

13.1 Informationssäkerhet

13.1.1 Varaktig och lätt åtkomlig räkenskapsinformation

Regeringens förslag: Nuvarande bestämmelser om att bokföringsinformation skall vara varaktig och lätt åtkomlig samlas i en generell bestämmelse av innebörd att all räkenskapsinformation skall bevaras i varaktig form och lätt åtkomligt. Den bokföringsskyldige skall ha sådan utrustning och sådana system, som behövs för att presentera räkenskapsinformationen i läsbar form, tillgängliga i Sverige.

Förslagen i kommitténs betänkande och i promemorian 1: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Remissinstanserna har tillstyrkt förslaget eller inte haft några invändningar mot det.

Gällande rätt: Kraven på att räkenskapshandlingars varaktighet och lättåtkomlighet kommer i bokföringslagen till uttryck på ett flertal ställen. Som exempel kan nämnas 5 § andra och fjärde styckena där det föreskrivs att verifikationerna på ett *varaktigt sätt* skall förses med vissa uppgifter och 6 § första stycket där det sägs att bokföringen skall ske på ett *varaktigt sätt*. Vidare framgår av 10 § tredje stycket att handlingar i mikroformat och maskinläsbara handlingar får användas som räkenskapsmaterial endast under förutsättning att registreringarna är *varaktiga* och registrerade uppgifter *lätt åtkomliga*.

Skälen för regeringens förslag: Bokföring innebär att man samlar och sparar information bl.a. i syfte att det skall vara möjligt att i efterhand kontrollera inträffade affärshändelser. För att detta syfte skall kunna tillgodoses på ett ändamålsenligt sätt måste bokföringen givetvis ske så att informationen senare kan tas fram utan större besvär. Ett grundläggande krav är därför att all räkenskapsinformation under hela arkiveringstiden bevaras i varaktig och lätt åtkomlig form. Att som i den nuvarande bokföringslagen ställa sådana krav huvudsakligen när det gäller utförandet av olika moment i bokföringen är enligt vår mening inte tillräckligt. I den nya lagen bör det i stället tas in en generell bestämmelse om varaktighet och åtkomst som omfattar alla delar av bokföringen (verifikationer, grund- eller huvudbokföring etc.). Bestämmelsen bör alltså omfatta all *räkenskapsinformation* och vara tillämplig oavsett i vilken form uppgifterna lagras. Den är också naturligt att det uppställs ett krav på att företaget håller utrustning och system, som behövs för att presentera räkenskapsinformation i läsbar form, tillgängliga i Sverige.

13.1.2 Förvaring i ordnat skick och på betryggande och överskådligt sätt

Prop. 1998/99:130

Regeringens förslag: Den nya lagen skall innehålla en generell bestämmelse om att de medier på vilka räkenskapsinformationen bevaras skall förvaras i ordnat skick och på betryggande och överskådligt sätt.

Förslaget i kommitténs betänkande och i promemorian 1: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Remissinstanserna har tillstyrkt förslaget eller lämnat det utan erinran.

Gällande rätt: I 5 § fjärde stycket bokföringslagen föreskrivs att verifikationerna skall förvaras ordnade på *betryggande och överskådligt sätt*. Enligt 8 § tredje stycket skall verifikationerna för obetalda fordringar och skulder *ordnas och förvaras för sig* så att *betryggande överblick* finns över dem. I 6 § första stycket sägs att bokföringen skall ske i ett *ordnat och betryggande system* av böcker, kort, lösblad och andra hjälpmedel. Slutligen sägs det i 10 § tredje stycket att exempelvis mikrofilm och maskinläsbara handlingar får användas som räkenskapsmaterial endast om det kan anses säkerställt att de bevaras på *betryggande sätt*.

Skälen för regeringens förslag: Den ökande IT-användningen inom handel och administration har medfört att nya aspekter rörande informationssäkerhet måste beaktas. Ett grundläggande krav – förutom varaktighet och lätt åtkomst – måste vara att räkenskapsinformationen finns tillgänglig under hela arkiveringstiden och att den bevaras i ordnat skick och på ett betryggande sätt. Enligt vår mening är det lämpligast med en generell bestämmelse som slår fast att de media på vilka räkenskapsinformationen bevaras skall förvaras i ordnat skick och på betryggande och överskådligt sätt.

13.1.3 Varannanlänksprincipen

Regeringens förslag: Bestämmelsen om att varannan länk i bokföringskedjan måste finnas i vanlig läsbar form eller mikroskrift tas bort.

Förslaget i kommitténs betänkande och i promemorian 1: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanser har inte haft några invändningar mot förslaget. Av de remissinstanser som särskilt har berört frågan har bl.a. *Bokföringsnämnden* och *Riksskatteverket* tillstyrkt förslaget. *Riksåklagaren* har avstyrkt förslaget med hänvisning till att det skulle medföra en generell sänkning av räkenskapernas bevisvärde. *Riksrevisionsverket* har godtagit förslaget men har tillagt att det innebär nya risker i bokföringen.

Bakgrund: Enligt 10 § andra stycket bokföringslagen får verifikationer och grundbokföring inte samtidigt utgöras av maskinläsbar handling. Bestämmelsen benämns vanligen varannanlänksprincipen. Varannanlänksprincipen motiverades i förarbetena till bokföringslagen av kravet på enkel och säker åtkomst till räkenskapsmaterialet (se SOU 1973:57 s. 232 och prop. 1975:104 s. 190 f.). Från säkerhetssynpunkt ansågs pappersbaserade handlingar vara att föredra framför maskinläsbara sådana. Bestämmelsen skulle därför säkerställa läsbar åtkomst till bokföringsuppgifterna i minst ett steg i verifieringskedjan.

Skälen för regeringens förslag: De senare årens utveckling på IT-området har lett till att det inte längre går att generellt påstå att en pappersbaserad handling från säkerhetssynpunkt är att föredra framför exempelvis en elektroniskt lagrad handling.

Inte heller har pappersbaserade dokument som har tagits fram till följd av varannanlänksprincipen något givet företräde från bevisynpunkt. Tvärtom kan varannanlänksprincipen i dag innebära negativa konsekvenser från bevis- och säkerhetssynpunkt i och med att den bokföringsskyldige i vissa fall kan bli skyldig att *ersätta* maskinläsbart material med material i vanlig läsbar form eller mikroskrift även om en sådan åtgärd innebär att räkenskapsmaterialets bevisvärde reduceras. Så blir fallet om de uppgifter som den bokföringsskyldige mottar – uppgifter som enligt vårt förslag skall utgöra verifikationsunderlag – har lämnats i form av en elektronisk handling. För den bokföringsskyldige som har en datorbaserad bokföring blir det då nödvändigt att överföra den elektroniskt lagrade originalverifikationen till en verifikation i läsbar form eller tillse att grundbokföringen finns i läsbar form.

En annan sak som talar för att varannanlänksprincipen bör tas bort ur lagen är att datorbaserade kontrollåtgärder (ADB-revision) i flera fall kan ske mer effektivt om det finns en obruten elektroniskt lagrad verifieringskedja.

Såsom vi har uttalat i föregående avsnitt anser vi att de dokument eller media på vilket räkenskapsinformationen finns lagrade generellt bör förvaras i varaktig form och lätt åtkomligt. Så länge dessa kriterier är uppfyllda bör det inte finnas något hinder mot att räkenskapsinformation lagras på maskinläsbart medium. I kravet på lättåtkomlighet ligger att uppgifterna måste kunna läsas med kort varsel. För tydlighet skall bör det därför i den nya lagen klargöras att räkenskapsinformation får bevaras på maskinläsbart medium enbart om informationen genom omedelbar utskrift kan tas fram i läsbar form. Om detta inte är möjligt, bör uppgifterna föras över till ett direkt läsbart material, t.ex. genom en utskrift på papper.

Vi föreslår alltså att varannanlänksprincipen utmönstras. Varje länk i bokföringen bör således kunna föreligga i maskinläsbar form.

13.2.1 Tiden för bevarande av räkenskapsinformation

Regeringens förslag: Dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier som används för att lagra räkenskapsinformation skall bevaras fram till det tionde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Detsamma skall gälla för sådan utrustning och sådana system som behövs för att presentera räkenskapsinformationen i läsbar form.

Kommitténs förslag: Kommittén har föreslagit att arkiveringstiden förkortas till sex år.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser har tillstyrkt kommitténs förslag eller har lämnat det utan erinran. Bl. a. *Riksåklagaren*, *Göteborgs tingsrätt*, *Rikspolisstyrelsen*, *Riksskatteverket* och *Finansbolagens förening* har avstyrkt förslaget och hävdade att arkiveringstiden bör bibehållas vid tio år. Bl.a. *Sveriges frikyrkosamråd* har hävdade att den föreslagna arkiveringstiden får orimliga konsekvenser för små ideella organisationer. *Sveriges Ackordscentral* har förordade att arkiveringstiden, i vart fall efter konkurs, bestäms till fem år.

Förslaget i promemorian 1: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Bl.a. *Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR* och *Sveriges Advokatsamfund* har avstyrkt promemorians förslag om att tiden för bevarande skall vara tio år. *Stiftelsen Ackordcentralen* har uttalade att det vid arkivering av en gäldenärs räkenskapsinformation efter konkurs bör gälla en kortare arkiveringstid. Bland de remissinstanser som har tillstyrkt förslaget finns *Riksrevisionsverket* och *Riksskatteverket*.

Bakgrund: I 22 § bokföringslagen föreskrivs att allt räkenskapsmaterial skall bevaras under minst tio år. Den utredning som föregick bokföringslagen föreslog en sexårig arkiveringstid och hänvisade därvid till de svårigheter som kunde uppstå när svällande mängder räkenskapsmaterial skulle arkiveras. I propositionen uttalades emellertid att arkiveringstiden borde vara tio år. Av betydelse var härvid att preskriptionstiden för grovt skattebedrägeri var tio år och att eftertaxering kunde ske även efter utgången av den femårstid som normalt gällde för eftertaxering om den skattskyldige blir åtalad för skattebrott (se prop. 1975:104 s. 194 f.)

Skälen för regeringens förslag: Syftet med bestämmelserna om bevarande av räkenskapsinformation är att säkerställa framtida åtkomst av informationen när tidigare affärshändelser i verksamheten behöver kontrolleras eller på annat vis följas upp. De tekniska och praktiska problem som i de enskilda fallen kan tala för att räkenskapsinformationen bevaras enbart under en kortare tid måste därför vägas mot behovet av att ha tillgång till erforderlig räkenskapsinformation i samband med olika slag av kontroll, exempelvis taxeringsrevision eller utredning om misstänkt brott.

Flera omständigheter talar härvid för att tiden för bevarande av räkenskapsinformation liksom i dag bör vara tio år. En sådan omständighet är att vanliga fordringar preskriberas först efter tio år. Av särskild betydelse är det förhållandet att ekonomisk brottslighet ofta tar lång tid att utreda och att t.ex. grova skattebedrägerier preskriberas först efter tio år. Av betydelse är också att, om en skattskyldig blir åtalad för skattebrott, eftertaxering kan ske också efter utgången av den femårstid som normalt gäller för eftertaxering. Vid utredning av skatte- och förmögenhetsbrott kan det också visa sig vara av vikt att ha räkenskapsinformation tillgänglig även för tiden innan det att brottet inträffade. Det torde visserligen vara endast mera sällan som äldre bokföringsmaterial efterfrågas; kortare arkiveringstider skulle likväl få allvarliga verkningar i fråga om möjligheterna att beivra mera allvarlig ekonomisk brottslighet.

Långa arkiveringstider leder i och för sig till merkostnader för de bokföringsskyldiga. Särskilt brukar det hävdas att de svällande arkivmängderna utgör ett problem. Problemet torde dock numera vara mindre än tidigare, eftersom den tekniska utvecklingen har lett till att stora mängder data i dag kan arkiveras säkert och utrymmessnålt. Även vårt förslag om slopande av varannanlänksprincipen medför ett minskat behov av fysisk lagringskapacitet. Visserligen har den nya tekniken föranlett ett annat slag av arkiveringsproblem. Om bokföringen är datorbaserad, måste nämligen den bokföringsskyldige bevara också sådana program och sådan teknisk utrustning som krävs för att det skall vara möjligt att under hela arkiveringstiden bearbeta och skriva ut de bokföringsuppgifter som har arkiverats i maskinläsbar form. Detta kan medföra kostnader. Dessa bör dock kunna begränsas genom att man i samband med t.ex. maskin- eller programbyte anpassar registreringarna till någon annan lagringsform eller överför dem till något annat maskinläsbart medium.

Vi anser därför att de skäl som talar för en tioårig arkiveringstid väger tyngre än de skäl som kan anföras för en förkortad arkiveringstid. Den nuvarande regeln om hur länge räkenskapsinformationen skall bevaras bör alltså behållas.

Bestämmelsen om tioårig arkiveringsskyldighet bör gälla även för bokföringsskyldiga ideella organisationer. En remissinstans har menat att arkiveringsskyldigheten kan medföra särskilda problem för dessa. Vårt förslag innebär att det i huvudsak endast är föreningar och samfund med något större tillgångar som kommer att vara bokföringsskyldiga (se avsnitt 8.4.2 och 8.4.3). Det är enligt vår mening rimligt att man i organisationer som hanterar förmögenhetsmassor av någon betydelse sparar bokföringen under tio år. Av skäl som vi nyss har angett torde detta som regel inte heller innebära några större problem.

En remissinstans har tagit upp frågan om arkiveringen av en konkursgäldenärs räkenskapsinformation efter det att konkursen har avslutats. Regeringen har gett Konkurstillsynsutredningen (dir. 1998:77) i uppdrag att ta ställning till frågan om kostnader för förvaring av gäldenärens räkenskapsmaterial. Utredningsuppdraget aktualiserar också frågan om arkiveringstiden längd. Uppdraget skall redovisas senast den 30 septem-

ber 1999. I avvaktan på utredningens ställningstagande är vi inte beredda att föreslå någon särskild regel om arkivering efter konkurs. Prop. 1998/99:130

13.2.2 Platsen för förvaring

Regeringens förslag: Det material på vilket räkenskapsinformation bevaras skall som huvudregel förvaras inom Sverige. Om bokföringen är datorbaserad, skall också maskinutrustning och system som huvudregel finnas i Sverige.

Efter särskilt myndighetstillstånd skall dock maskinläsbara media som används för att bevara räkenskapsinformation samt maskinutrustning och system få placeras utomlands under förutsättning att den bokföringskyldige har terminalåtkomst till sitt bokföringssystem och kan ta fram räkenskapsinformationen i vanlig läsbar form i Sverige.

Verifikationer i vanlig läsbar form skall tillfälligt få förvaras utomlands, om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisnings- sed.

Bestämmelserna om förvaring i Sverige skall inte gälla bokföring som avser verksamhet som företaget bedriver genom en filial utomlands, om företaget är bokföringskyldigt där.

Kommitténs förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Enligt kommitténs förslag skall dock arkivering genom maskinutrustning som är placerad utomlands inte vara beroende av myndighets tillstånd.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanser har tillstyrkt eller inte haft några invändningar mot kommitténs förslag. *Riksåklagaren*, *Rikspolisstyrelsen*, *Riksrevisionsverket* och *Riksskatteverket* har dock avstyrkt förslaget om arkivering genom maskinutrustning som är placerad utomlands. *Riksåklagaren* har även avstyrkt förslaget om tillfällig förvaring av verifikationer utomlands

Förslaget i promemorian 1: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser har inte haft några invändningar mot promemorians förslag. *Ekobrottsmyndigheten* har avstyrkt förslaget på den grund att bokföring utomlands över huvud taget inte bör tillåtas. *Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR* har å andra sidan hävdat att bokföring på en i utlandet placerad dator inte bör vara beroende av dispens. *Sveriges Industriförbund*, som har godtagit kommitténs förslag, har betonat att dispensprövningen bör utgå från säkerhet och kontrollaspekter.

Bakgrund m.m.: I 22 § bokföringslagen regleras att allt räkenskapsmaterial skall bevaras i ordnat skick och på betryggande sätt *inom landet* under minst tio år. Kravet på bevarande inom landet har tillkommit för att möjliggöra revision och skattekontroll av företagens räkenskaper (se prop 1975:104 s. 193).

Sedan bokföringslagen tillkom har företagen kommit att bli allt mer internationellt verksamma. Bl. a. har det utländska ägandet av svenska

företag ökat samtidigt som svenska företag i ökande grad har etablerat filialer utomlands. Det har ibland framförts önskemål om att räkenskapsmaterialet skall kunna arkiveras med användande av datautrustning som är placerad utomlands. Det har därvid hävdats att detta skulle möjliggöra en effektivare administrativ hantering för företagen. *Bokföringsnämnden* har emellertid i rekommendationen R 3 "Räkenskapsmaterial och dess arkivering" uttalat att det inte är förenligt med bokföringslagen att lagra bokföringsnoteringar enbart på datamedium som är placerat utomlands. Nämnden har också i uttalandet U 89:8 "Bokföring utomlands" diskuterat vilken betydelse kravet på arkivering inom landet får när bokföringen sker med hjälp av ADB. Enligt nämnden måste det, om det skall finnas en reell möjlighet till kontroll av att ADB-systemet verkligen arbetar på det sätt som anges i systemdokumentationen, krävas att den dator och det program som används för bokföringen finns tillgängliga inom landet.

Fråga har också uppkommit om tillfällig förvaring utomlands av verifikation. I BFN U 89:8 "Bokföring utomlands" uttalade Bokföringsnämnden på fråga om näringsidkare som är bokföringsskyldig i Sverige får fullgöra bokföringsskyldigheten utomlands att räkenskapsmaterial inte vid någon tidpunkt får föras ut ur Sverige, exempelvis för att bokföras. I ett senare uttalande (BFN U 93:3 "Utförsel av verifikationer ur landet") har nämnden särskilt behandlat frågan om det kan anses tillåtet att tillfälligtvis föra en originalverifikation ut ur Sverige och ersätta den med kopia (t.ex. för att möjliggöra återbetalning av utländsk mervärdesskatt). Nämnden har därvid, under hänvisning till 5 § första stycket bokföringslagen, funnit att det kan vara förenligt med god redovisningssed att föra en originalverifikation ut ur Sverige under förutsättning att handlingen ersätts med fullgod hänvisningsverifikation och företagets rutiner är utformade så att originalet snarast kan återföras till det övriga räkenskapsmaterialet.

I fråga om räkenskapsmaterial som avser rörelse som ett svenskt företag bedriver utomlands (filial) har Bokföringsnämnden uttalat att arkivering inte behöver ske i Sverige om rörelsen är bokföringsskyldig i det land där den bedrivs. Enligt nämndens uppfattning skall dock rapporter och dylikt avseende filialen som behövs för företagets gemensamma redovisning arkiveras i Sverige (se BFN R3, Räkenskapsmaterial och dess arkivering).

Skälen för regeringens förslag:

Huvudregel – förvaring inom Sverige

Syftet med bestämmelserna om bevarande av räkenskapsinformation är att det i efterhand skall gå att få fram information om tidigare inträffade affärshändelser. Bestämmelserna tillgodoser, utöver näringsidkarens egna behov, främst borgenärernas och det allmännas intresse. Informationen skall kunna tas fram exempelvis vid framtida konkursförfaranden, vid skatterevisioner eller i förundersökningar i brottmål.

För att tillgodose dessa syften är det mest ändamålsenligt att de medier på vilket räkenskapsinformationen bevaras – vare sig det är pappersdokument, mikroskrift eller maskinläsbara medier – förvaras inom Sverige. Det är uppenbart att möjligheterna att tillgodose de kontroll- och bevisintressen som bär upp bokföringsreglerna allvarligt skulle försvagas om materialet utan begränsningar fick föras utomlands. Enligt vår mening måste därför huvudregeln även i framtiden vara att media på vilket räkenskapsinformationen lagras skall förvaras inom Sverige.

Förvaring genom maskinutrustning som är placerad utanför Sverige

Om den maskinutrustning med vars hjälp räkenskapsinformationen kan tas fram förvaras utomlands, försämrar det ofta möjligheterna att ta del av informationen eller granska dess riktighet. Modern datateknik gör det visserligen förhållandevis enkelt att i Sverige ta del av information som är lagrad med hjälp av maskinutrustning i utlandet. Som några remissinstanser har påpekat torde dock tillgängligheten av sådan information ändå vara sämre än om informationen lagras med hjälp av utrustning som finns i Sverige. Risken för att det inträffar tekniska fel vid överföringen är större. Möjligheterna för en svensk konkursförvaltare, skatterevisor eller förundersökningsledare att ta del av uppgifterna och granska systemets uppbyggnad är mindre. Även om det finns direktåtkomst till uppgifterna via en i Sverige stående terminal kan man inte vara säker på att företagsledningen kommer att ge polis och åklagare tillgång till denna. För åklagaren återstår då att genom beslut om husrannsakan skaffa sig tillgång till den i utlandet befintliga utrustningen. Såsom *Riksåklagaren* har påtalat kan det emellertid vara förenat med en inte oväsentlig tidsutdräkt att få till stånd en husrannsakan utomlands. Också ett intrång, företaget mot företagsledningens vilja, som rent fysiskt sker från en terminal i Sverige kan förutsätta att en myndighet i det land där maskinutrustningen är belägen går med på åtgärden. Möjligheterna för polis och åklagare att genom snabba, överraskande åtgärder skaffa sig tillgång till bokföringsmaterial, innan en brottslig företagsledning har hunnit skaffa undan eller förstöra det, skulle alltså minska. *Ekobrottsmyndigheten* har även hävdats att, om maskinutrustningen får förvaras utomlands, företagsledningen skulle kunna göra ett stort antal invändningar mot ett misstänkt brott vilka polis och åklagare skulle få svårt att vederlägga, t.ex. att det har inträffat ett datorhaveri och att bokföringen av den anledningen inte finns tillgänglig. Visserligen kan det ändå i ett enskilt fall vara möjligt att styrka att företagsledningen har gjort sig skyldig till bokföringsbrott. Genom undanhållandet av informationen blir det emellertid omöjligt att utreda och styrka andra brott än bokföringsbrott, t.ex. grova förmögenhetsbrott.

Vi kan alltså konstatera att det finns tungt vägande skäl för den nuvarande ordningen där den maskinutrustning med vilken räkenskapsinformationen bevaras måste finnas inom landet.

Samtidigt talar den fortgående tekniska utvecklingen liksom den internationella integrationen med ökad styrka för att det bör finnas ett visst utrymme för att bevara räkenskapsinformation med hjälp av maskinell utrustning som är placerad utomlands, i vart fall om den lagrade räkenskapsinformationen samtidigt finns tillgänglig via terminal i Sverige. För en del företag – t.ex. dotterföretag i utländska koncerner eller filialer till utländska företag – kan det finnas påtagliga och fullt legitima skäl att sköta bokföringen och arkiveringen med hjälp av utrustning som är placerad utomlands. Vid ett möte som Justitiedepartementet anordnat med Sveriges Industriförbund och Ekobrottsmyndigheten har från näringslivshåll upplysts att internationellt verksamma koncerner numera i allt större utsträckning samordnar administrationen för koncernens olika företag till gemensamma enheter med gemensam placering i något av de länder där koncernen är verksam. En sådan enhet kan ha till uppgift att sköta koncernföretagens fakturahantering, bokföring m.m. Samordningen anses ge upphov till betydande rationaliseringsvinster. Enligt uppgift har de svenska bestämmelserna vid flera tillfällen tvingat fram kostsamma särlösningar i koncerner där något av företagen är svenskt. Från näringslivshåll har också framhållits att de svenska bestämmelserna är internationellt kända för att vara särskilt restriktiva. Det har hävdats att bestämmelserna bidragit till att internationellt verksamma koncerner har valt att inte etablera företag i Sverige och i stället har valt att sälja sina produkter direkt från ett utländskt företag. – I sammanhanget kan inte heller bortses från att, såsom kommittén har påpekat, motsvarande regler i andra nordiska länder är mindre restriktiva.

Trots de nackdelar som ur kontrollsynpunkt kan anföras mot förslaget talar därför enligt vår uppfattning övervägande skäl för att det nuvarande förbudet mot att bevara räkenskapsinformationen med hjälp av utomlands placerad maskinutrustning bör mjukas upp. Viss arkivering av detta slag bör vara tillåten under förutsättning att det finns möjlighet att inom Sverige ta fram omedelbar utskrift av den lagrade informationen. Eftersom det finns en viss risk för missbruk, vill vi inte gå så långt som kommittén och generellt tillåta att räkenskapsinformation bevaras på detta sätt. Däremot bör det införas en möjlighet för företag att, när det föreligger särskilda skäl, få dispens för att sköta förvaringen av räkenskapsinformationen på detta sätt. Genom ett dispensförfarande blir det möjligt att pröva tyngden i de skäl som företaget åberopar. Kriterierna för när dispens skall ges bör tills vidare vara restriktiva. Dispens bör kunna ges framför allt i sådana fall då företaget har sådan anknytning till utlandet att detta slag av förvaring framstår som naturlig, främst i utlandsägda företag och filialer. En grundläggande förutsättning bör alltid vara att något missbruk inte kan befaras. Dispensfrågan bör prövas av skattemyndigheten eller, i fråga om företag som står under Finansinspektionens tillsyn, av inspektionen.

Vi föreslår alltså att det skall fordras särskild dispens för att kravet på bevarande av räkenskapsinformation skall få fullgöras med hjälp av maskinutrustning som är placerad utomlands. Dispens bör kunna komma i fråga endast när det finns särskilda skäl.

Mot bakgrund av den ökade internationaliseringen finns det enligt vår mening också anledning att överväga ett ytterligare avsteg från huvudregeln om förvaring inom Sverige.

Som vi tidigare har redogjort för har Bokföringsnämnden gett uttryck för att det under vissa särskilda situationer kan anses acceptabelt att originalverifikationer, dvs. originalhandling som innefattar uppgifter om affärshändelser, tillfälligtvis förs ut ur landet. En sådan situation uppstår när en handling samtidigt fyller flera funktioner för företaget t.ex. både som bevis om en affärshändelse och som bevis för en fordran; den bokföringsskyldige måste tillfälligtvis föra handlingen ut ur landet för att dess andra funktion skall kunna nyttjas. Enligt vår mening bör lagen ge utrymme för detta.

En annan situation då det kan vara motiverat att föra verifierationer ut ur landet är i samband med bokföring. Det kan t.ex. av organisatoriska skäl vara naturligt att bokföring sker utanför Sverige. Så kan vara fallet när den bokföringsskyldige är en filial till ett utländskt företag. Lagen bör alltså ge utrymme för att föra verifierationer ut ur landet även i dylika fall. Även i dessa fall bör dock verifierationerna få förvaras utomlands endast helt tillfälligt. Så snart bokföring har skett eller handlingen på annat sätt har tjänat sitt syfte utomlands, bör verifierationerna återföras till Sverige för att bevaras här under den resterande arkiveringstiden. Detta överensstämmer i allt väsentligt med dansk och finsk rätt.

