f.

Bokföringsskyldigheten är sanktionerad genom bestämmelserna om bokföringsbrott i 11 kap. 5 § brottsbalken. Bestämmelserna innebär att den som åsidosätter bokföringsskyldighet kan dömas till böter eller fängelse, under förutsättning att åsidosättandet leder till att rörelsens förlopp, ekonomiska ställning eller resultat till följd därav inte kan i huvudsak bedömas. Bestämmelserna gäller inte ideella föreningar som inte bedriver näringsverksamhet. Ansvar för bokföringsbrott kan alltså inte aktualiseras om bokföringsskyldigheten grundas enbart på värdet av tillgångarna i föreningen. Om föreningen bedriver någon form av näringsverksamhet, kan däremot – i fall den därav följande bokföringsskyldigheten försummas – ansvar för bokföringsbrott bli aktuellt.

9.1.2 När bedriver en ideell förening näringsverksamhet?

Såsom bestämmelserna om ideella föreningars bokföringsskyldighet är utformade har det många gånger avgörande betydelse om föreningens verksamhet är att anse som näringsverksamhet.

Begreppet ”näringsverksamhet” används på flera ställen i bokföringslagen. I författningskommentaren till 2 kap. 2 § bokföringslagen som rör ideella föreningar m.fl. hänvisas till vad som sägs om fysiska personer i författningskommentaren till 2 kap. 6 §. I den senare författningskommentaren uttalas bl.a. följande.³

Uttrycket ”näringsverksamhet” är avsett att ha väsentligen den innebörd som motsvarar begreppet ”näringsidkare” i hittills gällande rätt. Begreppet skall fattas i vidsträckt mening, såsom är fallet i t.ex. konsumentköplagen (1990:932). Det innebär att näringsverksamhet skall anses omfatta all verksamhet som är av ekonomisk natur och av sådan karaktär att den kan betecknas som yrkesmässig (se prop. 1989/90:89 s. 60). Till näringsverksamhet räknas därmed också sådan verksamhet som bedrivs av advokater, arkitekter, fotografer m.fl. Verksamhetens omfattning har inte någon avgörande betydelse för bokföringsskyldigheten. En hantverkare som driver sin verksamhet i liten skala blir ändå bokföringsskyldig, om det yrkesmässiga momentet är uppfyllt. Kravet på yrkesmässighet innebär å andra sidan att den som vid sidan av sin egentliga sysselsättning åtar sig smärre hantverkssysslor för annans räkning som regel inte kan anses bedriva näringsverksamhet. Det samma gäller om någon, som i allt väsentligt sysslar med annat, ger ut en eller några böcker. Andra omständigheter som kan vägas in i

³ Se prop. 1998/99:130 s. 384.

bedömningen av om en person är bokföringsskyldig är omsättnings-hastigheten på försålda varor eller tjänster och förekomsten av omkostnader i verksamheten. En helhetsbedömning måste alltså ske i det enskilda fallet. Härvid kan ledning ofta hämtas från hur verksamheten bedöms skattemässigt; skall verksamheten beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet är den normalt bokföringspliktig.

Bokföringsnämnden har, med utgångspunkt i bokföringslagens förarbeten, uttalat att begreppet näringsverksamhet omfattar verksamhet som uppfyller något av nedanstående kriterier.

- verksamhet som enligt den tidigare bokföringslagen ansågs som näringsverksamhet,
- verksamhet som av t ex konsumentlagstiftning anses vara näringsverksamhet, eller
- verksamhet som betraktas som näringsverksamhet i skatterättslig mening.⁴

Näringsverksamhet enligt tidigare lagstiftning

I 1 § i 1976 års bokföringslag (1976:125) angavs att "näringsidkare" var bokföringsskyldiga enligt lagen. I tidigare gällande lagstiftning hade i stället kretsen av bokföringsskyldiga preciserats genom en uppräknning av olika typer av verksamheter. Begreppet "näringsidkare" i 1976 års bokföringslag var avsett att omfatta varje fysisk eller juridisk person som yrkesmässigt bedrev verksamhet av ekonomisk art.⁵

Näringsverksamhet enligt konsumentlagstiftningen

Som ovan har framgått hänvisar förarbetena till den nuvarande bokföringslagen bland annat till begreppet näringsverksamhet i konsumentlagstiftningen.⁶ I förarbetena till konsumentköplagen

⁴ Se Bokföringsnämndens rapport *Ideella föreningar och bokföringsskyldigheten* – en rapport om begreppet näringsverksamhet, m.m., s. 3.

⁵ Viss verksamhet var dock undantagen, främst jord- och skogsbruk som i stället reglerades i en särskild bokföringslag.

⁶ Se tidigare refererat avsnitt ur prop. 1998/99:130 s. 384.

(1990:932) anges följande om begreppen *näringsidkare* och *yrkesmässig verksamhet*.⁷

För att lagen skall vara tillämplig förutsätts också att det är fråga om en vara som säljs av en näringsidkare. Termen näringsidkare skall, i överensstämmelse med vad som är fallet enligt annan konsumentlagstiftning, fattas i vidsträckt mening. Den omfattar varje fysisk eller juridisk person som driver verksamhet av ekonomisk natur och av sådan karaktär att den kan betecknas som yrkesmässig. Det krävs inte att verksamheten drivs i vinstsyfte. Detta innebär bl.a. att bestämmelsen är tillämplig på statliga och kommunala organ som driver verksamhet av ekonomisk natur (jfr prop. 1984/85:110 s. 141). Verksamheten behöver alltså inte drivas i privaträttslig form.

Ett ytterligare villkor för lagens tillämplighet är att försäljningen ligger inom ramen för näringsidkarens yrkesmässiga verksamhet. Detta krav syftar huvudsakligen till att undanta fall då en person, som i och för sig är att betrakta som näringsidkare, säljer en vara under sådana förhållanden att han därvid måste anses handla i sin egenskap av privatperson. Det kan t.ex. röra sig om att en företagare säljer sina privata möbler. Enbart det förhållandet att försäljningen normalt inte ingår i en näringsidkares rörelse - en livsmedelshandlare säljer exempelvis ut sin kontorsutrustning eller sin varubil - medför däremot inte att konsumentköplagen saknar tillämpning.

Näringsverksamhet i skatterättslig mening

Som ovan har framgått hänvisar förarbetena till bokföringslagen⁸ även till att det vid avgränsningen av det bokföringsrättsliga begreppet "näringsverksamhet" kan hämtas ledning från skatterätten. Bland annat uttalas att verksamhet, som ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet, normalt bör vara bokföringspliktig.

I 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229) sägs att med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Vid bedömningen av om en uppdragstagares verksamhet bedrivs självständigt ska det särskilt beaktas vad som har avtalats med uppdragsgivaren, i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i dennes verksamhet. I uttrycket "förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt" anses ligga att det ska vara fråga om en verksamhet som bedrivs med vinstsyfte och var-

⁷ Se prop. 1989/90:89 s. 60.

⁸ Se tidigare refererat avsnitt ur prop. 1998/99:130 s. 384.

aktigt. Avsaknaden av vinstsyfte hos en juridisk person behöver dock inte hindra att näringsverksamhet föreligger (se bl.a. RÅ 1998 ref. 10).

Det bör tilläggas att det förhållandet att viss verksamhet i skatterättslig mening utgör näringsverksamhet inte utan vidare innebär att inkomster från verksamheten är skattepliktiga (se vidare avsnitt 9.3).

Sammanfattning

Begreppet "näringsverksamhet" är inte klart definierat i bokföringslagen. Av lagens förarbeten framgår att begreppet är avsett att ha i huvudsak samma innebörd som enligt 1976 års bokföringslag och därmed omfattar all yrkesmässig verksamhet av ekonomisk art. Den nya bokföringslagens förarbeten hänvisar också till den konsumenträttsliga lagstiftningen, där begreppet näringsverksamhet är avsett att omfatta all verksamhet som är av ekonomisk natur och av sådan karaktär att den kan betecknas som yrkesmässig. Av förarbetena framgår vidare att ledning kan hämtas från vad som i skatterätten avses med "näringsverksamhet" och att verksamhet som faller under det skatterättsliga begreppet normalt är bokföringspliktig. I skatterätten avses med näringsverksamhet sådan förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Det förhållandet att viss verksamhet bedrivs ideellt och utan egentligt vinstsyfte behöver inte – varken enligt konsumentlagstiftningen eller i skatterätten – innebära att verksamheten inte utgör näringsverksamhet.

Bokföringsnämnden har i rapporten *Ideella föreningar och bokföringsskyldigheten* – en rapport om begreppet näringsverksamhet, m.m. dragit bland annat följande slutsats.

De tre kriterierna innebär att de flesta verksamheter som ideella föreningar utövar och som innefattar någon form av ekonomisk verksamhet som är yrkesmässig innefattar näringsverksamhet oavsett om verksamheten bedrivs i vinstsyfte eller inte. Undantag från detta är om verksamheten rör *enstaka fall som har en begränsad omfattning*. Om en förenings enda ekonomiska verksamhet består i att anordna ett mindre evenemang till självkostnadspris eller med en blygsam vinst någon gång årligen är det inte fråga om näringsverksamhet. Om å andra sidan den ekonomiska verksamheten sköts av anställd personal torde verksamheten oftast vara att anse som näringsverksamhet.

I en bilaga till rapporten lämnar Bokföringsnämnden ett flertal exempel på när en föreningsverksamhet utgör eller kan utgöra näringsverksamhet. Bilagan finns fogad till detta betänkande som bilaga 2.

Utredningen, som inte har någon annan uppfattning än den som redovisas i Bokföringsnämndens rapport, konstaterar att verksamhet som bedrivs inom ramen för en ideell förening mycket ofta har karaktären av näringsverksamhet. Såsom konstateras i rapporten torde undantaget från bokföringsskyldighet för föreningar med små tillgångar i praktiken inte ha så stor betydelse.

9.1.3 Beskattning av ideella föreningar

Såsom utredningen återkommer till i avsnitt 9.1.6 utgör det fiskala intresset ett av de intressen som kan anföras för att ideella föreningar ska vara bokföringsskyldiga. I det följande lämnas därför en kortare beskrivning av vad som gäller i fråga om ideella föreningars skattskyldighet.

En ideell förening beskattas som huvudregel enligt samma bestämmelser som gäller för andra juridiska personer. Föreningen ska alltså betala skatt för inkomster som t.ex. räntor, utdelningar, vinst vid avyttring av värdepapper och fastigheter samt rörelse och fastighetsinkomster. Vissa inkomster är inte skattepliktiga, såsom medlemsavgifter (se 15 kap. 2 § inkomstskattelagen) samt bidrag och gåvor som är avsedda för den ideella verksamheten.

För s.k. allmännyttiga ideella föreningar gäller en mera begränsad skattskyldighet ("inskränkt skattskyldighet", se närmare 7 kap. 3 § inkomstskattelagen).

För att en ideell förening ska anses som allmännyttig måste den uppfylla ett ändamålskrav, ett verksamhetskrav, ett fullföljdskrav och ett öppenhetskrav. *Ändamålskravet* innebär att föreningen ska ha till huvudsakligt syfte att främja ett eller flera av lagen närmare angivna allmännyttiga ändamål (se 7 kap. 4 § inkomstskattelagen). Som exempel på föreningar med allmännyttigt ändamål kan nämnas föreningar för idrott och friluftsliv, föreningar för ungdomsverksamhet eller scoutverksamhet, frivilliga försvarsorganisationer, studieförbund, folketshusföreningar, hembygdsföreningar, trossamfund, politiska partier och handikappföreningar. *Verksamhets-*

kravet innebär att föreningens verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande ska tillgodose ändamål av de angivna slagen (se 7 kap. 5 §); här brukar en andel om 90–95 procent anges. I *fullföljdskravet* ligger att föreningen, sett över en period av flera år, ska bedriva en verksamhet som skäligen motsvarar avkastningen av föreningens tillgångar (se 7 kap. 6–8 §§). I detta anses ligga att föreningen långsiktigt måste använda minst 80 procent av inkomsterna för den allmännyttiga verksamheten. *Öppenbetskravet* innebär att föreningen inte får vägra någon inträde som medlem, om det inte finns särskilda skäl för det med hänsyn till arten eller omfattningen av föreningens verksamhet eller föreningens syfte eller annat (se 7 kap. 10 §).

Om en ideell förening uppfyller samtliga dessa fyra krav och således är en allmännyttig ideell förening, är den skattskyldig enbart för sådan inkomst av näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen. Skattskyldigheten omfattar dock inte

(1) kapitalvinster och kapitalförluster,

(2) inkomst från självständig näringsverksamhet eller särskild förvaltningsenhet som avser fastighet, om inkomsten till huvudsaklig del kommer från

a) verksamhet som är ett direkt led i främjandet av allmännyttiga ändamål (t.ex. entréavgifter vid idrotts- och kulturevenemang) eller har annan naturlig anknytning till sådana ändamål (t.ex. enklare servering till medlemmarna vid föreningens sammankomster), eller

b) verksamhet som av hävd har utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete (t.ex. anordnande av lotterier och basarer), samt

(3) inkomst från innehav av fastighet som till övervägande del används i föreningens verksamhet.

Inkomster av det slag som avses under punkten (2) benämns i det följande ”inkomster av anknuten verksamhet”.

Det kan förekomma att en ideell förening har både skattefria och skattepliktiga rörelseinkomster. Om den skattefria delen då uppgår till cirka 75 procent, blir hela rörelsen skattefri. Om den skattefria delen å andra sidan är lägre, blir hela rörelsen skattepliktig. Denna s.k. huvudsaklighetsbedömning görs för varje självständig näringsverksamhet (motsvarande det gamla begreppet förvärvskälla).

Allmännyttiga ideella föreningar är också i viss utsträckning undantagna från skattskyldighet för mervärdesskatt. Om föreningen bedriver verksamhet som enligt 7 kap. 3 § inkomstskattelagen inte omfattas av skattskyldighet enligt den lagen anses den nämligen i den delen inte bedriva – i mervärdesskattehänseende – ekonomisk verksamhet. Föreningen är då inte heller skattskyldig för mervärdesskatt (se 4 kap. 8 § mervärdesskattelagen, 1994:200). Om föreningen är skattskyldig till inkomstskatt för näringsverksamhet, är den dock även skattskyldig för mervärdesskatt i den utsträckning den omsätter skattepliktiga varor och tjänster inom landet.

Övriga ideella föreningar ska betala mervärdesskatt för skattepliktig omsättning av varor och tjänster inom landet (jfr 1 kap. 1 och 2 §§ och 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen).

Det nu sagda innebär sammanfattningsvis *att* ideella föreningar som huvudregel är skattskyldiga för bland annat inkomst av näringsverksamhet, *att* vissa inkomster, däribland medlemsavgifter, inte är skattepliktiga samt *att* s.k. allmännyttiga ideella föreningar över huvud taget inte är skattskyldiga för inkomster av näringsverksamhet, under förutsättning att huvuddelen av föreningens inkomster av näringsverksamhet utgör ”inkomster av anknuten verksamhet”.

9.1.4 Statistik rörande ideella föreningars bokföringsskyldighet

År 2014 fanns det 140 278 ideella föreningar registrerade i Statistiska centralbyråns företagsregister.⁹ Det måste antas att det finns ett antal ytterligare ideella föreningar. Det har inte varit möjligt för utredningen att precisera antalet ideella föreningar i Sverige.

I den utsträckning en ideell förening är deklarationsskyldig ska den lämna en inkomstdeklaration och en s.k. särskild uppgift.

Inkomstdeklaration ska lämnas av ideella föreningar som är skattskyldiga för all inkomst, om deras skattepliktiga intäkter är högre än 200 kronor. Om en förening i stället är en allmännyttig

⁹ Siffrorna gäller alla föreningar som har ett organisationsnummer. Antal ”aktiva föreningar” uppgår till 29 247. Med aktiv avses förening som antingen är registrerad för mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter eller skattepliktigt näringsverksamhet i övrigt. (Källa Statistiska centralbyrån).

ideell förening och därmed bara inskränkt skattskyldig, ska inkomstdeklaration lämnas först om föreningens skattepliktiga intäkter som omfattas av skattskyldighet är högre än 15 000 kronor. Ideella föreningar är vidare alltid skyldiga att lämna inkomstdeklaration om underlag för fastighetsskatt/fastighetsavgift, avkastningsskatt på pensionsmedel eller särskild löneskatt på pensionskostnader ska fastställas.

Särskild uppgift¹⁰ ska lämnas av allmännyttiga ideella föreningar. I den särskilda uppgiften ska lämnas en redogörelse för den skattefria verksamheten. Även om en förening anser sig vara undantagen från skattskyldighet måste den alltså lämna uppgifter så att skattskyldigheten kan bedömas. Skatteverket kan dock besluta om undantag från skyldigheten att lämna särskild uppgift.¹¹ Ett beslut om undantag ska avse en viss tid och får återkallas. I många fall anses fem år vara en lämplig tid (se prop. 1976/77:135 s. 95).¹²

Föreningar som bedriver skattepliktig rörelse eller har fastighet som ska tas upp till beskattning ska lämna ett räkenskapsschema. Har en förening endast kapitalinkomster (ränta, utdelning, kapitalvinst o.s.v.) kan föreningen välja att redovisa hela verksamheten i räkenskapsschemat.¹³ Gällande räkenskapsschema se ovan refererade broschyr.

Skatteverket har för utredningens räkning gjort en sökning på hur många ideella föreningar som antingen har lämnat särskild uppgift i vilken intäkter från skattefri rörelse har redovisats¹⁴ eller lämnat in räkenskapsschema med redovisad nettoomsättning. Sökningen har visat att cirka 120 000 ideella föreningar lämnade in deklaration till Skatteverket under år 2012. Cirka 12 500 av dessa¹⁵ redovisade inkomst av näringsverksamhet på något av ovan nämnda sätt, dvs. cirka 10 procent av föreningarna. Drygt 7 000 av dessa

¹⁰ Se 33 kap. 3 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

¹¹ Se 33 kap. 4 § skatteförfarandelagen.

¹² Se 33 kap. 3 § skatteförfarandelagen (2011:1244) samt Skatteverkets broschyr om skatteregler för ideella föreningar, SKV 324.

¹³ Gällande räkenskapsschema, se ovan refererade broschyr.

¹⁴ Ideella föreningar och registrerade trossamfund behöver inte betala skatt för rörelseinkomster som har naturlig anknytning till allmännyttig verksamhet eller som av hävd har utnyttjats för att finansiera ideellt arbete (se Skatteverkets broschyr om skatteregler för ideella föreningar, SKV 324, s. 3, www.skatteverket.se).

¹⁵ Skatteverkets uppgift om antalet ideella föreningar har sitt ursprung i antalet inlämnade deklarationer. Statistiska centralbyrån har ett större antal föreningar registrerade i sitt företagsregister.

föreningar redovisade belopp i intervallet 1 000–178 000 kronor, medan drygt 2 000 föreningar redovisade belopp mellan 178 000 och 500 000 kronor.

De nu angivna siffrorna kan ge en bild av hur många ideella föreningar som anser sig ha intäkter av näringsverksamhet. Eftersom många ideella föreningar har beviljats undantag från skyldigheten att lämna in särskild uppgift, syns emellertid inte alla i Skatteverkets statistik. Antalet föreningar som bedriver någon form av näringsverksamhet kan av bl.a. den orsaken vara högre än de angivna siffrorna antyder.

9.1.5 Utredningens uppdrag

I propositionen ”Enklare redovisning” uttalades 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 (se prop. 2009/10:235 s. 53). I det sammanhanget noterades att en översyn av redovisningsdirektiven hade inletts och att det kunde finnas anledning att se över kretsen av bokföringsskyldiga när detta arbete slutförts.

Enligt utredningsdirektiven ska utredningen analysera vilken betydelse bokföringsskyldigheten har för ideella föreningar och andra juridiska personer som är bokföringsskyldiga enligt samma bestämmelser samt överväga om bokföringsskyldigheten bör inskränkas.

Med anledning av detta har utredningen bl.a. tillskrivit ett drygt 30-tal organisationer som kan antas representera större delen av landets ideella föreningar och bett om synpunkter på hur reglerna om bokföringsskyldighet påverkar föreningarnas verksamhet. De relativt fåtaliga svar som utredningen har erhållit har inte pekat i någon bestämd riktning. Utredningen har mötts av uppfattningen att regleringen är betungande för föreningarna. Men utredningen har också fått svaret att den nuvarande regleringen fungerar väl och att det inte finns någon anledning att förändra den.

9.1.6 Nyttan av en lagstadgad bokföringsskyldighet för ideella föreningar

Bedömning: Nyttan av en lagstadgad bokföringsskyldighet för mindre ideella föreningar står ofta inte i proportion till den administrativa börda som en sådan bokföringsskyldighet innebär.

Det ska inledningsvis påpekas att ideella föreningar kan vara av mycket skilda slag. De kan skilja sig åt betydligt vad gäller verksamhetens art, ändamål och omfattning, antalet medlemmar m.m. Förhållanden i det enskilda fallet kan därmed ha stor betydelse för en viss förenings behov av bokföring. Det finns emellertid ett antal mera allmänna faktorer som förtjänar att framhållas och som tas upp i det följande.

Det är givet att det i alla organisationer som bedriver någon form av ekonomisk verksamhet finns ett behov av ordning och överblick vad avser organisationens ekonomi. Det gäller givetvis också om organisationen är en ideell förening. Att en förening ”för bok” kan i många fall vara en förutsättning för att styrelsen ska kunna skaffa sig en löpande överblick över föreningens ekonomi och kontrollera hur föreningens ekonomiansvarige sköter sina uppgifter. Förekomsten av en bokföring kan också vara en förutsättning för att föreningens medlemmar – själva eller genom någon av medlemmarna utsedd revisor eller annan granskare – ska kunna bedöma styrelsens arbete med föreningens ekonomi och ta ställning till frågor om ansvarsfrihet för styrelsens ledamöter. Enligt utredningens bedömning är emellertid styrelsens eller medlemmarnas intresse av att det finns en bokföring inte ett tillräckligt skäl för en lagstadgad bokföringsskyldighet. Styrelsen är oförhindrad att genom interna instruktioner, riktade till föreningens befattningshavare, besluta om den bokföring som man anser vara lämplig. Medlemmarna kan genom stadgebestämmelser besluta om bokföringsskyldighet för styrelsen. Det kan visserligen hävdas att denna möjlighet i vissa situationer inte är tillräcklig, särskilt som den inte ger enskilda medlemmar möjlighet att tvinga fram en bokföring inom föreningen. Det förhållandet att det i enstaka fall inte går att åstadkomma i och för sig önskvärda stadgebestämmelser om bokföring utgör emellertid enligt utredningens mening inte ett tillräck-

ligt starkt skäl för en mera generell och lagstadgad bokföringsskyldighet. Det gäller i synnerhet som en sådan reglering skulle träffa även många små föreningar där en lagstadgad bokföringsskyldig sällan eller aldrig skulle ha något mervärde för medlemmarna.

En särskild intressentkrets utgör de statliga eller kommunala organ som lämnar bidrag till ideella föreningar. I viss utsträckning torde bidragsgivare kunna ställa bokföring eller någon form av redovisning som villkor för lämnandet av bidrag, låt vara att de allmänt sett torde ha mindre möjligheter att "tvinga fram" bokföring än vad t.ex. medlemmarna har. Till bilden hör dock att bidragsgivarnas informationsbehov vanligen inte torde vara begränsat till sådant som går att utläsa ur en bokföring utan i hög grad även avser information av icke-ekonomiskt slag, som t.ex. om arten och omfattningen av föreningens arrangemang. Ett generellt krav på bokföring skulle alltså inte fullt ut tillgodose bidragsgivares informationsintresse och samtidigt i andra fall sakna större värde för denna intressentkrets. Inte heller bidragsgivarnas intresse av redovisning utgör alltså enligt utredningens mening ett tillräckligt starkt skäl för en mera generell bokföringsskyldighet (jfr prop. 1998/99:130 s. 214).

Ytterligare en intressentgrupp är föreningens borgenärer. Föreningens verksamhet bedrivs vanligtvis utan något personligt ansvar för medlemmar eller styrelse. Det är därför viktigt att den som träder i en ekonomisk förbindelse med föreningen, t.ex. en långgivare eller en leverantör, kan utgå från att föreningen har ordning på sin ekonomi. Det är givet att förekomsten av en bokföring är ägnad att öka förtroendet för föreningen i detta avseende. Finns det en bokföring, förbättrar det också förutsättningarna att i efterhand kontrollera vad som har förekommit vid förvaltningen av föreningens tillgångar och upptäcka eventuella oegentligheter. Det finns alltså, typiskt sett, ett påtagligt borgenärsintresse av att ideella föreningar har en ordnad bokföring. Intresset gör sig emellertid gällande med olika styrka. Bedriver föreningen en omfattande verksamhet, med tydliga inslag av näringsverksamhet, är borgenärsintresset betydande och borgenärsintresset av att föreningen har en ordnad bokföring är då knappast mindre än intresset av att näringsidkare i allmänhet har en ordnad bokföring. Om föreningens ekonomiska verksamhet å andra sidan är begränsad och inte har några tydliga inslag av näringsverksamhet, gör sig borgenärsintresset inte

gällande i samma utsträckning. Med en viss förenkling skulle man kunna hävda att ju mera omfattande ekonomi en förening har och ju mer av näringsverksamhet den bedriver, desto större är borge-närsintresset av att föreningen har en bokföring.

Staten, såsom skatteborgenär, har ett särskilt intresse av att ide-ella föreningar har en ordnad bokföring. Beskattningen förutsätter att föreningarna kan tillhandahålla Skatteverket de uppgifter som krävs för att fastställa föreningarnas skattskyldighet. Från fiskal synpunkt är en bokföring också av värde därför att den kan tjäna som grund för efterföljande skatterevision. Såsom ovan har fram-gått är allmännyttiga ideella föreningar emellertid i huvudsak skattskyldiga enbart för intäkter i näringsverksamhet; därtill kom-mer att vissa intäkter i näringsverksamhet kan vara skattebefriade. Skatteintresset gör sig därför gällande endast i fråga om förening-ens näringsverksamhet och, kan det hävdas, endast i fråga om den del av näringsverksamheten som ska beskattas.

9.1.7 En begränsning av bokföringsskyldigheten för ideella föreningar

Förslag: En av en ideell förening bedriven näringsverksamhet ska föranleda bokföringsskyldighet för föreningen enbart om den årliga nettoomsättningen i näringsverksamhet som före-ningen bedriver normalt uppgår till mer än fyra prisbasbelopp.

Inledning

Såsom den nuvarande regleringen är utformad är en ideell förening bokföringsskyldig så snart den bedriver något slag av näringsverk-samhet. I många fall – i synnerhet när föreningen är liten och den bedrivna näringsverksamheten av liten omfattning – kan detta upp-fattas som onödigt betungande. Det sammanhänger bl.a. med att den bokföringsskyldighet som näringsverksamheten ger upphov till avser hela verksamheten. För utredningen har påtalats att en bok-föringsskyldighet som uppfattas som betungande av medlemmarna kan avhålla människor från att engagera sig ideellt.

Till detta kommer att själva begreppet näringsverksamhet uppfattas som svårtolkat. I själva verket torde det förekomma att ideella föreningar (och andra motsvarande juridiska personer), som är bokföringsskyldiga, saknar bokföring just därför att man i föreningarna inte är medveten om att viss verksamhet utgör näringsverksamhet i bokföringslagens mening.

Det finns mot denna bakgrund anledning att överväga om bokföringsskyldigheten för ideella föreningar kan begränsas och ges en tydligare avgränsning.

Bokföringsskyldighet p.g.a. tillgångarnas värde

I dag är en ideell förening alltid bokföringsskyldig om värdet av dess tillgångar uppgår till minst 1,5 miljoner kronor. Utredningen anser inte att det finns anledning att ändra i den bestämmelsen. I föreningar med så pass stora tillgångar får det regelmässigt anses föreligga ett påtagligt behov av bokföring. Det är tydligt att en bokföring i föreningar av detta slag har ett värde från såväl ett medlems- som ett borgenärsperspektiv. Något behov av att jämka bestämmelsen har utredningen inte heller kunnat finna. Såsom den i dag är utformad rymmer den inte några påtagliga tillämpningsproblem. För den enskilda föreningen är det förhållandevis lätt att konstatera om bokföringsskyldighet föreligger eller inte, låt vara att det någon gång kan vara svårt att ta fram det värde – tillgångarnas försäljningsvärde – som ska ligga till grund för bedömningen.

Bokföringsskyldighet p.g.a. bedriven näringsverksamhet

Utredningen har i stället fokuserat på frågan om ändringar i bestämmelsen i 2 kap. 2 § bokföringslagen om att en ideell förening alltid är bokföringsskyldig om föreningen bedriver näringsverksamhet. Som ovan har konstaterats har bestämmelsen uppfattats som svårtolkad. Den har också uppfattats som onödigt sträng mot de föreningar som bedriver näringsverksamhet i mycket liten omfattning. Utredningen instämmer i båda dessa uppfattningar.

De problem som detta kan innebära för mindre ideella föreningar står ofta inte i proportion till värdet av att föreningen har en bokföring. I och för sig är det vanligen i föreningens eget intresse

att föreningens räkenskaper är ordnade. När det gäller de mindre ideella föreningarna får det emellertid – från föreningens och medlemmarnas egen synpunkt – anses tillfyllest att föreningen själv beslutar om hur räkenskaperna ska skötas. När det gäller föreningar som bedriver något slag av näringsverksamhet tillkommer det i och för sig ett visst borgenärsintresse och ett fiskalt intresse av bokföring. Så länge föreningens näringsverksamhet är begränsad väger emellertid dessa intressen mindre tungt och bör enligt utredningens mening kunna få stå tillbaka för förenklingsintresset.

Enligt utredningens mening bör därför bokföringslagens bestämmelser om bokföringsskyldighet p.g.a. bedriven näringsverksamhet ändras så att de föranleder mindre problem för de ideella föreningarna. I det följande redovisas de överväganden som utredningen har gjort i detta avseende.

En tydligare definition av begreppet näringsverksamhet?

Bokföringslagen innehåller i dag ingen definition av vad som avses med näringsverksamhet. De uttalanden som görs i lagens förarbeten hänvisar till flera olika rättsområden och lämnar, bl.a. därför, utrymme för skilda uppfattningar om en viss verksamhet utgör näringsverksamhet eller inte. Utredningen har mot den bakgrunden övervägt om det är möjligt att ge begreppet näringsverksamhet en annan och tydligare innebörd än det har i dag. Det kan möjligen hävdas att regleringen skulle vinna i tydlighet om det i lagtexten fördes in motsvarande kriterier som finns i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen ("förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt") eller i vart fall en hänvisning till den paragrafen. Fördelen med detta skulle framför allt vara att begreppet skulle få en tydligare koppling till det skattemässiga begreppet – vilket utredningen anser vara en fördel – och det skulle bli något lättare att utläsa vad lagstiftaren har avsett. Även de angivna kriterierna ger emellertid utrymme för mycket olika tolkningar i ett enskilt fall och utredningen bedömer därför att lagändringar av detta slag inte skulle ha så stort värde. Utredningen har även övervägt om det skulle vara lämpligt och möjligt att ge begreppet "näringsverksamhet" en egen beskrivning i bokföringslagen, mera utvecklad än den som finns i inkomstskattelagen. Utredningen har emellertid för-

kastat även detta alternativ, dels därför att det skulle riskera att leda till icke önskvärda skillnader mellan det skattemässiga respektive bokföringsmässiga begreppet ”näringsverksamhet”, dels därför att det även efter införandet av en något mera utvecklad definition av begreppet troligen skulle kvarstå betydande gränsdragningssvårigheter.

Utredningens slutsats är att de svårigheter som i dag kan finnas vid bedömningen av om viss verksamhet utgör näringsverksamhet inte går att lösa genom ändringar i lagstiftningen. Det bästa sättet att komma tillrätta med förekommande tillämpningsproblem är i stället att ansvariga organ, däribland Bokföringsnämnden, tillhandahåller så tydlig information som möjligt om vad som avses med näringsverksamhet. Det kan tilläggas att med de förslag till begränsning i bokföringsskyldigheten som utredningen lämnar i det följande kommer sannolikt ett mycket stort antal föreningar inte att behöva ta ställning till om någon del av föreningens verksamhet utgör näringsverksamhet.

Ett nedre gränsvärde

Som utredningen redan har varit inne på står intresset av en fullständig bokföring ofta i proportion till storleken på den bedrivna näringsverksamheten. Problemet accentueras av att den bokföringsskyldighet som en i många fall blygsam näringsverksamhet utlöser omfattar hela föreningens verksamhet.

Problemet skulle, kan det hävdas, bli mindre om man gick tillbaka till den ordning som gällde före den nuvarande bokföringslagen, dvs. att bokföringsskyldigheten ska gälla enbart den del av föreningens verksamhet som utgör näringsverksamhet. Lösningen innebär emellertid att olika delar av föreningens verksamhet räkenskapsmässigt skulle kunna behandlas på olika sätt, i vissa delar enligt bokföringslagens bestämmelser och i andra delar på annat sätt. Utredningen anser inte att det skulle vara någon lämplig ordning, varken för medlemmarna själva eller för andra intressenter.

Ett bättre sätt att begränsa de mindre föreningarnas bokföringsskyldighet skulle kunna vara att föreskriva att näringsverksamhet ska utlösa bokföringsskyldighet enbart om intäkterna från näringsverksamheten överstiger en viss nivå. En sådan reglering skulle

kunna utformas så att en ideell förening är bokföringsskyldig på grund av bedriven näringsverksamhet först om intäkterna av näringsverksamheten överstiger exempelvis 100 000 kronor eller 200 000 kronor per år.

Fördelen med en sådan reglering är givetvis att en liten ideell förening som bedriver en i kronor räknat mycket blygsam näringsverksamhet inte kommer att omfattas av någon bokföringsskyldighet. Det ska samtidigt sägas att en reglering av detta slag inte löser alla problem. Det kommer t.ex. fortfarande att vara nödvändigt för föreningar, vars samlade intäkter överstiger den aktuella nivån, att ta ställning till om viss verksamhet utgör näringsverksamhet. Det kan därför synas som att det vore bättre med en ordning som – vad gäller bestämmelserna om bokföring på grund av bedriven näringsverksamhet – gör undantag för alla ideella föreningar vars totala intäkter (oavsett om dessa härrör från näringsverksamhet eller annan verksamhet) inte överskrider ett visst gränsvärde. En sådan lösning skulle kunna utformas så att en ideell förening inte är bokföringsskyldig på grund av bedriven näringsverksamhet så länge de totala intäkterna i verksamheten inte överstiger exempelvis 300 000 kronor eller 400 000 kronor. Storleken av föreningens totala intäkter framstår emellertid inte som någon relevant mätare av behovet av bokföring. I enskilda fall skulle en ordning som utgick från föreningens totala intäkter kunna leda till bokföringsskyldighet för en förening med nästan ingen näringsverksamhet men med stora intäkter av exempelvis medlemsavgifter eller andra bidrag från medlemmarna, medan en förening med flerdubbelt större näringsverksamhet men liten verksamhet i övrigt inte skulle bli bokföringsskyldig.

I valet mellan de två nu angivna alternativen – ett gränsvärde som anknyter till storleken av den bedrivna näringsverksamheten respektive ett gränsvärde som anknyter till de totala intäkterna – framstår därför enligt utredningens mening det förra alternativet som det bästa.

Utredningen har också övervägt ett tredje alternativ, nämligen en begränsning som anknyter till förekomsten av skattepliktig näringsverksamhet. En lösning av detta slag innebär att en näringsverksamhet som en ideell förening bedriver ger upphov till bokföringsskyldighet för föreningen enbart om föreningen är skattskyldig för någon del av intäkterna av näringsverksamheten. Vad som talar

för en sådan lösning är att det i många fall främst är skatteintresset som motiverar en bokföringsskyldighet. Om föreningen bedriver näringsverksamhet men denna inte beskattas hos föreningen finns det, med detta synsätt, inget mera påtagligt intresse av att ålägga föreningen bokföringsskyldighet p.g.a. den bedrivna näringsverksamheten.

En lösning av detta slag har utan tvivel vissa fördelar. Bokföringsskyldigheten begränsas till de föreningar där intresset av att bokföra sker är som tydligast. En bokföringsskyldighet av detta slag, knuten till förekomsten av skattskyldig näringsverksamhet, framstår inte heller som så betungande, eftersom föreningen under alla förhållanden måste ha sådana interna räkenskaper som krävs för att fullgöra deklARATIONSSKYLDIGHETEN. Mot lösningen kan emellertid invändas att den synes innebära ännu mera av tillämpnings- och gränsdragningsproblem än den nuvarande regleringen, eftersom den förutsätter en bedömning av i vilken utsträckning viss näringsverksamhet är skattepliktig, en bedömning som är långtifrån okomplicerad. I och för sig kan det hävdas att dessa problem i många fall inte kommer att ha så stor praktisk betydelse, eftersom det runt om i föreningslivet ofta torde finnas ganska god kunskap om huruvida viss verksamhet ska beskattas eller inte. Utredningen bedömer dock att komplexiteten i regleringen sammantaget skulle öka. Till detta kommer att en lösning av detta slag troligen skulle medföra bokföringsskyldighet för ett större antal föreningar än den tidigare diskuterade lösningen, inklusive föreningar där förekommande näringsverksamhet är förhållandevis obetydlig.

Utredningen förespråkar därför en reglering som innebär att näringsverksamhet inte ska utlösa bokföringsskyldighet om intäkterna av näringsverksamheten är av mindre omfattning. I vilken utsträckning intäkterna ska föranleda beskattning bör alltså inte vara avgörande.

En särskild fråga är vad som i detta sammanhang ska avses med "intäkter" av näringsverksamhet. Ska även exempelvis uppbyggnads- och mervärdesskatt räknas med? För att regelverket ska bli tydligt föreslår utredningen att de nya bestämmelserna får anknyta till "nettoomsättningen". Begreppet "nettoomsättning" är redan definierat i bokföringslagen (se 1 kap. 2 § första stycket 9). Av definitionen framgår bl.a. att mervärdesskatt inte ska räknas in i nettoomsättningen. Samtidigt framgår det av bokföringslagen att bl.a. ideella

föreningar vid tillämpningen av sådana lagens bestämmelser som hänför sig till nettoomsättningen ska till nettoomsättningen lägga bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter (se 1 kap. 2 § andra stycket). Enligt utredningens mening är det naturligt att de sistnämnda slagen av intäkter inte räknas med vid avgränsningen av bokföringspliktig näringsverksamhet. ”Intäkter” bör alltså i detta sammanhang avse föreningens nettoomsättning i näringsverksamhet utan beaktande av bidrag, gåvor, medlemsavgifter och liknande intäkter.

Vilket gränsvärde?

Nästa fråga är vilket gränsvärde som bör användas för att avgränsa sådan näringsverksamhet av mindre omfattning som inte bör förändra bokföringsskyldighet. En rimlig nivå skulle enligt utredningens mening kunna vara att införa ett gränsvärde på ett par hundra tusen kronor för att förhindra att de minsta föreningarna blir bokföringsskyldiga på grund av ett mindre antal försäljningar per år. Är den samlade nettoomsättningen från den eller de näringsverksamheter som föreningen bedriver normalt större än så, bör föreningen däremot omfattas av bokföringsskyldighet.

Enligt utredningen är den enklaste lösningen att använda ett redan inarbetat gränsvärde. I bokföringslagen används gränsvärdet tre miljoner kronor och i Bokföringsnämndens vägledningar om bokföring finns även gränsvärden om en miljon kronor respektive ett prisbasbelopp.¹⁶ Inom skatteområdet används bland annat gränsvärden om ett halvt prisbasbelopp (inventarier av mindre värde) och fyra prisbasbelopp (kassaregisterbestämmelserna, se Skatteverkets vägledning SKV A 2013:23).

Att knyta gränsvärdet till prisbasbeloppet har fördelen att det leder till en automatisk ökning över tid. Utredningen förordar bland annat mot den bakgrunden ett gränsvärde om fyra prisbasbelopp¹⁷, vilket för år 2014 motsvarar cirka 177 000 kronor. Både

¹⁶ Prisbasbeloppet uppgår år 2014 till 44 400 kronor.

¹⁷ Av prop. 2006/07:105 s. 37 f. framgår att obetydlig omfattning avser två olika situationer. Den första situationen rör de allra minsta företagen med låg omsättning. Att företag med låg omsättning är undantagna från regleringen motiverades främst med att det ansågs tveksamt om de kostnader som krav på certifierat kassaregister för med sig skulle stå i rimlig proportion till den samhälleliga vinsten i form av förbättrad skattekontroll avseende de allra

en något lägre nivå om tre prisbasbelopp (cirka 133 000 kronor) och en något högre nivå om fem prisbasbelopp (cirka 222 000 kronor) är i och för sig tänkbara. Det innebär emellertid en viss fördel att kunna använda ett redan etablerat gränsvärde.

Utredningen föreslår således att 2 kap. 2 § fjärde stycket bokföringslagen ändras. Ideella föreningar bör även i fortsättningen vara bokföringsskyldiga om det bedrivs näringsverksamhet i föreningen, dock endast om nettoomsättningen i näringsverksamheten normalt uppgår till mer än fyra prisbasbelopp.

Det bör för tydlighets skull understrykas att föreningar som med den nu föreslagna lösningen inte blir bokföringsskyldiga för mindre näringsverksamhet fortfarande kommer att omfattas av skattelagstiftningens bestämmelser. Till exempel kommer det fortfarande att vara nödvändigt att lämna inkomstdeklaration eller särskild uppgift (i den mån föreningen inte är befriad från detta enligt 33 kap. 4 § skatteförfarandelagen, 2011:1244). Föreningarna måste också – liksom i dag – ha ett underlag för inkomstdeklarationen, baserat på bokföringsmässiga grunder, enligt 39 kap. 3 § skatteförfarandelagen. Den stora skillnaden för föreningarna blir att de inte längre behöver följa de relativt ingående regler om löpande bokföring och arkivering som finns i 5 och 7 kap. bokföringslagen eller följer av god redovisningssed.

9.1.8 Särskilt om bokföringsskyldighet för registrerade trossamfund och samfällighetsföreningar

Enligt 2 kap 2 § bokföringslagen är registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av sådana samfund, bokföringsskyldiga i samma omfattning som ideella föreningar. Detsamma gäller i fråga om samfällighetsföreningar, viltvårdsområdesföreningar och fiskevårdsområdesföreningar. Detta innebär att även dessa juridiska personer blir bokföringsskyldiga först om värdet av tillgångarna överstiger visst gränsvärde, om de bedriver näringsverksamhet eller om de är moderföretag i en koncern.

minsta företagen. Den andra situationen rör företag där kontant försäljning endast förekommer i rena undantagsfall. Som riktvärde för obetydlig omfattning anges för de allra minsta företagen fyra prisbasbelopp.

Registrerade trossamfund

Ett *trossamfund* utgör enligt 2 § lagen (1998:1593) om trossamfund en gemenskap för religiös verksamhet, i vilken det ingår att anordna gudstjänst. Ett *registrerat trossamfund* utgör ett trossamfund som har registrerats enligt bestämmelserna i lagen om trossamfund. För registrering krävs bl.a. att trossamfundet har stadgar med visst innehåll samt en styrelse eller motsvarande organ. Svenska kyrkan utgör utan vidare ett registrerat trossamfund. Ett registrerat trossamfund får förvärva rättigheter och ta på sig skyldigheter samt föra talan vid domstol och andra myndigheter, dvs. det är att anse som en egen juridisk person. Att ett trossamfund är ett registrerat trossamfund är också en förutsättning för att det ska kunna ansöka om statlig hjälp med att beräkna och ta in medlemsavgifter via skatten.

Självständiga organisatoriska delar av ett trossamfund (t.ex. en församling) kan också registreras enligt lagen om trossamfund. Även sådana organisatoriska delar får genom registreringen karaktär av egna juridiska personer. Svenska kyrkans församlingar, kyrkliga samfälligheter och stift utgör utan vidare registrerade organisatoriska delar av Svenska kyrkan.

Ett trossamfund som väljer att inte registrera sig verkar oftast som ideell förening.

Som ovan har framgått är registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av sådana samfund bokföringsskyldiga i samma omfattning som ideella föreningar. Det innebär bl.a. att de blir bokföringsskyldiga för hela sin verksamhet så snart de bedriver något slag av verksamhet som utgör näringsverksamhet i bokföringslagens mening. När det gäller vad som därvid är att anse som näringsverksamhet kan hänvisas till avsnitt 9.1.2. ovan.

Skattemässigt behandlas registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av sådana samfund på samma sätt som ideella föreningar.¹⁸

¹⁸ Se 7 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

Samfällighetsföreningar

Med samfällighet avses fast egendom som är knuten till flera fastigheter. Det kan t.ex. vara fråga om vägar, grönytor eller parkeringsplatser som har avskilts för ett för flera fastigheter gemensamt behov. Lagen (1973:1150) om förvaltning av samfälligheter innehåller bestämmelser som gäller för det stora flertalet samfälligheter, t.ex. samfälligheter enligt fastighetsbildningslagen (1970:988). Av lagen följer att samfälligheter kan förvaltas genom delägarförvaltning – vid vilken delägarna beslutar gemensamt om angelägenheter som avser samfälligheten – eller genom föreningsförvaltning. Vid föreningsförvaltning sker förvaltningen genom en särskilt bildad sammanslutning, en samfällighetsförening. En sådan förening utgör en egen juridisk person och kan alltså förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter samt föra talan vid domstol eller myndighet. Samfällighetsföreningar registreras hos Lantmäteriet.

En samfällighetsförening som endast förvaltar en samfällighet i delägarfastigheternas intresse torde inte bedriva näringsverksamhet. Däremot kan föreningens verksamhet komma att utgöra näringsverksamhet om den riktar sig även mot andra än delägarfastigheterna.¹⁹ En vägsamfällighetsförening som i någon omfattning plöjer och sandar även andra vägar än samfällighetens egna torde alltså bedriva näringsverksamhet och vara bokföringsskyldig.²⁰ På samma sätt som gäller för ideella föreningar omfattar då bokföringsskyldigheten föreningens hela verksamhet och inte enbart näringsverksamheten.²¹

Viltvårdsområdesföreningar och fiskevårdsområdesföreningar

Fiskevårdsområden och viltvårdsområden är s.k. rättighetssamfälligheter som bildas enligt lagen (2000:592) om viltvårdsområden respektive lagen (1981:533) om fiskevårdsområden. Lagen om viltvårdsområden ger således möjlighet att genom ett särskilt länsstyrelsebeslut sammanföra två eller flera fastigheter till ett viltvårdsom-

¹⁹ Se Bokföringsnämndens broschyr *Ideella föreningar m.fl. – bokföringsskyldighet och hur den löpande bokföringen ska avslutas* s. 9 samt Skatteverkets broschyr *Skatteregler för samfälligheter* s. 5.

²⁰ Se prop. 1998/99:130 s. 213.

²¹ Se Skatteverkets broschyr *Skatteregler för samfälligheter* s. 5.

råde i syfte att främja viltvården genom en samordning av jakten och åtgärder till skydd och stöd för viltet. Ägarna i de fastigheter som ingår i viltvårdsområdet blir därvid medlemmar i en viltvårdsområdesförening. Även en jakträttsinnehavare kan under vissa villkor antas som medlem i föreningen (se 1, 3 och 4 §§ lagen om viltvårdsområden). Liknande regler om bildande av fiskevårdsområden finns i lagen om fiskevårdsområden.

Bedömningen av om en viltvårdsområdesförening eller en fiskevårdsområdesförening bedriver näringsverksamhet torde få göras på samma sätt som för samfällighetsföreningar (se ovan). Det innebär t.ex. att när en fiskevårdsområdesförening säljer fiskekort till utomstående får den anses bedriva näringsverksamhet och blir därmed bokföringsskyldig för hela verksamheten.²²

Utredningens överväganden

Förslag: Om ett registrerat trossamfund, en registrerad organisatorisk del av ett trossamfund, en samfällighetsförening, en viltvårdsområdesförening eller en fiskevårdsområdesförening bedriver näringsverksamhet, ska detta föranleda bokföringsskyldighet enbart om den årliga nettoomsättningen i den näringsverksamhet som bedrivs normalt uppgår till mer än fyra prisbasbelopp.

Frågan är nu huruvida den ändring i 2 kap. 2 § bokföringslagen som utredningen har föreslagit ifråga om ideella föreningar bör omfatta även registrerade trossamfund, samfällighetsföreningar, viltvårdsområden och fiskevårdsområden.

Det kan först konstateras att lagstiftaren tidigare har ansett att de nu aktuella juridiska personerna bör omfattas av samma regler om bokföring som ideella föreningar. I dag likställer således 2 kap. 2 § bokföringslagen registrerade trossamfund, samfällighetsföreningar m.m. med ideella föreningar. Också skattelagstiftningen likställer registrerade trossamfund med ideella föreningar; däremot

²² Jfr Skatteverkets hemsida: <https://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/foreningar/samfallighetsforeningar/driva/civilrattsregler.4.70ac421612e2a997f85800044231.html>

avviker de skatteregler som gäller för samfällighetsföreningar från de som gäller för ideella föreningar.

Även om registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av sådana samfund utgör särskilda slag av juridiska personer står de vad gäller struktur och syfte mycket nära de ideella föreningarna. Mot den bakgrunden talar, enligt utredningens mening, de skäl som ovan har angetts för att begränsa bokföringsskyldigheten för ideella föreningar med lika styrka för en begränsning av bokföringsskyldigheten för registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar.

Samfällighetsföreningar samt viltvårdsområdes- och fiskevårdsområdesföreningar har inte på samma sätt ett ideellt syfte. Det finns likväl ett betydande allmänintresse av att dessa föreningar kan verka under goda förhållanden. Föreningarna torde regelmässigt vara beroende av enskilda medlemmars engagemang och arbete. Det är därför angeläget att föreningarnas verksamhet inte tyngs av onödiga administrativa hinder. De borgenärsintressen och fiskala intressen som annars kan motivera en mera långtgående bokföringsskyldighet gör sig inte heller i fråga om dessa slag av föreningar särskilt starkt gällande.

Utredningen föreslår därför att bokföringsskyldigheten för registrerade trossamfund, registrerade organisatoriska delar i sådana trossamfund, samfälligheter, viltvårdsområdesföreningar och fiskevårdsområdesföreningar ska begränsas på samma sätt som ovan har föreslagits i fråga om ideella föreningar.

9.2 Vissa andra frågor på bokföringslagens område

Enligt utredningsdirektiven ska utredaren se över vad som kan göras för att ytterligare förenkla redovisningen för företagen. Det har föranlett utredningen att i detta betänkande ta upp en rad frågor kring, framför allt, upprättande av års- och koncernredovisningar. Begreppet ”redovisning”, i vid bemärkelse, innefattar också arbete med löpande bokföring och andra frågor som berörs i bokföringslagen. Frånsett den nyss behandlade frågan om bokföringsskyldighet för ideella föreningar m.fl. pekar utredningsdirektiven dock inte ut några specifika frågor på bokföringslagens område. Utredningen har mot den bakgrunden bedömt att utrymmet för att

ta upp sådana frågor är något begränsat och att frågorna i vart fall inte kan prioriteras.

Samtidigt har flera av utredningens experter menat att de största möjligheterna till förenklingar för företagen finns just på bokföringsområdet. De experter som FAR, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund och Svenskt Näringsliv har nominerat har under utredningsarbetet pekat på några frågor som lagstiftaren enligt deras mening bör uppmärksamma. Utredaren har inte ansett det vara möjligt att, inom de för utredningsuppdraget givna ramarna, ta närmare ställning till dessa frågor, än mindre att lämna några förslag till ändringar i bokföringslagen. Däremot finns det anledning att i detta sammanhang redogöra något för de uppmärksammade frågorna och därmed ge lagstiftaren ett visst underlag inför kommande prioriteringar inom lagstiftningsarbetet.

Registrering av kontanta in- och utbetalningar

Enligt bokföringslagen ska kontanta in- och utbetalningar bokföras senast påföljande arbetsdag och övriga affärshändelser så snart det kan ske. Senare bokföring är möjlig men endast om det finns skäl för det och är förenligt med god redovisningssed. Den nuvarande regleringen är resultatet av lättnader i lagstiftningen som har gällt sedan år 2011. Förändringen har emellertid, enligt experter i utredningen, inte fått fullt genomslag vad gäller bokföringen av kontanta in- och utbetalningar. Det sammanhänger med att man i normgivningen har gjort möjligheten till senareläggning av grundbokföringen beroende av att transaktionen registreras i ett certifierat kassaregister och att det – enligt uppgift och i vart fall i flertalet fall – inte är möjligt att registrera utbetalningar i sådana register. Detta innebär, enligt experter i utredningen, att det ofta krävs en daglig kassabokföring även i fortsättningen, inklusive en kontering (klassificering) av dagens händelser. Enligt experterna bör lagstiftaren överväga om nyttan av en sådan daglig kassabokföring står i proportion till den insats som den kräver av företagen. I ett kommande lagstiftningsarbete bör man under alla förhållanden överväga vilka krav som ska ställas på en daglig kassabokföring. Om syftet enbart är att man dagligen ska kunna stämma av kassan, kan det – enligt

några experter – ifrågasätts om en daglig kontering ska vara nödvändig.

Reglerna om årsbokslut

Bokföringslagens bestämmelser om årsbokslut består huvudsakligen av hänvisningar till ett antal paragrafer i ÅRL. Detta gör, enligt experter i utredningen, lagstiftningen svårtolkad. Ett exempel är att bokföringslagen hänvisar till 4 kap. 3 § första stycket ÅRL vad gäller anskaffningsvärdet för anläggningstillgångar. Också andra - femte styckena i den paragrafen innehåller emellertid regler om skyldigheter och möjligheter som är kopplade till anskaffningsvärdet, t.ex. att utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet ska räknas in i anskaffningsvärdet. Såsom lagen är skriven är det exempelvis oklart om det är tillåtet att, såsom ofta sker, räkna in fraktkostnader i anskaffningsvärdet vid upprättandet av ett årsbokslut.

Det bör därför, enligt experterna, av förenklingsskäl övervägas att ta in samtliga bestämmelser om årsbokslut direkt i bokföringslagen.

Allmänt om arkivering

Flera experter har framhållit behovet av en generell översyn av bestämmelserna i 7 kap. bokföringslagen om arkivering av räkenskapsinformation. Det har bl.a. framhållits att nya tekniska lösningar som har tillkommit under senare år kan ge anledning att ändra nu gällande bestämmelser. Det är exempelvis oklart hur lagens krav på att dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier som används för att bevara räkenskapsinformation ska vara varaktiga och lätt åtkomliga förhåller sig till dagens teknik. Också kravet på att räkenskapsinformation, som huvudregel, ska bevaras i Sverige har i och med teknikutvecklingen blivit oklart; med dagens teknik och möjligheter att spara genom ”molntjänster” vet inte alltid företagen själva exakt var viss räkenskapsinformation sparas.

Det har hävdats att de svenska reglerna i dessa hänseenden är mera betungande än bestämmelserna i andra jämförbara länder och att detta innebär en obefogad konkurrensnackdel för svenska företag. Experter inom utredningen har därför menat att det är naturligt att

vid en översyn av bokföringslagens arkiveringsbestämmelser göra en internationell utblick för att bl.a. klargöra hur svensk rätt skiljer sig från bestämmelserna i andra länder. Det har också framhållits att lagstiftaren under alla förhållanden bör se över bestämmelserna i 7 kap. 3 a § bokföringslagen om skyldighet att vid förvaring utomlands göra anmälan till Skatteverket eller Finansinspektionen angående bl.a. platsen för förvaringen.

Arkivering i elektronisk form

Bokföringslagen tillåter i dag att mottagna handlingar som utgör underlag för bokföringen och som är upprättade såsom pappersdokument överförs till elektronisk form. Trots överföringen till elektronisk form måste dock de mottagna pappershandlingarna bevaras under innevarande år och, något förenklat uttryckt, ytterligare minst tre år. Motsvarande krav på fortsatt bevarande gäller om räkenskapsinformation överförs från elektronisk form till pappersversion; företaget måste då fortsätta att arkivera det elektroniska mediet under flera år. Experter inom utredningen har menat att kravet på fortsatt bevarande av den ursprungliga handlingen – ett krav som innebär kostnader och besvär för företagen – kan ifrågasättas. Det borde, enligt experterna, räcka med att överföringen till elektronisk form sker på ett sådant sätt att det är säkraställt att någon information inte går förlorad. Många företag låter i dag särskilda inscanningsföretag scanna in leverantörsfakturer. Under förutsättning att metoden för inscanning är tillförlitlig borde då fakturaoriginalen kunna makuleras direkt efter inscanningen.

Förvaring av räkenskapsinformation utanför Sverige

Det är vanligt att internationella företag har s.k. shared service centers utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, där all företagets redovisning sker, oavsett den tillämpade formen för bevarande. Enligt experter i utredningen är de lagliga förutsättningarna för detta slag av arrangemang i dag otillräckliga. Det sammanhänger bl.a. med att bokföringslagen inte tillåter att verifieringar förvaras utanför Sverige annat än tillfälligt (vilket Bokförings-

nämnden har tolkat så att verifikationer måste återsändas till Sverige inom tre månader).

Nuvarande bestämmelser innebär att arkivering av räkenskapsinformation, med vissa undantag, ska ske i Sverige. För de företag som är internationellt verksamma kan det emellertid vara ändamålsenligt att kunna arkivera räkenskapsinformationen i annat land. Detta företagariintresse måste visserligen vägas mot de kontrollintressen som ligger till grund för kravet på arkivering i Sverige. Experter inom utredningen har menat att det finns anledning att överväga en annan reglering som innebär att arkivering får ske utomlands under förutsättning att den inom rimlig tid kan återföras till Sverige.

Gemensamma verifikationsserier

Som ovan har berörts är det vanligt att framför allt större företag har s.k. shared service centers, där all redovisning för samtliga koncernföretag sker. Det är då möjligt att numrera verifikationer i en nummerserie som är gemensam för hela koncernen men där de enskilda verifikationerna ändå är direkt spårbara till respektive koncernföretag. Bokföringslagen bedöms dock inte ge utrymme för sådana gemensamma verifikationsserier. Enligt experter i utredningen skulle det innebära en lättnad i företagets administrativa börda om en gemensam nummerserie kunde användas. Det torde, enligt dessa experter, från kontrollsynpunkt räcka att det finns en obruten verifikationsserie för hela koncernen. Experterna har särskilt påtalat att man i andra länder har valt andra lösningar och att den nu gällande svenska ordningen är en konkurrensnackdel för svenska företag.

10 Konsekvensanalys

10.1 Beskrivning av uppdraget

Enligt kommittéförordningen (1998:1474) och förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning ska en utredning redovisa ett betänkandes kostnadsmässiga och andra konsekvenser.

Utredningen föreslår i detta betänkande en rad förändringar som har som huvudsakligt syfte att minska företagens administrativa börda. Ett flertal av utredningens förslag bedöms få effekter av betydelse för företags arbetsförutsättningar, konkurrensförmåga eller villkor i övrigt. Detta belyses närmare nedan.

Konsekvensanalysen består av ett inledande stycke som handlar om förslagets övergripande konsekvenser. Därefter redogörs mer detaljerat för de olika förslagets individuella konsekvenser.

Utredningen har tagit hjälp av Tillväxtverkets verktyg Regelräknaren för att räkna ut företagens administrativa kostnader.¹ Tillväxtverkets senaste mätning avseende kostnader som är relaterade till kraven i ÅRL genomfördes dock redan år 2009. Utredningen har tagit fram siffror på den genomsnittliga löneökningen från år 2009 till år 2013 inom den yrkeskategori som omfattar bl.a. ekonomipersonal. Under dessa år har den genomsnittliga löneökningen inom denna yrkeskategori varit 7,34 procent.² Lönekostnaden i uträkningarna nedan har därför räknats upp i enlighet med detta. Vad gäller extern kostnad och tidsåtgång har utredningen använt sig av de värden som Tillväxtverket har fått fram vid sin

¹ Tillväxtverkets formel för beräkning av företagens administrativa kostnader ser ut enligt följande. Population x frekvens x (minuter x timlön/60 + extern kostnad).

² Enligt siffror från Statistiska centralbyrån (2013).

mätning 2009 och som framgår av databasen Malin.³ Det ligger i sakens natur att de beräkningsmetoder som har stått utredningen till buds är förenade med betydande osäkerhet och inte medger någon som helst exakthet. Mätverktyget Regelräknaren saknar också i flera fall funktioner för att mäta de kostnader som är knutna till enskilda regler. Ibland leder de också till resultat som har bedömts vara mindre rättvisande. Beräkningarna kan dock ge en viss bild av förslagens ekonomiska konsekvenser.

10.2 Övergripande analys

10.2.1 Företagen

Antalet aktiva företag i Statistiska centralbyråns företagsregister uppgår för närvarande till 1 155 094. Såsom aktiva företag räknas juridiska personer samt fysiska personer som är registrerade för mervärdesskatt, som arbetsgivare eller, i ej mervärdesskattepliktiga branscher, för F-skatt.

Bland de företag som är upptagna i Statistiska centralbyråns företagsregister utgör emellertid drygt hälften, eller 618 813, enskilda näringsidkare. Enskilda näringsidkare är normalt inte skyldiga att upprätta årsredovisning och berörs därför i mycket liten omfattning av utredningens förslag. Det finns enligt Bolagsverket cirka 476 130 aktiebolag i aktiebolagsregistret.⁴ Dessa är alltid skyldiga att upprätta årsredovisning och berörs därmed alltid i någon utsträckning av förslagen. Till detta kommer sammanlagt cirka 15 000 ekonomiska föreningar eller handelsbolag som omfattas av ÅRL.

Samtliga företags totala kostnad för att upprätta årsredovisning uppgick enligt Tillväxtverket till cirka 1,7 miljarder kronor år 2009. Sedan dess har både lönekostnaderna och antalet företag ökat. År

³ De mätvärden ingår i beräkningen av administrativ kostnad är följande. Population (antalet företag som omfattas av kravet), frekvens (antalet gånger per år som kravet ska uppfyllas), timlön (den lön som den i företaget har som faktiskt utför kravet), minuter (tiden det tar för att upprätta, lagra och/eller överföra informationen som kravet medför) samt extern (den eventuella externa konsultkostnad som företag behöver för att uppfylla kravet).

⁴ Siffror från den 31 december 2014. Det kan noteras att Statistiska centralbyråns företagsregister för år 2014 i stället anger 520 620 aktiebolag (därav 393 537 aktiva).

2012 kom det in 380 843 årsredovisningar för aktiebolag till Bolagsverket och för år 2014 var motsvarande siffra 428 622⁵.

För årsredovisningspliktiga företag som är, i lagförslagets mening, mikroföretag innebär flertalet av de föreslagna ändringarna förenklingar i och med att ett flertal bestämmelser, särskilt upplysningskrav, inte längre ska tillämpas på dessa företag. Vid en tillämpning av de föreslagna storlekskriterierna för företag i ÅRL är cirka 364 900 företag att anse som små företag och av dessa är 257 900 att anse som mikroföretag.⁶ Dessa företag är verksamma inom näringslivets alla branscher. Det innebär att större delen av antalet årsredovisningspliktiga företag kommer att utgöra mikroföretag.

Särskilt om mikroföretag

Ett genomförande av de förslag som utredningen lägger fram om att mikroföretagens skyldighet att lämna notupplysningar ska begränsas innebär sammanlagt besparingar på cirka 73 miljoner kronor. Siffrorna gäller under förutsättning att mikroföretagen avgränsas på det sätt som utredningen har föreslagit. Dessutom tillkommer besparingar på cirka 22,8 miljoner kronor för föreslagna förenklingar i förvaltningsberättelsen. Som ovan har konstaterats är de använda beräkningsmetoderna förenade med betydande osäkerhet.

Med högre gränsvärden, motsvarande den högsta nivå som det nya redovisningsdirektivet tillåter, skulle antalet svenska mikroföretag uppgå till 299 800 istället för 257 900. I så fall skulle de sammanlagda besparingarna bli högre, uppskattningsvis 85 miljoner kronor respektive 26,5 miljoner kronor för de berörda företagen.

Förslagen kommer sannolikt att innebära att de små företagen får vissa ökade administrativa kostnader av engångskaraktär i samband med att de nya reglerna ska börja tillämpas. Dessa kostnader sammanhänger bl.a. med att företagen och de av företagen anlitate redovisningskonsulterna och revisorerna kan behöva tillägna sig vissa nya rutiner. Om företagen har en abonnemangstjänst på ett bokföringsprogram, kommer dock inte själva uppdateringen av

⁵ Bolagsverket fick under år 2014 in totalt 436 441 årsredovisningar (samtliga företagsformer). Per den 21 januari 2015 fanns 483 870 aktiebolag registrerade hos Bolagsverket.

⁶ Antalet små företag respektive mikroföretag år 2012 enligt Statistiska centralbyråns undersökning Företagens ekonomi.

program på grund av regelförändringar att kosta företaget något.⁷ Utredningen har, efter kontakter med revisorer och redovisningskonsulter, fått uppfattningen att de nya rutinerna inte kommer medföra några större merkostnader för företagen, se nedan under avsnitt 10.3.1. De initiala kostnaderna torde således vara ganska små.

10.2.2 Konkurrensförhållanden

Det förenklade uppgiftslämnandet för små företag och mikroföretag kan innebära att det, i ett kostnadsperspektiv, blir något mer attraktivt att klassificeras som ett litet företag (eller ännu hellre ett mikroföretag). Eftersom de mindre företagen får en lägre administrativ börda och därmed också lägre kostnader än övriga företag, kommer det att vara en konkurrens fördel att utgöra ett sådant företag. För övriga företag utgör skillnaderna i regelverket i stället en motsvarande konkurrensnackdel. Mot bakgrund av att både det nya redovisningsdirektivet och utredningens kommittédirektiv syftar till att skapa regler för att underlätta för de mindre företagen får emellertid sådana effekter accepteras. Utredningen bedömer för övrigt inte att konkurrensförhållandena mellan företagen kommer att påverkas av förslagen på något mera avgörande sätt.

Ett av utredningens förslag avser ideella föreningar och liknande juridiska personer och innebär att dessa inte kommer att vara bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen, trots att de bedriver näringsverksamhet, under förutsättning att inkomsterna av näringsverksamheten understiger fyra basbelopp. Detta kan vara en konkurrens fördel för dessa juridiska personer och en motsvarande konkurrensnackdel för näringsidkare som inte är undantagna från bokföringsskyldighet. Emellertid bedömer utredningen att gränsen för bokföringsskyldighet har satts på en så låg nivå att detta problem inte torde bli särskilt omfattande; mera omfattande näringsverksamhet kommer inte att beröras av undantaget.

⁷ Hos de flesta företag som säljer bokföringsprogram har företagen abonnemang som de betalar månadsavgift för. Exempel på vanliga företag som tillhandahåller detta är Visma, Speedledger, Hogia, E-conomic och BL e-bokföring.

10.2.3 Offentligfinansiella effekter

Bokföringsnämnden

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. Med anledning av detta har utredningen underhand inhämtat synpunkter från Bokföringsnämndens kansli angående konsekvenserna av utredningens förslag för nämndens verksamhet. Synpunkterna har i huvudsak följande innebörd.

Genom förslaget att införa en ny kategori av företag skapas förutsättningar för ett starkt förenklat regelverk för årsredovisning. Vid ett genomförande av förslaget kommer Bokföringsnämnden att behöva analysera och vid behov ta fram ett särskilt regelverk, inriktat på den kategorin av företag. Utredningen föreslår också en ny årsredovisningslag. I de flesta delar går bestämmelserna i den nya lagen tillbaka på bestämmelser i den nu gällande årsredovisningslagen. Flera bestämmelser är dock nya och ett stort antal redaktionella omarbetningar har gjorts. De allmänna råd som ges ut av Bokföringsnämnden bygger vidare på och fyller ut ÅRL. I den utsträckning den lagen ändras kommer nämnden därför att behöva göra en genomgång av, och vid behov omarbета, Bokföringsnämndens allmänna råd. Även om de materiella skillnaderna mellan ÅRL och förslaget är relativt begränsade får utredningens förslag till följd att Bokföringsnämnden måste göra en fullständig genomgång av de allmänna råd och kommentarer som är kopplade till bestämmelserna i ÅRL. Genomgången behöver beakta materiella ändringar, disposition och språkliga omarbetningar. Enligt nämndens uppskattning kommer kostnaden för detta att uppgå till cirka en miljon kronor, vilket angetts motsvara en årsanställning.

Finansinspektionen

Finansinspektionen har under hand uppgivit till utredningen att myndigheten anser att de föreslagna ändringarna kommer att påverka myndighetens arbete men att de ändringar som kommer att behöva göras får anses rymmas inom det ordinarie regelarbetet. Finansinspektionen har vidare angett att ytterligare resurser inte behövs med anledning av utredningens förslag.