För att förhindra missbruk är det enligt vår mening nödvändigt att förena de nu nämnda undantagen med vissa restriktioner. Detta bör komma till uttryck i lagen på det sättet att handlingarna får föras utomlands endast om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed. Av lagen bör också framgå att handlingarna får förvaras utomlands endast tillfälligtvis. Utformas bestämmelsen på detta sätt torde risken för missbruk vara mycket begränsad.

Förvaring av bokföring som tillhör en verksamhet som bedrivs utomlands

När det gäller bokföring som avser en verksamhet som ett svenskt företag bedriver utomlands är det enligt regeringens mening inte lämpligt att ställa ett ovillkorligt krav på förvaring i Sverige. I det land där filialen är belägen kan det nämligen finnas krav på att filialens bokföring skall förvaras där. Skyldigheten att förvara bokföring i Sverige bör därför inte gälla verksamhet som företaget bedriver genom filial i ett annat land, om företaget är bokföringsskyldigt för verksamheten i det landet.

13.2.3 Överföring av räkenskapsinformation från maskinläsbart medium till annan tillåten form för bevarande

Prop. 1998/99:130

Regeringens förslag: Maskinläsbart medium som används för förvaring av räkenskapsinformation skall få förstöras, om räkenskapsinformationen på ett betryggande sätt i stället överförs till annan tillåten form för bevarande. Har företaget tagit emot räkenskapsinformation från någon annan, skall detta dock gälla först från och med det fjärde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades.

Kommitténs förslag: Kommittén har föreslagit att räkenskapshandlingar i form av upptagning för automatisk databehandling skall få förstöras efter tre år, förutsatt att de ersätts med handlingar i vanlig läsbar form eller mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser har inte närmare berört förslaget. *Riksåklagaren* har tillstyrkt avskaffandet av den ovillkorliga rätten för bokföringsskyldiga att före arkiveringstidens utgång förstöra räkenskapsmaterial i maskinläsbar form under förutsättning att de registrerade uppgifterna överförs till vanlig läsbar form. Bl. a. *Riksskatteverket* har avstyrkt förslaget med motivering att samma regler bör gälla för arkivering av maskinläsbart material som för övrigt räkenskapsmaterial. *Bokföringsnämnden* har avstyrkt förslaget, eftersom det medför arkiveringsproblem för sådana företag som anlitar bokföringsbyrå.

Förslaget i promemorian 1: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser har inte haft några invändningar mot promemorians förslag. *Ekobrottsmyndigheten* och *Riksskatteverket* har dock varit kritiska till förslaget. Riksskatteverket har bl.a. ansett att det inte finns anledning att göra skillnad på räkenskapsinformation som har mottagits från annan och räkenskapsinformation som sammanställts av företaget självt.

Gällande rätt: Enligt 22 § andra stycket bokföringslagen upphör skyldigheten att bevara maskinläsbart material som räkenskapsmaterial om de registrerade uppgifterna på ett betryggande sätt förs över till vanlig läsbar form eller mikroskrift.

Under förarbetena till bokföringslagen ansågs det att det i vissa fall kunde innebära problem att bevara maskinläsbart räkenskapsmaterial. Bl.a. framhöll man att arkivering av sådant räkenskapsmaterial kunde bli kostnadskrävande. Lagstiftaren kom därför fram till att detta slag av räkenskapsmaterial borde få förstöras om det samtidigt överfördes till annan läsbar form. En förutsättning för detta borde emellertid vara att överföringen gjordes på ett så betryggande sätt att förvanskning av uppgifterna förhindrades (se prop. 1975:104 s. 197).

Att bokföringslagen inte uppställer något krav på bevarande av maskinläsbart räkenskapsmaterial efter det att informationen har förts över till papper eller mikromaterial torde också sammanhålla med att frågan om datorbaserat materials användbarhet i bokföringen i förarbetena till

bokföringslagen behandlades i huvudsak som en fråga om vilka risker som finns för att maskinläsbara handlingar förstörs eller inte längre kan tas fram i läsbar form. Traditionella pappersbaserade handlingar och handlingar i mikroskrift sågs därvid som överlägsna maskinläsbara handlingar.

Skälen för regeringens förslag: Den nuvarande ovillkorliga rätten att förstöra räkenskapshandlingar i maskinläsbar form under förutsättning att registrerade uppgifter förs över till handlingar i läsbar form, dvs. papper eller mikromaterial kan innebära en viss risk för att räkenskapsinformationens kvalitet försämras. När en uppgift som lagras i maskinläsbar form skrivs ut, kan en del av dess bevisvärde gå förlorat.

Mot den bakgrunden finns det anledning att uppställa vissa slag av restriktioner vad gäller förstörandet av sådant maskinläsbart medium som används för lagring av räkenskapsinformation.

Räkenskapsinformation som har tillkommit eller sammanställts på grundval av utifrån mottagna uppgifter

Vad först gäller räkenskapsinformation som har tillkommit eller sammanställts på grundval av utifrån mottagna uppgifter (hit hör framför allt verifikationer som består av uppgifter som har mottagits på elektronisk väg) bör huvudregeln vara att räkenskapsinformationen skall sparas i sitt ursprungliga skick.

Ett krav på att räkenskapsinformation som har lagrats på maskinläsbart medium skall bevaras i samma skick under hela den tioåriga arkiveringstid kan emellertid innebära höga kostnader för den bokföringsskyldige. Denne tvingas ju att under hela arkiveringstiden ha tillgång till sådan utrustning och sådana system som behövs för att omedelbart kunna presentera räkenskapsinformationen i läsbar form. Uppenbarligen måste det allmänna intresset av att räkenskapsinformationens bevisvärde upprätthålls vägas mot dylika praktiska problem för de bokföringsskyldiga. Intresset av att bevisvärdet upprätthålls torde vara störst under de första åren efter affärshändelsen. Vi anser därför att den bokföringsskyldige när det har gått tre år från utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades fritt bör kunna välja på vilket sätt räkenskapsinformationen därefter skall lagras. Den bokföringsskyldige bör således ha rätt att förstöra den maskinläsbara formen av räkenskapsinformationen under förutsättning att det i stället överförs till annan form.

Räkenskapsinformation som den bokföringsskyldige själv har sammanställt

Vi anser att räkenskapsinformation i maskinläsbar form som den bokföringsskyldige själv har sammanställt (framför allt registreringar gjorda i syfte att kunna presentera en grund- och huvudbokföring) även fortsättningsvis bör få förstöras omedelbart efter bokföringen under förutsättning att den samtidigt överförs till annan tillåten lagringsform och överföringen kan ske på betryggande sätt. För detta talar bl.a. de

svårigheter som annars skulle uppstå för företag som anlitar bokföringsbyrå. Om det fordrades att maskinläsbara uppgifter alltid skulle arkiveras i sin ursprungliga form, skulle den bokföringsskyldige hamna i ett beroendeförhållande till bokföringsbyrån, eftersom han vanligtvis saknar egna möjligheter att bevara den räkenskapsinformation som bokföringsbyrån har upprättat åt honom.

De skäl som talar för att maskinläsbara handlingar även i fortsättningen bör få ersättas av pappersbaserade dokument måste visserligen ställas mot skatteförvaltningens intresse av att med rimliga arbetsinsatser kunna utföra taxeringskontroll. I dag använder sig skattemyndigheterna i sin revisionsverksamhet ofta av företagens ADB-material och kan därigenom på maskinell väg göra granskningar som annars – om materialet i stället hade varit i vanlig läsbar form – hade krävt omfattande manuella insatser. Skattemyndigheternas arbete skulle därför kunna försvåras om stora mängder maskinläsbara räkenskapshandlingar ersattes av handlingar i vanlig läsbar form.

Det bör emellertid understrykas att de nuvarande bestämmelserna ger företagen en *ovillkorlig* rätt att föra över *alla* maskinläsbara handlingar till handlingar i vanlig läsbar form eller mikroskrift. Vårt förslag innebär därför inte någon försämring av skatteförvaltningens möjligheter till taxeringskontroll. Det finns inte heller anledning att anta att förslaget leder till minskad lagring på maskinläsbart medium. Tvärtom torde våra förslag om ett avskaffande av varannanlänksprincipen (se avsnitt 13.1.3) och om ett bevarande av den tioåriga arkiveringsskyldigheten (se avsnitt 13.2.1) medföra att räkenskapsinformation i större utsträckning än i dag kommer att bevaras på maskinläsbara media.

13.2.4 Förtida förstöring av räkenskapsinformation

Regeringens förslag: Räkenskapsinformation skall efter särskilt tillstånd få förstöras före arkiveringstidens utgång, om det finns särskilda skäl.

Kommitténs förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser har inte haft några invändningar mot förslaget. *Riksskatteverket* har dock ansett att bestämmelsen inte fyller något syfte. *Riksåklagaren* har ansett att ett tillstånd att förstöra räkenskapsmaterial alltid måste förenas med en skyldighet att bevara materialet på mikrofilm eller papperskopior.

Bakgrund: Enligt 22 § tredje stycket bokföringslagen får skattemyndigheten, om det finns särskilda skäl, för visst fall tillåta att räkenskapsmaterial i vanlig läsbar form förstörs före utgången av den tioåriga arkiveringstiden. Materialet måste emellertid i så fall under betryggande former mikrofilmats eller kopieras på likvärdigt sätt och kopiorna skall bevaras under återstoden av arkiveringstiden.

Skälen för regeringens förslag: Det material som enligt vårt förslag måste arkiveras kan komma att få stor omfattning. Normalt måste detta accepteras. Det kan likväl förekomma situationer då intresset av att

materialet bevaras inte står i proportion till de kostnader som en fortsatt arkivering innebär. Så kan exempelvis vara fallet när en verksamhet har gått i konkurs och såväl konkursen som eventuella brottsutredningar med anknytning till verksamheten har avslutats. Med hänsyn härtill bör det liksom hittills finnas en möjlighet att – utöver i de fall som vi har behandlat i föregående avsnitt – förstöra det material på vilka uppgifterna har lagrats före den i lagen angivna arkiveringstidens utgång. Den möjligheten bör emellertid enbart stå öppen när det finns särskilda skäl som gör det motiverat att avbryta arkiveringen. Möjligheten bör dessutom vara beroende av ett särskilt dispensbeslut från en myndighet. Genom ett sådant dispensförfarande kan man förhindra att möjligheten kommer till användning för att försvåra skatte- eller brottsutredningar.

Den motsvarande bestämmelsen i gällande rätt fordrar att man i samband med en sådan förstöring av räkenskapsmaterial tar fram och bevarar kopior på materialet. I likhet med *Riksåklagaren* anser vi att det finns mycket som talar för att ett sådant krav uppställs även i framtiden. Enligt vår mening är det emellertid inte nödvändigt att reglera detta i lagen. Om det finns skäl att förstöra materialet men samtidigt är motiverat att bevara uppgifterna på något annat sätt, kan tillståndsmyndigheten villkora dispensen med att uppgifterna skall sparas på annat lämpligt sätt, t.ex. i mikroformat eller på maskinläsbart medium. Vi vill inte heller utesluta att det kan förekomma fall då det över huvud taget inte är motiverat att spara uppgifterna. En ordning där frågan om uppgifterna skall bevaras i annan form prövas inom ramen för tillståndsärendet är mera flexibel än ett i lag intaget krav på att uppgifterna alltid skall bevaras i kopior

14.1 Allmänt om årsbokslut och årsredovisning

I en bokföringsskyldig verksamhet avslutas den löpande bokföringen normalt med att det upprättas ett årsbokslut. Ett sådant bokslut omfattar en balansräkning och en resultaträkning, eventuellt kompletterade med noter och bilagor. I vissa fall måste också en årsredovisning upprättas. I förhållande till årsbokslutet innehåller årsredovisningen i regel även sådan information som inte har omedelbar anknytning till företagets balansräkning och resultaträkning. En del sådan information redovisas i den förvaltningsberättelse som normalt ingår i årsredovisningen. Enligt årsredovisningslagen skall företaget i förvaltningsberättelsen bl.a. lämna information om sådana förhållanden som inte skall redovisas i balansräkningen eller resultaträkningen men som är viktiga för bedömningen av bolagets resultat och ställning (se 6 kap. 1 § årsredovisningslagen). Större företag, särskilt de vars aktier är noterade vid en börs, lämnar ofta mer långtgående information än vad som krävs enligt lag. En annan viktig skillnad mellan årsbokslut och årsredovisning är att den sistnämnda alltid är offentlig. Den ekonomiska information som lämnas i årsredovisningen görs alltså tillgänglig för intressenter utanför företaget. Också årsbokslutet kan visserligen komma att användas i syfte att lämna information till externa intressenter. Ett sådant utlämnande av årsbokslutet grundas emellertid endast på företagets egen vilja att offentliggöra informationen.

Eftersom den offentliga redovisningen upprättas i syfte att informera intressenterna om företagets ekonomiska utveckling, är det naturligt att det är deras intressen som styr redovisningens utformning och innehåll. De intressenter som oftast nämns i dessa sammanhang är ägare, investerare, borgenärer, anställda och kunder. Borgenärerna kan i sin tur delas in i olika grupper, t.ex. det allmänna, leverantörer och banker.

För att intressenterna skall kunna förlita sig på den ekonomiska information som lämnas i årsredovisningen måste det finnas vissa garantier för att informationen är riktig. Detta tillgodoses genom att de flesta bokföringsskyldiga juridiska personer skall utse minst en revisor som bl.a. har att granska redovisningen.

14.2 Nuvarande bestämmelser om den offentliga redovisningen

14.2.1 Skyldighet att upprätta årsredovisning

Samtliga aktiebolag, vissa handelsbolag och samtliga ekonomiska föreningar är enligt årsredovisningslagen eller lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar (föreningslagen) skyldiga att upprätta en årsredovisning. Detsamma gäller – enligt ÅRKL och ÅRFL – för bl.a. banker och försäkringsbolag.

Enligt lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag (1980 års årsredovisningslag) är de företag som omfattas av lagen skyldiga att upprätta årsredovisning om antalet anställda i företaget eller, om företaget är moderföretag i en koncern, antalet anställda i koncernen under räkenskapsåret i medeltal har varit minst tio eller om tillgångarnas nettovärde i rörelsen överstiger 1 000 prisbasbelopp. Lagen gäller bl.a. för enskilda näringsidkare, ideella föreningar och sådana handelsbolag som faller utanför tillämpningsområdet för årsredovisningslagen.

I stiftelselagen föreskrivs att samtliga bokföringsskyldiga stiftelser – med några undantag – skall upprätta en årsredovisning. Det innebär att bl.a. näringsdrivande stiftelser, moderstiftelser, kollektivavtalsstiftelser och insamlingsstiftelser, oavsett storlek, alltid skall upprätta en årsredovisning. Att även pensions- och personalstiftelser utan undantag skall upprätta en årsredovisning framgår av tryggandelagen. Vidare skall – med några mindre undantag – övriga stiftelser som har tillgångar med ett marknadsvärde överstigande tio prisbasbelopp upprätta årsredovisning.

14.2.2 Innehållet i årsredovisningen

En årsredovisning skall alltid innehålla en *balansräkning*, en *resultaträkning* och noter (*tilläggsupplysningar*). När det gäller innehållet i dessa handlingar kan en skiljelinje dras mellan bokföringslagen, 1980 års årsredovisningslag och föreningslagen å ena sidan samt årsredovisningslagen å den andra sidan. Bestämmelserna i respektive lagstiftningssystem skiljer sig åt i väsentliga delar. Som exempel kan nämnas att uppställningsformerna för resultaträkningen och balansräkningen är helt olika och att kraven på tilläggsupplysningar är mera omfattande i årsredovisningslagen än i övrig redovisningslagstiftning. Att de två systemen på ett så markant sätt skiljer sig från varandra hänger samman med att årsredovisningslagen bygger på EG:s redovisningsregler, medan de andra lagarna har sitt ursprung i äldre, helt svensk lagstiftning.

Även inom ramen för årsredovisningslagen finns det vissa skillnader mellan olika bolag vad gäller den föreskrivna informationens innehåll. Omfattningen på informationslämnandet har framför allt knutits till storleken på företaget, sådan den framträder i tillgångarnas värde och antal anställda. För företag i vilka tillgångarnas nettovärde enligt balansräkningen under de senaste två räkenskapsåren har överstigit minst 1 000 prisbasbelopp eller där antalet anställda under de senaste två räkenskapsåren i medeltal har överstigit 200 gäller sålunda särskilda regler, t.ex. krav på upprättande av finansieringsanalys. Denna gränsdragning är väl etablerad i svensk redovisningslagstiftning. Årsredovisningslagen innehåller även en definition av ”små” bolag, nämligen sådana som har högst tio anställda och en balansomslutning på högst 24 miljoner kronor (cirka 700 prisbasbelopp). Denna kategori av bolag är undantagna från vissa av lagens krav på tilläggsupplysningar.

Samtliga aktiebolag, ekonomiska föreningar och sådana handelsbolag som omfattas av årsredovisningslagen måste i sina årsredovisningar infoga en *förvaltningsberättelse*. Detsamma gäller enligt stiftelselagen

och tryggandelagen för stiftelser. För övriga företag gäller däremot enligt 1980 års årsredovisningslag att årsredovisningen måste innehålla en förvaltningsberättelse endast om företaget eller, om företaget är moderföretag i en koncern, koncernen överskrider något av de tidigare två angivna gränsvärdena, 1 000 prisbasbelopp i nettoomsättning och 200 anställda.

Som vi nyss har varit inne på skall större företag som regel upprätta en *finansieringsanalys*. Detta gäller dock inte bostadsrättsföreningar, sambruksföreningar samt pensions- och personalstiftelser, oavsett hur stora de är.

14.2.3 Revision av årsredovisningen

Bokföringsskyldiga som enligt lag skall upprätta en årsredovisning skall i regel utse minst en revisor som på ett oberoende sätt skall granska verksamhetens räkenskaper och dess förvaltning. Revisorerna utses i de flesta fall av företagets ägare. Den som utses till revisor skall ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfattningen av den granskade verksamheten fordras för att fullgöra uppdraget (se t.ex. 10 kap. 11 § andra stycket aktiebolagslagen). I vissa fall skall minst en revisor vara auktoriserad eller godkänd enligt bestämmelserna i 4 § lagen (1995:528) om revisorer. Detta gäller vid val av revisor i aktiebolag (se 10 kap. 11 § första stycket aktiebolagslagen). Liknande bestämmelser gäller för stiftelser som är skyldiga att upprätta årsredovisning (se 4 kap. 4 § stiftelselagen).

Efter utgången av varje räkenskapsår lämnar revisorn en rapport (revisionsberättelse) över sin granskning. I revisionsberättelsen uttalar han sig bl.a. om huruvida den bokföringsskyldige har upprättat årsredovisningen enligt gällande lag.

Regler om revision kommer att beröras närmare i avsnitt 22.

14.2.4 Offentliggörande av årsredovisningen

Årsredovisningen och revisionsberättelsen skall utan undantag offentliggöras. Offentliggörandet sker antingen genom att handlingarna ges in till föreskriven myndighet eller genom att de hålls tillgängliga hos företaget.

Aktiebolag och sådana handelsbolag som omfattas av årsredovisningslagen skall undantagslöst ge in årsredovisningen och revisionsberättelsen till Patent- och registreringsverket. Ifråga om aktiebolag skall handlingarna ha kommit in till myndigheten inom en månad efter det att resultaträkningen och balansräkningen har blivit fastställda på bolagsstämma. För de handelsbolag som omfattas av lagen är motsvarande tidsfrist sex månader från räkenskapsårets utgång (se 8 kap. 3 § årsredovisningslagen).

Ekonomiska föreningar skall låta offentliggöra sina årsredovisningar inom en månad från det att balans- och resultaträkningarna fastställdes på föreningsstämma. De företag som omfattas av 1980 års årsredovis-

ningslag skall göra sina årsredovisningar offentliga inom samma tidsfrist som gäller för handelsbolag som omfattas av årsredovisningslagen, dvs. sex månader efter räkenskapsårets utgång. För både ekonomiska föreningar och de företag som omfattas av 1980 års årsredovisningslag är huvudregeln att offentliggörandet skall ske genom att handlingarna hålls tillgängliga hos företaget och att de först efter särskilt föreläggande av Patent- och registreringsverket behöver sändas in dit. Sådant föreläggande utfärdas när någon begär det. Företag som är skyldiga att ha auktoriserad revisor skall dock utan särskilt föreläggande sända in handlingarna till Patent- och registreringsverket inom de tider som nyss har angetts.

Stiftelser skall sända in årsredovisningen och revisionsberättelsen till tillsynsmyndigheten inom sex månader efter räkenskapsårets utgång (se 3 kap. 11 § stiftelselagen samt 17 b och 30 §§ tryggandelagen). Med tillsynsmyndighet avses som regel länsstyrelsen i det län där stiftelsens styrelse har sitt säte eller, om säte inte är bestämt, där förvaltningen huvudsakligen utövas (se 9 kap. 1 § stiftelselagen samt, beträffande pensions- och personalstiftelser, 31 § tryggandelagen). För vissa stiftelser är det tillräckligt att årsredovisningen hålls tillgänglig (se 3 kap. 12 § stiftelselagen). Det gäller stiftelser som omfattas av stiftelselagen och som har bildats av något offentligt organ eller står under förvaltning av en statlig myndighet eller som enligt stiftarens förordnande skall vara undantagen tillsyn och som inte utövar näringsverksamhet eller är moderstiftelse.

14.3 Årsredovisning eller årsbokslut

Regeringens förslag: Den löpande bokföringen skall avslutas med en årsredovisning eller ett årsbokslut.

En årsredovisning skall upprättas enligt årsredovisningslagen eller, i finansiella företag, enligt de särskilda lagarna för kreditinstitut och värdepappersbolag respektive försäkringsföretag.

Följande företag skall alltid upprätta en årsredovisning:

1. aktiebolag, ekonomiska föreningar och sådana handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare,
2. sådana företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag,
3. andra företag som är moderföretag i en koncern,
4. andra företag i vilka antalet anställda under de senaste två räkenskapsåren i medeltal har varit fler än tio eller tillgångarnas nettovärde enligt balansräkning för det senaste räkenskapsåret har uppgått till mer än 24 miljoner kronor.

Årsbokslutet skall bestå av en balansräkning och en resultaträkning till vilka skall fogas vissa tilläggsupplysningar.

Förslagen i kommitténs betänkande och i promemorian 1: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanserna har tillstyrkt förslagen eller har lämnat dem utan erinran. *Riksrevisionsverket* har dock ansett att den löpande bokföringen alltid bör avslutas med ett årsbokslut och att vissa bokföringsskyldiga därutöver bör upprätta en årsredovisning. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF* har yrkat att förslaget i den del som avser krav på tilläggsupplysningar inte genomförs. *Lantbrukarnas Riksförbund* och *Skogsägarnas Riksförbund* har uttalat att förbunden saknar förståelse för att vissa enskilda näringsidkare skall bli skyldiga att upprätta årsredovisning endast av den anledningen att tillgångarna i verksamheten överstiger ett visst gränobelopp.

Skälen för regeringens förslag: Vi har tidigare, som en allmän utgångspunkt, uttalat att bokföringsreglerna så långt möjligt bör vara generella. I linje med detta bör också reglerna för den löpande bokföringens avslutande utformas på liknande sätt för olika slag av företag. Huvudregeln bör vara att den löpande bokföringen avslutas med en resultaträkning som visar företagets ekonomiska resultat för räkenskapsåret och en balansräkning som visar dess ställning vid räkenskapsårets utgång. Det är naturligt att resultaträkningen och balansräkningen alltid upprättas enligt de principer som anges i årsredovisningslagen.

Flera skäl talar för att balansräkningen och resultaträkningen alltid bör byggas ut till en årsredovisning enligt årsredovisningslagens eller, i fråga om finansiella företag, ÅRKL:s och ÅRFL:s regler. Årsredovisningen ger en mera strukturerad bild av företagets resultat och ställning än den löpande bokföringen kan göra. Årsredovisningen tillgodoser härigenom och genom sin offentlighet externa intressenters behov av information på ett helt annat sätt än den löpande bokföringen eller andra sammanställningar av redovisningsinformation. Det gäller särskilt som årsredovisningen – till skillnad från andra slag av räkenskapsinformation – är föremål för en systematisk revision.

Mot det sagda måste vägas att ett företags intressenter i många fall torde kunna skaffa sig tillräcklig information på annat sätt än genom att ta del av årsredovisningen. Upprättandet av en årsredovisning är också förenat med kostnader för företaget. Mot den bakgrunden anser vi att ett krav på upprättande av årsredovisning bör uppställas enbart för vissa slag av företag.

Vissa juridiska personer bör alltid upprätta årsredovisning

Vissa slag av juridiska personer bör, oavsett storlek, alltid vara skyldiga att upprätta en årsredovisning.

Beträffande aktiebolag och vissa finansiella företag är detta nödvändigt redan på grund av EG:s redovisningsdirektiv. Enligt vår mening är det också naturligt att verksamhet som bedrivs med begränsat personligt ansvar för delägarna – såsom är fallet i fråga om aktiebolag och ekonomiska föreningar – blir föremål för en sådan offentlig genomlysning som en årsredovisning kan ge. Det är tydligt att samma behov finns i fråga om företag som bedriver finansiell verksamhet och därför står under Finansinspektionens tillsyn.

Enligt EG:s redovisningsdirektiv måste också handelsbolag med en särskild ägarstruktur – i huvudsak sådana handelsbolag där samtliga obegränsat ansvariga delägare är aktiebolag – upprätta årsredovisning (se 1 kap. 1 § årsredovisningslagen jämte bilaga 1 till lagen). Vi anser att det finns skäl att låta samma regel gälla för samtliga handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer ingår som delägare. I flertalet sådana situationer föreligger i praktiken en begränsning i det personliga ansvar som i övrigt kännetecknar handelsbolagsformen och det är därför befogat att ställa särskilda krav på att företagets förhållanden redovisas öppet. Från lagteknisk synpunkt framstår det också som avsevärt enklare att låta skyldigheten att upprätta årsredovisning gälla alla handelsbolag med en eller flera juridiska personer som bolagsmän.

Moderföretag i koncerner bör alltid upprätta årsredovisning

När det gäller kretsen av företag som bör omfattas av det föreslagna undantaget från skyldigheten att upprätta en årsredovisning finns det också anledning att beakta de speciella förhållanden som utmärker koncernen som organisationsform. Genom koncerninterna transaktioner av olika slag kan koncernföretagens resultat i viss utsträckning fördelas mellan de enskilda koncernföretagen (se prop. 1979/80:143 s. 67). För att underlätta bedömningen av sådana koncerninterna förhållanden är det enligt vår mening nödvändigt att i vart fall moderföretaget upprättar en offentlig redovisning som redogör för koncerns uppbyggnad och mellanhavanden. En sådan redovisning kan vara en förutsättning för att man på ett korrekt sätt skall kunna bedöma ett annat koncernföretags redovisning.

Större företag bör alltid upprätta årsredovisning

Ju större företagets tillgångsmassa är och ju större antal anställda det har, desto starkare är skälen för att företagets förhållanden skall redovisas i en offentlig årsredovisning. Företag som i fråga om tillgångsvärde och antal anställda överskrider vissa i lagen givna värden bör därför alltid vara skyldiga att upprätta en årsredovisning. Gränsvärdena bör dock sättas förhållandevis högt så att det stora flertalet näringsidkare som bedriver verksamhet under personligt ansvar – i den mån de inte över huvud taget bör undantas från kravet på avslutande av den löpande bokföringen (se avsnitt 14.5) – inte behöver upprätta årsredovisning. De gränsvärden som enligt vår mening bör gälla för årsredovisningsskyldighetens inträde bör ansluta till de gränsvärden som har etablerats i samband med införandet av årsredovisningslagen, nämligen mer än tio anställda och en balansomslutning på mer än 24 miljoner kronor.

Några remissinstanser har velat att skyldigheten att upprätta årsredovisning bestäms efter andra kriterier. De har påtalat att den föreslagna ordningen innebär att en enskild näringsidkare med ett större fastighetsinnehav kan bli skyldig att upprätta en årsredovisning och utse en revisor

utan att antalet affärshändelser eller verksamhetens lånesituation prövas. Vi vill för vår del framhålla att vårt förslag för de flesta näringsidkare inte innebär någon principiell skillnad i förhållande till de regler som gäller i dag. Ett system där skyldigheten att upprätta årsredovisning i stället knyts till antalet affärstransaktioner, belåningsgrad eller liknande förefaller knappast mera lämpligt, eftersom inte heller sådana mått alltid speglar företagets ekonomiska och sociala betydelse. Uppenbarligen skulle det också leda till svåra avgränsningsproblem.

En annan sak är att det gränsvärde som är bestämmande för när årsredovisningsskyldigheten skall inträda p.g.a. tillgångarnas värde bör sänkas från 1 000 prisbasbelopp (36,4 miljoner kronor år 1999) till 24 miljoner kronor. Detta innebär i och för sig en viss skärpning i förhållande till gällande rätt. Ett företag med mer än 24 miljoner kronor i tillgångar får emellertid anses vara så viktigt för sina intressenter att en årsredovisning alltid bör upprättas och revideras. En anpassning till de gränsvärden som årsredovisningslagen använder sig av för att beskriva vad som är att anse som ett litet företag torde enligt vår mening dessutom främja överskådligheten i regelverket och öka jämförbarheten mellan olika företagsformer.

Bör årsredovisningen kompletteras av en särskild bokslutshandling?

En särskild fråga är om – såsom en remissinstans har menat – företag som upprättar en årsredovisning därutöver bör vara skyldigt att upprätta en särskild bokslutshandling som är omedelbart avstämbart mot bokföringens konton. Enligt vår mening finns det inte tillräckliga skäl för detta. Det är emellertid angeläget att posterna i bokslutet, även om detta upprättas direkt som en årsredovisning, alltid kan härledas till bokföringens konton. Vi föreslår därför en särskild bestämmelse om att företaget för varje sammandragen post i årsredovisningens balansräkning skall upprätta en specifikation med angivande av de belopp som ingår i posten, om inte postens sammansättning klart framgår av bokföringen i övrigt.

Årsbokslut

Andra företag än de som vi nu har nämnt bör ha möjlighet att avsluta den löpande bokföringen med en balansräkning och en resultaträkning, upprättade i huvudsak enligt årsredovisningslagens regler, i stället för med en årsredovisning.

En särskild fråga är i vilken utsträckning balansräkningen och resultaträkningen bör kompletteras med tilläggsupplysningar. En remissinstans har anfört att, om en förenkling i denna riktning skall vara verksam, det inte bör ställas några krav alls på att företaget skall lämna tilläggsupplysningar. Vi delar i och för sig uppfattningen att antalet tilläggsupplysningar bör vara så begränsat som möjligt. Vissa grundläggande uppgifter om exempelvis principerna för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder samt om ändringar i dessa principer måste dock lämnas. I

annat fall skulle redovisningen förlora en stor del av sitt informationsvärde. För att kvaliteten på informationen skall hållas på en godtagbar nivå bör balansräkningen och resultaträkningen dessutom innehålla tilläggsupplysningar om avskrivningar och nedskrivningar på anläggningstillgångarna samt om vilka skulder som är långfristiga respektive kortfristiga.

Enligt vår mening är det en fördel om de nu aktuella balans- och resultaträkningarna med därtill fogade tilläggsupplysningar ges en gemensam beteckning. Materialet är i huvudsak identiskt med de årsbokslut som i dag måste upprättas. Vi föreslår därför att handlingen ges beteckningen årsbokslut.

14.4 Undantag från skyldigheten att avsluta den löpande bokföringen

Regeringens förslag: Företag som inte är skyldiga att upprätta årsredovisning skall inte heller behöva avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut, om företagets omsättning normalt inte överstiger 20 prisbasbelopp.

Kommitténs förslag: Kommittén har föreslagit att företag som inte är skyldiga att upprätta årsredovisning inte heller skall behöva upprätta något årsbokslut, om verksamheten omsätter mindre än 20 prisbasbelopp och värdet av tillgångarna understiger samma belopp. När det gäller enskilda näringsidkare har kommittén föreslagit att möjligheten att underlåta att upprätta årsredovisning eller årsbokslut skall stå öppen även om värdet av tillgångarna överstiger det angivna beloppet.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanser har inte haft några invändningar mot kommitténs förslag. *Riksrevisionsverket* har dock ansett att samtliga bokföringsskyldiga bör avsluta den löpande bokföringen med en resultaträkning och en balansräkning. *Riksåklagaren* och *Riksskatteverket* har hävdade att undantaget från skyldigheten att avsluta den löpande bokföringen bör omfatta endast enskilda näringsidkare.

Svenska Revisorsamfundet SRS har ansett att endast omsättningssumman bör ligga till grund för avgränsningen av de företag som inte behöver upprätta bokslut. *Företagarnas Riksorganisation* och *Sveriges Köpmannaförbund* har föreslagit att det gränsvärde som skall vara bestämmande för om den löpande bokföringen måste avslutas eller ej skall sättas till 30 prisbasbelopp.

Förslagen i promemorian 1: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* har vidhållit att handelsbolag alltid bör vara skyldiga att avsluta den löpande bokföringen. *Bokföringsnämnden* har förordade att regleringen av när ett handelsbolag eller en ideell förening är skyldig att avsluta den löpande bokföringen knyts till – utöver omsättningens storlek – värdet av bolagets eller föreningens tillgångar.

Bakgrund: Enligt 1 § fjärde stycket bokföringslagen undantas enskilda näringsidkare i vars verksamhet den årliga bruttoomsättnings-

summan normalt understiger tjugo prisbasbelopp från skyldigheten att upprätta årsbokslut. Om en enskild näringsidkare driver flera verksamheter är denne enligt Bokföringsnämndens tolkning av bestämmelsen skyldig att upprätta årsbokslut om den samlade verksamheten omsätter minst tjugo prisbasbelopp (Bokföringsnämndens uttalande U 90:3, När enskild näringsidkare skall upprätta årsbokslut).

Det förslag till bokföringslag som lades fram i prop. 1975:104 innehöll inte några bestämmelser om undantag från eller lättnader i kravet på bokföringsskyldighet för mindre näringsidkare. Vid utskottsbehandlingen framfördes emellertid ett antal yrkanden som i första hand gick ut på att små enskilda näringsidkare med ingen eller högst två anställda skulle undantas från *bokföringsskyldighet*. Som motivering för de olika motionsyrkandena framhölls bl.a. att den föreslagna generella bokföringsplikten skulle komma att bli alltför betungande för de mindre företagen (se LU 1975/76:15 s. 19). Lagutskottet ansåg det inte möjligt att göra några generella undantag från den föreslagna kretsen av bokföringsskyldiga. Utskottet hänvisade bl.a. till svårigheterna att åstadkomma en lämplig gränsdragning mellan bokföringsskyldiga respektive icke bokföringsskyldiga näringsidkare. Dessa svårigheter kunde leda till att även företag beträffande vilka ett krav på bokföringsskyldighet kunde te sig motiverat kom att undantas från denna skyldighet. I stället föreslog utskottet att mindre företag skulle undantas från kravet på att upprätta årsbokslut. Som motivering anfördes bl.a. att bestämmelserna om årsbokslut i alltför stor utsträckning hade utformats med de stora och medelstora företagen i blickfånget och att de mindre näringsidkarna kunde få svårt att följa dessa bestämmelser. Utskottets förslag, som sedermera antogs av riksdagen, innebar att en enskild näringsidkare med högst två årsanställda och en årlig bruttoomsättningssumma understigande 200 000 kronor undantogs från skyldigheten att upprätta årsbokslut.

I samband med införandet av jordbruksbokföringslagen ändrades undantagsregeln (se SFS 1979:142 och 1979:1065) så att antalet anställda helt kom att sakna betydelse samtidigt som beloppsgränsen ändrades till tjugo prisbasbelopp. Skälet till att beloppsgränsen ändrades var att man ville undvika att en omsättningsökning som enbart återspeglade penningvärdets fall utlöste en mer omfattande redovisningskyldighet (se prop. 1978/79:44 s. 37).

Skälen för regeringens förslag:

Allmänt

Som vi tidigare har uttalat bör huvudregeln vara att den löpande bokföringen avslutas med en årsredovisning. Vidare bör mindre och medelstora företag av vissa slag få avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut i stället för en årsredovisning under förutsättning att antalet anställda inte överstiger tio personer och tillgångarnas nettovärde inte överstiger 24 miljoner kronor. I det här avsnittet tar vi upp

frågan om det finns anledning att låta de minsta företagen helt slippa att avsluta den löpande bokföringen. Det bör understrykas att de företag som vi talar om i det följande inte innefattar sådana som enligt vårt förslag alltid bör upprätta en årsredovisning, framför allt aktiebolag, ekonomiska föreningar, finansiella företag och moderföretag i koncerner.

Enskilda näringsidkare

Ett ovillkorligt krav på att den löpande bokföringen alltid skall avslutas i någon form av bokslut skulle vara onödigt betungande för de allra minsta bokföringsskyldiga. Ibland är skattemyndigheten den enda utomstående som har något påtagligt intresse av närmare information om företagets ekonomiska förhållanden. Skattemyndigheten får den informationen som den behöver genom de uppgifter som lämnas i deklARATIONEN. I den mån det finns andra intressenter, t.ex. kreditgivare, har de ofta möjlighet att genom direkta kontakter med företaget ta del av den redovisningsinformation som de anser vara nödvändig. I samband med utredning av ekonomisk brottslighet har årsbokslutet som regel mindre betydelse; i sådana sammanhang är det i stället den löpande bokföringen som är av störst vikt. Enligt vår mening bör därför – på samma sätt som i dag – enskilda näringsidkare med begränsad omsättning undantas från skyldigheten att avsluta den löpande bokföringen.

Handelsbolag

Det kan synas mindre naturligt att undanta juridiska personer från kravet på ett avslutande av den löpande bokföringen. I dag gäller sålunda att samtliga handelsbolag är skyldiga att avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut. Bl.a. *Riksskatteverket* har förordat att så blir fallet även i fortsättningen och har bl.a. hänvisat till att handelsbolag ofta används för olika slag av skatteplanering. Vi kan instämma i att lättnadsregler av detta slag inte är befogade i bolagskonstruktioner där någon av bolagsmännen är en juridisk person. Sådana handelsbolag skall emellertid, enligt vad vi tidigare föreslagit, alltid vara skyldiga att upprätta en årsredovisning. I fråga om andra handelsbolag – handelsbolag där samtliga bolagsmän är fysiska personer – finns däremot inte anledning att ställa motsvarande krav. I sådana bolag bär samtliga bolagsmän själva ett direkt personligt ansvar för bolagets skulder och här bör kraven därför inte vara strängare än beträffande fysiska personer som bedriver näringsverksamhet under enskild firma.

Vi anser därför att små handelsbolag med enbart fysiska personer som bolagsmän inte bör vara skyldiga att upprätta årsbokslut. En sådan ordning bör emellertid kompletteras med en bestämmelse i lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag om att var och en av bolagsmännen har rätt att påkalla att ett årsbokslut upprättas. Det främsta skälet för det är att fördelningen av vinstmedel mellan bolagsmännen kan vara beroende av att det finns ett årsbokslut. Enligt 2 kap. 9 § lagen

om handelsbolag och enkla bolag har bolagsmännen nämligen rätt att ta ut ränta på insats, förvaltningsarvode och överskott först sedan årsbokslut har upprättats.

Ideella föreningar och samfällighetsföreningar

Enligt vår uppfattning bör även vissa andra slag av juridiska personer – i den utsträckning de inte är skyldiga att upprätta årsredovisning – undantas från kravet på avslutande av bokföring.

Beträffande ideella föreningar framstår sålunda ett absolut krav på att den löpande bokföringen skall avslutas med ett bokslut som omotiverat strängt. Det kan antas att ett krav på löpande bokföring är tillräckligt för att medlemmarna i exempelvis en mindre båtklubb eller idrottsförening skall ha möjlighet att erhålla den insyn i föreningens verksamhet som de är berättigade till. I vilken utsträckning det därutöver skall krävas ett bokslut bör överlämnas till medlemmarna själva att avgöra. Detsamma kan sägas i fråga om samfällighetsföreningar.

Gränsvärden

För att avgränsa de minsta företagen som inte skall behöva avsluta den löpande bokföringen från övriga företag är det nödvändigt att uppställa något eller några gränsvärden.

Det nuvarande undantaget i bokföringslagen från kravet på avslutande av den löpande bokföringen – vilket uteslutande gäller enskilda näringsidkare – är beroende enbart av bruttoomsättningssumman. Enligt vår uppfattning bör omsättningen även fortsättningsvis vara bestämmande för om de enskilda näringsidkarna skall vara skyldiga att avsluta den löpande bokföringen. När det gäller andra verksamhetsformer kan det anföras skäl för att välja ett annat eller kompletterande gränsvärde. I ett handelsbolag, en ideell förening eller ett registrerat trossamfund som har tillgångar av någon betydelse kan det från bolagsmännens eller medlemmarnas utgångspunkt vara motiverat med ett bokslut även om omsättningen är liten. Enligt vår mening torde fördelarna med ett ytterligare gränsvärde emellertid inte uppväga den ökade komplexiteten. Vad gäller handelsbolag har vi nyss förordat att bolagsmännen skall ha en lagstadgad rätt att påkalla att årsbokslut upprättas. I föreningen eller samfundet kan medlemmarnas eget behov av att årsbokslut kommer till stånd vanligen tillgodoses genom stadgeföreskrifter o.d. Även i fråga om andra företag än enskilda näringsidkare bör därför skyldigheten att avsluta den löpande bokföringen göras beroende av enbart storleken på företagens omsättning.

När det gäller gränsvärdets storlek har kommittén föreslagit att det nuvarande gränsvärdet, tjugo prisbasbelopp (728 000 kr i 1999 års penningvärde), behålls oförändrat. Det stora flertalet remissinstanser har instämt i detta eller inte haft några invändningar. En remissinstans har – bl.a. under hänvisning till de deklarationsbestämmelser som gäller för mervärdesskatt – ansett att gränsvärdet bör höjas till 30 pris-

basbelopp för enskilda näringsidkare. Vi är f.n. inte beredda att föreslå någon sådan höjning utan ansluter oss till kommitténs förslag. Det kan emellertid finnas anledning att återkomma till denna fråga i samband med den fortsatta beredningen av förenklingsutredningens betänkande (SOU 1999:28).

14.5 Avslutande av den löpande bokföringen i stiftelser

Regeringens förslag: Bokföringsskyldiga stiftelser skall upprätta årsredovisning enligt bestämmelserna i årsredovisningslagen.

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 att tillgångarna överstiger tio prisbasbelopp skall – om de inte upprättar en årsredovisning – avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut.

Kommitténs förslag: Kommittén har föreslagit att stiftelser skall vara skyldiga att avsluta den löpande bokföringen i samma utsträckning och på samma sätt som företag i allmänhet.

Remissinstanserna: Bl. a. *Kammarrätten i Stockholm*, *Statskontoret*, *Kammarkollegiet* och *Länsstyrelsen i Stockholms län* har avstyrkt eller uttryckt tveksamhet inför kommitténs förslag. *Länsstyrelsen i Stockholms län* har bl.a. påtalat att kommitténs förslag helt förändrar tillämpningen av stiftelselagen.

Förslagen i promemorian 1: Överensstämmer delvis med promemorians förslag. Enligt promemorians förslag skall även sådana stiftelser vars tillgångar får användas endast till förmån för bestämda fysiska personer i vissa fall vara skyldiga att avsluta den löpande bokföringen.

Remissinstanserna: *Föreningen Stiftelser i Samverkan* har uttalat att sådana stiftelser vars tillgångar får användas endast till förmån för bestämda fysiska personer bör vara undantagna från bokföringsskyldighet och därmed också undantagna från skyldighet att upprätta en årsredovisning eller ett årsbokslut. I övrigt har förslagen inte mött några invändningar.

Bakgrund: Såsom tidigare har redovisats (se avsnitt 14.2.1) måste i dag samtliga bokföringsskyldiga stiftelser – näringsdrivande stiftelser, moderstiftelser, insamlingsstiftelser, kollektivavtalsstiftelser, pensionsstiftelser, personalstiftelser samt övriga stiftelser med tillgångar vars värde överstiger tio prisbasbelopp – upprätta en årsredovisning. Det finns några mindre undantag, främst stiftelser som får använda sina tillgångar endast till förmån för viss eller vissa släkter och som är bokföringsskyldiga enbart på grund av tillgångarnas storlek.

Skälen för förslaget: Om stiftelserna infogas i det generella regelverk som här föreslås om när bokföringen skall avslutas och en årsredovisning upprättas, skulle antalet årsredovisningspliktiga stiftelser minska drastiskt. Även om en sådan förändring skulle innebära en i och för sig önskvärd förenkling måste i sammanhanget beaktas de särskilda hänsyn som ligger bakom de nuvarande reglerna i stiftelselagen om när års-

redovisning skall upprättas. Lagstiftaren har ansett att stiftelser bör stå under tillsyn. Reglerna om bokföring och årsredovisning skall inte bara tillgodose borgenärens, anställdas m.fl. intresse utan de utgör också en del av systemet för tillsynen över stiftelser. Dessutom utgör dessa regler grunden för stiftelselagens krav på kvalificerad revision och registrering.

Det kan i och för sig hävdas att den nu aktuella översynen av redovisningslagstiftningen med dess strävan att skapa mera överskådliga redovisningsregler ger anledning att ompröva också redovisningens roll vid tillsynen över stiftelser. Det framstår emellertid för närvarande, ett fåtal år efter stiftelselagens ikraftträdande, som alltför tidigt att utvärdera redovisningsreglernas betydelse för stiftelselagens regelsystem och tillsynens upprätthållande. Till detta kommer att det kan antas att ett stort antal stiftelser nyligen har genomfört administrativa anpassningar för att uppfylla stiftelselagens krav.

Mot den nu angivna bakgrunden är det enligt vår mening inte lämpligt att nu ändra reglerna om när en stiftelse skall upprätta årsredovisning.

I ett avseende föreslår vi dock en ändring. Vissa stiftelser har hittills behövt avsluta den löpande bokföringen endast med ett årsbokslut. Det gäller stiftelser till förmån för viss eller vissa släkter (se 3 kap. 7 § andra stycket stiftelselagen) under förutsättning att de har varit bokföringsskyldiga endast p.g.a. att tillgångarnas värde har överstigit tio prisbasbelopp. Enligt vår mening bör emellertid dessa slag av stiftelser vara skyldiga att avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning enligt samma kriterier som gäller för företag i allmänhet. De bör sålunda vara skyldiga att upprätta en årsredovisning om antalet anställda överstiger tio eller balansomslutningen överstiger 24 miljoner. Om en stiftelse till förmån för viss eller vissa släkter inte upprättar någon årsredovisning därför att den inte överskrider något av dessa gränsvärden, bör den i stället vara skyldig att – som hittills – avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut.

Såsom tidigare har framgått föreslår vi att årsredovisningslagens tillämpningsområde utsträcks så att lagen i princip kommer att omfatta alla årsredovisningsskyldiga företag. Också när en stiftelse upprättar en årsredovisning bör det alltså ske enligt årsredovisningslagens regler. Det medför i och för sig att stiftelserna kommer att omfattas av ett mer omfattande regelverk än vad som är fallet i dag. Så är t.ex. årsredovisningslagens bestämmelser om vilka tilläggsupplysningar som skall lämnas och om förvaltningsberättelsens innehåll mera omfattande än nuvarande bestämmelser för stiftelser. Flertalet tillkommande bestämmelser är emellertid sådana att de inte annat än undantagsvis torde få praktisk betydelse i stiftelser.

En ändring av lagstiftningens struktur på det sätt som nu diskuteras låter sig inte göras utan att vissa särbestämmelser för stiftelser bör föras över från stiftelselagen till bl.a. årsredovisningslagen. Det gäller t.ex. särbestämmelser om upprättande och offentliggörande av en stiftelses årsredovisning. Såsom vi tidigare har varit inne på kan det dock i samband med en kommande utvärdering av stiftelselagen bli aktuellt att ompröva olika slag av särbestämmelser för stiftelser.

Regeringens förslag: Bokföringsskyldiga registrerade trossamfund skall avsluta den löpande bokföringen i samma utsträckning och på samma sätt som övriga företag.

Regeringens bedömning: Det bör inte införas några särskilda bestämmelser om hur balansräkningar och resultaträkningar skall vara utformade i registrerade trossamfunds redovisning.

Kommitténs förslag: Kommittén har inte haft anledning att behandla frågorna särskilt.

Remissinstanserna: *Svenska kyrkans församlings- och pastoratsförbund* har påpekat att bl.a. bestämmelserna i förslaget till årsredovisningslag om koncernredovisning, tilläggsupplysningar och scheman för resultaträkningens och balansräkningens uppställningsformer i många delar saknar motsvarighet i kyrkans nuvarande årsredovisning. *Svenska Kyrkans Centralstyrelse* har gett uttryck för en liknande uppfattning.

Förslaget i promemorian 1: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Ingen av remissinstanserna har invänt mot promemorians förslag. *Svenska kyrkans församlings- och pastoratsförbund* och *Svenska Kyrkans Centralstyrelse* har tillstyrkt förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Svenska kyrkan och övriga trossamfund har en i förhållande till många andra bokföringsskyldiga särpräglad verksamhet. Särdragen är dock inte sådana att det finns anledning att ställa andra krav vad gäller avslutande av den löpande bokföringen på trossamfundet än på t.ex. ideella föreningar. Vad vi föreslagit om årsbokslut och årsredovisning bör därför gälla även registrerade trossamfund.

Ett par remissinstanser har varit inne på att det bör utformas särskilda uppställningsformer för samfundens balans- och resultaträkningar. Vi anser inte att detta är nödvändigt. Redan nu gällande bestämmelser ger nämligen ett ganska gott utrymme för att anpassa de grunduppställningar som finns i årsredovisningslagen till den verksamhet som bedrivs. Enligt 3 kap. 4 § årsredovisningslagen får det beträffande poster i resultaträkningen och balansräkningen som föregås av arabiska siffror göras sådana avvikelser som är betingade av verksamhetens särskilda inriktning. Andra poster än de som anges i lagens scheman får tas upp under förutsättning att de nya posternas innehåll inte täcks av de ursprungliga posterna.

Regeringens förslag: Bestämmelsen om att enskilda näringsidkare och varje delägare som är obegränsat ansvarig för rörelsens förbindelser till årsbokslutet skall foga en sammanställning över sina privata tillgångar och skulder tas bort.

Kommitténs förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Förslaget har inte mött några invändningar.

Bakgrund: I 21 § bokföringslagen föreskrivs att enskilda näringsidkare samt varje delägare som är obegränsat ansvarig för rörelsens förbindelser till årsbokslutet skall foga en sammanställning över sina privata tillgångar och skulder. Bestämmelsen har tillkommit som ett skydd för borgenärskollektivet. Genom att rörelsen redovisas separat, trots att den inte drivs av ett särskilt rättssubjekt, ger kapitalbehållningen inte en helhetsbild av näringsidkarens betalningsförmåga. Härtill kommer att den bokföringsskyldige genom egna tillskott och uttag inom vida ramar själv kan bestämma storleken av rörelsekapitalet.

Enligt lagtexten kan sammanställningen bestå av förmögenhetsbilagan till den skattskyldiges deklaration. Det innebär att sammanställningen inte behöver föras in i årsboken (se prop. 1975:104 s. 180). I stället kan förmögenhetsbilagan fogas till årsbokslutet som en bilaga.

Sammanställningen får utelämnas i årsredovisningen (se 2 kap. 5 § 1 1980 års årsredovisningslag). Detta undantag är motiverat av att ett offentliggörande skulle innebära ett långtgående intrång i näringsidkarens privata förhållanden. Det skulle i praktiken innebära att förmögenhetsbilagan till näringsidkarens allmänna självdeklaration blev en offentlig handling (se prop. 1979/80:143 s. 153).

Skälen för regeringens förslag: I dag behöver sammanställningen över privata tillgångar och skulder inte offentliggöras. Den behöver inte heller tas in i näringsidkarens årsbok. Mot den bakgrunden saknar bestämmelsen i 21 § bokföringslagen om sammanställning av privata tillgångar och skulder större praktisk betydelse. Den bör därför upphävas.

14.8 Kravet på bunden årsbok

Regeringens förslag: Bokföringslagens krav på att årsbokslutet skall tas in i bunden bok överförs inte till den nya lagen.

Kommitténs förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft några invändningar mot förslaget.

Bakgrund: Enligt 11 § andra stycket bokföringslagen skall årsbokslutet tas in i bunden bok (årsbok). Årsboken skall enligt förarbetena till bokföringslagen sörja för kontinuitet och möjlighet till jämförelser mellan olika år (se prop. 1975:104 s. 172). Ett annat syfte torde vara möjligheten till kontroll av att uppgifterna i årsbokslutet inte ändras i

efterhand (jfr Bokföringsnämndens uttalande U 93:4, Utformning och användning av årsbok). Prop. 1998/99:130

Skälen för regeringens förslag: Även med det delvis annorlunda system för avslutande av den löpande bokföringen som vi har föreslagit kan man givetvis tänka sig att kravet på bunden årsbok behålls och att företagen åläggs att i denna ta in sina årsredovisningar respektive årsbokslut.