Bolagsverket

Bolagsverket har på utredningens förfrågan gjort följande grova uppskattning av verkets kostnader för de författningsändringar om inlämnande och offentliggörande av årsredovisningar som utredningen föreslår. Bolagsverket bedömer att förslagen kräver en effektanalys om cirka 700 timmar inklusive lagtolkning och analys av förändringarna. Därutöver beräknas en projektanalys om 500 timmar för inventering och lösningsförslag behövas. Dessutom uppskattar verket att själva genomförandet (inklusive projektavslut) kommer att ta 3 000 timmar i anspråk.

Bolagsverket uppskattar vidare att de faktiska systemförändringarna inte kommer att vara så omfattande men att verkets informationsmaterial, meddelanden och föreläggandekoder behöver ses över och ändras.

Sammantaget räknar Bolagsverket med en kostnad på cirka 3,3 miljoner kronor med anledning av utredningens förslag.⁸

Bolagsverket är avgiftsfinansierat och har endast ett litet anslag för vissa verksamhetsgrenar.

Statistiska centralbyrån

Statistiska centralbyrån har betonat att uppgifter i företagens årsredovisningar har stor betydelse för den ekonomiska statistik som myndigheten tar fram och för underlaget för nationalräkenskaperna (t.ex. beräkning av BNP). Exempelvis bygger Statistiska centralby-

⁸ Total beräknad kostnad enligt Bolagsverket: 4 200 timmar x 790 kronor = 3 318 000 kronor.

råns 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 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 mikroföretagen 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 konsekvenser för den ekonomiska statistiken. Storleken av dessa kostnader kommer att beröras närmare i avsnitt 10.3.4. Såsom utredningens förslag slutligen har kommit att utformas torde dessa kostnader dock inte överstiga 300 000 kronor.

Skatteverket

Skatteverket har uppgett att de förslag som utredningen presenterar kommer att påverka verket bland annat genom att verket kommer att behöva se över den externa informationen (främst webben och broschyrer) som riktar sig till den grupp som berörs av förslagen. Härutöver kommer det att bli nödvändigt att se över internt utbildnings- och informationsmaterial. Detta kommer dock, enligt Skatteverkets bedömning, att ingå i den årliga uppdateringen och rymmas i de befintliga anslagen.

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.

10.2.4 Finansiering av förslagets kostnader för de offentliga finanserna

Utredningen föreslår att de ökade kostnader som lagförslagen innebär finansieras genom en höjning av de förseningsavgifter som utgår om ett aktiebolag dröjer med att ge in sin årsredovisning till Bolagsverket.⁹ 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.¹⁰ 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 beräknas innebära en ökad inleverans till statskassan med 24 miljoner kronor.¹¹ Det är enligt utredningen tydligt att även en något mindre höjning av förseningsavgifternas nivå skulle kompensera för förslagets kostnader för de offentliga finanserna.

10.2.5 Konsekvenser för företagens övriga intressenter

Även för andra intressenter kommer minskningen av den via årsredovisningen tillgängliga informationen om mikroföretag 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 de årsredovisningar som små företag har utarbetat, utredningens anm.].¹² Det utesluter emellertid inte att intressenter till mikroföretag 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 verksam-

⁹ Se 8 kap. 6 § ÅRL ang. förseningsavgifter.

¹⁰ För publika aktiebolag utgår dubbla belopp.

¹¹ Siffror från Bolagsverket. Beräkningen har utgått från 2013 års volymer och det skulle då innebära ökad inleverans till statskassan med 24 miljoner kronor (vid förseningsavgift på 6 000 kronor för beslut 1, 6 000 kronor beslut 2 och 12 000 kronor för beslut 3) respektive 48 miljoner kronor (vid förseningsavgift på 7 000 kronor vid beslut 1, 7 000 kronor vid beslut 2 och 14 000 kronor vid beslut 3).

¹² Jfr ingressen till det nya redovisningsdirektivet, p. 25.

het påverkas av den minskade mängden uppgifter i små företags årsredovisningar. Någon uppskattning av de kostnader som detta kan medföra har dock inte kunnat göras inom ramen för detta utredningsarbete.

10.2.6 Samhällsekonomiska konsekvenser

Utredningen har beaktat de övriga samhällsfrågor som anges i 14 och 15 §§ kommittéförordningen (1998:1474) men har inte funnit att förslagen har någon betydelse i dessa avseenden.

10.2.7 Ikraftträdande och eventuella informationsinsatser

De lagändringar som följer av utredningens förslag föreslås träda i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2016.

De berörda myndigheterna har uppgett att utredningens förslag kräver uppdatering av informationsbroschyrer och liknande material. Arbetet med att ta fram sådant material har beaktats vid de ovan angivna beräkningarna av förslagens kostnader. Utredningen gör bedömningen att några ytterligare informationsinsatser med anledningen av förslaget inte är nödvändiga.

10.3 Mikroföretag

10.3.1 En ny företagskategori

Förslag

Förslaget innebär att det i årsredovisningslagstiftningen införs en ny kategori av företag, ”mikroföretag”. Mikroföretag definieras som de företag som inte överskrider mer än ett av följande kriterier; medelantal anställda 3, balansomslutning 1,5 miljoner kronor och nettoomsättning 3 miljoner kronor.

Bakgrund

I direktivet anges att medlemsstaterna får införa vissa lättnader för företag som inte överskrider mer än ett av tre gränsvärden; 10 anställda, balansomslutning om högst 3 miljoner kronor och nettoomsättning 6 miljoner kronor. Utredningen föreslår dock att samma gränsvärden som i dag bestämmer om ett aktiebolag måste ha en revisor ska tillämpas vid avgränsningen av mikroföretagen. Det innebär att med mikroföretag ska avses företag som inte överskrider mer än ett av följande tre värden; tre anställda, 1,5 miljoner kronor i balansomslutning och tre miljoner kronor i nettoomsättning. Antalet företag som därmed omfattas av kategorin blir då något färre än om möjligheterna i det nya direktivet utnyttjas fullt ut men kategorin mikroföretag kommer ändå att omfatta en mycket stor andel av de företag som i dag omfattas av ÅRL, se nedan.

Alternativa lösningar

Utredningen föreslår att det införs särskilda redovisningsregler för mikroföretag, varvid mikroföretagen ska avgränsas på det sätt som nyss har sagts. Alternativen till utredningens förslag är att antingen inte införa kategorin mikroföretag alls eller att välja andra gränsvärden.

För det fall kategorin inte alls införs kommer den minsta företagskategorin komma att vara små företag. Fördelarna med att inte införa någon ny företagskategori är att företagen inte behöver ta reda på om de tillhör kategorin mikroföretag och vilka nya regler som i så fall gäller för dem. Andra fördelar är att mängden tillgänglig företagsinformation för omvärlden inte minskar.

Om man, som utredningen, anser att det ska införas särskilda regler för mikroföretag, kan mikroföretagen givetvis avgränsas på annat sätt än utredningen har föreslagit. Ett alternativ till den föreslagna lösningen är att mikroföretagen avgränsas så att direktivets möjligheter utnyttjas fullt ut. Ett sådant fullt utnyttjande har fördelen att flera företag kommer att räknas som mikroföretag och därigenom komma i åtnjutande av de förenklingar som lagförslaget innebär. Den främsta nackdelen är givetvis den försämrade informationsgivningen; till bilden hör att en del av de företag som enligt

direktivet skulle kunna kategoriseras som mikroföretag kan vara ekonomiskt och personalmässigt jämförelsevis betydande. En annan nackdel med att använda de i direktivet angivna gränsvärdena är att det skulle nödvändiggöra en ny gränsdragning i regelverket, något som är ägnat göra detta onödigt svåröverskådligt. Utredningen har för sin del funnit att fördelarna med den av utredningen föreslagna gränsdragningen överväger.

Alternativa lösningar för vart och ett de olika förslagen om upplysningskrav och förvaltningsberättelse som rör mikroföretag behandlas nedan.

Vilka berörs av förslaget?

Enligt Statistiska centralbyråns databas finns det i dag totalt cirka 1 155 000 aktiva företag. Av dessa är cirka 619 000 enskilda näringsidkare. Vid en tillämpning av de storlekskriterier som utredningen föreslår uppgår antalet av de små företag, inklusive mikroföretag, som omfattas av ÅRL till 364 900 stycken.¹³

Vid en tillämpning av de maximikriterier som uppställs i det nya redovisningsdirektivet skulle 299 800 av dessa vara att anse som mikroföretag. De gränsvärden som utredningen har stannat för medför att cirka 257 900 företag kommer att uppfylla kriterierna för mikroföretag.¹⁴ Dessa företag är verksamma inom näringslivet alla branscher.

De kostnadsmässiga och andra konsekvenser som regleringen medför och en jämförelse av konsekvenserna för övervägda regleringsalternativ

Införandet av en ny företagskategori innebär att de berörda företagen och deras intressenter får något nytt att förhålla sig till och medför i så måtto ett visst besvär i ett inledningsskede. Med de lättnader som kommer att gälla för företagen bedömer utredningen att den nya kategoriindelningen och därmed förknippade regeländ-

¹³ Siffror från Statistiska centralbyråns undersökning Företagens ekonomi från 2012.

¹⁴ Detta innebär att 71 procent av alla små företag istället kommer att tillhöra kategorin mikroföretag. Motsvarande siffra för det fall maximala gränsvärden skulle användas är 82 procent av de små företagen.

ringar leder till sådana fördelar för företagen att det uppväger detta inledningsvisa besvär.

Utredningen bedömer att de förenklingar som föreslås i form av färre notupplysningskrav för mikroföretag innebär besparingar på cirka 73 miljoner kronor. Dessutom tillkommer besparingar för dessa företag på cirka 22,8 miljoner kronor på grund av de föreslagna förenklingarna i förvaltningsberättelsen. För det fall gränsvärdena för mikroföretag skulle sättas så högt som det nya redovisningsdirektivet tillåter skulle det innebära en total besparing för dessa företag på cirka 85 miljoner kronor respektive cirka 26,5 miljoner kronor, se nedan för beräkningar rörande detta.

På fråga från utredningen har FAR:s och SRF:s experter i utredningen uppskattat att företagens kostnader i samband med införandet av en ny företagskategori huvudsakligen avser utbildning. Det har bedömts att varje person som sysslar med redovisning i eller revision av små företag eller mikroföretag kommer att behöva utbildning om de nya reglerna motsvarande i genomsnitt en halvdagskurs.¹⁵

En bedömning av om regleringen överensstämmer med de skyldigheter som följer av Sveriges anslutning till EU

Direktivet ger medlemsstaterna möjlighet att undanta de allra minsta företagen från en del av de bestämmelser som gäller för övriga kategorier av företag. De gränsvärden som direktivet anger är maximigränser och det finns inget hinder för medlemsstaterna att besluta om lägre gränsvärden. Utredningens förslag innebär att Sverige inför förenklade regler av det slag som direktivet tillåter men tillämpar reglerna på något färre företag än vad direktivet tillåter. Detta är helt förenligt med direktivet.

¹⁵ Kursen uppskattas kosta 2 500 kronor per redovisningskonsult eller revisor. Antalet redovisningskonsulter uppgår till mellan 20 000 och 25 000 och antalet revisorer till cirka 3 660.

10.3.2 Färre notupplysningskrav för mikroföretag

Förslag

Mikroföretagen undantas från kraven på notupplysningar om

- omräkningskurs för belopp som anges i annan valuta än redovisningsvalutan,
- anläggningstillgångar,
- finansiella instrument,
- uppskrivningsfond och fond för verkligt värde,
- långfristiga balansposter,
- intäkter och kostnader av exceptionell storlek eller förekomst, och
- händelser av väsentlig betydelse efter räkenskapsårets slut.

Bakgrund

Det nya redovisningsdirektivet ställer krav på att små företag lämnar vissa upplysningar som anges i artikel 16 i det nya redovisningsdirektivet. Direktivet ger emellertid utrymme för att mikroföretag befrias från merparten av upplysningskraven i artikeln.

Alternativa lösningar

Alternativet till utredningens förslag är att inte införa några lättnader alls i upplysningskraven. Utifrån ett intressentperspektiv kan det hävdas att kvaliteten på redovisningen går ned något om mikroföretag inte lämnar samma upplysningar som små företag. Som tidigare framhållits torde dock betydelsen av detta, såvitt gäller de minsta företagen, vara begränsad. En minskning av upplysningskraven medför samtidigt att den administrativa bördan minskar. Detta gäller särskilt i fråga om sådana uppgifter som inte är av betydelse i skattesammanhang, t.ex. upplysningar om intäkter och kostnader av exceptionell storlek eller förekomst och om händelser av väsentlig betydelse efter räkenskapsårets slut.

Sammantaget bedöms besparingarna för företagen överstiga de nackdelar som ett borttagande av upplysningskraven kan ha för externa intressenter. Utredningens närmare bedömningar av vilka förenklingar som bör införas framgår av avsnitt 3.8.2.

Vilka berörs av förslaget?

Se ovan under avsnittet En ny företagskategori.

De kostnadsmässiga och andra konsekvenser som den föreslagna regleringen medför och en jämförelse av konsekvenserna för de övervägda regleringsalternativen

Antalet företag som inte uppfyller mer än ett av kriterierna tre anställda, tre miljoner kronor i nettoomsättning och 1,5 miljoner kronor i balansomslutning uppgår, som ovan har angetts, till cirka 257 900. Detta är den populationen som utredningen har utgått från i sina beräkningar nedan.

Beräkningarna har skett med hjälp av Tillväxtverkets verktyg Regleräknaren¹⁶ och med hjälp av uppskattningar som utredningens experter har gjort. Vid beräkningarna i Regleräknaren har utredningen, om inget annat särskilt anges, använt sig av de kostnadsberäkningar som har gjorts avseende den företagskategori som Regleräknaren anger som K2-företag (grupp K2.2). Det har som regel inte varit möjligt att göra någon egentlig kvalitetssäkring av beräkningarna. Resultaten framstår därför i flera fall som relativt osäkra.

Vid de uppskattningar som utredningens experter har gjort har timkostnaden för en redovisningskonsults arbete med upprättande av årsredovisningar uppskattats till 736 kronor.¹⁷

¹⁶ Regleräknaren finns på Tillväxtverkets hemsida, www.tillvaxtverket.se

¹⁷ Enligt uppgift från Sveriges Redovisningskonsulters Förbund. Beloppet baserar sig på ett beräknat *snittpris* enligt en undersökning som förbundet har gjort.

Kostnaden för upplysningskrav som tas bort genom utredningens förslag:

- Det särskilda kravet på notupplysning om *omräkningskurs för valuta* aktualiseras endast när ett företag frivilligt väljer att redovisa beloppen i balans- och resultaträkningarna i ytterligare en valuta, utöver redovisningsvalutan. Den situationen torde vara relativt sällsynt bland mikroföretagen. Till detta kommer att arbetsinsatsen för och besväret med att lämna upplysning om den ytterligare valutan bedöms vara av mycket begränsad omfattning. Utredningen bedömer därför att den besparing som borttagandet av detta upplysningskrav medför är närmast försumbar. Det kan anmärkas att Tillväxtverket inte har mätt den administrativa kostnaden av att ange valuta. Utredningen har inte funnit det meningsfullt att försöka precisera ett belopp som under alla förhållanden ligger på en mycket låg nivå.
- Mikroföretagens sammanlagda kostnader för att upplysa om *anläggningstillgångar*¹⁸ uppgår, om de mäts med hjälp av Tillväxtverkets verktyg Regelräknaren och den beräkningsmodell som där används för företag som anlitar redovisningskonsult till 247 miljoner kronor. Beräkningen har då skett enligt följande. *Finansiella tillgångar*: Population 257 900 x frekvens 1 x (27,9 minuter x 328 kronor i timlön/60 + 657,5 kronor i extern kostnad) = cirka 208,9 miljoner kronor. *Materiella tillgångar*: Population 257 900 x frekvens 1 x (146,7 kronor i extern kostnad) = cirka 37,8 miljoner kronor. Om beräkningen i stället sker med den beräkningsmodell som gäller för K2-företag (grupp K2.2) som rådfrågar revisor uppgår kostnaden blir dock kostnaderna i stället cirka 40 miljoner kronor enligt följande beräkning. *Finansiella tillgångar*: Population 257 900 x frekvens 1 x (25,6 minuter x 328 kronor i timlön/60 + 0 kronor i extern kostnad) = cirka 36 miljoner kronor. *Materiella tillgångar*: Population 257 900 x frekvens 1 x (3,4 minuter x 328 kronor i timlön/60 + 0 kronor i extern kostnad) = cirka 4,8 miljoner kronor. Utredningen har funnit skillnaderna mellan de båda beräk-

¹⁸ Upplysningskravet anläggningstillgångar har inte mätts som helhet av Tillväxtverket. Siffror finns dock på företagens kostnader för att upplysa om finansiella tillgångar och materiella tillgångar.

ningssätten svårgripbara och skillnaderna i resultat mellan beräkningssätten är ägnade att leda till tvivel på om beräkningarna är särskilt tillförlitliga. Till detta kommer att de beräknade beloppen även inkluderar kostnaderna för själva balansräkningarna och alltså avser inte enbart notupplysningar. Det är mot denna bakgrund svårt att med hjälp av Regelräknarens schabloner erhålla en rättvisande bild av mikroföretagens verkliga kostnader för att lämna notupplysningar om anläggningstillgångar. En mycket grov skattning innebär att i företag som anlitar redovisningskonsult uppgår företagets *interna* kostnader för notupplysningskraven till ungefär hälften av de ovan angivna beloppen. Till detta kommer en *extern* kostnad, motsvarande redovisningskonsultens arbete. Ett par av utredningens experter har menat att en rimlig "genomsnittlig tid" för detta arbete avseende de nu aktuella upplysningskraven är en minut per mikroföretag. Den uppskattningen grundar sig på antagandena att endast hälften av mikroföretagen redovisar anläggningstillgångar i balansräkningen och att de som gör det, och använder ett bokföringsprogram, ofta "flyttar över" befintliga värden från föregående år. Den externa kostnaden kan då beräknas till högst 50 kronor. Om kostnaderna beräknas på detta sätt, blir de i denna del sammanlagt cirka 45 miljoner kronor (beräknat enligt följande: *Finansiella tillgångar*: Population 257 900 x frekvens 1 x (13,5 minuter x 328 kronor i timlön/60 + 50 kronor i extern kostnad) = cirka 32 miljoner kronor. *Materiella tillgångar*: Population 257 900 x frekvens 1 x (50 kronor i extern kostnad) = cirka 13 miljoner kronor. Det bör understrykas att även det av utredningen använda beräkningssättet är osäkert.

- De företag som uppfyller kriterierna för att tillhöra kategorin mikroföretag har i dag ingen kostnad för att upplysa om *finansiella instrument* i noterna. Detta sammanhänger med att små företag enligt K2-regelverket inte får tillämpa bestämmelserna om värdering till verkligt värde.¹⁹ Utredningens förslag innebär att mikroföretag, som huvudregel, inte får använda sig av värde-

¹⁹ Av punkten 11.6 i BFNAR 2008:1 (K2) framgår att företag som tillämpar det allmänna rådet inte får värdera finansiella instrument till verkligt värde. Med den utgångspunkten blir de upplysningskrav som finns i 5 kap. 4 a § ÅRL inte tillämpliga. Det kan givetvis förekomma att företag som faller under mikroföretagskategorin följer K3-regelverket på frivillig basis och därvid har kostnader för att lämna upplysningar av det aktuella slaget.

ring till verkligt värde. I så fall får det anknytande upplysningskravet inga kostnadseffekter.

- Kostnaden för mikroföretagen att upplysa om *uppskrivningsfond* och *fond för verkligt värde* i noterna har inte gått att beräkna med hjälp av Regelräknaren, eftersom dessa variabler inte finns tillgängliga i Tillväxtverkets databas. Expertis inom utredningen har uppskattat tidsåtgången för mikroföretagen till, i genomsnitt, en minut. Detta ger då totala kostnader på cirka 3,2 miljoner kronor (enligt följande: 257 900 företag x (736 kronor i timkostnad²⁰ x 1/60) = cirka 3,2 miljoner kronor.
- Kostnaderna för att lämna information om *långfristiga skulder* kan, vid en tillämpning av Regelräknaren, beräknas till mellan 4 och 24 miljoner kronor. Uträkningen har, med hjälp av Regelräknaren skett enligt följande. K2-företag (grupp K2.2) som anlitar redovisningskonsult: Population 257 900 x frekvens 1 x 92,8 kronor i extern kostnad = cirka 23,9 miljoner kronor. K2-företag (grupp K2.2) som rådfrågar revisor: Population 257 900 x frekvens 1 x 15,7 kronor i extern kostnad = 4 miljoner kronor. Kostnaderna torde emellertid enbart till en mindre del avse det i detta sammanhang aktuella upplysningskravet. De totala kostnaderna bedöms inte överstiga 4 miljoner kronor.
- Det är inte möjligt att med hjälp av Regelräknaren särskilt räkna ut kostnaderna för att lämna upplysningar om *intäkter och kostnader av exceptionell storlek*. Expertis inom utredningen har uppgett att det uppskattningsvis torde vara högst en procent av mikroföretagen företagen som lämnar sådana upplysningar och har uppskattat den genomsnittliga tidsåtgången till högst någon minut per företag (utslaget på hela populationen). Med detta beräkningssätt blir mikroföretagens kostnader för att lämna upplysningarna drygt 3 miljoner kronor. Uträkningen har skett enligt följande. population 257 900 x frekvens 1 x (1 minut x 736 kronor i timlön/60) = cirka 3,2 miljoner kronor.
- Det har inte varit möjligt att med ledning av Regelräknaren räkna fram några kostnader för mikroföretagens arbete med att lämna upplysning om *händelser av väsentlig betydelse efter räk-*

²⁰ Timkostnad är kostnaden för företagen att anlita en redovisningskonsult.

skapsårets slut. Inom utredningen har tidsåtgången för en redovisningskonsults arbete med upplysningskravet uppskattats till fyra minuter, utslaget på hela populationen. Den externa kostnaden för detta upplysningskrav blir då 12,6 miljoner kronor. Uträkningen har skett enligt följande. Population 257 900 x frekvens 1 x (4 minuter x 736 kronor i timlön/60) = cirka 12,6 miljoner kronor. Till detta kommer en tidsåtgång inom företaget som också kan skattas till fyra minuter, utslaget på hela populationen. Det innebär en sammanlagd kostnad inom företagen om 257 900 x frekvens 1 x (4 x 328 kronor i timlön/60) = cirka 5,6 miljoner kronor

Den totala besparingen för företagen om samtliga utredningens förslag till borttagande av upplysningskrav genomförs blir, utifrån utredningens beräkningar, drygt 73 miljoner kronor. Vid den beräkningen har utredningen antagit att kategorin mikroföretag avgränsas på det sätt som utredningen har föreslagit. Om mikroföretagen i stället avgränsas med de gränsvärden som direktivet maximalt tillåter blir besparingen cirka 85 miljoner kronor.

Kostnader för övriga upplysningskrav som inte tas bort genom utredningens förslag:

- Den uppskattade kostnaden för mikroföretagen att upplysa om *värderings- och omräkningsprinciper* i noterna blir, vid en beräkning med hjälp av Regelräknaren, 14 miljoner kronor, om beräkningen utgår från de mätvärden som gäller för K2-företag (grupp K2.2) som anlitar redovisningskonsult: Population 257 900 x frekvens 1 x (54,2 kronor extern kostnad) = cirka 14 miljoner kronor. Om man i stället utgår från de mätvärden som gäller motsvarande företag som anlitar revisor, blir siffrorna dock helt annorlunda: Population 257 900 x frekvens 1 x (13,5 minuter x 328 kronor i timlön/60 + 235,7 kronor i extern kostnad) = cirka 80 miljoner kronor. Enligt utredningens bedömning ger dock ingen av dessa beräkningar någon rättvisande bild av kostnaderna för det aktuella upplysningskravet. Den genomsnittliga tiden för att i företag av det nu aktuella slaget lämna upplysningar om tillämpade värderings- och omräkningsprinciper måste antas ligga betydligt lägre än 13,5 minuter (varvid bör

uppmärksammas att man i detta sammanhang inte bör räkna med kostnaderna för att skaffa sig kunskap om vilka principer som ska tillämpas och att tillämpa dem på företagets tillgångar och skulder). Expertis inom utredningen har uppskattat tidsåtgången för av mikroföretag anlitate redovisningskonsulter till, i genomsnitt, en minut. Detta ger då totala kostnader på cirka 3,2 miljoner kronor (enligt följande: $257\,900 \text{ företag} \times (736 \text{ kronor i timkostnad}^{21}/60 \times 1) = \text{cirka } 3,2 \text{ miljoner kronor}$). Till detta kommer en mindre kostnad inom företagen, av utredningen skattad till sammanlagt mellan 1 och 2 miljoner kronor.

- Mikroföretagens kostnader för att lämna upplysningar om *medelantalet anställda under räkenskapsåret* uppgår, vid en beräkning enligt Regelräknaren, till omkring 10 miljoner kronor. En beräkning som utgår från de mätvärden som gäller för K2-företag (grupp K2.2) som anlitar redovisningskonsult blir på följande sätt: $\text{Population } 257\,900 \times \text{frekvens } 1 \times (9,3 \text{ minuter} \times 286 \text{ kronor i timlön}/60) = \text{cirka } 11,4 \text{ miljoner kronor}$. Utgår man i stället från de mätvärden som gäller för K2-företag som rådfrågar revisor blir resultatet i stället så här: $\text{Population } 257\,900 \times \text{frekvens } 1 \times (6,7 \text{ min.} \times 328 \text{ kronor i timlön}/60) = \text{cirka } 9,4 \text{ miljoner kronor}$. Utredningen utgår mot denna bakgrund från att ett borttagande av upplysningskraven skulle innebära en besparing om cirka 10 miljoner kronor.²² Även denna siffra är dock osäker och expertis inom utredningen har framhållit att den kan vara alltför hög.
- Förslaget innebär att mikroföretag även i fortsättningen ska lämna upplysningar om *moderföretaget i den minsta koncern som företaget tillhör*. Kostnaderna för att lämna detta slag av upplysning har inte kunnat beräknas med hjälp av Regelräknaren, eftersom denna inte innehåller någon beräkning vad gäller K2-företag. K3-företagen har en genomsnittlig tidsåtgång för att upplysa om moderföretag på 1,5 minuter. Utredningen har antagit att det endast är en mindre antal av mikroföretagen som har ett moderföretag att rapportera om. Utredningen har också

²¹ Timkostnad är kostnaden för företagen att anlita en redovisningskonsult.

²² Här har inte beaktats de merkostnader som, enligt Statistiska centralbyrån, företagen skulle drabbas av om Statistiska centralbyrån i stället hämtar in uppgifterna direkt från företagen (se avsnitt 10.3.4).

antagit att tidsåtgången för att ta fram uppgifter om detta är ganska begränsad. Det talar, enligt utredningens bedömning, för att den totala besparingen om detta upplysningskrav tas bort, såvitt gäller mikroföretag, uppgår till 1–2 miljoner kronor.²³

Om man utnyttjar de möjligheter som direktivet ger att ta bort de nu angivna upplysningskraven för mikroföretag, skulle det, med ovan angivna beräkningar, innebära en besparing på – tillsammans med tidigare redovisade besparingar - cirka 85–87 miljoner kronor. Vid den beräkningen har utredningen antagit att kategorin mikroföretag avgränsas på det sätt som utredningen har föreslagit. Om mikroföretagen i stället avgränsas med de gränsvärden som direktivet maximalt tillåter, blir besparingen cirka 100 miljoner kronor.

En bedömning av om regleringen överensstämmer med eller går utöver de skyldigheter som följer av Sveriges anslutning till EU

Direktivets bestämmelser om mikroföretag är utformade så att medlemsstaterna får, men inte behöver, utnyttja dem. Skälen för att utredningen anser att bestämmelserna bara bör utnyttjas till viss del framgår ovan under alternativa lösningar.

10.3.3 Vissa förenklingar för mikroföretag avseende förvaltningsberättelsen och offentliggörandet av årsredovisningen

Förslag

- Mikroföretag undantas från lagens krav på att förvaltningsberättelsen ska innehålla en rättvisande översikt över och närmare upplysningar om utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat.

²³ Inte heller här har hänsyn tagits till de merkostnader som företagen skulle drabbas av om Statistiska centralbyrån i stället hämtar in uppgifterna direkt från företagen (se avsnitt 10.3.4).

- Mikroföretag undantas även från kraven på att förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om väsentliga händelser under räkenskapsåret.
- Sverige bör inte utnyttja direktivets möjligheter till undantag för mikroföretag beträffande offentliggörande av årsredovisningen.

Bakgrund

Som har framgått tidigare innebär bestämmelserna i det nya direktivet att medlemsstaterna helt får undanta mikroföretag 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 eller ”under balansräkningen” (artikel 36.1 c).

Dessutom får medlemsstaterna enligt direktivet undanta mikroföretag från kraven på offentliggörande av årsbokslutet, se artikel 36.1 d och artiklarna 30–33, dock endast under förutsättning att balansräkningen sänds in i enlighet med nationell lagstiftning till minst en behörig myndighet som respektive medlemsstat har utsett.

Alternativa lösningar

Alternativen till de ovan föreslagna undantagen är att inte medge några undantag alls för mikroföretagen eller att de möjliga undantagen utnyttjas helt och fullt.

En fördel med det första alternativet är att företagens intressenter får den information som de är vana vid. Av skäl som utredningen tidigare har varit inne på torde emellertid tredjemansintresset av att även de allra minsta företagen lämnar uppgifter om väsentliga händelser under räkenskapsåret samt en rättvisande översikt över företagets utveckling vara något begränsat. Nackdelen med att inte införa förenklingar av detta slag blir att den tidsvinst för företagen som förenklingsarna förväntas medföra uteblir. Utredningen har bedömt att förenklingsvinsten av att ta bort de båda upplysningskraven överstiger nackdelarna för tredje man.

Direktivet tillåter att mikroföretag även befrias från skyldigheten att lämna uppgift om förslag till vinst- och förlustdispositioner och kräver inte heller att det i förvaltningsberättelsen lämnas uppgift om förändringar i eget kapital. Utredningen har bedömt att kravet på att aktiebolag och ekonomiska föreningar ska lämna upplysningar av dessa slag inte är särskilt betungande. I företag av dessa slag måste man under alla omständigheter ta ställning till hur resultatet ska disponeras och det är också nödvändigt att beakta förändringar i eget kapital. Att därutöver redovisa de aktuella förhållandena i förvaltningsberättelsen bedöms inte medföra något mera betydande merarbete (jfr beräkning nedan). Till detta kommer att ett förslag till vinst- och förlustdispositioner kan - såsom bestämmelserna i aktiebolagslagen och lagen om ekonomiska föreningar är utformade - vara nödvändigt inför bolagets eller föreningens årsstämma.

Kravet på att årsredovisningen ska offentliggöras utgör i och för sig en administrativ börda för företagen. Men att, såsom direktivet tillåter, begränsa kravet till att omfatta endast balansräkningen skulle inte nämnvärt lätta denna börda. Därtill skulle möjligheten för externa intressenter att ta del av information om företagen begränsas alltför mycket.

Vilka berörs av förslaget?

Se ovan under En ny företagskategori.

De kostnadmässiga och andra konsekvenser som regleringen medför och en jämförelse av konsekvenserna för de övervägda regleringsalternativen

Kostnad för krav som utredningen föreslår ska tas bort:

- Kostnaden för att lämna upplysningar som ger en *rättvisande översikt* och upplysa om *väsentliga händelser under räkenskapsåret* i förvaltningsberättelsen finns inte särskilt upptaget i Regelräknaren. Utredningen har dock gjort antagandet att ett mikroföretags arbete med dessa upplysningar tar fem minuter, utslaget på hela populationen. De interna kostnaderna kan därför beräk-

nas till sammanlagt 7 miljoner kronor, enligt följande. Population $257\,900 \times$ frekvens 1 (5×328 i timlön/60) = cirka 7 miljoner kronor. Till detta kommer en extern kostnad för anlåtande av redovisningskonsult, vilken kan beräknas motsvara i snitt fem minuter per företag eller sammanlagt 15,8 miljoner kronor (beräknat enligt följande: population $257\,900 \times$ frekvens $1 \times$ (736 i timlön/60) = 15,8 miljoner kronor.). Detta ger en sammanlagd kostnad om cirka 22,8 miljoner kronor.

- För det fall direktivets maxgränser för mikroföretag skulle tillämpas skulle istället kostnaden bli cirka 26,5 miljoner kr.

Kostnad för krav som utredningen föreslår ska vara kvar:

- Tillväxtverket har inte beräknat företagens kostnader för att lämna upplysningar i förvaltningsberättelsen om förslag till vinst- eller förlustdispositioner och om förändringar i eget kapital. Utredningens expertis har gjort uppskattningen att mikroföretagens genomsnittliga tidsåtgång för att upplysa om detta uppgår till cirka fem minuter per årsredovisning och företag. Detta ger en sammanlagd kostnad om cirka 17,8 miljoner kronor (enligt följande beräkning: population $257\,900 \times$ frekvens $1 \times$ (5 min. \times 736 kronor i timlön/60) = cirka 17,8 miljoner kronor).²⁴
- Företagens tidsvinst av att bara behöva offentliggöra balansräkningen, i stället för hela årsredovisningen, torde vara helt försumbar.

En bedömning av om regleringen överensstämmer med eller går utöver de skyldigheter som följer av Sveriges anslutning till EU

Direktivets bestämmelser om mikroföretag är utformade så att medlemsstaterna får, men inte behöver, utnyttja dem. Den valda lösningen står i överensstämmelse med EU-rätten.

²⁴ Inom utredningen har det påpekats att beloppen sannolikt är för höga om man enbart räknar med det arbete som är förknippat med att i årsredovisningen upplysa om ett inom företaget redan framtaget förslag.

10.3.4 Konsekvenser för Statistiska centralbyrån

Effekten av att information tas bort ur årsredovisningarna blir enligt Statistiska centralbyrån att myndigheten i högre grad tvingas till direktinsamling av uppgifter från företagen. Kvaliteten i statistiken blir sämre när möjligheten till kvalitetskontroll via administrativa källor försvinner. Återkontaktarna med företag kommer att öka. Detta kommer att medföra sämre kvalitet på den ekonomiska statistiken, ökad administrativ börda för företagen samt ökade kostnader för Statistiska centralbyrån. Sämre kvalitet innebär i förlängningen ökade kostnader även för statistikens användare. Förändringarna påverkar också, enligt Statistiska centralbyrån, möjligheterna att uppfylla de krav som ställs på statistiken på EU-nivå.

Statistiska centralbyrån har också framhållit att med flera kategorier av företag blir regelverken flera och därmed också kostnader för underhåll och förvaltning högre. Statistiska centralbyrån behöver veta vilket regelverk ett företag följer för att kunna anpassa frågorna därefter och därmed säkra kvaliteten i uppgifterna och underlätta för företagen.

I det följande redovisas Statistiska centralbyråns uppfattning om de kostnadskonsekvenser som utredningens förslag får. Här redovisas också de konsekvenser som, enligt Statistiska centralbyrån, skulle uppkomma om mikroföretagen också befriades från skyldigheten att lämna uppgift om medelantalet anställda och om moderföretag.

Statistiska centralbyrån har framhållit betydelsen av att det framgår om någon annan *valuta* än svenska kronor används i årsredovisningen.

Noten om *anläggningstillgångar* används av Statistiska centralbyråns undersökningar *Företagens Ekonomi*, *Investeringsenkäten*, *Balansstatistik* och *Direktinvesteringar* för att beräkna brutto- och nettoinvesteringar. Om denna not utesluts, kan det få negativa konsekvenser för beräkningarna av Sveriges bruttonationalprodukt, där investeringar ingår som en viktig komponent. Investeringar ingår också som obligatoriska variabler i olika EU-förordningar om statistik. Om noten om materiella anläggningstillgångar tas bort, kommer det inte att vara möjligt att verifiera kvaliteten på inlämnade uppgifter via årsredovisningen utan att en återkontakt med företaget tas.

Statistiska centralbyråns undersökningar Balansstatistik och Direktinvesteringar använder noten om *värdeförändringar av finansiella instrument* vid kvalitetssäkring av inkomna uppgifter.

Statistiska centralbyråns undersökning Balansstatistik använder noten om *långfristiga balansposter* för kvalitetssäkring av inkomna uppgifter.

Statistiska centralbyråns undersökning Företagens Ekonomi använder informationen i noten *Intäkter och kostnader av exceptionell storlek eller förekomst* vid stora ospecificerade belopp i resultaträkningen. Om noten tas bort, kan det leda till att fler företag behöver kontaktas för att utreda vad intäkterna och kostnaderna omfattar.

Medelantalet anställda är, enligt Statistiska centralbyrån, en mycket viktig variabel för den ekonomiska statistiken. Statistikverksamheten i denna del sammanhänger bl.a. med en EU-förordning (SBS-förordningen²⁵) som innebär att Statistiska centralbyrån varje år måste leverera data om antalet heltidsanställda. Statistiken används för ekonomiska analyser, vid beräkning av nyckeltal och för att verifiera riktigheten i andra uppgifter, såsom lönekostnader och nettoomsättning. I dagsläget köper Statistiska centralbyrån in en heltäckande uppgift över medelantalet anställda från kreditupplysningsföretag, vilka har tagit den från företagens årsredovisningar. Uppgiften kommer inte finnas allmänt tillgänglig om notupplysningen i årsredovisningen försvinner. Det skulle, enligt Statistiska centralbyrån, vara förödande för kvaliteten i den ekonomiska statistiken och leda till en betydande utökning av direktinsamlingen från Statistiska centralbyrån, fler återkontakter med enskilda företag, ökade kostnader för Statistiska centralbyrån och ändå en sämre kvalitet i de slutliga uppgifterna. Det är dessutom svårare för företagen att lämna uppgiften om den inte redan finns framtagen. Att helt utesluta mikroföretagen ur statistiken är därför inte möjligt; Sverige skulle då inte kunna fullgöra sina åtaganden gentemot EU och Statistiska centralbyrån skulle inte kunna förse beslutsfattare och forskare i Sverige med ett fullständigt underlag.

Om upplysning om *moderföretag* utesluts för de små företagen, kommer denna information inte finnas tillgänglig, vilket skapar

²⁵ Europaparlamentets och Rådets förordning(EG) NR 295/2008 av den 11 mars 2008 om statistik över företagsstrukturer.

stora problem för kvaliteten i Statistiska centralbyråns koncernregister. Statistiska centralbyrån har här också hänvisat till att myndigheten enligt EU-förordningen om företagsregister²⁶ är ansvarig för att hålla ett företagsregister inklusive ett koncernregister med samtliga moder- och dotterrelationer som de svenska företagen har. Minst halva koncernregistret består av koncerner som omfattas av de storlekskriterier som lättnaderna avser. Även information om moderföretaget i den största koncern som företaget tillhör har högt informationsvärde i hållandet av ett koncernregister. Det var positivt att utredningen i sitt delbetänkande föreslog att små företag ska krävas på att lämna upplysning om moderföretaget i den minsta koncern som företaget ingår i. Att nu föreslå att denna notupplysning inte ska gälla mikroföretag, som är den största andelen av de små företagen, skulle vara mycket negativt för kvaliteten i koncernregistret. Om notupplysningen om moderföretag i den minsta koncern som företaget ingår i undantas för mikroföretag, behöver denna uppgift istället att insamlas direkt för Statistiska centralbyråns räkning.

Ett borttagande av kraven på notupplysningar om medeltalet anställda och koncerntillhörighet skulle enligt Statistiska centralbyrån leda till en ökad årlig kostnad på minst 12 miljoner kronor samt en engångskostnad om 6 miljoner kronor totalt för statistikverksamheten. Dessutom skulle företagens kostnader för statistikinlämning öka med cirka 66 miljoner kronor.²⁷ Då har hänsyn inte tagits till den upplevda bördan för de enskilda företagen, alla extra återkontakter och inte heller den väsentligt försämrade kvaliteten i statistiken.

²⁶ Regulation (EC) No 177/2008 of the European Parliament and the Council of 20 February 2008 establishing a common framework for business registers for statistical purposes and repealing Council Regulation (EEC) No 0 2186/93.

²⁷ Av det sistnämnda beloppet avser 49,3 miljoner kronor kostnader för besvarande av Statistiska centralbyråns statistikförfrågningar avseende antal anställda. Beloppet har beräknats utifrån antagandet att tidsåtgången för detta kan beräknas till cirka 15 minuter och att uppgifter samlas in från samtliga mikroföretag vilket enligt Statistiska centralbyrån är en förutsättning för att uppnå samma kvalitet som i dag. Statistiska centralbyrån har dock samtidigt uppgett att man av bl.a. kostnadsskäl troligen skulle tvingas begränsa antalet enkäter till företagen och att kostnaden därför är högt räknad. Ytterligare 16,3 miljoner kronor avser företagens kostnader för att besvara förfrågningar från Statistiska centralbyrån om koncerntillhörighet. Det beloppet baseras på antagandet att besvarandet tar 20 minuter.

10.4 Undertecknande och offentliggörande av redovisningshandlingar

10.4.1 Färdigställande av årsredovisningen

Förslag

Det införs en möjlighet att färdigställa årsredovisningen genom ett protokollfört beslut vid ett styrelsemöte där samtliga styrelseledamöter och den verkställande direktören deltar.

Bakgrund

Utredningen har kunnat konstatera att lagens krav på att en årsredovisning ska skrivas under av samtliga styrelseledamöter och den verkställande direktören i vissa fall kan leda till problem för företagen. Detta har utvecklats närmare i avsnitt 4.2.1.

Alternativa lösningar

Utredningen har övervägt flera alternativ såsom att det ska räcka att minst hälften av hela antalet styrelseledamöter skriver under årsredovisningen, att styrelsens ordförande eller annan styrelseledamot skriver under å hela styrelsens vägnar eller att undertecknande ska kunna ske genom ombud. Av skäl som utredningen har redovisat i avsnitt 4.2.4 har utredningen dock förkastat alla dessa alternativ.

Vilka berörs av förslaget?

Kravet på att årsredovisningen ska undertecknas av samtliga styrelseledamöter gäller samtliga aktiebolag, ekonomiska föreningar och andra företag, som företräds av en styrelse. Den 31 december 2014 fanns det 476 128 aktiebolag i Bolagsverkets aktiebolagsregister. Antalet företag som berörs av förslaget kan antas ligga på ungefär denna nivå. Utredningen räknar dock inte med att det föreslagna alternativa sättet för färdigställande av årsredovisningen

kommer att utnyttjas av mer än en mindre andel av de berörda företagen.

De kostnadsmissiga och andra konsekvenser som regleringen medför och en jämförelse av konsekvenserna för de övervägda regleringsalternativen

Ett förenklat förfarande vid färdigställandet av årsredovisningen skulle innebära en besparing i både tid och pengar för de företag som annars måste skicka runt årsredovisningen mellan styrelseledamöterna för att få den påskriven och därmed färdigställd. Enligt Tillväxtverkets databas Malin kostade undertecknandet av årsredovisningen landets företag totalt cirka 33,5 miljoner kronor i arbetskostnad år 2009.

Enligt en undersökning av ÅF AB som gjordes år 2008²⁸ kostade försändelser av årsredovisningen 1 290–1 700 kronor per bolag och år (430 kronor i timkostnad x 3–4 timmar = cirka 1 290–1 700 kronor per bolag).

Några nyare siffror än de nu presenterade har inte gått att få fram genom de myndigheter som tillhandahåller statistiska uppgifter. Bland annat mot den bakgrunden är det enligt utredningens bedömning svårt att närmare uppskatta de besparingar för företagen som förslaget kan antas innebära. Utifrån ett antagande att ett tusental företag kan komma att utnyttja den nya bestämmelsen kan den antas leda till en sammanlagd årlig besparing på knappt två miljoner kronor.

En bedömning av om regleringen överensstämmer med eller går utöver de skyldigheter som följer av Sveriges anslutning till EU

Såsom utredningen närmare har utvecklat i avsnitt 4.2.3 får den föreslagna lösningen anses stå i överensstämmelse med EU-rätten.

²⁸ ÅF:s slutrapport *XBRL Potentiell samhällsnytta med XBRL-anpassad årsredovisning för svenska aktiebolag* s. 41 (2008-05-15).

10.4.2 Fastställelseintyg

Förslag

Ett s.k. fastställelseintyg ska kunna undertecknas av någon annan än en styrelseledamot eller den verkställande direktören.

Bakgrund

Ett aktiebolag ska enligt 8 kap. 3 § ÅRL alltid offentliggöra årsredovisningen genom att ge in den i bestyrkt kopia till Bolagsverket. På kopian av årsredovisningen ska en styrelseledamot eller den verkställande direktören skriva ett s.k. fastställelseintyg om att balansräkningen och resultaträkningen har fastställts på årsstämman med uppgift om dagen för stämman. Liknande regler gäller för vissa ekonomiska föreningar.

I den praktiska tillämpningen har påtalats att det skulle underlätta för företagen om en redovisningskonsult eller annan hade möjlighet att skriva under fastställelseintyget.

Alternativa lösningar

Utredningen har övervägt ett avskaffande av fastställelseintygen men har bedömt att det bl.a. skulle öka risken för att inlämnade årsredovisningar inte överensstämmer med vad stämman har beslutat (se vidare avsnitt 4.3).

Vem berörs av förslaget?

Den 31 december 2014 fanns det knappt det 476 130 aktiebolag. Samtliga berörs av förslaget. Hur många av dessa som kommer att använda sig av den föreslagna möjligheten är dock oklart.

De kostnadsmissiga och andra konsekvenser som regleringen medför och en jämförelse av konsekvenserna för de övervägda regleringsalternativen

Tidsåtgången för företagen att upprätta ett fastställelseintyg är försumbar, eftersom denna funktion finns inlagd i de flesta bokföringsprogram och tas fram med "en knapptryckning".²⁹ Fördelen med förslaget handlar därför knappast om tidsvinster, förknippade med framtagandet av intyget. Förslaget innebär emellertid att åtgärden på ett effektivare sätt kan integreras i det arbete som en redovisningsbyrå biträder företaget med; indirekt kan detta leda till tidsvinster och besparingar som dock är svåra att precisera till beloppet.

En bedömning av om regleringen överensstämmer med eller går utöver de skyldigheter som följer av Sveriges anslutning till EU

Varken de tidigare bolagsrättsliga direktiven eller det nya redovisningsdirektivet innehåller några bestämmelser om fastställelseintyg. Utredningen bedömer att förslaget står i överensstämmelse med EU-rätten.

10.4.3 Meddelande om brister i redovisningshandlingar

Förslag

Bolagsverket ska kunna skicka underrättelse om brister i redovisningshandlingar till ett aktiebolag med e-post, med tjänsten Mina meddelanden eller på annat lämpligt sätt.

Bakgrund

Om ett bolag har gett in redovisningshandlingar i tid till Bolagsverket men handlingarna är förenade med någon avhjälpbar brist, t.ex. genom att handlingarna inte är bestyrkta, får förseningsavgift beslutas först om bolaget har underrättats om bristen och fått till-

²⁹ Uppgifter kommer från tillfrågade redovisningskonsulter.

fälle att avhjälpa den men inte har gjort det inom tid som har angetts i underrättelsen.³⁰ En sådan underrättelse måste i dag skickas med vanlig post. En lösning där även e-post och olika elektroniska meddelandetjänster används skulle förenkla Bolagsverkets handläggning, eftersom översändandet med t.ex. e-post är enklare och billigare än översändandet med vanlig post.

Alternativa lösningar

Utredningen har inte kunnat identifiera några andra lösningar som ger den effektiviseringspotential som den valda lösningen har.

Vilka berörs av förslaget?

Förslaget berör de aktiebolag som har gett in redovisningshandlingar som är förenade med någon avhjälpbar brist. Bolagsverket har angett att verket under år 2013 skickade ut 42 510 förelägganden, där man upplyste företagen om att den ingivna årsredovisningen var bristfällig.

De kostnadsmässiga och andra konsekvenser som regleringen medför och en jämförelse av konsekvenserna för de övervägda regleringsalternativen

Ett pappersutskick kostar enligt Bolagsverket cirka 5 kronor att skicka ut. I detta ingår papper, tryck, kuvert och portokostnad. Bolagsverket har uppgett att, under förutsättning att hälften av alla aktiebolag antingen har en e-postadress registrerad eller är anslutna till Mina Meddelanden, besparingen initialt kan antas bli, med en mycket försiktig beräkning, cirka 106 000 kronor per år.

³⁰ Se 8 kap. 8 § ÅRL.

En bedömning av om regleringen överensstämmer med eller går utöver de skyldigheter som följer av Sveriges anslutning till EU

Varken de tidigare bolagsrättsliga direktiven eller det nya redovisningsdirektivet innehåller några bestämmelser som berör det aktuella förfarandet. Förslaget bedöms inte komma i konflikt med EU-rätten.

10.4.4 Möjlighet för företag att begränsa offentlighöret av redovisningshandlingar

Bedömning

Sverige bör inte utnyttja den möjlighet som redovisningsdirektivet ger att i vissa delar undanta små och medelstora företag från kraven på offentliggörande av årsredovisningen.

Bakgrund

Redovisningsdirektivet ger medlemsstaterna möjlighet att undanta små företag från skyldigheten att offentliggöra resultaträkningen och förvaltningsberättelsen. Medlemsstaterna har också möjlighet att tillåta att medelstora företag under vissa förutsättningar offentliggör balansräkningen och noterna i förkortad form.

Alternativa lösningar

Utredningen har bedömt att förenklingseffekten av ett utnyttjande av de aktuella direktivbestämmelserna skulle bli mycket begränsad, eftersom företagen ändå alltid måste offentliggöra en del av årsredovisningen, dvs. balansräkningen eller en förkortad variant av denna. Till detta kommer att det offentliggjorda materialet skulle ha ett avsevärt sämre informationsvärde, särskilt som resultaträkningen från ett intressentperspektiv kan vara lika viktig som balansräkningen.

Vilka berörs?

Små och medelstora företag skulle beröras direkt om möjligheten att begränsa offentliggörandet utnyttjades. Detta innebär sammanlagt cirka 370 000 företag.³¹

De kostnadsmissiga och andra konsekvenser som regleringen medför och en jämförelse av konsekvenserna för de övervägda regleringsalternativen

Kostnaden för de små och medelstora företagen för att skicka in årsredovisningen till Bolagsverket beräknas uppgå till mellan 1,8 och 3,7 miljoner kronor. Beräkningen har skett med hjälp av Regelräknaren³². Regelräknaren skiljer här på K2-företag med en omsättning under tre miljoner kronor respektive över tre miljoner kronor. Utredningen har inte haft tillgång till statistik om hur många av de här aktuella företagen som tillhör respektive kategori och har därför beräknat kostnaderna med båda beräkningssätten. Detta ger följande resultat:

K2-företag med omsättning under 3 miljoner kronor: population 370 000 x frekvens 1 x (1,5 minuter x 403 kronor i timlön/60) = cirka 3,7 miljoner kronor.

K2-företag med en omsättning över 3 miljoner kronor: population 370 000 x frekvens 1 x (0,9 minuter x 328 kronor i timlön/60) = cirka 1,8 miljoner kronor. Eftersom, vid ett utnyttjande av de aktuella optionerna i direktivet, visst material fortfarande måste offentliggöras, skulle dock besparingen stanna på en avsevärt lägre nivå.

³¹ Siffran utgörs av 364 900 små företag och 5 100 medelstora företag. Siffror från Statistiska centralbyråns undersökning Företagens Ekonomi 2012.

³² Timlönen har räknats upp med 7,34 procent med hänsyn till löneökningar inom yrkeskategorin ekonomipersonal mellan åren 2009 och 2013.

10.5 Ytterligare förenklingsfrågor

10.5.1 Upplysningar om varulagrets nettoförsäljningsvärde

Förslag

Kraven på notupplysningar om väsentliga avvikelser mellan å ena sidan varulagrets anskaffningsvärde och dess nettoförsäljningsvärde utmönstras ur ÅRL.

Bakgrund

Kravet på att upplysningar vid vissa förhållanden ska lämnas om skillnaden mellan varulagrets bokförda värde och nettoförsäljningsvärdet infördes i svensk rätt uteslutande på grund av att det fanns ett motsvarande, tvingande, krav i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. Det nya direktivet innehåller inte något motsvarande krav.

Alternativa lösningar

Alternativet till den föreslagna lösningen är att behålla upplysningskravet. Enligt utredningens bedömning finns det dock inte tillräckliga skäl för det.

Vilka berörs av förslaget?

Förslaget berör stora företag, medelstora företag och företag av allmänt intresse. Enligt Statistiska centralbyrån uppgick år 2011 antalet företag som, med den av utredningen föreslagna kategoriindelningen, utgjorde stora företag, medelstora företag och företag av allmänt intresse till 1 600, cirka 5 200 respektive cirka 1 300, dvs. totalt cirka 8 100 företag.

De kostnadsrämsiga och andra konsekvenser som regleringen medför och en jämförelse av konsekvenserna för de övervägda regleringsalternativen

Tillväxtverket har inte beräknat de berörda företagens kostnader för att upplysa om lagertillgångar. Som en jämförelse kan dock nämnas att K3-företagens kostnader för att upplysa om materiella tillgångar (som givetvis kan vara annat än lager), vid en beräkning enligt Regelräknaren, uppgår till cirka 9,9 miljoner kronor (enligt följande: population 8 100 x frekvens 1 x (91,8 minuter x 523 kronor i timlön/60 + 419,6 kronor i extern kostnad).

En bedömning av om regleringen överensstämmer med eller går utöver de skyldigheter som följer av Sveriges anslutning till EU

Det nya redovisningsdirektivet innehåller, till skillnad från det tidigare direktivet, inget upplysningskrav av detta slag. Den föreslagna ändringen står således inte i konflikt med gällande EU-rätt.

10.5.2 Större periodiseringsposter och större avsättningar.

Förslag

Kraven på att större företag ska lämna specificerade upplysningar om större periodiseringsposter och större avsättningar utmönstras ur ÅRL.

Bakgrund

Enligt 3 kap. 8 § ÅRL ska större företag (medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse) alltid specificera större belopp som ingår i posterna Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter och Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter (större periodiseringsposter). Sådana företag ska också alltid specificera större avsättningar som har tagits upp under posten Övriga avsättningar i balansräkningen (3 kap. 10 § ÅRL). Kraven härrör från det fjärde bolagsrättsliga direktivet men saknar motsvarighet i det nya direktivet.

Alternativ lösning

Utredningen har övervägt ett bibehållande av upplysningskravet men har, av skäl som redovisas närmare i avsnitt 6.5, inte funnit tillräckliga skäl för detta.

Vilka berörs av förslaget?

Förslagen berör stora företag, medelstora företag och företag av allmänt intresse. Enligt Statistiska centralbyrån uppgick år 2011 antalet företag som, med den av utredningen i SOU 2014:22 föreslagna kategoriindelningen, utgjorde stora företag, medelstora företag och företag av allmänt intresse till 1 600, cirka 5 200 respektive cirka 1 300, dvs. totalt cirka 8 100 företag.

De kostnadmässiga och andra konsekvenser som regleringen medför och en jämförelse av konsekvenserna för de övervägda regleringsalternativen

Tillväxtverket har inte beräknat kostnaderna för kraven på specifikation av större periodiseringsposter och avsättningar. En rimlig uppskattning kan dock vara att kostnaderna motsvarar kostnaden för att upplysa om materiella tillgångar. I så fall kan kostnaderna med hjälp av Regelräknaren beräknas enligt följande. Population $8\,100 \times$ frekvens $1 \times (91,8 \text{ minuter} \times 523 \text{ kronor i timlön}/60 + 419,6 \text{ kronor i extern kostnad}) =$ cirka 9,9 miljoner kronor.

En bedömning av om regleringen överensstämmer med eller går utöver de skyldigheter som följer av Sveriges anslutning till EU

Det nya redovisningsdirektivet innehåller inte något krav på specifikation av större periodiseringsposter och avsättningar som fanns i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. Den föreslagna regleringen överensstämmer således med EU-rätten.

10.6 Vissa frågor om finansiella företags redovisning

Förslag

Kreditinstitut och värdepappersföretag som drivs i aktiebolagsform ska, vid upprättande av koncernredovisning, inte behöva göra den uppdelning av eget kapital som ska göras vid upprättande av årsredovisning. Försäkringsbolag som drivs i aktiebolagsform och som får dela ut vinst ska, vid upprättande av koncernredovisning, inte behöva upplysa om fördelningen av koncernens eget kapital på bundet och fritt. Detta ska gälla även när koncernredovisningen upprättas med tillämpning av internationella redovisningsstandarder som Kommissionen har antagit med stöd av IAS-förordningen.

Bestämmelserna i ÅRKL om krav på upplysningar om utdelningsbart kapital och om de överväganden som har gjorts vad gäller utdelningsbart kapital justeras så att det klart framgår att samtliga bestämmelser om kapitalskydd ska beaktas.

I samtliga kreditinstitut och värdepappersbolag ska uppskrivning av anläggningstillgångar kräva Finansinspektionens medgivande.

Vilka berörs av förslagen?

Antalet företag som berörs av ändringarna i ÅRKL är cirka 300 och antalet företag som berörs av ändringarna i ÅRFL 281.³³

De kostnadmässiga och andra konsekvenser som regleringen medför och en jämförelse av konsekvenserna för de övervägda regleringsalternativen

Kostnaden för företagen att upplysa om eget kapital som helhet framgår av Tillväxtverkets databas Malin. Kostnaden uppgick år 2009 till 233 735 kronor för de företag som omfattas av ÅRKL och ÅRFL. Vid en uppräkningsökning av lönekostnaden med 7,34 procent (den genomsnittliga ökningen av lön för ekonomipersonal som skett mellan åren 2009 och 2013) blir denna kostnad istället 250 871

³³ Siffror från Finansinspektionen (2014).

kronor. Beräkningen bygger på att tidsåtgången för upplysningen är 72 minuter. Huvuddelen av denna tid torde avse uppdelningen mellan fritt och bundet kapital. Den föreslagna ändringen torde därmed leda till en sammanlagd besparing, motsvarande huvuddelen av det angivna beloppet.

En bedömning av om regleringen överensstämmer med eller går utöver de skyldigheter som följer av Sveriges anslutning till EU

De föreslagna förändringarna står inte i strid med EU-rätten.

10.7 Nya årsredovisningslagar

Förslag

Den nuvarande årsredovisningslagen (ÅRL) ersätts med en ny lag med ny redaktionell utformning. Dessutom ersätts de nuvarande årsredovisningslagarna för kreditinstitut och värdepappersbolag respektive försäkringsföretag (ÅRKL och ÅRFL) av nya lagar. Det införs också en särskild lag om delårsrapporter.

Bakgrund och alternativa lösningar

Skälen för utredningens förslag har behandlats i avsnitt 8. Där har också fördelarna och nackdelarna med att behålla nuvarande lagar diskuterats.

Vilka berörs av förslagen?

Samtliga företag som upprättar årsredovisning berörs, framför allt genom att de som å företagets vägnar sköter redovisningen måste orientera sig i det nya regelverket. Antalet årsredovisningar från aktiebolag som inkom till Bolagsverket 2014 var 428 622. Gällande övriga företagsformer inkom 7 819 årsredovisningar. Till detta kommer ytterligare ett antal företag som är skyldiga att upprätta årsredovisning men inte behöver ge in den till Bolagsverket.

Antalet företag som berörs av ändringar i ÅRKL är cirka 300 och av ändringar i ÅRFL 281.

Antalet företag som under år 2013 lämnade in delårsrapporter till Bolagsverket uppgick till 578.

Även landets revisorer, f.n. cirka 3 660, måste på liknande sätt orientera sig i det nya regelverket.

De kostnadmässiga och andra konsekvenser som regleringen medför och en jämförelse av konsekvenserna för de övervägda regleringsalternativen

Det kommer att bli nödvändigt för företagen att se över sin dokumentation, sina riktlinjer m.m. i anledning av de nya redovisningslagar som utredningen föreslår. Det kommer vidare att krävas vissa utbildningsinsatser för redovisningskonsulter och revisorer. En uppskattning av dessa kostnader har gjorts av utredningens expertis. Kostnaderna har därvid uppskattats motsvara en halvdags- eller en heldagskurs per redovisningskonsult, varvid kostnaden för en heldagskurs kan beräknas till i snitt cirka 7 000 kronor. Därutöver kan det antas uppkomma ett visst merarbete vid upprättandet av den första årsredovisningen efter det att de nya reglerna ska tillämpas, motsvarande en tidsåtgång på 30 min – 1 timme extra. Detta kan därför beräknas medföra en beräknad merkostnad om cirka 500 kronor för de företag som använder sig av redovisningskonsult eller revisor.³⁴

Förslagen kommer att få liknande kostnadseffekter för myndigheter som kommer att behöva uppdatera regelverk, rekommendationer, föreskrifter m.m., se ovan för övergripande konsekvenser för vilka konsekvenser som kommer att drabba de offentliga finanserna.

Det bör tilläggas att även alternativet till att skriva om årsredovisningslagarna – att genomföra materiella ändringar inom ramen för de befintliga lagarna – innebär kostnader. Om lagtext brister i tydlighet och överskådlighet, riskerar det att leda till svårigheter när lagtexten ska tillämpas. Också kostnaderna för att lära upp nya användare blir större än de annars hade blivit. Kostnader av dessa

³⁴ Alla uppgifter kommer från utredningens experter.

slag är svåra att mäta men skulle långsiktigt förmodligen bli högre än de initiala kostnader som har beskrivits ovan.

En bedömning av om regleringen överensstämmer med eller går utöver de skyldigheter som följer av Sveriges anslutning till EU

Lagarnas redaktionella utformning berörs inte av EU-rätten.

10.8 Bokföringsskyldighet för ideella föreningar, registrerade trossamfund m.fl.

Förslag

En av en ideell förening bedriven näringsverksamhet ska föranleda bokföringsskyldighet för föreningen enbart om föreningens nettoomsättning i näringsverksamheten normalt uppgår till mer än fyra prisbasbelopp. Samma sak ska även gälla för registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av sådana samfund, samfällighetsföreningar, viltvårdsområdesföreningar och fiskevårdsområdesföreningar.

Bakgrund

Skälen för förslaget har redovisats i avsnitt 9.1

Alternativa lösningar

I avsnitt 9.1.7 har de alternativa lösningar som utredningen har övervägt redovisats.

Vilka berörs av förslaget?

År 2014 fanns det 140 278 ideella föreningar i Statistiska centralbyråns företagsregister. Det kan antas att det därutöver finns ett betydande antal oregistrerade ideella föreningar och att en del av dem bedriver verksamhet som utgör näringsverksamhet i bokför-

ingslagens mening. Skatteverket har uppgett att cirka 120 000 ideella föreningar lämnade in deklaration till Skatteverket under år 2012. Cirka 12 500 av dessa redovisade inkomst av näringsverksamhet på något av ovan nämnda sätt, dvs. cirka 10 procent av föreningarna. Drygt 7 000 av dessa föreningar redovisade belopp i intervallet 1 000–178 000 kronor, medan drygt 2 000 föreningar redovisade belopp mellan 178 000 och 500 000 kronor.

Förslaget bedöms därutöver beröra 10 105 registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av sådana samfund samt 911 samfällighetsföreningar, viltvårdsområdesföreningar och fiskevårdsområdesföreningar.³⁵

De kostnadsmissiga och andra konsekvenser som regleringen medför och en jämförelse av konsekvenserna för de övervägda regleringsalternativen

Utredningen har inte kunnat se att förslaget skulle innebära några ökade kostnader för företagen. De konsekvenser i övrigt som förslaget medför är att fler ideella föreningar och liknande juridiska personer än vad som är fallet i dag undantas från bokföringsskyldigheten. Det ligger i sakens natur att förslaget även innebär minskade kostnader för dessa juridiska personer. Någon uppskattning av dessa kostnader har emellertid inte låtit sig göras eftersom det saknas uppgifter på hur många föreningar med flera som är bokföringsskyldiga i dag.

Statistiska centralbyrån har till utredningen uppgett följande. Det är svårt att genomskåda hur den föreslagna förändringen kommer att påverka statistiken. Skillnaden mot i dag beror i stor utsträckning på hur många föreningar som nu är klassade som näringsdrivande. Den nuvarande gränsen för näringsverksamhet är inte mätbar då den enbart utgår från kriterierna självständighet, varaktighet och vinstsyfte. Det har hittills i stort sett varit upp till den enskilda föreningen att bedöma om den bedriver näringsverksamhet. Det kan tänkas att vissa föreningar tillkommer med de nya reglerna, men den stora massan kommer sannolikt att falla bort från gruppen bokföringsskyldiga.

³⁵ Siffror från SCB:s databas Företagsregistret (FDB) från december 2014.

En bedömning av om regleringen överensstämmer med eller går utöver de skyldigheter som följer av Sveriges anslutning till EU

Förslaget står inte i strid med EU-rättsliga regler.

11 Ikraftträdande

De förslag som utredningen lägger fram i detta slutbetänkande innebär inte något genomförande av tvingande EU-bestämmelser. EU-rätten gör det därför inte nödvändigt att sätta i kraft lagförslagen vid viss tidpunkt. Den svenska lagstiftaren kan alltså välja den ikraftträdandetidpunkt som med hänsyn till omständigheterna är den lämpligaste.

I sak innebär lagförslagen främst ett antal förenklingar för de minsta företagen. Det är önskvärt att dessa kan komma till stånd så snart som möjligt. Samtidigt innebär lagförslagen att de nuvarande tre årsredovisningslagarna, ÅRL, ÅRKL och ÅRFL, upphävs och ersätts med tre nya årsredovisningslagar och att det införs en ny lag om delårsrapporter. Även om större delen av innehållet i de nya lagarna är i sak detsamma som i de tidigare lagarna kommer företagen och andra som berörs av ändringarna att behöva tid för att förbereda sig på tillämpningen av de nya bestämmelserna. Ikraftträdandedatum bör därför inte sättas alltför nära i tiden.

Utredningen föreslår mot den bakgrunden att de nya bestämmelserna träder i kraft den 1 januari 2017 och att de börjar tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2016. Några särskilda övergångsbestämmelser synes inte vara nödvändiga.

12 Författningskommentar

12.1 Förslaget till årsredovisningslag (2016:000)

Utredningens förslag till ny årsredovisningslag bygger till stora delar på den nuvarande årsredovisningslagen (ÅRL). Den nya lagen har dock tillförts ett antal nya bestämmelser, varav merparten har behandlats i utredningens delbetänkande SOU 2014:22. Vidare har lagtexten fått en ny utformning; regelmassan har delats upp på ett större antal kapitel och paragrafer, språket har moderniserats och mellan paragraferna har förts in ett stort antal rubriker. I författningskommentaren hänvisas till sådana uttalanden från äldre förarbeten som har bedömts fortfarande ha relevans. Givetvis kan även det som i övrigt har uttalats i äldre förarbeten i viss utsträckning tjäna till ledning vid tillämpningen av sådana bestämmelser som går tillbaka på bestämmelser i tidigare lagar.

1 kap. Inledande bestämmelser

Lagens innehåll

1 kap. 1 §

Denna lag innehåller bestämmelser om upprättande och offentliggörande av årsredovisningar och koncernredovisningar.

Bestämmelserna avser

- definitioner (2 kap.)
- årsredovisningens form och innehåll (3 kap.)
- balansräkning (4 kap.)
- resultaträkning (5 kap.)
- värdering (6 kap.)
- notupplysningar (7 kap.)
- förvaltningsberättelse (8 kap.)
- kassaflödesanalys (9 kap.)

- koncernredovisning (10 kap.)
- offentliggörande (11 kap.)
- överklagande (12 kap.)

Paragrafens *första stycke* anger, på ett allmänt plan, vad som regleras i den nya lagen, nämligen årsredovisningar och koncernredovisningar. Bestämmelsen överensstämmer huvudsakligen med 1 kap. 1 § i den nuvarande lagen. I den nuvarande lagen omnämns även delårsrapporter. Delårsrapporter ska emellertid enligt förslaget i stället regleras i en särskild lag och de omnämns därför inte i förevarande lag. Utredningens överväganden i den delen finns i avsnitt 8.4.

I syfte att göra lagen lättillgänglig och användarvänlig har det i *andra stycket* tagits in en innehållsförteckning.

Lagens tillämpningsområde

1 kap. 2 §

Lagen är, om inte annat föreskrivs i andra och tredje styckena, tillämplig på sådana företag som avses i 6 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078).

Lagen är inte tillämplig på företag som avses i 1 kap. 1 § andra stycket lagen (2016:000) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller 1 kap. 1 § andra stycket lagen (2016:000) om årsredovisning i försäkringsföretag, om inte annat är särskilt föreskrivet i dessa lagar.

Företag som enligt 1 kap. 1 § tredje stycket lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller 1 kap. 1 § tredje stycket lagen om årsredovisning i försäkringsföretag är skyldiga att upprätta koncernredovisning enligt de lagarna är inte skyldiga att upprätta koncernredovisning enligt denna lag.

I paragrafen regleras vilka juridiska personer och fysiska personer som omfattas av den nya lagen. Bestämmelserna överensstämmer i sak med 1 kap. 1 § andra stycket och 2 § i den nuvarande lagen, se prop. 1995/96:10 del 2 s. 173 f. och prop. 1998/99:130 s. 454 f.

2 kap. Definitioner

Var det finns definitioner och förklaringar

2 kap. 1 §

I detta kapitel finns definitioner av vissa begrepp.

Bestämmelser om betydelsen av följande begrepp finns i nedan angivna paragrafer i detta kapitel.

Andelar	3 §
Dotterföretag	5 §
Företag	2 §
Företag av allmänt intresse	10 §
Gemensamt styrda företag	9 §
Intresseföretag	7 §
Koncern	5 §
Koncernföretag	5 §
Medelstora företag	12 §
Medelstora koncerner	16 §
Mikroföretag	14 §
Moderföretag	5 §
Nettoomsättning	4 §
Närstående	20–22 §§
Små företag	13 §
Små koncerner	17 §
Stora företag	11 §
Stora koncerner	15 §
Strategiskt andelsinnehav	6 §

Paragrafen, som saknar motvarighet i den nuvarande lagen, innehåller en lista med ett antal begrepp som används i lagen. Av listan framgår var respektive begrepp förklaras eller definieras. Syftet är att göra lagen mer användarvänlig.

Företag

2 kap. 2 §

I denna lag avses med *företag* en fysisk eller juridisk person som direkt eller indirekt omfattas av en årsredovisning eller en koncernredovisning.

I paragrafen finns en definition av vad som i lagen avses med begreppet företag. Den motsvarar huvudsakligen 1 kap. 3 § första stycket 1 i den nuvarande lagen, se prop. 1998/99:130 s. 455 f.

Andelar

2 kap. 3 §

Med *andelar* avses aktier eller andra andelar i juridiska personer.

I paragrafen finns en definition av vad som avses med begreppet andelar. Den överensstämmer i sak med 1 kap. 3 § första stycket 2 i den nuvarande lagen, se prop. 1995/96:10 del 2 s. 175.

Nettoomsättning

2 kap. 4 §

Med *nettoomsättning* avses 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.

Paragrafen, som i sak överensstämmer med 1 kap. 3 § första stycket 3 i den nuvarande lagen, anger vad som i lagen avses med begreppet nettoomsättning. Tidigare förarbeten finns främst i prop. 1995/96:10 del 2 s. 194 f.

Koncern, moderföretag, dotterföretag och koncernföretag

2 kap. 5 §

Ett företag är *moderföretag* och en juridisk person är *dotterföretag*, om företaget

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen,

2. äger andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar,

3. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller

4. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.

Vidare är en juridisk person dotterföretag till moderföretaget, om ett annat dotterföretag till moderföretaget eller moderföretaget tillsammans

med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen,

2. äger andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar, eller

3. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan.

Om ett dotterföretag äger andelar i en juridisk person och på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över den juridiska personen, är även denna dotterföretag till moderföretaget.

Moderföretag och dotterföretag utgör tillsammans en *koncern*.

Med *koncernföretag* avses i denna lag företag i samma koncern.

Paragrafen innehåller definitioner av vad som i lagen avses med begreppen koncern, moderföretag, dotterföretag och koncernföretag. Den överensstämmer i sak med 1 kap. 4 § i den nuvarande lagen. Tidigare förarbeten finns främst i prop. 1995/96:10 del 2 s. 105 f. och 176 f. och prop. 1998/99:130 s. 457.

Strategiskt andelsinnehav

2 kap. 6 §

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, som saknar motsvarighet i den nuvarande lagen, innehåller en definition av begreppet strategiskt andelsinnehav. Begreppet motsvarar det som i det nya redovisningsdirektivet benämns "ägarintresse" och har beskrivits närmare i utredningens tidigare delbetänkande, se s. 227 f. och 460 f. i SOU 2014:22.

Intresseföretag

2 kap. 7 §

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 20 procent av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen.

Paragrafen innehåller en definition av begreppet intresseföretag. Den överensstämmer till viss del med 1 kap. 5 § i den nuvarande lagen (se prop. 1995/96:10 del 2 s. 116 f. och 178 f. och prop. 1998/99:130 s. 457) men har genomgått vissa förändringar i sak, närmare beskrivna i SOU 2014:22 s. 227 f. och 461 f.

Kompletterande regler vid tillämpningen av 5-7 §§

2 kap. 8 §

I de fall som avses i 5 § första stycket 1-3 och andra stycket samt 6 och 7 §§ ska sådana rättigheter som tillkommer någon som handlar i eget namn men för en annan fysisk eller juridisk persons räkning anses tillkomma den fysiska eller juridiska personen.

Vid bestämmandet av antalet röster i ett dotterföretag eller intresseföretag beaktas inte de andelar i dotterföretaget eller intresseföretaget som innehas av det företaget självt eller av dess dotterföretag. Detsamma gäller andelar som innehas av den som handlar i eget namn men för dotterföretagets eller intresseföretagets eller dess dotterföretags räkning.

Paragrafens *första stycke* anger hur vissa bulvan- och mellanmanssituationer ska behandlas vid bedömningen av om det föreligger ett koncern- eller intresseföretagsförhållande enligt 5 § respektive 7 § eller ett strategiskt andelsinnehav enligt 6 §.

Bestämmelsen överensstämmer huvudsakligen med 1 kap. 6 § första stycket i den nuvarande lagen. Eftersom den nuvarande lagen inte innehåller begreppet strategiskt andelsinnehav, innehåller den nuvarande bestämmelsen dock ingen hänvisning till 6 §.

Andra stycket överensstämmer med 1 kap. 6 § andra stycket i den nuvarande lagen.

Tidigare förarbeten finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 179 f.

Gemensamt styrda företag

2 kap. 9 §

Med *gemensamt styrda företag* avses juridiska personer över vilka två eller flera parter har ett gemensamt bestämmande inflytande genom ett på avtal grundat samarbete.

Paragrafen, som saknar motsvarighet i den nuvarande lagen, innehåller en definition av begreppet gemensamt styrda företag. Begreppet är avsett att motsvara det som i det nya redovisningsdirektivet och IFRS 11 benämns joint venture, se vidare s. 223 f. i SOU 2014:22.

Företag av allmänt intresse

2 kap. 10 §

Med företag av allmänt intresse avses

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

2. företag som omfattas av lagen (2016:000) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller är av det slag som avses i 1 kap. 1 § andra stycket nämnda lag,

3. företag som omfattas av lagen (2016:000) om årsredovisning i försäkringsföretag, eller är av det slag som avses i 1 kap. 1 § andra stycket nämnda lag, och

4. publika aktiebolag.

Paragrafen, som saknar motsvarighet i den nuvarande lagen, innehåller en definition av begreppet företag av allmänt intresse. Begreppet går huvudsakligen tillbaka på det motsvarande begreppet

i artikel 2.1 i det nya redovisningsdirektivet och har beskrivits närmare i SOU 2014:22, se s. 197 f. och 447 f.

Stora företag

2 kap. 11 §

Med *stora företag* avses företag som inte är 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 balansomslutning uppgår till mer än 175 miljoner kronor,
- c) företagets redovisade nettoomsättning uppgår till mer än 350 miljoner kronor.

Paragrafen, som innehåller en definition av kategorin stora företag, överensstämmer väsentligen med 1 kap. 3 § första stycket 4 i den nuvarande lagen och vad som i den bestämmelsen sägs om större företag. Gruppen ”större företag” har dock i utredningens förslag delats upp på ”stora företag” enligt förevarande paragraf och ”medelstora företag” enligt 12 §. Gränsvärdena i förevarande paragraf (och följande paragrafer) är dessutom utformade på ett något annorlunda sätt än gränsvärdena i den nuvarande lagen. Den närmare innebörden av bestämmelsen har beskrivits på s. 212 f. och 449 f. i SOU 2014:22.

Medelstora företag

2 kap. 12 §

Med *medelstora företag* avses företag som inte är företag av allmänt intresse eller stora 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.

Paragrafen, som saknar motsvarighet i den nuvarande lagen, innehåller en avgränsning av företagskategorin medelstora företag.

Kategorin motsvarar det som sägs i artikel 3.3 i det nya redovisningsdirektivet och har beskrivits närmare på s. 211 f. och 450 i SOU 2014:22.

Små företag

2 kap. 13 §

Med *små företag* avses företag som inte är stora eller medelstora företag eller 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 3,
- b) företagets redovisade balansomslutning uppgår till mer än 1,5 miljoner kronor,
- c) företagets redovisade nettoomsättning uppgår till mer än 3 miljoner kronor.

Följande företag utgör små företag även om de inte uppfyller något av villkoren a) – c) i första stycket eller uppfyller endast ett av villkoren:

1. stiftelser, och
2. företag som avses i artikel 2.14 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag (investmentföretag och vissa företag som är närstående till sådana företag).

Paragrafen, som innehåller en avgränsning av kategorin små företag, överensstämmer till viss del med 1 kap. 3 § första stycket 5 i den nuvarande lagen och vad som där sägs om mindre företag. Kategorin små företag avgränsas ”uppåt” genom uttrycket ”företag som inte är stora eller medelstora företag eller företag av allmänt intresse”. Det innebär att ett företag inte utgör ett litet företag, om det uppfyller förutsättningarna för ”företag av allmänt intresse” i 10 § eller överskrider mer än ett av de i 12 § angivna gränsvärdena. Avgränsningen ”nedåt” görs genom de gränsvärden som anges i 13 §, dvs. medelantal anställda 3, balansomslutning 1,5 miljoner kr och nettoomsättning 3 miljoner kr; ett företag som inte överskrider något av dessa gränsvärden eller överskrider endast ett av dem utgör i stället ett mikroföretag (jfr 14 §). Såsom framgår av paragrafens *andra stycke* ska dock avgränsningen gentemot mikroföretag inte tillämpas i fråga om stiftelser och investmentföretag (och vissa företag som är närstående till sådana företag). Stiftelser och investmentföretag utgör alltså aldrig mikroföretag

utan blir – om de inte faller in under kategorierna ”företag av allmänt intresse”, ”stora företag” eller ”medelstora företag” – i stället att anse som ”små företag”. Skälen för särbehandlingen av stiftelser och investmentföretag har redovisats i avsnitten 3.6.2 och 3.6.3., där även den närmare innebörden i begreppet ”investmentföretag” har berörts.

Mikroföretag

2 kap. 14 §

Med *mikroföretag* avses företag som inte är stora, medelstora eller små företag eller företag av allmänt intresse.

I den nya lagen har det lagts till en ny kategori av företag, mikroföretag. Utredningens överväganden i denna fråga har redovisats i avsnitt 3.6. Den nya företagskategorin är föranledd av det som sägs i artikel 3.1 i det nya redovisningsdirektivet. Avgränsningen mellan små företag och mikroföretag har i utredningens förslag skett med användande av samma gränsvärden som redan i dag tillämpas vid bedömningen av om ett aktiebolag kan välja bort revision eller ej (se 9 kap. 1 § tredje stycket aktiebolagslagen, 2005:551). Gränsvärdena är dock tekniskt något annorlunda konstruerade i enlighet med de förslag som utredningen har lämnat i SOU 2014:22 (jfr SOU 2014:22 s. 209 f.).

Det bör noteras att ett företag som uppfyller de i 10 § angivna kriterierna för företag av allmänt intresse aldrig är att anse som ett mikroföretag. Det innebär bl.a. att ett finansiellt holdingföretag inte kan vara ett mikroföretag (jfr 10 § 2 och 3). Detsamma gäller ett publikt aktiebolag (jfr 10 § 4). Det bör vidare noteras att om ett sådant företag som anges i 13 § andra stycket, främst stiftelser och investmentföretag, faller nedanför de gränsvärden som anges i 13 § utgör det likväl inte ett mikroföretag (utan blir att anse som ett litet företag).

Stora koncerner

2 kap. 15 §

Med *stora koncerner* avses 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 balansomslutning uppgår till mer än 175 miljoner kronor,
- c) koncernföretagens redovisade nettoomsättning uppgår till mer än 350 miljoner kronor.

Paragrafen, som innehåller en definition av kategorin stora koncerner, motsvarar till viss del 1 kap. 3 § första stycket 6 i den nuvarande lagen och vad som i den bestämmelsen sägs om större koncerner. Gruppen ”större koncerner” har dock i utredningens förslag delats upp på ”stora koncerner” enligt förevarande paragraf och ”medelstora koncerner” enligt 16 §. Det överensstämmer med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 26 f. och 450 i det betänkandet.

Medelstora koncerner

2 kap. 16 §

Med *medelstora koncerner* avses koncerner som inte är stora koncerner 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.

Paragrafen, som saknar motsvarighet i den nuvarande lagen, innehåller en definition av kategorin medelstora koncerner. Den överensstämmer i sak med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 215 f. och 450 i det betänkandet.

Små koncerner

2 kap. 17 §

Med *små koncerner* avses koncerner som inte är stora eller medelstora koncerner.

Paragrafen, som innehåller en definition av kategorin små koncerner, motsvarar till viss del 1 kap. 3 § första stycket 7 i den nuvarande lagen och vad som där sägs om mindre koncerner. Den överensstämmer i sak med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 214 f. och 450 i det betänkandet.

Kompletterande regler vid tillämpningen av 11-17 §§

2 kap. 18 §

Företag som avses i 2 kap. 2 § första stycket och 3 § bokföringslagen (1999:1078) ska vid tillämpningen av 11-17 §§ till nettoomsättningen lägga bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter.

Paragrafen innehåller bestämmelser som innebär att ideella föreningar, registrerade trossamfund, registrerade organisatoriska delar av sådana samfund, samfällighetsföreningar, vilt- och fiskevårdsområdesföreningar samt stiftelser (se 2 kap. 2 § första stycket och 3 § bokföringslagen, 1999:1078) ska addera vissa intäkter till nettoomsättningen när de olika gränsvärdena i 10-16 §§ beräknas. En i sak överensstämmande bestämmelse finns i 1 kap. 3 § tredje stycket i den nuvarande lagen, se prop. 2006/07:27 s. 23 f. I den nuvarande bestämmelsen ingår också en hjälpregel som innebär att de nämnda juridiska personerna ska jämställa bidrag, gåvor m.m. med nettoomsättning vid tillämpningen av gällande upplysningskrav om nettoomsättningens fördelning på geografiska marknader m.m. Den regeln har i lagförslaget tagits in i 7 kap. 52 § andra stycket.

2 kap. 19 §

Vid tillämpningen av 15 § b och c samt 16 § b och c ska andelar i dotterföretag, fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst.

Eliminering enligt första stycket behöver dock inte ske, om företaget vid tillämpningen av 15 § b och c samt 16 § b och c i stället tillämpar följande gränsvärden:

– Balansomslutning: 48 miljoner kronor respektive 210 miljoner kronor,

– Nettoomsättning: 96 miljoner kronor respektive 420 miljoner kronor.

Första stycket överensstämmer i sak med 1 kap. 3 § andra stycket i den nuvarande lagen. Det innehåller bestämmelser som innebär att det vid bedömningen av om en koncerns balansomslutning respektive nettoomsättning når upp till de i 15 och 16 §§ angivna gränsvärdena ska göra avdrag för andelar i dotterföretag, för koncerninterna fordringar och skulder mellan koncernföretag och för internvinster liksom för koncerninterna transaktioner och förändringar i internvinst. Tidigare förarbeten finns i prop. 2005/06:116 s. 134 f, även s. 88 f.

Av *andra stycket*, som saknar motsvarighet i den nuvarande lagen, följer att bestämmelserna om eliminering inte behöver tillämpas om den framräknade balansomslutningen respektive nettoomsättningen relateras till – istället för de gränsvärden som anges i första stycket – de något högre gränsvärdena som anges i bestämmelsen. Förslaget överensstämmer i sak med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 451 i det betänkandet.

Närstående

2 kap. 20 §

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.

Paragrafen, som delvis motsvarar 5 kap. 12 a § i den nuvarande lagen, innehåller en definition av vilka fysiska personer som ska anses som närstående till företag som upprättar års- eller koncernredovisning enligt den nya lagen. Den överensstämmer med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se avsnitt 8.12 och författningskommentaren till 1 kap. 3 a § ÅRL i det betänkandet.

2 kap. 21 §

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 20 § första stycket.

12. Den juridiska personen står under betydande inflytande av en person som avses i 20 § 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 20 § 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 7 § inte hade innehållit krav på andelsinnehav.

Paragrafen, som delvis motsvarar 5 kap. 12 a § i den nuvarande lagen, anger när en juridisk person ska anses som närstående till företag som upprättar års- eller koncernredovisning enligt den nya lagen. Den överensstämmer med utredningens förslag i SOU 2014:22, se avsnitt 8.12 och författningskommentaren till 1 kap. 3 b § ÅRL i det betänkandet.

2 kap. 22 §

Trots det som sägs i 20 och 21 §§ 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 rapporterande företaget ska inte anses som närstående enbart på grund av sina normala affärskontakter med ett företag.

4. Kunder, leverantörer, franchisegivare, distributörer och general-agenter 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 saknar motsvarighet i den nuvarande lagen, innehåller några undantag från den definition av närstående som finns i 20 och 21 §§. Den överensstämmer med utredningens förslag i SOU 2014:22, se avsnitt 8.12 och författningskommentaren till 1 kap. 3 c § ÅRL i det betänkandet.

3 kap. Allmänna bestämmelser om årsredovisning

Årsredovisningens delar

3 kap. 1 §

En årsredovisning ska bestå av

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

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

I paragrafen anges vilka olika delar som ska ingå i en årsredovisning. Den överensstämmer huvudsakligen med 2 kap. 1 § i den nuvarande lagen (se prop. 1995/96:10 del 2 s. 180 f, prop. 1998/99:130 s. 458 f. och prop. 2013/14:86 s. 109).

Första stycket överensstämmer helt med den nuvarande lagen. I enlighet med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 har bestämmelsen i *andra stycket* om kassaflödesanalys begränsats till att gälla medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse (se s. 234 f. och 463 i det betänkandet). Detta överensstämmer väsentligen med vad som gäller idag.

Överskådlighet och god redovisningssed

3 kap. 2 §

Årsredovisningen ska upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed.

Paragrafen överensstämmer i sak med 2 kap. 2 § i den nuvarande lagen. Förarbetsuttalanden till den paragrafen finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 181, även s. 6 ff. Beträffande ”god redovisningssed”, se även prop. 1998/99:130 s. 184 f.

Rättvisande bild

3 kap. 3 §

Balansräkningen, resultaträkningen och noterna ska upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Om det behövs för att en rättvisande bild ska ges, ska det lämnas tilläggsupplysningar.

Om företaget i årsredovisningen avviker från det som följer av allmänna råd eller rekommendationer från normgivande organ, ska upplysning om detta och om skälen för avvikelsen lämnas i en not.

Paragrafen överensstämmer i sak med 2 kap. 3 § i den nuvarande lagen. Förarbetsuttalanden till den bestämmelsen finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 6 f. och 181 f. samt prop. 1998/99:130 s. 459.

Flertalet bestämmelser i den nuvarande lagen hänvisar uttryckligen till kravet på rättvisande bild, se t.ex. 2 kap. 4 § andra stycket och 3 kap. 4 § fjärde stycket m.fl. bestämmelser. Hänvisningarna avser såväl första som andra stycket i nuvarande 2 kap. 3 §. Av andra stycket framgår indirekt att det för att åstadkomma en rättvisande bild är tillåtet att göra avvikelser från vad som följer av allmänna råd och rekommendationer från normgivande organ. Utredningen har bedömt att en hänvisning till den bestämmelsen är överflödig i de övriga bestämmelser i lagen som hänvisar till förevarande paragraf. I den nya lagen görs därför genomgående hänvisningar endast till första stycket i paragrafen, se 4 § andra stycket, 4 kap. 3, 7, 8 och 10 §§, 5 kap. 2, 6, 7 och 9 §§ samt 6 kap. 3, 8, 11, 13, 14 och 17 §§. Någon saklig ändring i innebörden av dessa andra paragrafer är dock inte avsedd.

Andra grundläggande redovisningsprinciper

3 kap. 4 §

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

Paragrafen anger ett antal grundläggande redovisningsprinciper som ska tillämpas vid upprättande av en årsredovisning.

Bestämmelserna i *första stycket* överensstämmer i sak med 2 kap. 4 § i den nuvarande lagen.

Bestämmelserna i *andra stycket* motsvarar delvis det andra stycket i den nuvarande paragrafen. De överensstämmer med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 244 f. och 464 i det betänkandet.

Förarbeten till de nuvarande bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 14 f. och 183 f., prop. 1998/99:130 s. 459 och prop. 2004/05:24 s. 148.

3 kap. 5 §

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, som saknar motsvarighet i den nuvarande lagen, överensstämmer med utredningens förslag i SOU 2014:22, se s. 239 f. och 465 i det betänkandet.

Form och språk

3 kap. 6 §

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

Paragrafen innehåller bestämmelser om årsredovisningens form och språk. Den överensstämmer med 2 kap. 5 § i den nuvarande lagen, se prop. 1995/96:10 del 2 s. 186, prop. 2005/06:135 s. 59 f. och prop. 2007/08:45 s. 98.

Uppgifter om firma m.m.

3 kap. 7 §

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.

Paragrafen, som saknar motsvarighet i den nuvarande lagen, överensstämmer med det förslag som utredningen har lämnat i SOU 2014:22, se förslaget till 2 kap. 5 § andra och tredje styckena ÅRL i det betänkandet.

Valuta

3 kap. 8 §

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

Paragrafen överensstämmer huvudsakligen med 2 kap. 6 § i den nuvarande lagen.

I paragrafens *första stycke* finns bestämmelser om företagets redovisningsvaluta. För en bakgrund till bestämmelserna, se prop. 1995/96:10 del 2 s. 186 f. och prop. 1999/2000:23 s. 228. I motsvarande paragraf i den nuvarande lagen finns ett krav på upplysning om omräkningskursen för det fall beloppet i årsredovisningen även anges i annan valuta. I den nya lagen har det upplysningskravet tagits in i 7 kap. 18 §.

I *andra stycket* finns bestämmelser om vad som gäller vid byte av redovisningsvaluta. För en bakgrund till de bestämmelserna, se prop. 1999/2000:23 s. 228 f.

Färdigställande

3 kap. 9 §

I aktieföretag, ekonomiska föreningar och andra företag, som företräds av en styrelse, ska årsredovisningen färdigställas genom underskrift av samtliga styrelseledamöter. Om en verkställande direktör är utsedd, ska även denne skriva under årsredovisningen. Årsredovisningen får även färdigställas genom beslut vid ett styrelsesammanträde vid vilket samtliga

styrelseledamöter och, om en sådan är utsedd, den verkställande direktören deltar.

I handelsbolag ska årsredovisningen färdigställas genom underskrift av samtliga obegränsat ansvariga delägare.

I grupperingar enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1082/2006 av den 5 juli 2006 om en europeisk gruppering för territoriellt samarbete (EGTS) ska årsredovisningen färdigställas genom underskrift av samtliga ledamöter i grupperingens församling och av direktören. I ett konsortium enligt rådets förordning (EG) nr 723/2009 av den 25 juni 2009 om gemenskapens rättsliga ram för ett konsortium för europeisk forskningsinfrastruktur (Eric-konsortium) ska årsredovisningen färdigställas genom underskrift av samtliga styrelseledamöter eller av direktören. Om både en styrelse och en direktör är utsedda i konsortiet, ska årsredovisningen skrivas under av samtliga styrelseledamöter och av direktören.

I stiftelser med anknuten förvaltning ska årsredovisningen färdigställas genom underskrift av förvaltaren eller, om ett handelsbolag är stiftelsens förvaltare, samtliga bolagsmän som företräder bolaget.

I övriga företag ska årsredovisningen färdigställas genom underskrift av den redovisningsskyldige eller dennes ställföreträdare.

Paragrafen överensstämmer delvis med 2 kap. 7 § i den nuvarande lagen. Den innehåller bestämmelser om hur en årsredovisning ska färdigställas.

Första stycket första och andra meningarna överensstämmer väsentligen med 2 kap. 7 § första stycket i den nuvarande lagen. För en bakgrund till de bestämmelserna, se prop. 1995/96:10 del 2 s. 187 f. och prop. 1975:103 s. 442. I lagtexten har klargjorts att en årsredovisning är färdigställd genom undertecknandet. Undertecknandet utgör alltså en nödvändig förutsättning för att det ska anses föreligga en årsredovisning som kan bli föremål för revision, läggas fram på stämma och ges in till Bolagsverket.

I tredje meningen av samma stycke, som saknar motsvarighet i den nuvarande lagen, har det införts en alternativ möjlighet att färdigställa årsredovisningen utan undertecknande. Utredningens överväganden i denna fråga finns i avsnitt 4.2.4. Det alternativa sättet att färdigställa årsredovisningen innebär att denna blir föremål för ett särskilt beslut vid ett styrelsesammanträde. Det ligger i sakens natur att årsredovisningen ska finnas tillgänglig vid sammanträdet, i det skick som den beslutas. Samtliga styrelseledamöter och, om det finns en sådan, den verkställande direktören

måste vara närvarande vid sammanträdet (varvid dock närvaro via ljud alternativt ljud och bild är att likställa med fysisk närvaro i sammanträdeslokalen) eller i vart fall vid den del av sammanträdet där beslutet fattas. Det är alltså inte tillräckligt att en i och för sig beslutför styrelse är närvarande, om det saknas en eller flera styrelseledamöter; så är fallet oavsett om den frånvarande styrelseledamoten har laga förfall för sin utevaro och oavsett om han eller hon godtar att beslutet fattas i hans eller hennes utevaro. Inte heller räcker det med ett styrelsebeslut som fattas *per capsulam*, dvs. genom cirkulation av styrelsebeslutet. Beslutet att anta årsredovisningen ska protokollföras, varvid den som har en avvikande mening har rätt att få den förd till protokollet (jfr 8 kap. 24 § aktiebolagslagen). I beslutet bör tydliggöras att årsredovisningen ska anses färdigställd redan genom styrelsebeslutet. Protokollet ska undertecknas och justeras enligt allmänna principer (jfr nyss nämnd paragraf). Det ligger i sakens natur att protokollet tydligt måste ge uttryck för det som har beslutats och det är därför som regel naturligt att foga den beslutade årsredovisningen till protokollet såsom bilaga. I och med att protokollet färdigställs, är också årsredovisningen att anse som färdigställd. Den kan då revideras, läggas fram på stämma och registreras hos Bolagsverket, även om den aldrig blir undertecknad. En styrelseledamot kan inte undandra sig sitt ansvar för årsredovisningen med hänvisning till att han eller hon aldrig har undertecknat den.

Andra – femte styckena överensstämmer i sak med 2 kap. 7 § andra – femte styckena i den nuvarande lagen. Tidigare förarbeten finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 187 f., prop. 1998/99:130 s. 460, prop. 2008/09:174 s. 36 f. och 56 samt prop. 2014/15:4 s. 24.

3 kap. 10 §

Om årsredovisningen upprättas i elektronisk form, ska undertecknande enligt 9 § ske med avancerad elektronisk signatur enligt lagen (2000:832) om kvalificerade elektroniska signaturer.

Paragrafen rör undertecknande av årsredovisning med elektronisk signatur och överensstämmer i sak med 2 kap. 7 § sjätte stycket i den nuvarande lagen. Tidigare förarbeten finns i prop. 2005/06:135 s. 26 f och 60 samt prop. 2007/08:45 s. 99.

Avvikande mening

3 kap. 11 §

Om någon av dem som undertecknar årsredovisningen anmäler en avvikande mening, ska yttrandet fogas till redovisningen. I fall som avses i 9 § första stycket gäller detta dock endast om den avvikande meningen antecknas till styrelsens protokoll.

Första stycket tillämpas också om någon som deltar vid beslut att färdigställa årsredovisningen enligt 9 § första stycket tredje meningen anmäler en avvikande mening.

Paragrafen överensstämmer i sak med 2 kap. 7 § sjunde stycket i den nuvarande lagen. Tidigare förarbeten finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 187 f. och prop. 1998/99:130 s. 460.

Datering

3 kap. 12 §

Årsredovisningen ska innehålla uppgift om den dag då den undertecknades. Om årsredovisningen färdigställs genom ett styrelsebeslut enligt 9 § första stycket tredje meningen, ska den innehålla uppgift om den dag då styrelsesammanträdet hölls.

Paragrafen innehåller krav på datering av årsredovisningen. Den överensstämmer delvis med 2 kap. 7 § åttonde stycket i den nuvarande lagen, se prop. 1995/96:10 del 2 s. 187 f. Ett tillägg har dock gjorts i andra meningen som anger hur årsredovisningen ska dateras när årsredovisningen färdigställs genom ett styrelsebeslut.

Avlämnande till revisorerna

3 kap. 13 §

I ett aktiebolag ska årsredovisningen för det förflutna räkenskapsåret lämnas till revisorerna och lekmannarevisorerna senast sex veckor före den ordinarie bolagsstämma där årsredovisningen ska behandlas.

I en ekonomisk förening ska årsredovisningen lämnas till revisorerna senast en månad före ordinarie föreningsstämma.

I övriga företag ska årsredovisningen lämnas till revisorerna senast fyra månader efter räkenskapsårets utgång.

I paragrafen, som med endast redaktionella förändringar motsvarar 8 kap. 2 § i den nuvarande lagen, finns bestämmelser om när årsredovisningen ska lämnas till revisorerna. För en bakgrund till bestämmelserna, se prop. 1995/96:10 del 2 s. 260 f., prop. 1997/98:99 s. 298 och prop. 1998/99:130 s. 488.

Det ligger i sakens natur att paragrafen inte behöver tillämpas när det redovisande företaget varken har eller behöver ha någon revisor (jfr 9 kap. 1 § och 1 kap. 12 b § aktiebolagslagen).

4 kap. Balansräkning

Balansräkningens innehåll

4 kap. 1 §

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

I paragrafen finns allmänna bestämmelser om balansräkningens innehåll. Den överensstämmer huvudsakligen med 3 kap. 1 § i den nuvarande lagen till den del den paragrafen reglerar balansräkningen. Tidigare förarbeten finns främst i prop. 1995/96:10 del 2 s. 188 och prop. 1998/99:130 s. 460. Enligt den nuvarande lagen ska ställda panter och ansvarsförbindelser tas upp inom linjen. Som utredningen har redogjort närmare för i SOU 2014:22 medger det nya redovisningsdirektivet inte ett sådant förfaringsätt, varför någon bestämmelse om redovisning ”inom linjen” inte har förts in i den nya lagen, se avsnitt 8.11 och författningskommentaren till 3 kap. 1 § ÅRL i SOU 2014:22.

Uppställningsformer

4 kap. 2 §

Balansräkningen ska upprättas enligt den uppställningsform som anges i bilaga 1 till denna lag.

Små företag och mikroföretag får även använda den uppställningsform som anges i bilaga 2 till denna lag (förkortad balansräkning).

Paragrafen innehåller bestämmelser om de uppställningsformer för balansräkningen som företag kan tillämpa vid upprättandet av balansräkningen.

Första stycket, som i sak överensstämmer med 3 kap. 3 § första stycket första meningen i den nuvarande lagen, innehåller lagens huvudregel; balansräkningen ska upprättas i enlighet med den uppställningsform som finns i bilaga 1 till lagen.

Av *andra stycket* följer att mikroföretag och små företag får använda en annan uppställningsform, en s.k. förkortad balansräkning, vilken finns intagen i bilaga 2 till lagen. Den nya bestämmelsen motsvarar i sak 3 kap. 4 § femte stycket i den nuvarande lagen (som ger mindre företag möjlighet att slå samman poster som föregås av arabiska siffror). Utredningen har – såsom har berörts i avsnitt 3.7. – ansett att det har ett pedagogiskt värde att möjligheten att upprätta balansräkningen i förkortad form lyfts fram i lagtexten.

Förarbeten till bestämmelserna i den nuvarande lagen finns i prop. 1995/96:10 s. 19 f. och 188 f, prop. 1998/99:130 s. 461 och prop. 2009/10:235 s. 95

4 kap. 3 §

Ett företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad får ställa upp balansräkningen på annat sätt än vad som anges i bilaga 1, om

1. postindelningen i stället grundas på en indelning i kortfristiga och långfristiga poster,
2. den information som lämnas är likvärdig med den som annars ska lämnas i enlighet med bilaga 1, och
3. det är förenligt med 3 kap. 2 § och 3 § första stycket.

Första stycket gäller även andra 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.

Paragrafen innehåller bestämmelser om att de i paragrafen nämnda företagen under vissa förutsättningar får avvika från lagens uppställningsschema för balansräkning. Den överensstämmer till viss del med 3 kap. 4 a § i den nuvarande lagen. Förarbeten till den

paragrafen finns i prop. 2004/05:24 s. 148 f. och prop. 2006/07:115 s. 658.

Bakgrunden till bestämmelserna i den nuvarande lagen och förslagets bestämmelser finns i artikel 11 i det nya redovisningsdirektivet. Det har dock bedömts att de nuvarande bestämmelserna inte på ett tillräckligt tydligt sätt gör det möjligt för de företag som omfattas av bestämmelsen att anpassa uppställningen av balansräkningen i sin årsredovisning till IFRS-regelverket (se avsnitt 6.1). I syfte att ytterligare möjliggöra en sådan anpassning har paragrafen utformats i nära anslutning till artikeltexten i artikel 11.

Liksom enligt gällande rätt är lagens utgångspunkt att balansräkningen ska utformas i enlighet med det schema som anges i bilaga 1 till lagen med de avvikelser som 4-8 §§ medger. Förevarande paragraf tillåter emellertid att de företag som avses i paragrafen frångår denna utgångspunkt och, i stället för att dela in tillgångar, avsättningar och skulder på det sätt som schemat anger, delar in dem i kortfristiga och långfristiga poster. Postindelningen och ordningsföljden i bilaga 1 behöver alltså inte följas. Det innebär bl.a. att tillgångar kan klassificeras på annat sätt än vad de skulle ha gjorts vid en strikt tillämpning av lagens 4 kap. Lagen kräver dock att den alternativa uppställningen måste ge information som är likvärdig med den som en uppställning enligt bilaga 1 skulle ge och att uppställningen måste vara förenlig med god redovisningssed och kravet på rättvisande bild. Kravet på att informationen måste vara likvärdig får anses uppfyllt om postindelningen, tillsammans med den i anslutning till balansräkningen lämnade informationen, gör det möjligt för läsaren av årsredovisningen att ta fram summorna av de poster som annars skulle ha redovisats i balansräkningen. Avsättningar redovisas enligt IAS 1 som skulder. Paragrafen ger möjlighet att redovisa avsättningar bland skulderna men för att informationen om avsättningarna ska anses likvärdig med den som annars lämnas enligt bilaga 1 till lagen kan det vara nödvändigt att dessa redovisas i egna delposter under huvudrubrikerna Kortfristiga respektive Långfristiga skulder. Liksom enligt de nuvarande bestämmelserna är en förutsättning för att uppställning av balansräkningen ska få göras enligt paragrafen att detta är förenligt med kraven på överskådlighet och rättvisande bild samt att åtgärden står i överensstämmelse med god redovisnings-

sed. Hänvisningen till god redovisningssed medför att det får ankomma på normgivande organ att utveckla när alternativa uppställningsformer får förekomma och hur de närmare ska vara beskaffade. Mot bakgrund av att syftet med bestämmelserna är att möjliggöra en redovisning i enlighet med internationella redovisningsstandarder är det dock naturligt att de svenska normerna i denna del utformas i nära anslutning till dessa redovisningsstandarder.

De företag som omfattas av bestämmelserna är dels företag vars värdepapper är noterade på en reglerad marknad, dels företag som upprättar sina koncernredovisningar i enlighet med de internationella redovisningsstandarder som Kommissionen har antagit. Detta överensstämmer med tillämpningsområdet för 3 kap. 4 a § i den nuvarande lagen.

Posternas ordningsföljd m.m.

4 kap. 4 §

Posterna i balansräkningen 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.

Paragrafens *första stycke* överensstämmer med 3 kap. 4 § första stycket i den nuvarande lagen. Förarbeten till den bestämmelsen finns främst i prop. 1995/96:10 del 2 s. 190 f.

Andra stycket överensstämmer med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se författningskommentaren till 3 kap. 4 § ÅRL i det betänkandet.

Avvikelser på grund av verksamhetens särskilda inriktning

4 kap. 5 §

Vid postindelningen ska de avvikelser göras som är betingade av verksamhetens särskilda inriktning. Poster som föregås av romerska siffror får dock inte ändras.

Av paragrafen följer att postindelningen, såvitt gäller poster som föregås av arabiska siffror, ska anpassas till verksamhetens särskilda inriktning. Detta överensstämmer i sak med vad som sägs i 3 kap. 4 § andra stycket i den nuvarande lagen. Tidigare förarbeten finns främst i prop. 1995/96:10 del 2 s. 190 f. och prop. 1998/99:130 s. 461.

Komplettering med ytterligare poster

4 kap. 6 §

Andra poster än de som finns upptagna i uppställningsformerna får tas upp, om de nya posternas innehåll inte täcks av uppställningsformernas poster. Kompletterande poster ska ges beteckningar som tydligt anger vad som ingår i posten.

I paragrafen finns bestämmelser som ger möjlighet att komplettera balansräkningen med ytterligare poster. Den överensstämmer i sak med 3 kap. 4 § tredje stycket första och fjärde meningarna i den nuvarande lagen. Tidigare förarbeten finns främst i prop. 1995/96:10 del 2 s. 191.

Uppdelning i delposter

4 kap. 7 §

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 3 kap. 3 § första stycket på en rättvisande bild att de redovisas särskilt, ska de tas upp i delposter. Delposter ska ges beteckningar som tydligt anger vad som ingår i posten.

Paragrafen ger en möjlighet – och i vissa fall en skyldighet – att dela in posterna i balansräkningen i delposter. Den överensstämmer i sak med 3 kap. 4 § tredje stycket andra – fjärde meningarna i den nuvarande lagen. Förarbeten till dessa bestämmelser finns främst i prop. 1995/96:10 del 2 s. 191.

Sammanlagning av poster

4 kap. 8 §

Poster som föregås av arabiska siffror får slås samman,

1. om de är oväsentliga med hänsyn till kravet i 3 kap. 3 § första stycket på rättvisande bild, eller

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

Paragrafen ger möjlighet att slå samman poster som föregås av arabiska siffror. Bestämmelserna överensstämmer i sak med 3 kap. 4 § fjärde stycket i den nuvarande lagen. Förarbeten till de nuvarande bestämmelserna finns främst i prop. 1995/96:10 del 2 s. 191. I enlighet med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 (s. 467 f.) har, i punkten 1, det tidigare uttrycket ”av ringa betydelse” ersatts med ”oväsentlig”.

Jämförelsetal

4 kap. 9 §

För varje post eller delpost i balansräkningen och sådana noter som avses i 8 § 2 ska beloppet av motsvarande post för det närmast föregående räkenskapsåret anges.

Paragrafen ställer krav på angivande av jämförelsetal. Den överensstämmer i sak med 3 kap. 5 § första stycket i den nuvarande lagen. Tidigare förarbeten finns främst i prop. 1995/96:10 del 2 s. 192.

Justering av jämförelsetal

4 kap. 10 §

Om ett företag 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 är förenligt med 3 kap. 2 § och 3 § första stycket, får avvikelse göras från vad som föreskrivs i andra stycket.

Små företag och mikroföretag behöver inte göra sådana justeringar som avses i första stycket under förutsättning att upplysningar om den bristande jämförbarheten lämnas i not.

Paragrafen överensstämmer väsentligen med 3 kap. 5 § andra – fjärde styckena i den nuvarande lagen. Tidigare förarbeten finns främst i prop. 1995/96:10 del 2 s. 192, prop. 1998/99:130 s. 461 f. och prop. 2005/06:116 s. 135 f.

Paragrafen ålägger företag som har ändrat principerna för värdering, klassificering eller indelning att justera sina jämförelsetal. Enligt den nuvarande lagen gäller detta inte mindre företag under förutsättning att upplysningar om den bristande jämförbarheten lämnas i not. Ett motsvarande undantag har tagits in i lagförslaget men har där avgränsats till att gälla små företag och mikroföretag. Det innebär en anpassning till den terminologi som används i utredningens förslag, se avsnitt 4.3 i SOU 2014:22 och avsnitt 3.6 i detta betänkande.

Vad som ska tas upp som anläggningstillgångar och omsättningstillgångar

4 kap. 11 §

Tillgångar som är avsedda för stadigvarande bruk eller innehav i verksamheten ska tas upp som anläggningstillgångar. Andra tillgångar ska tas upp som omsättningstillgångar.

Om företaget drivs av en fysisk person eller ett dödsbo, får djur i jordbruk eller renskötsel tas upp som omsättningstillgångar oavsett avsikten med innehavet.

Paragrafen innehåller bestämmelser om hur tillgångar ska klassificeras som anläggnings- respektive omsättningstillgångar. Den överensstämmer i sak med 4 kap. 1 § i den nuvarande lagen. Tidigare förarbeten finns främst i prop. 1995/96:10 del 2 s. 196 och prop. 1998/99:130 s. 465.

4 kap. 12 §

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 aktiekapitalet eller motsvarande eller för företagets förvaltning får inte tas upp som tillgång.

Paragrafen innehåller bestämmelser som ger möjlighet att ta upp vissa utgifter som immateriella tillgångar.

Första stycket överensstämmer delvis med 4 kap. 2 § första stycket i den nuvarande lagen men har justerats på det sätt som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22. Vad gäller bestämmelsernas bakgrund och innebörd kan därför hänvisas till tidigare förarbeten, främst prop. 1995/96:10 del 2 s. 196 f. och prop. 1998/99:130 s. 465, och till SOU 2014:22 s. 260 och 475.

Andra stycket överensstämmer med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 260, 265 och 476 i det betänkandet.

Tredje stycket överensstämmer med 4 kap. 2 § andra stycket i den nuvarande lagen.

Vad som ska tas upp som avsättningar

4 kap. 13 §

Som avsättningar ska tas upp 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.

Avskrivningar och nedskrivningar får inte tas upp som avsättningar.

Paragrafen anger vilka företagets förpliktelser som ska klassificeras som avsättningar. Den överensstämmer i sak med 3 kap. 9 § i den nuvarande lagen. Tidigare förarbeten finns främst i prop. 1995/96:10 del 2 s. 212 och prop. 1998/99:130 s. 463.

Utredningen har i SOU 2014:22 föreslagit att det i 3 kap. 9 § i den nuvarande lagen även ska tas in en bestämmelse om hur en avsättning ska bestämmas till sitt belopp (se SOU 2014:22 s. 472). Den bestämmelsen har i förevarande förslag tagits in i 6 kap. 17 §.

Uppdelning av fordrings- eller skuldposter

4 kap. 14 §

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.

I balansräkningen ska även summan av sådana fordringar respektive skulder som avses i första och andra styckena anges.

Det som sägs i första och andra styckena om fordrings- och skuldposter gäller även motsvarande poster som har tagits in i sådana noter som avses i 8 § 2.

Paragrafen innehåller bestämmelser om uppdelning och specifikation av vissa fordrings- och skuldposter i balansräkningen. Den motsvarar närmast 5 kap. 10 § i den nuvarande lagen (jfr prop. 1995/96:10 del 2 s. 221 och prop. 2009/10:235 s. 98). Lagförslaget överensstämmer med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 469 f. i det betänkandet.

Särskilda poster

Aktiebolag

4 kap. 15 §

Egna aktier får inte tas upp som tillgång.

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.

Paragrafen innehåller i *första stycket* en bestämmelse om att egna aktier inte får tas upp som tillgång. Den överensstämmer med 4 kap. 14 § första stycket i den nuvarande lagen. Tidigare förarbeten finns främst i prop. 1995/96:10 del 2 s. 210 f. och prop. 1999/2000:34 s. 160.

I *andra stycket* finns bestämmelser som i sak överensstämmer med 5 kap. 14 § andra stycket andra meningen i den nuvarande lagen. Förarbeten till de bestämmelserna finns i prop. 1999/2000:34 s. 159 f.

4 kap. 16 §

I ett aktiebolag ska den del av betalningen för en aktie som överstiger aktiens kvotvärde tas upp under överkursfonden.

Paragrafen innebär att medel som betalas för tecknade aktier utöver aktiernas kvotvärde ska redovisas under en särskild post, överkursfonden. Den överensstämmer med 3 kap. 5 a § i den nuvarande lagen. Tidigare förarbeten finns främst i prop. 2004/05:85 s. 912. Liksom hittills ingår överkursfonden i fritt eget kapital.

*Ekonomiska föreningar***4 kap. 17 §**

I en ekonomisk förening får fordran på insats inte tas upp som tillgång.

Redovisningen av fullgjorda insatser får göras så att i balansräkningen anges hela insatskapitalet samt hur mycket därav som inte har fullgjorts, varefter skillnaden – de betalda insatserna – utförs som en särskild post under eget kapital.

Det som sägs i andra stycket gäller även vid redovisning av fullgjorda upplåtelseavgifter i en bostadsrättsförening.

Paragrafen innehåller bestämmelser om vissa särskilda poster i en ekonomisk förenings balansräkning. Den överensstämmer i sak med 3 kap. 6 § i den nuvarande lagen. Tidigare förarbeten finns främst i prop. 1986/87:7 s. 180, prop. 1990/91:92 s. 226 och prop. 1998/99:130 s. 462.

Uppdelning av eget kapital*Aktiebolag***4 kap. 18 §**

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 Överkursfond, Fond för verkligt värde, övriga fria fonder, var för sig, Balanserad vinst eller förlust samt Vinst eller förlust för räkenskapsåret.

Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret ska tas upp som avdragsposter.

Paragrafen innehåller bestämmelser om det som ska redovisas som fritt respektive bundet eget kapital i ett aktiebolag. Den överensstämmer väsentligen med 5 kap. 14 § första stycket i den nuvarande lagen. Tidigare förarbeten finns främst i prop. 1995/96:10 del 2 s.224 f. och prop. 2004/05:85 s. 912 f. Se även prop. 2004/05:24 s. 155 f.

En nyhet i förhållande till den nuvarande lagen är att också den s.k. fonden för utvecklingsutgifter utgör bundet eget kapital. Detta överensstämmer med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 262 f. och 473 i det betänkandet.

I lagtexten också har klargjorts att överkursfonden och fonden för verkligt värde utgör fritt eget kapital. Detta innebär ingen ändring i sak.

Ekonomiska föreningar

4 kap. 19 §

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 Fond för verkligt värde, övriga fria fonder, var för sig, Balanserad vinst eller förlust samt Nettovinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret ska tas upp som avdragsposter.

Det som sägs i andra stycket om insatser gäller också vid redovisning av upplåtelseavgifter i en bostadsrättsförening.

Paragrafen innehåller bestämmelser om vad som ska redovisas som fritt respektive bundet eget kapital i en ekonomisk förening. Den överensstämmer i sak med 5 kap. 15 § första stycket i den nuvarande lagen (jfr prop. 1998/99:130 s. 471 och prop. 2004/05:24 s. 156). I lagförslaget har gjorts samma anpassningar som i 18 §.

Oväsentliga avvikelser

4 kap. 20 §

Ett företag får avvika från vad som föreskrivs i 1–19 §§ och i bilagorna 1 och 2 till lagen, om effekten av avvikelserna är oväsentlig.

Paragrafen saknar motsvarighet i den nuvarande lagen. Den överensstämmer i sak med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 236 f. och 474 f. i det betänkandet.

5 kap. Resultaträkning

Resultaträkningens innehåll

5 kap. 1 §

Resultaträkningen ska i sammandrag redovisa företagets samtliga intäkter och kostnader under räkenskapsåret.

Paragrafen, som i sak överensstämmer med 3 kap. 2 § i den nuvarande lagen, innehåller allmänna bestämmelser om resultaträkningens innehåll. Tidigare förarbeten finns främst i prop. 1995/96:10 del 2 s. 188 och prop. 1998/99:130 s. 460.

Uppställningsformer

5 kap. 2 §

Resultaträkningen ska upprättas enligt någon av de uppställningsformer som anges i bilagorna 3 och 4.

Små företag och mikroföretag får även använda någon av de uppställningsformer som anges i bilagorna 5 och 6 (förkortad resultaträkning). I så fall ska det i anslutning till posten Bruttovinst eller Bruttoförlust lämnas upplysning om företagets nettoomsättning. Bolagsverket får i ett enskilt fall medge att upplysningen om nettoomsättning utelämnas, om det är motiverat av konkurrensskäl.

Byte av uppställningsform får ske endast om det finns särskilda skäl och är förenligt med 3 kap. 2 § och 3 § första stycket. Detta gäller dock inte vid byte mellan uppställningsformerna i bilagorna 3 och 5 och vid byte mellan uppställningsformerna i bilagorna 4 och 6.

Paragrafen innehåller bestämmelser om de uppställningsformer för resultaträkningen som företag får tillämpa vid upprättande av resultaträkning.

Första stycket överensstämmer i sak med 3 kap. 3 § första stycket andra meningen i den nuvarande lagen. Innebörden är att samtliga företag får välja mellan att upprätta resultaträkningen med kostnadsslagsindelning (bilaga 3) eller med funktionsindelning (bilaga 4). Tidigare förarbeten finns främst i prop. 1995/96:10 del 2 s. 27 f. och 188 f. samt prop. 1998/99:130 s. 461.

Enligt 3 kap. 11 § i den nuvarande lagen får mindre företag under vissa förutsättningar även upprätta s.k. förkortade resultaträkningar (jfr prop. 1995/96:10 del 2 s. 193 f, prop. 1998/99:130 s. 463 f, prop. 2005/06:116 s. 136 f. och prop. 2009/10:235 s. 96). En motsvarande bestämmelse har i lagförslaget tagits in *andra stycket*. I lagförslaget har klargjorts att möjligheten att upprätta förkortad resultaträkning står öppen för små företag och mikroföretag. I den nuvarande lagen finns inte, vare sig i 3 kap. 11 § eller i bilaga till lagen, några särskilda uppställningsformer för förkortade resultaträkningar. Av pedagogiska skäl har sådana uppställningsformer förts in i bilagor till den nya lagen, se bilagorna 5 och 6. Utredningens överväganden i denna del finns i avsnitt 3.7.

I *tredje stycket* finns bestämmelser om byte av uppställningsform för resultaträkningen. Av första meningen, som i sak överensstämmer med 3 kap. 3 § andra stycket första meningen i den nuvarande lagen, följer att byte av uppställningsform får ske endast om det finns särskilda skäl och är förenligt med kraven på överskådlighet och rättvisande bild i 3 kap. 2 och 3 § första stycket. Tidigare förarbeten finns främst i prop. 1995/96:10 s. 89.

Bestämmelserna går tillbaka på artikel 9.1 i redovisningsdirektivet. Utredningen har tolkat direktivet så att artikel 9.1 inte avser att begränsa möjligheterna till byte mellan en sedvanlig resultaträkning och en förkortad resultaträkning av samma slag (se avsnitt 3.7.). I tredje stycket andra meningen har därför införts en bestämmelse som innebär att kravet på särskilda skäl m.m. inte gäller vid ett sådant byte. Ett mikroföretag eller ett litet företag behöver alltså inte åberopa särskilda skäl för att från ett räkenskapsår till ett annat byta mellan en resultaträkning upprättad enligt bilaga 3 (med kostnadsslagsindelning) till en resultaträkning

enligt bilaga 5 (förkortad resultaträkning med kostnadsslagsindelning). Detsamma gäller vid byte mellan en resultaträkning upprättad enligt bilaga 4 (med funktionsindelning) och bilaga 6 (förkortad resultaträkning med funktionsindelning).

Posternas ordningsföljd

5 kap. 3 §

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

Paragrafen innehåller en bestämmelse om posternas ordningsföljd. Den motsvarar 3 kap. 4 § första stycket i den nuvarande lagen till den del den bestämmelsen talar om resultaträkningen. Tidigare förarbeten finns främst i prop. 1995/96:10 del 2 s. 190 f.

Avvikelser på grund av verksamhetens särskilda inriktning

5 kap. 4 §

Vid postindelningen ska göras de avvikelser från respektive uppställningsform som är betingade av verksamhetens särskilda inriktning.

Av paragrafen, som i sak överensstämmer med 3 kap. 4 § andra stycket i den nuvarande lagen, följer att uppställningsformerna för resultaträkningen ska anpassas till verksamhetens särskilda inriktning. Tidigare förarbeten finns främst i prop. 1995/96:10 del 2 s. 190 f och prop. 1998/99:130 s. 461.

Komplettering med ytterligare poster

5 kap. 5 §

Andra poster än de som finns upptagna i uppställningsformerna får tas upp, om de nya posternas innehåll inte täcks av uppställningsformernas poster. Kompletterande poster ska ges beteckningar som tydligt anger vad som ingår i posten.

Paragrafen överensstämmer i sak med 3 kap. 4 § tredje stycket första och fjärde meningarna i den nuvarande lagen. Den ger en

möjlighet att lägga in kompletterande poster i resultaträkningen. Tidigare förarbeten finns främst i prop. 1995/96:10 del 2 s. 191.

Uppdelning i delposter

5 kap. 6 §

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 3 kap. 3 § första stycket på en rättvisande bild att de redovisas särskilt, ska de tas upp i delposter. Delposter ska ges beteckningar som tydligt anger vad som ingår i posten.

Paragrafen överensstämmer i allt väsentligt med 3 kap. 4 § tredje stycket andra-fjärde meningarna i den nuvarande lagen. Den ger en möjlighet – och i vissa fall också en skyldighet – att dela in resultaträkningens poster i delposter. Tidigare förarbeten finns främst i prop. 1995/96:10 del 2 s. 191.

Sammanslagning av poster

5 kap. 7 §

Poster får slås samman,

1. om de är oväsentliga med hänsyn till kravet i 3 kap. 3 § första stycket på rättvisande bild, eller
2. om sammanslagningen främjar överskådligheten och posterna och, i förekommande fall, delposterna anges i not.

Paragrafen överensstämmer väsentligen med 3 kap. 4 § fjärde stycket i den nuvarande lagen. Den anger under vilka förutsättningar som resultaträkningens poster får slås samman. Tidigare förarbeten finns främst i prop. 1995/96:10 del 2 s. 191. I enlighet med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 (s. 467 f.) har, i punkten 1, det tidigare uttrycket ”av ringa betydelse” ersatts med ”oväsentliga”.

Jämförelsetal

5 kap. 8 §

För varje post eller delpost i resultaträkningen och sådana noter som avses i 7 § 2 ska beloppet av motsvarande post för det närmast föregående räkenskapsåret anges.

I paragrafen finns bestämmelser om jämförelsetal. I sak överensstämmande bestämmelser finns i 3 kap. 5 § första stycket i den nuvarande lagen (jfr prop. 1995/96:10 del 2 s. 192).

Justering av jämförelsetal

5 kap. 9 §

Om ett företag 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 är förenligt med 3 kap. 2 § och 3 § första stycket, får avvikelse från vad som föreskrivs i andra stycket göras.

Små företag och mikroföretag behöver inte göra sådana justeringar som avses i första stycket under förutsättning att upplysningar om den bristande jämförbarheten lämnas i not.

Paragrafen överensstämmer väsentligen med 3 kap. 5 § andra-fjärde styckena i den nuvarande lagen. Tidigare förarbeten finns främst i prop. 1995/96:10 del 2 s. 192, prop. 1998/99:130 s. 461 f. och prop. 2005/06:116 s. 135 f.

Paragrafen ålägger företag som har ändrat principerna för värdering, klassificering eller indelning att justera sina jämförelsetal. Den har genomgått motsvarande förändringar som 4 kap. 10 § i lagförslaget, se författningskommentaren till den paragrafen.

Särskilda poster i ekonomiska föreningars resultaträkningar

5 kap. 10 §

I resultaträkningen för en ekonomisk förening ska sådan överskottsutdelning som avses i 10 kap. 1 § andra stycket 1 lagen

(1987:667) om ekonomiska föreningar tas upp som en särskild kostnadspost.

Paragrafen, som överensstämmer med 3 kap. 7 § i den nuvarande lagen, innehåller bestämmelser om vissa särskilda poster i en ekonomisk förenings resultaträkning. Tidigare förarbeten finns i prop. 1986/87:7 s. 179 och prop. 1998/99:130 s. 462.

Oväsentliga avvikelser

5 kap. 11 §

Ett företag får avvika från det som föreskrivs i 1–10 §§ och i bilagorna 3–6 till lagen, om effekten av avvikelsen är oväsentlig.

Paragrafen saknar motsvarighet i den nuvarande lagen. Den överensstämmer med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 (se s. 236 f. och 474 f. i det betänkandet).

6 kap. Värdering

Anläggningstillgångar

Hur anläggningstillgångar ska värderas

6 kap. 1 §

Anläggningstillgångar ska tas upp till belopp som motsvarar tillgångens anskaffningsvärde, om inte annat följer av 3 §, 4 §, 5 §, 13 §, 15 § eller 20–27 §§.

Paragrafen, som i sak överensstämmer med 4 kap. 3 § första stycket i den nuvarande lagen, föreskriver att anläggningstillgångar ska tas upp till anskaffningsvärdet, om inte annat följer av bestämmelserna om avskrivning (3 §), nedskrivning (4 §), uppskrivning (5 §), värdering till bestämd mängd och fast värde (13 §), kapitalandelsmetoden (15 §) eller värdering till verkligt värde (20–27 §§). Tidigare förarbeten finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 198 f., prop. 2002/03:121 s. 68 f. och prop. 2004/05:24 s. 149 f.

Hur anskaffningsvärdet för anläggningstillgångar ska bestämmas

6 kap. 2 §

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 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.

I paragrafen, som i sak överensstämmer med 4 kap. 3 § andra-femte styckena i den nuvarande lagen, finns bestämmelser om hur anskaffningsvärdet för anläggningstillgångar ska bestämmas. Tidigare förarbeten finns främst i prop. 1995/96:10 del 2 s. 198 f. och prop. 2009/10:235 s. 96 f. Ett i den nuvarande lagen intaget krav på upplysning för det fall att ränta har räknats in i anskaffningsvärdet finns i den nya lagen i 7 kap. 19 § tredje stycket.

Avskrivning av anläggningstillgångar

6 kap. 3 §

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

Om nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång som utgörs av utgifter för företagets eget utvecklingsarbete inte kan fastställas med rimlig grad av säkerhet, ska perioden anses uppgå till fem år. Detsamma gäller i fråga om sådan goodwill som avses i 4 kap. 12 §.

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

Paragrafen innehåller bestämmelser om avskrivning av anläggningstillgångar.

Första och tredje styckena överensstämmer i sak med 4 kap. 4 § första och tredje stycket i den nuvarande lagen. Tidigare förarbeten

finns främst i prop. 1995/96:10 del 2 s. 199 f, prop. 2004/05:24 s. 150 och prop. 2011/12:26 s. 15.

Andra stycket överensstämmer i sak med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 260 f. och 477 f.

Nedskrivning av anläggningstillgångar

6 kap. 4 §

Har en anläggningstillgång på balansdagen ett lägre värde än det värde som följer av 1 och 2 §§ samt 3 § första stycket, ska 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 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 tas upp i resultaträkningen.

I paragrafen finns bestämmelser om nedskrivning av anläggningstillgångar. Den överensstämmer i allt väsentligt med 4 kap. 5 § i den nuvarande lagen. Tidigare förarbeten finns främst i prop. 1995/96:10 del 2 s. 201 f. I *tredje stycket* har – i enlighet med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 s. 256 f. och 479 – tagits in en bestämmelse om att nedskrivningar av goodwill inte får återföras.

Uppskrivning av anläggningstillgångar

6 kap. 5 §

Ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings anläggnings-tillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde enligt 2 §, 3 § första stycket, 4 § första-tredje styckena och 12 § får skrivas upp till högst detta värde. Uppskrivning får dock ske endast om uppskrivningsbeloppet avsätts 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.

I paragrafen finns bestämmelser om uppskrivning av anläggningstillgångar. Den överensstämmer huvudsakligen med 4 kap. 6 § i den nuvarande lagen. Förarbeten till den paragrafen finns främst i prop. 1995/96:10 del 2 s. 202 f, prop. 1998/99:130 s. 465 f. och prop. 2004/05:24 s. 150 f. Ett i den nuvarande paragrafen intaget krav på upplysning om hur uppskrivningsbelopp har behandlats skattemässigt finns i lagförslaget i 7 kap. 20 §.

Ianspråktagande av fonden för utvecklingsutgifter och uppskrivningsfonden

6 kap. 6 §

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 ett belopp från fonden. I fråga om Bolagsverkets eller domstolens tillstånd gäller 20 kap. 25-29 §§ aktiebolagslagen (2005:551) i tillämpliga delar.

I paragrafen finns bestämmelser om ianspråktagande av fonden för utvecklingsutgifter och uppskrivningsfonden. Bestämmelserna överensstämmer, såvitt avser uppskrivningsfonden, med 4 kap. 7 § i den nuvarande lagen (jfr prop. 1995/96:10 del 2 s. 203 f, prop. 1998/99:130 s. 466 f. och prop. 2005/06:25 s. 85 f.). Av skäl som utredningen har redovisat närmare i SOU 2014:22 har bestämmelserna i lagförslaget utsträckts till att även omfatta ianspråktagande av fonden för utvecklingsutgifter (se SOU 2014:22 s. 262 f. och 480).

6 kap. 7 §

Vid avskrivning enligt 3 § eller nedskrivning enligt 4 § 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 sådan tillgång som avses i 4 kap. 12 § 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 6 §,
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 överensstämmer närmast med 4 kap. 8 § i den nuvarande lagen. Den paragrafen innehåller bestämmelser om hur uppskrivningsfonden ska justeras i samband med att en uppskriven tillgång skrivs av, skrivs ned, avyttras eller uttrangeras. Förarbeten till dessa bestämmelser finns främst i prop. 1995/96:10 del 2 s. 205. I lagförslaget har det tillkommit likartade bestämmelser om justering av fonden för utvecklingsutgifter i samband med avskrivning eller nedskrivning av den tillgång som har föranlett avsättning till fonden (jfr 4 kap. 12 § andra stycket). Dessa bestämmelser överensstämmer i sak med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 (se s. 262 f. och 481 i det betänkandet).

Omsättningstillgångar

Hur omsättningstillgångar ska värderas

6 kap. 8 §

Omsättningstillgångar ska, om inte annat följer av 11–16 § eller 20–27 §§, tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen. Om det finns särskilda skäl, får återanskaffningsvärdet, i förekommande fall med avdrag för inkurans, eller något annat värde som är förenligt med 3 kap. 2 § och 3 § första stycket användas i stället för nettoförsäljningsvärdet.

Paragrafen överensstämmer väsentligen med 4 kap. 9 § första stycket och tredje stycket andra meningen i den nuvarande lagen. Den innehåller bestämmelser om hur omsättningstillgångar som huvudregel ska värderas. Tidigare förarbeten finns främst i prop.

1995/96:10 del 2 s. 206 f, prop. 2002/03:121 s. 69, prop. 2004/05:24 s. 151 och prop. 2011/12:26 s. 15 f. Den nuvarande paragrafen innehåller också bestämmelser om hur ”anskaffningsvärde”, ”nettoförsäljningsvärde” och ”återanskaffningsvärde” ska bestämmas samt värdering av djur i vissa fall. Dessa har i lagförslaget flyttats till 6 kap. 9 § respektive 6 kap. 12 §.

Hur anskaffningsvärdet, nettoförsäljningsvärdet och återanskaffningsvärdet för omsättningstillgångar ska bestämmas

6 kap. 9 §

Anskaffningsvärdet för omsättningstillgångar ska bestämmas enligt 2 § första – tredje styckena, om inte annat följer av 10 §.

Nettoförsäljningsvärdet ska bestämmas som försäljningsvärdet med avdrag för beräknad försäljningskostnad.

Återanskaffningsvärdet ska bestämmas till belopp som motsvarar den utgift för anskaffandet som företaget skulle ha haft om tillgången hade anskaffats på balansdagen.

Paragrafen överensstämmer i sak med 4 kap. 9 § andra stycket, tredje stycket första meningen och fjärde stycket i den nuvarande lagen. Den innehåller bestämmelser om hur anskaffningsvärdet, nettoförsäljningsvärdet och återanskaffningsvärdet för omsättningstillgångar ska bestämmas. Tidigare förarbeten finns främst i prop. 1995/96:10 del 2 s. 206 f. och prop. 2002/03:121 s. 69.

Anskaffningsvärde för varulager av likartade tillgångar

6 kap. 10 §

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 anskaffningsvärdet för varulager av likartade tillgångar. Den överensstämmer med 4 kap. 11 § första stycket i den nuvarande lagen. Tidigare förarbeten finns främst i prop. 1995/96:10 del 2 s. 208 f., prop. 1998/99:130 s. 467 f. och prop. 2002/03:121 s. 69 f. Det upplysningskrav som finns i

4 kap. 11 § andra stycket i den nuvarande lagen återfinns inte i lagförslaget. Skälen för det har redovisats i avsnitt 6.4.

Värdering av pågående arbeten

6 kap. 11 §

Pågående arbeten för någon annans räkning får värderas till belopp som överstiger anskaffningsvärdet, om det finns särskilda skäl och det står i överensstämmelse med 3 kap. 2 § och 3 § första stycket.

Paragrafen innehåller bestämmelser om värdering av pågående arbeten, Den överensstämmer i sak med 4 kap. 10 § i den nuvarande lagen. Tidigare förarbeten finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 207.

Värdering av djur i vissa fall

6 kap. 12 §

Om företaget drivs av en fysisk person eller ett dödsbo, får djur i jordbruk eller renskötsel värderas till det värde som fastställs av Skatteverket.

Paragrafen överensstämmer i sak med 4 kap. 9 § femte stycket i den nuvarande lagen. Den innehåller en bestämmelse om att djur i jordbruk och renskötsel under vissa förutsättningar får tas upp till ett schablonmässigt värde. Tidigare förarbeten finns främst i prop. 1998/99:130 s. 467.

Bestämmelser som avser både anläggningstillgångar och omsättningstillgångar

Redovisning till bestämd mängd och fast värde

6 kap. 13 §

Materiella anläggningstillgångar, råvaror och förnödenheter som omsätts och vilkas sammantagna värde är av underordnad betydelse för företaget får tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde, om deras kvantitet, värde och sammansättning inte varierar väsentligt.

Paragrafen innehåller bestämmelser om redovisning till bestämd mängd och fast värde. Den överensstämmer med 4 kap. 12 § i den nuvarande lagen. Tidigare förarbeten finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 209 och prop. 1998/99:130 s. 468.

Omräkning av fordringar och skulder

6 kap. 14 §

Fordringar och skulder i annan valuta än redovisningsvalutan ska omräknas till redovisningsvalutan enligt växelkursen på balansdagen, om inte annat följer av 3 kap. 2 § och 3 § första stycket.

Paragrafen innehåller bestämmelser om omräkning av fordringar och skulder till balansdagskurs. Den överensstämmer delvis med 4 kap. 13 § i den nuvarande lagen men har skrivits om för att ligga bättre i linje med rådande god redovisningssed.

I den nuvarande lagen anges att fordringar och skulder i annan valuta än redovisningsvalutan *får* omräknas till redovisningsvalutan enligt växelkursen på balansdagen, om detta överensstämmer med god redovisningssed och kraven på överskådlighet och rättvisande bild (se prop. 1995/96:10 del 2 s. 210 och prop. 1999/2000:23 s. 229.). Bestämmelsen påbjuder dock inte sådan omräkning utan är enbart utformad som en möjlighet för företagen att avvika från det som annars är den outtalade utgångspunkten, nämligen är att tillgångar i utländsk valuta, liksom andra tillgångar, ska värderas enligt lägsta värdets princip. En tillämpning av lägsta värdets princip kan leda till ett lägre värde än det som följer av en omräkning enligt balansdagens växelkurs. Sedan tillkomsten av ÅRL har god redovisningssed emellertid utvecklats så att huvudregeln numera i stället är att poster i utländsk valuta inte bara får utan *ska* värderas till balansdagskurs, låt vara med vissa undantag, bl.a. för poster som har värderats till verkligt värde (se Bokföringsnämndens allmänna råd, BFNAR 2012:1). Denna utveckling av god redovisningssed synes också ha goda skäl för sig. I lagförslaget har paragrafen därför omformulerats för att stämma bättre överens med rådande god redovisningssed. Den nya lydelsen innebär att omräkning *ska* ske till balansdagens kurs, men att andra omräkningsprinciper kan tillämpas om god redovisningssed ger stöd för detta.

*Redovisning enligt kapitalandelsmetoden***6 kap. 15 §**

Företag som avses i 4 kap. 3 § får redovisa andelar i dotterföretag, intresseföretag och gemensamt styrda företag i resultaträkningen och balansräkningen med tillämpning av bestämmelserna i 10 kap. 23–27 §§, om det är förenligt med 3 kap. 2 § och 3 § första stycket.