För de företag som skall offentliggöra sin årsredovisningen genom att ge in den till någon viss myndighet (t.ex. Patent- och registreringsverket) torde emellertid kravet på bunden årsbok sakna betydelse. De syften som årsboken skall tillgodose uppfylls i sådana fall genom offentliggörandet.

Inte heller i övriga företag har årsboken någon egentlig funktion att fylla. De syften som den skall tillgodose kan på ett tillfredsställande sätt tillgodoses genom de arkiveringsregler som vi tidigare har föreslagit. Till detta kommer att kontrollaspekten i väsentlig mån tillgodoses genom skattelagstiftningens krav på att företagen inger standardiserade räkenskapsutdrag (SRU) som underlag för taxeringen och genom den arkivering som skatteförvaltningen svarar för.

Kravet på bunden årsbok bör därför upphävas.

15.1 Rättvisande bild

15.1.1 Bakgrund*Bestämmelserna i EG:s fjärde bolagsrättsliga direktiv*

Enligt artikel 2.3 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet skall årsbokslutet, dvs. balansräkningen, resultaträkningen och noterna, ge en rättvisande bild av bolagets tillgångar, skulder, ekonomiska ställning och resultat. När tillämpningen av övriga bestämmelser i direktivet inte räcker till för att ge en rättvisande bild, skall ytterligare upplysningar lämnas (se artikel 2.4). Om tillämpningen av en föreskrift i direktivet undantagsvis är oförenlig med skyldigheten att ge en rättvisande bild, skall enligt artikel 2.5 avsteg göras från den föreskriften så att en rättvisande bild kan ges (fortsättningsvis benämns bestämmelsen *avstegsregeln*). Varje sådant avsteg skall enligt artikeln anmärkas i en not med upplysning om skälen för avsteget och om den inverkan som detta kan ha på bolagets tillgångar, skulder, ekonomiska ställning och resultat. Medlemsstaterna får dock bestämma när avsteg kan ske och får föreskriva de undantagsbestämmelser som behövs.

I artikel 16.3–16.5 i det sjunde bolagsrättsliga direktivet finns bestämmelser som motsvarar de nämnda bestämmelserna i det fjärde direktivet.

Tolkningen av artikel 2.5

Innebörden i artikel 2.3–5 har diskuterats inom EG:s kontaktkommitté för redovisningsfrågor. Enligt kommittén skall principen om rättvisande bild tillämpas i förhållande till ett enskilt företag och inte i förhållande till alla företag eller en viss kategori av företag. Kommittén har vidare uttalat att avsteg från tillämpningen av en särskild bestämmelse i direktivet kan göras endast om det inte är tillräckligt att genom tilläggsupplysningar uppnå en rättvisande bild (se *The Accounting Harmonization in the European Communities* s. 2).

Frågan om innebörden i den aktuella artikeln har också behandlats av kommissionen i ett tolkningsmeddelande (XV/7009/97). Där anges att principen om rättvisande bild måste tillämpas av bolagen själva. Det sägs också att avsteg från en bestämmelse i direktivet får göras endast om det inte går att uppnå en rättvisande bild genom att lämna ytterligare upplysningar. Enligt uttalandet uppkommer sådana situationer endast undantagsvis.

I tolkningsmeddelandet understryks också att medlemsstaterna inte med stöd av artikel 2.5 får införa allmänna redovisningsregler som strider mot direktivets bestämmelser eller införa valmöjligheter som tillåter redovisningshandlingar som är oförenliga med direktivet.

Artiklarna 2.3 och 2.4 i det fjärde direktivet har införlivats med svensk rätt. Enligt 2 kap. 3 § första stycket årsredovisningslagen skall balansräkningen, resultaträkningen och noterna ge en rättvisande bild av bolagets ställning och resultat. Vidare måste företaget lämna sådana tilläggsupplysningar som behövs för att en rättvisande bild skall uppnås. Däremot har det inte införts någon avstegsregel av det slag som finns i artikel 2.5. Motiven för det har utvecklats på följande sätt i förarbetena till lagen:

”Det är helt klart att direktivet genom artikel 2.5 ger medlemsstaterna rätt att föreskriva att det i vissa fall skall göras avsteg från direktivets föreskrifter. Huruvida det även föreligger en skyldighet för medlemsstaterna att ge sådana föreskrifter är däremot inte alldeles säkert. Ett par medlemsstater – Tyskland och Portugal – torde inte ha ansett att någon sådan skyldighet föreligger, eftersom man i dessa länder inte har tagit in någon sådan bestämmelse i sin lagstiftning. Direktivet talar visserligen om att avsteg ”skall” göras. Samtidigt medger direktivet emellertid att medlemsstaterna ”får” bestämma när avsteg skall göras. Det har hävdats att den sistnämnda bestämmelsen ger medlemsstaterna rätt att begränsa det område där avsteg från lag får göras.” (se prop. 1995/96:10 del II s. 10)

Mot denna bakgrund konstaterade regeringen att artikel 2.5 torde få tolkas så att den ger medlemsstaterna en *möjlighet* att införa en avstegsregel, generellt eller på begränsade områden (se prop. 1995/96:10 del II s. 13). Därefter diskuterades huruvida Sverige borde utnyttja denna möjlighet. I det sammanhanget framfördes bl.a. följande:

”Det finns skäl som talar för kommitténs förslag. Ett sådant är att flertalet EU-stater har införlivat den aktuella artikeln med sin redovisningslagstiftning. Ett svenskt införlivande ligger väl i linje med en önskvärd harmonisering av svensk och utländsk redovisning.

Det måste också beaktas att den nya lagstiftningen till följd av direktivanpassningen kommer att bli mera omfattande och detaljerad än den lagstiftning som finns i dag. Flera frågor som hittills har överlämnats åt redovisningspraxis måste lagregleras. När normsystemet flyttas över till lagstiftningen, får det med nödvändighet en mindre flexibel struktur. För att detta inte skall leda till mindre rättvisande redovisningar kan det finnas ett behov av en ”ventil”, en möjlighet att i särpräglade fall avvika från lagen.

En bestämmelse av detta slag ger emellertid också upphov till ett antal frågor. Det finns sålunda anledning att fråga sig vilka materiella effekter en sådan bestämmelse skulle få, vilka risker för missbruk som finns och hur sådana missbruk skulle kunna förebyggas. De konsekvenser som en bestämmelse av detta slag skulle kunna få i fråga om exempelvis kapitaltäckning, rätt till utdelning och beskattning kan aktualisera viss följdlagstiftning.

Regeringen har mot denna bakgrund stannat för att för närvarande inte lägga fram något förslag om rätt eller skyldighet att med hänvisning till kravet på rättvisande bild göra avsteg från uttryckliga föreskrifter i lagen.” (se prop. 1995/96:10 Del II s. 13)

Frågan om en avstegsregel borde införas överlämnades i stället till Redovisningskommittén att utreda.

Regeringens bedömning: Någon generell avstegsregel bör inte införas.

Kommitténs förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanser, däribland *Bokföringsnämnden*, *Sveriges Industriförbund* och *Stockholms Fondbörs*, har tillstyrkt förslaget eller inte haft några invändningar mot det. Bland andra *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala Universitet* och *Sydsvenska Handelskammarens Redovisningskommitté* har menat att Sverige är skyldigt att införa en avstegsregel.

Skälen för regeringens bedömning: Regeringen och riksdagen gjorde vid tillkomsten av årsredovisningslagen bedömningen att Sverige inte har någon skyldighet, men väl en möjlighet, att införa något slag av avstegsregel. Vi finner inte någon anledning att frångå detta ställningstagande.

En bestämmelse som innebär en *skyldighet* för företagen att avvika från lagens bestämmelser framstår som alltför ingripande och skulle innebära avsevärda tillämpningssvårigheter. Särskilt i små och medelstora företag skulle en sådan bestämmelse medföra en större redovisningsinsats än vad som kan motiveras av informationens värde. Till detta kommer de tillämpningsproblem som en avstegsregel kan medföra i beskattnings- och vinstutdelningssammanhang. Hur skall vinster som uppkommer vid tillämpning av en avstegsregel beskattas och vad skall gälla i fråga om utdelning av vinster som framkommit genom tillämpning av en sådan regel? Från rättssäkerhetssynpunkt framstår det i stället som rimligt att ett företag kan lita på att en årsredovisning som är upprättad enligt lagens bestämmelser inte kommer att ifrågasättas i olika sammanhang. Företagsledningen skall inte heller behöva riskera att ådra sig skadeståndsskyldighet eller ansvar för bokföringsbrott eller att ut sättas för ingripande från det allmännas sida i form av t.ex. höjd taxering. Till detta kommer att en avstegsregel skulle medföra merarbete för myndigheterna och därigenom vara mer resurskrävande. Inte minst torde detta gälla i samband med fastställande av beskattningsunderlag och utredning av ekonomisk brottslighet.

Vi anser därför att det inte bör införas någon bestämmelse som ålägger företagen att i särpräglade situationer avvika från lagens bestämmelser.

En bestämmelse som ger företagen en *möjlighet* att avvika från lagens bestämmelser inger inte samma betänkligheter från rättssäkerhetssynpunkt. En generell möjlighet att i undantagsfall avvika från bestämmelser i årsredovisningslagen skulle innebära att företagen på ett smidigt sätt kunde hantera sådana redovisningsfrågor där en strikt tillämpning av lagens regler ger ett otillfredställande eller missvisande resultat.

Samtidigt bör det påpekas att en avstegsregel inte kan användas som ett instrument för att förändra en allmän redovisningspraxis i en i och för sig önskvärd riktning som står i strid med direktivets bestämmelser.

Avstegsregeln syftar endast till att åstadkomma en rättvisande bild i ett enskilt företag med särpräglade förhållanden.

Mot ett införande av en generell avstegsregel kan anföras att den kan ge utrymme för manipulationer av redovisningen. Detta innebär i sin tur en risk för att förtroendet för företagets redovisningsinformation minskar. En annan effekt är att jämförbarheten mellan olika företags redovisningar kan försämrats. I stor utsträckning kvarstår också de tillämpnings- och myndighetsproblem som har tagits upp ovan.

Mot denna bakgrund är vi inte beredda att nu förorda vare sig en skyldighet eller en möjlighet att i vissa särpräglade situationer avvika från årsredovisningslagarnas bestämmelser.

15.1.3 Värdering av omsättningstillgångar

Regeringens bedömning: Det bör inte införas någon avstegsregel som ger möjlighet att värdera omsättningstillgångar till belopp som överstiger anskaffningsvärdet.

Kommitténs förslag: Kommittén har föreslagit att det införs en avstegsregel som ger möjlighet att värdera omsättningstillgångar till ett belopp som överstiger anskaffningsvärdet. En förutsättning för sådan värdering skall, enligt kommittén, vara att det finns särskilda skäl och att det står i överensstämmelse med kravet på god redovisningssed och rättvisande bild.

Remissinstanserna: Bland andra *Riksskatteverket*, *Svenska Revisorsamfund SRS*, *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF*, *Sveriges Industriförbund* och *Företagarnas Riksorganisation* har tillstyrkt kommitténs förslag. *Finansinspektionen*, *Bokföringsnämnden* och *Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR* har uttalat att förslaget bör genomföras endast om det är förenligt med redovisningsdirektiven. *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* har påtalat att det är osäkert om förslaget står i överensstämmelse med redovisningsdirektiven.

Skälen för regeringens bedömning: Kommitténs förslag får anses syfta till att i svensk rätt etablera en ny värderingsprincip, nämligen värdering av omsättningstillgångar till verkligt värde. Denna värderingsprincip är inte förenlig med direktiven, sådana dessa i dag är utformade. Frågan är då om en medlemsstat likväl äger lämna utrymme för en sådan värderingsprincip med hänvisning till avstegsregeln i det fjärde direktivet.

Kommissionen har i det tidigare nämnda tolkningsmeddelandet (se avsnitt 15.1.1) uttalat att artikel 2.5 inte ger medlemsstaterna möjlighet att införa ytterligare valmöjligheter som tillåter redovisningshandlingar som inte är förenliga med direktivet. Avstegsregeln är i stället avsedd att tillämpas i särpräglade undantagsfall. Vi saknar anledning att ifrågasätta kommissionens tolkning.

Mot den bakgrunden får det anses som mycket osäkert om direktivet ger utrymme för en bestämmelse av det slag som kommittén har

föreslagit. Det av kommittén uppställda kravet på att det skall finnas särskilda skäl för att omsättningstillgångar skall få värderas över anskaffningsvärdet torde inte vara tillräckligt för att ge bestämmelsen den inriktning på enstaka särpräglade situationer som direktivets avstegsregel är avsedd för. Till detta kommer att direktivets avstegsregel skall tillämpas först när möjligheterna att lämna tilläggsupplysningar är uttömda; inte heller denna förutsättning torde vara uppfylld.

Hänsyn bör också tas till det arbete avseende direktivets värderingsregler som pågår inom kommissionen. Kommissionen förbereder en direktivändring som skall möjliggöra att finansiella instrument värderas över anskaffningsvärdet. En sådan ändring skulle ganska väl överensstämma med det förslag som kommittén har lagt fram. Medlemsstaterna har vid diskussioner i EG:s kontaktkommitté för redovisningsfrågor ställt sig bakom kommissionens arbete och ett direktivförslag förväntas inom en snar framtid. Kommissionens arbete är emellertid inriktat på införandet av en ny värderingsprincip i direktivet och grundas inte på att avsteg skall göras endast under vissa förhållanden.

Mot denna bakgrund framstår det som lämpligast att invänta den förväntade direktivändringen. En avstegsregel av det slag som kommittén har föreslagit skulle, sedan en sådan direktivändring införlivats med svensk rätt, bli överflödig. Samtidigt kommer direktivändringen under alla förhållanden att göra det nödvändigt med vissa anpassningar av svensk lagstiftning.

15.2 Redovisning av ekonomiska förpliktelser

15.2.1 Avsättningar

Regeringens bedömning: Möjligheten att i balansräkningen göra avsättningar för framtida utgifter bör inte ändras. Avsättningar för framtida utgifter bör därför få ske endast om utgiften har samband med ett åtagande mot tredje man.

Kommitténs förslag: Kommittén har föreslagit att frågan om vad som skall redovisas som avsättning skall avgöras inom ramen för god redovisningssed.

Remissinstanserna: *Bokföringsnämnden, Svenska arbetsgivareföreningen, Sveriges Industriförbund och Byggtreprenörerna* har tillstyrkt kommitténs förslag. *Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR* och *Redovisningsrådet* har ansett att lagstiftningen bör utformas så att redovisningen kan anpassas till International Accounting Standards (IAS). Bl.a. *Finansinspektionen, Riksskatteverket* och *Sydsvenska Handelskammarens Redovisningskommitté* har invänt mot kommitténs förslag i den del det innebär att avsättningar kan göras för utgifter som saknar samband med åtagande mot tredje man.

Det fjärde bolagsrättsliga direktivet

Av artikel 31.1 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet framgår bl.a. att det vid värderingen per balansdagen skall tas hänsyn till alla förutsebara *risker* eller möjliga *förluster* som har uppkommit under det gångna eller tidigare räkenskapsår.

Härav följer en skyldighet att i balansräkningen redovisa företagets förpliktelser. Detta sker huvudsakligen genom att man på balansräkningens passivsida tar upp olika skulder och avsättningar. Med *skuld* avses sådana förpliktelser beträffande vilka det föreligger säkerhet såväl med avseende på belopp som tidpunkt då utgiften uppkommer. I artikel 20.1 och 20.2 definieras begreppet *avsättningar* så här.

”1. Avsättningar skall ha till syfte att täcka förluster eller skulder som till sin karaktär är klart bestämda och som på balansdagen är antingen sannolika eller säkra beträffande sin förekomst, men som är obestämda i fråga om belopp eller tidpunkten då de uppkommer.

2. Medlemsstaterna får även tillåta att avsättningar görs i avsikt att täcka sådana kostnader som hör till det aktuella räkenskapsåret eller till ett tidigare räkenskapsår och som till sin karaktär är klart bestämda samt på balansdagen är antingen sannolika eller säkra beträffande sin förekomst, men som är obestämda i fråga om belopp eller tidpunkten då de uppkommer.”

Enligt ett uttalande i EG:s kontaktkommitté för redovisningsfrågor behandlar punkten 1 förpliktelser mot tredje man, vilket inte är fallet med punkten 2. Kontaktkommittén har som exempel på sådana kostnader som avses i punkten 2 nämnt stora och återkommande underhållskostnader samt stora reparationskostnader (se *The Accounting Harmonization in the European Communities* s. 17). I ett tolkningsmeddelande från kommissionen sägs beträffande artikel 20 bl.a. följande:

”Avsättningar enligt artikel 20.1 skall täcka sannolika förluster (som uppstår till följd av ännu ej avslutade transaktioner) och sannolika skulder. Grundsynen bakom dessa avsättningar är att det finns ett samband med tredje man (t.ex. ett leverans- eller servicekontrakt, ett rättsligt förfarande osv.). /...../ Avsättningar enligt artikel 20.2 skall emellertid inte täcka avsättningar för förluster och skulder utan endast avsättningar för kostnader. Det är fråga om utgifter som hör till det aktuella räkenskapsåret eller till ett tidigare räkenskapsår och som till sin karaktär är klart bestämda samt på balansdagen är antingen sannolika eller säkra beträffande sin förekomst, men som är obestämda i fråga om belopp eller tidpunkten då de uppkommer. Även om det inte finns någon skyldighet gentemot tredje man, innebär möjligheten att göra en avsättning i detta fall att bolagen kan beräkna räkenskapsperiodens resultat med större noggrannhet. Detta är avsett att exempelvis täcka större och återkommande underhållskostnader för flera år och utgifter för större reparationer.”

Av 2 kap. 4 § första stycket 3 årsredovisningslagen följer bl.a. att ett bolag vid värderingen per balansdagen skall ta hänsyn till alla förutsebara och möjliga förluster och ekonomiska *förpliktelser* som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår (se prop. 1995/96:10 del II s. 184). Det balansräkningsschema som föreskrivs i lagen fordrar att förpliktelser redovisas som skulder eller avsättningar på balansräkningens passivsida. Därutöver skall s.k. ansvarsförbindelser redovisas inom linjen. Någon definition av begreppet skuld finns inte i lagen. Vad gäller begreppet avsättning sägs i 4 kap. 16 § första stycket att avsättning skall göras för förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår och som på balansdagen är säkra eller sannolika till sin förekomst men ovissa till belopp eller till den tidpunkt då de skall infrias. Bestämmelsen, som motsvarar artikel 20.1 i direktivet, torde kunna tillämpas för att göra avsättningar för t.ex. pensioner, skatter, tvistiga skulder eller riskfyllda kontrakt (se prop. 1995/96:10 del II s. 84 f. och 212).

I förarbetena till årsredovisningslagen behandlades även frågan huruvida Sverige borde införa sådana regler om avsättningar som anges i artikel 20.2, dvs. om avsättningar för vissa kostnader. Lagstiftaren valde dock att inte göra det (se prop. 1995/96:10 del II s. 84 f.). I stället fick Redovisningskommittén i uppdrag att se över frågan.

Frågan är alltså om ett företag bör ges möjlighet att såsom avsättning ta upp vissa framtida kostnader av det slag som avses i artikel 20.2 i direktivet, dvs. kostnader som inte sammanhänger med skyldigheter mot tredje man.

När man tar ställning till denna fråga finns det skäl att beakta årsredovisningslagens periodiseringsprinciper. Av 2 kap. 4 § första stycket 4 får anses följa att företagets inkomster och utgifter skall fördelas mellan olika räkenskapsår, så att den del som avser ett visst räkenskapsår redovisas som intäkt eller kostnad för det året (se prop. 1995/96:10 del II s. 184). Ett tänkbart sätt att periodisera en utgift som uppkommer om några år men som anses hänförlig till åren dessförinnan skulle kunna vara att "skuldföra" den aktuella delen av utgiften för respektive år såsom avsättning; kostnaden belastar då dessa år och inte det år då företaget faktiskt måste betala utgiften. Ett annat tänkbart sätt att periodisera en återkommande utgift är att "aktivera" utgiften när den betalas, dvs. utgiften tas upp som en tillgång och denna skrivs sedan av under de följande åren. Frågor av detta slag har diskuterats i ett flertal uttalanden och rekommendationer från normgivande organ. Bokföringsnämnden har i uttalandet *Periodisering av utgifter för nedläggning och försäljning av verksamhet* (BFN U 90:8) uttalat sig om utgifter för en påbörjad nedläggning av en verkstadsrörelse. Nämnden har ansett att vissa framtida utgifter skall skuldföras. Skälet torde vara att verksamheten i framtiden inte kommer att generera några nya intäkter och att de framtida utgifterna därför bör "matchas" mot tidigare uppkomna intäkter. Redovisningsrådets Akutgrupp har berört frågor av detta slag i uttalandet *Redovisning av utgifter för att anpassa dataprogram till år 2000*. Akutgruppen har

bedömt att utgifterna skall redovisas som en löpande rörelsekostnad när kostnaden uppkommer. Utgifter för anpassning av datorprogram kan dock aktiveras och skrivas av över sin ekonomiska livslängd om de förväntas ge upphov till framtida betalningsöverskott eller andra ekonomiska fördelar. Enligt Akutgruppen är det inte möjligt att i detta fall göra en avsättning för framtida utgifter, eftersom någon händelse som ger upphov till ett åtagande för företaget ännu inte har inträffat.

International Accounting Standards Committee (IASC)

IASC skiljer i rekommendationen IAS 37 (Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets) bl.a. på *avsättningar* (provisions) och *eventualförpliktelser* (contingent liabilities). Med begreppet avsättning avses en skuld för vilken det råder osäkerhet beträffande tidpunkten för betalning eller med vilket belopp betalning skall ske.

För att ett åtagande över huvudtaget skall anses föreligga skall det vara riktat mot en utomstående part. Det är emellertid inte nödvändigt att den utomstående parten går att identifiera. Enligt IASC kan denna utgöras av allmänheten. I rekommendationen anges särskilt att avsättning inte skall göras för framtida utgifter i form av reparations- och underhållskostnader. I stället hänvisas till en annan rekommendation – IAS 16, Property, Plant and Equipment – som ger vägledning för hur avskrivningsplanen kan anpassas för att reparations- och underhållskostnader skall kunna fördelas jämnare över flera år. Avsättning skall inte heller ske för framtida förluster i rörelsen (jfr Rolf Rundfelt, Tendenser i börsbolagens årsredovisningar 1998, s. 215). En förväntad framtida förlust anses i stället utgöra en indikation på att det föreligger ett nedskrivningsbehov i vissa av företagets tillgångar. Nedskrivning skall då beaktas inom ramen för IAS 36, Impairment of Assets.

Skälen för regeringens bedömning: Nuvarande lagstiftning måste förstås så att det inte är möjligt att göra avsättningar för framtida utgifter som saknar samband med åtagande mot tredje man.

Det kan hävdas att en sådan möjlighet i vissa fall skulle vara av värde och att man därför bör ge utrymme för avsättningar som avses i artikel 20.2 i direktivet. Framför allt skulle det göra det möjligt att på ett bättre sätt fördela vissa slag av utgifter på flera år än utgiftsåret. Praktiskt mest betydelsefullt är detta för sådana företag i vilka reparationer och underhåll görs endast med ett visst antal års mellanrum. Så måste t.ex. ett rederi med vissa års intervall låta reparera och underhålla sina fartyg i syfte att fartygens standard och sjövärdighet skall motsvara vad som krävs för en viss klassning.

Enligt vår mening väger detta fördelningsargument inte så tungt. En viss fördelning av detta slag av kostnader kan uppnås redan i dag. I den mån en utgift har haft en värdehöjande effekt kan utgiften nämligen aktiveras som en anläggningstillgång och kostnaden sedan fördelas över de år då tillgången förbrukas. Genom en sådan redovisning kan utgiften fördelas på de år kostnaderna rätteligen uppkommer.

En remissinstans har framfört ett annat argument för att införa en möjlighet att göra avsättningar av det aktuella slaget, nämligen att man i så fall i balansräkningen kan beakta vissa framtida belastningar på företaget t.ex. i samband med befarade förluster och beslutade omstruktureringar i företag.

Värdet av detta skulle dock, enligt vår mening, vara begränsat. Ett visst slag av befarade förluster får redan i dag redovisas som avsättningar. Det gäller sådana befarade förluster som har uppkommit genom ett åtagande mot en utomstående part, dvs. den befarade förlusten kan härledas till en särskild händelse som bidrar till förlusten och som leder till att ett åtagande mot en utomstående part uppkommer. När det gäller andra typer av befarade förluster torde dessa i allt väsentligt kunna hanteras inom ramen för bestämmelserna om värdering av tillgångar. Sålunda bör befarade förluster på omsättningstillgångar till följd av bestämmelserna om värdering i 4 kap. 9 § årsredovisningslagen belasta resultatet redan innan de har uppstått. När det gäller förluster på anläggningstillgångar finns det i årsredovisningslagen en uttrycklig bestämmelse om att avskrivningar och nedskrivningar inte får redovisas som avsättningar (se 4 kap. 16 § andra stycket). Förluster som uppkommer på anläggningstillgångar skall i stället kostnadsföras som nedskrivningar enligt bestämmelserna i 4 kap. 5 § årsredovisningslagen. Sammanfattningsvis bör alltså framtida belastningar på företaget för omstruktureringar i tillräcklig omfattning kunna hanteras inom ramen för de i dag gällande bestämmelserna om avsättningar och värdering av tillgångar.

I sammanhanget bör också beaktas att det förhärskande synsättet i praxis sedan länge synes ha varit att framtida utgifter som inte har karaktären av förpliktelse mot utomstående inte får tas upp på balansräkningens passivsida. Flera remissinstanser har sålunda uttalat att det är tveksamt om det i dag är förenligt med god redovisningssed att göra avsättningar för förpliktelser som företaget inte har mot en utomstående part. Även den utveckling som har skett inom ramen för den internationella normgivningen talar för att möjligheten att göra avsättningar inte bör utvidgas till att omfatta förpliktelser som företaget s.a.s. enbart har mot sig själv.

Vi föreslår därför inte någon materiell ändring i reglerna om avsättningar. Däremot förordar vi att bestämmelserna om avsättningar flyttas från 4 kap. 16 § årsredovisningslagen till 3 kap. samma lag. Bestämmelsen i 4 kap. 16 § syftar nämligen närmast till att avgränsa vilka slags förpliktelser som skall redovisas under rubriken *avsättningar* i balansräkningen. Det framstår därför som mer ändamålsenligt att bestämmelsen utformas som en klassificeringsregel som reglerar under vilka förutsättningar en förpliktelse skall tas upp som en avsättning.