Paragrafen överensstämmer delvis med 4 kap. 13 a § i den nuvarande lagen. Den ger vissa företag möjlighet att i årsredovisningen redovisa aktier och andra andelar i vissa andra företag med tillämpning av kapitalandelsmetoden (beträffande kapitalandelsmetoden, se 10 kap. 22–25 §§ i lagförslaget). Bestämmelsen gäller för *dels* alla företag som omfattas av en koncernredovisning som upprättas med tillämpning av de IAS/IFRS som har antagits på grundval av IAS-förordningen, *dels* alla andra företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad (jfr 4 kap. 3 § och prop. 2006/07:115 s. 658). Åtgärden måste dock stå i överensstämmelse med principerna om överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild. Bakgrunden till och innebörden i bestämmelsen behandlas närmare i prop. 2004/05:24 s. 151 f.

I den nuvarande lagen är de aktie- och andelsinnehav som får redovisas i årsredovisningen enligt kapitalandelsmetoden begränsade till innehav i intresseföretag. Den tidigare definitionen av intresseföretag rymmer även det som i lagförslaget benämns gemensamt styrda företag (jfr 2 kap. 9 §). I lagförslaget har kretsen av företag därför utökats till att omfatta även gemensamt styrda företag.

Det nya redovisningsdirektivet tillåter att ett företag i årsredovisningen tillämpar kapitalandelsmetoden även vid värderingen av aktie- och andelsinnehav i dotterföretag (se artikel 9.7). Så är även fallet enligt en nyligen publicerad ändring av IAS 27 som möjliggör tillämpning av kapitalandelsmetoden enligt IAS 28 vid värdering av andelar i intresseföretag och joint ventures samt dotterföretag i den finansiella rapporten för den juridiska personen (dvs. årsredovisningen). Ändringarna är inte tillämpliga förrän den 1 januari 2016 men tidigare tillämpning är tillåten.

Mot denna bakgrund har möjligheten att tillämpa kapitalandelsmetoden i årsredovisningen utvidgats till omfatta även andelar i dotterföretag. Frågan har behandlats i avsnitt 6.2.

Värdering av dotterföretags andelar i moderföretag

6 kap. 16 §

Vid värdering av ett moderföretags andelar i ett dotterföretag ska andelar som dotterföretaget äger i moderföretaget inte anses ha något värde.

Paragrafen reglerar den situationen då ett dotterföretag innehar aktier eller andra andelar i moderföretaget. Dessa andelar ska då, vid värderingen av moderföretagets andelar i dotterföretaget, anses inte ha något värde. Paragrafen överensstämmer i sak med 4 kap. 14 § andra stycket i den nuvarande lagen. Tidigare förarbeten finns främst i prop. 1995/96:10 del 2 s. 210 f., prop. 1998/99:130 s. 468 och prop. 2000/01:150 s. 122.

Avsättningar

6 kap. 17 §

En avsättning ska motsvara den på balansdagen bästa uppskattningen av det belopp som kommer att krävas för att reglera förpliktelsen.

Paragrafen, som saknar motsvarighet i den nuvarande lagen, innehåller en bestämmelse om till vilket belopp som en avsättning ska tas upp. Den överensstämmer med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 266 f. och 472 i det betänkandet.

Periodisering av vissa belopp vid upptagande av lån

6 kap. 18 §

Kapitalrabatt och direkta emissionsutgifter vid upptagande av lån ska periodiseras, dock längst över tiden till dess skulden förfaller till betalning. Sådan periodisering behöver dock inte göras, om den är utan betydelse med hänsyn till kravet i 3 kap. 3 § första stycket på rättvisande bild.

Paragrafen innehåller bestämmelser om periodisering av vissa belopp vid upptagande av lån. Den överensstämmer i sak med 4 kap. 15 § i den nuvarande lagen. Tidigare förarbeten finns främst i prop. 1995/96:10 del 2 s. 211.

Valutaomräkning av förlagsinsatser

6 kap. 19 §

Om en ekonomisk förening har förlagsinsatser i annan valuta än redovisningsvalutan, ska dessa räknas om enligt växelkursen på balansdagen. Skillnaden mellan det omräknade beloppet och motsvarande belopp vid räkenskapsårets ingång, ska föras mot Balanserad vinst eller förlust.

Paragrafen, som i sak överensstämmer med 4 kap. 16 § i den nuvarande lagen, innehåller bestämmelser om valutaomräkning av förlagsinsatser i ekonomiska föreningar. Tidigare förarbeten finns i prop. 1999/2000:23 s. 229 f.

Värdering till verkligt värde

Vad som får värderas till verkligt värde

6 kap. 20 §

Derivatinstrument och andra finansiella instrument får tas upp till sitt verkliga värde, om inte annat följer av 21 § eller 22 §.

Vid tillämpningen av första stycket och 22–24 §§ ska avtal som avser rå- och stapelvaror och ger endera parten rätt att reglera avtalet med kontanter eller med något annat finansiellt instrument anses som derivatinstrument. Detta gäller dock inte om avtalet

1. ingicks för att täcka företagets förväntade behov av inköp, försäljning eller egen förbrukning av rå- och stapelvaror,
2. även efter avtalets ingående har tillgodosett detta behov,
3. utformades för detta ändamål när det ingicks, och
4. förväntas regleras genom leverans av varan.

Av 26 § följer att säkrade poster i vissa fall ska tas upp till verkligt värde.

I paragrafen finns bestämmelser som medger att derivatinstrument och andra finansiella instrument värderas till verkligt värde, med de begränsningar som finns i 21 och 22 §§.

Första stycket överensstämmer i sak med 4 kap. 14 a § första stycket i den nuvarande lagen. Den ska läsas tillsammans med de följande paragraferna som innehåller undantag och begränsningar i möjligheterna att värdera finansiella instrument till verkligt värde.

Andra stycket reglerar i vilken utsträckning vissa avtal avseende rå- och stapelvaror ska anses som derivatinstrument (och därmed som finansiella instrument). Bestämmelsen överensstämmer i sak med 4 kap. 14 c § i den nuvarande lagen. Förarbeten till de nuvarande bestämmelserna finns i prop. 2002/03:121 s. 70 och 73.

I tredje stycket har det tagits in en erinran om att det i 26 § finns bestämmelser om att säkrade poster i vissa fall ska tas upp till verkligt värde.

Undantag

6 kap. 21 §

Följande finansiella instrument får inte värderas till verkligt värde:

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 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.

Paragrafen anger vissa finansiella instrument som inte får värderas till verkligt värde. Den överensstämmer i sak med 4 kap. 14 b § första stycket i den nuvarande lagen. Förarbeten till den bestämmelsen finns i prop. 2002/03:121 s. 72.

6 kap. 22 §

Värdering till verkligt värde får inte ske, om en sådan värdering inte skulle ge ett tillförlitligt värde på det finansiella instrumentet.

Av paragrafen framgår att värdering till verkligt värde endast får ske om en sådan värdering ger ett tillförlitligt värde på den aktuella posten. Den överensstämmer i sak med 4 kap. 14 b § andra stycket i den nuvarande lagen. Förarbeten till den bestämmelsen finns i prop. 2002/03:121 s. 73.

*Särskilda villkor för värdering till verkligt värde***6 kap. 23 §**

Värdering till verkligt värde får ske endast om samtliga företagets finansiella instrument, utom sådana som enligt 21 § inte får tas upp till verkligt värde, värderas till verkligt värde.

Av paragrafen följer att när värdering till verkligt värde sker så måste denna värderingsprincip tillämpas konsekvent. Den överensstämmer i sak med 4 kap. 14 a § tredje stycket i den nuvarande lagen. Förarbeten till den bestämmelsen finns i prop. 2002/03:121 s. 71.

6 kap. 24 §

I mikroföretag får värdering till verkligt värde ske endast om företaget lämnar samtliga upplysningar som små företag ska lämna enligt 7 och 8 kap.

Paragrafen, som saknar tidigare motsvarighet, är avsedd att svara mot artikel 36.8 i det nya redovisningsdirektivet. Den innebär att endast mikroföretag som lämnar samtliga de notupplysningar och upplysningar i förvaltningsberättelsen som krävs av små företag får använda sig av värdering till verkligt värde. Det gäller även sådana upplysningskrav som inte specifikt avser finansiella instrument. Utredningens överväganden finns i avsnitt 3.10.

*Särskilda bestämmelser för noterade företag m.m.***6 kap. 25 §**

Företag som avses i 4 kap. 3 § får, trots det som sägs i 21 §, värdera där angivna finansiella instrument till verkligt värde, 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.

Av paragrafen följer att begränsningarna i 21 § under vissa förutsättningar inte gäller i fråga om sådana företag som avses i 4 kap. 3 §, dvs. företag som omfattas av en koncernredovisning som upprättas med tillämpning av de internationella redovisningsstandarder som har antagits i enlighet med den s.k. IAS-förordningen och andra företag vars andelar eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad. Den överensstämmer i sak med 4 kap. 14 b § tredje stycket i den nuvarande lagen. Förarbeten till den bestämmelsen finns i prop. 2008/09:71 s. 95.

*Värdering av säkrade poster***6 kap. 26 §**

Om en tillgång, avsättning eller skuld eller en del därav har säkrats mot ett finansiellt instrument som värderas till verkligt värde, ska den säkrade posten värderas på samma sätt, om de tillämpade principerna för säkringsredovisning tillåter det.

Paragrafen innebär att en tillgång, en avsättning eller en skuld eller en del av en sådan post normalt ska värderas till verkligt värde, om den säkras med ett säkringsinstrument som har värderats till verkligt värde. Den överensstämmer i allt väsentligt med 4 kap. 14 e § i den nuvarande lagen. Tidigare förarbeten finns främst i prop. 2002/03:121 s. 75. I den nuvarande bestämmelsen finns en hänvisning till 4 kap. 14 d § (6 kap. 28 § i lagförslaget). I lagförslaget har inte tagits in någon motsvarande hänvisning. Någon ändring i sak är emellertid inte avsedd.

*Hur det verkliga värdet ska bestämmas***6 kap. 27 §**

Det verkliga värdet ska bestämmas på grundval av det finansiella instrumentets marknadsvärde. Om något marknadsvärde inte kan bestämmas för ett instrument men däremot för dess beståndsdelar eller för ett likartat instrument, ska det verkliga värdet bestämmas på grundval av beståndsdelarnas eller det likartade instrumentets marknadsvärde. Om inte heller en sådan värdering är möjlig, ska det verkliga värdet bestämmas med hjälp av sådana allmänt accepterade värderingsmodeller och värderingsmetoder som ger en rimlig uppskattning av marknadsvärdet.

Paragrafen anger hur det verkliga värdet ska bestämmas. Den överensstämmer i sak med 4 kap. 14 a § andra stycket i den nuvarande lagen. Förarbeten till den bestämmelsen finns i prop. 2002/03:121 s. 71.

*Redovisning av värdeförändringar***6 kap. 28 §**

Om en tillgång värderas till verkligt värde, ska värdeförändringen sedan föregående balansdag redovisas i resultaträkningen.

I följande fall ska värdeförändringen redovisas i en fond för verkligt värde i stället för i resultaträkningen:

1. värdeförändringen avser ett säkringsinstrument och de tillämpade principerna för säkringsredovisning tillåter att en del av eller hela värdeförändringen inte redovisas i resultaträkningen, eller

2. värdeförändringen är orsakad av en kursförändring på en monetär post som utgör en del av företagets nettoinvestering i en utländsk enhet. En värdeförändring på en finansiell tillgång som inte innehas för handelsändamål och inte heller är ett derivatinstrument får redovisas i fonden för verkligt värde i stället för i resultaträkningen.

När det inte längre finns skäl att redovisa ett belopp i fonden för verkligt värde, ska fonden justeras.

Paragrafen innehåller bestämmelser om när värdeförändringar på ett finansiellt instrument, som värderas till verkligt värde, ska tas upp i resultaträkningen respektive redovisas direkt i eget kapital. Den överensstämmer i sak med 4 kap. 14 d § i den nuvarande lagen. Tidigare förarbeten finns i prop. 2002/03:121 s. 74.

Oväsentliga avvikelser

6 kap. 29 §

Ett företag får avvika från vad som föreskrivs i 1-28 §§, om effekten av avvikelserna är oväsentlig.

Paragrafen saknar motsvarighet i den nuvarande lagen. Den överensstämmer med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 236 f., 465 f. och 483 i det betänkandet.

7 kap. Notupplysningar

Allmänna bestämmelser

Upplýsningar för olika kategorier av företag m.m.

7 kap. 1 §

Samtliga företag ska lämna de notupplysningar som framgår av 7–17 §§.

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

Särskilda bestämmelser för europabolag och europakooperativ finns i 54 §.

I paragrafen, som saknar direkt motsvarighet i den nuvarande lagen, finns bestämmelser om de notupplysningskrav som gäller för olika företag som omfattas av lagförslaget. Den överensstämmer väsentligen med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se författningskommentaren till 5 kap. 1 § i det betänkandet. Där kommenteras även strukturen av 5 kap. i det förslaget vilket i väsentliga delar överensstämmer med 7 kap. i detta lagförslag.

I *första stycket* anges vilka notupplysningskrav som gäller samtliga företag som omfattas av lagförslaget.

Andra stycket innehåller en erinran om de ytterligare upplysningskrav som gäller för samtliga företag och som finns i 3 kap. 3 § och 4 kap. 4 §. Det bör anmärkas att de i första och andra styckena angivna bestämmelserna utgör det totala antalet upplysningskrav som ska tillämpas av mikroföretag. Utredningens överväganden i denna fråga finns i avsnitt 3.8.

I *tredje stycket* har det tagits in en erinran om de särskilda bestämmelser som gäller för europabolag och europakooperativ i 54 §.

7 kap. 2 §

Små företag ska, utöver vad som framgår av 1 §, även lämna de upplysningar som anges i 18–26 §§.

Paragrafen, som saknar direkt motsvarighet i den nuvarande lagen, innehåller en uppräknning av de ytterligare upplysningskrav som gäller för små företag. Tillsammans med 1 § anger paragrafen det totala antalet upplysningskrav i lagförslaget som ska tillämpas av små företag.

7 kap. 3 §

Medelstora företag ska, utöver vad som framgår av 1 §, även lämna de upplysningar som anges i 18–51 §§.

Paragrafen, som saknar motsvarighet i den nuvarande lagen, innehåller en uppräknning av de ytterligare upplysningskrav som gäller för medelstora företag, utöver vad som framgår av 1 §. Den överensstämmer delvis med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se 5 kap. 2 § i det betänkandet. Det förra förslaget innehöll emellertid även krav på upplysningar om större periodiseringsposter och större avsättningsposter. Dessa krav, som i den nuvarande lagen återfinns i 3 kap. 8 och 10 §§, saknar motsvarighet i lagförslaget. Skälen för det har redovisats i avsnitt 6.5.

7 kap. 4 §

Stora företag och företag av allmänt intresse ska, utöver vad som framgår av 1 §, även lämna de upplysningar som anges i 18–53 §§.

Paragrafen, som saknar direkt motsvarighet i den nuvarande lagen, anger de upplysningskrav som gäller för stora företag och företag av allmänt intresse, utöver vad som framgår av 1 §. Den överensstämmer delvis med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se 5 kap. 2 § i det betänkandet. Se även författningskommentaren till 7 kap. 3 § i detta lagförslag.

Notupplysningarnas placering

7 kap. 5 §

Om inte annat följer av kravet i 3 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 innehåller bestämmelser som bl.a. innebär att noter, som utgångspunkt, ska presenteras i samma ordning som de poster de hänför sig till samt att hänvisning ska göras vid posterna. Den överensstämmer med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 278 f. och 484 f. i det betänkandet. Andra meningen överensstämmer i sak med 5 kap. 1 § andra stycket i den nuvarande lagen.

Utelämnande av oväsentliga upplysningar

7 kap. 6 §

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

Paragrafen saknar motsvarighet i den nuvarande lagen. Den överensstämmer med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 485 i det betänkandet.

Notupplysningskrav för samtliga företag

Upplysningar om avvikelser från kvittningsförbudet

7 kap. 7 §

Om ett företag med stöd av 3 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 det lämna upplysning om de bruttobelopp som kvittas.

Av paragrafen framgår att ett företag som frångår principen om kvittningsförbud (jfr 3 kap. 4 §) måste lämna upplysning om de bruttobelopp som kvittas mot varandra i not. Bestämmelsen saknar motsvarighet i den nuvarande lagen. Paragrafen överensstämmer i

sak med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 486 i det betänkandet.

Upplysningar om jämförelsetal

7 kap. 8 §

Om ett företag med stöd av 4 kap. 10 § andra stycket eller 5 kap. 9 § andra stycket avviker från vad som sägs i de paragraferna om justering av jämförelsetal, ska det lämna upplysning om skälen för avvikelsen.

Paragrafen, som i sak överensstämmer med 3 kap. 5 § tredje stycket andra meningen i den nuvarande lagen, innebär att ett företag som med hänvisning till särskilda skäl underlåter omräkning eller annan ändring av jämförelsetal i balans- eller resultaträkningen ska lämna en notupplysning om skälen för detta. Tidigare förarbeten finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 192 och prop. 2005/06:116 s. 135 f.

Upplysningar om byte av uppställningsform

7 kap. 9 §

Om ett företag, i fall som avses i 5 kap. 2 § tredje stycket första meningen, byter uppställningsform för resultaträkningen, ska det lämna upplysning om skälen för bytet.

Paragrafen, som i sak överensstämmer med 3 kap. 3 § andra stycket andra meningen i den nuvarande lagen, innebär att ett företag som med hänvisning till särskilda skäl byter uppställningsform för resultaträkningen ska lämna en notupplysning om skälen för detta. Någon upplysning av detta slag krävs inte vid ett sådant byte av uppställningsform som anges i 5 kap. 2 § tredje stycket andra meningen.

Upplysningar om värderings- och omräkningsprinciper

7 kap. 10 §

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 innehåller krav på upplysningar om tillämpade värderings- och omräkningsprinciper. Den överensstämmer i sak med 5 kap. 2 § i den nuvarande lagen, se prop. 1995/96:10 del 2 s. 214 och prop. 1999/2000:23 s. 230, och vad utredningen föreslagit i SOU 2014:22, se s. 485 f. i det betänkandet.

Upplysningar om goodwill

7 kap. 11 §

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, som delvis överensstämmer med 4 kap. 4 § andra stycket i den nuvarande lagen, innebär att företag ska lämna upplysning om vilken avskrivningsperiod som tillämpas för goodwill och skälen för valet av avskrivningsperiod. Den överensstämmer med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 489 i det betänkandet.

Upplysningar om ställda säkerheter

7 kap. 12 §

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

I 51 § finns särskilda upplysningskrav för medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse.

Paragrafen, som delvis överensstämmer med 5 kap. 11 § första stycket i den nuvarande lagen och vad som föreskrivs i bilaga 1 till den, ställer krav på precisering av samtliga de säkerheter som ett företag har ställt. Tidigare förarbeten finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 222, prop. 1998/99:130 s. 470 och prop. 2009/10:235 s. 98 f. Den nya paragrafen överensstämmer med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 303 och 492 i det betänkandet. Enligt 7 kap. 51 § i lagförslaget ska medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ange, utöver det som följer av första stycket, vilka

poster i balansräkningen eller i noter enligt 5 kap. 12 § 2 som säkerheterna avser. I *andra stycket* har det tagits in erinran om det.

Upplysningar om eventalförpliktelser

7 kap. 13 §

Upplysning ska lämnas om summan av företagets eventalförpliktelser.

I paragrafen föreskrivs att ett företag i noterna ska lämna upplysning om företagets eventalförpliktelser. Paragrafen har sin närmaste motsvarighet i de bestämmelser som finns i 3 kap. 1 § och i bilaga 1 till den nuvarande lagen. Den överensstämmer med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 290 f. och 492 f. i det betänkandet.

Upplysningar om säkerheter och ansvarsförbindelser som har ställts till förmån för koncernföretag m.m.

7 kap. 14 §

Om ett företag 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, som delvis överensstämmer med 5 kap. 11 § andra stycket i den nuvarande lagen, ställer krav på upplysningar om ställda säkerheter, och ansvarsförbindelser till förmån för koncernföretag, intresseföretag och gemensamt styrda företag som företaget är samägare i. För en bakgrund till motsvarande bestämmelser i den nuvarande lagen se prop. 1995/96:10 del 2 s. 222 och prop. 1998/99:130 s. 470. Förslaget överensstämmer med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 297 f. och 494 i det betänkandet.

Upplysningar om lån till ledande befattningshavare

7 kap. 15 §

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 ett företag 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. 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 35 §.

Paragrafen, som huvudsakligen överensstämmer med 5 kap. 12 § i den nuvarande lagen, innehåller krav på upplysningar om lån m.m. till ledande befattningshavare. Den överensstämmer med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 495 i det betänkandet. Förarbetsuttalanden till motsvarande bestämmelser i den nuvarande lagen finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 222 f. och prop. 1998/99:130 s. 470 f. Enligt 7 kap. 35 § i lagförslaget ska medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse lämna motsvarande upplysningar om lån m.m. till ledande befattningshavare i andra koncernföretag. I *tredje stycket* finns en erinran om det.

Upplysningar om medelantalet anställda under räkenskapsåret

7 kap. 16 §

Upplysning ska lämnas om medelantalet under räkenskapsåret anställda personer.

Paragrafen, som delvis överensstämmer i sak med 5 kap. 18 § i den nuvarande lagen, innehåller ett krav på upplysning om medelantalet

anställda i företaget under räkenskapsåret. Den överensstämmer i sak med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 289 och 497 i det betänkandet, vilket innebär att upplysningskravet gäller även mikroföretag (se avsnitt 3.8). Förarbeten till nuvarande bestämmelser finns i prop. 1995/96:10 del 2 s.226 och prop. 1998/99:130 s. 472.

Särskilda krav på upplysningar om anställda i medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse finns i 42 §.

Upplysningar om moderföretag

7 kap. 17 §

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, 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 50 §.

Paragrafen innehåller krav på upplysningar om det redovisande företagets moderföretag, om det finns ett sådant. Liknande, men något mer omfattande bestämmelser, finns i 5 kap. 26 § i den nuvarande lagen, se prop. 1995/96:10 del 2 s. 229 f. och prop. 1998/99:130 s. 473. Paragrafen överensstämmer i sak med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se 5 kap. 23 § ÅRL i det betänkandet (särskilt s.312 och 497), vilket innebär att upplysningskravet gäller även mikroföretag (se avsnitt 3.8).

I tredje stycket finns en erinran om att medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna de ytterligare upplysningar som framgår av 50 §.

Ytterligare notupplysningskrav för små, medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse

Upplysningar om omräkningskurs för annan valuta än redovisningsvalutan

7 kap. 18 §

Små, medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse som med stöd av 3 kap. 7 § har angett belopp i årsredovisningen även i annan valuta än företagets redovisningsvaluta ska lämna upplysning om omräkningskursen.

Paragrafen innehåller ett särskilt upplysningskrav som aktualiseras när ett företag ar angett beloppen i balans- och resultaträkningarna i, utöver redovisningsvalutan, annan valuta (jfr 3 kap. 7 §). Det ska då lämnas upplysning om den tillämpade omräkningskursen. Paragrafen överensstämmer i sak med 2 kap. 6 § första stycket tredje meningen i den nuvarande lagen, se prop. 1995/96:10 del 2 s. 186 f. och prop. 1999/2000:23 s. 228 f, och vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se 5 kap. 8 § ÅRL i det betänkandet. Såsom det nya förslaget har utformats behöver emellertid mikroföretag inte lämna upplysningar av detta slag. Skälen för att mikroföretag har undantagits från bl.a. detta upplysningskrav har behandlats i avsnitt 3.8.

Upplysningar om anläggningstillgångar

7 kap. 19 §

Små, medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna de upplysningar om anläggningstillgångar som anges i andra-fjärde styckena.

För varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 4 kap. 8 § 2 ska upplysningar lämnas om

1. tillgångarnas anskaffningsvärde,
2. tillkommande och avgående tillgångar,
3. överföringar,
4. årets avskrivningar enligt 6 kap. 3 §,

5. årets nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivningar som har gjorts med stöd av 6 kap. 4 § 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 upplysning 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 27 §.

Paragrafen innehåller en uppräknning av de upplysningar om anläggningstillgångar som samtliga företagskategorier förutom mikroföretag ska lämna. Den överensstämmer i sak med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 304 f. och 487 f. i det betänkandet, med den skillnaden att mikroföretag inte behöver lämna upplysningar av dessa slag. Skälen för att mikroföretag har undantagits från upplysningskraven har behandlats i avsnitt 3.8. Förarbeten till bestämmelserna i *andra* och *fjärde styckena*, vilka motsvarar 5 kap. 3 § i den nuvarande lagen, finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 215 f., medan förarbeten till bestämmelsen i *tredje* stycket, vilken motsvarar 4 kap. 3 § fjärde stycket i den nuvarande lagen, finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 198 f. I *femte stycket* finns en erinran om att medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna de ytterligare upplysningar som framgår av 27 §.

Upplysningar om uppskrivningsfonden

7 kap. 20 §

Små, medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna de upplysningar om uppskrivningsfonden som anges i andra stycket.

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 med uppgift om hur beloppen har behandlats skattemässigt,
3. belopp som har överförts från fonden eller på annat sätt har tagits i anspråk med uppgift om hur beloppen har använts, och
4. det värde som skulle ha redovisats i balansräkningen om anläggningstillgångarna inte hade skrivits upp.

Paragrafen ställer krav på vissa upplysningar om uppskrivningsfonden, i fall det finns en sådan i företaget. Liknande bestämmelser finns i 5 kap. 5 § i den nuvarande lagen. Av *första stycket*, som saknar motsvarighet i den nuvarande lagen, följer dock motsatsvis att bestämmelserna i paragrafen inte behöver tillämpas av mikro-företag. Skälen för detta har behandlats i avsnitt 3.8. *Andra stycket* överensstämmer i sak med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 490 i det betänkandet. Tidigare förarbeten finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 217.

Upplysningar om finansiella instrument

7 kap. 21 §

Små, medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna de upplysningar om finansiella instrument som anges i andra-fjärde styckena.

För varje kategori av finansiella instrument som värderas enligt 6 kap. 27 § 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 6 kap. 27 § 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 6 kap. 27 § tredje meningen, ska väsentliga antaganden som har gjorts vid tillämpningen av de använda värderingsmodellerna och värderingsmetoderna anges.

Det som sägs i denna paragraf ska tillämpas även på sådana avtal som enligt 6 kap. 20 § andra stycket ska anses som derivatinstrument.

Paragrafen innehåller krav på upplysningar om sådana innehav av finansiella instrument som har värderats till verkligt värde.

Av *första stycket*, som saknar motsvarighet i den nuvarande lagen följer att bestämmelserna i paragrafen ska tillämpas av samtliga företagskategorier i lagen förutom mikro-företag. Skälen för att mikro-företag har undantagits från bl.a. de här aktuella upplysningskraven har behandlats i avsnitt 3.8.

Andra–fjärde styckena överensstämmer i sak med 5 kap. 4 a och 4 c §§ i den nuvarande lagen, se prop. 2002/03:121 s. 76 f., och med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se författningskommentaren till 5 kap. 13 § ÅRL i det betänkandet.

Upplysningar om fonden för verkligt värde

7 kap. 22 §

Små, medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna de upplysningar om fonden för verkligt värde som anges i andra stycket.

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 krav på upplysningar om fonden för verkligt värde. Liknande bestämmelser finns i 5 kap. 5 § i den nuvarande lagen. Av *första stycket*, som saknar motsvarighet i den nuvarande lagen, följer dock att bestämmelserna i paragrafen inte behöver tillämpas av mikroföretag. Skälen för att mikroföretag har undantagits från bl.a. dessa upplysningskrav har behandlats i avsnitt 3.8.

Andra stycket överensstämmer med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 309 och 491 i det betänkandet. Tidigare förarbeten finns i prop. 2002/03:121 s. 8.

Upplysningar om långfristiga balansposter

7 kap. 23 §

Små, medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna upplysning 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 33 §.

Paragrafens *första stycke*, som motsvarar 5 kap. 10 § i den nuvarande lagen, innehåller krav på precisering av vissa skuldposter, se prop. 1995/96:10 del 2 s. 221 f. och prop. 2009/10:235 s. 98. Den överensstämmer i sak med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se författningskommentaren till 5 kap. 16 § ÅRL i det betänkandet. Kraven har dock i förslaget begränsats till att gälla små, medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse. Skälen för det har behandlats i avsnitt 3.8.

I *andra stycket* finns en erinran om att medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna de ytterligare upplysningar som framgår av 33 §.

Upplysningar om intäkter och kostnader av exceptionell storlek eller förekomst

7 kap. 24 §

Små, medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna upplysning om arten och storleken av enskilda intäkter och kostnader som är av exceptionell storlek eller förekomst.

Paragrafen, som saknar motsvarighet i den nuvarande lagen, innehåller krav på att små, medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna upplysningar om intäkter och kostnader av exceptionell storlek eller förekomst. Den överensstämmer i sak med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 268 f. och 496 i det betänkandet. Enligt det nya förslaget behöver dock mikroföretag inte lämna upplysningar av detta slag (jfr avsnitt 3.8).

Upplysningar om internvinster

7 kap. 25 §

Små, medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska, om de är moderföretag men med stöd av 10 kap. 2 § inte upprättar någon koncernredovisning, lämna upplysningar om internvinster på transaktioner inom koncernen.

Paragrafen överensstämmer i sak med 5 kap. 7 § andra stycket i den nuvarande lagen med den skillnaden att bestämmelsen inte behöver tillämpas av mikroföretag.

Upplysningar om händelser efter räkenskapsårets slut

7 kap. 26 §

Små, medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna upplysningar 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, som delvis överensstämmer i sak med 6 kap. 1 § andra stycket 2 i den nuvarande lagen, innehåller krav på notupplysningar om sådana händelser av väsentlig betydelse som har inträffat efter räkenskapsårets slut. Förarbeten till hittills gällande bestämmelser – vilka innebär att upplysningar av detta slag ska lämnas i förvaltningsberättelsen och inte i noterna – finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 230 f. och prop. 1998/99:130 s. 473 f. Förslaget överensstämmer i sak med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 498 f. i det betänkandet. Såsom det nya förslaget har utformats behöver emellertid inte mikroföretag lämna upplysningar av detta slag.

Ytterligare notupplysningskrav för medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse

Ytterligare upplysningar om anläggningstillgångar

7 kap. 27 §

Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska, utöver vad som följer av 19 §, lämna de upplysningar om anläggningstillgångar som anges i andra-fjärde styckena.

Om ränta har räknats in i anskaffningsvärdet för en tillgång enligt 6 kap. 2 § tredje 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 4 kap. 8 § 2 ska upplysning lämnas om

1. ackumulerade avskrivningar enligt 6 kap. 3 §,
2. ackumulerade nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivningar som har gjorts med stöd av 6 kap. 4 § andra stycket,

3. ackumulerade uppskrivningar, och

4. korrigeringar av tidigare års avskrivningar enligt 6 kap. 3 §, 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 krav på upplysningar om anläggningstillgångar som gäller för medelstora och stora företag och för företag av allmänt intresse utöver vad som sägs i 19 §. Den överensstämmer med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 499 f. i det betänkandet.

Andra stycket överensstämmer delvis med 4 kap. 3 § fjärde stycket andra meningen i den nuvarande lagen, se prop. 1995/96:10 del 2 s. 198 f.

Tredje stycket överensstämmer med 5 kap. 3 § första stycket 7-10, se prop. 1995/96:10 del 2 s. 215 f.

Fjärde stycket överensstämmer väsentligen med 5 kap. 3 § tredje stycket i den nuvarande lagen, se prop. 1995/96:10 del 2 s. 215 f.

Upplysningar om omsättningstillgångar

7 kap. 28 §

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 6 kap. 2 § tredje stycket och 9 § första 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.

Paragrafen, som saknar direkt motsvarighet i den nuvarande lagen, anger vilka ytterligare upplysningar som medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna avseende omsättningstillgångar. Den överensstämmer med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 501 i det betänkandet.

Andra stycket överensstämmer delvis med 4 kap. 3 § fjärde stycket andra meningen i den nuvarande lagen som genom en hänvisning i 4 kap. 9 § andra stycket samma lag har gällt även vid värdering av omsättningstillgångar, se prop. 1995/96:10 del 2 s. 198 f. och 206.

Ytterligare upplysningar om finansiella instrument

7 kap. 29 §

Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska, utöver vad som följer av 20 §, lämna de upplysningar om finansiella instrument som anges i andra-fjärde styckena.

För varje kategori av derivatinstrument som inte värderas enligt 6 kap. 27 § ska upplysning lämnas om

1. det värde till vilket instrumenten skulle ha värderats vid en tillämpning av 6 kap. 27 §, och

2. omfattningen och typen av instrument.

I fråga om finansiella anläggningstillgångar som enligt 6 kap. 20-25 §§ 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.

Det som sägs i första och andra styckena ska även tillämpas på sådana avtal som enligt 6 kap. 19 § andra stycket 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. Den överensstämmer med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 (se 5 kap. 27 § ÅRL i betänkandets lagförslag). Motsvarande bestämmelser finns i 5 kap. 4 b och 4 c §§ i den nuvarande lagen, se prop. 2002/03:121 s. 76 f.

Upplysningar om inköp och försäljningar mellan koncernföretag

7 kap. 30 §

Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse som ingår i en koncern ska lämna upplysningar om hur stor del av räkenskapsårets inköp och försäljningar som avser andra koncernföretag.

Paragrafen, som i sak överensstämmer med 5 kap. 7 § första stycket i den nuvarande lagen, innehåller krav på upplysningar om inköp och försäljningar mellan företag i samma koncern. Äldre förarbeten finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 218 och prop. 1998/99:130 s. 469.

Upplysningar om dotterföretag och vissa andra företag

7 kap. 31 §

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 företagets rösträttsandel i det andra företaget avviker från ägarandelen, ska även rösträttsandelen anges.

Paragrafen, som väsentligen överensstämmer med 5 kap. 8 § i den nuvarande lagen, innehåller krav på upplysningar om dotterföretag och vissa andra företag.

I *första stycket* finns krav på olika slag av upplysningar om vissa andra företag som det redovisande företaget har ett andelsinnehav i. Se beträffande bestämmelsernas närmare innebörd författningskommentaren till 5 kap. 29 § ÅRL i utredningens delbetänkande, SOU 2014:22.

Andra och tredje stycket överensstämmer i sak med 5 kap. 8 § tredje och fjärde stycket i den nuvarande lagen, se prop. 1995/96:10 del 2 s. 219 f. och prop. 1998/99:130 s. 469 f.

7 kap. 32 §

En upplysning enligt 31 § får utelämnas, om

1. den har sådan karaktär att den kan vålla allvarlig skada för något av de i 31 § 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 10 kap. 2 § första stycket.

Paragrafen överensstämmer i sak med 5 kap. 9 § andra och tredje styckena i den nuvarande lagen. Den anger några situationer då ett företag får utelämnas upplysningar som det annars skulle vara skyldigt att lämna enligt 31 § och överensstämmer med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 504 i det betänkandet. Relevanta förarbeten till de nuvarande bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 220 f. och prop. 1998/99:130 s. 470.

*Upplysningar om vissa långfristiga skuldposter***7 kap. 33 §**

Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska för varje skuldpost i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 4 kap. 8 § 2 lämna upplysning om den del som förfaller till betalning senare än fem år efter balansdagen.

Paragrafen, som delvis överensstämmer i sak med 5 kap. 10 § andra stycket i den nuvarande lagen, innehåller krav på att medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse lämnar upplysningar om skulder som förfaller till betalning senare än fem år från balansdagen "post för post" (jfr 23 §). Den överensstämmer med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 505 i det betänkandet.

Upplysningar om ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen

7 kap. 34 §

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 upplysningar 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.

Paragrafen överensstämmer i sak med 5 kap. 11 a § i den nuvarande lagen. Förarbetena till den äldre paragrafen finns i prop. 2008/09:71 s. 96 f. Den nya paragrafen är dock inte i någon del tillämplig på små företag och mikroföretag. Den överensstämmer med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22.

Ytterligare upplysningar om lån till ledande befattningshavare

7 kap. 35 §

Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska, utöver vad som följer av 15 §, lämna upplysningar enligt 15 § 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.

I sådana företag ska det som sägs i 14 § andra stycket tillämpas också när 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).

Paragrafen överensstämmer delvis med 5 kap. 12 § i den nuvarande lagen med den skillnaden att den inte i någon del är tillämplig på små företag och mikroföretag (dvs. vad som hittills har betecknats som mindre företag). Den överensstämmer med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se författningskommentaren till

5 kap. 33 § ÅRL i det betänkandet. Äldre förarbeten finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 222 f. och prop. 1998/99:130 s. 470 f.

Upplysningar om transaktioner med närstående

7 kap. 36 §

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 2 kap. 20-22 §§.

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.

Paragrafen, som delvis överensstämmer med 5 kap. 12 a § i den nuvarande lagen, innehåller krav på de upplysningar om transaktioner med sådana personer och företag som är närstående enligt definitionerna i 2 kap. 20-22 §§ i lagförslaget. Den överensstämmer med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 506 f. i det betänkandet. Förarbeten till den nuvarande paragrafen finns i prop. 2008/09:71 s. 97 f.

7 kap. 37 §

Upplysningar enligt 36 § 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, som huvudsakligen överensstämmer med 5 kap. 12 b § i den nuvarande lagen, innehåller närmare bestämmelser om vilka upplysningar som ska lämnas om transaktioner med närstående. Den överensstämmer med vad utredningen har föreslagit i SOU

2014:22, se s. 507 i det betänkandet. Förarbeten till de nuvarande bestämmelserna finns i prop. 2008/09:71 s. 101 f.

Uppllysningar om konvertibla lån

7 kap. 38 §

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, som väsentligen överensstämmer med 5 kap. 13 § i den nuvarande lagen, innehåller bestämmelser om de uppllysningar som medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna om konvertibla lån m.m. Den överensstämmer med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 507 f. i det betänkandet. Förarbeten till nuvarande bestämmelser finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 224 och prop. 1998/99:130 s. 471.

Uppllysningar om aktier

7 kap. 39 §

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

Paragrafen, som delvis överensstämmer med 5 kap. 14 § tredje stycket i den nuvarande lagen, innehåller bestämmelser om de uppllysningar som medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna om aktier och aktiers kvotvärde. Den överensstämmer i sak med utredningens förslag i SOU 2014:22, se s. 508 i det betänkandet. Förarbeten till de nuvarande bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 224 f. och prop. 1999/2000:34 s. 160.

*Upplysningar om förslag till vinst- eller förlustdispositioner***7 kap. 40 §**

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 saknar motsvarighet i den nuvarande lagen, innehåller ett krav på upplysning om föreliggande förslag till disposition av företagets vinst eller förlust. Den överensstämmer med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 321, 347 f. och 509 i det betänkandet.

*Upplysningar om skatter***7 kap. 41 §**

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.

I paragrafen, som saknar direkt motsvarighet i den nuvarande lagen, uppställs krav på upplysningar om s.k. uppskjuten skatt. Den överensstämmer med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 319 f. och 509 f. i det betänkandet.

*Ytterligare upplysningar om anställda***7 kap. 42 §**

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 på kvinnor och män i varje land.

Paragrafen överensstämmer, tillsammans med 16 § i förslaget, med 5 kap. 18 § i den nuvarande lagen, se prop. 1995/96:10 del 2 s. 226 och prop. 1998/99:130 s. 472. Den överensstämmer i sak med 5 kap. 40 § ÅRL i utredningens förslag i SOU 2014:22. Medan

upplysningskravet i 16 § gäller för samtliga företagskategorier, är upplysningskraven i förevarande paragraf enbart tillämpliga på medelstora och stora företag och på företag av allmänt intresse.

Upplysningar om könsfördelningen bland ledande befattningshavare

7 kap. 43 §

Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna upplysning om fördelningen på 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, som ställer krav på upplysningar om könsfördelningen bland ledande befattningshavare, överensstämmer huvudsakligen med 5 kap. 18 b § i den nuvarande lagen. Den överensstämmer med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 510 f. i det betänkandet. Förarbeten till de nuvarande bestämmelserna finns i prop. 2002/03:56 s. 20 f. och prop. 2005/06:116 s. 139.

Upplysningar om löner, andra ersättningar och sociala kostnader

7 kap. 44 §

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, som innehåller krav på upplysningar om löner, andra ersättningar och sociala kostnader, överensstämmer delvis med 5 kap. 19 § i den nuvarande lagen. Den överensstämmer med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 511 i det betänkandet. Förarbeten till nuvarande bestämmelser finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 226 f.

7 kap. 45 §

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 den nuvarande lagen. Den överensstämmer med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 511 f. i det betänkandet. Förarbeten till nuvarande bestämmelser finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 227, prop. 1998/99:130 s. 472, prop. 2005/06:186 s. 73 och prop. 2009/10:235 s. 99.

*Upplysningar om pensioner och liknande förmåner***7 kap. 46 §**

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 den nuvarande lagen. Den överensstämmer med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se författningskommentaren till 5 kap. 44 § ÅRL i det betänkandet. Förarbeten till nuvarande bestämmelser finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 227 f, prop. 2005/06:186 s. 73 f. och prop. 2009/10:235 s. 100.

Upplysningar om tidigare styrelse och verkställande direktör

7 kap. 47 §

Bestämmelserna i 45 och 46 §§ angående upplysningar om styrelseledamöter och verkställande direktören gäller även tidigare styrelseledamöter och tidigare verkställande direktör.

Paragrafen överensstämmer med 5 kap. 23 § i den nuvarande lagen, se prop. 1995/96:10 del 2 s. 228 (tidigare 5 kap. 21 §), och överensstämmer med utredningens förslag till ny 5 kap. 45 § ÅRL i SOU 2014:22.

Upplysningar om suppleanter och vice verkställande direktör

7 kap. 48 §

Vid tillämpningen av 45-47 §§ ska styrelsesuppleanter jämföras med styrelseledamöter och vice verkställande direktör jämföras med verkställande direktör.

Paragrafen överensstämmer i sak med 5 kap. 24 § i den nuvarande lagen, se prop. 1995/96:10 del 2 s. 228 (tidigare 5 kap. 22 §).

Upplysningar om avtal om avgångsvederlag

7 kap. 49 §

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 överensstämmer i sak med 5 kap. 25 § i den nuvarande lagen. Den överensstämmer med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 513 f. i det betänkandet. Förarbeten till de nuvarande bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 229 (tidigare 5 kap. 23 §) och prop. 2009/10:235 s. 100.

Ytterligare upplysningar om moderföretag

7 kap. 50 §

Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna sådana upplysningar som sägs i 17 § även avseende det moderföretag som upprättar koncernredovisning för den största koncern som företaget ingår i som dotterföretag.

Paragrafen överensstämmer delvis med 5 kap. 26 § i den nuvarande lagen. Den överensstämmer med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 514 i det betänkandet. Förarbeten till de nuvarande bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 229 f. och prop. 1998/99:130 s. 473. Medan upplysningskravet i 17 § gäller för samtliga företagskategorier förutom mikroföretag, är upplysningskraven i förevarande paragraf enbart tillämpliga på medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse.

Ytterligare upplysningar om ställda säkerheter

7 kap. 51 §

Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska, när de enligt 12 § lämnar upplysning om ställda säkerheter, ange vilka poster i balansräkningen eller noter enligt 4 kap. 8 § 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.

Paragrafen ställer krav på viss precisering av samtliga de säkerheter som ett medelstort eller stort företag eller ett företag av allmänt intresse har ställt. Paragrafen överensstämmer med vad utredningen föreslagit i SOU 2014:22, se s. 514 f. i det betänkandet. Delvis överensstämmande bestämmelser finns i 5 kap. 11 § första stycket i den nuvarande lagen. Förarbeten till de bestämmelserna finns i

prop. 1995/96:10 del 2 s. 222, prop. 1998/99:130 s. 470 och prop. 2009/10:235 s. 98 f. Medan upplysningskravet i 12 § gäller för samtliga företagskategorier förutom mikroföretag, är upplysningskraven i förevarande paragraf enbart tillämpliga på medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse.

Ytterligare notupplysningskrav för stora företag och företag av allmänt intresse

Upplysningar om nettoomsättningens fördelning

7 kap. 52 §

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.

Vid tillämpningen av första stycket ska företag som avses i 2 kap. 2 § första stycket och 3 § bokföringslagen (1999:1078) räkna in bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter i nettoomsättningen.

Av paragrafen framgår att stora företag och företag av allmänt intresse ska lämna upplysningar om nettoomsättningens fördelning på verksamhetsgrenar och geografiska marknader.

Första stycket överensstämmer delvis med 5 kap. 6 § i den nuvarande lagen, se prop. 1995/96:10 del 2 s. 217 f, prop. 1998/99:130 s. 468 f. och prop. 2005/06:116 s. 138. Bestämmelserna överensstämmer med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 515 f. i det betänkandet.

Andra stycket överensstämmer i sak med en bestämmelse som hittills har funnits 1 kap. 3 tredje stycket i den nuvarande lagen. Förarbeten till den bestämmelsen finns i prop. 2006/07:27 s. 14 f. och 21 f. Den nya bestämmelsen har emellertid utformats så att dess innebörd framgår tydligare.

*Upplysningar om ersättningar till revisor***7 kap. 53 §**

I aktiebolag och handelsbolag som är stora företag eller företag av allmänt intresse ska upplysning lämnas om den sammanlagda på räkningsåret 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 den nuvarande lagen. Den överensstämmer med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 516 i det betänkandet. Förarbeten till de nuvarande bestämmelserna finns i prop. 1997/98:99 s. 297 f. (tidigare 5 kap. 19 a §) och prop. 2008/09:135 s. 180 f.

Särskilda bestämmelser för europabolag och europakooperativ**7 kap. 54 §**

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 15, 35, 43 och 45-49 §§ 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 överensstämmer med 5 kap. 27 § i den nuvarande lagen, se prop. 2003/04:112 s. 153 och prop. 2005/06:150 s. 226 f. Den får sitt materiella innehåll genom de bestämmelser till vilka den hänvisar. Dessa är desamma som i den nuvarande lagen, trots att de genom förslaget har flyttats till andra paragrafer. De begränsningar som har gjorts i bestämmelsernas tillämpningsområde kan dock få betydelse också vid tillämpningen av förevarande paragraf. Det

beror på att bestämmelserna i 35, 43 och 45-49 §§ ska tillämpas enbart av företag som utgör medelstora eller stora företag eller företag av allmänt intresse. I det sammanhanget bör emellertid framhållas att enligt artikel 61 i förordningen om europabolag (2157/2001) ska ett europabolag vad gäller upprättande av årsbokslut m.m. vara underkastat de nationella regler som gäller för publika aktiebolag. Eftersom publika aktiebolag, enligt utredningens förslag, ska anses som företag av allmänt intresse, ska ett europabolag därför alltid följa de bestämmelser i förslagets 7 kap. som gäller för företag av allmänt intresse, dvs. i princip samtliga bestämmelser. I förordningen om europakooperativ finns inte någon motsvarighet till artikel 61 i förordningen om europabolag. Det blir därför beroende av det enskilda europakooperativets karaktär och storlek om det ska följa regelverket för den ena eller andra företagskategorin. Ett europakooperativ som är att bedöma som ett litet företag behöver inte tillämpa andra bestämmelser i 7 kap. än de som gäller för små företag (och därmed inte exempelvis 35, 43 och 45-49 §§).

8 kap. Förvaltningsberättelse

Förvaltningsberättelsens innehåll

8 kap. 1 §

Om företaget är ett aktiebolag, ska förvaltningsberättelsen alltid innehålla de upplysningar som anges i 2 och 3 §§. Om företaget är en ekonomisk förening ska förvaltningsberättelsen alltid innehålla de upplysningar som anges i 4 och 5 §. Om företaget är en stiftelse, ska förvaltningsberättelsen alltid innehålla de upplysningar som anges i 6 §.

För små företag gäller, utöver vad som anges i första stycket, bestämmelserna i 7 och 8 §§.

För medelstora och stora företag gäller, utöver vad som anges i första stycket, bestämmelserna i 7-11 §§.

För företag av allmänt intresse gäller, utöver vad som anges i första stycket, bestämmelserna i 7-17 §§.

I 6 kap. i den nuvarande lagen finns bestämmelser om de upplysningar som företag av olika slag ska lämna i förvaltningsberättelsen eller, i förekommande fall, bolagsstyrningsrapporten och kassaflödesanalysen. I förslaget har bestämmelserna om förvalt-

ningsberättelse och bolagsstyrningsrapport placerats i 8 kap., medan regleringen av kassaflödesanalysen – vilken inte utgör en del av förvaltningsberättelsen – har tagits in i ett särskilt kapitel, 9 kap.

Förevarande paragraf saknar direkt motsvarighet i den nuvarande lagen. Den innehåller en sammanfattande beskrivning av de bestämmelser i kapitlet som olika företagsformer eller kategorier av företag ska tillämpa.

Av *första stycket* framgår att samtliga företag som utgör aktiebolag i förvaltningsberättelsen ska lämna de upplysningar som anges i 2 och 3 §§. Härav följer att aktiebolag alltid måste upprätta en förvaltningsberättelse. På samma sätt ska samtliga företag som utgör ekonomiska föreningar lämna de upplysningar som anges i 4 och 5 §§, medan stiftelser ska lämna upplysningar enligt 6 §. Det innebär att också ekonomiska föreningar och stiftelser alltid måste upprätta en förvaltningsberättelse.

I *andra-fjärde styckena* hänvisas till ytterligare paragrafer med bestämmelser om vad som ska finnas med i förvaltningsberättelsen. Dessa bestämmelser gäller oavsett vilken associationsform som företaget har men ska endast tillämpas av de företagskategorier som pekas ut särskilt i paragrafen. Eftersom mikroföretag inte omnämns i paragrafen, behöver mikroföretag inte tillämpa någon av de bestämmelser som finns i 7–17 §§. Det innebär i sin tur att ett mikroföretag som inte är vare sig ett aktiebolag, en ekonomisk förening eller en stiftelse över huvud taget inte behöver upprätta någon förvaltningsberättelse och att det i förvaltningsberättelsen för ett mikroföretag som utgör ett aktiebolag, en ekonomisk förening eller en stiftelse bara behöver lämnas de upplysningar som anges i 2 och 3 §§, 4 och 5 §§ respektive 6 §. Små företag måste alltid upprätta en förvaltningsberättelse men behöver endast lämna de upplysningar som anges i 7 och 8 §§ samt – om de utgör aktiebolag, ekonomisk föreningar eller stiftelser – upplysningar enligt de för respektive företagsform tillämpliga bestämmelserna i 2-6 §§. Också medelstora företag och stora företag måste alltid upprätta en förvaltningsberättelse. Den ska då innehålla de upplysningar som anges i 7–11 §§ samt – om företaget utgör aktiebolag, ekonomisk förening eller stiftelse – upplysningar enligt tillämpliga bestämmelser i 2–6 §§. För företag av allmänt intresse gäller ytterligare upplysningskrav (se 12–17 §§).

Utredningens överväganden gällande mikroföretag finns i avsnitt 3.8 och gällande små och medelstora företag i avsnitt 6.6.

Särskilda bestämmelser för aktiebolag

8 kap. 2 §

Förvaltningsberättelsen för ett aktiebolag ska innehålla förslag till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust.

Om det föreligger förslag om värdeöverföring enligt 17 kap. aktiebolagslagen (2005:551), ska förändringar i aktiebolagets eget kapital jämfört med föregående års balansräkning specificeras.

Paragrafen innehåller i *första stycket* bestämmelser om förslag till vinstdispositioner i aktiebolag. I sak överensstämmande bestämmelser finns i 6 kap. 2 § i den nuvarande lagen, se prop. 1995/96:10 del 2 s. 232 och prop. 2005/06:25 s. 86 f.

I *andra stycket* finns bestämmelser som huvudsakligen har sin motsvarighet i 5 kap. 14 § andra stycket första meningen i den nuvarande lagen, se prop. 1995/96:10 del 2 s. 224 f. och prop. 1999/2000:34 s. 159 f. De har genomgått vissa förändringar i sak, närmare beskrivna i avsnitt 8.8.9 i SOU 2014:22 och författningskommentaren till 6 kap. 2 § ÅRL i samma betänkande.

8 kap. 3 §

Aktiebolag ska i förvaltningsberättelsen lämna upplysningar om

1. 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,

2. 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,

3. 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

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

I paragrafen, som i sak motsvarar 6 kap. 1 § andra stycket 6-9 i den nuvarande lagen, finns krav på att aktiebolag ska lämna vissa upplysningar om förvärvade eller avyttrade egna aktier. Tidigare

förarbeten finns i prop. 1999/2000:34 s. 160 f. och prop. 2005/06:25 s. 86 f.

Särskilda bestämmelser för ekonomiska föreningar

8 kap. 4 §

Förvaltningsberättelsen för en ekonomisk förening ska innehålla förslag till dispositioner beträffande föreningens vinst eller förlust. Om föreningen är moderföretag, ska det dessutom i förvaltningsberättelsen lämnas upplysning 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 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 innehåller i *första stycket* bestämmelser om förslag till vinstdispositioner i ekonomiska föreningar. I sak överensstämmande bestämmelser finns i 6 kap. 2 § i den nuvarande lagen, se prop. 1995/96:10 del 2 s. 232 och prop. 2005/06:25 s. 86 f.

I *andra stycket* finns bestämmelser som huvudsakligen har sin motsvarighet i 5 kap. 15 § andra stycket i den nuvarande lagen, se prop. 1998/99:130 s. 471 f. och den hänvisning som görs där. Bestämmelserna har genomgått vissa förändringar i sak, närmare beskrivna i avsnitt 8.8.9 i SOU 2014:22 och författningskommentaren till 6 kap. 2 § ÅRL i samma betänkande.

8 kap. 5 §

Ekonomiska föreningar ska i förvaltningsberättelsen lämna upplysningar om

1. väsentliga förändringar i medlemsantalet,
2. summorna av insatsbelopp som ska återbetalas under nästa räkenskapsår enligt bestämmelserna i 4 kap. 1 och 3 §§ lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar,
3. den rätt till utdelning som gjorda förlagsinsatser medför, och
4. summan av de förlagsinsatser som har sagts upp och skall inlösas under de nästföljande två räkenskapsåren.

Vad som sägs i första stycket 2 gäller också lösenbelopp för medlemsandel i en sambruksförening enligt lagen (1975:417) om sambruksföreningar.

Paragrafen, som överensstämmer i sak med 6 kap. 3 § i den nuvarande lagen, innehåller bestämmelser om särskilda upplysningar som ska lämnas av ekonomiska föreningar i förvaltningsberättelsen. Beträffande tidigare förarbeten, se prop. 1998/99:130 s. 474 f. och de hänvisningar som görs där.

Särskilda bestämmelser för andra företag än mikroföretag

Särskilda bestämmelser för stiftelser

8 kap. 6 §

I en stiftelse ska förvaltningsberättelsen alltid innehålla upplysning om hur stiftelsens ändamål har främjats under räkenskapsåret.

Paragrafen, som i sak överensstämmer med 6 kap. 4 § i den nuvarande lagen, ställer krav på att en stiftelses förvaltningsberättelse innehåller upplysning om hur stiftelsens ändamål har främjats under året, se prop. 1993/94:9 s. 148 och prop. 1998/99:130 s. 475.

Rättvisande översikt

8 kap. 7 §

Små, medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska i förvaltningsberättelsen lämna 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.

Paragrafen, som huvudsakligen överensstämmer med 6 kap. 1 § första stycket i den nuvarande lagen, innehåller bestämmelser om att förvaltningsberättelsen ska innehålla en rättvisande översikt över företagets verksamhet, utveckling och resultat. Äldre förarbeten finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 230 f., prop. 1998/99:130 s. 473 f. och prop. 2004/05:68 s. 21 f. Tillämpningsområdet för bestämmelserna har i förslaget begränsats till små, medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse. Mikroföretag

behöver alltså inte lämna detta slag av upplysningar. Utredningens överväganden i denna del finns i avsnitt 3.9

Särskilda förhållanden och händelser av väsentlig betydelse

8 kap. 8 §

Små, medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska i förvaltningsberättelsen lämna upplysningar 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.

Paragrafen innehåller bestämmelser om att förvaltningsberättelsen ska innehålla vissa särskilda upplysningar om *dels* förhållanden som inte ska redovisas i balansräkningen, resultaträkningen eller noterna, men som är viktiga för bedömningen av utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat (punkten 1), *dels* händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret (punkten 2). Bestämmelserna överensstämmer väsentligen med 6 kap. 1 § andra stycket 1 och 2 i den nuvarande lagen (se prop. 1995/96:10 del 2 s. 230 f., prop. 1998/99:130 s. 473 f. och prop. 2004/05:68 s. 21 f.). Den senare bestämmelsen har förändrats på så sätt att förvaltningsberättelsen inte längre behöver innehålla några upplysningar om händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat *efter* räkenskapsårets slut. Utredningen har redogjort för skälen för förändringen på s. 347 och 518 i utredningens delbetänkande, SOU 2014:22.

Vidare har tillämpningsområdet för bestämmelserna i förslaget begränsats till små, medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse. Det innebär att mikroföretag är undantagna från paragrafens krav. Utredningens överväganden i den delen finns i avsnitt 3.9.

*Företagets förväntade utveckling m.m.***8 kap. 9 §**

Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska i förvaltningsberättelsen lämna upplysningar om

1. företagets förväntade framtida utveckling inklusive en beskrivning av väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer som företaget står inför,
2. företagets verksamhet inom forskning och utveckling,
3. företagets filialer i utlandet.

Paragrafen innehåller bestämmelser om att förvaltningsberättelsen i stora och medelstora företag samt företag av allmänt intresse ska innehålla upplysningar om företagets förväntade framtida utveckling, verksamhet inom forskning och utveckling och filialer i utlandet. Den överensstämmer huvudsakligen med 6 kap. 1 § andra stycket 3–5 och vissa bestämmelser i femte stycket i den nuvarande lagen. Äldre förarbeten finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 230 f., prop. 1998/99:130 s. 473 f., prop. 2004/05:68 s. 21 f., prop. 2005/06:116 s. 139 f. och prop. 2009/10:235 s. 101 f.

Varken mikroföretag eller små företag behöver följa bestämmelserna. Detta överensstämmer i praktiken med gällande rätt, där motsvarande bestämmelser inte behöver tillämpas av mindre företag.

*Finansiella instrument***8 kap. 10 §**

Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska, om det är väsentligt för bedömningen av företagets ställning och resultat, i förvaltningsberättelsen lämna följande upplysningar om 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.

Paragrafen innehåller bestämmelser om att det i förvaltningsberättelsen ska lämnas vissa upplysningar om användningen av finansiella instrument. I den nuvarande lagen finns i sak

överensstämmande bestämmelser i 6 kap. 1 § tredje stycket (jfr även femte stycket). Tidigare förarbeten finns i prop. 2002/03:121 s. 78 f. och prop. 2005/06:116 s. 139 f.

Icke-finansiella upplysningar

8 kap. 11 §

Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska i förvaltningsberättelsen lämna 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.

Sådana företag ska också, om de bedriver verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig enligt miljöbalken, lämna upplysningar om verksamhetens påverkan på den yttre miljön.

Paragrafen, som i sak överensstämmer med 6 kap. 1 § fjärde stycket och vissa bestämmelser i femte stycket i den nuvarande lagen, innehåller bestämmelser om att förvaltningsberättelsen i stora och medelstora företag samt företag av allmänt intresse ska innehålla viss icke-finansiell information. Tidigare förarbeten finns i prop. 1996/97:167 s. 18 f. och 27 f., prop. 2004/05:68 s. 21 f. och prop. 2009/10:235 s. 101 f.

Särskilda bestämmelser för noterade aktiebolag

Upplysningar om riktlinjer för ersättning till ledande befattningshavare

8 kap. 12 §

Aktiebolag, vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige, ska i förvaltningsberättelsen lämna upplysningar om

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.

Upplysningar enligt första stycket 1 får lämnas i anslutning till not-upplysningar som lämnas enligt 7 kap. 45 eller 46 §. I sådant fall ska förvaltningsberättelsen innehålla en hänvisning till den plats där upplysningarna har lämnats.

Paragrafen, som i sak motsvarar 6 kap. 1 a § i den nuvarande lagen, är tillämplig på aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige ("aktiemarknadsbolag"). I sådana bolag ska förvaltningsberättelsen innehålla information om riktlinjer av det slag som avses i 8 kap. 51 § aktiebolagslagen (2005:551). Tidigare förarbeten finns i prop. 2005/06:186 s. 74 och prop. 2006/07:115 s. 658 f.

Upplýsningar om aktier m.m.

8 kap. 13 §

Aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet ska i förvaltningsberättelsen lämna upplýsningar om

1. det totala antalet aktier i bolaget, antalet aktier av olika slag och, för varje aktieslag, vilka rättigheter aktierna ger i bolaget,

2. begränsningar i aktiernas överlåtbarhet på grund av bestämmelse i lag eller bolagsordning,

3. direkta eller indirekta aktieinnehav i bolaget, som representerar minst en tiondel av röstetalet för samtliga aktier i bolaget,

4. anställdas aktieinnehav i bolaget genom pensionsstiftelser eller liknande, om rösträtten för dessa aktier inte kan utövas direkt av de anställda,

5. begränsningar i fråga om hur många röster varje aktieägare kan avge vid en bolagsstämma,

6. av bolaget kända avtal mellan aktieägare som kan medföra begränsningar i rätten att överlåta aktierna,

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

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

9. väsentliga avtal som bolaget är part i och som får verkan eller ändras eller upphör att gälla om kontrollen över bolaget förändras som följd av ett offentligt uppköpserbjudande,

10. effekter av avtal som avses i punkt 9, dock inte när avtalen är av sådan art att ett offentliggörande sannolikt skulle skada bolaget allvarligt och bolaget inte uttryckligen är skyldigt att lämna ut sådana uppgifter på grund av andra rättsliga krav, och

11. sådana avtal mellan bolaget och styrelseledamöter eller anställda som föreskriver ersättningar om dessa säger upp sig, sägs upp utan skälig

grund eller om deras anställning upphör som följd av ett offentligt uppköpserbjudande avseende aktier i bolaget.

Paragrafen, som i sak överensstämmer med 6 kap. 2 a § i den nuvarande lagen, är tillämplig på aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför EES. Den ställer bl.a. krav på upplysningar om aktier i bolaget. Tidigare förarbeten finns i prop. 2005/06:140 s. 139 f. och prop. 2006/07:115 s. 659.

Bolagsstyrningsrapport

8 kap. 14 §

Förvaltningsberättelsen för 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 16 § 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 upplysningar 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, som i allt väsentligt överensstämmer med 6 kap. 6 § i den nuvarande lagen, innehåller bestämmelser om bolagsstyrningsrapport (se prop. 2008/09:71 s. 102 f.). Begreppet aktiebolag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad i *första stycket* förklaras närmare på s. 521 i utredningens delbetänkande, SOU 2014:22.

8 kap. 15 §

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 14 § 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.

Paragrafen överensstämmer huvudsakligen med 6 kap. 7 § i den nuvarande lagen, se prop. 2008/09:71 s. 105, och har utformats i enlighet med utredningens förslag i SOU 2014:22.

8 kap. 16 §

I stället för att upprätta bolagsstyrningsrapporten som en del av förvaltningsberättelsen enligt 14 § får bolaget upprätta rapporten som en från årsredovisningen skild handling. Rapporten ska även i ett sådant fall ha det innehåll som framgår av 14 och 15 §§. Den ska överlämnas till bolagets revisor inom samma tid som årsredovisningen.

Om bolaget har valt att upprätta bolagsstyrningsrapporten som en från årsredovisningen skild handling och sådana upplysningar som avses i 14 § andra stycket 3–6 ingår i förvaltningsberättelsen, behöver dessa upplysningar inte lämnas i rapporten. Om upplysningarna inte tas med i bolagsstyrningsrapporten, ska denna i stället innehålla en uppgift om den plats i förvaltningsberättelsen där upplysningarna lämnas.

Om bolaget har valt att upprätta en bolagsstyrningsrapport enligt denna paragraf, ska detta anges i förvaltningsberättelsen.

Paragrafen överensstämmer med 6 kap. 8 § i den nuvarande lagen. Förarbeten till den paragrafen finns i prop. 2008/09:71 s. 106.

8 kap. 17 §

Om förvaltningsberättelsen innehåller en sådan uppgift som avses i 15 § 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 13 § 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 10 kap. 35 § 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 överensstämmer väsentligen med 6 kap. 9 § i den nuvarande lagen. Förarbeten till den paragrafen finns i prop. 2008/09:71 s. 106 f. Den nya lagtexten har utformats i enlighet med utredningens förslag i SOU 2014:22 (jfr s. 403 f. och 522 i det betänkandet).

9 kap. Kassaflödesanalys**9 kap. 1 §**

I en kassaflödesanalys ska redovisas företagets in- och utbetalningar under räkenskapsåret.

Paragrafen anger vad som ska ingå i en kassaflödesanalys. Den överensstämmer med 6 kap. 5 § i den nuvarande lagen. Äldre förarbeten finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 232 f. (tidigare 6 kap. 3 §), prop. 1998/99:130 s. 475 och prop. 2013/14:86 s. 109.

10 kap. Koncernredovisning**Skyldigheten att upprätta koncernredovisning****10 kap. 1 §**

Ett moderföretag ska för varje räkenskapsår upprätta koncernredovisning enligt denna lag, om inte annat följer av 2 §, 3 § eller 4 §.

Paragrafen, som överensstämmer med 7 kap. 1 § i den nuvarande lagen, innebär att samtliga moderföretag som omfattas av lagen som huvudregel ska upprätta en koncernredovisning. Tidigare förarbeten finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 233 och prop. 1998/99:130 s. 475. Bestämmelsen motsvarar närmast artikel 21 i det nya redovisningsdirektivet.

10 kap. 2 §

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.

Paragrafens *första stycke* överensstämmer väsentligen med 7 kap. 3 § i den nuvarande lagen. Förarbeten till den bestämmelsen finns i prop. 1998/99:130 s. 477 f., prop. 2004/05:24 s. 157, prop. 2005/06:116 s. 142, prop. 2006/07:115 s. 658 f. och prop. 2008/09:71 s. 108. *Andra stycket* överensstämmer med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 526 i det betänkandet.

10 kap. 3 §

Ett moderföretag som är dotterföretag behöver inte upprätta någon koncernredovisning, om

1. företaget och samtliga dess 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 7 § andra eller tredje stycket inte omfattas av den upprättade koncernredovisningen.

Första stycket gäller inte, om

1. 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. andelarna i moderföretaget eller överlåtbara värdepapper som moderföretaget har utfärdat är upptagna till handel på en reglerad marknad.

Ett moderföretag som med stöd av 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. Av 11 kap. 20 § följer att ett sådant moderföretag även ska låta offentliggöra det överordnade moderföretagets koncernredovisning.

Paragrafen innebär att ett moderföretag, trots huvudregeln i 1 §, under vissa förutsättningar inte behöver upprätta någon koncernredovisning. Den överensstämmer väsentligen med 7 kap. 2 § i den nuvarande lagen med de ändringar som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22. Beträffande paragrafens bakgrund och innebörd kan därför hänvisas till tidigare förarbeten, se prop. 1995/96:10 del 2 s. 234 f., prop. 1998/99:130 s. 476 f., prop. 2004/05:24 s. 156 f., prop. 2005/06:116 s. 140 f. och prop. 2006/07:115 s. 658 f. samt till det som utredningen har uttalat i SOU 2014:22 s. 524 och 525. I den nuvarande paragrafens tredje stycke finns vissa bestämmelser om offentliggörande av ett överordnat moderföretags koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse. Motsvarande bestämmelser har i förslaget placerats i 11 kap. 20 §. En erinran om dessa bestämmelser finns i *fjärde stycket* andra meningen.

10 kap. 4 §

Ett moderföretag behöver inte upprätta någon koncernredovisning, om moderföretagets samtliga dotterföretag är av oväsentlig betydelse med hänsyn till kravet i 8 § på rättvisande bild. 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 moderföretagets samtliga dotterföretag av skäl som anges i 7 § tredje stycket inte behöver omfattas av en koncernredovisning.

Paragrafen innehåller ytterligare undantag från skyldigheten att upprätta koncernredovisning. *Första stycket* överensstämmer väsentligen med 7 kap. 3 a § i den nuvarande lagen. *Andra stycket*, som saknar tidigare motsvarighet, överensstämmer i sak med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 365 och 527 i det betänkandet. Förarbeten till nuvarande bestämmelser finns i prop. 2009/10:208 s. 30.

Upplysningar mellan moderföretag och dotterföretag

10 kap. 5 §

Om ett företag har blivit moderföretag, ska ledningen för företaget meddela detta till dotterföretagets ledning. Dotterföretagets ledning ska lämna ledningen för moderföretaget de upplysningar som behövs för att en koncernredovisning ska kunna upprättas.

Paragrafen överensstämmer i sak med 1 kap. 7 § i den nuvarande lagen, se prop. 1979/80:143 s. 164 och prop. 1998/99:130 s. 457 f.

Koncernredovisningens delar

10 kap. 6 §

Koncernredovisningen ska bestå av

1. en koncernresultaträkning,
2. en koncernbalansräkning,
3. noter,
4. en förvaltningsberättelse, och
5. en kassaflödesanalys.

Paragrafen innehåller bestämmelser om vad som ska ingå i en koncernredovisning. Den överensstämmer med 7 kap. 4 § i den nuvarande lagen. Förarbeten till nuvarande bestämmelser finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 236 (tidigare 7 kap. 3 §), prop. 1998/99:130 s. 478 f., prop. 2005/06:116 s. 142 och prop. 2013/14:86 s. 110.

Dotterföretag som ska omfattas av koncernredovisningen

10 kap. 7 §

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 8 § 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 erhållas 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.

Paragrafen innehåller bestämmelser om vilka dotterföretag som måste omfattas av koncernredovisningen. Den överensstämmer med 7 kap. 5 § i den nuvarande lagen med de ändringar i den paragrafen som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22. Beträffande bestämmelsernas bakgrund och innebörd kan därför hänvisas till äldre förarbeten (se prop. 1995/96:10 del 2 s. 236 f., prop. 1998/99:130 s. 479 och prop. 2009/10:208 s. 31) och till SOU 2014:22 s. 526-528.

Principer för upprättande av koncernredovisning

Överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild

10 kap. 8 §

Koncernredovisningen ska upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed.

Koncernbalansräkningen, koncernresultaträkningen och noterna ska upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av ställningen och resultatet för de företag, betraktade som en enhet, som omfattas av koncernredovisningen. Bestämmelserna i 3 kap. 3 § första stycket andra meningen och andra stycket tillämpas också på koncernredovisningen.

Av paragrafen följer att lagens krav på överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild (jfr 3 kap. 2 och 3 §§) gäller även för koncernredovisningen. Paragrafen överensstämmer i sak med 7 kap. 6 § i den nuvarande lagen. Tidigare förarbeten finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 238 (tidigare 7 kap. 5 §).

Andra grundläggande redovisningsprinciper m.m.

10 kap. 9 §

När koncernredovisningen upprättas, ska följande bestämmelser i 3 kap. tillämpas:

- 4 § om andra grundläggande redovisningsprinciper,
- 5 § om oväsentliga avvikelser,
- 6 § om språk och form,
- 8 § om valuta,
- 9 och 10 §§ om undertecknande,
- 11 § om avvikande mening,
- 12 § om datering, samt
- 13 § om avlämnande till revisorerna.

Koncernredovisningen ska innehålla de uppgifter om moderföretaget som anges i 3 kap. 7 §.

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

I paragrafen anges de redovisningsprinciper och övriga bestämmelser i 3 kap. som ska tillämpas vid upprättande av en koncernredovisning. Den överensstämmer i sak väsentligen med 7 kap. 7 § i den nuvarande lagen men hänvisar – i överensstämmelse med utredningens förslag i SOU 2014:22 – även till bestämmelserna i 3 kap. 5 § om oväsentliga avvikelser. Bestämmelsernas bakgrund och innebörd framgår därför väsentligen av tidigare förarbeten (se prop. 1995/96:10 del 2 s. 239, och prop. 1999/2000:23 s. 230) och av SOU 2014:22 s. 528. I lagförslaget hänvisar paragrafen till ett större antal paragrafer än idag. Det beror framför allt på att 3 kap. i lagförslaget har delats upp på flera paragrafer än motsvarande kapitel (2 kap.) i den nuvarande lagen. Vidare har det i 3 kap. tillkommit bestämmelser om årsredovisningens avlämnande till revisorerna, bestämmelser som i den nuvarande lagen är placerade i 8 kap.

I *andra stycket*, som saknar tidigare motsvarighet, anges att koncernredovisningen ska innehålla de uppgifter om moderföretaget som anges i 3 kap. 7 §. Det innebär att uppgift ska lämnas om bl.a. moderföretagets firma och organisationsnummer. Vanligen torde ett moderföretag presentera årsredovisning och koncernredovisning i ett och samma dokument. Det ligger i sakens natur att uppgifterna om moderföretaget firma m.m. då endast behöver lämnas på ett ställe.

Balansdag

10 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.

Paragrafen innehåller bestämmelser om vilken balansdag som en koncernredovisning ska hänföra sig till. Den överensstämmer med 7 kap. 10 § i den nuvarande lagen med de justeringar i den paragrafen som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22. Beträffande paragrafens bakgrund och innebörd kan därför hänvisas dels till äldre förarbeten, se prop. 1995/96:10 del 2 s. 241 f. (tidigare 7 kap. 9 §) och prop. 1998/99:130 s. 480, dels till SOU 2014:22 s. 529 f.

Koncernbalansräkning

Koncernbalansräkningens innehåll m.m.

10 kap. 11 §

Koncernbalansräkningen ska utgöra en sammanställning av balansräkningarna för moderföretaget och de dotterföretag som omfattas av

koncernredovisningen. Om inte annat följer av detta kapitel, ska 4 kap. tillämpas. Det som sägs i 4 kap. 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 4 kap. om företag av allmänt intresse tillämpas.

Bestämmelserna i 4 kap. 18 § om uppdelning av eget kapital i bundet och fritt ska inte tillämpas.

Paragrafen innehåller bestämmelser om koncernbalansräkningens innehåll. I sak överensstämmande bestämmelser finns i 7 kap. 8 § i den nuvarande lagen (som dock även reglerar koncernresultaträkningens innehåll). De två sista meningarna i lagförslaget överensstämmer med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22. I den nuvarande 7 kap. 8 § ÅRL anges att sammanställningen av dotterföretagens balansräkningar och redovisningen av andelar i andra företag än dotterföretag ska göras med tillämpning av vissa utpekade paragrafer i kapitlet. I lagförslaget görs inte någon uttrycklig hänvisning till enskilda paragrafer i 10 kap. Någon ändring i sak är emellertid inte avsedd. Vad gäller paragrafens bakgrund och syfte kan därför hänvisas till vad som sägs om koncernbalansräkningen i äldre förarbeten, däribland prop. 1995/96:10 del 2 s. 239 f. (tidigare 7 kap. 7 §), prop. 2004/05:24 s. 157 f. och prop. 2005/06:116 s. 142 f., och i SOU 2014:22 s. 528.

Av *andra stycket* framgår att bestämmelserna i 4 kap. 18 § om uppdelning av eget kapital i bundet och fritt i aktiebolag inte behöver tillämpas vid upprättande av koncernbalansräkningen. Detta överensstämmer med gällande rätt. Motiverande bestämmelser avseende ekonomiska föreningar (4 kap. 19 §) ska däremot tillämpas.

Innehav utan bestämmande inflytande

10 kap. 12 §

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*.

Paragrafen anger hur den del av ett dotterföretags eget kapital som belöper sig på andelar ägda av någon annan än de koncernföretag

som omfattas av koncernredoviningen ska redovisas. Förslaget överensstämmer i sak med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 529 i det betänkandet. Äldre förarbeten finns i prop.1995/96:10 del 2 s. 241 (tidigare 7 kap. 8 §).

Elimineringar mellan koncernföretag

10 kap. 13 §

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

Det som sägs i första stycket gäller inte om beloppen är av oväsentlig betydelse med hänsyn till kravet i 8 § på rättvisande bild.

Med internvinst avses 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.

I paragrafen finns bestämmelser om eliminering av fordringar och skulder mellan koncernföretag och eliminering av internvinster. I sak överensstämmande bestämmelser finns i 7 kap. 13 § första, tredje och fjärde styckena i den nuvarande lagen. Förarbeten till dessa bestämmelser finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 243 f. och prop. 1998/99:130 s. 481. Utredningen har i SOU 2014:22 föreslagit en ändring i bestämmelserna, se s. 531 i det betänkandet, och lagförslaget har anpassats till den.

Koncernresultaträkning

Koncernresultaträkningens innebåll m.m.

10 kap. 14 §

Koncernresultaträkningen ska utgöra en sammanställning av resultaträkningarna för moderföretaget och de dotterföretag som omfattas av koncernredoviningen. Om inte annat följer av detta kapitel, ska det som sägs i 5 kap. tillämpas. Det som sägs i 5 kap. 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 5 kap. om företag av allmänt intresse tillämpas.

Paragrafen innehåller bestämmelser om koncernresultaträkningens innehåll. Väsentligen överensstämmande bestämmelser finns i dag i 7 kap. 8 § i den nuvarande lagen. De två sista meningarna i lagförslaget överensstämmer i sak med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22. I den nuvarande 7 kap. 8 § anges att sammanställning av dotterföretagens resultaträkningar ska göras med tillämpning av vissa utpekade paragrafer i kapitlet. I förslaget görs inte någon sådan uttrycklig hänvisning till enskilda paragrafer i 10 kap. Någon ändring i sak är emellertid inte avsedd.

I fråga om bestämmelsernas bakgrund och innebörd kan därför hänvisas till tidigare förarbeten, främst prop. 1995/96:10 del 2 s. 239 f. (tidigare 7 kap. 7 §), prop. 2004/05:24 s. 157 f. och prop. 2005/06:116 s. 142 f., och till SOU 2014:22 s. 530 f.

Innehav utan bestämmande inflytande

10 kap. 15 §

Den del av årets resultat i ett dotterföretag som belöper sig på andelar ägda av någon annan än de koncernföretag som omfattas av koncernredovisningen ska i koncernresultaträkningen redovisas som *vinst eller förlust hänförlig till innehav utan bestämmande inflytande*.

Paragrafen anger hur den del av ett dotterföretags resultat som belöper sig på andelar ägda av någon annan än de koncernföretag som omfattas av koncernredovisningen ska redovisas. Förslaget överensstämmer i sak med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 529 i det betänkandet. Tidigare förarbeten finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 241 (tidigare 7 kap. 8 §).

Elimineringar mellan koncernföretag

10 kap. 16 §

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

Det som sägs i första stycket gäller inte om beloppen är av oväsentlig betydelse med hänsyn till kravet i 8 § på rättvisande bild.

Med internvinst avses i denna paragraf detsamma som i 13 §.

I paragrafen finns bestämmelser om eliminering av intäkter och kostnader mellan koncernföretag och om eliminering av förändringar i internvinst. Väsentligen överensstämmande bestämmelser finns i 7 kap. 13 § andra – fjärde styckena i den nuvarande lagen. Förarbeten till dessa bestämmelser finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 243 f. och prop. 1998/99:130 s. 481. Lagförslaget har anpassats till den ändring i 7 kap. 13 § ÅRL som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 (se s. 531 i det betänkandet).

Hur dotterföretag ska räknas in i koncernredovisningen

10 kap. 17 §

Dotterföretag ska räknas in i koncernredovisningen i enlighet med vad som anges i 18–2 §§ (förvärvsmetoden).

Av paragrafen framgår att dotterföretag ska räknas in i koncernredovisningen med hjälp av den s.k. förvärvsmetoden. Bestämmelsen överensstämmer i sak väsentligen med 7 kap. 18 § i den nuvarande lagen och äldre förarbeten har därför fortfarande relevans, se prop. 1995:96:10 del 2 s. 247 (tidigare 7 kap. 17 §), prop. 1998/99:130 s. 482, prop. 2002/03:121 s. 79 och prop. 2004/05:24 s. 158 f. I enlighet med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 medger lagförslaget inte att dotterföretag räknas in i koncernredovisningen med den s.k. poolningsmetoden. Skälen för det har behandlats i SOU 2014:22 s. 370-373.

10 kap. 18 §

I koncernbalansräkningen ska det bokförda värdet av moderföretagets andelar i ett dotterföretag elimineras genom att värdet avräknas mot den andel av dotterföretagets eget kapital som belöpte på andelarna vid förvärvet.

Paragrafen överensstämmer i sak med 7 kap. 19 § i den nuvarande lagen. De förarbetsuttalanden som finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 247 f. och prop. 1998/99:130 s. 483 är därför fortfarande relevanta.

10 kap. 19 §

Vid förvärv av andelar i ett företag som är eller genom förvärvet blir dotterföretag ska moderföretaget upprätta en förvärvsanalys för att fastställa andelarnas anskaffningsvärde för koncernen samt anskaffningsvärdet för koncernen av dotterföretagets tillgångar, avsättningar och skulder.

Paragrafen överensstämmer i sak med 7 kap. 20 § i den nuvarande lagen. Äldre förarbeten finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 248 f. och prop. 1998/99:130 s. 483.

10 kap. 20 §

Om anskaffningsvärdet för koncernen av dotterföretagets tillgångar, avsättningar eller skulder enligt den förvärvsanalys som anges i 19 § 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 uppkommit vid avräkningen enligt 18 §.

Paragrafen överensstämmer i sak med 7 kap. 21 § i den nuvarande lagen. Äldre förarbeten finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 249 f. och prop. 1998/99:130 s. 483.

10 kap. 21 §

Om det efter en avräkning enligt 20 § föreligger ett positivt skillnadsbelopp, ska detta redovisas som goodwill i koncernbalansräkningen. Bestämmelserna i 6 kap. 3 och 4 §§ gäller även för sådan goodwill.

Om det efter en avräkning enligt 20 § föreligger ett negativt skillnadsbelopp, ska detta redovisas i koncernbalansräkningen som negativ goodwill. Negativ goodwill får upplösas och intäktsföras när en sådan behandling överensstämmer med bestämmelserna i 3 kap. 2-4 §§.

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

Paragrafen överensstämmer i sak med 7 kap. 22 § i den nuvarande lagen med de ändringar i den paragrafen som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 (jfr betänkandet s. 367 f. och 537). Förarbeten till de nuvarande bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 250 f. och prop. 1998/99:130 s. 483.

10 kap. 22 §

Om 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 (omvänt förvärv), ska vid tillämpningen av 18-21 §§ det förvärvade företaget anses som moderföretag och det förvärvande företaget anses som dotterföretag.

Paragrafen innehåller bestämmelser om s.k. omvända förvärv. Den överensstämmer i sak med 7 kap. 22 a § i den nuvarande lagen. Tidigare förarbeten finns i prop. 2002/03:121 s. 79 f.

Hur andelar i intresseföretag och vissa andra företag ska räknas in i koncernbalansräkningen*Kapitalandelsmetoden***10 kap. 23 §**

Andelar i intresseföretag ska redovisas i koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen med tillämpning av bestämmelserna i 24–27 §§, om inte annat följer av tredje stycket.

Vid tillämpningen av första stycket ska även bestämmelserna i 13, 16 och 30 §§ om värdering och internvinsteliminering tillämpas, om det inte finns särskilda skäl mot detta. Såsom internvinst ska därvid anses den andel i vinst som belöper på moderföretaget vid överlåtelse mellan intresseföretag och koncernföretag.

Ett intresseföretag behöver inte redovisas enligt första stycket, om

1. andelsinnehavet i företaget är oväsentligt med hänsyn till kravet i 8 § på rättvisande bild, eller

2. förhållandena motsvarar de som anges i 7 § tredje stycket.

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

I paragrafen, och följande paragrafer, finns bestämmelser om kapitalandelsmetoden. Den överensstämmer i sak med 7 kap. 25 § i den nuvarande lagen med de ändringar i den paragrafen som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22. Beträffande bakgrunden till och innebörden i bestämmelserna kan därför hänvisas till tidigare förarbeten, främst prop. 1995/96:10 del 2 s. 252 f. och prop. 1998/99:130 s. 485, och till SOU 2014:22 s. 538 f.

10 kap. 24 §

Första gången andelarna i ett intresseföretag redovisas i koncernbalansräkningen ska moderföretaget först göra en beräkning av andelarnas värde enligt 6 kap. 1 §, 2 § första stycket, 4 § första-tredje styckena och 5 § första stycket.

Skillnaden mellan det värde som följer av första stycket och den andel av intresseföretagets eget kapital som belöper på andelarna ska anges särskilt i balansräkningen eller i en not. Skillnadsbeloppet ska beräknas med utgångspunkt i förhållandena vid förvärvstidpunkten. Om det finns särskilda skäl, får skillnadsbeloppet beräknas med utgångspunkt i förhållandena vid den tidpunkt då kapitalandelsmetoden tillämpas första gången.

Om det vid en beräkning enligt andra stycket finns ett positivt skillnadsbelopp, ska det belopp som har räknats fram enligt första stycket minskas med avskrivningar eller nedskrivningar enligt 6 kap. 3 och 4 §§, beräknade på grundval av det angivna skillnadsbeloppet. Den del av skillnadsbeloppet som inte kan hänföras till något särskilt slag av tillgång, avsättning eller skuld ska därvid anses som goodwill.

Det belopp som har räknats fram enligt första stycket ska vidare justeras med tillägg eller avdrag för den andel av intresseföretagets vinst eller förlust för räkenskapsåret som belöper på andelarna. Vidare ska avdrag göras för mottagen utdelning från intresseföretaget. Hänsyn ska också tas till andra förändringar i intresseföretagets eget kapital. Andelarna ska i koncernbalansräkningen tas upp till det värde som motsvarar återstående belopp.

Paragrafen överensstämmer i sak med 7 kap. 26 § i den nuvarande lagen. Tidigare förarbeten finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 255 f. och prop. 1998/99:130 s. 485.

10 kap. 25 §

När ett intresseföretag är moderföretag i en koncern, avses med företagets eget kapital i 24 § andra stycket vad som i en av intresseföretaget upprättad koncernredovisning redovisas som sådan post.

Paragrafen överensstämmer med 7 kap. 27 § i den nuvarande lagen. Tidigare förarbeten finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 257 och prop. 1998/99:130 s. 486.

10 kap. 26 §

I efterföljande koncernbalansräkningar ska de andelar som avses i 23 § tas upp till det värde som de är upptagna till i närmast föregående koncernbalansräkning. Detta värde ska justeras med tillämpning av 24 §.

Om andelarna vid en tillämpning av 24 § första, tredje och fjärde styckena tas upp till ett högre värde än i närmast föregående koncernbalansräkning, ska skillnadsbeloppet sättas av till en kapitalandelsfond.

Paragrafen överensstämmer i sak med 7 kap. 28 § i den nuvarande lagen. Tidigare förarbeten finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 257 f. och prop. 1998/99:130 s. 486.

10 kap. 27 §

Vid redovisning enligt 24–26 §§ ska den andel av intresseföretagets vinst eller förlust som belöper på andelarna redovisas som intäkt eller kostnad i koncernresultaträkningen. Mottagen utdelning från intresseföretaget får inte redovisas som intäkt.

Paragrafen överensstämmer i sak med 7 kap. 29 § i den nuvarande lagen. Tidigare förarbeten finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 258 och prop. 1998/99:130 s. 486 f.

Klyvningsmetoden**10 kap. 28 §**

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 23–27 §§. Om 23–27 §§ tillämpas, ska det som sägs där om intresseföretag i stället avse gemensamt styrda företag.

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 upp en så stor andel av det gemensamt styrda företagens intäkter och kostnader som belöper på ägarandelen. Vid redovisning enligt detta stycke ska 10, 13, 16, 18–21, 29, 30 och 32 §§ tillämpas. Upplýsningar enligt 7 kap. 16 och 42 §§ ska lämnas särskilt för varje företag för vilket ägarandelar redovisas med tillämpning av denna paragraf.

Paragrafen innehåller bestämmelser om konsolidering enligt den s.k. klyvningsmetoden. Den överensstämmer nära med 7 kap. 30 § i den nuvarande lagen men har utformats i enlighet med de ändringsförslag som utredningen har lagt fram i SOU 2014:22. Beträffande bakgrunden till och innebörden i paragrafen kan därför hänvisas till tidigare förarbeten, främst prop. 1995/96:10 del 2 s. 259 och prop. 1998/99:130 s. 486 f., samt till SOU 2014:22 s. 539 f.

Värderingsregler

10 kap. 29 §

Bestämmelserna i 6 kap. tillämpas även på koncernredovisningen.

Paragrafen överensstämmer i sak med 7 kap. 11 § i den nuvarande lagen. Tidigare förarbeten finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 242 (tidigare 7 kap. 10 §).

10 kap. 30 §

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 de som tillämpas i koncernbalansräkningen, ska dessa tillgångar, avsättningar och skulder räknas om enligt sistnämnda principer.

Om det finns särskilda skäl och är förenligt med 8 §, 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 avvikelserna ska anges i en not.

Paragrafen överensstämmer med 7 kap. 12 § i den nuvarande lagen med den ändring i den paragrafen som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22. I fråga om paragrafens bakgrund och innebörd kan därför hänvisas till tidigare förarbeten, främst prop. 1995/96:10 del 2 s. 242 f, prop. 1998/99:130 s. 480 f. och prop. 2004/05:24 s. 158, samt till SOU 2014:22 s. 530 f.

Notupplysningar

Allmänna upplysningar

10 kap. 31 §

En koncernredovisning ska innehålla de notupplysningar som anges i 7 kap. 7–26 §§. Om koncernredovisningen avser en medelstor koncern, ska den även innehålla de notupplysningar som anges i 7 kap. 27–30 och 33–51 §§. 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 7 kap. 27–30 och 33–53 §§.

Ytterligare upplysningskrav finns i 7 § fjärde stycket, 10 § andra stycket, 21 § tredje stycket, 23 § fjärde stycket, 24 § andra stycket, 28 § andra stycket fjärde meningen, 30 § första stycket samt 32 och 33 §§ i detta kapitel.

Det som sägs i 7 kap. 5 § om notupplysningarnas placering och i 7 kap. 6 § om utelämnande av oväsentliga upplysningar ska tillämpas.

Trots det som sägs i första stycket får upplysningar enligt 7 kap. 45 § tredje stycket tredje meningen och 7 kap. 46 § andra stycket tredje meningen utelämnas i fråga om dotterföretag. Vid tillämpningen av de nämnda bestämmelserna ska dock de lämnade upplysningarna avse även löner och andra förmåner från koncernföretag.

Paragrafen går tillbaka på 7 kap. 14 § i den nuvarande lagen. Förarbeten till den paragrafen finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 245, prop. 1998/99:130 s. 481, prop. 2002/03:6 s. 36, prop. 2002/03:56 s. 21, prop. 2005/06:25 s. 86, prop. 2005/06:186 s. 74 f., prop. 2005/06:116 s. 143, prop. 2008/09:71 s. 108 och prop. 2009/10:235 s. 102. Lagförslaget, som i sak överensstämmer med utredningens förslag i SOU 2014:22, avviker emellertid på flera punkter från den nuvarande lagen. Beträffande dessa kan hänvisas till SOU 2014:22 s. 533 f. I *andra stycket* har tagits in en erinran om de ytterligare krav på notupplysningar som finns i kapitlet.

Upplysningar om förändringar i koncernens sammansättning

10 kap. 32 §

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.

Paragrafens första två meningar överensstämmer i sak med 7 kap. 15 § i den nuvarande lagen. Förarbeten till den paragrafen finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 245 (tidigare 7 kap. 14 §). Paragrafens tredje mening överensstämmer med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 534 i det betänkandet.

Upplysningar om dotterföretag och vissa andra företag

10 kap. 33 §

För varje dotterföretag ska dess namn, organisationsnummer och säte anges. Vidare ska anges den ägarandel, beräknad med tillämpning av 2 kap. 8 §, som koncernföretag innehar i företaget.

Bestämmelserna i första stycket ska tillämpas även ifråga om

1. intresseföretag och gemensamt styrda företag som tas in i koncernredovisningen med tillämpning av 23–27 §§, och

2. gemensamt styrda företag som tas in i koncernredovisningen med tillämpning av 28 § andra stycket och som ett koncernföretag, självt eller på det sätt som anges i 2 kap. 8 §, innehar en andel i.

I fråga om andra företag, i vilka ett koncernföretag självt eller på det sätt som anges i 2 kap. 8 § 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 rösträttsandeln. I koncernredovisningen ska även anges grunden för att ett gemensamt styrt företag har tagits in i koncernredovisningen med tillämpning av 28 §.

Paragrafen ställer krav på att det i koncernredovisningen lämnas upplysningar om vissa företag som koncernföretag antingen självt eller genom någon annan har en ägarandel i. Den överensstämmer delvis med 7 kap. 16 § i den nuvarande lagen. Beträffande bestämmelsernas bakgrund och innebörd kan därför hänvisas till tidigare förarbeten, främst prop. 1995/96:10 del 2 s. 245 f. och prop. 1998/99:130 s. 482. Paragrafen har i förslaget ändrats i enlighet med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 (se

s. 535 f.), dock med ett tillägg i *andra stycket 1*. Den sistnämnda ändringen sammanhänger med att det som i den nuvarande lagen betecknas som intresseföretag innefattar även det som i lagförslaget benämns ”gemensamt styrda företag” (jfr 2 kap. 9 §). Innebörden är att upplysningskraven i första stycket avser även gemensamt styrda företag som tas in i koncernredovisningen med tillämpning av kapitalandelsmetoden (jfr 10 kap. 28 § första stycket).

10 kap. 34 §

Bolagsverket får medge att uppgifter inte behöver lämnas enligt 33 § 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 överensstämmer, med de anpassningar till 10 kap. 33 § som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 (se s. 536 i det betänkandet), i sak med 7 kap. 17 § i den nuvarande lagen. Förarbeten till den bestämmelsen finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 246 f. (tidigare 7 kap. 16 §).

Förvaltningsberättelse

10 kap. 35 §

En förvaltningsberättelse för koncernen ska upprättas med tillämpning av 8 kap. 3, 5-11 och 13 §§. Det som sägs i 8 kap. 7-11 §§ om små, medelstora och stora företag ska i stället avse små, medelstora och stora koncerner.

Om moderföretaget 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.

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.

Paragrafen innehåller bestämmelser om den förvaltningsberättelse som ska ingå i koncernredovisningen. Den överensstämmer i sak

med 7 kap. 31 § i den nuvarande lagen med de ändringar i den paragrafen som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22. Vad som sägs i 7 kap. 31 § i den nuvarande lagen om kassaflödesanalys har dock flyttats till en särskild paragraf.

När det gäller paragrafens bakgrund och innebörd kan därför hänvisas *dels* till tidigare förarbeten, främst prop. 1995/96:10 del 2 s. 259 f., prop. 1998/99:130 s. 486 f., prop. 2004/05:68 s. 24 f., prop. 2005/06:116 s. 143, prop. 2005/06:140 s. 141, prop. 2008/09:71 s. 108 f. och prop. 2013/14:86 s. 110, *dels* till SOU 2014:22 s. 540.

Kassaflödesanalys

10 kap. 36 §

En kassaflödesanalys för koncernen ska upprättas med tillämpning av 9 kap. 1 §.

Paragrafen innehåller en bestämmelse om den kassaflödesanalys som ska ingå i koncernredovisningen. Den överensstämmer i sak med gällande rätt (jfr 7 kap. 31 § i den nuvarande lagen).

Koncernredovisningar i moderföretag som omfattas av IAS-förordningen

10 kap. 37 §

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. 1-4 §§ om skyldighet att upprätta koncernredovisning,
2. 6 § första stycket 4 om förvaltningsberättelse,
3. 9 § första stycket vad gäller hänvisningarna till 3 kap. 6 och 8-13 §§ om språk och form, valuta, undertecknande, avvikande mening, datering och avlämnande till revisorerna, samt andra stycket om uppgifter om moderföretaget,
4. 14 § till den del paragrafen hänvisar till 4 kap. 16 § om en ekonomisk förenings eget kapital.
5. 30 § första stycket om värderingsprinciper,
6. 31 § vad gäller hänvisningarna till följande bestämmelser i 7 kap.:
 - 15 § om lån till ledande befattningshavare,
 - 16 § om medelantalet anställda under räkenskapsåret,

- 35 § om ytterligare upplysningar om lån till ledande befattningshavare,
- 42 § om ytterligare upplysningar om anställda,
- 43 § om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,
- 45 § första stycket 1 samt andra och tredje styckena om löner, ersättningar och sociala kostnader,
- 46 § om pensioner och liknande förmåner,
- 47 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,
- 48 § om suppleanter och vice verkställande direktör,
- 49 § om avtal om avgångsvederlag, och
- 53 § om ersättningar till revisor.

7.35 § om förvaltningsberättelsens innehåll och om koncernens system för intern kontroll och riskhantering.

Ett företag som avses i första stycket behöver inte lämna upplysningar enligt 8 kap. 3 och 7–11 §§, om upplysningarna lämnas på annan plats i redovisningen. I sådant fall ska förvaltningsberättelsen för koncernen innehålla en hänvisning till den plats där upplysningarna har lämnats.

Paragrafen innehåller en uppräknig av de bestämmelser i 10 kap. som ska tillämpas av företag som omfattas av artikel 4 i den s.k. IAS-förordningen. I sak överensstämmer den huvudsakligen med 7 kap. 32 § i den nuvarande lagen. Förarbeten till den paragrafen finns i prop. 2004/05:24 s. 159 f., prop. 2005/06:25 s. 86 f., prop. 2005/06:186 s. 75 f., prop. 2006/07:112 s. 34, prop. 2008/09:71 s. 109 f., prop. 2009/10:208 s. 31 f. och prop. 2009/10:235 s. 102 f. På grund av de omstruktureringar som har gjorts av bestämmelser i 3, 4 och 7-9 kap. i den nya lagen (2 och 5–7 kap. i den nuvarande lagen) har det skett redaktionella ändringar av hänvisningarna i *första stycket*.

10 kap. 38 §

Andra företag än de som avses i 37 § får upprätta koncernredovisning 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. I sådant fall tillämpas 37 §.

Paragrafen överensstämmer med 7 kap. 33 § i den nuvarande lagen. Tidigare förarbeten finns i prop. 2004/05:24 s. 161.

11 kap. Offentliggörande

Registreringsmyndigheten

11 kap. 1 §

Bolagsverket är registreringsmyndighet enligt denna lag. För stiftelser är dock tillsynsmyndigheten enligt 9 kap. 1 § stiftelselagen (1994:1220) registreringsmyndighet.

Paragrafen överensstämmer i sak med 8 kap. 1 § i den nuvarande lagen. Tidigare förarbeten finns framför allt i prop. 1998/99:130 s. 487 f. och prop. 2003/04:34 s. 24.

Hur årsredovisning och revisionsberättelse ska offentliggöras

11 kap. 2 §

Företag som enligt 6 kap. 2 § bokföringslagen (1999:1078) är skyldiga att offentliggöra sin årsredovisning ska göra det på följande sätt. På samma sätt ska även revisionsberättelsen offentliggöras.

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

För *ekonomiska föreningar* gäller att 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 kopior av handlingarna ges in dit. Ett sådant föreläggande ska utfärdas när någon begär det. Föreningar som utgör medelstora eller stora företag eller företag av allmänt intresse och föreningar som är moderföretag i 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.

För *handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare och för grupperingar enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1082/2006* gäller att kopior av handlingarna ska ha kommit in till registreringsmyndigheten inom sex månader efter räkenskapsårets utgång.

För *stiftelser* gäller att 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 dock i stället att kopior ska

hållas tillgängliga för alla som är intresserade senast från sex månader efter räkenskapsårets utgång.

För *övriga företag* gäller att kopior av handlingarna ska hållas tillgängliga för alla som är intresserade senast från sex månader efter räkenskapsårets utgång. Efter särskilt föreläggande av registreringsmyndigheten ska kopior av handlingarna ges in dit. Ett 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.

Kopiorna ska vara bestyrkta. Med en bestyrkt kopia jämställs ett elektroniskt original.

Paragrafen, som huvudsakligen överensstämmer med 8 kap. 3 § i den nuvarande lagen, innehåller bestämmelser om hur årsredovisningar och revisionsberättelser ska offentliggöras, se prop. 1998/99:130 s. 488 f, prop. 2005/06:116 s. 144, prop. 2005/06:135 s. 62 f, prop. 2007/08:45 s. 101 och prop. 2008/09:174 s. 55 f. I den nuvarande paragrafen finns även särskilda bestämmelser för aktiebolag och ekonomiska föreningar om fastställelseintyg m.m. (första stycket 1 och 2). Motsvarande bestämmelser har i den nya lagen tagits in i 3 §.

Bestämmelserna i förevarande paragraf gör i några avseenden (tredje och sjätte stycket) skillnad på företag av olika kategorier. Dessa bestämmelser har anpassats till den kategoriindelning av företagen som förslaget i övrigt innehåller.

Paragrafen har även genomgått omfattande redaktionella förändringar. Någon ändring i sak är inte avsedd.

Fastställelseintyg

11 kap. 3 §

När ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings årsredovisning offentliggörs enligt 2 §, ska det på kopian av årsredovisningen finnas ett intyg om att balansräkningen och resultaträkningen har fastställts. I intyget ska det också lämnas uppgift om fastställedagen. Intyget ska även innehålla uppgift om stämmans beslut beträffande bolagets eller föreningens vinst eller förlust.

Intyget ska vara underskrivet av en styrelseledamot, av den verkställande direktören eller av annan som styrelsen har förordnat för uppgiften.

Paragrafen innehåller bestämmelser om fastställelseintyg för aktiebolag och ekonomiska föreningar. *Första stycket* överensstämmer, med endast redaktionella förändringar, med de bestämmelser som i den nuvarande lagen finns i 8 kap. 3 § första stycket 1 och 2 (se prop. 1998/99:130 s. 488 f.).

I *andra stycket* anges vem som ska skriva under fastställelseintyget. Förslaget innebär att fastställelseintyget – som i dag måste vara tecknat av en styrelseledamot eller den verkställande direktören – kan skrivas under även av någon annan som styrelsen har utsett. Styrelsen kan alltså besluta att t.ex. företagets redovisningskonsult skriver under fastställelseintyget. Ett sådant beslut kan komma till uttryck i ett sedvanligt styrelsebeslut, som återges i protokollet från styrelsesammanträdet. I så fall måste protokollet ges in till Bolagsverket tillsammans med årsredovisningen. Ett praktiskt alternativ kan vara att styrelsen tar in uppgift om vem som kan teckna fastställelseintyg i själva årsredovisningen. Det bör understrykas att en styrelseledamot eller den verkställande direktören även i fortsättningen kan teckna fastställelseintyg och att detta inte förutsätter något särskilt styrelsebeslut. – Utredningens överväganden i den här delen finns i avsnitt 4.3

Elektronisk ingivning m.m.

11 kap. 4 §

Årsredovisningar och revisionsberättelser får överföras elektroniskt till registreringsmyndigheten.

Ett intyg om fastställelse enligt 3 får undertecknas med en elektronisk signatur.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddelar närmare föreskrifter om

1. elektronisk överföring till registreringsmyndigheten av årsredovisningar och revisionsberättelser,
2. bestyrkande av att en elektronisk kopia överensstämmer med originalet, och
3. den elektroniska signaturen enligt andra stycket.

Paragrafen, som i sak överensstämmer med 8 kap. 3 a § i den nuvarande lagen, innehåller bestämmelser om elektronisk ingivning av årsredovisningar och revisionsberättelser. Tidigare förarbeten, se främst prop. 2005/06:135 s. 63 f. och prop. 2007/08:45 s. 102, är fortfarande relevanta.

Registrering i aktiebolagsregistret

11 kap. 5 §

Registreringsmyndigheten ska registrera årsredovisningar och revisionsberättelser för aktiebolag i aktiebolagsregistret.

Registreringen ska avfattas på svenska. Om det bolag som registreringen avser begär det, ska den dessutom avfattas på annat officiellt språk inom den Europeiska unionen eller på norska eller isländska.

Den som begär att en registrering ska avfattas på annat språk än svenska ska, om Bolagsverket inte medger annat, ge in en översättning till det språket av de uppgifter eller handlingar som ska registreras. Översättningen ska vara gjord av en översättare som har auktorisation eller motsvarande behörighet.

Paragrafen innehåller bestämmelser om registrering av årsredovisningar och revisionsberättelser i aktiebolagsregistret. Den överensstämmer i sak med 8 kap. 3 c § i den nuvarande lagen. Vad gäller bestämmelsernas bakgrund och innebörd kan därför hänvisas till tidigare förarbeten, främst prop. 2005/06:135 s. 65 (tidigare 8 kap. 3 b §).

Kungörande

11 kap. 6 §

När årsredovisningen och revisionsberättelsen för ett aktiebolag, ett handelsbolag eller en gruppering enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1082/2006 har getts in till registreringsmyndigheten, ska myndigheten kungöra detta. Kungörandet ska ske i en tidning som myndigheten ger ut.

I fråga om aktiebolag ska kungörelsen avfattas på samma språk som registreringen i aktiebolagsregistret.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddelar närmare föreskrifter om kungörandet.

I paragrafen finns bestämmelser om kungörande. Den överensstämmer med 8 kap. 4 § i den nuvarande lagen. Tidigare förarbeten finns främst i prop. 1995/96:10 del 2, s. 261 f, prop. 1998/99:130 s. 490, prop. 2005/06:135 s. 65 f. och prop. 2008/09:174 s. 57.

Förseningsavgifter för aktiebolag

11 kap. 7 §

Om ett aktiebolag inte ger in bestyrkta kopior av årsredovisning och revisionsberättelse eller om årsredovisningen saknar sådant intyg som avses i 3 §, ska bolaget betala förseningsavgift till staten enligt 8 §.

Beslut om förseningsavgift fattas av registreringsmyndigheten.

Paragrafen innehåller bestämmelser om förseningsavgifter för aktiebolag. Den överensstämmer i sak med 8 kap. 5 § i den nuvarande lagen. Tidigare förarbeten finns främst i prop. 1994/95:67 s. 44 och prop. 1995/96:10 del 2 s. 262.

11 kap. 8 §

Ett aktiebolag ska betala en förseningsavgift om de handlingar som anges i 7 § inte har kommit in till registreringsmyndigheten inom sju månader från räkenskapsårets utgång. Om bolaget inom denna tid har kommit in med anmälan enligt 7 kap. 14 § tredje stycket aktiebolagslagen (2005:551), betalat den avgift som är föreskriven för registrering av sådan anmälan och gett in en skriftlig försäkran från bolagets revisor om att revisionsberättelsen har lämnats till styrelsen, ska dock bolaget betala förseningsavgift först om handlingarna inte har kommit in inom nio månader från räkenskapsårets utgång. Avgiften ska uppgå till 10 000 kr för publika aktiebolag och 5 000 kr för privata aktiebolag.

Om de handlingar som anges i 7 § inte har kommit in inom två månader från det att underrättelse avsändes till bolaget om beslut om förseningsavgift enligt första stycket, ska bolaget betala en ny förseningsavgift. Den nya avgiften ska uppgå till 10 000 kr för publika aktiebolag och 5 000 kr för privata aktiebolag.

Om de handlingar som anges i 7 § inte har kommit in inom två månader från det att underrättelse avsändes till bolaget om beslut om förseningsavgift enligt andra stycket, ska bolaget betala en ny förseningsavgift. Den nya avgiften ska uppgå till 20 000 kr för publika aktiebolag och 10 000 kr för privata aktiebolag.

Paragrafen överensstämmer i sak med 8 kap. 6 § i den nuvarande lagen. Tidigare förarbeten finns främst i prop. 1994/95:67 s. 45., prop. 1995/96:10 del 2 s. 262 f och prop. 1997/98:118 s. 32 f.

11 kap. 9 §

Om ett beslut om att bolaget har försatts i konkurs har registrerats, får beslut om förseningsavgift inte meddelas.

Om ett beslut om att bolaget har gått i likvidation har registrerats, får beslut om förseningsavgift inte meddelas när det gäller redovisning för tiden före likvidationsbeslutet.

Paragrafen överensstämmer i sak med 8 kap. 7 § i den nuvarande lagen. Tidigare förarbeten finns främst i prop. 1994/95:67 s. 45, jfr även prop. 1995/96:10 del 2 s. 263 och prop. 2000/01:150 s. 122 f.

11 kap. 10 §

Om bolaget inom tid som avses i 8 § har gett in kopior av de handlingar som anges i 7 § men kopiorna inte är bestyrkta eller handlingarna på annat sätt har någon brist som lätt kan avhjälpas, får registreringsmyndigheten meddela beslut om förseningsavgift endast om bolaget har underrättats om bristen och fått tillfälle att avhjälpa den men inte gjort det inom tid som har angetts i underrättelsen. En sådan underrättelse får skickas till den postadress som bolaget senast har anmält hos registreringsmyndigheten eller på annat lämpligt sätt.

Paragrafen överensstämmer i huvudsakliga delar med 8 kap. 8 § i den nuvarande lagen. Tidigare förarbeten finns främst i prop. 1994/95:67 s. 46, 85 och 86, jfr även prop. 1995/96:10 del 2 s. 263.

I andra meningen har gjorts en ändring i sak. Liksom hittills får Bolagsverket ta ut en förseningsavgift inte bara när de aktuella handlingarna inte har kommit in i tid utan också när handlingarna har kommit in i tid men är så bristfälliga att de inte kan registreras. I det senare fallet måste emellertid det ingivande bolaget först ges tillfälle att avhjälpa bristen. Det sker genom att Bolagsverket underrättar bolaget om bristen och sätter ut en viss tid för avhjälpande. Hittills har det inte varit möjligt att skicka bolaget en sådan underrättelse på annat sätt än med sedvanlig post. Förslaget innebär att Bolagsverket i fortsättningen även kan översända underrättelsen på ”annat lämpligt sätt”. De alternativ som f.n. torde

kunna övervägas är att underrättelsen skickas till den e-postadress som bolaget har anmält till Bolagsverket eller att Bolagsverket använder tjänsten Mina meddelanden (om denna tjänst, se avsnitt 4.4), under förutsättning att bolaget har anslutit sig till den. När Bolagsverket bestämmer den tid som bolaget har på sig för avhjälpande, kan det finnas anledning att beakta att i synnerhet mindre bolag inte kan förutsättas bevaka sin e-post dagligen. – Utredningens överväganden finns i avsnitt 4.4.

11 kap. 11 §

En förseningsavgift ska efterges, om underlåtenheten att ge in handlingen framstår som ursäktlig med hänsyn till omständigheter som bolaget inte har kunnat råda över. Avgiften ska också efterges om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut den.

Bestämmelserna om eftergift ska beaktas även om något yrkande om detta inte har framställts, om det föranleds av omständigheterna i ärendet.

Paragrafen överensstämmer i sak med 8 kap. 9 § i den nuvarande lagen. Tidigare förarbeten finns främst i prop. 1994/95:67 s. 46 f., jfr även prop. 1995/96:10 del 2 s. 263.

11 kap. 12 §

Om en förseningsavgift inte har betalats efter betalningsupplägg, ska avgiften lämnas för indrivning. Regeringen får föreskriva att indrivning inte behöver begäras för ringa belopp.

Bestämmelser om indrivning finns i lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. Vid indrivning får verkställighet enligt utsökningsbalken ske.

Paragrafen överensstämmer i sak med 8 kap. 10 § i den nuvarande lagen. Tidigare förarbeten finns främst i prop. 1994/95:67 s. 47, jfr även prop. 1995/96:10 del 2 s. 264.

11 kap. 13 §

Ett beslut om förseningsavgift får verkställas även om det inte har vunnit laga kraft.

Om ett bolag har rätt att få tillbaka betalad förseningsavgift på grund av en domstols beslut, ska ränta betalas på den återbetalade förseningsavgiften från och med månaden efter den då förseningsavgiften betalades in till och med den månad då återbetalning görs. I fråga om

räntans storlek ska 65 kap. 4 § tredje stycket skatteförfarandelagen (2011:1244) tillämpas.

Paragrafen överensstämmer i sak med 8 kap. 11 § i den nuvarande lagen. Tidigare förarbeten finns i prop. 1994/95:67 s. 48, jfr även prop. 1995/96:10 del 2 s. 264 och prop. 2010/11:166 s. 252.

Personligt betalningsansvar

11 kap. 14 §

Om ett aktiebolag inte har gett in kopior av årsredovisningen och revisionsberättelsen enligt 2 § inom femton månader efter räkenskapsårets utgång, svarar styrelseledamöterna och den verkställande direktören solidariskt för de förpliktelser som uppkommer för bolaget fram till dess att handlingarna har kommit in till registreringsmyndigheten.

Ansvar enligt första stycket gäller inte för den som visar att han eller hon inte har varit försumlig.

Paragrafen, som huvudsakligen överensstämmer med 8 kap. 12 § i den nuvarande lagen, innehåller bestämmelser om att styrelseledamöter och verkställande direktör i aktiebolag i vissa fall kan bli personligt betalningsskyldiga för bolagets förpliktelser om bolagets redovisningshandlingar inte ges in till Bolagsverket i tid. Tidigare förarbeten finns främst i prop. 1990/91:168 och prop. 1995/96:10 del 2 s. 264.

Första stycket överensstämmer med endast redaktionella förändringar med första stycket i den nuvarande paragrafen.

Lydelsen av *andra stycket* har anpassats till lydelsen av den motsvarande bestämmelsen om undantag från personligt betalningsansvar i 25 kap. 18 § tredje stycket aktiebolagslagen (2005:551). Någon ändring i sak är inte avsedd.

Vite

11 kap. 15 §

Registreringsmyndigheten kan vid vite förelägga var och en som enligt denna lag eller annan författning är skyldig att, ensam eller gemensamt med någon annan, till registreringsmyndigheten ge in en redovisnings-

handling, en revisionsberättelse eller en översättning av en sådan handling att fullgöra denna skyldighet.

Frågor om utdömande av vite prövas av registreringsmyndigheten.

I fråga om stiftelser tillämpas 9 kap. 5 § stiftelselagen (1994:1220) i stället för första och andra styckena.

Paragrafen innehåller bestämmelser om vite. Dessa överensstämmer i sak med 8 kap. 13 § i den nuvarande lagen. Tidigare förarbeten finns i prop. 1975:103 s. 579 f., jfr även prop. 1995/96:10 del 2 s. 265 och prop. 1998/99:130 s. 490 f. I paragrafen har tydliggjorts att vitesföreläggande får utfärdas även i samband med inkrävandet av en översättning (jfr 20 §).

Publicering av årsredovisning genom företagets egen försorg m.m.

11 kap. 16 §

Om ett företag publicerar sin årsredovisning i dess helhet, ska publiceringen avse årsredovisningen i den form och med den ordalydelse som har legat till grund för revisionsberättelsen. Revisionsberättelsen ska därvid åtfölja årsredovisningen. Om någon revisionsberättelse inte har lämnats, ska årsredovisningen i stället innehålla upplysning om detta förhållande och om skälen för det.

Paragrafen innehåller bestämmelser om företagets egen publicering av årsredovisningen m.m. Den överensstämmer i sak med 8 kap. 14 § i den nuvarande lagen. När det gäller bestämmelsernas bakgrund och innebörd kan därför hänvisas till tidigare förarbeten, främst prop. 1995/96:10 del 2 s. 265 f. och prop. 1998/99:130 s. 491.

11 kap. 17 §

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 upplysning 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 upplysningar enligt 7 kap. 42 och 43 §§ inte har lämnats.

Paragrafen överensstämmer med 8 kap. 15 § i den nuvarande lagen. Tidigare förarbeten finns främst i prop. 1995/96:10 del 2 s. 266, prop. 1998/99:130 s. 491 f, prop. 2002/03:56 s. 22 och prop. 2009/10:235 s. 103.

Offentliggörande av bolagsstyrningsrapport

11 kap. 18 §

En bolagsstyrningsrapport som enligt 8 kap. 15 § har upprättats som en från årsredovisningen skild handling ska offentliggöras tillsammans med förvaltningsberättelsen. Bestämmelserna om offentliggörande av förvaltningsberättelsen gäller i tillämpliga delar beträffande offentliggörandet av bolagsstyrningsrapporten.

I stället för att offentliggöra bolagsstyrningsrapporten enligt första stycket får bolaget offentliggöra den genom att göra den tillgänglig på bolagets webbplats. Förvaltningsberättelsen ska i så fall innehålla en upplysning om detta och en uppgift om den webbplats där rapporten finns tillgänglig.

Andra stycket gäller inte om sådana upplysningar som avses i 10 kap. 33 § andra stycket med stöd av tredje stycket i samma paragraf har tagits in i moderbolagets bolagsstyrningsrapport i stället för i förvaltningsberättelsen för koncernen.

Paragrafen innehåller bestämmelser om offentliggörande av bolagsstyrningsrapport. Den överensstämmer med 8 kap. 15 a § i den nuvarande lagen. Tidigare förarbeten finns i prop. 2008/09:71 s. 110 f.

Offentliggörande av koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse

11 kap. 19 §

Bestämmelserna i detta kapitel ska också tillämpas på koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse med följande avvikelser:

1. Trots bestämmelserna i 2 § andra och femte styckena är ett moderföretag alltid skyldigt att ge in koncernredovisningen och koncernrevisionsberättelsen till registreringsmyndigheten.

2. Trots bestämmelserna i 17 § andra stycket får en ofullständig koncernredovisning, förutom i fall som avses i 17 § fjärde stycket, publiceras tillsammans med koncernrevisionsberättelsen, om ofullständigheten består i att upplysningar som anges i 10 kap. 33 § och som är av oväsentlig betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild har utelämnats.

Paragrafen innehåller bestämmelser om offentliggörande av koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse. Den överensstämmer i sak med 8 kap. 16 § i den nuvarande lagen, med den mindre justering i lagtexten som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 (se s. 544 i det betänkandet). Tidigare förarbeten finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 266, prop. 1997/98:118 s. 31 f. och prop. 1998/99:130 s. 492.

Offentliggörande av koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse i överordnat moderföretag

11 kap. 20 §

Ett moderföretag som med stöd av 10 kap. 3 § inte självt har upprättat någon koncernredovisning ska ge in det överordnade moderföretagets koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse till registreringsmyndigheten enligt bestämmelserna i 2–4 §§. Registreringsmyndigheten ska registrera handlingarna med tillämpning av 5 § och kungöra att handlingarna har kommit in med tillämpning av 6 §. Om handlingarna inte är avfattade på svenska, får registreringsmyndigheten förelägga moderföretaget att ge in en översättning till svenska. Ett sådant föreläggande ska beslutas om någon begär det. Översättningen ska vara gjord av en översättare som har auktorisation eller motsvarande behörighet.

Om moderföretaget, i fall det hade upprättats en koncernredovisning, enligt 2 och 19 §§ inte skulle ha varit skyldigt att ge in denna och

koncernrevisionsberättelsen till registreringsmyndigheten, ska vad som sägs i 2 § om att handlingarna ska hållas tillgängliga i stället tillämpas på det överordnade moderföretagets koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse.

Paragrafen innehåller bestämmelser om offentliggörande av koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse i ett överordnat moderföretag. Bestämmelserna överensstämmer i allt väsentligt med 7 kap. 2 § tredje stycket i den nuvarande lagen. I fråga om bestämmelsernas bakgrund och innebörd kan därför hänvisas till tidigare förarbeten, främst prop. 1995/96:10 del 2 s. 233 f., prop. 1998/99:130 s. 476, prop. 2005/06:135 s. 60 f., prop. 2007/08:45 s. 99 f. och 2012/13:74 s. 81. I lagtexten har tydliggjorts att det överordnade moderföretagets koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse ska registreras enligt 5 §. Sådan registrering – som ska göras i aktiebolagsregistret – blir givetvis bara aktuell om moderföretaget i den underordnade koncernen är ett aktiebolag.

I den nuvarande lagen krävs att en översättning av de aktuella handlingarna ska vara ”bestyrkt”. Innebörden i detta är inte alldeles klar. Det har ansetts att samma krav bör ställas på en översättning av detta slag som på en sådan översättning som ska ges in enligt 11 kap. 5 § tredje stycket. I lagtexten har därför tagits in en bestämmelse om att översättningen ska vara gjord av en översättare som har auktorisation eller motsvarande behörighet.

12 kap. Överklagande

12 kap. 1 §

Beslut av registreringsmyndigheten enligt denna lag får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol.

I fråga om beslut som avses i 11 kap. 8, 11 och 15 §§ gäller att överklagande ska ske inom två månader från dagen för beslutet.

Paragrafen överensstämmer med 10 kap. 1 § första stycket i den nuvarande lagen. Tidigare förarbeten finns främst i prop. 1998/99:130 s. 268 f.

12 kap. 2 §

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

Paragrafen överensstämmer med 10 kap. 1 § andra stycket i den nuvarande lagen, se prop. 1998/99:130 s. 268 f.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Frågan om ikraftträdande har behandlats i avsnitt 11. Det har inte ansetts finnas något behov av övergångsbestämmelser som tar sikte på särskilda bestämmelser i lagförslaget.

Bilaga 1 (Se författningsförslaget)

I bilagan finns den ena av lagförslagets två uppställningsformer för balansräkningen. Till sitt innehåll överensstämmer den huvudsakligen med motsvarande bilaga till den nuvarande lagen med de förändringar som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 (s. 544 f.). Relevanta förarbeten beträffande uppställning och utformning av balansräkningen i enlighet med uppställningsformen finns i prop.1995/96:10 del 2 s. 269 f., prop. 1999/2000:35 s. 161, prop. 2002/03:121 s. 80, prop. 2002/03:139 s. 591, prop. 2004/05:24 s. 161 och prop. 2005/06:25 s. 87.

Bilaga 2 (Se författningsförslaget)

Bilagan innehåller uppställningsformen för en balansräkning i förkortad form. Av 3 kap. 2 § framgår att denna uppställningsform får användas av mikroföretag och små företag. Bilagan saknar motsvarighet i den nuvarande lagen men den överensstämmer innehållsmässigt med vad som framgår av 3 kap 4 § femte stycket i lagen (som ger mindre företag möjlighet att slå samman poster i uppställningsformen i bilaga 1 som föregås av arabiska siffror). Utredningens överväganden finns i avsnitt 3.6

Bilaga 3 (Se författningsförslaget)

I bilagan finns lagförslagets uppställningsform för resultaträkning med kostnadsslagsindelning. Till sitt innehåll överensstämmer den huvudsakligen med bilaga 2 till den nuvarande lagen, med de förändringar som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 (s. 545 f.). Relevanta förarbeten finns i prop.1995/96:10 del 2 s. 281 f. (tidigare bilaga 3). Benämningen på posten under punkten 2 har anpassats till den benämning som används i det nya redovisningsdirektivet.

Bilaga 4 (Se författningsförslaget)

I bilagan finns uppställningsformen för en resultaträkning med funktionsindelning. Den överensstämmer till innehållet huvudsakligen med bilaga 3 till den nuvarande lagen, med de förändringar som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 (s. 546). Relevanta förarbeten finns i prop.1995/96:10 del 2 s. 284 f. (se den tidigare bilagan 4).

Bilaga 5 (Se författningsförslaget)

I bilagan finns ytterligare en uppställningsform för resultaträkningen, resultaträkning i förkortad form med kostnadsslagsindelning. Den saknar motsvarighet i den nuvarande lagen men överensstämmer till sitt innehåll med vad som framgår av 3 kap 11 § i den nuvarande lagen (som ger mindre företag möjlighet att slå samman posterna 1-6 i uppställningsformen för resultaträkning med kostnadsslagsindelning i bilaga 2 till lagen till en post benämnd bruttovinst eller bruttoförlust). Den sammanslagna posten har i den nya uppställningsformen getts beteckningen bruttoresultat. Relevanta förarbeten finns i prop.1995/96:10 del 2 s. 281 f. (tidigare bilaga 3). Se även SOU 2014:22 s. 545 f. Utredningens överväganden finns i avsnitt 3.7.

Bilaga 6 (Se författningsförslaget)

I bilagan finns den sista av uppställningsformerna för resultaträkningen, resultaträkning i förkortad form med funktions-

indelning. Den saknar motsvarighet i den nuvarande lagen men överensstämmer i sak med vad som framgår av 3 kap 11 § i den nuvarande lagen (som ger mindre företag möjlighet att slå samman posterna 1–3 och 6 i uppställningsformen för resultaträkning med funktionsindelning i bilaga 3 till lagen till en post benämnd bruttovinst eller bruttoförlust). Den sammanslagna posten har i uppställningsformen i lagförslaget getts beteckningen bruttoresultat. Relevanta förarbeten beträffande uppställning och utformning av resultaträkningen enligt förevarande bilaga finns i prop.1995/96:10 del 2 s. 284 f. (tidigare bilaga 4) och SOU 2014:22 s. 546. Utredningens överväganden finns i avsnitt 3.7.

12.2 Förslaget till lag (2016:000) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag

Utredningens förslag till ny lag om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag bygger till stora delar på den nuvarande lagen (ÅRKL). I likhet med förslaget till ny årsredovisningslag har lagtexten fått en ny utformning; regelmassan har delats upp på ett större antal kapitel och paragrafer, språket har moderniserats och mellan paragraferna har förts in ett stort antal rubriker. I författningskommentaren hänvisas till sådana uttalanden från äldre förarbeten som har bedömts fortfarande vara relevanta. Givetvis kan även det som i övrigt har uttalats i äldre förarbeten i viss utsträckning tjäna till ledning vid tillämpningen av sådana bestämmelser som går tillbaka på bestämmelser i tidigare lagar.

1 kap. Inledande bestämmelser

Lagens tillämpningsområde

1 kap. 1 §

Denna lag innehåller bestämmelser om upprättande och offentliggörande av årsredovisningar och koncernredovisningar.

Lagen är tillämplig på kreditinstitut och värdepappersbolag.

Bestämmelserna om koncernredovisning i 9 kap. ska tillämpas även på finansiella holdingföretag som uteslutande eller huvudsakligen förvaltar andelar i dotterföretag som är kreditinstitut eller värdepappersbolag eller utländska företag av motsvarande slag.

Paragrafen innehåller bestämmelser om lagens tillämpningsområde. Den överensstämmer huvudsakligen med 1 kap. 1 § i den nuvarande lagen. I den nuvarande paragrafen finns bestämmelser om vad som avses med kreditinstitut och värdepappersbolag samt finansiella holdingföretag. I den nya lagen har motsvarande bestämmelser tagits in 2 kap. 1 och 2 §§. Tidigare förarbeten finns i prop. 1995/96:10 del 3 s. 170 f.

Hänvisningar till årsredovisningslagen (2016:000)

1 kap. 2 §

När det i denna lag hänvisas till en bestämmelse i årsredovisningslagen (2016:000) 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 av föreskrifter som har meddelats med stöd av denna lag.

Paragrafen innehåller bestämmelser om lagens hänvisningar till förslaget till ny årsredovisningslag. Den överensstämmer, tillsammans med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 (s. 548), med 1 kap. 2 § i den nuvarande lagen. Tidigare förarbeten finns i prop. 1995/96:10 del 3 s. 172 f., prop. 1998/99:130 s. 496 f., prop. 2001/02:85 s. 90, prop. 2005/06:116 s. 146 f. och prop. 2010/11:124 s. 127.

Normgivningsbemyndiganden

1 kap. 3 §

Regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, Finansinspektionen får meddela närmare föreskrifter om

1. kreditinstituts och värdepappersbolags löpande bokföring, årsbokslut, årsredovisning och koncernredovisning, och
2. den koncernredovisning som finansiella holdingföretag ska upprätta enligt denna lag.

Paragrafen innehåller ett normgivningsbemyndigande för regeringen, eller efter regeringens bemyndigande, Finansinspektionen. Den överensstämmer väsentligen med 1 kap. 5 § i den nuvarande lagen, se prop. 1995/96:10 del 3 s. 174. I den nuvarande punkten 1 finns ett bemyndigande att meddela föreskrifter om kreditinstituts och värdepappersbolags delårsrapporter. Lagförslaget innehåller inte några bestämmelser om delårsrapporter. Dessa regleras istället i förslaget till lag om delårsrapporter. Ett motsvarande normgivningsbemyndigande finns i 2 § i det lagförslaget.

1 kap. 4 §

Regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, Finansinspektionen får föreskriva att denna lags bestämmelser, eller föreskrifter som meddelats med stöd av denna lag om koncerner ska gälla för en grupp av företag, som inte utgör en koncern enligt 2 kap. 3 § men som har en gemensam eller i huvudsak gemensam ledning.

Paragrafen överensstämmer i sak med 1 kap. 6 § i den nuvarande lagen, se prop. 1995/96:10 del 3 s. 176.

Räkenskapsår för vissa kreditinstitut

1 kap. 5 §

För banker och hypoteksinstitut är kalenderår räkenskapsår, om inte annat följer av 3 kap. 3 § bokföringslagen (1999:1078).

Paragrafen överensstämmer med 1 kap. 7 § i den nuvarande lagen. Tidigare förarbeten finns främst i prop. 1995/96:10 del 3 s. 176 f.

2 kap. Definitioner

Kreditinstitut

2 kap. 1 §

I denna lag avses med *kreditinstitut* bankaktiebolag, sparbanker, medlemsbanker, kreditmarknadsföretag (kreditmarknadsbolag respektive kreditmarknadsföreningar) och Svenska skeppshypotekskassan.

I paragrafen finns en definition av vad som i lagen avses med kreditinstitut. Den överensstämmer i sak med 1 kap. 1 § första stycket andra meningen i den nuvarande lagen. Förarbeten till den bestämmelsen finns främst i prop. 1995/96:10 del 3 s. 170 f. och prop. 1996/97:114 s. 68.

Värdepappersbolag

2 kap. 2 §

Med *värdepappersbolag* avses det som sägs i 1 kap. 5 § 26 lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden.

I paragrafen finns en definition av vad som i lagen avses med värdepappersbolag. Den överensstämmer i sak med 1 kap. 1 § första stycket tredje meningen i den nuvarande lagen. Förarbeten till den bestämmelsen finns prop. 1995/96:10 del 3 s. 170 f. och prop. 2006/07:115 s. 659.

Bank

2 kap. 3 §

Med *bank* avses bankaktiebolag, sparbank och medlemsbank.

I paragrafen finns en definition av vad som i lagen avses med bank. Den överensstämmer i sak med 1 kap. 3 § första stycket i den nuvarande lagen.

Hypoteksinstitut

2 kap. 4 §

Med *hypoteksinstitut* avses Svenska skeppshypotekskassan.

I paragrafen finns en definition av vad som i lagen avses med hypoteksinstitut. Den överensstämmer i sak med 1 kap. 3 § andra stycket i den nuvarande lagen.

Finansiella holdingföretag

2 kap. 5 §

Med *finansiella holdingföretag* avses aktiebolag, handelsbolag eller ekonomiska föreningar vars verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande består i att i vinstsyfte förvärva och förvalta andelar i dotterföretag.

I paragrafen finns en definition av vad som i lagen avses med finansiella holdingföretag. Den överensstämmer i sak med 1 kap. 1 § andra stycket andra meningen i den nuvarande lagen. Förarbeten till den bestämmelsen finns i prop. 1995/96:10 del 3 s. 170 f. och prop. 1996/97:32 s. 89.

Övriga definitioner

2 kap. 6 §

Följande bestämmelser i 2 kap. årsredovisningslagen (2016:000) ska tillämpas:

- 3 § om vad som avses med andelar,
- 5 § om vad som avses med koncern, moderföretag, dotterföretag och koncernföretag,
- 6 § om vad som avses med strategiskt andelsinnehav,
- 7 § om vad som avses med intresseföretag,
- 8 § om kompletterande regler vid tillämpningen av 5-7 §§ årsredovisningslagen,
- 9 § om vad som avses med gemensamt styrda företag, samt
- 20-22 §§ om vad som avses med närstående.

Paragrafen innebär att angivna bestämmelser i förslaget till ny årsredovisningslag gäller även vid tillämpningen av denna lag. Den

överensstämmer, tillsammans med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 (s. 548), huvudsakligen med 1 kap. 4 § i den nuvarande lagen. Förarbeten till de nuvarande bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 3 s. 173 f. och prop. 1998/99:130 s. 497. Bestämmelserna har även anpassats till utformningen av förslaget till ny årsredovisningslag, se författningskommentarerna till de i paragrafen angivna bestämmelserna. I den nuvarande lagen hänvisas även till 1 kap. 7 § ÅRL som innehåller krav på att ett företag som har blivit moderföretag ska lämna vissa upplysningar till dotterföretaget. En motsvarande bestämmelse har tagits in i 10 kap. 5 § förslaget till ny årsredovisningslag Att den paragrafen är tillämplig även på kreditinstitut framgår av 10 kap. 5 § i detta lagförslag.

3 kap. Allmänna bestämmelser om årsredovisningen

Årsredovisningens delar

3 kap. 1 §

En årsredovisning ska bestå av

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

I kreditinstitut och värdepappersbolag som omfattas av lagen (2014:968) om särskild tillsyn över kreditinstitut och värdepappersbolag ska det även ingå en kapitaltäckningsanalys i årsredovisningen.

Paragrafen innehåller bestämmelser om årsredovisningens delar.

Första stycket saknar direkt motsvarighet i den nuvarande lagen. I nuvarande 2 kap. 2 § hänvisas istället till motsvarande bestämmelser i ÅRL, se prop. 1995/96:10 del 2 s. 180 f. och del 3 s. 178. Det har dock ansetts ha ett pedagogiskt värde att den nya lagen innehåller en generell bestämmelse om innehållet i årsredovisningen.

Andra stycket överensstämmer med 2 kap. 1 § i den nuvarande lagen. Förarbeten till den paragrafen finns främst i prop. 1995/96:10 del 3 s. 177 f, prop. 1998/99:130 s. 497 f, prop. 2005/06:116 s. 147 och prop. 2013/14:228 s. 321.

Årsredovisningens upprättande

3 kap. 2 §

Följande bestämmelser om årsredovisningens innehåll i 3 kap. årsredovisningslagen (2016:000) ska tillämpas:

- 2 § om överskådlighet och god redovisningssed,
- 3 § om rättvisande bild,
- 4 § om andra grundläggande redovisningsprinciper,
- 5 § om oväsentliga avvikelser,
- 6 § om form och språk,
- 7 § om uppgifter om firma m.m.
- 8 § om valuta,
- 9 § första och femte styckena och 10 § om färdigställande,
- 11 § om avvikande mening, och
- 12 § om datering.

Paragrafen anger att vissa uppräknade bestämmelser i 3 kap. förslaget till ny årsredovisningslag ska tillämpas av kreditinstitut och värdepappersbolag. Den överensstämmer i sak med 2 kap. 2 § i den nuvarande lagen men hänvisar – i överensstämmelse med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 – även till bestämmelserna i 3 kap. 5 § förslaget till ny årsredovisningslag om oväsentliga avvikelser. Förarbeten till de nuvarande bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 3 s. 178 f., 1998/99:130 s. 498 och prop. 2007/08:45 s. 104 f. De nya bestämmelserna har anpassats till den uppdelning av regelverket på ett större antal paragrafer som har skett i 3 kap. förslaget till ny årsredovisningslag. Förslaget innebär vidare att de nya bestämmelserna om färdigställande av årsredovisningen som har tagits in i förslaget till ny årsredovisningslag (se 2 kap. 9 § i den lagen) blir tillämpliga även i kreditinstitut och värdepappersbolag.

Avlämnande till revisorerna

3 kap. 3 §

I ett bankaktiebolag ska årsredovisningen för det förflutna räkenskapsåret lämnas till revisorerna och lekmannarevisorerna senast en månad före den ordinarie bolagsstämma där årsredovisningen ska behandlas.

I en sparbank ska årsredovisningen lämnas till revisorerna senast en månad före ordinarie stämma, dock senast den 31 mars.

I ett hypoteksinstitut ska årsredovisningen lämnas till revisorerna senast fyra månader efter räkenskapsårets utgång.

I övriga företag som omfattas av denna lag ska 3 kap. 13 § årsredovisningslagen (2016:000) tillämpas.

Paragrafen anger när årsredovisningen i olika företag som omfattas av lagen ska avlämnas till revisorerna. *Första-tredje styckena* överensstämmer i sak med 8 kap. 4 § i den nuvarande lagen. Förarbeten till den paragrafen finns främst i prop. 1979/80:143 s. 169, prop. 1986/87:12 s. 282 f., prop. 1996/96:10 del 3 s. 212 f. och prop. 1998/99:129 s. 69. Fjärde stycket överensstämmer i sak med 8 kap. 1 § andra stycket i den nuvarande lagen som bl.a. hänvisar till 8 kap. 2 § ÅRL. I förslaget till ny årsredovisningslag finns en motsvarande bestämmelse i 3 kap. 13 §.

4 kap. Balansräkning

Balansräkningens innehåll

4 kap. 1 §

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

Paragrafen innehåller bestämmelser om balansräkningens innehåll. Den saknar direkt motsvarighet i den nuvarande lagen. I 3 kap. 2 § i den nuvarande lagen hänvisas istället till motsvarande bestämmelser i ÅRL (se prop. 1995/96:10 del 2 s. 188 och del 3 s. 181). Det har dock ansetts ha ett pedagogiskt värde att den nya lagen innehåller en allmän beskrivning av vad balansräkningen ska innehålla.

Uppställningsform för balansräkningen

4 kap. 2 §

Balansräkningen ska upprättas enligt den uppställningsform som anges i bilaga 1 till denna lag. Hänvisningar i denna lag till poster i balansräkningen gäller poster i denna uppställningsform, om inte annat framgår.