15.2.2 Skall oåterkalleliga åtaganden redovisas inom linjen?

Regeringens bedömning: Nuvarande bestämmelser om vilka poster som skall redovisas inom linjen i balansräkningen ändras inte.

Kommitténs förslag: Kommittén har föreslagit en lagbestämmelse om att oåterkallerliga åtaganden som innebär ett risktagande skall tas upp inom linjen i balansräkningen.

Remissinstanserna: Bl.a. *Finansinspektionen*, *Riksrevisionsverket*, *Riksskatteverket* och *Finansbolagens förening* har tillstyrkt förslaget. *Svenska Revisorsamfundet SRS* och *Sydsvenska Handelskammarens Redovisningskommitté* har ansett att frågan inte bör regleras i lag.

Bakgrund: I förarbetena till årsredovisningslagen framhölls att en utgångspunkt borde vara att alla åtaganden som innebär en belastning i någon form på bolagets tillgångar skall framgå av balansräkningen eller i vart fall redovisas inom linjen som ställd pant eller ansvarsförbindelse (se prop. 1995/96:10 del II s. 87 och 212). Om det framstår som möjligt, men inte säkert eller sannolikt, att en viss förpliktelse kommer att resultera i en framtida förmögenhetsöverföring till följd av en på balansdagen föreliggande förpliktelse, skall detta förhållande alltså redovisas inom linjen (se prop. 1995/96:10 del II s. 212).

Förutom ansvarsförbindelser förekommer det olika slag av åtaganden som inte omfattas av årsredovisningslagens bestämmelser om redovisning av poster inom linjen. Även om ett åtagande inte är av sådan karaktär att det bör redovisas inom linjen kan det vara lämpligt att det omnämns i not eller i förvaltningsberättelsen. Av 6 kap. 1 § årsredovisningslagen framgår att förvaltningsberättelsen skall innehålla upplysningar om sådana förhållanden som inte skall redovisas i balansräkningen, resultaträkningen eller noterna, men som är viktig för bedömningen av bolagets ställning och resultat. Om årsredovisningen i övrigt inte ger tillräcklig information om ställning och resultat, kan det alltså vara nödvändigt att lämna upplysningar om speciella omständigheter som berör bolaget. Det kan röra sig om t.ex. leasing av anläggningstillgångar, statliga och andra offentliga stöd eller förekomsten av fordringar och skulder i utländsk valuta (se prop. 1995/96:10 del II s. 231 och Bokföringsnämndens uttalande U 96:6, Förvaltningsberättelsens innehåll).

I ÅRKL och ÅRFL finns regler för redovisningen av poster inom linjen som avviker något från de krav som ställs på företag i allmänhet. Finansiella företag måste nämligen redovisa *åtaganden* som särskild post inom linjen. En viss begränsning i uppgiftsskyldigheten följer av att endast *oåterkalleliga* åtaganden som innebär ett *risktagande* behöver anges. Kravet på redovisning av åtaganden som särskild post har sin grund i artikel 25 i EG:s bankredovisningsdirektiv (86/635/EEG). Något motsvarande krav finns inte intaget i EG:s försäkringsredovisningsdirektiv (91/674/EEG). När den svenske lagstiftaren ändå införde detta krav för försäkringsföretagen motiverades det med att det med värdet av att ha gemensamma regler för redovisning av poster inom linjen för i vart fall företag verksamma inom den finansiella sektorn (se prop. 1995/96:10 del 4 s. 101). Någon närmare precisering av vilka åtaganden som omfattas av upplysningsskyldigheten görs inte i lagtexten utan en sådan har i stället skett i form av kompletterande normgivning av Finansinspektionen (se FFFS 1998:27 och FFFS 1998:28). Med

åtaganden avses där till stor del olika typer av finansiella instrument, såsom olika ränte-, aktie- och valutakursrelaterade instrument.

Skälen för regeringens bedömning: Det finns enligt vår mening goda skäl som talar för en lösning i den riktning som kommittén har föreslagit. Det förekommer allt oftare att företag i allmänhet har sådana mellanhavanden av finansiell natur som enligt de särskilda årsredovisningslagarna för finansiella företag skall redovisas inom linjen som åtaganden.

I detta sammanhang måste emellertid beaktas den debatt som under senare tid har förts om redovisning av finansiella instrument. De åtaganden som här är aktuella torde rymmas inom begreppet ”finansiellt instrument”. Som vi redan har varit inne på (se avsnitt 15.1.3) har Europeiska kommissionen kommit långt i sitt arbete med ett förslag till ändring av det fjärde bolagsrättsliga direktivet. Arbetet syftar bl.a. till att företagen i större utsträckning skall redovisa finansiella instrument i balansräkningen. Enligt vår mening är detta ett tungt vägande skäl för att Sverige bör avvakta med att införa bestämmelser om redovisning av åtaganden inom linjen. Frågan bör i stället övervägas i samband med införlivandet av den förväntade direktivändringen. På det sättet kan man åstadkomma en mer långsiktig ordning för redovisning av åtaganden av det aktuella slaget, dvs. oåterkalleliga åtaganden som innebär ett risktagande.

Enligt vår uppfattning torde det inte heller vara förenat med några egentliga nackdelar att invänta en direktivändring innan slutlig ställning tas i frågan. Att det ändå föreligger en skyldighet att lämna viss information om olika typer av åtaganden framgår av 2 kap. 3 § och 6 kap. 1 § årsredovisningslagen. Om företaget har sådana åtaganden som inte skall redovisas i balansräkningen eller i noterna, skall uppgifter ändå lämnas om det behövs för att årsredovisningen skall ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Det finns alltså inget som hindrar en utveckling av god redovisningssed när det gäller vilka upplysningar som bör lämnas när ett företag innehar olika typer av finansiella instrument. En sådan utveckling är enligt vår mening både naturlig och önskvärd.

15.3 Förkortad resultaträkning

15.3.1 Förutsättningarna för att resultaträkningen skall få upprättas i förkortad form

Regeringens förslag: Liksom hittills skall vissa företag kunna upprätta resultaträkningen i förkortad form, om det är motiverat av konkurrensskäl. Det nuvarande kravet på att förkortad resultaträkning får användas endast om Patent- och registreringsverket har lämnat tillstånd till det tas bort. I stället införs ett krav på att bolag som upprättar resultaträkningen i förkortad form skall lämna särskild uppgift om nettoomsättningen i anslutning till posten bruttovinst eller bruttoförlust. Patent- och registreringsverket skall kunna ge dispens från kravet på särredovisning av nettoomsättningen, om det är motiverat av konkurrensskäl.

Förslagen i promemorian 2: Överensstämmer delvis med regeringens förslag. Enligt promemorian skall det dock inte vara någon förutsättning för sammanslagning att det föreligger konkurrensskäl.

Remissinstanserna: Flera remissinstanser, såsom *Riksskatteverket*, *Konkurrensverket* och *NUTEK*, har tillstyrkt promemorians förslag eller har inte haft några invändningar mot det. Flertalet remissinstanser har dock, från olika utgångspunkter, varit negativa till förslaget. Bl.a. *Bokföringsnämnden*, *Statistiska Centralbyrån*, *Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR*, *Svenska Revisorsamfundet SRS*, *BAS-gruppen* och *Svenska Kreditmannaföreningen* har avstyrkt lagändringar. Av dessa remissinstanser har flera förordat att nuvarande dispensregler i stället tillämpas mera generöst. Andra remissinstanser, däribland *Sveriges Industriförbund*, har menat att de föreslagna ändringarna inte går tillräckligt långt och har särskilt vänt sig mot kravet på särredovisning av nettoomsättningen.

Industriförbundet m.fl. har ansett att man bör kunna behålla kravet på att det skall föreligga konkurrensskäl för att resultaträkningen skall få upprättas i förkortad form.

Bl.a. *Ekonomihögskolan vid Lunds universitet* har ansett att dispensprövningen, om den behålls, bör anförtros Konkurrensverket.

Bakgrund m.m.: Enligt årsredovisningslagen skall det i en årsredovisning ingå bl.a. en resultaträkning. Resultaträkningen skall i sammandrag redovisa bolagets samtliga intäkter och kostnader under räkenskapsåret (se 3 kap. 2 §). Den skall upprättas i någon av två i lagen angivna uppställningsformer, den ena med en kostnadsslagsindelning och den andra med en funktionsindelning (se 3 kap. 3 § samt bilagorna 3 och 4 till lagen). Båda uppställningsformerna är förhållandevis detaljerade (med 22 respektive 19 poster).

I en resultaträkning med kostnadsslagsindelning måste bolaget ta upp bl.a. följande poster:

- 1) nettoomsättning,
- 2) förändring av varulager,
- 3) aktiverat arbete för egen räkning,
- 4) övriga rörelseintäkter,
- 5) råvaror och förnödenheter,
- 6) övriga externa kostnader, och
- 7) personalkostnader.

I en resultaträkning med funktionsindelning ser motsvarande poster i stället ut så här:

- 1) nettoomsättning,
- 2) kostnad för sålda varor,
- 3) bruttoresultat,
- 4) försäljningskostnader,
- 5) administrationskostnader,
- 6) övriga rörelseintäkter,
- 7) övriga rörelsekostnader.

Normalt måste lagens uppställningsscheman följas. Vissa möjligheter finns att göra avvikelser som är betingade av rörelsens särskilda inriktning. Det är vidare tillåtet att lägga till ytterligare poster, om de

nya posternas innehåll inte täcks av uppställningsformernas poster. Utrymmet för att slå samman poster är däremot begränsat. Poster får slås samman om de är av ringa betydelse. Det är också tillåtet att göra sammanslagningar som främjar överskådligheten under förutsättning att posterna i stället anges i not (se 3 kap. 4 § årsredovisningslagen).

Sammantagna kan uppgifterna i resultaträkningen vara känsliga från konkurrenssynpunkt, eftersom de kan avslöja exempelvis bolagets prissättningspolitik och vinstmarginaler. Är det t.ex. känt att ett bolag producerar enbart en viss vara i en viss mängd, går det att utifrån uppgifterna om nettoomsättning och kostnad för försålda varor dra slutsatser om bolagets vinstmarginal. Detta kan i ett enskilt fall utnyttjas av en ekonomiskt starkare konkurrent för ”utprisning” av bolaget.

I 3 kap. 7 § årsredovisningslagen finns därför bestämmelser om ”förkortad resultaträkning”. Bestämmelserna ger viss möjlighet att slå samman posterna 1–6 i den kostnadsslagsindelade resultaträkningen respektive posterna 1–3 och 6 i den funktionsindelade resultaträkningen. Den sammanslagna posten skall benämnas bruttovinst eller bruttoförlust.

Utrymmet för att tillämpa denna bestämmelse är dock ganska begränsat. För det första får bestämmelsen över huvud taget inte tillämpas av bolag, i vilka nettovärdet av tillgångarna enligt fastställda balansräkningar för de två senaste räkenskapsåren har överstigit 1 000 prisbasbelopp (36,4 miljoner kronor 1999), bolag som under de senaste två räkenskapsåren har haft i medeltal mer än 200 anställda och bolag vars aktier eller skuldebrev är noterade vid börs eller auktoriserad marknadsplats. För det andra måste sammanslagningen vara motiverad av konkurrensskäl. Slutligen krävs det att Patent- och registreringsverket eller, efter överklagande, regeringen har gett tillstånd till sammanslagningen.

Av 7 kap. 7 § årsredovisningslagen följer att det finns ett visst utrymme för att tillämpa bestämmelserna i 3 kap. 7 § också när koncernresultaträkningen upprättas. Förutsättningarna för sammanslagning är i huvudsak desamma som vid sammanslagning av poster i årsredovisningen. Reglerna anknyter dock inte bara till moderbolagets utan också till koncernens förhållanden. Det innebär att tillstånd att slå samman poster inte heller kan ges om nettovärdet av tillgångarna enligt fastställda balansräkningar för de två senaste räkenskapsåren i *koncernen* har överstigit 1 000 prisbasbelopp eller om medelantalet anställda under samma period i *koncernen* har överstigit 200.

De nu angivna bestämmelserna tillkom i samband med att de svenska redovisningsreglerna anpassades till EG:s fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiv.

Enligt artiklarna 22–26 i det fjärde direktivet är medlemsstaterna skyldiga att föreskriva att en eller flera av fyra i direktivet angivna uppställningsformer skall användas vid upprättandet av resultaträkningen. Sverige har valt att använda sig av två av direktivets uppställningsformer, de som anges i artikel 23 (kostnadsslagsindelning) respektive artikel 25 (funktionsindelning).

Enligt artikel 27 får medlemsstaterna tillåta att bolag slår samman vissa poster till en post Bruttoresultat. Detta gäller dock endast för bolag som inte överskrider vissa i direktivet angivna gränsvärden. Vi återkommer till dessa gränsvärden i avsnitt 15.3.2. Eftersom det inte finns någon skyldighet för den nationelle lagstiftaren att utnyttja sig av artikeln, står det varje medlemsstat fritt att uppställa olika begränsande villkor för att sammanslagning skall få ske.

I motiven till de svenska bestämmelserna sades bl.a. följande.

”En redovisning helt i enlighet med det uppställningsschema som anges i artikel 25 (rapportform med funktionsindelning) innebär /...../ att bolagen tvingas redovisa förhållandet mellan nettoomsättningen och bruttoresultatet, definierat som skillnaden mellan nettoomsättningen och kostnaden för försålda varor. Även en redovisning enligt det uppställningsschema som anges i artikel 23 (rapportform med kostnads-
slagsindelning) ger upplysning om förhållandet mellan nettoomsättningen och bruttoresultatet. Dessa uppgifter kan vara känsliga från konkurrenssynpunkt, eftersom de i viktiga delar avslöjar bolagets prissättningspolitik och vinstmarginaler. Särskilt för nystartade företag eller företag med endast en eller ett fåtal produkter skulle en öppen redovisning därför kunna få allvarliga följder. Enligt regeringens mening talar därför övervägande skäl för att lagstiftningen bör ge ett begränsat utrymme för att uppgifter av detta slag utelämnas. Uppgifterna bör dock inte få utelämnas annat än om det är befogat av konkurrensskäl. /...../ Ett krav på tillståndsprovning har från kostnads- och effektivitetssynpunkt vissa nackdelar. De uppgifter som har lämnats om hur den motsvarande danska regeln tillämpas inger emellertid farhågor för att möjligheten att upprätta förkortad resultaträkning kan komma att missbrukas. Ett system för tillståndsprovning ger också bättre garantier för en enhetlig tillämpning av bestämmelsen. Regeringen föreslår därför att rätten att slå samman uppgifter om bl.a. nettoomsättning – liksom den nuvarande möjligheten att utelägna uppgift om bruttoomsättningen – skall vara beroende av tillstånd från regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer.”

Patent- och registreringsverket har prövat frågan om dispens i 88 fall. I flertalet fall har ansökan lämnats utan bifall. I 13 fall har verkets beslut överklagats till regeringen. I 3 fall har regeringen ändrat Patent- och registreringsverkets beslut och gett tillstånd till sammanslagning. I några beslut har regeringen, efter att ha gått igenom lagens förarbeten, uttalat att ”.....tillstånd att slå samman vissa poster bör ges endast när det *dels* föreligger en särskilt utsatt konkurrenssituation *dels* finns påtagligt stöd i utredningen för att offentliggörandet av de aktuella posterna på grund av denna konkurrenssituation kan skada bolaget ekonomiskt. Det måste anses ankomma på bolaget att visa att dessa förutsättningar är för handen.”

Skälen för regeringens förslag:

Nuvarande bestämmelser bör ses över

Enligt vår mening bör bestämmelserna om resultaträkningens uppställning vara utformade så att för bolagets intressenter väsentlig information tas fram. Bestämmelserna bör samtidigt inte vara mer betungande för företagen än vad som är absolut nödvändigt. De bör så långt möjligt inte leda till att företagen försätts i konkurrenssituationer som riskerar

att skada dem. Bestämmelserna bör inte heller utsätta svenska företag för konkurrensnackdelar gentemot utländska konkurrenter. Slutligen bör bestämmelserna vara lätt att tillämpa, såväl för företagen som för tillämpande myndigheter.

Trots att bestämmelserna om förkortad resultaträkning ännu inte har varit i kraft någon längre tid måste det enligt vår uppfattning konstateras att bestämmelserna inte i alla hänseenden motsvarar de nyss angivna kraven. Beaktansvärd kritik har också riktats mot bestämmelserna från bl.a. Småföretagsdelegationen (se SOU 1998:94), Sveriges Industrieförbund och Konkurrensverket. Särskilt synes det nuvarande dispenskravet ha gett upphov till nackdelar för företagen. Enligt vår mening finns det därför anledning att omedelbart se över bestämmelserna.

Nuvarande dispenskrav bör tas bort

Det ligger ett stort värde i att företagens redovisningar upprättas utifrån enhetliga och likformiga principer. Normalt är det endast därigenom som en tillfredsställande jämförbarhet kan garanteras. För ett sunt affärsliv är det av stor betydelse att redovisningarna innehåller fullödlig information. Särskilt bör understrykas att minskad information i årsredovisningarna går ut över de intressenter som inte är i den förhandlingspositionen att de på egen hand kan tvinga fram information om företaget. Möjligheterna att bedöma det redovisande företags kreditvärdighet och liknande förhållanden försämrats. Utvecklingen har också under de senaste decennierna gått mot allt mer ingående specifikationer i redovisningarna. Detta har delvis kommit till uttryck i lagstiftningen men i ännu högre grad i god redovisningssed, sådan denna kommer till uttryck i rekommendationer från normgivande organ. Företagen bedöms ofta efter s.k. nyckeltal, vilka grundar sig på sammanställningar och jämförelser mellan olika redovisningsposter. Bland dessa nyckeltal finns resultatmått (t.ex. nettoresultat i procent av omsättningen), effektivitetsmått (omsättning per anställd) och tillväxtmått (omsättningsförändring).

Slås posterna i resultaträkningen samman på det sätt som sägs i 3 kap. 7 § årsredovisningslagen, kan det alltså leda till sämre inblick i företaget och försämrade möjligheter att använda sig av vedertagna nyckeltal.

Mot detta måste man emellertid väga de nackdelar som följer med krav på omfattande informationsgivning. Den främsta nackdelen är att det kan vara känsligt för företagen att behöva lämna ut vissa slag av uppgifter, särskilt sådana uppgifter som andra kan utnyttja för att räkna fram företagets vinstmarginaler, kostnadsstrukturer m.m. Det kan störa en bestående affärsrelation eller utgöra ett hinder under en pågående prissförhandling. Den olägenhet som detta innebär för företaget väger i och för sig från allmän synpunkt inte särskilt tungt, eftersom den fria konkurrensen inte sätts ur spel. Mera allvarligt är att konkurrerande företag kan utnyttja kunskapen om företagets vinstmarginaler m.m. för att vidta särskilda konkurrensåtgärder, såsom ”utprisning” m.m. Detta

var – såsom tidigare har framgått – det huvudsakliga skälet till att bestämmelserna om förkortad resultaträkning infördes.

Till en del kan dessa nackdelar motverkas inom ramen för de nuvarande reglerna. Vi kan emellertid konstatera att dispensförfarandet är betungande för företagen, eftersom det tvingar dem att ta fram och presentera en omfattande information om sin konkurrenssituation. Dispensprövningen är också ett trubbigt instrument för att bedöma i vilka fall en förkortad resultaträkning är befogad. Det beror på att den tillämpande myndigheten ofta kan ha svårt att göra en allsidig prövning av de skäl som företaget har uppgett. Den prövningen förutsätter en överblick av bolagets förhållanden som är svår att få fram i dispensärendet. Flera remissinstanser, däribland *Bokföringsnämnden*, har som alternativ till lagändring förordat en mera generös dispensgivning. Enligt vår uppfattning skulle detta inte undanröja de problem med dispensförfarandet som vi nyss har angett.

Vi förordar i stället att reglerna ges en annan utformning och att dispenskravet i sin nuvarande form tas bort.

Enligt vår mening bör det dock inte införas någon generell rätt att slå samman de aktuella posterna i resultaträkningen. Såsom flera remissinstanser har påtalat skulle det leda till en försämrad redovisning. I promemorian har föreslagits att det inte längre skall krävas konkurrensskäl för att poster skall få slås samman. I likhet med bl.a. *Sveriges Industriförbund* anser vi dock att ett krav på konkurrensskäl fortfarande fyller ett syfte. Prövningen av om det finns konkurrensskäl bör emellertid kunna göras inom företaget och av dess revisorer.

En nackdel med att ta bort dispenskravet är att det inte längre finns någon myndighetskontroll av hur företagen tillämpar bestämmelserna. Enligt vår mening bör dock revisorskontrollen av årsredovisningen i erforderlig grad motverka att förkortad resultaträkning kommer till användning i större utsträckning än som är önskvärt. En annan nackdel är att risken för att bestämmelserna inte kommer att tillämpas på enhetligt sätt. Vi utgår emellertid från att revisorskåren på sikt kommer att utveckla gemensamma riktlinjer i dessa frågor.

Statistiska centralbyrån har ansett att den föreslagna ordningen kan få till följd att den officiella företagsstatistiken på sikt försämrats. Vi noterar för vår del att Statistiska centralbyrån i dag framför allt baserar företagsstatistiken på enkäter till större företag och på de standardiserade räkenskapsutdrag som företag lämnar i samband med deklaration. Utformningen av resultaträkningen i årsredovisningen har alltså inte någon central betydelse för företagsstatistiken. Det finns alltså inte anledning att med hänsyn till statistiska behov avstå från en från andra utgångspunkter önskvärd lagändring.

Uppgift om nettoomsättningens storlek bör normalt alltid lämnas

Även om företagsrevisionen torde innebära en viss garanti för att kravet på konkurrensskäl fortfarande som regel kommer att upprätthållas kan ett borttagande av dispenskravet ändå leda till att resultaträkningsposter i

framtiden slås samman i större utsträckning än vad som är motiverat. När det gäller kostnadsposter, anser vi att denna nackdel måste accepteras. Däremot skulle det – såsom bl.a. *Bokföringsnämnden* har varit inne på – vara mycket olyckligt om uppgifter om nettoomsättning kom att redovisas i mindre utsträckning än vad som är fallet i dag. Information om nettoomsättning är från intressentperspektiv särskilt viktig och har i synnerhet betydelse för uppställandet av olika nyckeltal. Samtidigt är sådan information – så länge den inte presenteras tillsammans med kostnadsposter – inte lika konkurrenskänslig som kostnadsposterna. Enligt vår mening bör därför de företag som slår samman poster i resultaträkningen alltid särredovisa nettoomsättningen. För att sådan särredovisning skall få underlätas bör det krävas dispensbeslut från en myndighet. Dispens bör ges endast om det finns påvisade konkurrensskäl. Nackdelarna med en dylik dispensregel torde vara avsevärt mindre än de nackdelar som den nuvarande dispensregeln är förenad med, särskilt som den torde behöva åberopas endast rent undantagsvis. – Det kan nämnas att den nu föreslagna ordningen nära överensstämmer med vad som gällde enligt de regler som föregick årsredovisningslagen (se 11 kap. 6 § aktiebolagslagen i dess lydelse före den 1 januari 1996).

Industriförbundet och några andra remissinstanser har invänt mot kravet på angivande av nettoomsättning. De har menat att förslaget innebär att Sverige väljer en nationell lösning i stället för den som anges i direktivet. Invändningen är så till vida riktig som att den lösning som vi förordar inte har någon direkt motsvarighet i direktivet. Vi vill emellertid framhålla att direktivets regler om förkortad resultaträkning inte syftar till att åstadkomma en gemensam europeisk reglering utan endast en lägsta godtagbara standard. Flertalet EU-länder har också valt antingen att inte utnyttja direktivets regler fullt ut eller att inte utnyttja dem alls. De förenklingsmöjligheter som direktivet ger bör Sverige givetvis ta till vara, om det leder till sakligt sett lämpliga lösningar. Att utmönstra kravet på redovisning av uppgift om nettoomsättningen skulle emellertid leda till en från redovisningssynpunkt mindre lämplig lösning.

Bl.a. *Ekonomihögskolan vid Lunds universitet* har förordat att frågan om dispens från kravet på särredovisning av nettoomsättningen skall prövas av Konkurrensverket i stället för Patent- och registreringsverket. Enligt vår uppfattning finns det inte skäl att flytta detta ärendeslag från Patent- och registreringsverket. Ärendena har ett nära samband med verkets hantering av företagens redovisningar. Liknande ärenden har under en längre tid handlagts av verket utan att detta har gett upphov till några särskilda nackdelar.

Andra frågor

Ett par remissinstanser har förespråkat att det i lagen också tas in ett krav på särredovisning av posten Övriga rörelseintäkter. Härmed avses intäkter från sekundära aktiviteter inom företagets ordinarie verksamhet.

Enligt vår mening är behovet av särredovisning av denna post inte så stort att det motiverar en sådan lagreglering.

Bl.a. *Bokföringsnämnden* och *Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR* har menat att den föreslagna ordningen kan innebära en olycklig styrning bort från den funktionsindelade resultaträkningen. Bland posterna i denna resultaträkning finns den ibland känsliga uppgiften om kostnad för sålda varor. Den posten behöver med vårt förslag inte anges särskilt utan man kan låta den ingå i den sammanslagna posten Bruttovinst. Med ledning av uppgiften om företagets nettoomsättning jämte de övriga poster som enligt det fjärde direktivet alltid måste specificeras går det emellertid att dra vissa slutsatser om kostnaderna. Enligt vår mening måste det nu angivna förhållandet accepteras, särskilt som de företag som använder sig av den funktionsindelade resultaträkningen oftast är något större företag, vilka är mindre känsliga för konkurrenternas åtgärder. Det torde därför vara ganska sällan som företaget över huvud taget har anledning att dölja sina kostnadsposter. Om så ändå skulle vara fallet, kommer det med vårt förslag alltid att finnas ett visst utrymme att få dispens från kravet på upplysning om nettoomsättning.

15.3.2 Kretsen av företag som skall få använda sig av förkortad resultaträkning

Regeringens bedömning: Liksom hittills bör förkortad resultaträkning inte få användas av företag i vilka nettovärdet av tillgångarna enligt balansräkningar för de senaste två räkenskapsåren har överstigit 1 000 prisbasbelopp eller som under de senaste två räkenskapsåren har haft i medeltal mer än 200 anställda eller vars aktier eller skuldebrev är noterade på börs eller auktoriserad marknadsplats.

Förslaget i promemorian 2: I promemorian föreslås att förkortad resultaträkning skall få förekomma i alla bolag utom sådana som har en balansomslutning på mer än 50 miljoner kronor eller en nettoomsättning på mer än 100 miljoner kronor eller vars aktier eller skuldebrev är noterade vid börs eller auktoriserad marknadsplats.

Remissinstanserna: Bland de remissinstanser som har uttalat sig i denna del har några förordat att man väljer några av de gränsvärden som redan finns i årsredovisningslagen. *Bokföringsnämnden* och *Patent- och registreringsverket* har förordat de gränsvärden som anges i 3 kap. 6 § årsredovisningslagen. Andra, däribland *Sveriges Industriförbund*, har ansett att man bör använda de gränsvärden som finns i artikel 27 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. *Statistiska Centralbyrån* har förordat ett gränsvärde som anknyter enbart till nettoomsättningens storlek.

Bakgrund: Som tidigare har nämnts är det endast mindre och medelstora bolag som har rätt att använda sig av reglerna om förkortad resultaträkning. Bolag som under de senaste två räkenskapsåren har haft i medeltal mer än 200 anställda eller en balansomslutning på mer än

1 000 prisbasbelopp eller vars aktier eller skuldebrev är noterade vid börs eller auktoriserad marknadsplats får inte använda sig av reglerna.

Denna begränsning går delvis tillbaka på EG-direktivet. Artikel 27 i direktivet tillåter sammanslagning av de aktuella posterna endast i fråga om bolag som överskrider högst ett av följande gränsvärden;

- 1) 10 miljoner euro i balansomslutning,
- 2) 20 miljoner euro i nettoomsättning, och
- 3) i medeltal 250 anställda.

Sverige har valt andra och lägre gränsvärden. Bakgrunden är att direktivets gränsvärdena är så högt satta att endast någon procent av de svenska företagen skulle falla utanför. I motiven till årsredovisningslagen uttalades – med hänsyn till den betydelse som uppgifter om nettoomsättning och kostnaden för försålda varor har för utomståendes möjligheter att skaffa sig en rättvisande bild av företagets resultat – att det inte borde komma i fråga att ge alla de företag som avsågs i direktivet möjlighet att slå samman posterna.

Skälen för regeringens bedömning: Vi har ovan framhållit att reglerna om sammanslagning av poster i resultaträkning bör utformas så att bolagets intressenter garanteras tillfredsställande information om bolaget. Vad som utgör ”tillfredsställande information” kan givetvis bero på företagets omfattning. Ju större företaget är, desto större är vanligen dess betydelse för omvärlden och därmed också behovet av specificerade uppgifter. Det kan därmed vara mera tveksamt att släppa kravet på en fullständig resultaträkning när det gäller något större företag.

När man avgränsar de företag som bör få tillämpa reglerna om förkortad resultaträkning, måste hänsyn också tas till de krav som ställs på jämförbara företag i andra länder. Det gränsvärde som anknyter till balansomslutningen är i Sverige 36,4 miljoner kronor. Detta är i och för sig högre än vad en del andra EU-stater tillåter. Artikel 27 i det fjärde direktivet tillåter emellertid att gränsen sätts ungefär dubbelt så högt (tio miljoner euro, motsvarande knappt 90 miljoner kronor) och flera länder har också valt att närma sig den gränsen. Ett annat förhållande som skiljer de svenska reglerna från andra länders motsvarande regler är att den svenska gränsdragningen baseras på två faktorer, tillgångarnas nettovärde och antalet anställda, och att av dessa får inte något överskridas. Det stora flertalet andra medlemsstater använder sig av *tre* gränsvärden men tillåter samtidigt att ett av dessa överskrids.

Frågan är då om man, såsom *Sveriges Industriförbund* har förespråkat, bör välja gränsvärden som till storlek och struktur motsvarar direktivets gränsvärden.

Enligt vår uppfattning bör den frågan besvaras med nej. Som konstaterades i förarbetena till årsredovisningslagen skulle ett generellt utnyttjande av artikel 27, upp till de gränser som anges i artikeln, innebära ett steg tillbaka i förhållande till nuvarande redovisningspraxis. Bland de företag som omfattas av artikel 27 finns också en del förhållandevis stora företag, vars intressenter regelmässigt torde ha behov av mer långtgående information i dessa delar än enbart bruttoreultat och nettoomsättning.

Det hindrar inte att det kan vara motiverat att, för att närma de svenska reglerna till en del andra europeiska länders, höja nuvarande gränsvärden något. I promemorian har föreslagits att företag vars balansomslutning inte överstiger 50 miljoner och vars nettoomsättning inte överstiger 100 miljoner kronor skall kunna tillämpa reglerna om förkortad resultaträkning. En sådan gränsdragning skulle, vid en jämförelse med andra europeiska länder, ligga ganska ”mitt i skalan”.

Enligt vår mening talar emellertid övervägande skäl för att nu inte göra någon ändring i gällande gränsdragningsregler. Möjligheten att upprätta resultaträkning i förkortad form bör alltså liksom hittills inte stå öppen för företag som under de senaste två räkenskapsåren har haft i medeltal mer än 200 anställda eller vars balansomslutning enligt balansräkningar för de senaste två räkenskapsåren har överskridit 1 000 prisbasbelopp. Det kan visserligen, såsom bl.a. *Statistiska centralbyrån* och *Svenska Market Management* har varit inne på, anföras goda argument för att välja andra gränsvärden, t.ex. storleken på nettoomsättningen. Vi anser emellertid att man bör inhämta ytterligare erfarenhet om reglernas funktion och de större företagens behov av att använda sig av förkortad resultaträkning innan någon ändring görs i gränsvärdena. Till detta kommer att nya gränsvärden, utöver dem som redan förekommer i redovisningslagstiftningen, skulle göra det svenska regelverket på detta område mera svåröverskådligt. Enligt vår uppfattning bör man i stället – såsom flera remissinstanser också har förordat och även *Lagrådet* har varit inne på – göra en samlad översyn av förekommande gränsvärden i bokförings- och årsredovisningslagarna. Den bör göras i samband med en framtida utvärdering av den nya lagstiftningen.

15.4 Finansieringsanalys

Regeringens förslag: Företag som bedriver näringsverksamhet och under de senaste två räkenskapsåren har haft en balansomslutning på minst 1 000 prisbasbelopp skall foga en finansieringsanalys till årsredovisningen. Detsamma skall gälla andra företag som under de senaste två räkenskapsåren haft i medeltal minst 200 anställda samt företag vars aktier eller skuldebrev är noterade vid en börs eller auktoriserad marknadsplats.

Kommitténs förslag: Kommittén har inte särskilt berört frågan utan endast föreslagit att alla bokföringsskyldiga skall omfattas av gemensamma redovisningsregler.

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte berört frågan.

Bakgrund m.m.: Av årsredovisningslagen framgår att större aktiebolag och handelsbolag till årsredovisningen skall foga en finansieringsanalys (se 2 kap. 1 § årsredovisningslagen). Det gäller bolag som enligt fastställda balansräkningar för de senaste två räkenskapsåren har haft en balansomslutning på minst 1 000 prisbasbelopp. Det gäller vidare bolag som under de senaste två räkenskapsåren har haft i medeltal minst 200 anställda. Det gäller också börsnoterade bolag. Om bolaget är

moderbolag i en koncern, är det balansomslutningen respektive antalet anställda i koncernen som avgör om bolaget skall upprätta en finansieringsanalys; gränsvärdena är i övrigt desamma.

Motsvarande bestämmelser gäller för ekonomiska föreningar och sådana företag som omfattas av 1980 års årsredovisningslag (se 9 kap. 9 § fjärde stycket föreningslagen 2 kap. 8 § fjärde stycket 1980 års årsredovisningslag). Av 9 kap. 26 § bostadsrättslagen (1991:614) följer dock att bostadsrättsföreningar aldrig behöver finansieringsanalys. Det samma gäller enligt 14 § lagen (1975:417) om sambruksföreningar.

Bestämmelserna i 1980 års årsredovisningslag gäller i detta hänseende även för sådana stiftelser som skall tillämpa den lagen.

De flesta företag som omfattas av ÅRKL är skyldiga att upprätta en finansieringsanalys under samma förutsättningar som aktiebolag i allmänhet. Medlemsbanker och sparbanker omfattas däremot inte av bestämmelserna om finansieringsanalys (se 2 kap. 1 § ÅRKL).

I finansieringsanalysen skall företagets finansiering och kapitalinvesteringar under räkenskapsåret anges (se bl.a. 6 kap. 3 § årsredovisningslagen). Några närmare riktlinjer om finansieringsanalysens innehåll har lagstiftaren inte lämnat. Riktlinjer för utformningen finns i stället i Redovisningsrådets rekommendation RR 7, Redovisning av kassaflöden.

Skälen för regeringens förslag: Vi anser inte att det finns skäl att sätta kraven på upprättande av finansieringsanalys lägre än i dag. Bl.a. aktiebolag, handelsbolag och ekonomiska föreningar bör vara skyldiga att upprätta finansieringsanalys enligt i huvudsak samma kriterier som gäller i dag.

En annan fråga är om kravet på finansieringsanalys bör utvidgas till att gälla även sådana verksamhetsformer där en sådan skyldighet hittills inte har funnits. Som vi tidigare har uttalat bör man som regel inte ha skilda redovisningsregler beroende på vilken juridisk form en viss verksamhet bedrivs i. I vissa juridiska personer, som skulle bli skyldiga att upprätta finansieringsanalys därför att de har en hög balansomslutning, framstår emellertid ett krav på finansieringsanalys som alltför långtgående. Det gäller framför allt ideella föreningar, registrerade trossamfund och andra juridiska personer som normalt inte bedriver näringsverksamhet. Värdet av kontroll- och insynsmöjligheten i dessa juridiska personer torde i de flesta fall inte uppväga det ökade administrativa arbetet. En enligt vår mening lämplig avgränsning är att behålla det gränsvärde som gäller i dag men tillämpa det endast i fråga om näringsidkare.

Även med en sådan begränsning till näringsidkare innebär vårt förslag en utökad skyldighet att upprätta finansieringsanalys. Det gäller främst bostadsrättsföreningar och sambruksföreningar. Mot bakgrund av att skyldigheten endast inträder om tillgångarnas värde överstiger 1 000 prisbasbelopp (36,4 miljoner kronor 1999) eller antalet anställda är fler än 200 torde förändringen i praktiken ha mycket begränsad betydelse.

I Ds 1999:8, Ändrade regler för revisorer i sparbanker och medlemsbanker m.m., föreslås att samtliga kreditinstitut och värdepappersbolag skall lämna en finansieringsanalys oavsett företagets storlek. Det finns

16 Koncernredovisningsfrågor

16.1 Skyldighet att upprätta koncernredovisning

Regeringens förslag: Ett moderföretag skall vara skyldigt att upprätta en koncernredovisning endast om antalet anställda i koncernen under de två senaste räkenskapsåren i medeltal har varit flera än tio eller nettovärdet av koncernföretagens tillgångar enligt balansräkningarna överstiger 24 miljoner kronor.

En koncernredovisning skall dock alltid upprättas om andelar i moderföretaget eller något av dotterföretagen eller skuldebrev som moderföretaget eller något av dotterföretagen har utfärdat är inregistrerade vid en börs inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Finansiella företag skall vara skyldiga att upprätta koncernredovisning under samma förutsättningar som i dag.

Kommitténs förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanserna, däribland *Uppsala Universitet*, *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF* och *Finansbolagens Förening*, har tillstyrkt eller har inte haft något att invända mot förslaget. Bl.a. *Bokföringsnämnden*, *Riksskatteverket*, *Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR* och *Svenska Revisorsamfundet SRS* har avstyrkt förslaget. *Patent- och registreringsverket* har ansett att de föreslagna gränsvärdena är alltför höga. *Sydsvenska Handelskammarens Redovisningskommitté* har menat att gränsvärdena bör sättas högre och utformas i enlighet med den modell som finns i det sjunde bolagsrättsliga direktivet.

Bakgrund m.m.:

Koncernredovisningens syfte och intressenter

Att svenska bolag är skyldiga att upprätta koncernredovisning sammanhänger bl.a. med att lagstiftaren har velat skapa en spärr mot alltför stora vinstutdelningar. I förarbetena till aktiebolagslagen anförde föredragande statsråd bl.a. följande:

”För egen del vill jag understryka att ändamålet med en koncernredovisning i första hand är att klarlägga koncernens årsresultat. Det är sålunda nödvändigt att utreda vad som är den realiserade vinsten i koncernen som helhet. Endast sådan vinst är disponibel för utdelning. För att kunna fatta riktiga beslut om koncernens bundna och fria egna kapital är det enligt min mening av utomordentlig betydelse att man har ett så fullständigt material som möjligt till sitt förfogande. Koncernredovisningen har emellertid betydelse inte endast som underlag för bedömning av vinstutdelningen. För bl.a. de anställda och för borgenärer måste det vara ett vitalt intresse att få en så långt möjligt rättvisande bild av

Detta utvecklades ytterligare i förarbetena till 1980 års årsredovisningslag. I det sammanhanget anfördes att i de fall en verksamhet organiseras som en koncern, skulle det, om koncernregler saknades, ges möjligheter att manipulera med koncernföretagens ekonomiska ställning och rörelseresultat. Därigenom skulle bokföringslagens mål, att främja en fullständig, korrekt och överskådlig ekonomisk redovisning, motverkas (se prop. 1979/80:143 s. 67).

Koncernredovisningen skall innehålla samma slag av information som skall lämnas i en årsredovisning. Den skall sålunda bestå av en balansräkning, en resultaträkning, noter och en förvaltningsberättelse samt, i vissa fall, en finansieringsanalys. Företag som skall tillämpa de särskilda lagarna för kreditinstitut och värdepappersbolag respektive för försäkringsföretag (ÅRKL och ÅRFL) kan därutöver vara skyldiga att föga andra särskilda analyser till koncernredovisningen. När koncernredovisningen upprättas måste hänsyn tas till förekomsten av s.k. interna transaktioner inom koncernen. Med interna transaktioner avses t.ex. att ett koncernföretag säljer en vara till ett annat koncernföretag. Den vinst som därvid uppkommer i det säljande företaget är i förhållande till koncernen inte realiserad och skall därför inte beaktas i koncernredovisningen. Först när varan sålts utanför koncernen beaktas den förändrade finansiella ställningen i koncernredovisningen.

Att koncernen skall betraktas som en ekonomisk enhet framgår av bestämmelserna om vinstutdelning i 12 kap. 2 § aktieföretagslagen. Vinstutdelning till aktieägarna får inte överstiga det fria kapital som är tillgängligt enligt fastställd balansräkning och, i fråga om moderbolag som skall upprätta koncernredovisning, i fastställd koncernbalansräkning. Vinstutdelning får inte heller ske med så stort belopp att utdelningen med hänsyn till bolagets eller koncernens konsolideringsbehov, likviditet eller ställning i övrigt står i strid mot god affärssed. Liknande bestämmelser finns i 10 kap. 2 och 3 §§ föreningslagen.

Skyldighet att upprätta koncernredovisning

Enligt 7 kap. 1 § årsredovisningslagen är samtliga moderbolag, oavsett storlek, skyldiga att upprätta koncernredovisning. Av 2 § framgår dock att ett moderbolag som självt är dotterbolag under vissa förutsättningar inte behöver upprätta någon koncernredovisning.

En ekonomisk förening som är moderförening skall enligt 9 kap. 10 § första stycket lagen om ekonomiska föreningar upprätta en koncernredovisning. Denna regel har några undantag. Sålunda behöver bostadsrättsföreningar och sambruksföreningar aldrig upprätta koncernredovisning (se 9 kap. 26 § bostadsrättslagen 1991:614 och 14 § lagen 1975:417 om sambruksföreningar). Också andra ekonomiska föreningar får, om de tillämpar årsredovisningslagen och uppfyller kraven i 7 kap. 2 § den lagen, låta bli att upprätta koncernredovisning (se 11 c § bokföringslagen och 9 kap. 15 § föreningslagen).

För företag som omfattas av 1980 års årsredovisningslag gäller att koncernredovisningsskyldighet inträder om koncernen har minst tio anställda (se 3 kap. 1 §). Detsamma gäller enligt 3 kap. 7 § första stycket stiftelselagen för i stort sett samtliga stiftelser. Pensionsstiftelser och personalstiftelser (jfr 17 a § och 30 § lagen 1967:531 om tryggnad av pensionsutfästelser m.m.) samt stiftelser vilkas tillgångar enligt stiftelseförordnandet får användas endast till förmån för bestämda fysiska personer (jfr 1 kap. 7 § och 11 kap. 11 § stiftelselagen) behöver dock aldrig upprätta någon koncernredovisning.

Finansiella företag skall upprätta en koncernredovisning under samma förutsättningar som gäller för företag som omfattas av årsredovisningslagen (se 7 kap. 1 och 5 §§ ÅRKL samt 7 kap. 1 och 2 §§ ÅRFL).

EG:s sjunde bolagsrättsliga direktiv m.m.

Enligt artikel 6.1 i det sjunde bolagsrättsliga direktivet får medlemsstaterna medge undantag från skyldigheten att upprätta koncernredovisning. Ett sådant undantag får dock inte avse koncerner där de ingående företagen tillsammans överskrider mer än ett av de tre gränsvärden som anges i artikel 27 i det fjärde bolagsdirektivet. Dessa gränsvärden är:

- balansomsättning 10 000 000 ecu,
- nettoomsättning 20 000 000 ecu,
- medelantalet under räkenskapsåret anställda 250.

Det nu angivna undantaget får inte tillämpas om något av de företag som skulle ingå i koncernredovisningen är ett bolag vars värdepapper noteras officiellt på en fondbörs i någon medlemsstat (se artikel 6.4).

Av en undersökning utförd 1993 av Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) framgår att samtliga dåvarande medlemsstater i någon utsträckning hade infört undantagsregeln i nationell lag. Undantagsregeln har i dessa länder införts efter den princip som anges i direktivet, dvs. skyldigheten att upprätta koncernredovisning uppkommer när mer än ett av tre gränsvärden har överskridits.

Undantaget i artikel 6 i det sjunde bolagsrättsliga direktivet gäller inte för finansiella företag (se artikel 43 i bankredovisningsdirektivet och artikel 66 i försäkringsredovisningsdirektivet).

Skälen för regeringens förslag:

Utgångspunkter

Enligt vår mening har de skäl som ligger bakom de nuvarande bestämmelserna om koncernredovisning fortfarande bärkraft. Det finns därför fortfarande anledning att som huvudregel kräva att ett moderföretag i en koncern upprättar en koncernredovisning.

Nytan av en koncernredovisning måste dock vägas mot kostnaden för företaget för att ta fram den. Eftersom det sjunde bolagsrättsliga direktivet ger möjlighet att undanta mindre och medelstora företag från skyldigheten att upprätta koncernredovisning och andra medlemsstater

Undantag för mindre koncerner

Det är angeläget att mindre företag inte omfattas av regler som är onödigt betungande och byråkratiska. Den nuvarande skyldigheten att upprätta koncernredovisning innebär inte obetydliga kostnader för företagen. I synnerhet för mindre företag kan dessa kostnader bli betungande. I andra västeuropeiska länder har man därför begränsat de mindre företagens skyldighet att upprätta koncernredovisning. Redan detta talar med styrka för att det slaget av begränsningar bör göras även i Sverige.

Mot intresset av förenkling och anpassning till rättsläget i omvärlden måste vägas den nytta som koncernredovisningen kan ha för företagets intressenter. Denna nytta ligger främst i den genomlysning av hela koncernen som redovisningen ger. Men i sammanhanget måste också beaktas att koncernredovisningen kan ha betydelse för vad som får delas ut till företagets ägare.

Vad först gäller koncernredovisningens betydelse i informationshänseende kan det konstateras att, om ett företag ingår i en koncern, företagets egen årsredovisning många gånger har ett något begränsat informationsvärde. Den ställning och det resultat som redovisas där beror ofta på förhållanden som är hänförliga till andra koncernföretag. Exempelvis påverkas resultatet av koncerninterna transaktioner, trots att dessa, från koncernens synpunkt, ännu inte är realiserade. Det enskilda företagets resultat kan också ha påverkats av medvetna omdispositioner mellan koncernföretagen. Koncernredovisningen ökar därmed också möjligheten av att avslöja ekonomiska manipulationer inom koncernen. För koncernföretagens intressenter finns det därför ofta ett påtagligt intresse av att kunna ta del av en koncernredovisning. Detta intresse är i allmänhet mindre ju mindre koncernen är. Informationsbehovet kan också som regel tillgodose på annat sätt, nämligen genom tilläggsupplysningar i årsredovisningen.

Vad sedan gäller koncernredovisningens betydelse för företagets utdelningskapacitet kan det konstateras att Sverige är ett av de få länder där koncernredovisningen har denna betydelse. Aktiebolagskommittén har lämnat förslag till nya regler om vinstutdelning i aktiebolag (se betänkandet Vinstutdelning i aktiebolag [SOU 1997:168]). Enligt det förslaget skall utrymmet för vinstutdelning inte längre vara beroende av vad som i koncernredovisningen redovisas som fritt eget kapital. Även om regering och riksdag ännu inte har tagit ställning till det förslaget visar det – liksom rättsläget i andra länder – att upprättandet av en koncernredovisning inte är någon nödvändig förutsättning för ändamålsenliga regler om vinstutdelning. Enligt vår mening är det visserligen fortfarande naturligt att ett moderföretags vinstutdelningskapacitet bestäms med beaktande av bl.a. koncernens konsolideringsbehov. Detta fordrar emellertid inte en särskild koncernredovisning.

Alternativt kan information om koncernens förhållanden tas fram genom en särskild intern beräkning av koncernens fria egna kapital, upprättad vid de tillfällen då vinstutdelning aktualiseras.

Vi anser därför att övervägande skäl talar för att moderföretag i mindre koncerner bör undantas från skyldigheten att upprätta koncernredovisning. Detta bör gälla samtliga företagsformer. Moderföretag som utnyttjar lätttnadsregeln bör dock åläggas att i sina årsredovisningar lämna viss annan information om koncernen. Vi återkommer till det i avsnitt 16.2.

Finansiella företag

För företag som omfattas av ÅRKL eller ÅRFL talar intresset av en god genomlysning för att inte införa någon undantagsregel för mindre koncerner. I sådana företag torde också förhållandena vara sådana att de gränsvärden som nyss föreslagits i praktiken får en mindre betydelse. Bank- och försäkringsredovisningsdirektiven torde under alla förhållanden förhindra en motsvarande undantagsregel för de företag som omfattas av dessa direktiv. Nuvarande bestämmelser om skyldighet att upprätta koncernredovisning i finansiella företag bör alltså inte ändras.

Gränsvärden

Hur skall då gränsen dras mellan de företag som måste upprätta koncernredovisning och övriga företag, dvs. vilket eller vilka gränsvärden skall väljas? En remissinstans har förordat att man använder sig av de gränsvärden som anges i artikel 27 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. Där används tre gränsvärden avseende omsättning, balansomslutning respektive antal anställda; om mer än ett av dessa tre gränsvärden överskrids inträder en skyldighet att upprätta koncernredovisning. Mot bakgrund av den betydelse som koncernredovisningen sedan länge har i Sverige anser vi att gränsvärdena i direktivet är alltför höga. Vi anser vidare att det är en fördel att redovisningslagstiftningen innehåller så få gränsvärden som möjligt. Det bör därför inte införas något nytt gränsvärde.

Lättnadsregeln bör i stället knytas till någon av de gränsvärdesregler som redan finns i årsredovisningslagen.

Den ena av dessa gäller skyldigheten att upprätta finansieringsanalys och delårsrapport (se bl.a. 2 kap. 1 § årsredovisningslagen). Vi anser dock att även dessa gränsvärden – 200 anställda och en balansomslutning om 1 000 prisbasbelopp – ligger alltför högt för att kunna utnyttjas i detta sammanhang.

Den andra gränsvärdesregeln gäller skyldigheten att lämna vissa tilläggsupplysningar (se bl.a. 3 kap. 6 § årsredovisningslagen). Gränsvärdena ligger här på tio anställda och 24 miljoner i balansomslutning. Enligt vår mening bör denna gränsvärdesregel tillämpas också i nu aktuellt avseende.

I samband med den utvärdering av årsredovisningslagen som bör göras inom några få år bör det göras en allmän prövning av behovet av lättnadsregler för mindre och medelstora företag. Därvid kan det finnas skäl att på nytt ta ställning till vilka företag som bör omfattas av lättnadsreglerna, däribland om det är motiverat med ett ytterligare utvidgat undantag från koncernredovisningsskyldigheten. Som vi tidigare har angett anser vi det också önskvärt med en samlad översyn av de olika gränsvärden som förekommer i redovisningslagstiftningen.

Företag som är registrerade på börs inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet

Enligt artikel 6.4 i det sjunde direktivet gäller inte undantaget från skyldighet att upprätta koncernredovisning om moderföretaget eller något av dess dotterföretag är officiellt noterat på en fondbörs i en medlemsstat. Denna begränsning i lättnadsregelns räckvidd bör komma till direkt uttryck i lagtexten.

Bostadsrättsföreningar m.m.

I ett avseende innebär vårt förslag en viss utvidgning av skyldigheten att upprätta koncernredovisning. Utvidgningen av årsredovisningslagens tillämpningsområde för nämligen med sig att lagen kommer att omfatta vissa verksamhetsformer som i dag är helt eller delvis undantagna från skyldigheten att upprätta koncernredovisning (t.ex. bostadsrättsföreningar, sambruksföreningar och pensionsstiftelser). Behovet av koncernredovisningar kan inte generellt sett anses vara mindre i dessa slag av verksamhetsformer än i andra och vi ser därför inte anledning att undanta dem från skyldigheten att upprätta koncernredovisning. På grund av lättnadsregeln för mindre koncerner kan det emellertid antas att denna utvidgning av koncernredovisningsskyldigheten i praktiken har mycket begränsad betydelse.

16.2 Tilläggsupplysningar i moderbolagens årsredovisningar

Regeringens förslag: Ett moderföretag som till följd av undantagsbestämmelserna för små koncerner inte upprättar någon koncernredovisning skall i sin årsredovisning lämna upplysning om internvinster på transaktioner inom koncernen.

Kommitténs förslag: Kommittén har inte behandlat frågan.

Remissinstanserna: *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF* har föreslagit att skyldigheten att upprätta koncernredovisning ersätts med en bestämmelse om att det i årsredovisningen skall lämnas vissa tilläggsupplysningar om eget kapital.

Sydsvenska Handelskammarens Redovisningskommitté har menat att koncernredovisning i små koncerner skulle kunna ersättas med en ”koncernredogörelse” i de fall moderföretaget skall lämna utdelning.