Paragrafen, som genom en hänvisning till en bilaga till lagen reglerar hur balansräkningen ska vara uppställd, överensstämmer i

sak med 3 kap. 1 § första stycket första och tredje meningen i den nuvarande lagen. Förarbeten till de bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 3 s. 179 f.

4 kap. 3 §

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

Paragrafen innehåller ett bemyndigande för regeringen eller Finansinspektionen att meddela föreskrifter om avvikande uppställningsformer för balansräkningen. Den överensstämmer väsentligen med 3 kap. 1 § tredje stycket i den nuvarande lagen (se prop. 1995/96:10 del 3 s. 180). Bemyndigandet i den nuvarande lagen ger även regeringen eller Finansinspektionen föreskriftsrätt beträffande avvikande uppställningsformer för resultaträkningen. En motsvarande bestämmelse finns i 5 kap. 3 § i förslaget.

4 kap. 4 §

Ett företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad får, trots bestämmelsen i 2 § första meningen, dela upp posterna med hänsyn till deras karaktär och relativa likviditet, om det är förenligt med 3 kap. 2 § och 3 § första stycket årsredovisningslagen (2016:000).

Första stycket gäller även andra 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.

Paragrafen överensstämmer i sak med 3 kap. 1 § andra stycket i den nuvarande lagen. Förarbeten till de bestämmelserna finns i prop. 2004/05:24 s. 162 och prop. 2006/07:115 s. 658 f.

Årsredovisningslagens tillämpning

4 kap. 5 §

Följande bestämmelser om balansräkningen i 4 kap. årsredovisningslagen (2016:000) ska tillämpas:

4 § om posternas ordningsföljd m.m.,

6 § om komplettering med ytterligare poster,

7 § om uppdelning i delposter,

8 § om sammanslagning av poster,

9 § och 10 § första och andra stycket om jämförelsetal och justering av jämförelsetal,

11 § första stycket och 12 § om vad som är anläggningstillgångar och omsättningstillgångar,

13 § om avsättningar,

15 § om egna aktier,

16 § om överkursfonden, samt

20 § om oväsentliga avvikelser.

Vid tillämpningen av 4 kap. 8 § årsredovisningslagen ska det som där sägs om sammanslagning av poster som föregås av arabiska siffror i stället gälla poster som föregås av små bokstäver.

Paragrafen anger att vissa bestämmelser i förslaget till ny årsredovisningslag ska tillämpas av kreditinstitut och värdepappersbolag.

Första stycket överensstämmer huvudsakligen med 3 kap. 2 § i den nuvarande lagen men hänvisar därutöver – i enlighet med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 (s. 550) – till 4 kap. 20 § förslaget till ny årsredovisningslag om oväsentliga avvikelser. Tidigare förarbeten finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 188 f. och del 3 s. 181 f. Som framgår av författningskommentarerna till 4 kap. 1 § och 5 kap. 1 § i förslaget har det i förslaget införts allmänna beskrivningar av vad balansräkningen respektive resultaträkningen ska innehålla. Hänvisningar till motsvarande bestämmelser i förslaget till ny årsredovisningslag har därför inte tagits in i förevarande paragraf. Hänvisning görs inte heller till bestämmelser om specificering av större periodiseringsposter och vissa större avsättningar. Det sammanhänger med att några motsvarande bestämmelser inte finns i förslaget till ny årsredovisningslag (se avsnitt 8.3). Övriga förändringar i bestämmelserna är av redaktionell karaktär, föranledda av paragrafindelningen i lagförslaget och förslaget till ny årsredovisningslag.

Andra stycket överensstämmer delvis med 3 kap. 3 § i den nuvarande lagen. Den överensstämmer i sak med det som utredningen har förslagit i SOU 2014:22, se 3 kap. 3 § ÅRKL i det betänkandet. Äldre förarbeten finns i prop. 1995/96:10 del 3 s. 182 f.

Vad som är finansiella anläggningstillgångar

4 kap. 6 §

Med finansiella anläggningstillgångar förstås

1. andelar i koncernföretag,
2. andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag,
3. strategiska andelsinnehav i övriga företag,
4. värdepapper, och

5. andra tillgångar än tillgångar 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 lagförslaget utgör finansiella anläggningstillgångar. Den överensstämmer huvudsakligen med 4 kap. 3 § i den nuvarande lagen men innehåller därutöver – i enlighet med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 (s. 554) – begreppen ”andelar i gemensamt styrda företag” och ”strategiska andelsinnehav i övriga företag”. Äldre förarbeten finns i prop. 1995/96:10 del 3 s. 188 f.

Utgifter för bildande av garantifond i sparbank

4 kap. 7 §

Utgifter för bildande av garantifond enligt 5 kap. 1 § sparbankslagen (1987:619) får inte tas upp som tillgång.

Paragrafen överensstämmer i sak med 4 kap. 4 § i den nuvarande lagen. Förarbeten till den bestämmelsen finns i prop. 1986/87:12 s. 288 och prop. 1995/96:10 del 3 s. 190.

Särskilda bestämmelser om uppdelningen av eget kapital

4 kap. 8 §

Utöver vad som följer av 1–5 §§ ska 9–12 §§ tillämpas beträffande uppdelningen av eget kapital.

Av paragrafen följer att, utöver vad som följer av 1-5 §§, ska 4 kap. 9–12 §§ i förslaget, som innehåller bestämmelser om hur kreditinstituts och värdepappersbolags eget kapital ska delas upp på bundet och fritt eget kapital, tillämpas. Den överensstämmer till viss del med 5 kap. 4 § första stycket första meningen i den nuvarande lagen.

Bankaktiebolag och andra aktiebolag

4 kap. 9 §

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 Överkursfond, Fond för verkligt värde, övriga fria fonder, var för sig, Balanserad vinst eller förlust samt Vinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret ska tas upp som avdragsposter.

Paragrafen innehåller bestämmelser om hur eget kapital i bankaktiebolag och andra aktiebolag som omfattas av lagförslaget ska delas upp i bundet och fritt. Den överensstämmer huvudsakligen med 5 kap. 4 § första stycket 3 i den nuvarande lagen men innehåller därutöver – i enlighet med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 (s. 552) – en bestämmelse som innebär att Fonden för utvecklingsutgifter utgör bundet eget kapital. Tidigare förarbeten finns främst i prop. 1995/96:10 del 3 s. 199, prop. 2002/03:121 s. 85, prop. 2004/05:24 s. 165 och prop. 2004/05:85 s. 914. I lagtexten har klargjorts att Överkursfonden och Fonden för verkligt värde utgör fritt eget kapital. Detta innebär ingen ändring i sak.

Sparbanker

4 kap. 10 §

I sparbanker 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 ska tas upp som avdragspost.

Paragrafen innehåller bestämmelser om hur sparbankers eget kapital ska delas upp i fonder respektive vinst eller förlust för räkenskapsåret. Den överensstämmer huvudsakligen med 5 kap. 4 § första stycket 4 i den nuvarande lagen men innehåller därutöver – i enlighet med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 (s. 552) – en bestämmelse som innebär att Fonden för utvecklingsutgifter ska tas upp under Fonder. Tidigare förarbeten finns främst i prop. 1995/96:10 del 3 s. 199 och prop. 2004/05:24 s. 165.

4 kap. 11 §

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 får betydelse för sparbanker som har bytt redovisningsvaluta. Den överensstämmer i sak med 5 kap. 4 § 7 i den nuvarande lagen. Förarbeten till de bestämmelserna finns i prop. 1999/2000:23 s. 247.

Medlemsbanker och kreditmarknadsföreningar

4 kap. 12 §

I medlemsbanker och kreditmarknadsföreningar 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 Fond för verkligt värde, övriga fria fonder, var för sig, Balanserad vinst eller förlust samt Vinst eller förlust

för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret ska tas upp som avdragsposter.

Paragrafen innehåller bestämmelser om hur eget kapital i medlemsbanker och kreditmarknadsföreningar ska delas upp i bundet och fritt. Den överensstämmer huvudsakligen med 5 kap. 4 § första stycket 5 i den nuvarande lagen men innehåller därutöver – i enlighet med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 (s. 552) – en bestämmelse som innebär att Fonden för utvecklingsutgifter utgör bundet eget kapital. Tidigare förarbeten finns främst i prop. 1995/96:10 del 3 s. 199, prop. 1996/97:114 s. 68, prop. 2002/03:121 s. 85 och prop. 2004/05:24 s. 165. I lagtexten har klargjorts att Fonden för verkligt värde utgör fritt eget kapital. Detta innebär ingen ändring i sak.

Oväsentliga avvikelser

4 kap. 13 §

Företag som omfattas av denna lag får avvika från det som föreskrivs i 1–12 §§ och i bilaga 2 till lagen, om effekten av avvikelsen är oväsentlig.

Paragrafen saknar motsvarighet i den nuvarande lagen. Den överensstämmer i sak med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 236 f. och 552 i det betänkandet.

5 kap. Resultaträkning

Resultaträkningens innehåll

5 kap. 1 §

Resultaträkningen ska i sammandrag redovisa företagets samtliga intäkter och kostnader under räkenskapsåret.

Paragrafen innehåller bestämmelser om resultaträkningens innehåll. Den saknar direkt motsvarighet i den nuvarande lagen. I nuvarande 3 kap. 2 § hänvisas istället till motsvarande bestämmelser i ÅRL, se prop. 1995/96:10 del 2 s. 188 och del 3 s. 181. Det har dock ansetts ha ett pedagogiskt värde att den nya lagen innehåller en generell beskrivning av vad en resultaträkning ska innehålla.

Uppställningsform för resultaträkningen

5 kap. 2 §

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

Paragrafen reglerar, genom en hänvisning till en bilaga till lagen, hur resultaträkningen ska vara uppställd. Den överensstämmer i sak med 3 kap. 1 § första stycket andra och tredje meningarna i den nuvarande lagen. Förarbeten till de bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 3 s. 179 f.

5 kap. 3 §

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

Paragrafen innehåller ett bemyndigande för regeringen, eller efter regeringens bemyndigande, Finansinspektionen att meddela föreskrifter om avvikande uppställningsformer för resultaträkningen. Den överensstämmer väsentligen med 3 kap. 1 § tredje stycket i den nuvarande lagen, se prop. 1995/96:10 del 3 s. 180. Den paragrafen innefattar även en föreskriftsrätt för Finansinspektionen beträffande avvikande uppställningsformer för balansräkningen. En motsvarande bestämmelse finns i 4 kap. 3 § i förslaget.

Årsredovisningslagens tillämpning

5 kap. 4 §

Följande bestämmelser om resultaträkningen i 5 kap. årsredovisningslagen (2016:000) ska tillämpas:

- 3 § om posternas ordningsföljd,
- 5 § om komplettering med ytterligare poster,
- 6 § om uppdelning i delposter,
- 7 § om sammanslagning av poster,
- 8 § samt 9 § första och andra styckena om jämförelsetal och justering av jämförelsetal, och
- 11 § om oväsentliga avvikelser.

Paragrafen anger att vissa bestämmelser i förslaget till ny årsredovisningslag ska tillämpas av kreditinstitut och värdepappersbolag. Den överensstämmer huvudsakligen med 3 kap. 2 § i den nuvarande lagen men hänvisar därutöver – i enlighet med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 (s. 550) – till 5 kap. 11 § förslaget till ny årsredovisningslag om oväsentliga avvikelser. Äldre förarbeten finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 188 f. och del 3 s. 181 f. Som framgår av författningskommentaren till förslagets 5 kap. 1 § har det i förslaget förts in en allmän beskrivning om vad resultaträkningen ska innehålla. Hänvisningar till motsvarande bestämmelser i förslaget till ny årsredovisningslag har därför inte tagits in i förevarande paragraf. Övriga förändringar i paragrafen är av redaktionell karaktär, föranledda av paragrafindelningen i lagförslaget och förslaget till ny årsredovisningslag.

Oväsentliga avvikelser

5 kap. 5 §

Företag som omfattas av denna lag får avvika från det som föreskrivs i 1–4 §§ och i bilaga 2 till lagen, om effekten av avvikelserna är oväsentlig.

Paragrafen saknar motsvarighet i den nuvarande lagen. Den överensstämmer i sak med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 236 f. och 552 i det betänkandet.

6 kap. Värdering

Årsredovisningslagens tillämpning

6 kap. 1 §

Med beaktande av det som föreskrivs i 2 § ska följande bestämmelser i 6 kap. årsredovisningslagen (2016:000) tillämpas:

- 1 § om hur anläggningstillgångar ska värderas,
- 2 § om hur anskaffningsvärdet för anläggningstillgångar ska bestämmas,
- 3 § om avskrivning av anläggningstillgångar,
- 4 § om nedskrivning av anläggningstillgångar,
- 5 § om uppskrivning av anläggningstillgångar,

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

8 § första stycket om värdering av omsättningstillgångar,

9 § om hur anskaffningsvärde m.m. ska bestämmas,

10 § om varulagrets anskaffningsvärde,

11 § om värdering av pågående arbeten,

13 § om redovisning till bestämd mängd och fast värde,

15 § om redovisning enligt kapitalandelsmetoden,

16 § om värdering av andelar i dotterföretag då dotterföretag äger andelar i moderföretag,

17 § om avsättningar,

18 § om periodisering av vissa belopp vid upptagande av lån,

19 § om omräkning av förlagsinsatser,

20-23 och 25-28 §§ om värdering av finansiella instrument och säkrade poster, samt

29 § om oväsentliga avvikelser.

Paragrafen anger att vissa värderingsbestämmelser i förslaget till ny årsredovisningslag ska tillämpas av kreditinstitut och värdepappersbolag. Den överensstämmer huvudsakligen med 4 kap. 1 § i den nuvarande lagen men har genomgått vissa förändringar i sak i enlighet med de förslag som utredningen har lämnat i SOU 2014:22 (se s. 553 i det betänkandet). Tidigare förarbeten finns i prop. 1995/96:10 del 3 s. 183 f., prop. 1998/99:130 s. 499, prop. 1999/2000:23 s. 247, prop. 2002/03:121 s. 81, prop. 2004/05:24 s. 163, prop. 2005/06:116 s. 149 och prop. 2011/12:26 s. 16. Bestämmelserna har även genomgått redaktionella förändringar, föranledda av paragrafindelningen i 6 kap. förslaget till ny årsredovisningslag.

Särskilda bestämmelser om tillgångar och skulder

6 kap. 2 §

Vid tillämpningen av bestämmelserna i 6 kap. årsredovisningslagen (2016:000) ska följande avvikelser göras:

1. I kreditinstitut och värdepappersbolag krävs för uppskrivning av anläggningstillgångar enligt 5 § första stycket Finansinspektionens medgivande.

2. Vid uppskrivning enligt 5 § i en sparbank får uppskrivningsbeloppet tas i anspråk för avsättning till reservfond, och uppskrivningsfonden, i stället för det som sägs i 6 §, tas i anspråk för avsättning till reservfond.

3. En bank får inte tillämpa 6 § första stycket 2 om användande av uppskrivningsfonden för täckande av förlust.

4. För ett kreditmarknadsbolag prövar allmän domstol ett ärende enligt 6 § andra stycket om att ta uppskrivningsfonden i anspråk. I fråga om domstolens tillstånd gäller 10 kap. 14 § lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse i tillämpliga delar.

5. Om det finns särskilda skäl, får Finansinspektionen medge att även andra kreditinstitut och värdepappersbolag än sådana företag som avses i 4 kap. 4 § denna lag får tillämpa bestämmelsen i 14 §.

6. Finansiella instrument ska tas upp till sitt verkliga värde, om det är förenligt med 20 § första stycket, 23 och 27 §§.

7. Kreditinstitut och värdepappersbolag som omfattas av denna lag får tillämpa 25 §.

Paragrafen anger vilka avvikelser som ska göras när de i 1 § angivna bestämmelserna tillämpas. Den överensstämmer huvudsakligen med 4 kap. 2 § i den nuvarande lagen. Förarbeten till de bestämmelserna finns i prop. 1986/87:12 s. 286, prop. 1995/96:10 del 3 s. 187 f., prop. 2002/03:121 s. 81 f., prop. 2004/05:24 s. 164, prop. 2005/06:25 s. 87, prop. 2008/09:71 s. 113 och prop. 2011/12:26 s. 17. I *punkten 1* har tillämpningsområdet för bestämmelsen utökats på så sätt att kravet på Finansinspektionens medgivande till uppskrivning av anläggningstillgång gäller samtliga kreditinstitut och värdepappersbolag. Utredningens överväganden i den frågan finns i avsnitt 7.2.

Periodisering av överkurs och underkurs

6 kap. 3 §

Om erlagt belopp för räntebärande värdepapper eller lånefordringar som inte tas upp till sitt verkliga värde enligt 6 kap. 20 § första stycket och 27 § årsredovisningslagen (2016:000) överstiger eller underskrider det belopp som ska erhållas på förfallodagen (överkurs respektive underkurs), ska mellanskillnaden periodiseras.

Vid beräkningen av anskaffningsvärdet för räntebärande värdepapper och lånefordringar ska sådan periodisering av över- eller underkurs som avses i första stycket beaktas.

Periodisering enligt första stycket behöver inte göras, om den är utan betydelse med hänsyn till kravet i 3 kap. 3 § första stycket årsredovisningslagen på rättvisande bild.

Paragrafen överensstämmer huvudsakligen med 4 kap. 5 § i den nuvarande lagen. Förarbeten till de bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 3 s. 190 f. och prop. 2002/03:121 s. 82. I den nuvarande bestämmelsen finns i tredje stycket ett krav på upplysningar för det fall att någon periodisering enligt första stycket inte sker. Ett motsvarande upplysningskrav har i förslaget tagits in i 7 kap. 8 §.

Omräkning av tillgångar och skulder

6 kap. 4 §

Tillgångar och skulder i annan valuta än redovisningsvalutan som inte tas upp till sitt verkliga värde enligt 6 kap. 20 § första stycket och 27 § årsredovisningslagen (2016:000) ska omräknas enligt växelkursen på balansdagen, om de inte genom särskilda åtgärder skyddas mot eller utgör skydd mot valutakursförändringar.

Trots bestämmelserna i första stycket får materiella och immateriella anläggningstillgångar samt sådana finansiella anläggningstillgångar som utgörs av andelar omräknas efter anskaffningskursen vid förvärvet.

Paragrafen överensstämmer i sak med 4 kap. 6 § i den nuvarande lagen. Förarbeten till de bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 3 s. 191 och prop. 2002/03:121 s. 82 f.

Oväsentliga avvikelser

6 kap. 5 §

Företag som omfattas av denna lag får avvika från det som föreskrivs i 1–4 §§, om effekten av avvikelsen är oväsentlig.

Paragrafen saknar motsvarighet i den nuvarande lagen. Den överensstämmer i sak med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 236 f. och 554 i det betänkandet.

7 kap. Notupplysningar och övriga upplysningar

7 kap. 1 §

Med beaktande av det som föreskrivs i 2 §, ska följande bestämmelser om notupplysningar i 7 kap. årsredovisningslagen (2016:000) tillämpas:

- 5 § om notupplysningarnas placering,
- 6 § om utelämnande av oväsentliga upplysningar,
- 7 § om avvikelse från principen om kvittningsförbud,
- 9 § om jämförelsetal,
- 10 § om värderings- och omräkningsprinciper,
- 11 § om goodwill,
- 12 § om ställda säkerheter,
- 13 § om eventulförpliktelser,
- 15 § om lån till ledande befattningshavare,
- 16 § om anställda,
- 17 § om moderföretag,
- 18 § om omräkningskurs för annan valuta än redovisningsvalutan,
- 19 § om anläggningstillgångar,
- 20 § om uppskrivningsfonden,
- 21 § om finansiella instrument,
- 22 § om fonden för verkligt värde,
- 24 § om intäkter och kostnader av exceptionell storlek eller förekomst,
- 26 § om händelser av väsentlig betydelse efter räkenskapsårets slut,
- 27 § om ytterligare upplysningar om anläggningstillgångar,
- 28 § om omsättningstillgångar,
- 29 § om ytterligare upplysningar om finansiella instrument,
- 31 och 32 §§ om upplysningar om dotterföretag och vissa andra företag,
- 34 § om ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen,
- 35 § om ytterligare upplysningar om lån till ledande befattningshavare,
- 36 och 37 §§ om transaktioner med närstående,
- 38 § om konvertibla lån,
- 39 § om aktier,
- 40 § om förslag till vinst- eller förlustdispositioner,
- 41 § om skatter,
- 42 § om ytterligare upplysningar om anställda,
- 43 § om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,
- 44 och 45 §§ om löner, andra ersättningar och sociala kostnader,
- 46 § om pensioner och liknande förmåner,
- 47 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,
- 48 § om suppleanter och vice verkställande direktör,
- 49 § om avtal om avgångsvederlag,
- 50 § om ytterligare upplysningar om moderföretag,
- 51 § om ytterligare upplysningar om ställda säkerheter,
- 53 § om ersättningar till revisor, samt
- 54 § om europabolag och europakooperativ.

Upplysningarna ska lämnas i noter.

I paragrafen finns en uppräknig av de bestämmelser om notupplysningar i 7 kap. förslaget till ny årsredovisningslag som kreditinstitut och värdepappersbolag ska tillämpa. Den överensstämmer huvudsakligen med 5 kap. 1 § i den nuvarande lagen. Bestämmelserna överensstämmer i sak med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 (s. 556) men har i lagförslaget genomgått vissa redaktionella förändringar som är föranledda av paragrafindelningen i 7 kap. förslaget till ny årsredovisningslag. Förarbeten till de nuvarande bestämmelserna finns främst i prop. 1995/96:10 del 3 s. 194 f., prop. 1998/99:130 s. 500, prop. 2002/03:6 s. 36, prop. 2003/04:112 s. 154, prop. 2005/06:116 s. 150, prop. 2005/06:150 s. 228, prop. 2008/09:71 s. 114 och prop. 2009/10:235 s. 118.

Särskilda bestämmelser om notupplysningar

7 kap. 2 §

Vid tillämpningen av bestämmelserna i 7 kap. årsredovisningslagen (2016:000) ska göras de avvikelser som anges i 3–6 §§.

Paragrafen överensstämmer i sak med 5 kap. 2 § första meningen i den nuvarande lagen.

Upplysningar om eventualförpliktelser

7 kap. 3 §

Vid tillämpningen av 7 kap. 13 § årsredovisningslagen (2016:000) ska upplysningar lämnas särskilt om

- a) accepterade och endosserade växlar,
- b) garantier,
- c) oåterkalleliga åtaganden som innebär risktagande, varvid åtaganden till följd av återköpstransaktioner ska anges särskilt, samt
- d) övriga eventualförpliktelser.

Paragrafen överensstämmer i viss mån med 3 kap. 3 § 2 i den nuvarande lagen. Den överensstämmer i sak med det som

utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 (s. 410 f. och 557). Äldre förarbeten finns i prop. 1995/96:10 del 3 s. 183.

Upplysningar om lån till ledande befattningshavare

7 kap. 4 §

Vid tillämpningen av 7 kap. 15 § andra stycket första meningen årsredovisningslagen (2016:000) om lån till ledande befattningshavare får upplysningar om huvudsakliga lånevillkor, räntesatser och under räkenskapsåret återbetalda belopp utelämnas.

Paragrafen innehåller krav på särskilda upplysningar om lån till ledande befattningshavare. Den överensstämmer i sak med 5 kap. 2 § 2 i den nuvarande lagen. Förarbeten till den bestämmelsen finns i prop. 1995/96:10 del 3 s. 197.

Upplysningar om dotterföretag och vissa andra företag

7 kap. 5 §

Fråga om medgivande enligt 7 kap. 32 § första stycket 2 årsredovisningslagen (2016:000) att utelämnas upplysningar om dotterföretag och vissa andra företag prövas av Finansinspektionen.

Paragrafen överensstämmer i sak med 5 kap. 2 § 1 i den nuvarande lagen. Förarbeten till den bestämmelsen finns i prop. 1995/96:10 del 3 s. 197.

Upplysningar om löner och andra ersättningar

7 kap. 6 §

Upplysningar som ska lämnas enligt 7 kap. 45 § andra stycket 2 årsredovisningslagen (2016:000) om löner och ersättningar till anställda ska omfatta även löner och ersättningar till delegater i bank.

Paragrafen innehåller krav på särskilda upplysningar om löner och andra ersättningar. Den överensstämmer i sak med 5 kap. 2 § 3 i den nuvarande lagen. Förarbeten till den bestämmelsen finns i prop. 1995/96:10 del 3 s. 197.

Särskilda bestämmelser om ytterligare upplysningar

7 kap. 7 §

Årsredovisningen ska även innehålla de upplysningar som anges i 8–12 §§. 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 innebär att kreditinstitut och värdepappersbolag, utöver det som framgår av 7 kap. 1–7 §§, även ska lämna de upplysningar som anges i 9–12 §§. Paragrafen överensstämmer delvis med 5 kap. 1 § andra och tredje meningarna i den nuvarande lagen. Den överensstämmer i sak med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 (s. 414 f. och 558). Äldre förarbeten finns i 1995/96:10 del 3 s. 194 f.

Upplysningar om periodiseringar

7 kap. 8 §

Om någon periodisering enligt 6 kap. 3 § tredje stycket inte sker, ska upplysning om förhållandet lämnas i en not.

Paragrafen innehåller krav på upplysning för det fall periodisering av överkurs och underkurs enligt 6 kap. 3 § tredje stycket inte görs. Den överensstämmer i sak med 4 kap. 5 § tredje stycket andra meningen i den nuvarande lagen. Förarbeten till den bestämmelsen finns i prop. 1995/96:10 del 3 s. 190 f.

Upplysningar om tillgångar

7 kap. 9 §

Följande upplysningar ska lämnas om tillgångar:

1. För överlåtbara värdepapper som inte tas upp till sitt verkliga värde enligt 6 kap. 20 § första stycket och 27 § årsredovisningslagen (2016:000) ska det lämnas upplysning om skillnaden mellan anskaffningsvärde och verkligt värde. Den del som avser värdepapper som tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet enligt 8 § samma kapitel ska anges särskilt.

2. Om det bokförda värdet för räntebärande värdepapper som inte tas upp till sitt verkliga värde enligt 6 kap. 20 § första stycket och 27 §

årsredovisningslagen överstiger eller underskrider det belopp som ska infrias på förfallodagen, ska mellanskillnaden anges. Summan av överstigande belopp ska anges för sig och summan av underskridande belopp ska anges för sig.

3. Större belopp i posten Övriga tillgångar (post 12) ska specificeras till sin storlek och art.

4. Varje tillgångspost ska delas upp i sådana tillgångar som enligt 6 kap. årsredovisningslagen tas upp

a) med utgångspunkt i anskaffningsvärdet enligt 2 §,

b) till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet enligt 8 §, och

c) till sitt verkliga värde enligt 20 § första stycket, 23 och 27 §§.

Paragrafen innehåller krav på upplysningar om tillgångar. Den överensstämmer i sak med 5 kap. 3 § i den nuvarande lagen. Förarbeten till de bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 3 s. 198, prop. 1999/2000:34 s. 161 och prop. 2002/03:121 s. 84 f.

Upplysningar om skulder

7 kap. 10 §

Följande upplysningar ska lämnas om skulder:

1. För varje efterställd skuld som uppgår till mer än tio procent av samtliga efterställda skulder, ska det lämnas upplysningar 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 bestämmelser som gäller för övriga efterställda skulder.

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

Paragrafen innehåller krav på upplysningar om skulder. Den överensstämmer i sak med 5 kap. 4 § 1 och 2 i den nuvarande lagen. Förarbeten till de bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 3 s. 199.

Upplýsningar om eget kapital

7 kap. 11 §

Aktiebolag, medlemsbanker och ekonomiska föreningar som omfattas av denna lag ska lämna närmare upplýsningar om

1. det belopp av eget kapital som inte kan anses utdelningsbart med hänsyn till tillämpliga bestämmelser om kapitalskydd för kreditinstitut och värdepappersbolag, och

2. de förhållanden som motiverar bedömningen.

Paragrafen innehåller krav på upplýsningar om den andel av eget kapital som inte kan anses utdelningsbar med beaktande av tillämpliga stabilitetsregler för rörelsen samt om de förhållanden som motiverar bedömningen. Kraven avser sådana kreditinstitut och värdepappersbolag som kan dela ut vinst. Bestämmelserna överensstämmer i väsentliga delar med 5 kap. 4 § 6 i den nuvarande lagen, se prop. 2002/03:121 s. 51 f. och 86.

I den nuvarande bestämmelsen anges att upplýsning ska lämnas om det belopp av *fritt* eget kapital som inte kan anses utdelningsbart. Enligt 10 kap. 7 § i förslaget ska motsvarande upplýsningar lämnas även på koncernnivå. Mot bakgrund av att utredningen har föreslagit att kreditinstitut och värdepappersbolag inte ska behöva upplysa om uppdelningen av koncernens eget kapital på bundet och fritt har begreppet fritt eget kapital ersatts med eget kapital i förevarande paragraf (se avsnitt 7.1.6). Någon ändring i sak är inte avsedd.

I den nuvarande bestämmelsen anges vidare att bedömningen av andelen utdelningsbart eget kapital ska göras med beaktande av tillämpliga bestämmelser om kapitalskydd *enligt rörelselagarna* för kreditinstitut och värdepappersbolag. Det har bedömts att begreppet rörelselagarna inte inbegriper samtliga bestämmelser om kapitalskydd som kreditinstitut och värdepappersbolag ska beakta. Begreppet har därför inte tagits in i lagförslaget (se avsnitt 7.1.6). Istället hänvisas till ”tillämpliga bestämmelser om kapitalskydd för kreditinstitut och värdepappersbolag”. Detta begrepp inbegriper för närvarande huvudsakligen bestämmelser i lagen (2014:968) om särskild tillsyn över kreditinstitut och värdepappersbolag, lagen (2014:966) om kapitalbuffertar, förordningen (2014:993) om särskild tillsyn och kapitalbuffertar samt den av EU utfärdade tillsynsförordningen (EU) nr 575/2013.

*Upplysningar om resultaträkningens poster***7 kap. 12 §**

Utöver det som följer i övrigt av detta kapitel ska följande upplysningar lämnas om poster i resultaträkningen:

1. Större belopp i posterna Övriga rörelseintäkter (post 8) och Övriga rörelsekostnader (post 11) ska specificeras till sin storlek och art.

2. Posten Kreditförluster, netto (post 12) ska delas upp i nedskrivningar respektive återföringar av nedskrivningar.

Paragrafen innehåller krav på upplysningar om resultaträkningens poster. Den överensstämmer i sak med 5 kap. 5 § i den nuvarande lagen, se prop. 1995/96:10 del 3 s. 200.

*Upplysningar om koncernföretag och vissa andra företag***7 kap. 13 §**

Utöver det 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) ska det lämnas upplysningar 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 det lämnas upplysningar 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. För varje tillgångspost ska det lämnas upplysningar om efterställda tillgångar som avser koncernföretag, intresseföretag, gemensamt styrda företag eller övriga företag i vilka det förekommer strategiska andelsinnehav.

Paragrafen innehåller krav på upplysningar om koncernföretag och vissa andra företag. Den överensstämmer huvudsakligen med 5 kap. 6 § i den nuvarande lagen men innehåller härutöver – i enlighet med

det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 (s. 554 och 559 f.) – krav på upplysningar om gemensamt styrda företag och företag i vilka strategiska andelsinnehav förekommer. Äldre förarbeten finns i prop. 1995/96:10 del 3 s. 200.

Upplysningar om kapitaltäckning m.m.

7 kap. 14 §

Vid tillämpningen av denna lag ska artikel 434.2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 575/2013 av den 26 juni 2013 om tillsynskrav för kreditinstitut och värdepappersföretag och om ändring av förordning (EU) nr 648/2012 beaktas.

Paragrafen överensstämmer med 5 kap. 7 § i den nuvarande lagen. Förarbeten till den bestämmelsen finns i prop. 2006/07:5 s. 432 f. och prop. 2013/14:228 s. 321.

Oväsentliga avvikelser

7 kap. 15 §

Företag som omfattas av denna lag får avvika från det som föreskrivs i 1–13 §§, om effekten av avvikelsen är oväsentlig.

Paragrafen saknar motsvarighet i den nuvarande lagen. Den överensstämmer i sak med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 236 f. och 560 i det betänkandet.

8 kap. Förvaltningsberättelse

Årsredovisningslagens tillämpning

8 kap. 1 §

Följande bestämmelser i 8 kap. årsredovisningslagen (2016:000) ska tillämpas:

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

3 § om egna aktier,

4 § om förslag till dispositioner av vinst eller förlust m.m. i ekonomiska föreningar,

5 § om vissa upplysningar om ekonomiska föreningar,

- 7 § om rättvisande översikt,
- 8 § om särskilda förhållanden och händelser av väsentlig betydelse,
- 9 § om företagets förväntade utveckling m.m.,
- 10 § om finansiella instrument,
- 11 § om icke-finansiella upplysningar, samt
- 13 § om aktier.

Bankaktiebolag, kreditmarknadsbolag och värdepappersbolag, vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige, ska även tillämpa bestämmelserna i 8 kap. 12 § årsredovisningslagen om riktlinjer för ersättning till ledande befattningshavare.

Bankaktiebolag, kreditmarknadsbolag och värdepappersbolag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, ska dessutom tillämpa bestämmelserna i 8 kap. 14–17 §§ årsredovisningslagen om bolagsstyrningsrapport.

I paragrafen finns en uppräknig av de bestämmelser om förvaltningsberättelse i 8 kap. förslaget till ny årsredovisningslag som kreditinstitut och värdepappersbolag ska tillämpa. Den överensstämmer huvudsakligen med 6 kap. 1 § i den nuvarande lagen. Bestämmelserna överensstämmer i sak med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 (s. 560 f.) men har i lagförslaget genomgått vissa redaktionella förändringar, föranledda av paragrafindelningen i 8 kap. förslaget till ny årsredovisningslag. I det nuvarande första stycket finns en bestämmelse om att kassaflödesanalys ska upprättas med tillämpning av bestämmelser i ÅRL. En motsvarande bestämmelse finns i 9 kap. 1 § i förslaget. Förarbeten till de nuvarande bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 3 s. 201, prop. 1996/97:167 s. 28, prop. 1998/99:130 s. 500, prop. 2002/03:121 s. 86, prop. 2005/06:140 s. 140 och 142, prop. 2006/07:115 s. 659 och prop. 2008/09:71 s. 114 och prop. 2013/14:86 s. 110.

Särskilda upplysningar i förvaltningsberättelsen

8 kap. 2 §

I förvaltningsberättelsen ska det även lämnas följande upplysningar:

1. En medlemsbank ska ange summorna av insatsbelopp som ska återbetalas under nästa räkenskapsår enligt 4 kap. 1 och 3 §§ lagen (1995:1570) om medlemsbanker.

2. I ett förslag till dispositioner av vinst eller förlust enligt 8 kap. 2 § eller 4 § årsredovisningslagen (2016:000) ska styrelsen ange de överväganden som har gjorts med hänsyn till tillämpliga bestämmelser om kapitalskydd för kreditinstitut och värdepappersbolag.

Paragrafen innehåller krav på särskilda upplysningar i förvaltningsberättelsen i vissa kreditinstitut och värdepappersbolag. *Punkten 1* överensstämmer med 6 kap. 2 § 1 i den nuvarande lagen. Förarbeten till den bestämmelsen finns i prop. 1995/96:10 del 3 s. 202 och prop. 1998/99:130 s. 501. *Punkten 2* överensstämmer i väsentliga delar med 6 kap. 2 § 2 i den nuvarande lagen, se prop. 2002/03:121 s. 60 och 86. Bestämmelsen har genomgått samma förändring som 7 kap. 11 § i lagförslaget, se författningskommentaren till den paragrafen.

9 kap. Kassaflödesanalys och kapitaltäckningsanalys

Årsredovisningslagens tillämpning

9 kap. 1 §

Vid upprättande av en kassaflödesanalys ska 9 kap. 1 § årsredovisningslagen (2016:000) tillämpas.

Paragrafen anger att kassaflödesanalys ska upprättas med tillämpning av 9 kap. 1 § förslaget till ny årsredovisningslag. Den överensstämmer i sak med 6 kap. 1 § första stycket i den nuvarande lagen. Förarbeten till den bestämmelsen finns i prop. 1995/96:10 del 3 s. 201 och prop. 2013/14:86 s. 110.

Kapitaltäckningsanalys

9 kap. 2 §

I en kapitaltäckningsanalys ska lämnas upplysningar om kapitalbasen och kapitalbaskraven i enlighet med det som följer av förordningen (EU) nr 575/2013.

Moderföretag som enligt förordningen (EU) nr 575/2013 ska uppfylla kraven i förordningen på grundval av en grupps konsoliderade situation ska lämna de upplysningar som anges i första stycket beträffande gruppen.

Paragrafen, som innehåller bestämmelser om vad som ska ingå i en kapitaltäckningsanalys, överensstämmer i sak med 6 kap. 3 § i den nuvarande lagen. Förarbeten till de bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 3 s. 202, prop. 2006/07:5 s. 432 f. och prop. 2013/14:228 s. 322.

10 kap. Koncernredovisning

Skyldigheten att upprätta koncernredovisning

10 kap. 1 §

Kreditinstitut och värdepappersbolag som är moderföretag ska för varje räkenskapsår upprätta en koncernredovisning enligt denna lag, om inte annat följer av 2 § eller 4 §. Detsamma gäller sådana finansiella holdingföretag som avses i 1 kap. 1 § tredje stycket.

Paragrafen överensstämmer i sak med 7 kap. 1 § i den nuvarande lagen. Förarbeten till de bestämmelserna finns främst i prop. 1995/96:10 del 3 s. 203.

10 kap. 2 §

Ett moderföretag som är dotterföretag behöver inte upprätta någon koncernredovisning, om

1. förutsättningarna enligt 10 kap. 3 § årsredovisningslagen (2016:000) föreligger,
2. det undantagna företagens åtaganden har garanterats av dess moderföretag, och
3. detta moderföretag är ett institut i vars verksamhet ingår att från allmänheten låna medel och att bevilja krediter för egen räkning.

Första stycket gäller inte i fall som anges i 10 kap. 3 § tredje stycket årsredovisningslagen.

Ett moderföretag som med stöd av första stycket inte upprättar någon koncernredovisning ska i sin årsredovisning lämna upplysning om förhållande som avses i första stycket 1 samt lämna uppgift om namn, organisationsnummer eller, i förekommande fall, personnummer samt säte för det överordnade moderföretag som upprättar den i 10 kap. 3 § första stycket årsredovisningslagen nämnda koncernredovisningen. Av 11 kap. 2 § denna lag och 11 kap. 20 § årsredovisningslagen eller, såvitt gäller banker och hypoteksinstitut, 11 kap. 10 § denna lag följer att ett sådant moderföretag ska låta offentliggöra det överordnade moderföretagens koncernredovisning.

Paragrafen innehåller ett undantag från det som sägs i 1 § om att bl.a. kreditinstitut som är moderföretag ska upprätta koncernredovisning. Den överensstämmer i sak med 7 kap. 5 § i den nuvarande lagen men har genomgått vissa redaktionella förändringar föranledda av paragrafindelningen i 11 kap. lagförslaget och förslaget till ny årsredovisningslag. Förarbeten till de nuvarande bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 3 s. 210 och prop. 2007/08:35 s. 73.

10 kap. 3 §

Om 2 § första stycket tillämpas, ska det i en not till det undantagna företags årsredovisning, utöver sådana uppgifter som anges i 10 kap. 3 § fjärde stycket första meningen årsredovisningslagen (2016:000), sammantaget för det undantagna företaget och dess dotterföretag lämnas upplysningar om:

1. Summan av resultaträkningsposterna Ränteintäkter (post 1), Leasingintäkter (post 2), Provisionsintäkter (post 5), Nettoresultat av finansiella transaktioner (post 7) och Övriga rörelseintäkter (post 8),
2. Årets resultat,
3. Summan av eget kapital, och
4. Medelantalet anställda under räkenskapsåret.

Paragrafen innehåller krav på vissa upplysningar om den företagsgruppering för vilken ingen koncernredovisning upprättas. Den överensstämmer i sak med 7 kap. 6 § i den nuvarande lagen. Förarbeten till de bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 3 s. 210 f.

10 kap. 4 §

Ett moderföretag behöver inte upprätta någon koncernredovisning, om moderföretagets samtliga dotterföretag är av oväsentlig betydelse med hänsyn till kravet i 10 kap. 8 § årsredovisningslagen (2016:000) på rättvisande bild. En koncernredovisning ska dock upprättas, om två eller flera dotterföretag tillsammans är av mer än oväsentlig betydelse.

Ett moderföretag behöver heller inte upprätta någon koncernredovisning om moderföretagets samtliga dotterföretag av skäl som anges i 10 kap. 7 § tredje stycket årsredovisningslagen (2016:000) inte ska omfattas av en koncernredovisning.

Paragrafen överensstämmer väsentligen med 7 kap. 6 a § i den nuvarande lagen. Den överensstämmer med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 (s. 526 f. och 563). Förarbeten till de nuvarande bestämmelserna finns i prop. 2009/10:208 s. 30 f. och 33.

Årsredovisningslagens tillämpning**10 kap. 5 §**

Med beaktande av vad som föreskrivs i 6 § ska följande bestämmelser i 10 kap. årsredovisningslagen (2016:000) tillämpas:

- 5 § om upplysningar mellan moderföretag och dotterföretag,
- 6 § om koncernredovisningens delar,
- 7 § om dotterföretag som ska omfattas av koncernredovisningen,
- 8 § om överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild,
- 9 § andra och tredje styckena om uppgifter om moderföretaget och valuta,
- 10 § om balansdag,
- 11 § första meningen om allmänna krav på koncernbalansräkningen,
- 12 § och 15 §§ om innehav utan bestämmande inflytande,
- 13 § och 16 §§ om elimineringar mellan koncernföretag,
- 14 § första meningen om allmänna krav på koncernresultaträkningen,
- 17-22 §§ om hur dotterföretag ska räknas in i koncernredovisningen,
- 23-28 §§ om hur andelar i intresseföretag och vissa andra företag ska räknas in i koncernredovisningen,
- 30 § om enhetliga principer för koncernredovisningen och årsredovisningen,
- 32 § om förändringar i koncernens sammansättning,
- 33 och 34 §§ om upplysningar om dotterföretag och vissa andra företag, samt

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

Av paragrafen framgår att företag som upprättar koncernredovisning enligt lagen ska tillämpa vissa bestämmelser i förslaget till ny årsredovisningslag. Den överensstämmer i sak med 7 kap. 2 § i den nuvarande lagen men har genomgått vissa redaktionella förändringar föranledda av paragrafindelningen i förslaget till ny årsredovisningslag. Därtill har tillkommit ett krav på att moderföretaget lämnar de uppgifter som framgår av 10 kap. 9 § andra stycket förslaget till ny årsredovisningslag, se författningskommentaren till den bestämmelsen. Förarbeten till de nuvarande bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 3 s. 203 f., prop. 1998/99:130 s. 502, prop. 1999/2000:23 s. 247 f., prop. 2004/05:24 s. 165 f., prop. 2005/06:116 s. 150 och prop. 2008/09:71 s. 115.

10 kap. 6 §

Vid tillämpning av bestämmelserna i 10 kap. årsredovisningslagen (2016:000) ska följande avvikelser göras:

1. Om moderföretaget utgör ett finansiellt holdingföretag som omfattas av lagen (2014:968) om särskild tillsyn över kreditinstitut och värdepappersbolag, ska det i koncernredovisningen ingå även en kapitaltäckningsanalys enligt 8 kap. 2 §.

2. Tillämpas 7 § tredje stycket 3 om utelämnande av vissa dotterföretag för andelar som innehas som ett led i en finansiell stödaktion för en rekonstruktion eller räddning av ett dotterföretag som är ett kreditinstitut eller värdepappersbolag, ska moderföretaget

– i en not upplysa om arten av och villkoren för den finansiella stödaktionen, samt

– till sin koncernredovisning foga dotterföretagets årsredovisning.

3. Fråga om medgivande enligt 34 § att utelämnas uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag prövas av Finansinspektionen.

Paragrafen innehåller från 10 kap. 5 § avvikande bestämmelser som ska tillämpas vid upprättande av koncernredovisning. *Punkten 1* överensstämmer i sak med 7 kap. 1 § andra stycket i den nuvarande lagen. Förarbeten till den bestämmelsen finns i prop. 1995/96:10 del 3 s. 203, prop. 2006/07:5 s. 55 och prop. 2013/14:228 s. 134 f. *Punkterna 2 och 3* överensstämmer med 7 kap. 3 § i den nuvarande lagen. Förarbeten till de bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 3 s. 208, prop. 1998/99:130 s. 502 och prop. 2004/05:24 s. 166.

Allmänna bestämmelser för koncernredovisningen

10 kap. 7 §

För koncernredovisningen gäller i tillämpliga delar

1. de allmänna bestämmelserna om årsredovisningen i 3 kap. 2 §, med undantag för hänvisningarna till 3 kap. 2, 3 och 7 §§ årsredovisningslagen (2016:000),

2. bestämmelserna om avlämnande till revisorerna i 3 kap. 3 §,

3. bestämmelserna om balansräkning och resultaträkning i 4 och 5 kap., med undantag för 4 kap. 9 §, med det tillägget att vad som i sparbanker, medlemsbanker och kreditmarknadsföreningar har avsatts till kapitalandelsfonden ska tas upp som bundet kapital under Andra fonder (post 12) i koncernbalansräkningen,

4. bestämmelserna om värdering i 6 kap.,

5. bestämmelserna om notupplysningar i 7 kap., med undantag för 5 § och hänvisningarna till 7 kap. 17, 31, 32 och 50 §§ årsredovisningslagen,

6. bestämmelserna om förvaltningsberättelse i 8 kap. 1 § första stycket, med undantag för hänvisningen till 8 kap. 2, 4 och 5 §§ årsredovisningslagen, samt

7. bestämmelserna om kassaflödesanalys i 9 kap. 1 §.

Trots första stycket 5 får upplysningar enligt 7 kap. 45 § tredje stycket tredje meningen och 7 kap. 46 § andra stycket tredje meningen årsredovisningslagen utelämnas i fråga om dotterföretag. Vid tillämpningen av dessa bestämmelser ska dock de lämnade upplysningarna innefatta även löner och andra förmåner från koncernföretag.

I paragrafen anges vilka bestämmelser i lagen som ska tillämpas när en koncernredovisning upprättas. Den överensstämmer i väsentliga delar med 7 kap. 4 § i den nuvarande lagen men har genomgått vissa redaktionella förändringar föranledda av paragrafindelningen i lagförslaget och förslaget till ny årsredovisningslag. Äldre förarbeten finns i prop. 1995/96:10 del 3 s. 208 f., prop. 1998/99:130 s. 503, prop. 2002/03:6 s. 36, prop. 2009/10:235 s. 119 och prop. 2013/14:86 s. 111. I den nuvarande lagen ställs krav på att kreditinstitut och värdepappersbolag som drivs i aktiebolagsform ska göra en uppdelning av koncernens eget kapital i fritt och bundet vid upprättande av koncernredovisning (se 7 kap. 4 § 4 i den nuvarande lagen som hänvisar till bl.a. 5 kap. 4 § 3 samma lag). Något motsvarande krav ställs inte i lagförslaget, vilket framgår av *första stycket* 3. Utredningens överväganden finns i avsnitt 7.1.6.

Koncernredovisning i moderföretag som omfattas av IAS-förordningen

10 kap. 8 §

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. 2–4 §§ om när koncernredovisning inte behöver upprättas,

3. 5 § vad gäller hänvisningen till

a) 10 kap. 6 § första stycket 4 årsredovisningslagen (2016:000) om förvaltningsberättelse,

b) 10 kap. 9 § andra stycket om uppgifter om moderföretaget,

c) 10 kap. 30 § första stycket samma lag om enhetliga värderingsprinciper,

d) 10 kap. 35 § andra och tredje styckena samma lag om koncernens system för intern kontroll och riskhantering,

4. 7 § vad gäller hänvisningarna till

a) 3 kap. 2 § denna lag, i den del paragrafen hänvisar till bestämmelserna i 3 kap. 6 och 8–12 §§ årsredovisningslagen om språk och form, valuta, undertecknande, avvikande mening och datering,

b) 3 kap. 3 § denna lag om avlämnande till revisorerna,

c) 4 kap. 10 och 12 §§ denna lag om indelning av eget kapital,

d) 7 kap. 1 § denna lag, i den del paragrafen hänvisar till följande bestämmelser i 7 kap. årsredovisningslagen:

– 15 § om lån till ledande befattningshavare,

– 16 § om anställda,

– 35 § om ytterligare upplysningar om lån till ledande befattningshavare,

– 42 § om ytterligare upplysningar om anställda,

– 43 § om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,

– 45 § första stycket 1 samt andra och tredje styckena om löner, ersättningar och sociala kostnader,

– 46 § om pensioner och liknande förmåner,

– 47 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,

– 48 § om suppleanter och vice verkställande direktör,

– 49 § om avtal om avgångsvederlag, och

– 53 § om ersättningar till revisor.

e) 7 kap. 4 och 11 §§ denna lag med särskilda bestämmelser om upplysningar,

f) 8 kap. 1 § denna lag, i den del paragrafen hänvisar till 8 kap. 3, 6-9 och 12 §§ årsredovisningslagen om förvaltningsberättelsens innehåll, samt

f) 8 kap. 2 § denna lag om särskilda upplysningar i förvaltningsberättelsen.

Företaget behöver inte lämna upplysningar enligt 8 kap. 1 § om upplysningarna lämnas på annan plats i redovisningen. I sådant fall ska förvaltningsberättelsen innehålla en hänvisning till den plats där upplysningarna har lämnats.

Paragrafen innehåller en uppräknig av de bestämmelser som ska tillämpas av företag som upprättar koncernredovisning med stöd IAS-förordningen. Den överensstämmer i väsentliga delar med 7 kap. 7 § i den nuvarande lagen men har genomgått vissa redaktionella förändringar föranledda av paragrafindelningen i lagförslaget och förslaget till ny årsredovisningslag. Äldre förarbeten finns främst i prop. 2004/05:24 s. 167, prop. 2006/07:112 s. 36, prop. 2008/09:71 s. 116, prop. 2009/10:208 s. 34 och prop. 2009/10:235 s. 120. I förhållande till de nuvarande bestämmelserna har *första stycket 4 c) och e)* justerats på så sätt att det inte längre görs någon hänvisning till lagens bestämmelser om uppdelning av eget kapital på fritt och bundet. Det innebär att det i lagförslaget inte ställs krav på att kreditinstitut och värdepappersbolag som drivs i aktiebolagsform och som upprättar koncernredovisning enligt IAS/IFRS delar upp koncernens eget kapital på fritt och bundet (jfr förslagets 10 kap 4 §). Utredningens överväganden finns i avsnitt 7.1.6.

10 kap. 9 §

Företag som avses i 1 § men som inte omfattas av artikel 4 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder får upprätta koncernredovisning i enlighet med dessa internationella redovisningsstandarder. I så fall ska 8 § tillämpas.

Paragrafen överensstämmer i sak med 7 kap. 8 § i den nuvarande lagen. Förarbeten till de bestämmelserna finns i prop. 2004/05:24 s. 168.

11 kap. Offentliggörande

Registreringsmyndighet

11 kap. 1 §

Bolagsverket är registreringsmyndighet för företag som omfattas av denna lag.

Paragrafen överensstämmer med 8 kap. 1 § första stycket i den nuvarande lagen, se prop. 1995/96:10 del 3 s. 211, prop. 1999/2000:131 s. 59 och prop. 2003/04:34 s. 25 och 37 f.

Tillämpliga bestämmelser för andra företag än banker och hypoteksinstitut

11 kap. 2 §

För andra företag som avses i denna lag än banker och hypoteksinstitut ska 11 kap. årsredovisningslagen (2016:000) tillämpas, i stället för 3–10 §§, med följande avvikelser:

1. Vid tillämpningen av 11 kap. 2 § och 6 § första och tredje styckena årsredovisningslagen om offentliggörande ska kreditmarknadsföreningar omfattas av bestämmelserna för aktiebolag.

2. Vid tillämpningen av 11 kap. 8 § årsredovisningslagen om förseningsavgifter ska kreditmarknadsföretag och värdepappersbolag alltid anses som publika företag.

Paragrafen överensstämmer i sak med 8 kap. 1 § andra stycket i den nuvarande lagen. Förarbeten till de bestämmelserna finns främst i prop. 1998/99:130 s. 503, 1999/2000:131 s. 59 och prop. 2005/06:135 s. 67 f.

Tillämpliga bestämmelser för banker och hypoteksinstitut

Årsredovisningslagens tillämpning

11 kap. 3 §

I fråga om banker och hypoteksinstitut ska följande bestämmelser i 11 kap. årsredovisningslagen (2016:000) tillämpas:

- 16 och 17 §§ om publicering av årsredovisningen,
- 18 § om offentliggörande av bolagsstyrningsrapport, samt
- 19 § 2 om utelämnande av uppgift i koncernredovisningen.

Paragrafen anger att banker och hypoteksinstitut ska tillämpa vissa bestämmelser i förslaget till ny årsredovisningslag. Den överensstämmer i sak med 8 kap. 2 § i den nuvarande lagen. Förarbeten till de bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 3 s. 212, prop. 1998/99:130 s. 503 och prop. 2008/09:71 s. 117.

Upplysningar om anmärkningar

11 kap. 4 §

En årsredovisning för en sparbank eller en medlemsbank som publiceras i ofullständigt skick enligt 11 kap. 17 § årsredovisningslagen (2016:000) ska även innehålla upplysning om anmärkningar enligt 4 a kap. 13-15 §§ sparbankslagen (1987:619) respektive 7 a kap. 13-15 §§ lagen (1995:1570) om medlemsbanker.

Paragrafen överensstämmer i sak med 8 kap. 3 § i den nuvarande lagen. Förarbeten till bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 3 s. 212 och prop. 2002/03:139 s. 591.

Hur årsredovisningar och revisionsberättelser ska offentliggöras

11 kap. 5 §

En bank och ett hypoteksinstitut ska ge in bestyrkta kopior av årsredovisningen och revisionsberättelsen för det förflutna räkenskapsåret till registreringsmyndigheten inom en månad efter det att balansräkningen och resultaträkningen har blivit fastställda.

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

Bestämmelserna i 11 kap. 3 § årsredovisningslagen (2016:000) om fastställelseintyg ska tillämpas. Det som sägs i 11 kap. 4 § årsredovisningslagen om elektronisk ingivning och elektronisk signatur gäller även här.

I paragrafen finns bestämmelser om hur årsredovisning och revisionsberättelse ska offentliggöras. *Första och andra styckena* överensstämmer i sak med 8 kap. 5 § första och tredje styckena i den nuvarande lagen. Förarbeten till de bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 3 s. 213 f., prop. 1995/96:74 s. 111 f. och

s. 156 f., prop. 2007/08:35 s. 73 f. och prop. 2008/09:71 s. 117 f. *Tredje stycket första meningen* överensstämmer huvudsakligen med 8 kap. 5 § andra stycket i den nuvarande lagen. Den nuvarande lagen innehåller dock en självständig bestämmelse om fastställelseintyg. I förslaget hänvisas i stället till bestämmelserna om fastställelseintyg i förslaget till ny årsredovisningslag. De förändringar i sak som utredningen har föreslagit beträffande de bestämmelserna blir således tillämpliga även på banker och hypotekinstitut (se författningskommentaren till 11 kap. 3 § förslaget till ny årsredovisningslag). *Andra meningen* överensstämmer i sak med 8 kap. 5 a § i den nuvarande lagen. Förarbeten till de bestämmelserna finns i prop. 2007/08:35 s. 74 f. Medan den nuvarande lagen innehåller självständiga bestämmelser om elektronisk ingivning och elektronisk signatur hänvisas i lagförslaget till motsvarande bestämmelser i förslaget till ny årsredovisningslag.

Registrering i bankregistret

11 kap. 6 §

Registreringsmyndigheten ska registrera årsredovisningar och revisionsberättelser för bankaktiebolag i bankregistret.

Bestämmelserna i 11 kap. 5 § andra och tredje styckena årsredovisningslagen (2016:000) om språk och översättning ska tillämpas.

Paragrafen överensstämmer i sak med 8 kap. 5 c § i den nuvarande lagen. Förarbeten till bestämmelserna finns i prop. 2007/08:35 s. 75 f. Till skillnad från den nuvarande lagen innehåller lagförslaget inte några självständiga bestämmelser om att registreringen ska göras på svenska men att den, om banken begär det, även ska göras på något annat eller några andra språk. I stället hänvisas i lagförslaget till motsvarande bestämmelser i förslaget till ny årsredovisningslag.

*Kungörande***11 kap. 7 §**

När årsredovisningen och revisionsberättelsen för en bank eller ett hypoteksinstitut har getts in till registreringsmyndigheten enligt 5 §, ska myndigheten kungöra detta i en tidning.

I fråga om bankaktiebolag ska kungörelsen avfattas på samma språk som registreringen i bankregistret.

Paragrafen överensstämmer i sak med 8 kap. 6 § i den nuvarande lagen. Förarbeten till bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 3 s. 162 och 214 samt prop. 2007/08:35 s. 76.

*Vite***11 kap. 8 §**

Registreringsmyndigheten kan vid vite förelägga var och en som enligt denna lag eller annan författning är skyldig att, ensam eller gemensamt med någon annan, till registreringsmyndigheten ge in en redovisningshandling, en revisionsberättelse eller en översättning av en sådan handling att fullgöra denna skyldighet.

Frågor om utdömande av vite prövas av registreringsmyndigheten.

I paragrafen finns bestämmelser om föreläggande och utdömande av vite. Den överensstämmer väsentligen med 8 kap. 7 § i den nuvarande lagen. I paragrafen har förtydligats att vitesföreläggande även får utfärdas i samband med inkrävandet av en översättning (jfr 10 §). Förarbeten till de nuvarande bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 3 s. 214 och prop. 1999/2000:131 s. 59.

*Offentliggörande av koncernredovisningar och koncernrevisionsberättelser***11 kap. 9 §**

Bestämmelserna i detta kapitel ska tillämpas också ifråga om koncernredovisningar, som en bank eller ett hypoteksinstitut upprättar, och därtill anknyttande koncernrevisionsberättelser.

Paragrafen överensstämmer i sak med 8 kap. 8 § i den nuvarande lagen. Förarbeten till de bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 3 s. 215.

Offentliggörande av koncernredovisningen och koncernrevisionsberättelsen för ett överordnat moderföretag

11 kap. 10 §

Ett moderföretag som är en bank eller ett hypoteksinstitut och som med stöd av 9 kap. 5 § första stycket inte självt har upprättat någon koncernredovisning ska ge in det överordnade moderföretagets koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse i enlighet med bestämmelserna i 5 §. Handlingarna ska registreras enligt 6 § och kungöras enligt 7 §. Om handlingarna inte är avfattade på svenska, får registreringsmyndigheten förelägga moderföretaget att ge in en översättning till svenska. Ett sådant föreläggande ska beslutas om någon begär det. Översättningen ska vara gjord av en översättare som har auktorisation eller motsvarande behörighet.

Paragrafen innehåller bestämmelser om offentliggörande av koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse i ett överordnat moderföretag. Bestämmelserna överensstämmer i allt väsentligt med 7 kap. 5 § andra stycket i den nuvarande lagen. I fråga om bestämmelsernas bakgrund och innebörd kan därför hänvisas till tidigare förarbeten, främst prop. 1995/96:10 del 3 s. 210 och prop. 2007/08:35 s. 73. I lagtexten har tydliggjorts att det överordnade moderföretagets koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse ska registreras enligt 6 §.

I den nuvarande lagen krävs att översättningen ska vara ”bestyrkt”. Det har ansetts att samma krav bör ställas på en översättning av det nu aktuella slaget som på en sådan översättning som ska ges in enligt 11 kap. 5 § tredje stycket förslaget till ny årsredovisningslag. I lagtexten har därför tagits in en bestämmelse om att översättningen ska vara gjord av en översättare som har auktorisation eller motsvarande behörighet.

12 kap. Överklagande

12 kap. 1 §

Finansinspektionens beslut i frågor om medgivande eller tillstånd enligt 6 kap. 2 § 1, 7 kap. 5 § och 10 kap. 6 § 3 samt registreringsmyndighetens beslut i frågor om

1. föreläggande enligt 11 kap. 8 § första stycket och 10 §, och
2. utdömande av vite enligt 11 kap. 8 § andra stycket, får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol.

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

Paragrafen innehåller bestämmelser om överklagande. Den överensstämmer i väsentliga delar med 10 kap. 1 § i den nuvarande lagen. I och med att lagförslaget inte innehåller några bestämmelser om delårsrapporter innehåller det emellertid inte någon överklagandehänvisning beträffande föreläggande eller utdömande av vite i samband med offentliggörande av delårsrapport. Tidigare förarbeten finns främst i prop. 1995/96:10 del 3 s. 218 och prop. 1999/2000:131 s. 59.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

De nya reglerna ska, i enlighet med vad som föreslås beträffande förslaget till ny årsredovisningslag, träda i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2016.

Det har inte ansetts finnas något behov av övergångsbestämmelser som tar sikte på särskilda bestämmelser i lagförslaget.

Bilaga 1 (Se författningsförslaget)

Bilagan innehåller ett uppställningsschema för balansräkningen. Detta överensstämmer huvudsakligen med det motsvarande schemat i bilaga 1 till den nuvarande lagen med de förändringar som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 (s. 564 f.). Äldre förarbeten beträffande uppställning och utformning av balansräkningen i enlighet med uppställningsformen finns i prop. 1995/96:10 del 3 s. 219 f., prop. 1999/2000:34 s. 161, prop. 2002/03:121 s. 87 och prop. 2004/05:24 s. 168.

Bilaga 2 (Se författningsförslaget)

Den i förslaget angivna uppställningsformen för resultaträkningen överensstämmer huvudsakligen med bilaga 2 till den nuvarande lagen med de förändringar som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 (s. 565). Äldre förarbeten beträffande uppställning och utformning av resultaträkningen i enlighet med uppställningsformen finns i prop. 1995/96:10 del 3 s. 228 f.

12.3 Förslaget till lag (2016:000) om årsredovisning i försäkringsföretag

Utredningens förslag till ny lag om årsredovisning i försäkringsföretag bygger till stora delar på den nuvarande lagen (ÅRFL). I likhet med förslaget till ny årsredovisningslag har lagtexten fått en ny utformning; regelmassan har delats upp på ett större antal kapitel och paragrafer, språket har moderniserats och mellan paragraferna har förts in ett stort antal rubriker. I författningskommentaren hänvisas till sådana uttalanden från äldre förarbeten som har bedömts fortfarande vara av relevans. Givetvis kan även vad som i övrigt har uttalats i äldre förarbeten i viss utsträckning tjäna till ledning vid tillämpningen av sådana bestämmelser som går tillbaka på bestämmelser i tidigare lagar.

1 kap. Inledande bestämmelser

Lagens tillämpningsområde

1 kap. 1 §

Denna lag innehåller bestämmelser om upprättande och offentliggörande av årsredovisningar och koncernredovisningar.

Lagen är tillämplig på försäkringsföretag.

Bestämmelserna om koncernredovisning i 10 kap. ska tillämpas även på finansiella holdingföretag som uteslutande eller huvudsakligen förvaltar andelar i dotterföretag som är försäkringsföretag eller utländska företag av motsvarande slag.

Från denna lag får medges undantag för sådana försäkringsföretag som får undantas från försäkringsrörelselagen (2010:2043) enligt 1 kap. 19 och

20 §§ samma lag. Frågor om sådana undantag prövas av Finansinspektionen.

För sådana företag som har medgetts undantag från denna lag gäller i stället sådana föreskrifter som har meddelats med stöd av 3 § andra stycket.

Paragrafen innehåller bestämmelser om lagens tillämpningsområde. Den överensstämmer huvudsakligen med 1 kap. 1 § i den nuvarande lagen. I den nuvarande paragrafen finns också bestämmelser om vad som avses med försäkringsföretag och finansiella holdingföretag. I lagförslaget har motsvarande bestämmelser tagits in 2 kap. 1 och 2 §§. Förarbeten till äldre bestämmelser finns främst i prop. 1995/96:10 del 4 s. 198 f., prop. 1998/99:130 s. 505 f., prop. 2009/10:246 s. 532 och prop. 2012/13:95 s. 44.

Hänvisningarna till årsredovisningslagen

1 kap. 2 §

När det i denna lag hänvisas till en bestämmelse i årsredovisningslagen (2016:000) 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 en bestämmelse 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 av föreskrifter som har meddelats med stöd av denna lag.

Paragrafen innehåller bestämmelser om lagens hänvisningar till förslaget till ny årsredovisningslag. Den överensstämmer, tillsammans med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 (s. 566), med 1 kap. 2 § i den nuvarande lagen. Förarbeten till äldre bestämmelser finns i prop. 1995/96:10 del 4 s. 200, prop.

1998/99:130 s. 507, prop. 2005/06:116 s. 151 f. och prop. 2009/10:246 s. 532.

Normgivningsbemyndiganden

1 kap. 3 §

Regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, Finansinspektionen får meddela närmare föreskrifter om

1. försäkringsföretags löpande bokföring, årsbokslut, årsredovisning och koncernredovisning, och
2. den koncernredovisning som finansiella holdingföretag ska upprätta enligt denna lag.

Regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, Finansinspektionen får meddela föreskrifter om i vilken utsträckning denna lag och föreskrifter som har meddelats med stöd av första stycket ska tillämpas i sådana företag som helt eller delvis har undantagits från lagens tillämpning enligt 1 § fjärde stycket.

Paragrafen innehåller normgivningsbemyndiganden för regeringen, eller efter regeringens bemyndigande, Finansinspektionen. Den överensstämmer i sak med 1 kap. 4 § i den nuvarande lagen, se prop. 1995/96:10 del 4 s. 202 f.

1 kap. 4 §

Regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, Finansinspektionen får föreskriva att denna lags bestämmelser, eller föreskrifter som meddelas med stöd av denna lag, om koncerner ska gälla för en grupp av företag, som inte utgör en koncern enligt 2 kap. 3 §, men som har en gemensam eller i huvudsak gemensam ledning.

Paragrafen överensstämmer i sak med 1 kap. 5 § i den nuvarande lagen, se prop. 1995/96:10 del 4 s. 203 f.

Räkenskapsår för försäkringsföretag

1 kap. 5 §

För försäkringsföretag är kalenderår räkenskapsår, om inte annat följer av 3 kap. 3 § bokföringslagen (1999:1078).

Paragrafen överensstämmer med 1 kap. 6 § i den nuvarande lagen. Tidigare förarbeten finns främst i prop. 1995/96:10 del 4 s. 204.

2 kap. Definitioner

Försäkringsföretag

2 kap. 1 §

I denna lag avses med *försäkringsföretag* försäkringsaktiebolag, ömsesidiga försäkringsbolag och försäkringsföreningar som omfattas av försäkringsrörelselagen (2010:2043).

Paragrafen innehåller en definition av begreppet försäkringsföretag. Den överensstämmer i sak med 1 kap. 1 § första stycket andra meningen i den nuvarande lagen. Förarbeten till de bestämmelserna finns främst i prop. 1995/96:10 del 4 s. 198 f., prop. 1998/99:130 s. 505 och prop. 2009/10:246 s. 532.

Finansiella holdingföretag

2 kap. 2 §

Med *finansiella holdingföretag* avses aktiebolag, handelsbolag och ekonomiska föreningar vars verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande består i att i vinstsyfte förvärva och förvalta andelar i dotterföretag.

Paragrafen innehåller en definition av begreppet finansiella holdingföretag. Den överensstämmer med 1 kap. 1 § andra stycket andra meningen i den nuvarande lagen. Förarbeten till den bestämmelsen finns i prop. 1995/96:10 del 4 s. 198 f.

Övriga definitioner

2 kap. 3 §

Följande bestämmelser i 2 kap. årsredovisningslagen (2016:000) ska tillämpas:

3 § om vad som avses med andelar,

5 § om vad som avses med koncern, moderföretag dotterföretag och koncernföretag,

- 6 § om vad som avses med strategiskt andelsinnehav,
- 7 § om vad som avses med intresseföretag,
- 8 § om kompletterande regler vid tillämpningen av 5–7 §§ årsredovisningslagen,
- 9 § om vad som avses med gemensamt styrda företag, och
- 20–22 §§ om vad som avses med närstående.

Paragrafen innebär att de i paragrafen angivna definitionerna i förslaget till ny årsredovisningslag gäller även vid tillämpningen av förevarande lag. Den överensstämmer, tillsammans med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 (s. 567), huvudsakligen med 1 kap. 3 § i den nuvarande lagen. Förarbeten till de nuvarande bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 4 s. 201 och prop. 1998/99:130 s. 507. Bestämmelserna har även anpassats till utformningen av förslaget till ny årsredovisningslag, se författningskommentarerna till de paragrafer som denna paragraf hänvisar till. I de nuvarande bestämmelserna hänvisas även till 1 kap. 7 § ÅRL som ålägger företag som har blivit moderföretag att lämna vissa upplysningar till dotterföretaget. En motsvarande bestämmelse har tagits in i 10 kap. 5 § förslaget till ny årsredovisningslag. Att den paragrafen är tillämplig även på försäkringsföretag framgår av 10 kap. 4 § i detta lagförslag.

3 kap. Allmänna bestämmelser om årsredovisningen

Årsredovisningens delar

3 kap. 1 §

En årsredovisning ska bestå av

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

Om rörelsen i ett försäkringsföretag omfattar flera försäkringsgrenar, ska det även ingå en resultatanalys i årsredovisningen.

Paragrafen innehåller bestämmelser om årsredovisningens delar.

Första stycket saknar direkt motsvarighet i den nuvarande lagen. I 2 kap. 2 § i den nuvarande lagen hänvisas istället till motsvarande bestämmelser i ÅRL, se prop. 1995/96:10 del 2 s. 180 f. och del 4

s. 205. Det har dock ansetts ha ett pedagogiskt värde att den nya lagen innehåller en generell bestämmelse om innehållet i årsredovisningen.

Andra stycket överensstämmer i sak med 2 kap. 1 § i den nuvarande lagen. Förarbeten till den bestämmelsen finns främst i prop. 1995/96:10 del 4 s. 204, prop. 1998/99:130 s. 508 och prop. 2009/10:246 s. 532.

Årsredovisningens upprättande

3 kap. 2 §

Följande bestämmelser om årsredovisningens innehåll i 3 kap. årsredovisningslagen (2016:000) ska tillämpas:

- 2 § om överskådlighet och god redovisningssed,
- 3 § om rättvisande bild,
- 4 § om andra grundläggande redovisningsprinciper,
- 5 § om oväsentliga avvikelser,
- 6 § om form och språk,
- 7 § om uppgifter om firma m.m.
- 8 § om valuta,
- 9 § första och femte styckena och 10 § om färdigställande,
- 11 § om avvikande mening, och
- 12 § om datering.

Paragrafen anger att vissa uppräknade bestämmelser i 3 kap. förslaget till ny årsredovisningslag ska tillämpas av försäkringsföretag. Den överensstämmer i sak med 2 kap. 2 § i den nuvarande lagen men hänvisar även – i överensstämmelse med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 – till bestämmelserna i 3 kap. 5 § förslaget till ny årsredovisningslag om oväsentliga avvikelser. Förarbeten till de nuvarande bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 4 s. 205 f. och prop. 1998/99:130 s. 508. Bestämmelserna har även anpassats till den uppdelning av bestämmelser på ett större antal paragrafer som har skett i 3 kap. förslaget till ny årsredovisningslag. Förslaget innebär vidare att de nya bestämmelser om färdigställande av årsredovisningen som har tagits in i förslaget till ny årsredovisningslag blir tillämpliga även i försäkringsföretag.

Avlämnande till revisorerna

3 kap. 3 §

Årsredovisningen för det förflutna räkenskapsåret ska lämnas till revisorerna och lekmannarevisorerna senast en månad före ordinarie stämma.

Paragrafen anger när årsredovisningen ska avlämnas till revisorerna. Den överensstämmer i sak med 8 kap. 4 § i den nuvarande lagen. Förarbeten till de bestämmelserna finns i prop. 1979/80:143 s. 169, prop. 1986/87:12 s. 282 f., prop. 1995/96:10 del 4 s. 244 och prop. 1998/99:130 s. 515.

4 kap. Balansräkning

Balansräkningens innehåll

4 kap. 1 §

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

Paragrafen innehåller bestämmelser om balansräkningens innehåll. Den saknar direkt motsvarighet i den nuvarande lagen. I nuvarande 3 kap. 2 § hänvisas istället till motsvarande bestämmelser i ÅRL (se prop. 1995/96:10 del 2 s. 188 och del 4 s. 207 f.). Det har dock ansetts ha ett pedagogiskt värde att den nya lagen innehåller en generell beskrivning av vad balansräkningen ska innehålla.

Uppställningsform för balansräkningen

4 kap. 2 §

Balansräkningen ska upprättas enligt den uppställningsform som anges i bilaga 1 till denna lag. Hänvisningar till bokstäver eller siffror i denna lag gäller poster i denna uppställningsform, om inte annat framgår.

Paragrafen innehåller bestämmelser om uppställningsformen för balansräkning som finns i bilaga 1 till lagförslaget. Den överensstämmer i sak med 3 kap. 1 § första stycket första och tredje meningarna i den nuvarande lagen. Förarbeten till de bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 4 s. 206 f.

Årsredovisningslagens tillämpning

4 kap. 3 §

Med beaktande av det som föreskrivs i 4–9 §§ ska följande bestämmelser om balansräkningen i 4 kap. årsredovisningslagen (2016:000) tillämpas:

- 4 § om posternas ordningsföljd m.m.,
- 6 § om komplettering med ytterligare poster,
- 7 § om uppdelning i delposter,
- 8 § om sammanslagning av poster,
- 9 § och 10 § första och andra stycket om jämförelsetal och justering av jämförelsetal,
- 12 § om immateriella anläggningstillgångar,
- 13 § om avsättningar,
- 15 § om egna aktier,
- 16 § om överkursfonden,
- 17 § första stycket om fordran på insatser, samt
- 20 § om oväsentliga avvikelser.

Paragrafen anger att vissa bestämmelser i förslaget till ny årsredovisningslag ska tillämpas av försäkringsföretag. Den överensstämmer huvudsakligen med 3 kap. 2 § i den nuvarande lagen men hänvisar därutöver – i enlighet med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 (s. 550) – till det som sägs i 4 kap. 20 § förslaget till ny årsredovisningslag om oväsentliga avvikelser. Äldre förarbeten finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 188 f. och del 4 s. 207 f., prop. 1998/99:130 s. 509, prop. 2005/06:116 s. 152 och prop. 2009/10:246 s. 532. Lagförslaget innehåller, till skillnad från den nuvarande lagen en generell beskrivning av vad balansräkningen ska innehålla (se 4 kap. 1 §). Hänvisningar till motsvarande bestämmelser i förslaget till ny årsredovisningslag har därför inte tagits in i förevarande bestämmelse. Till skillnad från den nuvarande lagen görs inte heller någon hänvisning till bestämmelser om specificering av större periodiseringsposter och vissa större avsättningar. Det beror på att förslaget till ny årsredovisningslag inte innehåller några sådana bestämmelser (se avsnitt 6.5).

Övriga förändringar i bestämmelserna är av redaktionell karaktär, föranledda av paragrafindelningen i lagförslaget och förslaget till ny årsredovisningslag.

Särskilda bestämmelser

Sammanlagning av poster

4 kap. 4 §

Vid tillämpningen av 4 kap. 8 § årsredovisningslagen (2016:000) ska det som där sägs om sammanslagning av poster som föregås av arabiska siffror inte gälla 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).

I paragrafen finns från förslaget till ny årsredovisningslag avvikande bestämmelser om sammanslagning av vissa poster. Den överensstämmer i sak med 3 kap. 3 § 1 i den nuvarande lagen. Förarbeten till den bestämmelsen finns i prop. 1995/96:10 del 4 s. 209 och prop. 1998/99:87 s. 442 f.

Hur vissa bestämmelser i årsredovisningslagen om balansräkning ska tillämpas på ett försäkringsföretags tillgångar

4 kap. 5 §

Vid tillämpningen av 4 kap. 12 § årsredovisningslagen (2016:000) ska det som där sägs tillämpas på immateriella tillgångar (B).

Paragrafen överensstämmer i sak med 4 kap. 2 § 1 i den nuvarande lagen. Förarbeten till den bestämmelsen finns i prop. 1995/96:10 del 4 s. 212.

Förpliktelser till följd av försäkringsavtal

4 kap. 6 §

En förpliktelse som har uppkommit till följd av ett försäkringsavtal behöver inte tas upp som eventalförpliktelse.

Paragrafen överensstämmer, tillsammans med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 (s. 569), med 3 kap. 4 § i den nuvarande lagen. Förarbeten till den bestämmelsen finns i prop. 1995/96:10 del 4 s. 210.

*Förutbetalda anskaffningskostnader***4 kap. 7 §**

Direkta och indirekta anskaffningskostnader som har ett klart samband med tecknande av försäkringsavtal ska tas upp som tillgång, om de är av väsentligt värde för den bedrivna rörelsen under kommande år.

I paragrafen finns bestämmelser om förutbetalda anskaffningskostnader. Den överensstämmer i sak med 4 kap. 8 § i den nuvarande lagen. Tidigare förarbeten finns i prop. 1995/96:10 del 4 s. 221.

*Egna aktier***4 kap. 8 §**

I livförsäkringsaktiebolag som inte får dela ut vinst ska utgifter och inkomster för egna aktier enligt 4 kap. 15 § andra stycket årsredovisningslagen (2016:000) redovisas mot bundet eget kapital.

Paragrafen överensstämmer i sak med 5 kap. 2 § 7 i den nuvarande lagen. Förarbeten till den bestämmelsen finns i prop. 1999/2000:34 s. 163.

Särskilda bestämmelser om uppdelningen av eget kapital**4 kap. 9 §**

Utöver det som följer av 1–3 §§ ska 10–12 §§ tillämpas beträffande uppdelningen av eget kapital.

Av paragrafen följer att ett försäkringsföretag vid uppdelningen av eget kapital ska tillämpa, utöver det som följer av 1–3 §§, de särskilda bestämmelser som anges i 10–12 §§. Detta överensstämmer till viss del med 5 kap. 4 § första stycket i den nuvarande lagen.

*Livförsäkringsföretag som inte får dela ut vinst***4 kap. 10 §**

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 ska tas upp som avdragspost.

Paragrafen innehåller bestämmelser om uppdelningen av eget kapital i livförsäkringsföretag som inte får dela ut vinst. Den överensstämmer huvudsakligen med 5 kap. 4 § första stycket 1 i den nuvarande lagen men innehåller därutöver – i enlighet med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 (s. 570) – en bestämmelse som innebär att Fonden för utvecklingsutgifter ska tas upp som bundet eget kapital. Tidigare förarbeten finns främst i prop. 1995/96:10 del 4 s. 231, prop. 1998/99:87 s. 444, prop. 2004/05:24 s. 178 och prop. 2009/10:246 s. 533.

*Livförsäkringsföretag som får dela ut vinst***4 kap. 11 §**

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 Överkursfond, övriga fria fonder, var för sig, Balanserad vinst eller förlust samt Vinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret ska tas upp som avdragsposter.

Paragrafen innehåller bestämmelser om hur eget kapital i livförsäkringsföretag som får dela ut vinst ska delas upp i bundet och fritt. Den överensstämmer huvudsakligen med 5 kap. 4 § första stycket 2 i den nuvarande lagen men innehåller därutöver – i enlighet med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 (s. 570) – en bestämmelse som innebär att Fonden för utvecklingsutgifter utgör bundet eget kapital. Tidigare förarbeten

finns främst i prop. 1995/96:10 del 4 s. 231 f., prop. 1998/99:87 s. 444, prop. 2004/05:24 s. 178 och prop. 2009/10:246 s. 533.

Skadeförsäkringsföretag

4 kap. 12 §

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 Överkursfond, Fond för verkligt värde, övriga fria fonder, var för sig, Balanserad vinst eller förlust samt Vinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret ska tas upp som avdragsposter.

Paragrafen innehåller bestämmelser om hur eget kapital i skadeförsäkringsföretag ska delas upp i bundet och fritt. Den överensstämmer huvudsakligen med 5 kap. 4 § första stycket 3 i den nuvarande lagen men innehåller därutöver – i enlighet med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 (s. 552) – en bestämmelse som innebär att Fonden för utvecklingsutgifter utgör bundet eget kapital. Tidigare förarbeten finns i prop. 1995/96:10 del 4 s. 231, prop. 1998/99:87 s. 444, prop. 2004/05:24 s. 178 och prop. 2009/10:246 s. 533. I lagtexten har klargjorts att Fonden för verkligt värde utgör fritt eget kapital. Detta innebär ingen ändring i sak.

Oväsentliga avvikelser

4 kap. 13 §

Försäkringsföretag får avvika från det som föreskrivs i 1–12 §§ och i bilaga 1 till lagen, om effekten av avvikelserna är oväsentlig.

Paragrafen saknar motsvarighet i den nuvarande lagen. Den överensstämmer i sak med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 236 f. och 570 i det betänkandet.

5 kap. Resultaträkning

Resultaträkningens innehåll

5 kap. 1 §

Resultaträkningen ska i sammandrag redovisa företagets samtliga intäkter och kostnader under räkenskapsåret.

Paragrafen innehåller bestämmelser om resultaträkningens innehåll. Den saknar direkt motsvarighet i den nuvarande lagen. I nuvarande 3 kap. 2 § hänvisas istället till motsvarande bestämmelser i ÅRL, se prop. 1995/96:10 del 2 s. 188 och del 4 s. 207. Det har dock ansetts ha ett pedagogiskt värde att den nya lagen innehåller en generell beskrivning av vad resultaträkningen ska innehålla.

Uppställningsform för resultaträkningen

5 kap. 2 §

Resultaträkningen ska upprättas enligt den uppställningsform som anges i bilaga 2.

Paragrafen innehåller bestämmelser om uppställningsformen för resultaträkningen som finns i bilaga 2 till lagförslaget. Den överensstämmer i sak med 3 kap. 1 § första stycket andra meningen i den nuvarande lagen. Förarbeten till de bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 4 s. 206 f.

Årsredovisningslagens tillämpning

5 kap. 3 §

Följande bestämmelser om resultaträkningen i 5 kap. årsredovisningslagen (2016:000) ska tillämpas:

- 3 § om posternas ordningsföljd,
- 5 § om komplettering med ytterligare poster,
- 6 § om uppdelning i delposter,
- 8 § samt 9 § första och andra styckena om jämförelsetal och justering av jämförelsetal, och
- 11 § om oväsentliga avvikelser.

Paragrafen anger att vissa bestämmelser i förslaget till ny årsredovisningslag ska tillämpas av försäkringsföretag. Den överensstämmer huvudsakligen med 3 kap. 2 § i den nuvarande lagen men hänvisar därutöver – i enlighet med utredningens förslag i SOU 2014:22 (s. 570) – till det som sägs i 5 kap. 11 § förslaget till ny årsredovisningslag om oväsentliga avvikelser. Äldre förarbeten finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 188 f. och del 4 s. 207 f.

I förslaget (se 5 kap. 1 §) har införts en allmän beskrivning av vad en resultaträkning ska innehålla. Någon hänvisning till den motsvarande bestämmelsen i förslaget till ny årsredovisningslag har därför inte tagits in i förevarande paragraf. Övriga förändringar i paragrafen är av redaktionell karaktär, föranledda av paragrafindelningen i lagförslaget och förslaget till ny årsredovisningslag.

Oväsentliga avvikelser

5 kap. 4 §

Försäkringsföretag får avvika från det som föreskrivs i 1–3 §§ och i bilaga 2 till lagen, om effekten av avvikelsen är oväsentlig.

Paragrafen saknar motsvarighet i den nuvarande lagen. Den överensstämmer i sak med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 236 f. och 570 i det betänkandet.

6 kap. Värdering

Årsredovisningslagens tillämpning

6 kap. 1 §

Med beaktande av det som föreskrivs i 2 § ska följande bestämmelser i 6 kap. årsredovisningslagen (2016:000) tillämpas:

- 1 § om hur anläggningstillgångar ska värderas,
- 2 § om hur anskaffningsvärdet för anläggningstillgångar ska bestämmas,
- 3 § om avskrivning av anläggningstillgångar,
- 4 § om nedskrivning av anläggningstillgångar,
- 5 § om uppskrivning av anläggningstillgångar,
- 6 och 7 §§ om ianspråktagande av fonden för utvecklingsutgifter och uppskrivningsfonden,

- 8 § första stycket om värdering av omsättningstillgångar,
- 9 § om hur anskaffningsvärde m.m. ska bestämmas,
- 10 § om varulagrets anskaffningsvärde,
- 11 § om värdering av pågående arbeten,
- 13 § om redovisning till bestämd mängd och fast värde,
- 14 § om omräkning av fordringar och skulder i utländsk valuta,
- 15 § om redovisning enligt kapitalandelsmetoden,
- 16 § om värdering av dotterföretags andelar i moderföretag,
- 17 § om avsättningar,
- 18 § om periodisering av vissa belopp vid upptagande av lån,
- 20-23 och 25-28 §§ om värdering av finansiella instrument och säkrade poster, samt
- 29 § om oväsentliga avvikelser.

Paragrafen anger att vissa värderingsbestämmelser i förslaget till ny årsredovisningslag ska tillämpas av försäkringsföretag. Den överensstämmer huvudsakligen med 4 kap. 1 § i den nuvarande lagen men har genomgått vissa förändringar i sak genom de förslag som utredningen har lämnat i SOU 2014:22 (se s. 571 i det betänkandet). Tidigare förarbeten finns i prop. 1995/96:10 del 4 s. 210 f., prop. 1998/99:130 s. 509, prop. 1999/2000:23 s. 247, prop. 2004/05:24 s. 171, prop. 2005/06:116 s. 153 och prop. 2011/12:26 s. 16 och 18. Bestämmelserna har även genomgått redaktionella förändringar, föranledda av paragrafindelningen i 6 kap. förslaget till ny årsredovisningslag.

Särskilda bestämmelser om tillgångar och skulder

6 kap. 2 §

Vid tillämpningen av bestämmelserna i 6 kap. årsredovisningslagen (2016:000) ska följande avvikelser göras:

1. 1 och 2 §§ ska tillämpas på samtliga tillgångar, om inte annat följer av detta kapitel.

2. 3 § 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.

3. a) 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.

b) 4 § 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 placeringstillgångar (C.III.1–7) samt depåer hos företag som avgivit återförsäkring (C.IV), utom när sådana tillgångar tas upp till sitt verkliga värde.

4. a) 5 och 7 §§ 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 det som medges av Finansinspektionen.

5. Uppskrivningsbelopp enligt 5 § får användas endast för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller för avsättning till en uppskrivningsfond (AA.III).

6. 6 § första stycket 2 och andra stycket om användning av uppskrivningsfonden eller fonden för utvecklingsutgifter för att täcka förlust får inte tillämpas.

7. 8 § 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.

8. 13 § ska tillämpas på materiella tillgångar och varulager (G.I).

9. 15 § 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.

10. Finansiella instrument ska tas upp till sitt verkliga värde, om det är förenligt med 20 § första stycket, 23 och 27 §§.

11. Försäkringsföretag som omfattas av denna lag får tillämpa 25 §.

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

Paragrafen anger vilka avvikelser som ska göras när de i 1 § angivna bestämmelserna tillämpas. Den överensstämmer huvudsakligen med 4 kap. 2 § i den nuvarande lagen. Förarbeten till de bestämmelserna finns i prop. 1986/87:12 s. 286, prop. 1995/96:10 del 4 s. 212 f., prop. 1998/99:87 s. 443, prop. 1999/2000:34 s. 162, prop. 2002/03:121 s. 88, prop. 2004/05:24 s. 172, prop. 2008/09:71 s. 120 och prop. 2011/12:26 s. 17 f. I den nuvarande paragrafen finns i punkten 1 en bestämmelse om att 4 kap. 2 § ÅRL ska

tillämpas på immateriella tillgångar (B). En motsvarande bestämmelse som rör tillämpningen av 4 kap. 12 § i förslaget till ny årsredovisningslag har i förslaget tagits in i 4 kap. 5 §.

Periodisering av överkurs och underkurs

6 kap. 3 §

Om erlagt belopp för räntebärande värdepapper eller lånefordringar som inte tas upp till sitt verkliga värde enligt 6 kap. 20 § första stycket och 27 § årsredovisningslagen (2016:000) överstiger eller underskrider det belopp som ska erhållas på förfalldagen (överkurs respektive underkurs), ska mellanskillnaden periodiseras.

Vid beräkningen av anskaffningsvärdet för räntebärande värdepapper och lånefordringar ska sådan periodisering av över- eller underkurs som avses i första stycket beaktas.

Periodisering enligt första stycket behöver inte göras, om den är utan betydelse med hänsyn till kravet i 3 kap. 3 § första stycket årsredovisningslagen på rättvisande bild.

Paragrafen överensstämmer huvudsakligen med 4 kap. 4 § i den nuvarande lagen. Förarbeten till de bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 3 s. 190 f. och del 4 s. 218 samt prop. 2004/05:24 s.173. I den nuvarande paragrafen finns i tredje stycket ett krav på upplysningar för det fall att periodisering enligt första stycket inte sker. Ett motsvarande upplysningskrav har i förslaget tagits in i 7 kap. 12 §.

Värdering av vissa placeringstillgångar till verkligt värde

6 kap. 4 §

Andra placeringstillgångar (C) än finansiella instrument får tas upp till sitt verkliga värde.

Värdering enligt första stycket får ske bara om alla tillgångar som ingår i en och samma post som föregås av en arabisk siffra eller som tas upp under Byggnader och mark (C.I) värderas på samma sätt.

Paragrafen överensstämmer med 4 kap. 5 § i den nuvarande lagen. Förarbeten till de bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 4 s. 219, prop. 2004/05:24 s. 174 och prop. 2011/12:26 s. 19.

6 kap. 5 §

Vinster eller förluster som uppkommer när tillgångar tas upp till sitt verkliga värde enligt 4 § denna lag eller 6 kap. 20 § första stycket, 23, 26 eller 27 § årsredovisningslagen (2016:000) ska redovisas som särskilda poster i resultaträkningen, om inte värdeförändringen ska redovisas i en fond för verkligt värde enligt 6 kap. 28 § andra stycket samma lag.

Paragrafen överensstämmer i sak med 4 kap. 6 § i den nuvarande lagen. Förarbeten till de bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 4 s. 219 f, prop. 2004/05:24 s. 174 och prop. 2011/12:26 s. 19.

Redovisning av försäkringstekniska avsättningar**6 kap. 6 §**

De försäkringstekniska avsättningarna (DD och EE) ska motsvara belopp som krävs för att bolaget ska kunna uppfylla alla åtaganden som skäligen kan förväntas uppkomma med anledning av ingångna försäkringsavtal.

Paragrafen överensstämmer i sak med 4 kap. 9 § i den nuvarande lagen. Förarbeten till de bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 4 s. 222, prop. 1998/99:87 s. 443 och prop. 2004/05:24 s. 175.

Valutaomräkning av garantikapital, verksamhetskapital och förlagsinsatser**6 kap. 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.

Paragrafen överensstämmer i sak med 5 kap. 4 § 10 i den nuvarande lagen. Förarbeten till bestämmelserna finns i prop. 1999/2000:23 s. 248 och prop. 2009/10:246 s. 533.

Oväsentliga avvikelser

6 kap. 8 §

Försäkringsföretag får avvika från det som föreskrivs i 1–7 §§, om effekten av avvikelsen är oväsentlig.

Paragrafen saknar motsvarighet i den nuvarande lagen. Den överensstämmer i sak med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 236 f. och 573 i det betänkandet.

7 kap. Notupplysningar och övriga upplysningar

Årsredovisningslagens tillämpning

7 kap. 1 §

Med beaktande av det som föreskrivs i 2 §, ska följande bestämmelser om notupplysningar i 7 kap. årsredovisningslagen (2016:000) tillämpas:

- 5 § om notupplysningarnas placering,
- 6 § om utelämnande av oväsentliga upplysningar,
- 7 § om avvikelse från principen om kvittningsförbud,
- 9 § om jämförelsetal,
- 10 § om värderings- och omräkningsprinciper,
- 11 § om goodwill,
- 12 § om ställda säkerheter,
- 13 § om eventalförpliktelser,
- 14 § om säkerheter och ansvarsförbindelser som har ställts till förmån för koncernföretag m.m.,
- 15 § om lån till ledande befattningshavare,
- 16 § om anställda,
- 17 § om moderföretag,
- 18 § om omräkningskurs för annan valuta än redovisningsvalutan,
- 19 § om anläggningstillgångar,
- 20 § om uppskrivningsfonden,
- 21 § om finansiella instrument,
- 22 § om fonden för verkligt värde,
- 23 § om långfristiga balansposter,
- 24 § om intäkter och kostnader av exceptionell storlek eller förekomst,
- 26 § om händelser av väsentlig betydelse efter räkenskapsårets slut,
- 27 § om ytterligare upplysningar om anläggningstillgångar,
- 28 § om omsättningstillgångar,
- 29 § om ytterligare upplysningar om finansiella instrument,
- 30 § om inköp och försäljningar mellan koncernföretag,

- 31 och 32 §§ om upplysningar om dotterföretag och vissa andra företag,
 - 33 § om kortfristiga och långfristiga balansposter,
 - 34 § om ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen,
 - 35 § om ytterligare upplysningar om lån till ledande befattningshavare,
 - 36 och 37 §§ om transaktioner med närstående,
 - 38 § om konvertibla lån,
 - 39 § om aktier,
 - 40 § om förslag till vinst- eller förlustdispositioner,
 - 41 § om skatter,
 - 42 § om ytterligare upplysningar om anställda,
 - 43 § om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,
 - 44 och 45 §§ om löner, andra ersättningar och sociala kostnader,
 - 46 § om pensioner och liknande förmåner,
 - 47 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,
 - 48 § om suppleanter och vice verkställande direktör,
 - 49 § om avtal om avgångsvederlag,
 - 50 § om ytterligare upplysningar om moderföretag,
 - 51 § om ytterligare upplysningar om ställda säkerheter,
 - 53 § om ersättningar till revisor, samt
 - 54 § om europabolag och europakooperativ.
- Upplysningarna ska lämnas i noter.

I paragrafen finns en uppräknning av de bestämmelser om notupplysningar i 7 kap. förslaget till ny årsredovisningslag som försäkringsföretag ska tillämpa. Den överensstämmer huvudsakligen med 5 kap. 1 § i den nuvarande lagen. Bestämmelserna överensstämmer i sak med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 (s. 574) men har i lagförslaget genomgått vissa redaktionella förändringar, föranledda av paragrafindelningen i 7 kap. förslaget till ny årsredovisningslag. Förarbeten till de nuvarande bestämmelserna finns främst i prop. 1995/96:10 del 4 s. 224 f., prop. 1998/99:130 s. 510, prop. 2002/03:6 s. 36, prop. 2002/03:56 s. 22 f., prop. 2003/04:112 s. 154 f., prop. 2004/05:24 s. 175 f., prop. 2005/06:116 s. 154, prop. 2005/06:150 s. 228 f., prop. 2008/09:71 s. 121 och prop. 2009/10:235 s. 121.

Särskilda bestämmelser om notupplysningar

7 kap. 2 §

Vid tillämpningen av bestämmelserna i 7 kap. årsredovisningslagen (2016:000) ska göras de avvikelser som anges i 3-10 §§.

Paragrafen överensstämmer i sak med 5 kap. 2 § första meningen i den nuvarande lagen.

Upplýsningar om garantier, åtaganden och övriga eventalförpliktelser

7 kap. 3 §

Vid tillämpningen av 7 kap. 12 § årsredovisningslagen (2016:000) ska upplýsningar lämnas särskilt om

- a) garantier,
- b) oåterkalleliga åtaganden som innebär risktagande, varvid åtaganden till följd av återköpstransaktioner ska anges särskilt, och
- c) övriga eventalförpliktelser.

Paragrafen överensstämmer i viss mån med 3 kap. 3 § 2 i den nuvarande lagen. Den överensstämmer med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 (se s. 410 f. och 576). Äldre förarbeten finns i prop. 1995/96:10 del 4 s. 209.

Upplýsningar om värderings- och omräkningsprinciper

7 kap. 4 §

Utöver värderings- och omräkningsprinciper enligt 7 kap. 15 § andra och tredje styckena årsredovisningslagen (2016:000) ska det lämnas upplýsning om vilket belopp som respektive värderingsprincip har resulterat i.

Paragrafen innehåller krav på upplýsningar om värderings- och omräkningsprinciper. Den överensstämmer i sak med 5 kap. 2 § 1 i den nuvarande lagen. Förarbeten till den bestämmelsen finns i prop. 1995/96:10 del 4 s. 224 f. och prop. 2004/05:24 s. 176.

*Upplysningar om anläggningstillgångar***7 kap. 5 §**

Det som sägs i 7 kap. 19 § andra stycket och 27 § tredje stycket årsredovisningslagen (2016:000) 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).

Paragrafen innehåller krav på upplysningar om anläggningstillgångar. Den överensstämmer i sak med 5 kap. 2 § 2 a) i den nuvarande lagen. Förarbeten till den bestämmelsen finns i prop. 1995/96:10 del 4 s. 224 f.

7 kap. 6 §

Det som sägs i 7 kap. 19 § fjärde stycket och 27 § fjärde stycket årsredovisningslagen (2016:000) 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.

Paragrafen överensstämmer i sak med 5 kap. 2 § 2 b) i den nuvarande lagen. Förarbeten till de bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 4 s. 224 f.

*Upplysningar om transaktioner mellan koncernföretag***7 kap. 7 §**

Det som sägs i 7 kap. 30 § andra stycket årsredovisningslagen (2016:000) om inköp och försäljningar ska i stället gälla mottagen och avgiven återförsäkring.

Paragrafen överensstämmer i sak med 5 kap. 2 § 4 i den nuvarande lagen. Förarbeten till de bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 4 s. 224 f.

Upplysningar om dotterföretag och vissa andra företag

7 kap. 8 §

Fråga om medgivande enligt 7 kap. 32 § första stycket årsredovisningslagen (2016:000) att utelämna upplysningar om dotterföretag och vissa andra företag prövas av Finansinspektionen.

Paragrafen överensstämmer i sak med 5 kap. 2 § 5 i den nuvarande lagen. Förarbeten till de bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 4 s. 224 f.

Upplysningar om anställda

7 kap. 9 §

Utöver upplysningar enligt 7 kap. 16 och 42 §§ årsredovisningslagen (2016:000) ska upplysningar lämnas om medelantalet anställda uppdelat på kontorstjänstemän, fälttjänstemän och övriga anställda i Sverige. Dessutom ska medelantalet fritidsombud och specialombud i Sverige anges var för sig.

Paragrafen överensstämmer i sak med 5 kap. 2 § 8 i den nuvarande lagen. Förarbeten till de bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 4 s. 224 f.

Upplysningar om löner, andra ersättningar och sociala kostnader

7 kap. 10 §

Upplysningar enligt 7 kap. 45 § första stycket 2 årsredovisningslagen (2016:000) 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.

Paragrafen överensstämmer i sak med 5 kap. 2 § 9 i den nuvarande lagen. Förarbeten till de bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 4 s. 224 f.

Särskilda bestämmelser om övriga upplysningar

7 kap. 11 §

Årsredovisningen ska även innehålla de upplysningar som anges i 12–18 §§. 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 innebär att försäkringsföretag, utöver det som framgår av 7 kap. 1–11 §§, även ska lämna de upplysningar som anges i 13–18 §§. Paragrafen överensstämmer delvis med 5 kap. 1 § andra och tredje meningarna i den nuvarande lagen. Den överensstämmer i sak med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 (s. 414 f. och 577). Äldre förarbeten finns i 1995/96:10 del 4 s. 224 f.

Upplysningar om periodiseringar

7 kap. 12 §

Om någon periodisering enligt 6 kap. 3 § tredje stycket inte sker, ska upplysning om förhållandet lämnas i en not.

Paragrafen överensstämmer i sak med 4 kap. 4 § tredje stycket andra meningen i den nuvarande lagen. Förarbeten till bestämmelsen finns i prop. 1995/96:10 del 3 s. 190 f. och del 4 s. 218 samt prop. 2004/05:24 s. 173.

Upplysningar om tillgångar

7 kap. 13 §

Följande upplysningar ska lämnas om tillgångar:

1. Byggnader och mark som används för den egna verksamheten ska anges.

2. Övriga lån (C.III.5) ska specificeras på belopp för vilka försäkringsbrev utgör huvudsaklig säkerhet och, om resterande belopp är väsentligt, även i övrigt specificeras till storlek och art.

3. Större belopp i posterna Övriga finansiella placeringstillgångar (C.III.7) och Övriga tillgångar (G.III), ska specificeras till storlek och art.

4. Tillgångar för villkorad återbäring (D.1) ska delas upp på tillgångar för vilka försäkringstagaren direkt respektive indirekt bär placeringsrisk.

5. Förutbetalda anskaffningskostnader (H.II) och Återförsäkrars andel av förutbetalda anskaffningskostnader (II.I) ska anges uppdelade på skadeförsäkringsrörelse och livförsäkringsrörelse.

6. Om det bokförda värdet för räntebärande värdepapper överstiger eller underskrider det belopp som ska infrias på förfallodagen, ska mellanskillnaden anges. Summan av överstigande belopp ska anges för sig och summan av underskridande belopp ska anges för sig.

Paragrafen innehåller krav på upplysningar om tillgångar. Den överensstämmer i sak med 5 kap. 3 § i den nuvarande lagen. Förarbeten till de bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 4 s. 230, prop. 1998/99:87 s. 443 och prop. 1999/2000:34 s. 162.

Upplysningar om alternativ värdering av placeringstillgångar

7 kap. 14 §

Om placeringstillgångar (C) i balansräkningen värderas med utgångspunkt i anskaffningsvärdet, ska upplysningar om en värdering till verkligt värde lämnas i en not. Upplysningarna ska lämnas fördelade på de i balansräkningen enligt bilaga 1 upptagna tillgångsposterna. När placeringstillgångar (C eller D) i balansräkningen värderas till verkligt värde enligt 6 kap. 4 § denna lag eller 6 kap. 20-27 §§ årsredovisningslagen (2016:000), ska det på samma sätt i en not lämnas upplysningar om en värdering med utgångspunkt i anskaffningsvärdet.

Paragrafen överensstämmer i sak med 4 kap. 7 § i den nuvarande lagen. Förarbeten till de bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 4 s. 220 f., prop. 2004/05:24 s. 174 f. och prop. 2011/12:26 s. 19.

Upplysningar om eget kapital m.m.

7 kap. 15 §

Följande upplysningar ska lämnas om eget kapital:

1. Skadeförsäkringsföretag och livförsäkringsföretag som får dela ut vinst ska lämna närmare upplysningar om

a. det belopp av 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

b. de förhållanden som motiverar bedömningen.

2. Livförsäkringsföretag ska lämna upplysning om belopp som inte får användas för vinstutdelning eller förlusttäckning enligt bolagsordning eller stadgar.

Paragrafen innehåller i *punkten 1* ett krav på upplysningar om den andel av eget kapital som inte kan anses utdelningsbar med beaktande av tillämpliga stabilitetsregler för försäkringsföretag samt om de förhållanden som motiverar bedömningen. Bestämmelserna överensstämmer i väsentliga delar med 5 kap. 4 § 8 i den nuvarande lagen, se prop. 1998/99:87 s. 282 f. och 444.

I den nuvarande bestämmelsen anges att upplysning ska lämnas om det belopp av fritt eget kapital som inte kan anses utdelningsbart. Enligt 10 kap. 6 § i förslaget ska motsvarande upplysningar lämnas även på koncernnivå. Mot bakgrund av att utredningen har föreslagit att försäkringsbolag som drivs i aktiebolagsform och som får dela ut vinst inte ska behöva upplysa om uppdelningen av koncernens eget kapital på bundet och fritt, se avsnitt 7.1.6, har begreppet fritt eget kapital ersatts med eget kapital i förevarande paragraf. Någon ändring i sak är inte avsedd.

Punkten 2 överensstämmer i sak med 5 kap. 4 § 9 i den nuvarande lagen. Förarbeten till den bestämmelsen finns i prop. 1998/99:87 s. 444 f. och prop. 2009/10:246 s. 533

Upplysningar om avsättningar

7 kap. 16 §

Följande upplysningar ska lämnas om avsättningar:

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 oregerade 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 oregerade 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.

Paragrafen innehåller krav på upplysningar om avsättningar. Den överensstämmer i sak med 5 kap. 4 § 4-7 i den nuvarande lagen. Förarbeten till de bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 4 s. 231 f. och prop. 1998/99:87 s. 444.

Upplysningar om resultaträkningens poster

7 kap. 17 §

Följande upplysningar ska lämnas om resultaträkningens poster:

1. I fråga om skadeförsäkring ska anges
 - a) premieinkomsten, brutto,
 - b) premieintäkter, brutto,
 - c) försäkringsersättningar, brutto,
 - d) driftskostnader, brutto, samt
 - e) resultat av avgiven återförsäkring.

Posterna ska fördelas på direkt försäkring och mottagen återförsäkring, om mottagen återförsäkring utgör tio procent eller mer av premieinkomst, brutto.

2. Direkt skadeförsäkring ska fördelas enligt följande försäkringsklasser

- a) olycksfall och sjukdom,
- b) motorfordon, ansvar mot tredje man,
- c) motorfordon, övriga klasser,
- d) sjöfart, luftfart och transport,
- e) brand och annan skada på egendom,
- f) allmän ansvarighet,
- g) kredit och borgen,
- h) rättsskydd,
- i) assistans, samt
- j) övriga försäkringsklasser.

3. I fråga om livförsäkring ska premieinkomsten anges brutto. Om mottagen återförsäkring utgör tio procent eller mer av denna premieinkomst ska inkomsten fördelas mellan direkt försäkring och mottagen återförsäkring.

4. Premieinkomst för direkt livförsäkring ska fördelas enligt följande indelningsgrunder

- a) I premier för individuell försäkring,
II grupp-försäkringspremier,
- b) I periodiska premier,

- II engångspremier,
 - c) I premier för ej återbäringsberättigade avtal,
 - II premier för återbäringsberättigade avtal, samt
 - III premier för livförsäkringsavtal för vilka försäkringstagaren bär risk.
5. Upplysning ska lämnas om det sammanlagda beloppet av total premieinkomst, brutto, för direkt försäkring som avser försäkringsavtal som tecknats av företaget i
- a) Sverige,
 - b) andra länder som ingår i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, samt
 - c) övriga länder.
6. Det totala beloppet för provisioner för direkt försäkring under räkenskapsåret ska anges i en not.
7. Om kapitalavkastning överförs mellan teknisk och icke- teknisk redovisning i resultaträkningen, ska upplysningar om grunderna för överföringen lämnas i en not.

Paragrafen innehåller krav på upplysningar om resultaträkningens poster. Den överensstämmer i sak med 5 kap. 5 § i den nuvarande lagen. Förarbeten till de bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 4 s. 233 f. och prop. 1998/99:87 s. 445.

Upplysningar om koncernföretag och vissa andra företag

7 kap. 18 §

För var och en av posterna under Fordringar (F) och Skulder (HH) ska upplysningar 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.

Paragrafen överensstämmer, tillsammans med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 (se s. 578 f.), med 5 kap. 6 § i den nuvarande lagen. Äldre förarbeten finns främst i prop. 1995/96:10 del 4 s. 234.

Oväsentliga avvikelser

7 kap. 19 §

Försäkringsföretag får avvika från det som föreskrivs i 1–18 §§, om effekten av avvikelserna är oväsentlig.

Paragrafen saknar motsvarighet i den nuvarande lagen. Den överensstämmer i sak med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22, se s. 236 f. och 579 i det betänkandet.

8 kap. Förvaltningsberättelse

Årsredovisningslagens tillämpning

8 kap. 1 §

Följande bestämmelser i 8 kap. årsredovisningslagen (2016:000) ska tillämpas:

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

3 § om egna aktier,

4 § om förslag till dispositioner av vinst eller förlust m.m. i ekonomiska föreningar,

7 § om rättvisande översikt,

8 § om särskilda förhållanden och händelser av väsentlig betydelse,

9 § om företagets förväntade utveckling m.m.,

10 § om finansiella instrument,

11 § om icke-finansiella upplysningar, samt

13 § om aktier.

Det som sägs i 8 kap. 3 § 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 8 kap. 12 § årsredovisningslagen om förvaltningsberättelsens innehåll.

Försäkringsaktiebolag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, ska dessutom tillämpa 8 kap. 14–17 §§ årsredovisningslagen om bolagsstyrningsrapport.

I paragrafen finns en uppräknig av de bestämmelser om förvaltningsberättelse i 8 kap. förslaget till ny årsredovisningslag som försäkringsföretag ska tillämpa. Den överensstämmer huvudsakligen med 6 kap. 1 § i den nuvarande lagen med de mindre förändringar som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 (s. 579 f.), men den har i lagförslaget dessutom genomgått vissa redaktionella förändringar, föranledda av paragrafindelningen i 8 kap. förslaget till ny årsredovisningslag. Förarbeten till de nuvarande bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 4 s. 234 f., prop. 1996/97:167 s. 28f., prop. 2002/03:121 s. 89 prop. 2004/05:24

s. 179, prop. 2005/06:140 s. 140 och 142, prop. 2006/07:115 s. 659 f. och prop. 2008/09:71 s. 121.

I 6 kap. 1 § tredje stycket i den nuvarande lagen finns särbestämmelser beträffande de riktlinjer i 8 kap. 51 § aktiebolagslagen (2005:551) som försäkringsaktiebolag, vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige, ska tillämpa. Hänvisning görs i den nuvarande bestämmelsen till en bestämmelse i den sedan år 2011 upphävda försäkringsrörelselagen (1982:713). Några motsvarande bestämmelser har inte tagits in i den nya försäkringsrörelselagen (2010:2043), varför förslaget inte innehåller någon särreglering i den delen.

Särskilda upplysningar i förvaltningsberättelsen

8 kap. 2 §

I förvaltningsberättelsen ska det även lämnas upplysningar om

1. skade- respektive livförsäkringsrörelsens tekniska resultat för vart och ett av de fem senaste räkenskapsåren, och
2. företagets konsolidering med avseende på kapitalstyrka vid utgången av vart och ett av de fem senaste räkenskapsåren.

Paragrafen överensstämmer i sak med 6 kap. 2 § i den nuvarande lagen. Förarbeten till de bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 4 s. 235.

9 kap. Resultatanalys

9 kap. 1 §

Försäkringsföretag ska i resultatanalysen, fördelat på försäkringsgrenar, lämna upplysningar om försäkringstekniska avsättningar (DD och EE), återförsäkrares andel av försäkringstekniska avsättningar (E), intäkter, kostnader och rörelseresultat.

Paragrafen innehåller bestämmelser om resultatanalys. Den överensstämmer i sak med 6 kap. 3 § i den nuvarande lagen. Förarbeten till de bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 4 s. 235 f., prop. 1998/99:130 s. 514 och prop. 2009/10:246 s. 533.

10 kap. Koncernredovisning

Skyldigheten att upprätta koncernredovisning

10 kap. 1 §

Försäkringsföretag som är moderföretag ska för varje räkenskapsår upprätta en koncernredovisning enligt denna lag, om inte annat följer av 2 § eller 3 §. Detsamma gäller sådana finansiella holdingföretag som avses i 1 kap. 1 § tredje stycket.

Paragrafen överensstämmer i sak med 7 kap. 1 § i den nuvarande lagen. Förarbeten till de bestämmelserna finns främst i prop. 1995/96:10 del 4 s. 236.

10 kap. 2 §

Ett moderföretag som är dotterföretag behöver inte upprätta någon koncernredovisning, om förutsättningarna enligt 10 kap. 3 § årsredovisningslagen (2016:000) föreligger.

Vid tillämpningen av 10 kap. 3 § första stycket 2 a) årsredovisningslagen gäller dock att moderföretagets koncernredovisning ska 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.

Ett moderföretag som med stöd av första stycket inte upprättar någon koncernredovisning ska i sin årsredovisning lämna upplysning om förhållande som avses i första stycket samt lämna uppgift om namn, organisationsnummer eller, i förekommande fall, personnummer samt säte för det överordnade moderföretag som upprättar den i 10 kap. 3 § första stycket årsredovisningslagen nämnda koncernredovisningen. Av 11 kap. 2 § denna lag och 11 kap. 20 § årsredovisningslagen följer att ett sådant moderföretag ska låta offentliggöra det överordnade moderföretagets koncernredovisning.

Paragrafen innehåller ett undantag från det som sägs i 1 § om att bl.a. försäkringsföretag ska upprätta koncernredovisning. *Första stycket* överensstämmer i sak med 7 kap. 2 § i den nuvarande lagen som föreskriver att 7 kap. 2 § ÅRL ska tillämpas av moderföretag som är dotterföretag. Förarbeten till bestämmelsen finns i prop. 1995/96:10 del 4 s. 237.

Andra stycket överensstämmer, tillsammans med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 (se s. 581 i det

betänkandet), i sak med 7 kap. 3 § 1 i den nuvarande lagen. Förarbeten till de bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 4 s. 237 f., prop. 1998/99:130 s. 511 och prop. 2006/07:65 s. 360 f.

Tredje stycket överensstämmer i sak med 7 kap. 2 § i den nuvarande lagen som hänvisar till 7 kap. 2 § ÅRL. I 7 kap. 3 § 2 i den nuvarande lagen finns vissa särbestämmelser om offentliggörande av ett överordnat moderföretags koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse. Motsvarande bestämmelser har i förslaget placerats i 11 kap. 2 §. En erinran om dessa bestämmelser finns i tredje stycket. Förarbeten till dessa bestämmelser finns i prop. 1995/96:10 del 4 s. 237 f.

10 kap. 3 §

Ett moderföretag behöver inte upprätta någon koncernredovisning, om moderföretagets samtliga dotterföretag är av oväsentlig betydelse med hänsyn till kravet i 10 kap. 8 § årsredovisningslagen (2016:000) på rättvisande bild. En 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 10 kap. 7 § tredje stycket årsredovisningslagen (2016:000) inte ska omfattas av en koncernredovisning.

Paragrafen innehåller ytterligare undantag från det som sägs i 1 §. Första stycket överensstämmer väsentligen med 7 kap. 2 § i den nuvarande lagen som föreskriver att 7 kap. 3 a § ÅRL ska tillämpas av moderföretag som tillämpar lagen men har genomgått de förändringar i sak som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 (se s. 526 och 580 i det betänkandet). Äldre förarbeten till bestämmelserna finns i prop. 2009/10:208 s. 30 f. och 35.

Årsredovisningslagens tillämpning

10 kap. 4 §

Med beaktande av det som föreskrivs i 5 § ska följande bestämmelser om koncernredovisning m.m. i 10 kap. årsredovisningslagen (2016:000) tillämpas:

- 5 § om upplysningar mellan moderföretag och dotterföretag,
- 6 § 1–4 om koncernredovisningens delar,
- 7 § om dotterföretag som ska omfattas av koncernredovisningen,

8 § om överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild,
9 § andra och tredje styckena om uppgifter om moderföretaget och valuta,
10 § om balansdag,
11 § första meningen om allmänna krav på koncernbalansräkningen,
12 och 15 §§ om innehav utan bestämmande inflytande,
13 och 16 §§ om elimineringar mellan koncernföretag,
14 § första meningen om allmänna krav på koncernresultaträkningen,
17–22 §§ om hur dotterföretag ska räknas in i koncernredovisningen,
23–28 §§ om hur andelar i intresseföretag och vissa andra företag ska räknas in i koncernredovisningen,
30 § om enhetliga principer för koncernredovisningen och årsredovisningen,
32 § om förändringar i koncernens sammansättning,
33 och 34 §§ om upplysningar om dotterföretag och vissa andra företag, och
35 § andra och tredje styckena om koncernens system för intern kontroll och riskhantering.

Av paragrafen framgår att företag som upprättar koncernredovisning enligt lagen ska tillämpa vissa bestämmelser i förslaget till ny årsredovisningslag. Den överensstämmer i sak, tillsammans med det som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 (se s. 580 f. i det betänkandet) med 7 kap. 2 § i den nuvarande lagen. Bestämmelserna har genomgått vissa redaktionella förändringar föranledda av paragrafindelningen i förslaget till ny årsredovisningslag. Hänvisningen till 10 kap. 5 § i förslaget till ny årsredovisningslag motsvarar den hänvisning till 1 kap. 7 § ÅRL som finns i 1 kap. 3 § i den nuvarande lagen. Därtill har tillkommit ett krav på att moderföretaget lämnar de uppgifter som framgår av 10 kap. 9 § andra stycket i förslaget till ny årsredovisningslag, se författningskommentaren till den bestämmelsen. Förarbeten till de nuvarande bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 4 s. 237 f., prop. 1998/99:130 s. 511, prop. 1999/2000:23 s. 249, prop. 2004/05:24 s. 179, prop. 2005/06:116 s. 154 och prop. 2008/09:71 s. 122.

10 kap. 5 §

Vid tillämpning av bestämmelserna i 10 kap. årsredovisningslagen (2016:000) ska följande avvikelser göras:

1. I stället för den i 10 § föreskrivna tiden gäller en tid om sex månader.

2. Det som anges i 30 § första och tredje styckena om att andra värderingsprinciper får användas än i moderföretagets årsredovisning och att koncernföretagets tillgångar, avsättningar och skulder inte behöver räknas om gäller även tillgångar vars värdering påverkar eller bestämmer försäkringstagarnas rättigheter och avsättningar som värderas med bestämmelser specifika för försäkringsrörelse. I sådant fall ska upplysning om detta lämnas i en not.

3. Fråga om medgivande enligt 34 § att utelämna upplysningar om dotterföretag och vissa andra företag prövas av Finansinspektionen.

Paragrafen överensstämmer i sak med 7 kap. 3 § 3–5 i den nuvarande lagen. Förarbeten till de bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 4 s. 237 och prop. 1998/99:130 s. 511.

Allmänna bestämmelser för koncernredovisningen

10 kap. 6 §

För koncernredovisningen gäller i tillämpliga delar

1. de allmänna bestämmelserna om årsredovisningen i 3 kap. 2 §, med undantag för hänvisningarna till 3 kap. 2, 3 och 7 §§ årsredovisningslagen (2016:000),

2. bestämmelserna om balansräkning och resultaträkning i 4 och 5 kap.,

a) med undantag i försäkringsaktiebolag som får dela ut vinst för 4 kap. 11 och 12 §§, och

b) med det tillägget att det som i andra försäkringsföretag än försäkringsaktiebolag som får dela ut vinst har avsatts till kapitalandelsfonden ska tas upp i koncernbalansräkningen som bundet eget kapital under Andra fonder (AA.V),

3. bestämmelserna om värdering i 6 kap.,

4. bestämmelserna om notupplysningar i 7 kap., med undantag för 8 § och hänvisningarna till 7 kap. 17, 31, 32 och 50 §§ årsredovisningslagen, samt

5. bestämmelserna om förvaltningsberättelse i 8 kap. 1 § första stycket och 2 §, med undantag för hänvisningen till 8 kap. 2 och 4 §§ årsredovisningslagen.

Trots första stycket 4 får upplysningar enligt 7 kap. 45 § tredje stycket tredje meningen och 7 kap. 46 § andra stycket tredje meningen årsredovisningslagen utelämnas i fråga om dotterföretag. Vid

tillämpningen av dessa bestämmelser ska dock de lämnade upplysningarna innefatta även löner och andra förmåner från koncernföretag.

I paragrafen anges vilka bestämmelser i lagen som ska tillämpas när en koncernredovisning upprättas. Den överensstämmer i väsentliga delar med 7 kap. 4 § i den nuvarande lagen men har genomgått vissa redaktionella förändringar föranledda av paragrafindelningen i lagförslaget och förslaget till ny årsredovisningslag. Förarbeten till de nuvarande bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 4 s. 242 f., prop. 1998/99:130 s. 514, prop. 2002/03:6 s. 36, prop. 2002/03:121 s. 89, prop. 2004/05:24 s. 176 och 180 samt prop. 2009/10:235 s. 122. I den nuvarande lagen ställs krav på att försäkringsbolag som drivs i aktieföretagsform och som får dela ut vinst ska göra en uppdelning av koncernens eget kapital i fritt och bundet vid upprättande av koncernredovisning (se 7 kap. 4 § 2 i den nuvarande lagen som bl.a. hänvisar till 5 kap. 4 § 2 och 3 samma lag). Något motsvarande krav ställs inte i lagförslaget, vilket framgår av *första stycket* 2. Utredningens överväganden finns i avsnitt 7.1.6.

Koncernredovisning i moderföretag som omfattas av IAS-förordningen

10 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. 1–3 §§ om skyldighet att upprätta koncernredovisning,
2. 4 § vad gäller hänvisningarna till
 - a) 10 kap. 6 § första stycket 4 årsredovisningslagen (2016:000) om förvaltningsberättelse,
 - b) 10 kap. 9 § andra stycket om uppgifter om moderföretaget,
 - c) 10 kap. 30 § första stycket samma lag om enhetliga värderingsprinciper,
 - d) 10 kap. 35 § andra och tredje styckena samma lag om koncernens system för intern kontroll och riskhantering,
3. 5 § 2 vad gäller hänvisningen till 10 kap. 30 § första stycket årsredovisningslagen, med särskilda värderingsbestämmelser,
4. 6 § vad gäller hänvisningarna till

a) 3 kap. 2 § denna lag, i den del paragrafen hänvisar till bestämmelserna i 3 kap. 6 och 8–12 §§ årsredovisningslagen om språk och form, valuta, undertecknande, avvikande mening och datering,

b) 3 kap. 3 § denna lag om avlämnande till revisorerna,

c) 4 kap. 10–12 §§ denna lag, med undantag i försäkringsaktiebolag som får dela ut vinst för 4 kap. 11 och 12 §§,

d) 7 kap. 1 § denna lag, i den del paragrafen hänvisar till följande bestämmelser i 7 kap. årsredovisningslagen:

– 14 § om upplysningar om lån till ledande befattningshavare,

– 16 § om upplysningar om anställda,

– 35 §§ om ytterligare upplysningar om lån till ledande befattningshavare,

– 42 § om ytterligare upplysningar om anställda,

– 43 § om upplysningar om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,

– 45 § första stycket 1 samt andra och tredje styckena om upplysningar om löner, ersättningar och sociala kostnader,

– 46 § om upplysningar om pensioner och liknande förmåner,

– 47 § om upplysningar om tidigare styrelse och verkställande direktör,

– 48 § om upplysningar om suppleanter och vice verkställande direktör,

– 49 § om upplysningar om avtal om avgångsvederlag, och

– 53 § om upplysningar om ersättningar till revisor.

e) 7 kap. 13 § 4 denna lag om villkorad återbäring,

f) 7 kap. 15 § 1 samt 16 § 1, 3 och 4 denna lag om eget kapital och avsättningar,

g) 8 kap. 1 § denna lag, i den del paragrafen hänvisar till 8 kap. 3, 7–9 och 10 §§ årsredovisningslagen om förvaltningsberättelsens innehåll, samt

h) 8 kap. 2 § denna lag om särskilda upplysningar i förvaltningsberättelsen.

Företaget behöver inte lämna upplysningar enligt 8 kap. 1 § om upplysningarna lämnas på annan plats i redovisningen. I sådant fall ska förvaltningsberättelsen innehålla en hänvisning till den plats där upplysningarna har lämnats.

Paragrafen innehåller en uppräkningslista av de bestämmelser som ska tillämpas av företag som upprättar koncernredovisning med stöd IAS-förordningen. Den överensstämmer i väsentliga delar med 7 kap. 5 § i den nuvarande lagen men har genomgått vissa redaktionella förändringar, föranledda av paragrafindelningen i lagförslaget och förslaget till ny årsredovisningslag. Förarbeten till

de nuvarande bestämmelserna finns främst i prop. 2004/05:24 s. 181, prop. 2006/07:112 s. 37, prop. 2008/09:71 s. 123 f., prop. 2009/10:208 s. 36 och prop. 2009/10:235 s. 103 och 123. I förhållande till de nuvarande bestämmelserna har *första stycket 4 c*) justerats på så sätt att hänvisning till lagens bestämmelser om uppdelning av eget kapital på fritt och bundet inte längre görs för försäkringsaktiebolag som får dela ut vinst. Utredningens överväganden finns i avsnitt 7.1.6.

10 kap. 8 §

Företag som avses i 1 § men som inte omfattas av artikel 4 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder får upprätta koncernredovisning i enlighet med dessa internationella redovisningsstandarder. I sådant fall tillämpas 7 §.

Paragrafen överensstämmer i sak med 7 kap. 6 § i den nuvarande lagen. Förarbeten till de bestämmelserna finns i prop. 2004/05:24 s. 182.

11 kap. Offentliggörande

Registreringsmyndighet

11 kap. 1 § Bolagsverket är registreringsmyndighet för försäkringsföretag.

Paragrafen överensstämmer med 8 kap. 1 § första stycket i den nuvarande lagen, se prop. 1995/96:10 del 4 s. 243, prop. 1999/2000:131 s. 60 och prop. 2003/04:34 s. 26 och 37 f.

Årsredovisningslagens tillämpning

11 kap. 2 §

Följande bestämmelser i 11 kap. årsredovisningslagen (2016:000) ska tillämpas

- 16 och 17 §§ om publicering av årsredovisningen,
- 18 § om offentliggörande av bolagsstyrningsrapport,
- 19 § 2 om utelämnande av upplysning i koncernredovisningen, samt
- 20 § om offentliggörande av koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse i överordnat moderföretag.

Vid tillämpningen av 20 § ska 11 kap. 3 och 5 §§ denna lag tillämpas istället för 11 kap. 2-6 §§ årsredovisningslagen.

Paragrafen överensstämmer väsentligen med 8 kap. 2 § i den nuvarande lagen. Förarbeten till de bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 4 s. 243, prop. 1998/99:130 s. 511 och prop. 2008/09:71 s. 124. I *första stycket* har ett tillägg gjorts för bestämmelserna i 11 kap. 20 § förslaget till ny årsredovisningslag. Detta överensstämmer i sak med 7 kap. 2 § i den nuvarande lagen som bl.a. hänvisar till 7 kap. 2 § tredje stycket ÅRL. *Andra stycket* överensstämmer i sak med 7 kap. 3 § 2 i den nuvarande lagen. Förarbeten till de bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 4 s. 237 f. och prop. 2007/08:35 s. 76.

Hur årsredovisningar och revisionsberättelser ska offentliggöras

11 kap. 3 §

Försäkringsföretag ska ge in bestyrkta kopior av årsredovisningen och revisionsberättelsen för det förflutna räkenskapsåret till registreringsmyndigheten inom en månad efter det att resultaträkningen och balansräkningen blivit fastställda.

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

Bestämmelserna i 11 kap. 3 § årsredovisningslagen (2016:000) om fastställelseintyg ska tillämpas. Det som sägs i 11 kap. 4 § årsredovisningslagen om elektronisk ingivning och elektronisk signatur gäller även här.

I paragrafen finns bestämmelser om hur årsredovisning och revisionsberättelse ska offentliggöras. *Första och andra styckena* överensstämmer i sak med 8 kap. 5 § första och tredje styckena i den nuvarande lagen. Förarbeten till de bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 4 s. 244 f., prop. 2007/08:35 s. 77 och prop. 2008/09:71 s. 124 f. *Tredje stycket första meningen* överensstämmer huvudsakligen med 8 kap. 5 § andra stycket i den nuvarande lagen. ÅRFL innehåller en självständig bestämmelse om fastställelseintyg. I förslaget hänvisas i stället till bestämmelserna om fastställelseintyg i förslaget till ny årsredovisningslag. De förändringar i sak som utredningen har föreslagit beträffande de bestämmelserna blir således tillämpliga även på försäkringsföretag (se författningskommentaren till 11 kap. 3 § förslaget till ny

årsredovisningslag). *Andra meningen* överensstämmer i sak med 8 kap. 5 a § i den nuvarande lagen. Förarbeten till de bestämmelserna finns i prop. 2007/08:35 s. 74 f. och 77. Medan den nuvarande lagen innehåller självständiga bestämmelser om elektronisk ingivning och elektronisk signatur hänvisas i lagförslaget till motsvarande bestämmelser i förslaget till ny årsredovisningslag.

Registrering i försäkringsregistret

11 kap. 4 §

Registreringsmyndigheten ska registrera årsredovisningar och revisionsberättelser för försäkringsaktiebolag i försäkringsregistret.

Bestämmelserna i 11 kap. 5 § andra och tredje styckena årsredovisningslagen (2016:000) om språk och översättning ska tillämpas.

Paragrafen överensstämmer i sak med 8 kap. 5 c § i den nuvarande lagen. Förarbeten till bestämmelserna finns i prop. 2007/08:35 s. 78. Medan den nuvarande lagen innehåller självständiga bestämmelser om att registreringen ska göras på svenska och att den, om ett försäkringsaktiebolag begär det, även kan göras på något eller några andra språk, hänvisas i lagförslaget till motsvarande bestämmelser i förslaget till ny årsredovisningslag.

Kungörande

11 kap. 5 §

När årsredovisningen och revisionsberättelsen har getts in till registreringsmyndigheten enligt 3 §, ska myndigheten kungöra detta i en tidning.

I fråga om försäkringsaktiebolag ska kungörelsen avfattas på samma språk som registreringen i försäkringsregistret.

Paragrafen överensstämmer i sak med 8 kap. 6 § i den nuvarande lagen. Förarbeten till bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 4 s. 245 och prop. 2007/08:35 s. 78.

Vite

11 kap. 6 §

Registreringsmyndigheten kan vid vite förelägga var och en som enligt denna lag eller annan författning är skyldig att, ensam eller gemensamt med någon annan, till registreringsmyndigheten ge in en redovisningshandling, en revisionsberättelse eller en översättning av en sådan handling att fullgöra denna skyldighet.

Frågor om utdömande av vite prövas av registreringsmyndigheten.

I paragrafen finns bestämmelser om föreläggande och utdömande av vite. Den överensstämmer väsentligen med 8 kap. 7 § i den nuvarande lagen. I paragrafen har förtydligats att vitesföreläggande även får utfärdas i samband med inkrävandet av en översättning (jfr 11 kap. 4 § i förslaget och 11 kap. 5 § förslaget till ny årsredovisningslag). Förarbeten till de nuvarande bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 4 s. 246, prop. 1998/99:87 s. 446 och prop. 1999/2000:131 s. 60.

Offentliggörande av koncernredovisningar och koncernrevisionsberättelser

11 kap. 7 §

Detta kapitel tillämpas också på koncernredovisningar och koncernrevisionsberättelser.

Paragrafen överensstämmer i sak med 8 kap. 8 § i den nuvarande lagen. Förarbeten till de bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 4 s. 246.

12 kap. Överklagande

12 kap. 1 §

Beslut som Finansinspektionen eller registreringsmyndigheten meddelar enligt denna lag får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol. Detta gäller dock inte beslut i ärenden som avses i 20 § första stycket 5 förvaltningslagen (1986:223).

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

Paragrafen innehåller bestämmelser om överklagande. Den överensstämmer i sak med 10 kap. 1 § i den nuvarande lagen. Förarbeten till de bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 4 s. 247, prop. 1997/98:186 s. 92, prop. 1999/2000:131 s. 60 och prop. 2012/13:95 s. 44.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

De nya reglerna ska, i enlighet med det som föreslås beträffande förslaget till ny årsredovisningslag, träda i kraft den 1 januari 2017 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2016.

Det har inte ansetts finnas något behov av övergångsbestämmelser som tar sikte på särskilda bestämmelser i lagförslaget.

Bilaga 1 (Se författningsförslaget)

Det som sägs i bilagan om hur en balansräkning ska vara uppställd och vad den ska innehålla överensstämmer huvudsakligen med bilaga 1 till den nuvarande lagen med de förändringar som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 (s. 584 f.). Äldre förarbeten beträffande uppställning och utformning av balansräkningen i enlighet med uppställningsformen finns i prop. 1995/96:10 del 4 s. 248 f., prop. 1998/99:87 s. 446 f., prop. 1999/2000:34 s. 161 f. och prop. 2004/05:24 s. 182.

Bilaga 2 (Se författningsförslaget)

Det som sägs i bilagan om hur en resultaträkning ska vara uppställd och vad den ska innehålla överensstämmer huvudsakligen med bilaga 2 till den nuvarande lagen med de förändringar som utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 (s. 585). Äldre förarbeten beträffande uppställning och utformning av resultaträkningen i enlighet med uppställningsformen finns i prop. 1995/96:10 del 4 s. 261 f. och prop. 1998/99:87 s. 448 f.

12.4 Förslaget till lag (2016:000) om delårsrapporter

Utredningens förslag till ny årsredovisningslag och nya årsredovisningslagar på det finansiella området innehåller, till skillnad från nuvarande lagar av motsvarande slag, inga bestämmelser om delårsrapporter. Bestämmelserna om delårsrapporter har i stället samlats i en ny särskild lag. Bestämmelserna i den föreslagna nya lagen, liksom bestämmelserna i de nuvarande lagarna, kompletteras av särskilda bestämmelser om delårsrapporter i lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden.

Lagens tillämpningsområde

1 §

Denna lag innehåller bestämmelser om upprättande och offentliggörande av delårsrapporter.

Lagen är tillämplig på

1. företag som avses i 1 kap. 1 § andra stycket lagen (2016:000) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag,

2. företag som enligt 1 kap. 1 § tredje stycket lagen (2016:000) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller 1 kap. 1 § tredje stycket lagen (2016:000) om årsredovisning i försäkringsföretag är skyldigt att upprätta koncernredovisning,

I 16 kap. lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden finns bestämmelser om att vissa ytterligare företag ska lämna delårsrapporter av särskilt slag (halvårsrapporter och kvartalsrapporter).

Paragrafens *första stycke* anger vad som regleras i den nya lagen, nämligen delårsrapporter.

I paragrafens *andra stycke* anges vilka företag som omfattas av lagen. Lagens tillämpningsområde överensstämmer med tillämpningsområdet för de bestämmelser om delårsrapporter som i dag finns i ÅRL och ÅRKL. *Punkten 1* överensstämmer i sak med vad som följer av nuvarande 1 kap. 1 § första stycket och 9 kap. 1 § ÅRKL. Tidigare förarbeten finns främst i prop. 1995/96:10 del 3 s. 215 f., prop. 1996/97:114 s. 68, prop. 2001/02:85 s. 90, prop. 2005/06:116 s. 151, prop. 2006/07:115 s. 659, prop. 2009/10:220 s. 368 f. och prop. 2010/11:124 s. 127. *Punkten 2* avser sådana s.k. finansiella holdingföretag som avses i nuvarande 1 kap. 1 § andra stycket ÅRKL respektive 1 kap. 1 § andra stycket ÅRFL. Den överensstämmer i sak med nuvarande 9 kap. 1 § första stycket ÅRL. Tidigare förarbeten finns främst i prop. 1998/99:130 s. 266 f., 2005/06:116 s. 145 och prop. 2006/07:65 s. 355.

I 16 kap. lagen om värdepappersmarknaden finns bestämmelser om att vissa noterade företag – emittenter som har Sverige som hemlandsstat och vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad – ska lämna särskilda delårsrapporter, halvårsrapporter och i vissa fall s.k. kvartalsrapporter. En erinran om dessa bestämmelser har tagits in i *tredje stycket*. Det kan noteras att bestämmelserna i förevarande lag inte är direkt tillämpliga på sådana delårsrapporter. Av 16 kap. lagen om värdepappersmarknaden följer emellertid att vissa av bestämmelserna i lagen om delårsrapporter likväl ska tillämpas på de delårsrapporter som avses i lagen om värdepappersmarknaden (se närmare 16 kap. lagen om värdepappersmarknaden, särskilt 8 och 11 §§).

Normgivningsbemyndigande

2 §

Regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, Finansinspektionen får meddela närmare föreskrifter om

1. delårsrapporter i kreditinstitut och värdepappersbolag, och
2. delårsrapporter i företag som enligt 1 kap. 1 § tredje stycket lagen (2016:000) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag är skyldigt att upprätta koncernredovisning, såvitt avser uppgifter om koncernen.

Paragrafen innehåller i *punkten 1* ett bemyndigande som ger rätt att utfärda föreskrifter om delårsrapporter i kreditinstitut och värdepappersföretag. Den överensstämmer i sak med nuvarande 1 kap. 5 § ÅRKL. Förarbeten till den bestämmelsen finns i prop. 1995/96:10 del 1 s. 191 f. och del 3 s. 174 f.

Punkten 2 saknar motsvarighet i nuvarande ÅRKL och ÅRL. Av den punkten följer att regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, Finansinspektionen får meddela föreskrifter om de delårsrapporter som finansiella holdingföretag ska upprätta koncernredovisning enligt förslaget till ny lag om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag. Det är inte fråga om ett generellt bemyndigande avseende dessa företags delårsrapporter utan bemyndigandet avser endast föreskrifter om uppgifter om koncernen som dessa företag ska lämna i en delårsrapport. Utredningens överväganden finns i avsnitt 7.3.

Delårsrapport i företag som omfattas av IAS-förordningen

3 §

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 denna lag:

1. 6 § om form och språk,
2. 7–10 §§ om delårsrapportens innehåll för uppgifter om moderföretaget,
3. 13 § om beskrivning av väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer,
4. 14 § om upplysningar om inlåning och utlåning,
5. 15 § om granskning av revisor, och
6. 16–18 §§ om tillhandahållande av delårsrapport m.m.