Gällande rätt: Årsredovisningslagen ställer ett allmänt krav på att alla moderbolag, oavsett om de upprättar koncernredovisning eller inte, skall lämna vissa uppgifter om dotterföretag och intresseföretag.

Av 5 kap. 7 § årsredovisningslagen framgår att moderbolag och dotterföretag skall ange hur stor del av räkenskapsårets inköp och försäljningar som avser andra koncernföretag. Vidare framgår av 5 kap. 24 § att ett bolag som är dotterbolag skall lämna uppgift om namn, organisationsnummer för de moderbolag som upprättar koncernredovisning för den största och minsta koncern som bolaget ingår i som dotterbolag. Uppgiftsskyldigheten behandlas närmare i Bokföringsnämndens uttalande BFN U 96:4.

Enligt bestämmelserna i 5 kap. 8 § skall ett moderbolag för varje dotterföretag, i vilket bolaget självt äger andelar, lämna uppgift om bl.a.

- namn, organisationsnummer, säte och eget kapital,
- resultatet för det senaste räkenskapsår för vilket årsbokslut har upprättats,
- bolagets kapitalandel i företaget, och
- antalet andelar och dessas värde enligt balansräkningen.

Uppgiftsskyldigheten i 5 kap. 8 § behandlas närmare i BFN U 99:1, Tilläggsupplysningar om andelsinnehav.

I 5 kap. 9 § finns slutligen bestämmelser om att uppgifter enligt 5 kap. 8 § under vissa förhållanden kan utelämnas.

Skälen för regeringens förslag: Som vi har varit inne på tidigare bör skyldigheten att upprätta koncernredovisning i små koncerner ersättas med ett krav på att annan information skall lämnas i moderföretagets årsredovisning. Detta kan antingen göras genom en utvecklad redovisning i moderföretagets resultat- och balansräkningar eller genom upplysningar i noter eller förvaltningsberättelse.

Ett krav på utökad redovisning direkt i moderföretagets resultat- och balansräkningar enligt de metoder som brukar tillämpas i en koncernredovisning framstår som alltför långtgående och svårt att förena med EG-direktiven. En sådan ordning skulle kunna omintetgöra de eftersträvade förenklingarna för små koncerner.

En mindre ingripande ordning är att ersätta koncernredovisningen med tilläggsupplysningar i noterna till moderföretagets årsredovisning. Enligt *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF* kan behovet av att bedöma moderföretagets utdelningskapacitet tillgodoses genom en utvidgad tilläggsupplysning om eget kapital. En annan remissinstans har påtalat att en särskild ”koncernredogörelse” kan vara ett alternativ till koncernredovisning när storleken på moderbolagets vinstutdelning skall bestämmas. Gemensamt för förslagen är att de syftar till att ge information om koncernens egna kapital efter justering för internvinster och liknande poster.

Enligt vår mening är ett upplysningskrav i denna riktning motiverat. Det bör vara utformat så att informationen belyser de områden inom vilka det finns störst risk för missbruk, nämligen koncerninterna inköp och försäljningar och resultatet av dessa. Tilläggsupplysningar avseende koncerninterna transaktioner kan visserligen inte helt ersätta den information som framkommer i en fullständig koncernredovisning.

Upplysningarna tillgodoser emellertid delvis ett av koncernredovisningen huvudsakliga syften, nämligen att klarlägga koncernens årsresultat och att förhindra utdelning av kapital som bör vara bundet i företaget. Intresset av informationen är inte lika stort i koncernbildningar, där moderföretaget utgörs av ett företag utan bundet eget kapital (t.ex. ett handelsbolag eller en ideell förening). Även i detta slag av koncerner bör dock årsredovisningen kompletteras med uppgifter om koncern-interna transaktioner, eftersom sådana uppgifter främjar en genomlysning av de ekonomiska förhållandena i koncernen.

Vi föreslår därför en generell regel om att moderföretag skall lämna upplysningar om internvinster på transaktioner med och mellan dotterföretag. Upplysningsskyldigheten bör dock begränsas till sådana moderföretag som inte själva är dotterföretag. För övriga moderföretag kommer upplysningsskyldigheten – till följd av bestämmelserna i nuvarande 7 kap. 2 § – att tillgodoses genom att det överordnade moderföretaget upprättar en koncernredovisning som omfattar den underordnade koncernen.

16.3 Sambandet mellan årsredovisning och koncernredovisning

Regeringens bedömning: Bestämmelsen om att ett moderföretag som huvudregel skall tillämpa samma värderingsprinciper i koncernredovisningen och i årsredovisningen bör inte ändras.

Kommitténs förslag: Kommittén har föreslagit att kravet på att det skall finnas särskilda skäl för att olika värderingsprinciper skall få tillämpas i koncernredovisningen och årsredovisningen slopas.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser som har yttrat sig i frågan har tillstyrkt förslaget. Flera av de remissinstanser som har tillstyrkt förslaget har emellertid uttryckt uppfattningen att det vore mer önskvärt med en frikoppling mellan redovisning och beskattning.

Bakgrund m.m.:

Årsredovisningslagen

Enligt 7 kap. 11 § årsredovisningslagen skall ett moderbolag som huvudregel tillämpa samma principer för värderingen av tillgångar, avsättningar och skulder i koncernredovisningen som i årsredovisningen. Andra värderingsprinciper får dock användas, om det finns *särskilda skäl* för det. I förarbetena till årsredovisningslagen sägs att bestämmelsen kan antas få särskild betydelse i de fall då skattemässiga skäl har påverkat årsredovisningen i moderbolaget. Sådana skattemässiga justeringar kan elimineras i koncernredovisningen, eftersom koncernen inte utgör ett eget skattesubjekt och särskilda skattemässiga dispositioner i koncernredovisningen därför inte fyller något syfte (se prop 1995/96:10 del II s. 243).

Vad som anses vara god redovisningssed på detta område framkommer närmast genom Redovisningsrådets rekommendation RR 1:96 Koncernredovisning. Rekommendationen motsvaras i allt väsentligt av vad som uttalas i International Accounting Standards Committee's (IASC:s) rekommendationer IAS 22 Business Combinations och IAS 27 Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries. I punkten 8 i rekommendationen uttalas att koncernredovisningen skall upprättas enligt enhetliga redovisningsprinciper och att utgångspunkten är att de koncernmässiga redovisningsprinciperna skall överensstämma med dem som moderbolaget tillämpar i sin årsredovisning. Det konstateras sedan att de redovisningar för dotterbolagen som utgör underlag för koncernredovisningen i vissa fall kan behöva justeras i enlighet med de koncernmässiga redovisningsprinciperna. Om detta i undantagsfall inte låter sig göras, skall det lämnas upplysning om detta.

I punkten 9 i rekommendationen görs bl.a. följande uttalande: ”De redovisningsprinciper som tillämpas i årsredovisningen för moderbolaget kan i vissa fall vara påverkade exempelvis av skattemässiga överväganden. Enligt ÅRL (7 kap. 11 §) får andra redovisningsprinciper användas i koncernredovisningen om det finns särskilda skäl. Härigenom möjliggörs en redovisning som bättre tillgodoser informationsmottagarnas, främst kapitalmarknadens, behov.”

EG-rätten och utvecklingen inom EU

Enligt artikel 29.1 i det sjunde bolagsrättsliga direktivet skall vid upprättandet av en sammanställd redovisning (koncernredovisning) tillgångar och skulder värderas enligt enhetliga principer och i överensstämmelse med artiklarna 31–42 och 60 i det fjärde direktivet. Moderbolaget skall därvid tillämpa samma värderingsbestämmelser som i sitt eget årsbokslut. Medlemsstaterna får dock enligt artikel 29.2 a tillåta eller fordra att andra värderingsprinciper tillämpas i koncernredovisningen, om dessa principer står i överensstämmelse med de tidigare nämnda artiklarna i det fjärde direktivet.

Av en undersökning utförd år 1997 av Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) framgår att samtliga medlemsstater utom Grekland och Portugal i större eller mindre utsträckning tillåter att andra värderingsprinciper används i koncernredovisningen än i moderbolagets årsredovisning. Några av medlemsstaterna, såsom Storbritanien och Irland, uppställer inte några särskilda förutsättningar för detta. I några andra medlemsstater, såsom Spanien och Belgien, får skilda värderingsprinciper användas endast undantagsvis (se FEE: Comparative Study on Conceptual Accounting Frameworks in Europe – May 1997 s. 23 f).

En sammanhängande fråga är i vilken utsträckning det i medlemsstaterna finns ett samband mellan redovisning och beskattning. Finns det inte något sådant samband, torde incitamenten för att tillämpa olika redovisningsprinciper i årsredovisningen och koncernredovisningen vara

mindre. När det gäller denna fråga framgår av den tidigare nämnda undersökningen att det i samtliga medlemsstater finns någon länk mellan redovisning och beskattning; skattebasen härleds alltid från redovisningen. I Danmark, Nederländerna, Irland och Storbritannien anses emellertid länken mellan redovisning och beskattning ha en liten eller ingen påverkan på den finansiella redovisningen. De nu nämnda länderna tillåter emellertid trots det att olika värderingsprinciper tillämpas i årsredovisningen och koncernredovisningen. I övriga medlemsstater med undantag för Spanien finns det en sådan nära koppling mellan redovisning och beskattning att gjorda skatteöverväganden påverkar den finansiella redovisningen (se FEE: Comparative Study on Conceptual Accounting Frameworks in Europe – May 1997 s. 32 f).

Det har under senare år konstaterats att de fjärde och sjunde direktiven inte fullt ut motsvarar de krav som ställs på redovisningen i internationella sammanhang. Detta har ansetts vara särskilt påtagligt för företag som introduceras på den amerikanska marknaden. Ett företag som söker notering på New York-börsen måste upprätta sin redovisning enligt US GAAP (US Generally Accepted Accounting Principles). Ett företag som är hemmahörande inom EU måste till följd av detta upprätta två uppsättningar av redovisningshandlingar, en enligt EG-direktivens regler och en som motsvarar kraven i US GAAP. Ett sådant förfarande kan upplevas som både kostsamt och konkurrensbegränsande (se Meddelande från kommissionen; Harmonisering av redovisningssystemet: En ny strategi i förhållande till det internationella harmoniseringsystemet KOM 95 508).

Mellan kommissionen och medlemsstaterna pågår diskussioner om hur man skall kunna lösa dessa problem. Kommissionen har sagt sig stå bakom det harmoniseringsarbete på redovisningsområdet som bedrivs av IASC (se KOM 95 508). Den s.k. kontaktkommittén för redovisningsfrågor har därför i ett första steg undersökt om de rekommendationer som IASC har antagit, de s.k. IAS, är förenliga med direktiven. Det har också inletts ett arbete som syftar till ytterligare harmonisering av direktiven och IAS. Detta arbete har inriktats på koncernredovisningen.

I bl.a. Tyskland och Frankrike tillåts vissa större företag att upprätta koncernredovisningen enligt internationella redovisningsprinciper. En förutsättning för att företagen därvid skall få avvika från nationell lagstiftning är dock att redovisningshandlingarna upprättas på ett sätt som är förenligt med direktiven.

Den nu angivna utvecklingen torde få till följd att behovet av att upprätta årsredovisning och koncernredovisning efter skilda principer kan komma att öka inom EU.

Skälen för regeringens bedömning:

Utgångspunkt

Koncernredovisningen skall bl.a. ge en samlad bild av de företag som ingår i koncernen. För att den skall kunna ge en rättvisande bild av koncernens ekonomiska resultat och ställning fordras i allmänhet att

samtliga koncernföretag har upprättat sina årsredovisningar enligt samma principer. Utgångspunkten bör därför vara att samma värderingsprinciper tillämpas i årsredovisningen som i koncernredovisningen.

En sådan regel kan emellertid inte alltid upprätthållas. Utländska dotterföretag kan vara skyldiga att tillämpa redovisningsprinciper som är annorlunda än de som används i koncernen. Skattemässiga justeringar kan ha påverkat koncernföretagens årsredovisningar. I sammanhanget kan också nämnas årsredovisningslagens krav på att intresseföretag skall redovisas med tillämpning av den s.k. kapitalandelsmetoden i koncernredovisningen vilket inte är tillåtet i årsredovisningen. Det finns alltså i dag en del situationer där upprättandet av koncernredovisningen leder till att det uppstår skillnader mellan de enskilda årsredovisningarna och koncernredovisningen.

Vilka skäl finns för ett minskat samband mellan moderföretagets årsredovisning och koncernredovisning?

Att koncernredovisningen i redovisningspraxis har kommit att bli mer självständig i förhållande till moderföretagets årsredovisning beror främst på den nuvarande kopplingen mellan redovisning och beskattning. Företagen vill å ena sidan ge en så öppen och rättvisande bild av koncernens ställning och resultat som möjligt. Å andra sidan finns ambitionen att utforma årsredovisningen så att skattekostnaden minimeras. De två önskemålen är ibland oförenliga, eftersom en viss värderingsprincip i regel måste tillämpas i redovisningen för att den eftersträvade skatteeffekten skall uppnås.

En annan omständighet som bidrar till att koncernredovisningspraxis i viss utsträckning kan komma att utvecklas fritt från årsredovisningspraxis är det pågående internationella harmoniseringsarbetet och dess inriktning på koncernredovisningen. De skillnader som till följd därav kan uppstå mellan årsredovisning och koncernredovisning torde dock vara ganska begränsade och snarast vara betingade av att det nationella genomförandet av direktiven i det enskilda landet är mer begränsat än vad direktiven ger utrymme för.

Frikoppling redovisning – beskattning

Ett sätt att förbättra förutsättningarna för en likformig redovisning vore att frikoppla redovisningen från beskattningen. En lösning i den riktningen har föreslagits av Redovisningskommittén i betänkandet *Sambandet redovisning – beskattning* (SOU 1995:43). Flera av de remissinstanser som har yttrat sig över förslaget i SOU 1996:157 om frikoppling mellan årsredovisning och koncernredovisning har i första hand förespråkat att de förslag som kommittén lade fram i det förra betänkandet genomförs.

Vi kan för vår del konstatera att ett slopande av sambandet mellan redovisning och beskattning skulle kunna leda till vissa tillämpningsproblem, framförallt för de mindre företagen. Företagens redovisning

skulle inte längre kunna utgöra direkt underlag för beskattningen. Det är därför inte sannolikt att det nu föreliggande förslaget om ett slopat samband mellan redovisning och beskattning kommer att leda till lagstiftning. Vi avser emellertid att återkomma i denna frågan i ett annat sammanhang.

Finns det behov av större utrymme för att tillämpa skilda redovisningsprinciper i årsredovisningen och koncernredovisningen?

Redan i dag ger lagen ett visst utrymme för att använda andra värderingsprinciper i koncernredovisningen än i årsredovisningen. Skilda värderingsprinciper får sålunda användas om det finns särskilda skäl. I förarbetena anges att denna bestämmelse torde få störst betydelse i de fall då skattemässiga skäl har påverkat årsredovisningen i moderbolaget (se prop. 1995/96:10 del II s. 243 och SOU 1994:17 del I s. 314). Enligt förarbetena till lagen finns alltså ett visst utrymme för att olika värderingsprinciper skall få tillämpas i koncernredovisningen än i årsredovisningen. Frågan är därför om årsredovisningslagens bestämmelser i någon egentlig omfattning begränsar en utveckling av god redovisningssed. Enligt vår mening är så inte fallet. De situationer där det finns legitima skäl att välja olika principer kan omhändertas inom ramen för nu gällande regler. Att helt släppa kravet på att samma värderingsprinciper skall användas skulle kunna få negativa effekter. Sannolikt skulle möjligheterna att göra en helhetsanalys av koncernen och däri ingående företag minska. Som tidigare har framgått avspeglas ett liknande synsätt i Redovisningsrådets rekommendation RR:1. Enligt rekommendationens punkt 8 skall nämligen – som utgångspunkt – de koncernmässiga redovisningsprinciperna överensstämja med de redovisningsprinciper som moderbolaget tillämpar i sin årsredovisning. Vid en samlad bedömning anser vi därför att kravet på att det skall finnas särskilda skäl för att skilda värderingsprinciper skall få komma till användning bör kvarstå i lagen.

16.4 Kapitalandelsfonden

Regeringens bedömning: Frågan om hur kapitalandelsfonden skall kunna tas i anspråk bör anstå till dess att Aktiebolagskommitténs betänkande om vinstutdelning (SOU 1997:168) har behandlats.

Kommitténs förslag: Kommittén har föreslagit att särskilda bestämmelser om kapitalandelsfondens användning tas in i årsredovisningslagen.

Remissinstanserna: Bl.a. *Bokföringsnämnden, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Redovisningsrådet, Sveriges Industrieförbund, Stockholms Fondbörs, Sydsvenska Handelskammarens Redovisningskommitté* och *Kooperativa Förbundet* har avstyrkt eller kritiserat förslaget. Det har ifrågasatts om det finns något behov av att

separat redovisa den del av det bundna egna kapitalet som är hänförlig till orealiserade vinster på andelar i intresseföretag.

Finansinspektionen och Skattemyndigheten i Stockholms län har tillstyrkt förslaget.

Gällande rätt: I 7 kap. årsredovisningslagen finns bestämmelser om hur andelar i intresseföretag och vissa andra företag skall räknas in i koncernredovisningen. Enligt 7 kap. 24 § skall som huvudregel andelar i intresseföretag redovisas i koncernredovisningen med tillämpning av kapitalandelsmetoden.

Kapitalandelsmetoden innebär en partiell konsolidering. Kapitalvärdet av andelen i intresseföretaget tas upp i en post i koncernbalansräkningen, medan andelen i intresseföretagets resultat tas upp i en post i koncernresultaträkningen. Det redovisade värdet av andelen i intresseföretaget ökas respektive minskas i samma mån som intresseföretagets eget kapital ändras.

Om en tillämpning av kapitalandelsmetoden resulterar i att värdet av andelarna tas upp till ett högre belopp än i föregående års koncernbalansräkning, skall skillnadsbeloppet sättas av till en kapitalandelsfond (se 7 kap. 27 § andra stycket). Denna fond utgör i aktiebolag en bundet kapital och skall redovisas som en särskild post i koncernbalansräkningen (se 7 kap. 7 § andra stycket).

Skälen för regeringens bedömning: Aktiebolagskommittén har i december år 1997 avgett ett betänkande om vinstutdelning i aktiebolag (SOU 1997:168). Kommittén föreslår att den uttryckliga kopplingen mellan vinstutdelningsutrymmet i moderbolaget och koncernredovisningen avskaffas. Enligt förslaget skall vinstutdelningen i stället bestämmas på ett och samma sätt för alla moderbolag, nämligen med utgångspunkt i moderbolagets egen balansräkning. Utöver det föreslås att alla moderbolag även framgent skall vara skyldig att inom ramen för den s.k. försiktighetsregeln beakta den samlade ekonomiska ställningen i koncernen. Försiktighetsregeln skall enligt kommittén utformas så att vinstutdelning och annan värdeöverföring får ske endast i den mån det med hänsyn till bolagets och, om bolaget är moderbolag, koncernens konsolideringsbehov, likviditet och bolagets ställning i övrigt framstår som försvarligt.

Om Aktiebolagskommitténs förslag leder till lagstiftning, torde det inte längre finnas skäl att i koncernredovisningen skilja mellan fritt och bundet eget kapital. Regeringen anser därför att beredningen av Redovisningskommitténs förslag i denna del bör anstå till dess att Aktiebolagskommitténs betänkandet om vinstutdelning har behandlats.

Mot den bakgrunden är det också naturligt att bestämmelserna om kapitalandelsfond i 7 kap. 7 § andra stycket årsredovisningslagen tills vidare inte heller görs tillämpliga på andra företag än som omfattas av bestämmelserna i dag, dvs. aktiebolag

Regeringens förslag: Företag som bedriver näringsverksamhet och under de senaste två räkenskapsåren har haft en balansomslutning på minst 1 000 prisbasbelopp skall varje år upprätta minst en delårsrapport. Detsamma skall gälla andra företag som under de senaste två räkenskapsåren har haft i medeltal minst 200 anställda samt företag vars aktier eller skuldebrev är noterade vid en börs eller auktoriserad marknadsplats.

Kommitténs förslag: Kommittén har inte särskilt tagit upp frågan utan endast föreslagit att alla bokföringsskyldiga skall omfattas av gemensamma redovisningsregler.

Remissinstanserna: *Komrev Aktiebolag* har ifrågasatt om stiftelser skall omfattas av skyldigheten att upprätta delårsrapport. Övriga remissinstanser har inte berört frågan.

Gällande rätt: Av årsredovisningslagen framgår att vissa aktiebolag och handelsbolag skall upprätta minst en delårsrapport varje år. Detta gäller för bolag som enligt balansräkningarna för de senaste två räkenskapsåren har haft en balansomslutning enligt fastställda balansräkningar på minst 1 000 prisbasbelopp. Det gäller vidare för bolag som under de senaste två räkenskapsåren har haft i medeltal minst 200 anställda. Det gäller också för bolag vars aktier eller skuldebrev är noterade vid en börs eller en auktoriserad marknadsplats. Om bolaget är moderbolag i en koncern, är det balansomslutningen respektive antalet anställda i koncernen som avgör om bolaget skall upprätta delårsrapporter; gränsvärdena är i övrigt desamma.

Samma krav ställs i föreningslagen på ekonomiska föreningar och i 1980 års årsredovisningslag på övriga bokföringsskyldiga juridiska och fysiska personer. Bostadsrättsföreningar är dock undantagna från skyldigheten att upprätta delårsrapporter.

Stiftelser är inte skyldiga att upprätta delårsrapporter.

En delårsrapport skall innehålla en översiktlig redogörelse för verksamheten och resultatutvecklingen och för investeringar och förändringar i likviditet och finansiering sedan föregående räkenskapsårs utgång. Där skall också finnas uppgifter om nettoomsättningen och resultatet före bokslutsdispositioner och skatt (se bl.a. 9 kap. 3 § årsredovisningslagen).

Skälen för regeringens förslag: Vi anser inte att det finns skäl att sätta kraven på upprättande av delårsrapport lägre än i dag. Bl.a. aktiebolag, handelsbolag och ekonomiska föreningar bör vara skyldiga att upprätta delårsrapporter enligt i huvudsak samma kriterier som gäller i dag.

En annan fråga är om kravet på delårsrapporter bör utvidgas till att gälla även sådana verksamhetsformer där en sådan skyldighet hittills inte har funnits. Som vi tidigare har uttalat bör man som regel inte ha skilda redovisningsregler beroende på vilken juridisk form en viss verksamhet bedrivs i. I vissa juridiska personer, som med en tillämpning av

nuvarande regler för t.ex. aktiebolag skulle bli skyldiga att upprätta delårsrapporter därför att de har en hög balansomslutning, framstår emellertid ett krav på upprättande av delårsrapporter som alltför långtgående. Det gäller framför allt ideella föreningar, registrerade trosamfund och andra juridiska personer som normalt inte bedriver näringsverksamhet. Värdet av delårsrapporter torde i dessa juridiska personer inte uppväga det ökade administrativa arbetet som upprättandet av delårsrapporten medför. En enligt vår mening lämplig avgränsning är att behålla det gränsvärde som gäller i dag men tillämpa det endast i fråga om näringsidkare.

Även med en sådan begränsning till näringsidkare innebär vårt förslag en utökad skyldighet att upprätta delårsrapporter. Det gäller främst stiftelser som bedriver näringsverksamhet och bostadsrättsföreningar. Mot bakgrund av att skyldigheten endast inträder om tillgångarnas värde överstiger 1 000 prisbasbelopp (36,4 miljoner kronor 1999) eller antalet anställda är fler än 200 torde förändringen i praktiken ha mycket begränsad betydelse.

Angående frågan om skyldigheten att lämna delårsrapporter för vissa finansiella holdingföretag, se avsnitt 20.3.

18 Straffsanktioner vid försummelse av bokföringsskyldigheten Prop. 1998/99:130

18.1 Bakgrund

1976 års bokföringslag innehåller inte några sanktionsbestämmelser. Sådana finns i stället i brottsbalken och skattebrottslagen (1971:69).

Bokföringsbrott

Den som uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen, stiftelselagen eller tryggandelagen genom att underlåta att bokföra affärshändelser eller bevara räkenskapsmaterial eller genom att lämna oriktiga uppgifter i bokföringen eller på annat sätt, döms enligt 11 kap. 5 § brottsbalken för bokföringsbrott. Orden ”på annat sätt” innebär att i princip samtliga bestämmelser i bokföringslagen – liksom samtliga bestämmelser om löpande bokföring och årsbokslut i stiftelselagen och tryggandelagen – är straffsanktionerade. Straffbarheten har dock begränsats till de fall där rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen. Sådana fel eller ofullkomligheter i bokföringen som närmast har karaktär av ordningsförseelser liksom tekniska brister föranleder alltså inte straffansvar. Finns det en mängd smärre fel, kan det dock medföra att bokföringens värde är så förringat att ansvar för bokföringsbrott skall ådömas.

Påföljden för bokföringsbrott är fängelse i högst två år eller, om brottet är ringa, böter. Om brottet är grovt, är påföljden fängelse i lägst sex månader och högst fyra år.

Bestämmelserna om bokföringsbrott omfattar inte den offentliga redovisningen, dvs. årsredovisning, koncernredovisning och delårsrapporter.

Borgenärsbrottsutredningen har i betänkandet Borgenärsbrotten (SOU 1996:30) föreslagit vissa ändringar i borgenärsbrottets konstruktion.

Försvårande av skattekontroll

I 10 § skattebrottslagen finns bestämmelser om försvårande av skattekontroll. Det brottet föreligger om någon uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet eller sådan skyldighet att föra och bevara räkenskaper som föreskrivs för vissa uppgiftsskyldiga och därigenom ger upphov till fara för att myndighets kontrollverksamhet vid beräkning av skatt eller avgift allvarligt försvåras. Påföljden är böter eller fängelse i högst två år eller, om brottet är grovt, fängelse i lägst sex månader och högst fyra år. I ringa fall skall ansvar inte ådömas.

Regeringens förslag: Den som är bokföringsskyldig men försummar bokföringsskyldigheten skall, under samma förutsättningar som i dag, kunna dömas för bokföringsbrott. Även brister i en årsredovisning som medför att rörelsens resultat och ställning inte kan i huvudsak bedömas skall kunna föranleda ansvar för bokföringsbrott.

Bestämmelserna om bokföringsbrott skall tills vidare inte tillämpas på ideella föreningar, samfällighetsföreningar och registrerade trosamfund som inte bedriver näringsverksamhet.

Regeringens bedömning: Det bör övervägas ytterligare om de föreslagna bokföringsbestämmelserna motiverar att bestämmelserna om bokföringsbrott utformas på något annat sätt än idag

Kommitténs förslag: Överensstämmer med regeringens förslag. Kommittén har dock inte uttalat sig i frågan om ansvarsfrihet i ringa fall.