Paragrafen är tillämplig på delårsrapporter som upprättas av företag som omfattas av artikel 4 i IAS-förordningen, dvs. företag vars värdepapper på balansdagen är noterade på en reglerad marknad. Den överensstämmer i väsentliga delar med nuvarande 9 kap. 5 § första stycket ÅRL. Tidigare förarbeten finns i prop. 2006/07:65 s. 357 f. Det bör noteras att en grundläggande förutsättning för att ett företag som omfattas av IAS-förordningen ska vara skyldigt att tillämpa de i paragrafen angivna bestämmelserna är att företaget är av det slag som avses i 1 § andra stycket. Om företaget inte är av

detta slag, är lagen överhuvudtaget inte tillämplig på företaget. En annan sak är att företaget, om det är skyldigt att upprätta delårsrapport enligt lagen om värdepappersmarknaden, ändå – till följd av hänvisningar i den lagen – kan vara skyldigt att följa bestämmelserna i förevarande lag.

I de nuvarande bestämmelserna anges att företag som omfattas av paragrafen vid upprättandet av delårsrapport för koncernen ska tillämpa den internationella redovisningsstandard som enligt Kommissionens förordning (EG) nr 1725/2003 av den 29 september 2003 om antagande av vissa redovisningsstandarder i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 ska tillämpas på delårsrapportering. Den internationella redovisningsstandard som avses (f.n. IAS 34) är tillämplig på de uppgifter i delårsrapporten som gäller koncernen. Det kan noteras att förordningen (EG) 1725/2003 har ersatts av förordningen (EG) 1126/2008¹ som sedermera har ändrats bl.a. genom förordningen (EG) 1274/2008². Det har dock inte ansetts nödvändigt att i lagförslaget ta in en uttrycklig hänvisning till förordningen 1126/2008.

Uppräkningen av de paragrafer som företag som omfattas av IAS-förordningen ska tillämpa i lagen överensstämmer i sak med de nuvarande bestämmelserna i ÅRL. Därutöver hänvisas till de krav på upplysningar om inlåning och utlåning som kreditinstitut och värdepappersbolag under alla förhållanden ska lämna enligt 14 §.

I 9 kap. 5 § andra stycket i nuvarande ÅRL finns en bestämmelse om att företag som omfattas av IAS-förordningen i delårsrapporten för koncernen dessutom ska lämna en beskrivning av väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer som de företag som ingår i koncernen står inför. En motsvarande bestämmelse har i lagförslaget tagits in i 13 §.

¹ Kommissionens förordning av den 3 november 2008 om antagande av vissa internationella redovisningsstandarder i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002.

² Kommissionens förordning (EG) nr 1274/2008 av den 17 december 2008 om ändring av förordning (EG) nr 1126/2008 om antagande av vissa redovisningsstandarder i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002, med avseende på Internationell redovisningsstandard (IAS) 1.

Upprättande av delårsrapport

4 §

Ett företag som avses i 1 § andra stycket ska minst en gång under ett räkenskapsår som omfattar mer än tio månader lämna en särskild redovisning (delårsrapport).

Paragrafen ålägger kreditinstitut och värdepappersbolag samt finansiella holdingföretag att upprätta delårsrapport minst en gång under ett räkenskapsår som omfattar mer än tio månader. Den överensstämmer i sak med bestämmelserna i nuvarande 9 kap. 1 § första stycket ÅRL och 9 kap. 1 § ÅRKL. Förarbeten till de nuvarande bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 267 och del 3 s. 215 f.

Rapportperiod

5 §

Delårsrapporten ska upprättas för en period som inleds vid räkenskapsårets början.

Minst en delårsrapport ska, om inte något annat följer av 16 kap. 5 § lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden, omfatta en period av minst hälften och högst två tredjedelar av räkenskapsåret.

Paragrafen innehåller bestämmelser om den period som en delårsrapport ska avse. Den överensstämmer i sak med nuvarande 9 kap. 1 § andra stycket ÅRL men har delats upp i två stycken. Förarbeten till de nuvarande bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 267, prop. 1998/99:130 s. 492 f. och prop. 2006/07:65 s. 355.

Form och språk

6 §

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

Paragrafen innehåller bestämmelser om form och språk. Den överensstämmer helt med nuvarande 9 kap. 1 § tredje stycket ÅRL,

se prop. 1997/98:118 s. 34, prop. 2005/06:135 s. 66 och prop. 2007/08:45 s. 103.

Delårsrapportens innehåll

Delårsrapportens delar

7 §

Delårsrapporten ska bestå av

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

I paragrafen, och följande paragrafer, finns bestämmelser om delårsrapportens delar och innehåll. Den överensstämmer väsentligen med nuvarande 9 kap. 3 § första stycket ÅRL, se prop. 2006/07:65 s. 128 f. och 356. Nuvarande bestämmelser om att balans- och resultaträkningar får återges i sammandrag har i lagförslaget tagits in i 8 §.

Balans- och resultaträkningar

8 §

Balans- och resultaträkningarna får återges i sammandrag. De ska dock minst innehålla de rubriker och delsummeringar som redovisades i den senaste årsredovisningen, upprättad enligt tillämplig lag om årsredovisning. Redovisning och värdering ska ske enligt samma principer som tillämpades när årsredovisningen upprättades.

I paragrafen finns bestämmelser om den balansräkning och den resultaträkning som ska tas in i en delårsrapport. Den motsvarar väsentligen nuvarande 9 kap. 3 § andra stycket ÅRL. Tidigare förarbeten finns främst i prop. 2005/06:116 s. 145 och prop. 2006/07:65 s. 356. På grund av att bestämmelser om delårsrapporter i lagförslaget har placerats i en egen lag har ett tillägg i förhållande till de nuvarande bestämmelserna gjorts på så sätt att det i paragrafen föreskrivs att den senaste årsredovisningen ska vara upprättad enligt *tillämplig lag om årsredovisning*. Begreppet har

samma innebörd som motsvarande begrepp i aktiebolagslagen, se 1 kap. 12 a § aktiebolagslagen (2005:551). Någon ändring i sak är inte avsedd.

Noterna

9 §

Noterna ska innehålla information om väsentliga beloppsförändringar som har inträffat under rapportperioden.

Paragrafen överensstämmer, med endast redaktionella förändringar, med nuvarande 9 kap. 3 § tredje stycket ÅRL. Förarbeten till den bestämmelsen finns i prop. 2006/07:65 s. 356.

Delårsinformation

10 §

Delårsinformationen ska innehålla information om händelser som är av väsentlig betydelse för att förstå utvecklingen av företagets ställning och resultat och en beskrivning av väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer som företaget står inför. Delårsinformationen ska dessutom innehålla uppgifter om transaktioner med närstående som väsentligen påverkat företagets ställning och resultat.

Paragrafen överensstämmer i sak med nuvarande 9 kap. 3 § fjärde stycket ÅRL. Förarbeten till den bestämmelsen finns i prop. 2006/07:65 s. 356 f.

Uppgifter om koncernen

11 §

Ett moderföretag ska i delårsrapporten, utöver uppgifter om moderföretaget, lämna uppgifter för koncernen motsvarande det som sägs i 7–10 §§.

Ett företag som avses i 1 § andra stycket 1 behöver inte lämna uppgifter enligt första stycket, om

1. företaget i enlighet med 10 kap. 3 § årsredovisningslagen (2016:000) inte har upprättat någon koncernredovisning för närmast föregående räkenskapsår,

2. det moderföretag vars koncernredovisning har getts in till Bolagsverket enligt 11 kap. 20 § årsredovisningslagen eller 11 kap. 10 § lagen (2016:000) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag har upprättat en delårsrapport som omfattar samma rapportperiod som företags delårsrapport,

3. moderföretagets delårsrapport innehåller likvärdiga uppgifter som omfattar även koncernen,

4. företaget i sin egen delårsrapport lämnar uppgift om moderföretagets namn, organisationsnummer eller, i förekommande fall, personnummer samt säte, och

5. förutsättningarna i 10 kap. 2 § första stycket 1 och 2 lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag är uppfyllda.

Om uppgifter om koncernen utelämnas enligt andra stycket, ska den delårsrapport som avses i andra stycket 2 offentliggöras enligt 16 och 17 §§. Är den delårsrapporten inte upprättad på svenska, får Bolagsverket, om rapporten ska sändas in till verket, förelägga företaget att sända in också en bestyrkt översättning till svenska. Ett sådant föreläggande ska utfärdas om någon begär det.

Paragrafen innehåller bestämmelser om de uppgifter om koncernen som ska lämnas in en delårsrapport.

Första stycket motsvarar med endast redaktionella förändringar nuvarande 9 kap. 3 § femte stycket ÅRL och överensstämmer i sak med vad som framgår av nuvarande 9 kap. 2 § ÅRKL. Förarbeten till de nuvarande bestämmelserna finns främst i prop. 2005/06:116 s. 146 och prop. 2006/07:65 s. 357 och 359.

Andra och tredje styckena överensstämmer i sak med nuvarande 9 kap. 3 § tredje och fjärde styckena ÅRKL. Förarbeten till de bestämmelserna finns i prop. 2006/07:65 s. 360. I paragrafen har förtydligats att det är Bolagsverket som är registreringsmyndighet.

Jämförelsetal m.m.

12 §

Om det inte finns särskilda hinder mot det, ska i anslutning till uppgifter enligt 7–10 §§ och 11 § första stycket lämnas motsvarande uppgifter för samma rapportperiod under det närmast föregående räkenskapsåret.

Begrepp och termer ska så långt det är möjligt stämma överens med dem som har använts i den senast framlagda årsredovisningen eller, i förekommande fall, koncernredovisningen.

Paragrafen innehåller bestämmelser om jämförelsetal. Den överensstämmer i sak med nuvarande 9 kap. 4 § ÅRL. Förarbeten till den paragrafen finns i prop. 1975:103 s. 473 f., prop. 1979/80:143 s. 158 och prop. 1995/96:10 del 2 s. 268.

Upplysningar om väsentliga risker m.m.

13 §

Ett företag som avses i 3 § ska i delårsrapporten lämna en beskrivning av väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer som företaget eller dess dotterföretag står inför.

Innebörden i paragrafen är att moderföretag som omfattas av IAS-förordningen i delårsrapporten ska lämna en beskrivning av väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer som de företag som ingår i koncernen står inför. Den överensstämmer i sak med nuvarande 9 kap. 5 § tredje stycket ÅRL. Förarbeten till den bestämmelsen finns i prop. 2006/07:65 s. 358.

Upplysningar om inlåning och utlåning

14 §

Ett företag som avses i 1 § andra stycket 1 ska i delårsrapporten lämna uppgifter om utvecklingen av inlåningen och utlåningen sedan föregående räkenskapsårs utgång.

Paragrafen överensstämmer i sak med nuvarande 9 kap. 3 § andra stycket ÅRKL. Tidigare förarbeten finns i prop. 1995/96:10 del 3 s. 217 (tidigare första stycket 3).

Upplysningar om revisorsgranskning

15 §

Om en delårsrapport har granskats av en revisor, ska revisorns rapport bifogas delårsrapporten.

Om delårsrapporten inte är granskad av en revisor, ska det anges i rapporten.

Paragrafen överensstämmer i sak med nuvarande 9 kap. 6 § ÅRL. Förarbeten till den paragrafen finns i prop. 2006/07:65 s. 358.

Tillhandahållande av delårsrapporten

16 §

Delårsrapporten ska hållas tillgänglig hos företaget för var och en som vill ta del av den. En kopia ska genast sändas till aktieägare, bolagsman eller medlem som begär det och uppger sin adress.

I sparbanker ska delårsrapporten dessutom genast sändas till de huvudmän som begär det.

I paragrafen finns bestämmelser om tillhandahållande av delårsrapporten.

Första stycket överensstämmer huvudsakligen med nuvarande 9 kap. 2 § första och andra meningarna ÅRL. Tidigare förarbeten finns främst i prop. 1995/96:10 del 2 s. 267 och prop. 1998/99:130 s. 493. I den nuvarande bestämmelsen finns ett krav på att den aktieägare, bolagsman eller medlem som vill ta del av delårsrapporten ska uppge sin *postadress*. I syfte att möjliggöra för ett elektroniskt tillgängliggörande genom e-post har det kravet i lagförslaget ersatts av ett krav på att den som vill ta del av delårsrapporten ska uppge sin adress. Begreppet *adress* omfattar således såväl postadress som e-postadress.

Andra stycket överensstämmer med endast redaktionella förändringar med nuvarande 9 kap. 3 § första stycket ÅRKL, se prop. 1995/96:10 del 3 s. 217 och prop. 1998/99:130 s. 504.

17 §

En delårsrapport som avses i 5 § andra stycket ska senast två månader efter rapportperiodens utgång lämnas till Bolagsverket i enlighet med bestämmelserna i 11 kap. 2 och 4 §§ årsredovisningslagen (2016:000). Detsamma gäller en delårsrapport som ett företag är skyldigt att upprätta enligt lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden.

Om delårsrapporten inte lämnas till Bolagsverket i rätt tid, gäller 11 kap. 15 § årsredovisningslagen.

En delårsrapport ska registreras i aktiebolagsregistret enligt bestämmelserna i 11 kap. 5 § årsredovisningslagen. En delårsrapport för ett bankaktiebolag ska dock registreras i bankregistret och en delårsrapport för ett försäkringsaktiebolag i försäkringsregistret.

I paragrafen finns bestämmelser om offentliggörande av delårsrapporten genom ingivande till Bolagsverket.

Första stycket överensstämmer i sak med nuvarande 9 kap. 2 § tredje meningen ÅRL som genom hänvisning i 9 kap. 2 § ÅRKL även gäller för företag som omfattas av den lagen. Förarbeten till de nuvarande bestämmelserna finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 267, prop. 1998/99:130 s. 493, prop. 2005/06:135 s. 66 f., prop. 2006/07:65 s. 355 f., prop. 2007/08:45 s. 104, prop. 2008/09:71 s. 118 och prop. 2012/13:74 s. 80.

Av *andra stycket* följer att om ett företag, som är skyldigt att upprätta en delårsrapport, inte ger in denna till Bolagsverket i föreskriven tid, kan myndigheten meddela vitesföreläggande enligt bestämmelserna i 11 kap. 15 § förslaget till ny årsredovisningslag. Bestämmelsen överensstämmer väsentligen med nuvarande 9 kap. 2 § andra stycket ÅRL (jfr också nuvarande 9 kap. 2 § ÅRKL som hänvisar till bestämmelsen i ÅRL). Tidigare förarbeten finns i prop. 1995/96:10 del 2 s. 267 och del 3 s. 217 och prop. 2006/07:65 s. 359. Av hänvisningen till 11 kap. 15 § förslaget till ny årsredovisningslag följer också att det är Bolagsverket som beslutar om föreläggande och utdömande av vite och att sådana beslut överklagas enligt bestämmelserna i förslaget till ny årsredovisningslag om överklagande av sådana beslut (jfr 12 kap. 1 § andra stycket förslaget till ny årsredovisningslag). Några särskilda överklagandebestämmelser har därför inte tagits in i lagförslaget.

Av *tredje stycket* första meningen följer att en delårsrapport för ett aktiebolag ska registreras i aktiebolagsregistret. Bestämmelsen överensstämmer i sak med vad som framgår av nuvarande 9 kap. 2 § första stycket ÅRL och den hänvisning som där görs till nuvarande 8 kap. 3 c § ÅRL. Förarbeten till den bestämmelsen finns i prop. 2005/06:135 s. 65 och 67. Av andra och tredje meningarna följer att delårsrapporter i bankaktiebolag och försäkringsaktiebolag istället ska registreras i bankregistret respektive försäkringsregistret. Motsvarande bestämmelser finns i nuvarande 9 kap. 3 § femte stycket ÅRKL och nuvarande 9 kap. 2 § ÅRFL. Förarbeten till de bestämmelserna finns i prop. 2007/08:35 s. 76 och 78.

I paragrafen har förtydligats att det är Bolagsverket som är registreringsmyndighet.

18 §

Ytterligare bestämmelser om offentliggörande av delårsrapporter finns i 17 kap. lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden för sådana företag som är skyldiga att upprätta delårsrapport enligt den lagen.

I paragrafen finns en erinran om att ytterligare bestämmelser om offentliggörande av delårsrapport finns i lagen om värdepappersmarknaden. Den motsvarar nuvarande 9 kap. 2 § tredje stycket ÅRL. Förarbeten till den bestämmelsen finns i prop. 2006/07:65 s. 123 f. och 356.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Den nya lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2017, d.v.s. samma dag som utredningens förslag till ny årsredovisningslag föreslås träda i kraft.

12.5 Förslaget till lag om ändring i lagen (1987:617) om ekonomiska föreningar

8 kap. 5 §

Minst en revisor ska vara auktoriserad revisor, om föreningen är

1. ett medelstort eller stort företag eller ett företag av allmänt intresse enligt 2 kap. 10-12 §§ årsredovisningslagen (2016:000), eller

2. moderföretag i en medelstor eller stor koncern enligt 2 kap. 15, 16 och 19 §§ årsredovisningslagen.

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.

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.

Paragrafen innehåller bestämmelser om när en ekonomisk förening är skyldig att ha minst en auktoriserad revisor. *Andra stycket* överensstämmer med nu gällande rätt. *Första och tredje styckena* överensstämmer i sak med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22. I förslaget har de föreningar som ska ha auktoriserad

revisor avgränsats genom hänvisning till begreppen ”medelstort företag”, ”stort företag”, ”medelstor koncern” och ”stor koncern” i förslaget till ny årsredovisningslag. Såsom framgår av hänvisningen till 2 kap. 19 § förslaget till ny årsredovisningslag ska man vid beräkningen av om en koncern är medelstor eller stor beakta den paragrafens bestämmelser om eliminering.

11 kap. 12 §

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, 3 kap. 1 § andra stycket, 7 kap. 23, 41, 43–48 och 52 §§, 9 kap. 1 § årsredovisningslagen (2016:000) eller 3 kap. 1 § andra stycket, 7 kap. 6 § och 9 kap. 2 § lagen (2016:000) 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, *ska* vid tillgångs- eller skuld- eller avsättningsposten det beräknade beloppet anges inom linjen.

Paragrafen har genomgått redaktionella förändringar, företrädesvis föranledda av paragrafindelningen i utredningens förslag till ny årsredovisningslag och ny lag om årsredovisning för kreditinstitut och värdepappersbolag.

13 kap. 1 §

En styrelseledamot eller verkställande direktör som när han eller hon fullgör sitt uppdrag uppsåtligen eller av oaktsamhet skadar föreningen då han fullgör sitt uppdrag ska ersätta skadan. Detsamma gäller när skadan tillfogas en föreningsmedlem eller någon annan genom överträdelse av denna lag, tillämplig årsredovisningslag, *lagen om delårsrapporter (2016:000)* eller genom överträdelse av stadgarna.

Paragrafen har genomgått redaktionella förändringar, företrädesvis föranledda av att bestämmelser om delårsrapporter har placerats i en särskild lag. Någon ändring i sak är inte avsedd.

12.6 Förslaget till lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078)

2 kap. 2 §

Följande juridiska personer är bokföringsskyldiga i den utsträckning som anges i andra–femte styckena:

1. ideella föreningar,
2. registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av sådana samfund enligt lagen (1998:1593) om trossamfund,
3. samfällighetsföreningar enligt 17 § lagen (1973:1150) om förvaltning av samfälligheter,
4. viltvårdsområdesföreningar enligt 1 § lagen (2000:592) om viltvårdsområden,
5. fiskevårdsområdesföreningar enligt 1 § lagen (1981:533) om fiskevårdsområden.

Juridiska personer som anges i första stycket är bokföringsskyldiga, om värdet av tillgångarna, beräknat enligt 4 §, överstiger en och en halv miljon kronor. Bokföringsskyldigheten inträder

1. från och med tidpunkten för den juridiska personens bildande, om tillgångarna då överstiger det angivna gränsbeloppet, eller
2. från och med det kalenderår vid vars ingång värdet av tillgångarna överstiger gränsbeloppet.

Bokföringsskyldigheten enligt andra stycket upphör, om tillgångarnas värde vid utgången av de tre senaste räkenskapsåren har varit lägre än det angivna gränsbeloppet.

Även om förutsättningarna enligt andra stycket inte är uppfyllda, är den juridiska personen bokföringsskyldig, om

1. den bedriver näringsverksamhet och den årliga nettoomsättningen i näringsverksamheten normalt uppgår till mer än fyra prisbasbelopp, eller
2. den är moderföretag i en koncern.

Vid beräkningen av nettoomsättningen enligt fjärde stycket ska 1 kap. 2 § andra stycket inte tillämpas.

Paragrafen innehåller bestämmelser om när ideella föreningar, registrerade trossamfund, samfällighetsföreningar och därmed jämförbara juridiska personer är bokföringsskyldiga i lagens mening. Den har hittills haft den innebörden att en juridisk person

av det aktuella slaget alltid är bokföringsskyldig om den bedriver näringsverksamhet i någon form.

Ändringarna i *fyärde stycket* medför att en näringsverksamhet som en juridisk person av det aktuella slaget bedriver ger upphov till bokföringsskyldighet först om nettoomsättningen i näringsverksamheten normalt uppgår till mer än fyra prisbasbelopp. Frågan har behandlats i avsnitt 9.1.7.

Begreppet näringsverksamhet har i detta sammanhang samma innebörd som begreppet har i andra bestämmelser i bokföringslagen (se närmare om detta prop. 1998/99:130 s. 381 f.). De uttalanden som Bokföringsnämnden tidigare har gjort om när en av en ideell förening bedriven verksamhet till sin art är att anse som näringsverksamhet har därför fortfarande relevans (se bilaga 2 till detta betänkande). Om den nettoomsättning som härrör från verksamhet som utgör näringsverksamhet inte uppgår till fyra prisbasbelopp, föranleder emellertid denna näringsverksamhet ingen bokföringsskyldighet enligt bokföringslagens bestämmelser. Det innebär bl.a. att föreningen – under förutsättning att den inte är bokföringsskyldig på annan grund, främst på grund av tillgångarnas värde (jfr paragrafens andra stycke) – inte behöver ha en sådan löpande bokföring som avses i 5 kap., att den inte behöver upprätta årsredovisning eller årsbokslut och att den inte heller behöver följa de bestämmelser om bl.a. arkivering som finns i 7 kap. Föreningen måste dock fortfarande i skälig omfattning spara underlag som krävs för uppgiftsskyldighet gentemot Skatteverket (jfr 39 kap. 3 § skatteförfarandelagen, 2011:1244).

Gränsvärdet, fyra prisbasbelopp (f.n. ca 178 000 kr), avser den årliga *nettoomsättningen* i näringsverksamheten. Begreppet nettoomsättning ska här förstås på samma sätt som i 1 kap. 2 § första stycket 9. Till skillnad från vad som annars gäller vid tillämpningen av sådana bestämmelser i bokföringslagen som hänför sig till nettoomsättningen ska bidrag, gåvor, medlemsavgifter och liknande intäkter inte läggas till (se *femte stycket*). Om föreningen bedriver flera näringsverksamheter, ska frågan om nettoomsättningen överstiger gränsvärdet avgöras med hänsyn till den samlade nettoomsättningen i näringsverksamheterna.

Föreningen måste redan vid årets början göra en bedömning av hur stor nettoomsättningen kommer att bli under året. Denna

bedömning ska grundas på hur stor nettoomsättning föreningen normalt har i näringsverksamhet under en tolv månaders period.

Vad som nu har sagts gäller även för de andra juridiska personer som avses i paragrafen.

1 kap. 2 och 4 §§, 3 kap. 8 §, 4 kap. 6 §, 5 kap. 2 §, 6 kap. 1, 2, 4 och 6 §§ samt 8 kap. 1 §

Förslagen till ändringar i 6 kap. 1 och 4 §§ överensstämmer i sak med de förslag som utredningen har lämnat i SOU 2014:22 (se s. 597 f. i det betänkandet) men har anpassats till kapitel- och paragrafindelningen i den föreslagna nya årsredovisningslagen.

De ändringar som har gjorts i 1 kap. 2 och 4 §§, 3 kap. 8 §, 4 kap. 6 §, 5 kap. 2 §, 6 kap. 2 och 6 §§ samt 8 kap. 1 § utgör enbart följdändringar föranledda av utredningens förslag till ny årsredovisningslag och nya lagar om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersföretag samt försäkringsföretag.

12.7 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 *de senaste två räkenskapsåren har uppfyllt* mer än ett av följande villkor:

1. medelantalet anställda i bolaget *uppgår* till mer än 3,
2. bolagets redovisade balansomslutning *uppgår* till mer än 1,5 miljoner kronor,
3. bolagets redovisade nettoomsättning *uppgår* till mer än 3 miljoner kronor.

Andra stycket gäller även för moderbolag i en koncern, om koncernen *de senaste två räkenskapsåren har uppfyllt* mer än ett av de villkor som anges där. Vid tillämpningen 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.

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 enligt en viss gränsvärdeskonstruktion. Gränsvärdeskonstruktionen har i förslaget anpassats till vad utredningen har föreslagit ska gälla enligt årsredovisningslagen vid indelningen av företag i olika kategorier (se 2 kap. 11–13 §§ förslaget till ny årsredovisningslag). När det gäller sättet att beräkna gränsvärdet kan hänvisas till författningskommentaren till 1 kap. 3 § ÅRL i SOU 2014:22. Detsamma gäller gränsvärdesberäkningen på koncernnivå i *tredje stycket*. Utredningens överväganden finns i avsnitt 3.6.1.

1, 6 och 12 §§

Förslaget till ändring av 6 § överensstämmer i sak med det förslag som utredningen har lämnat i SOU 2014:22 (se s. 600 i det betänkandet) men har anpassats till kapitel- och paragrafindelningen i den föreslagna nya årsredovisningslagen.

1 och 12 §§ har anpassats till beteckningarna på och kapitel- och paragrafindelningen i de nya årsredovisningslagar som utredningen har föreslagit men överensstämmer i övrigt med vad som hittills har gällt.

12.8 Förslaget till lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551)

1 kap. 12 a §

Med *tillämplig lag om årsredovisning* avses i denna lag *årsredovisningslagen (2016:000)* eller, i fråga om aktiebolag som helt eller delvis omfattas av *lagen (2016:000) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag*, eller *lagen (2016:000) om årsredovisning i försäkringsföretag*, dessa respektive lagar och de föreskrifter som har meddelats med stöd av dem. I fråga om bolag som upprättar eller ska upprätta koncernredovisning enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder avses även, såvitt gäller koncernredovisningen, de redovisningsstandarder som har antagits med stöd av förordningen.

I paragrafen finns bestämmelser om vad som avses med begreppet *tillämplig lag om årsredovisning*. Paragrafen har inte ändrats på annat sätt än genom ändringar av beteckningarna på de i paragrafen angivna lagarna.

Begreppet används på flera ställen i aktiebolagslagen (liksom i några andra lagar) och får betydelse för t.ex. styrelseledamöters och revisorers skadeståndsskyldighet (se 29 kap. 1 §). Eftersom bestämmelserna om delårsrapporter i utredningens förslag har placerats i en särskild lag har det övervägts om definitionen i denna paragraf bör formuleras om så att begreppet även omfattar den lagen. Bestämmelserna om delårsrapporter är emellertid inte alltid av någon relevans vid tillämpningen av de paragrafer där det begreppet ”tillämplig lag om årsredovisning” används och utredningen har därför stannat för att inte ändra definitionen utan att i stället komplettera de paragrafer där bestämmelserna om delårsrapporter kan vara av betydelse, däribland 29 kap. 1 §.

9 kap. 1 §

Ett aktiebolag ska ha minst en revisor, om inte annat följer av denna paragraf.

I bolagsordningen för ett privat aktiebolag får det anges att bolaget inte ska ha någon revisor.

Andra stycket gäller inte om bolaget *de två senaste räkenskapsåren har uppfyllt* mer än ett av följande villkor:

1. medelantalet anställda i bolaget *uppgår* till mer än 3,
2. bolagets redovisade balansomsättning *uppgår* till mer än 1,5 miljoner kronor,
3. bolagets redovisade nettoomsättning *uppgår* till mer än 3 miljoner kronor.

Tredje stycket gäller även för moderbolag i en koncern, om koncernen *de senaste två räkenskapsåren har uppfyllt* mer än ett av de villkor som anges där. Vid tillämpningen 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.

Om ett privat aktiebolag vid utgången av ett räkenskapsår har en revisor registrerad i aktiebolagsregistret, ska bolaget alltid ha en revisor som lämnar en revisionsberättelse för det räkenskapsåret.

Paragrafen innehåller bestämmelser om vilka aktiebolag som ska ha minst en revisor. Enligt andra stycket får det i bolagsordningen för ett privat aktiebolag anges att bolaget inte ska ha någon revisor. *Tredje stycket* innehåller ett gränsvärde som begränsar den valfrihet som andra stycket medför. Bolaget ska ha minst en revisor, om bolaget uppfyller gränsvärdet. Gränsvärdeskonstruktionen har i förslaget anpassats till den som utredningen har föreslagit ska tas in i årsredovisningslagen för att dela in företag i olika storlekskategorier (se 2 kap. 11–13 §§ förslaget till ny årsredovisningslag). När det gäller sättet att beräkna gränsvärdet kan hänvisas till författningskommentaren till 1 kap. 3 § ÅRL i SOU 2014:22. Detsamma gäller gränsvärdesberäkningen på koncernnivå i *fyjärde stycket*. Utredningens överväganden finns i avsnitt 3.6.1.

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 2 kap. 10-12 §§ årsredovisningslagen (2016:000)*.

Paragrafen innehåller bestämmelser om när ett aktiebolag är skyldigt att ha minst en auktoriserad revisor. Den överensstämmer i sak med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 (se s. 601 i det betänkandet).

9 kap. 14 §

Bestämmelserna i 13 § gäller även för moderbolag i en koncern, om koncernen är *en medelstor eller en stor koncern enligt 2 kap. 15, 16 och 19 §§ årsredovisningslagen (2016:000) eller om något av koncernföretagen är ett företag av allmänt intresse enligt 2 kap. 10 § årsredovisningslagen*.

Paragrafen överensstämmer i sak med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 (se s. 601 i det betänkandet). I förslaget har de aktiebolag som ska ha auktoriserad revisor avgränsats genom hänvisning till begreppen ”medelstort företag”, ”stort företag”, ”medelstor koncern” och ”stor koncern” i förslaget till ny årsredovisningslag. Såsom framgår av hänvisningen till 2 kap. 19 § förslaget till ny årsredovisningslag ska man vid beräkningen av om en koncern är medelstor eller stor beakta den paragrafens bestämmelser om eliminering.

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 8 kap. 14 § årsredovisningslagen (2016:000). 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 8 kap. 14 § 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. Den överensstämmer i sak med vad utredningen har föreslagit i SOU 2014:22 (se s. 602 i det betänkandet). Bestämmelserna har även genomgått redaktionella förändringar föranledda av kapitel- och paragrafindelningen i förslaget till ny årsredovisningslag.

18 kap. 4 §, 19 kap. 22 §, 20 kap. 8 §, 23 kap. 10 §, 24 kap. 12 §, 25 kap. 11 och 37 §§, 27 kap. 1 § och 29 kap. 1 §

Ändringarna i 18 kap. 4 §, 19 kap. 22 §, 20 kap. 8 §, 23 kap. 10 §, 24 kap. 12 §, 25 kap. 11 och 37 §§, 27 kap. 1 § och 29 kap. 1 § är föranledda av att nuvarande årsredovisningslagar enligt utredningens förslag ersätts av tre nya årsredovisningslagar och att bestämmelser om delårsrapporter har tagits in i en särskild lag om delårsrapporter.

Beträffande ändringarna i 25 kap. 37 §, 27 kap. 1 § och 29 kap. 1 §, se även författningskommentaren till 1 kap. 12 a §. Ändringarna innebär inga nyheter i sak.

12.9 Förslaget till lag om ändring i lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden

16 kap. 8 §

För emittenter med säte i Sverige finns bestämmelser om års- och koncernredovisning i *årsredovisningslagen (2016:000)*, *lagen (2016:000) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag* och *lagen (2016:000) om årsredovisning i försäkringsföretag samt bestämmelser om delårsrapport i lagen (2016:000) om delårsrapporter*.

I fråga om koncernredovisning gäller därutöver Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder.

I paragrafen hänvisas till de bestämmelser som anger vad årsredovisningar, koncernredovisningar och delårsrapporter ska innehålla. *Första stycket* är en erinran om vilken lagstiftning som utgivare med säte i Sverige ska tillämpa i fråga om innehållet i års- och koncernredovisningen och delårsrapporten. Bestämmelser om innehållet i en delårsrapport finns i 9 kap. i nuvarande ÅRL och i 9 kap. i nuvarande ÅRKL. Genom de förslag som utredningen lämnar förs samtliga bestämmelser om delårsrapporter i dessa lagar in i en särskild lag om delårsrapporter. *Första stycket* har anpassats till detta. Någon ändring i sak är inte avsedd.

16 kap. 9 §

De som *ska* underteckna en årsredovisning respektive en koncernredovisning skall i anslutning till underskrifterna ange sin befattning hos emittenten.

Om det är fråga om en årsredovisning, *ska* undertecknarna omedelbart före underskrifterna lämna en försäkran att årsredovisningen har upprättats i enlighet med god redovisningssed och ger en rättvisande bild av företagets ställning och resultat samt att förvaltningsberättelsen ger en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat samt beskriver väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer som företaget står inför.

Om det är fråga om en koncernredovisning, *ska* undertecknarna omedelbart före underskrifterna lämna en försäkran att koncernredovisningen har upprättats i enlighet med 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 ger en rättvisande bild av koncernens ställning och resultat samt att koncernförvaltningsberättelsen

ger en rättvisande översikt över utvecklingen av koncernens verksamhet, ställning och resultat samt beskriver väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer som de företag som ingår i koncernen står inför.

Om emittentens årsredovisning respektive koncernredovisning färdigställs genom ett styrelsebeslut enligt 3 kap. 9 § första stycket tredje meningen årsredovisningslagen (2016:000), gäller, i stället för första – tredje styckena, följande.

1. I redovisningshandlingen ska anges vilka som deltar i beslutet att färdigställa redovisningen och vilken befattning de har hos emittenten.

2. Var och en av dem som deltar i beslutet ska lämna en försäkran med den innebörd som anges i andra stycket eller, om beslutet gäller en koncernredovisning, tredje stycket. Försäkran ska lämnas vid det styrelsesammanträde där beslutet att färdigställa redovisningen fattas. I protokollet ska antecknas att försäkran har lämnats. Försäkran ska återges i redovisningshandlingen.

Paragrafen ställer krav på att det i de års- och koncernredovisningar som emittenten upprättar lämnas viss särskild information. Bland annat ska det i års- eller koncernredovisningen ingå en s.k. intygandemening i vilken de som står bakom redovisningen intygar bl.a. att den ger en rättvisande bild av företagets eller koncernens ställning och resultat.

Första – tredje styckena, som inte har genomgått annat än redaktionella ändringar, reglerar den situationen då redovisningen färdigställs på det sätt som hittills har varit det enda möjliga, genom underskrift av samtliga styrelseledamöter och den verkställande direktören. Intygandemeningen ska då ingå i års- eller koncernredovisningen och intygandet sker genom att styrelseledamöterna och den verkställande direktören skriver under handlingen.

Fjärde stycket är nytt. Punkten 2 anger hur styrelseledamöternas och den verkställande direktörens intygande ska komma till stånd om års- eller koncernredovisningen färdigställs genom ett beslut vid ett styrelsesammanträde utan att redovisningshandlingen undertecknas (jfr 3 kap. 9 § första stycket tredje meningen i förslaget till årsredovisningslag). Var och en av de aktuella personerna måste då vid styrelsesammanträdet göra en sådan försäkran som anges i andra respektive tredje stycket. Försäkran kan göras muntligen. En förutsättning för detta förfarings sätt är dock att det i protokollet tas in uppgift om att försäkran har avlagts vid styrelsesammanträdet. Av protokollet ska därvid framgå vilka

som har avlagt försäkran och vilken innebörd försäkran har. Försäkran ska också, ordagrant återgiven, tas in i års- eller koncernredovisningen och blir därmed en del av denna. När så har skett och protokollet har justerats i vederbörlig ordning (jfr 8 kap. 24 § aktiebolagslagen, 2005:551) är de i paragrafen angivna kraven på försäkran uppfyllda.

16 kap. 10 §

En halvårsrapport *ska färdigställas* med tillämpning av 3 kap. 9–12 §§ årsredovisningslagen (2016:000).

De som undertecknar en halvårsrapport *ska* i anslutning till underskrifterna ange sin befattning hos utgivaren. De *ska* även omedelbart före underskrifterna lämna en försäkran om att halvårsrapporten ger en rättvisande översikt av företagets och, i förekommande fall, koncernens verksamhet, ställning och resultat samt beskriver väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer som företaget och de företag som ingår i koncernen står inför.

Om utgivarens halvårsrapport färdigställs genom ett styrelsebeslut enligt 3 kap. 9 § första stycket tredje meningen årsredovisningslagen, gäller, i stället för första och andra styckena, följande.

1. I halvårsrapporten ska anges vilka som deltar i beslutet att färdigställa halvårsrapporten och vilken befattning de har hos utgivaren.

2. Var och en av dem som deltar i beslutet ska lämna en försäkran med den innebörd som anges i andra stycket. Försäkran ska lämnas vid det styrelsesammanträde där beslutet att färdigställa halvårsrapporten fattas. I protokollet ska antecknas att försäkran har lämnats. Försäkran ska återges i halvårsrapporten.

Paragrafen innehåller bestämmelser om hur en halvårsrapport ska färdigställas. Den ställer även krav på att sådana rapporter ska innehålla en s.k. intygandemening.

I *första stycket* har hittills angetts att en halvårsrapport ska undertecknas med tillämpning av bestämmelserna i 2 kap. 7 § årsredovisningslagen (1995:1554). ”Undertecknas” har i förslaget bytts ut mot ”färdigställas”. Det beror på att de bestämmelser i årsredovisningslagen till vilka stycket hänvisar ger utrymme för att färdigställa en års- eller koncernredovisning genom, i stället för undertecknande, ett beslut vid ett styrelsesammanträde (se författningskommentaren till 3 kap. 9 § i förslaget till ny årsredovisningslag).

Andra stycket har endast genomgått redaktionella ändringar. Där regleras bl.a. vad en intygandemening ska innehålla och hur den ska komma till stånd. Bestämmelserna utgår från den situationen då halvårsrapporten färdigställs genom undertecknande. Om halvårsrapporten i stället färdigställs genom ett styrelsebeslut, utan undertecknande, gäller i stället bestämmelserna i det nya *tredje stycket*. Dessa motsvarar de bestämmelser som har tagits in i 9 § i förslaget.

12.10 Förslagen till ändringar i övriga lagar och förordningar

De övriga förslag till författningsändringar som utredningen lägger fram utgör följdändringar till de ändringar och nya lagar som utredningen föreslår.

Ändringarna i 9 kap. 1 § sparbankslagen (1987:619) och 11 kap. 1 § lagen (1995:1570) om medlemsbanker är av samma slag som ändringarna i 29 kap. 1 § aktiebolagslagen (2005:551).

Som utredningen har påtalat i avsnitt 8.5 måste det till följd av de föreslagna nya årsredovisningslagarna och den föreslagna nya lagen om delårsrapporter göras följdändringar i ett antal förordningar.

Särskilda yttranden

Av experterna Pernilla Lundqvist och Claes Norberg

Utredningen har övervägt att införa en möjlighet att värdera förvaltningsfastigheter till verkligt värde – som ett alternativ till anskaffningsvärde – i årsredovisningen men stannat för att inte lägga fram ett sådant förslag. De huvudsakliga skälen som utredningen anfört är dels att den problematik som aktualiseras är av skatterättslig karaktär och att associationsrätten inte bör användas för att lösa skattefrågor, dels att ett införande av bundna fonder bör förbehållas sådana fall där EU-rätten kräver sådana eller när det finns ett alldeles särskilt behov av borgenärsskydd.

Möjligheten att värdera förvaltningsfastigheter till verkligt värde i årsredovisningen är en option för medlemsländerna i EU som framgår av EUs redovisningsdirektiv. Skälet till att denna direktivbestämmelse infördes var en önskan om att möjliggöra en redovisning motsvarande IFRS (IAS 40). Vi anser att lagstiftningen som principiell utgångspunkt bör ta tillvara möjligheten för företag att kunna anpassa sin redovisning till internationella redovisningsprinciper.

En redovisning av förvaltningsfastigheter till verkligt värde har enligt vår uppfattning ett högt informationsvärde. Detta visas bl.a. av att de noterade fastighetsföretagen värderar förvaltningsfastigheter till verkligt värde i koncernredovisningen.

Vidare kan konstateras att inga invändningar har framförts mot den tekniska lösning som skulle kunna användas för att hantera de frågor som uppkommer, dvs. införande av en bunden fond för orealiserade vinster i ÅRL.

Vi instämmer i att det öppnas en underliggande skattefråga om förvaltningsfastigheter får värderas till verkligt värde i årsredovisningen. Vi anser dock att de lagtekniska överväganden som fram-

förs av utredningen har givits alltför stor vikt. Det kan många gånger framstå som mer eller mindre slumpmässigt om det finns EU-krav på bundna fonder eller en skatteregel som kan hantera frågan. Vi anser därför att avvägningen av vad som är en lämplig lagstiftning inom redovisningsområdet får anpassas till omständigheterna i det konkreta fallet. Förekomsten av obeskattade reserver visar också att man tar hänsyn till fiskala intressen i redovisningslagstiftningen.

Eftersom den aktuella frågan kan lösas genom en ändring av ÅRL anser vi inte att detta kan anses utgöra ett ingrepp i associationsrättsliga principer. Till detta ska läggas att lösningen med en bunden fond inte försvagar borgenärsskyddet utan tvärtom förstärker det. En redovisning till verkligt värde ger ägare och andra intressenter bra information. Vår bedömning är därför att skälen för att införa en möjlighet att värdera förvaltningsfastigheter till verkligt värde väger tyngre än de av utredningen angivna skälen som talar mot en sådan lösning.

Av experten Claes Eriksson

Enligt min uppfattning bör inte kategorin mikroföretag införas i årsredovisningslagen. Jag är på inget vis mot att det förenklas för företagen och i synnerhet inte för de allra minsta. Enligt min uppfattning medför däremot de ändringar som föreslås för mikroföretagen ingen reell förenkling. Alldeles för få företag kommer att spara för lite tid för att det ska kunna vägas upp av analysen av om företaget faktiskt är ett mikroföretag.

I utredningsdirektiven anges att EU-kommissionen bedömer att bland annat de förenklingar för mikroföretag som nyligen antagits, kan innebära betydande besparingar för europeiska företag. Enligt utredningsdirektiven ska utredaren föreslå, inte bara de förändringar som måste genomföras på grund av utformningen av det nya direktivet, utan även de ytterligare förenklingar som kan göras.

Mot bakgrund av formuleringarna i utredningsdirektiven är det svårt att motivera att förenklingar för så kallade mikroföretag inte ska införas i svensk lagstiftning. Det torde närmast vara så att utredaren borde föreslå att alla möjligheter att förenkla för mikroföretagen ska införas i svensk lag. Så sker inte med anledning av att det inte bedöms vara reella förenklingar (en bedömning jag delar), bland annat med motivering att det inte går av skatteskal. De ändringar som föreslås blir därför begränsade jämfört med vilka möjligheter direktivet ger. Jag menar att de förändringar som föreslås inte ger någon reell besparing i tid.

Ska reella förenklingar införas för de minsta företagen räcker det enligt min uppfattning inte med att se över reglerna i årsredovisningslagen utan även annan lagstiftning måste ses över. Kanske måste till och med en ny företagsform skapas. Det har inte varit möjligt inom de ramar som satts upp för utredarens uppdrag.

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 tillmäts 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 regel mängden 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 företagets 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 förenklningarna 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 befo- gade. 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 syn- punkter 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 änd- ringar i öppenhetsdirektivet (Europaparlamentets och rådets direk- tiv om ändring av direktiv 2004/109/EG om harmonisering av insyns- kraven 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 företa- gen som bedrivs av Uppgiftslämnarutredningen (dir. 2012:35).

Utredaren ska i ett delbetänkande senast den 28 februari 2014 redovisa resultatet av sina överväganden om nödvändiga anpass- ningar för genomförandet av EU:s redovisningsdirektiv. Uppdraget i övrigt ska redovisas senast den 31 januari 2015.

(Justitiedepartementet)

Bilaga 1

Exempelsamling

1 Vad är syftet med exempelsamlingen?

För att underlätta bedömningen av om bokföringsskyldighet föreligger eller inte ger BFN i denna bilaga en rad exempel, som kan vara till hjälp vid tolkningen av begreppet näringsverksamhet (se nästa avsnitt). Denna teknik bör ge konkret hjälp till dem som bäst behöver den – de mindre föreningar som inte har tillgång till professionell hjälp. Tekniken att använda en exempelsamling som utgår från verksamhetens art är emellertid vansklig och kan – om den används på fel sätt (utan ordentlig analys i det enskilda fallet) – leda till felaktiga slutsatser. Följande förutsättningar är därför av synnerlig vikt:

- En slutsats som kan dras av det material som presenteras i rapporten är att begreppet näringsverksamhet är vidsträckt. Begreppet omfattar även aktiviteter som av många sannolikt inte uppfattas som kommersiella. Det finns därmed också risk för att föreningar missbedömer frågan om de är bokföringsskyldiga eller inte. Den förening som är tveksam bör utgå ifrån att den är bokföringsskyldig.
- Exempelsamlingen är avsedd att vara **ett pedagogiskt hjälpmedel**. Slutsatserna grundar sig på uttalanden i olika förarbeten och ofta (men inte alltid) också på domstolsavgöranden. I domstolsavgörandena har givetvis ibland omständigheterna i just det fallet haft betydelse. Ändras dessa omständigheter kan bedömningen alltså bli en annan.
- Det civilrättsliga begreppet näringsverksamhet är något mer vidsträckt än det skatterättsliga begreppet. Exempelsamlingen kan därför inte användas för att bedöma vad som skatterättsligt utgör näringsverksamhet (det har heller aldrig varit syftet med den).
- Begreppet ”yrkesmässig” är centralt. Det används både i skatterättsligt lagstiftning och inom civilrätten som ett rekvisit för när näringsverksamhet föreligger. Vissa ekonomiska verksamheter kan i princip alltid anses vara yrkesmässiga. Det gäller t.ex. för verksamheter som kräver **en omfattande organisation** av de ekonomiska angelägenheterna eller **stora investeringar**. I

andra fall blir frågan om verksamheten haft en sådan **omfattning** att den kan anses vara yrkesmässig helt avgörande.

- Om en förening bedriver **en** verksamhet som anses vara näringsverksamhet blir föreningen bokföringsskyldig för hela sin verksamhet (detta gäller även om näringsverksamheten är liten i förhållande till den ideella verksamheten). Avgränsningen av begreppet näringsverksamhet är inte alltid enkel att göra. Om föreningen bedriver flera mindre verksamheter av ekonomisk natur, som var för sig möjligen inte skulle anses utgöra näringsverksamhet, kan verksamheterna sammantagna bli av den art och omfattning som krävs för att näringsverksamhet skall föreligga.

Bedömningarna bygger på de avgränsningar som görs i rapporten. De rättsfall som åberopas i exemplen beskrivs kortfattat i avsnitt 5.2.4 och en beskrivning av konsumentköprättsliga avgränsningar finns i avsnitt 4.2.1. BFNs cirkulär C 4/6 beskrivs i avsnitt 3.1 i rapporten. I avsnitt 3.2.3 finns en kort beskrivning av vad som gäller för näringsfastigheter. I avsnitt 5.2.3 finns de skatterättsliga reglerna kring medlemsavgifter kort beskrivna.

2 Näringsverksamhet eller inte – en exempelsamling

2.1 Verksamheter som oftast kan klassificeras som näringsverksamhet enligt bokföringslagen

Försäljning av tryckeriarbeten

I skatterättslig praxis har även tryckeriarbeten som utförts till självkostnadspris bedömts vara näringsverksamhet¹¹⁶.

Försäljning av brevmärken, julkort etc.

Verksamhet av detta slag är av ekonomisk natur och bedrivs oftast varaktigt (dvs. den har en viss omfattning i tiden och avser inte en enstaka försäljning)¹¹⁷. Även om det idag inte finns någon entydig skatterättslig praxis på området bör verksamheten bokföringsmässigt oftast kunna hänföras till begreppet ”näringsverksamhet”.

Försäljning av reklamartiklar, profilmaterial¹¹⁸, souvenirer etc. till medlemmar och andra

Verksamhet av detta slag är av ekonomisk natur (även om den inte alltid har ett vinstsyfte, vilket inte erfordras) och bedrivs oftast varaktigt (dvs. den har en viss omfattning i tiden och avser inte enstaka försäljningar)¹¹⁹.

¹¹⁶ Förhandsbesked från Skatterättsnämnden (refererat i Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll 18/01) . Jämför även den konsumentköprättsliga avgränsningen och BFNs cirkulär C 4/6.

¹¹⁷ Jämför även den konsumentköprättsliga avgränsningen.

¹¹⁸ Med profilmaterial menas tröjor, kepsar, skärp, paraplyer etc. som försetts med tryck innehållande föreningens logotype eller liknande föreningskännetecken.

Uthyrningsverksamhet t.ex. avseende fritidsbostäder och andra bostäder, idrottsanläggningar, konferenslokaler eller liknande

Uthyrningsverksamhet innebär i princip alltid att verksamheten skall bedömas vara näringsverksamhet enligt BFL. Det spelar inte någon roll om uthyrningen enbart sker till medlemmar och till självkostnadspris, eftersom även sådan uthyrning är att betrakta som näringsverksamhet. Även uthyrningar till föreningar inom samma sfär och till personal innebär näringsverksamhet¹²⁰.

Försäljning av annonser i framtagna skrifter/medlemstidningar samt radioreklam etc.

Verksamhet av detta slag innebär i princip alltid näringsverksamhet¹²¹.

Försäljning av reklamplats (exempelvis på idrottströjor, i sk. banners på föreningens hemsida, på idrottsanläggningar etc.) och sponsring

Verksamhet av detta slag kan ofta jämföras med annonser i medlemstidningar, se ovan¹²². Beträffande sponsring kan gränsdragningsproblem mot mottagande av gåva föreligga¹²³. Sponsring torde dock oftast innebära att näringsverksamhet föreligger.

Tillhandahållande av olika tjänster till utomstående (legoarbeten)

Ett sätt att kunna finansiera verksamheten i en förening är att föreningen sluter avtal med utomstående om att föreningen ska utföra vissa tjänster; tjänsterna utförs sedan av föreningsmedlemmar utan ersättning eller mot viss lägre ersättning medan föreningen behåller intäkterna. Sådan verksamhet blir bokföringsmässigt att betrakta som näringsverksamhet¹²⁴.

Aktiviteter (t.ex. danser) som anordnas för medlemmarna och allmänheten

Verksamheten innefattar näringsverksamhet om en avgift (inträde, avgift för deltagande eller dylikt) tas ut för aktiviteten, även om avgiften endast motsvarar självkostnadspris. Om aktiviteten i princip enbart riktas till medlemmar och avser ett enstaka arrangemang som inte genererar några större intäkter (den sker till självkostnadspris eller med blygsam vinst) torde dock näringsverksamhet inte föreligga. Om föreningen använder anställd personal vid tillställningarna kan det ofta vara ett tecken på att näringsverksamhet föreligger¹²⁵.

¹¹⁹ Jämför såväl konsumentköprättsliga och skatterättsliga avgränsningar samt BFNs uttalande i cirkulär C 4/6.

¹²⁰ Jämför uttalandena i BFNs cirkulär C 4/6, samt skatterättslig praxis (RÅ 1999 not. 208 och RÅ 2001 not. 15) samt de uttalanden som gjordes om näringsfastigheter i förarbetena till bokföringslagen. Regeringsrätten har även i ett fall prövat frågan om campingverksamhet, som bedrivits av en idrottsförening. Även denna har ansetts utgöra rörelse (RÅ 1988 not. 600-602).

¹²¹ Jämför konsumentköprättsliga avgränsningar och uttalandena i BFNs cirkulär C 4/6.

¹²² Jämför konsumentköprättsliga och skatterättsliga avgränsningar samt BFNs uttalande i cirkulär C 4/6.

¹²³ Se avsnitt 2.3 nedan.

¹²⁴ Jämför skatterättslig praxis där en förenings åtaganden beträffande nattbevakning respektive pappersinsamling bedömts utgöra näringsverksamhet skatterättsligt (RÅ 1987 ref. 153 och RÅ 85 1:2).

¹²⁵ Jämför den skatterättsliga praxisen (RÅ 1999 ref. 50, RÅ 83 1:88, RÅ 1988 not. 596-598, RÅ 1988 not. 599, RÅ 1980 Aa 128, RÅ 1985 Aa 147 och RÅ 1992 ref. 62)

Serveringsverksamhet riktad till medlemmarna/allmänheten

Sådan verksamhet innebär näringsverksamhet i de flesta fall. Om serveringen i princip enbart riktas till medlemmar och avser enstaka arrangemang som inte genererar några större intäkter (den sker till självkostnadspris eller med blygsam vinst) torde dock näringsverksamhet inte föreligga. Om serveringen till övervägande del sköts av anställd personal torde verksamheten oftast vara att anse som näringsverksamhet¹²⁶.

Anordnande av festivaler, konserter, idrottstävlingar eller liknande

Sådan verksamhet innebär näringsverksamhet i de flesta fall där avgifter för deltagande (t.ex. startavgifter), inträde eller dylikt tas ut. Om det avser ett enstaka arrangemang som inte genererar några större intäkter (det sker till självkostnadspris eller med blygsam vinst) torde dock näringsverksamhet inte föreligga. Om arbetet med att anordna festivalen etc. till övervägande del sköts av anställd personal torde verksamheten oftast vara att anse som näringsverksamhet¹²⁷.

Anordnande av lotterier/bingo

Lotterier som har den omfattningen att de är tillståndspliktiga torde omfattas av det bokföringsrättsliga begreppet näringsverksamhet. Detsamma gäller också i princip alltid bingoverksamhet. Enstaka - icke-tillståndspliktiga lotterier - som anordnas av föreningen för föreningens medlemmar, t.ex. i samband med ett föreningsmöte, borde däremot inte omfattas¹²⁸. Vidare faller sedvanlig verksamhet som bedrivs av konstföreningar på arbetsplatser utanför näringsverksamhetsbegreppet¹²⁹.

Distribution av bingoletter

Verksamheten är ofta av den art och omfattning att den får anses vara näringsverksamhet i BFLs mening¹³⁰.

Förmedling av p.g.a. upphovsrätt kollektivt intjänade medel som vidareförmedlas till medlemmarna

I den skatterättsliga praxisen har ett förbunds ersättning från staten avseende utnyttjande av medlemmarnas upphovsrätt ansetts vara intäkt av rörelse för förbundet¹³¹.

Försäljning av spelarrättigheter (s.k. övergångsersättningar)

Verksamheten är av ekonomisk art och omfattar belopp som knappast kan anses vara obetydliga. Eftersom BFL:s näringsverksamhetsbegrepp är omfattande torde sådan försäljning i princip alltid omfattas¹³².

¹²⁶ Jämför den skatterättsliga praxisen (RÅ 1987 ref. 67, RÅ 1987 ref. 154).

¹²⁷ Jämför den skatterättsliga praxisen (RÅ 1999 ref. 50, RÅ83 1:88).

¹²⁸ Enligt RSVs handledning är lotterier och bingo typfall av näringsverksamhet för ideella föreningar.

¹²⁹ Se Regeringsrättens dom den 24 april 2002 i mål 1196-1199-2001.

¹³⁰ Jämför den konsumentköprättsliga avgränsningen samt skatterättslig praxis (Kammarrätten i Sundsvall dom den 21 november 2000 i mål 2546—2548-1999 m.fl. samt RÅ 1999 not 216).

¹³¹ RÅ 1990 not 235.

Avverkningsrätt/försäljning av skog

Enligt den skatterättsliga näringsverksamhetsdefinitionen är detta alltid att skatterättsligt att se som "näringsverksamhet"¹³³.

2.2 Verksamheter som ibland kan klassificeras som näringsverksamhet enligt bokföringslagen

Tillhandahållande av kurser mot ersättning till medlemmar/andra

Kursverksamhet torde oftast innebära näringsverksamhet när en särskild avgift tas ut för deltagande i kursen (dvs. om kursdeltagarna betalar en avgift, även om den bara motsvarar självkostnadspris). Det torde däremot oftast inte vara att anse som näringsverksamhet om en förening vid ett enstaka tillfälle anordnar en kurs för sina medlemmar. Verksamheten torde inte heller i normalfallet innebära näringsverksamhet om kurser tillhandahålls medlemmar mer regelmässig utan att dessa behöver erlagga särskild ersättning (utöver medlemsavgiften) och verksamheten inte är avsedd att ge ett ekonomiskt överskott¹³⁴. En särskild fråga är hur man skall bedöma medlemsavgifter som inkluderar deltagande i kurser. Om avgiften skatterättsligt kan anses vara medlemsavgift bör den också anses vara medlemsavgift i redovisningssammanhang (och således inte näringsverksamhet)¹³⁵.

Tillhandahållande av träningsverksamhet mot ersättning till medlemmar/andra

Frågan om hur detta skall klassificeras har inte avgjorts i rättspraxis, men man torde i många fall kunna göra samma gränsdragningar som beträffande kursverksamhet, se ovan¹³⁶. Om föreningen har ett vinstsyfte med träningsverksamheten torde verksamheten alltid bli att bedöma som näringsverksamhet. Det är viktigt att göra en helhetsbedömning. I förarbetsuttalandena till nya bokföringslagen framhölls omsättningshastigheten på försålda varor eller tjänster och förekomsten av omkostnader i verksamheten som intressanta mått när man skulle göra helhetsbedömningen.

Tillhandahållande av administrativa tjänster till annan förening/medlem

Verksamhet som innebär att ideella föreningar utan ersättning hjälper varandra med vissa arbetsuppgifter torde inte bedömas som näringsverksamhet enligt BFLs

¹³² Jfr även RSV:s skrivelse, dnr 7547-98/901 som beskrivs i avsnitt 5.3.1 i rapporten.

¹³³ Se 13 kap. 1 § IL. Jämför även BFNs uttalande i cirkulär C 4/6 och skatterättslig praxis.

¹³⁴ Jämför den konsumentköprättsliga avgränsningen samt skatterättslig praxis, där försäljning av utbildning till medlemmar till självkostnadspris bedömts utgöra näringsverksamhet. Att märka är att Regeringsrätten till och med har uttalat att sådan verksamhet inte ens alltid behöver ha full kostnadstäckning för att räknas som näringsverksamhet. (RÅ 1998 ref. 10 och RÅ 2000 ref. 14). Jämför även rättsfallet RÅ 1979 Aa 99, där ett förbunds anordnade studieresor ansågs vara inkomst av rörelse.

¹³⁵ Beträffande avgränsningen av vad som skatterättsligt är medlemsavgift, se avsnitt 5.2.3 ovan.

¹³⁶ Jämför även praxis från ARN (avsnitt 4.2.1 ovan). ARN har åtminstone i ett fall tagit upp en sådan tvist till bedömning, vilket innebär att ARN åtminstone i det fallet måste ansetts föreningen vara näringsidkare.

mening. Inte heller torde näringsverksamhet föreligga om en förening kompenseras ekonomiskt för att utföra en annan förenings arbetsuppgift, om fördelningen av arbetsuppgifter och ersättningar mer är att se som en organisationsfråga och inte en kontraktsfråga; ett exempel på detta är om en central fackförening delegerar förhandlingsarbetet till en lokal förening, som erhåller ersättning för förhandlingsarbetet. Detsamma är fallet för ersättning som uppbärs av Hyresgästföreningen för sin förhandlingsverksamhet. Däremot torde annan verksamhet som innebär tillhandahållande av olika administrativa tjänster mellan föreningar bli att betrakta som näringsverksamhet, om en förening säljer eller på annat sätt ekonomiskt kompenseras för att tillhandahålla dem till annan förening. Även tjänster av mer administrativ natur som riktar sig till medlemmar kan bli näringsverksamhet. Exempel på detta är uttagande av mätningavgifter vid ackordsarbete¹³⁷.

Försäljning av adressregister

Verksamhet av detta slag är av ekonomisk natur. Om verksamheten bedrivs varaktigt (dvs. har viss omfattning i tiden) eller avser ett större belopp vid en enstaka försäljning blir den att betrakta som näringsverksamhet enligt BFL. Enstaka utförsäljning av adressregister mot en mindre ersättning torde inte ensamt innebära att föreningen anses bedriva näringsverksamhet¹³⁸.

Tillhandahållande av medlemstidningar till medlemmar och andra

Verksamheten kan innefatta näringsverksamhet om en förening, som enbart tillhandahåller tidningen till medlemmar, tar ut en särskild avgift för prenumerationen, om inte avgiften endast motsvarar självkostnadspris¹³⁹. Om arbetet med tidningen sköts av anställd personal (som arbetar huvudsakligen med medlemstidningen) torde verksamheten oftast vara att anse som näringsverksamhet. Detsamma gäller om föreningen säljer annonsplats i tidningen eller om tidningen även säljs till andra än medlemmar¹⁴⁰.

Försäljning av insamlade kläder och annan egendom (i särskilda affärer eller vid loppmarknader, basarer och julmarknader etc.) som föreningen fått genom insamlingar eller gåvor

Verksamheten är av ekonomisk natur. Om försäljningen bedrivs varaktigt (dvs. mer än några enstaka gånger per år eller återkommer år efter år) eller avser större belopp (även vid enstaka tillfällen) blir verksamheten att betrakta som

¹³⁷ Jämför beträffande tillhandahållande av tjänster den skatterättsliga praxisen (RÅ 1997 ref. 16. Se även Regeringsrättens dom den 18 juni 2001 i mål 2809-1999 samt referat av en dom meddelad av Regeringsrätten samma dag i RSV rättsfallsprotokoll 21/01. Även dom meddelad den 5 november 2001 refererad i RSVs rättsfallsprotokoll 29/01 rörande Hyresgästföreningen är relevant i sammanhanget.

¹³⁸ Jämför konsument- och skatterättsliga avgränsningar.

¹³⁹ Jämför skatterättsliga avgränsningar och BFNs cirkulär C 4/6.

¹⁴⁰ Se RÅ 1973 Fi 577 och RÅ 1974 A 80.

näringsverksamhet enligt BFL. Detsamma blir oftast fallet om försäljningen sköts av anställd personal¹⁴¹.

Upplåtelser av royaltyskaraktär (t.ex. rätt att använda föreningens namn i reklamsammanhang).

I skatterättslig praxis har upplåtelse av rätten att använda en föreningens namn i reklamsammanhang i flera fall ansetts vara näringsverksamhet¹⁴². I ett fall har utgången varit den motsatta; inslaget av gåva har i det fallet varit avgörande för Regeringsrätten¹⁴³.

Förvaltning av föreningens kapital, t.ex. genom placeringar på börs eller i andra värdepapper

Om en förening bedriver en aktiv förvaltning av sitt kapital torde verksamheten bokföringsmässigt vara att hänföra till näringsverksamhet. Det är idag i och för sig oklart hur förvaltningen skall bedömas skattemässigt, men eftersom den bokföringsmässiga avgränsningen är vidare än den skatterättsliga har detta mindre betydelse vid avgränsningen av det bokföringsrättsliga begreppet näringsverksamhet¹⁴⁴.

2.3 Verksamheter som inte kan klassificeras som näringsverksamhet enligt bokföringslagen

Innehav och brukande av föreningslokal eller fastighet

Själva innehavet av en lokal (fastighet) innebär inte att det bokföringsrättsligt föreligger näringsverksamhet. Detta gäller även om lokalen skulle vara en näringsfastighet skatterättsligt¹⁴⁵. Om lokalen däremot hyrs ut blir det fråga om näringsverksamhet¹⁴⁶.

Byggande eller ombyggnation av föreningens egna lokaler (fastigheter)

Detta utgör inte någon ekonomisk verksamhet. Om lokalen (fastigheten) däremot hyrs ut blir uthyrningsverksamheten att betrakta som näringsverksamhet¹⁴⁷.

¹⁴¹ Se dom den 28 november 2001 i mål 2570-1999 meddelad av Kammarrätten i Göteborg. Jämför även den konsumentköprättsliga avgränsningen. I förarbetena till konsumentköplagen nämns särskilt förmedling av begagnade varor.

¹⁴² RÅ 2000 ref. 53 och RÅ 1974 A 979, jämför även RÅ 1993 ref 100.

¹⁴³ I målet hade en stiftelse och ett bolag träffat avtal om att bolaget vid varje försäljning skulle ge ett bidrag till stiftelsen. Köparna av bolagets varor hade underrättats om att de förutom priset på varan också betalade ett belopp som utgjorde ett bidrag till stiftelsen (RÅ 1984 1:22).

¹⁴⁴ Jämför förarbetsuttalandena till den gamla bokföringslagen, i vilka det tydligt sägs att den som sysslar med värdepappershandel och yrkesmässigt förmögenhetsförvaltning är bokföringsskyldig (avsnitt 3.1 ovan). Se även praxis från ARN, som beskrivs i avsnitt 4.2.1 ovan. I ett fall har ARN ansett att en persons handel varit så omfattande att det rört en tvist mellan två näringsidkare.

¹⁴⁵ Se uttalandena i förarbetena till BFL om näringsfastighet. Dessa gäller enbart fysiska personer, inte juridiska personer.

¹⁴⁶ Se avsnitt 2.1 ovan.

¹⁴⁷ Se avsnitt 2.1 ovan.

Placering av föreningens medel på bankkonto och liknande passiv förvaltning av kapital

Hantering av likvida medel, banktillgodohavanden och liknande faller utanför näringsverksamhetsbegreppet. Detsamma gäller förmögenhetsinnehav som är föremål för en passiv förvaltning.

Hantering av föreningens egna ekonomiska administration

Egen ekonomisk administration, t.ex. att föreningen betalar sina egna räkningar eller löner till sina anställda, utgör inte näringsverksamhet. Om föreningen skulle tillhandahålla sådana tjänster till annan förening kan dock ibland näringsverksamhet föreligga, se ovan avsnitt 2.2. under rubriken Tillhandahållande av administrativa tjänster till annan förening.

Mottagande av bidrag från stat eller kommun utan krav på motprestation samt mottagande av gåvor

Sjelva mottagande av bidrag utan krav på direkt motprestation¹⁴⁸ eller gåvor innebär inte näringsverksamhet. Däremot kan det som mottagits i nästa led användas i verksamhet som utgör näringsverksamhet. Således kan försäljning av insamlade föremål etc. innebära näringsverksamhet, se ovan. Detsamma gäller om insamlade penninggåvor eller bidrag omsätts till värdepapper som blir föremål för en aktiv förvaltning.

¹⁴⁸ Vissa kommuner lämnar s.k.driftsbidrag till föreningar; föreningen får bidraget mot att den åtar sig att exempelvis sköta kommunens idrottsanläggning. Sådana bidrag är förenade med ett krav på motprestation och konstruktionen torde ofta innebära att föreningen bokföringsrättsligt anses bedriva näringsverksamhet. Se även avsnitt 2.1 beträffande tillhandahållande av tjänster till utomstående.

Statens offentliga utredningar 2015

Kronologisk förteckning

1. Deltagande med väpnad styrka i utbildning utomlands. En utökad beslutsbefogenhet för regeringen. Fö.
2. Värdepappersmarknaden MiFID II och MiFIR. + Bilagor. Fi.
3. Med fokus på kärnuppgifterna. En angelägen anpassning av Polismyndighetens uppgifter på djurområdet. Ju.
4. Ett svenskt tonnageskattesystem. Fi.
5. En ny svensk tullagstiftning. Fi.
6. Mer gemensamma tobaksregler. Ett genomförande av tobaksprodukt-direktivet. S.
7. Krav på privata aktörer i välfärden. Fi.
8. En översyn av årsredovisningslagarna. Ju.

Statens offentliga utredningar 2015

Systematisk förteckning

Finansdepartementet

Värdepappersmarknaden

MiFID II och MiFIR. + Bilagor [2]

Ett svenskt tonnageskattesystem. [4]

En ny svensk tullagstiftning. [5]

Krav på privata aktörer i välfärden. [7]

Försvarsdepartementet

Deltagande med väpnad styrka

i utbildning utomlands. En utökad
beslutsbefogenhet för regeringen. [1]

Justitiedepartementet

Med fokus på kärnuppgifterna. En ange-
lägen anpassning av Polismyndig-
hetens uppgifter på djurområdet. [3]

En översyn av årsredovisningslagarna. [8]

Socialdepartementet

Mer gemensamma tobaksregler.

Ett genomförande av tobaks-
produktdirektivet. [6]