Remissinstanserna: Några remissinstanser, däribland *Sveriges advokatsamfund* och *Lantbrukarnas Riksförbund*, har ifrågasatt om ansvar för bokföringsbrott skall kunna komma i fråga vid försummelse av skyldigheten att upprätta förvaltningsberättelse.

Förslaget i promemorian 1: Överensstämmer delvis med regeringens. Promemorian innehåller dock inte något förslag om att bestämmelserna om bokföringsbrott inte skall tillämpas på ideella föreningar m.fl.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser har inte berört frågan. *Ekobrottsmyndigheten* har förordat att en utvidgning av kretsen av bokföringsskyldiga kompletteras med en avkriminalisering av vissa ringa fall av överträdelse av bokföringsskyldigheten.

Skälen för regeringens förslag:

Bör bestämmelserna om bokföringsbrott ändras?

Enligt vår mening är det nödvändigt att bokföringslagens regler även i framtiden kompletteras med det slag av sanktionsregel som i dag finns i 11 kap. 5 § brottsbalken.

Frågan om den framtida utformningen av 11 kap. 5 § brottsbalken bereds f.n. inom Justitiedepartementet på grundval av Borgenärsbrottsutredningens betänkande. Innan den beredningen har hunnit avslutas är vi inte beredda att föreslå några mera ingripande förändringar i paragrafen.

Den utvidgning av kretsen av bokföringsskyldiga som vi föreslår ger emellertid anledning att överväga ytterligare ändringar i bestämmelsen om bokföringsbrott. Utvidgningen kan medföra att ansvar för bokföringsbrott aktualiseras i flera situationer än hittills. Det kan inte uteslutas att det bland dessa kommer att finnas sådana där straffvärdet av försummelsen i det enskilda fallet är ganska begränsat. Bl.a. mot denna bakgrund finns det anledning att ytterligare analysera utformningen av bestämmelserna om bokföringsbrott. Det bör därvid övervägas om de föreslagna nya bokföringsbestämmelserna motiverar att bestämmelserna

om bokföringsbrott i något hänseende utformas på något annat sätt än idag. Dessa överväganden bör lämpligen ske i samband med den fortsatta beredningen av Borgenärsbrottsutredningens förslag.

I avvaktan på att dessa överväganden sker bör ideella föreningar, samfällighetsföreningar och registrerade trossamfund som inte bedriver näringsverksamhet – dvs. de slag av juridiska personer som hittills inte har varit bokföringsskyldiga – undantas från bestämmelserna om bokföringsbrott.

Vi har övervägt ett liknande undantag för de enskilda jordbrukarna. Enligt vår mening finns det emellertid inte skäl för detta, särskilt inte som bestämmelserna om bokföring och bokföringsbrott sedan länge gäller fullt ut för andra näringsidkare som verkar under snarlika förhållanden. När det gäller fysiska personer som är bokföringsskyldiga enbart därför att de äger eller innehar en näringsfastighet torde visserligen straffvärdet av en försummad bokföring vara begränsat. Eftersom ansvar för bokföringsbrott förutsätter att rörelsens förlopp, resultat och ställning inte kan ens i huvudsak bedömas, torde emellertid frågan om ansvar för bokföringsbrott endast undantagsvis komma att aktualiseras för denna grupp av bokföringsskyldiga.

Bör årsredovisningen omfattas av bestämmelserna om bokföringsbrott?

Vi har tidigare föreslagit att årsredovisningen integreras i bokföringen. En följd av detta blir att också årsredovisningen i princip kommer att omfattas av bestämmelserna om bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll i 11 kap. 5 § brottsbalken respektive 10 § skattebrottslagen. I praktiken innebär detta, såvitt gäller balansräkning, resultaträkning och noter, knappast någon förändring i förhållande till i dag, eftersom dessa delar av årsredovisningen i det närmaste är identiska med det årsbokslut som redan i dag omfattas av straffbestämmelserna. En integrering av årsredovisningen i begreppet ”bokföring” medför emellertid att också förvaltningsberättelsen och finansieringsanalysen – och, såvitt gäller finansiella företag, kapitaltäckningsanalys och resultatanalys – kommer att ingå i det straffsanktionerade området.

Under remissbehandlingen har några remissinstanser ifrågasatt om det är lämpligt att låta förvaltningsberättelsen ingå i det straffsanktionerade området. Det måste också konstateras att den upplysningskyldighet som skall fullgöras i förvaltningsberättelsen lämnar utrymme för subjektiva värderingar, något som i det praktiska rättslivet kan göra det svårt att dra en skarp gräns mellan sådant som utgör bokföringsbrott och sådant som inte är det. Det gäller t.ex. kravet på att företaget skall ange förhållanden som är viktiga för bedömningen av företagets resultat och ställning. Mot detta kan emellertid anföras att även informationen i förvaltningsberättelsen är av stor betydelse för att utomstående intressenter skall kunna bilda sig en korrekt uppfattning om företagets resultat och ställning och att gränsdragningar av det nyss angivna slaget ändå aldrig kan undvikas.

Vi anser därför att övervägande skäl talar för att även skyldigheten att upprätta årsredovisning, däribland skyldigheten att upprätta en förvaltningsberättelse, bör omfattas av bestämmelserna om bokföringsbrott. För att straffansvar skall komma i fråga bör dock – i likhet med vad som i dag gäller i fråga om bokföringsbrott som avser årsbokslut – krävas att bristerna är av den omfattning att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat och ställning inte kan bedömas i huvudsak.

19.1 Förslagen i Ds 1991:45

Regeringens bedömning: Det bör inte införas några nya bestämmelser om personalekonomisk redovisning i redovisningslagarna.

Kommitténs bedömning: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanser som särskilt har yttrat sig i frågan har inte haft några invändningar mot kommitténs bedömning.

Bakgrund:

Vad är personalekonomisk redovisning?

I traditionell företagsekonomi har för såväl privat som offentligt driven verksamhet främst ingått att ta ställning till investeringar, drift och underhåll av anläggningar, maskiner och processer. Vanligtvis har det inte gjorts några motsvarande ställningstaganden i fråga om den resurs som de anställda utgör.

Under senare år har emellertid intresset ökat för att också anlägga ett redovisningsmässigt perspektiv på de mänskliga tillgångarna. Från samhällets sida har de stigande kostnaderna för förtidspensioneringar, långtidssjukskrivningar och arbetsskador uppmärksamats. Även inom företag samt statliga och kommunala förvaltningar har medvetenheten om de kostnader som hög sjukfrånvaro och personalomsättning för med sig vuxit. Det finns också en ökande insikt om betydelsen av att bättre ta till vara och utveckla de enskilda människornas resurser i arbetet.

Mot denna bakgrund har det blivit allt vanligare att den traditionella ekonomiska redovisningen kompletteras med en redovisning av hur personalresurserna tas tillvara. Den personalekonomiska redovisningen brukar vanligtvis vara uppdelad på fem kostnadsposter. Förutom direkt lön redovisas kostnader för sjukfrånvaro och övrig frånvaro, personalomsättning, kompetensutveckling och personalsociala åtgärder. Även andra kostnadsposter kan förekomma. Också rent statistiska uppgifter är vanliga i personalekonomiska redovisningar. Dessa uppgifter kan gälla produktionsresultatet uttryckt i antal eller volym som underlag för att bedöma verksamhetens produktivitet och effektivitet.

I första hand kan den personalekonomiska redovisningen användas som ett internt styrinstrument. Redovisningen kan tjäna som underlag för företagsledningens beslut om satsningar för att förbättra arbetsmiljön och om var sådana investeringar är mest ändamålsenliga. Kostnader för t.ex. sjukfrånvaro och personalomsättning kan ställas mot aktiva insatser för personalen i form av t.ex. investeringar i arbetsmiljön, utveckling av arbetsorganisation och kompetenshöjande åtgärder. Styrelsen och den verkställande ledningen blir därvid redovisningens viktigaste målgrupp och informationen blir en viktig beståndsdel i arbetet med verksamhetens interna kontroll av arbetsmiljön. Informa-

tionen medverkar också till att lyfta fram den betydelse en god arbetsmiljö har för att verksamhetens mål.

Den personalekonomiska redovisningen kan också ge information till t.ex. aktieägare, borgenärer, leverantörer och andra externa intressenter samt till vissa myndigheter. I vissa företag, särskilt i kunskapsföretag och i företag i tjänstesektorn kan sålunda en utförlig personalekonomisk redovisning bidra till att ge en bild av företagets resultat och ställning.

Gällande rätt

I dag saknas det lagregler som uttryckligen tar sikte på personalekonomisk redovisning. I vissa fall kan dock skilda regler i årsredovisningslagen ändå få till följd att en årsredovisning måste innehålla viss personalrelaterad information.

Enligt en av årsredovisningslagens uppställningsformer för resultaträkningen måste sålunda personalkostnader redovisas som en särskild post. I den andra uppställningsformen skall personalkostnaderna i stället fördelas på tillverkning, försäljning och administration. Oavsett vilken uppställningsform som används skall beloppen för löner och ersättningar samt sociala kostnader anges särskilt (se 5 kap. 18 §).

Härutöver föreskrivs det i 2 kap. 3 § första stycket att ett företag är skyldigt att lämna sådana tilläggsupplysningar som erfordras för att redovisningen skall ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Till följd av den bestämmelsen kan det vara nödvändigt att specificera personalkostnader som har särskild betydelse för bolagets resultat och ställning.

Enligt 6 kap. 1 § andra stycket 1 och 2 skall förvaltningsberättelsen innehålla upplysning *dels* om sådana förhållanden som inte skall redovisas i balansräkningen, resultaträkningen eller i noterna men som är viktiga för bedömningen av företagets ställning och resultat, *dels* om sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut. Vissa större företag skall även lämna upplysningar om bolagets förväntade framtida utveckling (se 6 kap. 1 § andra stycket 3).

Generella bestämmelser om arbetsmiljöns beskaffenhet och om arbetsgivares skyldigheter att systematiskt planera, leda och kontrollera arbetsmiljöarbetet i sin verksamhet finns i arbetsmiljölagen (1977:1160). Alla arbetsgivare, både privata och offentliga, är skyldiga att bedriva intern kontroll av arbetsmiljö. De närmare bestämmelserna om sådan intern kontroll finns i föreskrifter som Arbetarskyddsstyrelsen har meddelat (AFS 1996:6).

Tidigare lagförslag

Regeringen uttalade i prop. 1990/91:140, Arbetsmiljö och rehabilitering, sitt stöd för att företag och förvaltningar åläggs laglig skyldighet att upprätta personalekonomisk redovisning (se prop. s. 127). Därefter tillkallades en arbetsgrupp med uppdrag att utarbeta förslag till lagregle-

ring av personalekonomisk redovisning. Arbetsgruppen överlämnade sedermera en rapport med förslag till lagstiftning (Ds 1991:45).

Arbetsgruppen konstaterade att personalekonomisk redovisning används som styrinstrument på flera håll inom såväl det privata näringslivet som den offentliga sektorn. För att regler om redovisning inte skall motverka sitt syfte eller låsa pågående utveckling borde, enligt arbetsgruppen, en lagstiftning vara generell och fri från specificerade krav.

De framlagda förslagen innebär, såvitt gäller näringslivet, i huvudsak följande. Den som är *bokföringsskyldig enligt bokföringslagen* och under räkenskapsåret i medeltal har sysselsatt minst 100 anställda skall lämna uppgift om personalkostnaderna (personalekonomisk redovisning). Uppgiften skall lämnas i resultaträkningen eller i not till denna eller i särskild bilaga till resultaträkningen. Sådana näringsidkare som är skyldiga att upprätta förvaltningsberättelse skall dessutom i denna lämna upplysning dels om sådana för bedömningen av företagets verksamhetsresultat och ställning viktiga personalförhållanden för vilka redovisning inte skall lämnas i resultaträkningen, dels om händelser inom personalområdet av väsentlig betydelse för företaget som inträffat under räkenskapsåret eller efter dettas slut.

De föreslagna lagändringarna innehöll inte något krav på att personalkostnaderna skall specificeras. Avsikten var emellertid att kostnaderna skall fördelas på mindre kostnadsposter efter vad som är lämpligt med hänsyn till verksamhetens art, inriktning m.m. Arbetsgruppen förutsatte att bl.a. Bokföringsnämnden skall utfärda närmare riktlinjer avseende den personalekonomiska redovisningen.

En utgångspunkt för förslagen var att personalen och dess kompetens borde ses som en tillgång som behöver underhållas och utvecklas. Personalens utbildningsnivå, yrkesskicklighet och närvaro liksom arbetsmiljöförhållandena har betydelse för produktivitet och verksamhetsresultat i en organisation. Huvudsyftet med en lagreglering av den personalekonomiska redovisningen var att främja en utveckling i riktning mot att personalekonomiska aspekter får ökad tyngd i styrningen av en verksamhet. Det var följaktligen de interna behoven av information som stod i fokus för förslagen.

Vid sidan av det nu angivna huvudsyftet borde dock enligt arbetsgruppens förslag den personalekonomiska redovisningen kunna tillgodose också vissa externa intressenters informationsbehov. Som exempel nämnde arbetsgruppen aktieägare och borgenärer. För dessa intressenter skulle den personalekonomiska redovisningen kunna ge underlag för bedömningar av ett företags ställning och vinstkapacitet och dess möjligheter att i övrigt uppfylla sina uppgifter och åligganden.

Remissinstanserna delade i stort det synsätt på personal och personalekonomi som kom till uttryck i arbetsgruppens rapport och ansåg att personalekonomisk redovisning i någon form var ett bra medel att rikta större uppmärksamhet på frågor som rör personalen. Flera ansåg också att en lagreglering skulle vara positiv. En lagstiftning skulle, sades det, tydliggöra behovet av en ny syn på de anställdas betydelse för företagens överlevnadsförmåga och möjligheter till utveckling. En remissinstans pekade på att en lagstiftning kunde utgöra stöd för en nödvändig satsning

på kompetensutveckling och för att få faktaunderlag för ett aktivt arbetsmiljöarbete. Den personalekonomiska redovisningen var ett utmärkt redskap både för arbetsgivare och arbetstagarorganisationer i den interna kontrollen. Ytterligare skäl som fördes fram var att det ofta saknades insikt om vilka ekonomiska fördelar som satsningar på förebyggande åtgärder, såsom rehabilitering och utbildning, innebär. Denna brist ansågs kunna leda till att investeringar i arbetsmiljön och andra personalåtgärder inte betraktas som lönsamma.

Flertalet remissinstanser, däribland Bokföringsnämnden, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Sveriges Industriförbund och Riksskatteverket, avstyrkte dock eller var tveksamma till en lagreglering på området. Det framhölls att en lagreglering av redovisningen kan leda till en olycklig låsning av redovisningsformer och en ej avsedd formalisering. Flera remissinstanser var också tveksamma till lagregler som ställer krav på den interna informationshanteringen och på informationsunderlag för interna investeringsbeslut och styrningsfrågor i en verksamhet. Det hävdades att företagen ändå torde framställa den information som behövs som underlag för interna beslut och för att företagets mål skall uppnås. I det sammanhanget framhölls särskilt att den föreslagna lagstiftningen genom sin inriktning på företagets interna behov var främmande för de syften som i övrigt påverkar redovisningslagstiftningen.

Rapporten överlämnades sedermera till Redovisningskommittén.

Skälen för regeringens bedömning: För att en verksamhet skall kunna uppfylla verksamhetsmålen är det viktigt att företagets ledning har tillgång till sådan information som gör det möjligt att ta till vara tillgängliga resurser. Det är därför nödvändigt att ledningen har kännedom om de faktiska kostnader som belöper på personalen i samband med t.ex. frånvaro och nyrekrytering så att dessa kostnader kan ställas mot alternativa kostnader för t.ex. investeringar i arbetsmiljö och kompetenshöjande åtgärder. För att åstadkomma detta behöver frågor som rör personalkostnader åskådliggöras på ett tydligt sätt i det interna budget- och redovisningsarbetet. Detta kan i sin tur leda till beslut om satsningar på förbättringar i arbetsmiljön och utveckling av arbetsorganisationen.

En personalekonomisk redovisning av det slag som arbetsgruppens förslag syftar till att åstadkomma är i första hand tänkt att användas som ett internt styrmedel. Den interna redovisningen är i dag inte lagreglerad. Som vi tidigare har påtalat anser vi inte att det ligger i redovisningslagstiftningens syfte att tillgodose företagets eget behov av intern kontroll. Hur detta skall tillgodoses bör företagets ledning bäst kunna bedöma. För utvecklandet av arbetsmiljön kan företaget därvid få ledning av den information som ändå måste tas fram till följd av arbetsmiljölagsstiftningens krav. Syftet med reglerna om upprättande och offentliggörande av årsredovisningar är i första hand något annat än att åstadkomma intern kontroll, nämligen att bolagets intressenter av skilda slag skall kunna få upplysningar som är av betydelse för bedömningen av företagets ekonomiska förhållanden och utvecklingsmöjligheter (jfr bet. 1995/96:LU4 s. 16).

Det kan visserligen hävdas att den information som avses att ingå i den personalekonomiska redovisningen även har ett intresse för verksamhetens externa intressenter, t.ex. aktieägare och borgenärer, och att det därför trots allt kan finnas anledning att i lagen ställa krav på att informationen redovisas i årsredovisningen. Enligt vår uppfattning torde emellertid numera en sådan markering i lagen inte få någon större betydelse. Det sammanhänger med att personalekonomiska förhållanden av större betydelse för bedömningen av företaget måste redovisas redan enligt nuvarande lagregler. Årsredovisningslagen ställer – som vi tidigare har redogjort för – redan krav på att personalkostnaderna skall anges samt att det i förvaltningsberättelsen skall lämnas uppgift om bl.a. *viktiga förhållanden* för bedömningen av företags ställning och resultat samt uppgift om sådana *händelser av väsentlig betydelse* för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut. Lagens krav på att redovisningen skall ge en rättvisande bild av företags resultat och ställning medför också att personalrelaterade upplysningar som behövs för att förmedla en sådan bild måste tillfogas redovisningen.

Vi har därför kommit till slutsatsen att det inte bör införas lagregler om personalekonomisk redovisning.

19.2 Redovisning av intellektuellt kapital

Regeringens bedömning: Det bör inte göras någon lagändring som ökar utrymmet för att ta upp ”mjuka tillgångar” som tillgångar i balansräkningen.

Kommitténs bedömning: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att erinra mot kommitténs bedömning. *Riksrevisionsverket* har emellertid ansett att kommittén inte i tillräcklig omfattning utrett frågan om redovisning av humankapital.

Bakgrund:

Begreppet intellektuellt kapital

Med redovisning av intellektuellt kapital (ibland benämnt humankapital) avses att olika former av immateriella tillgångar med anknytning till personalens kompetens tas upp som tillgångar i balansräkningen. Man brukar i detta sammanhang tala om ”mjuka tillgångar” till skillnad från traditionella slag av anläggningstillgångar såsom maskiner och fastigheter vilka beskrivs som ”hårda tillgångar”. Exempel på mjuka tillgångar är sådant mervärde i företaget som beror på utbildning och kompetensutveckling, informationslösningar, såsom kommunikations-, ekonomi- och produktionsplaneringssystem, samt forskning och utveckling.

Praxis har länge varit restriktiv ifråga om att redovisa dessa slag av värden i företagens års- och koncernredovisningar. Värdena tas endast i begränsad utsträckning upp som tillgångar. Vanligen gäller det endast sådant som har samband med forskning och utveckling inom företaget. När värdena tas in i balansräkningen, görs det vanligen så att utgifterna för viss verksamhet, t.ex. forskning, ”aktiveras”, dvs. utgifterna tas upp som en tillgång. Tillgången skrivs sedan av under en begränsad period. Förfarandet ger möjlighet att sprida kostnaden för en immateriell investering över flera år. Det förekommer även att s.k. organisationskostnader aktiveras som tillgångar. Som exempel på organisationskostnader kan nämnas teknisk hjälp, provdrift och marknadsundersökningar.

Hos många företag finns det ett ökande intresse för att ta upp dessa slag av värden som tillgångar. Anledningen till detta torde vara att ”mjuka tillgångar” i dag står för en betydande del av företagens förädlingsvärde. Detta gäller i särskilt hög grad de s.k. kunskaps- och tjänsteföretagen. I sådana företag baseras verksamheten främst på affärsidéer och personalens kompetens, medan materiella tillgångar, såsom maskiner, byggnader och inventarier, är av underordnad vikt. Men kunskap och kompetensutveckling har fått en ökad betydelse i alla slag av företag och även bland traditionella industriföretag finns därför ett ökat intresse av att få ta upp ”mjuka tillgångar” i redovisningen.

Det har mot den här bakgrunden ifrågasatts om inte dagens lagstiftning och redovisningspraxis är alltför restriktiv ifråga om redovisning av ”mjuka tillgångar”. Det har hävdats att en redovisning som inte tar hänsyn till ”mjuka tillgångar” inte ger en rättvisande bild av ett företags samlade produktionsapparat. Det har också hävdats att ett företag som investerar i ”mjuka tillgångar” missgynnas i förhållande till sådana som satsar på ”hårda tillgångar”. Frågan har flera gånger berörts av riksdagen, senast i lagutskottets betänkande 1997/98:LU11.

Gällande rätt

Av 4 kap. 2 § årsredovisningslagen framgår att utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten och liknande arbeten får tas upp som immateriell anläggningstillgång. Detsamma gäller koncessioner, patenter, licenser, varumärken, hyresrätter och liknande rättigheter och tillgångar samt förvärvad goodwill. Vad som avses med forsknings- och utvecklingsarbeten anges inte närmare. Som exempel på ”liknande arbeten” nämns dock i förarbetena teknisk hjälp, provdrift och marknadsundersökningar (se prop. 1995/96:10 del 2 s. 197). Beträffande samtliga slag av utgifter gäller som ett grundläggande villkor för att de skall få tas upp som tillgång att de är av *väsentligt värde för rörelsen under kommande år*. Det innebär att utgifterna kan tas upp som tillgång endast om det kan förutses att de kommer att generera intäkter eller kostnadsbesparingar för företaget under kommande år.

Bestämmelsen gör det möjligt att undvika direkt kostnadsföring av utgifterna. I stället för att ta upp utgifterna som kostnad i resultat-

räkningen, redovisar företaget dem som en tillgång i balansräkningen. Kostnaden fördelas sedan genom återkommande avskrivningar på flera år. Avskrivningstiden skall normalt vara högst fem år (se 4 kap. 4 § andra stycket).

I 17 § andra stycket 1976 års bokföringslag finns en i huvudsak motsvarande bestämmelse.

God redovisningssed

God redovisningssed på detta område torde främst komma till uttryck i Bokföringsnämndens rekommendationen R 1, Redovisning av forsknings- och utvecklingskostnader. Nämnden har där definierat vad som utgör forskning och vad som är hänförligt till utvecklingsarbete. Enligt nämnden avses med forskning att systematiskt och metodiskt söka efter ny kunskap och nya idéer med eller utan någon bestämd tillämpning i sikte. Med utvecklingsarbete avses att systematiskt och metodiskt utnyttja forskningsresultat och vetenskaplig kunskap och nya idéer för att åstadkomma nya produkter, nya processer, nya system eller väsentliga förbättringar i redan existerande sådana. Huvudregeln är att forsknings- och utvecklingsutgifter skall kostnadsföras direkt. Om vissa särskilt angivna förutsättningar är uppfyllda, anses dock lagens väsentlighetskrav vara uppfyllt och utgifterna får då tas upp som tillgång. För att utgifter som har lagts ned på ett forsknings- och utvecklingsprojekt skall få tas upp som tillgång fordras bl.a. att forsknings- och utvecklingsarbetet och de utgifter som har lagts ned på detta är klart avgränsade. Det fordras också att den produkt eller den process som arbetet förväntas leda fram till är avsedd för försäljning eller för direkt användning i den egna verksamheten. Det skall vidare vara sannolikt att en på förhand kalkylerad intäkt eller kostnadsbesparing kommer att uppstå till följd av att den tänkta produkten eller processen marknadsförs. Om den skall användas internt, skall dess användbarhet för verksamheten kunna visas. Slutligen skall det finnas resurser för att arbetet skall kunna slutföras.

Utgifter som aktiveras enligt de i rekommendationen uppställda villkoren får inte överstiga vad som kan förväntas bli täckt av de merintäkter eller kostnadsbesparingar som forsknings- och utvecklingsarbetet beräknas ge upphov till.

EG:s fjärde bolagsrättsliga direktiv

I artiklarna 9, 34 och 37 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet finns regler om hur olika immateriella tillgångar skall redovisas.

Av uppställningsschemat i artikel 9 framgår bl.a. att såsom tillgångspost skall tas upp

1. kostnader för bolagsbildning såsom de definieras i nationell lagstiftning,
2. forsknings- och utvecklingskostnader,

3. koncessioner, patent, licenser, varumärken samt liknande rättigheter och tillgångar om de har förvärvats mot vederlag och inte skall redovisas som goodwill,

4. koncessioner, patent, licenser, varumärken samt liknande rättigheter och tillgångar som har utvecklats av företaget själv.

I fråga om punkterna 1, 2 och 4 gäller dock detta endast i den utsträckning nationell lagstiftning tillåter det. Varje medlemsstat bestämmer alltså själv om dessa slag av utgifter skall få aktiveras.

I artiklarna 34 och 37 finns regler om avskrivning av aktiverade utgifter för bolagsbildning och forsknings- och utvecklingskostnader. Andra slag av immateriella tillgångar omfattas inte uttryckligen av reglerna om avskrivning i artiklarna 34 och 37.

International Accounting Standards

International Accounting Standards Committee (IASC) har under år 1998 fastställt en rekommendation om immateriella tillgångar (IAS 38, Intangible Assets). I rekommendationen – som omfattar alla förekommande slag av immateriella tillgångar – definieras en immateriell tillgång som en identifierbar icke-monetär tillgång utan fysisk substans som innehåses för produktion eller för förmedling av varor eller tjänster, för uthyrning till andra eller i administrativt syfte. Med tillgång avses en resurs som kontrolleras av företaget som en följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till framtida ekonomiska fördelar.

I kravet på att tillgången skall vara *identifierbar* ligger att den normalt skall kunna särskiljas från ett allmänt goodwillvärde. I kravet på att företaget skall ha *kontroll* över den immateriella tillgången ligger att företaget skall kunna se till att framtida ekonomiska fördelar kommer företaget tillgodo och förhindra att någon annan får tillgång till de fördelar som innehavet av den immateriella tillgången ger.

En immateriell tillgång, oavsett om den har förvärvats genom köp eller har tagits fram av företaget självt, får inte tas upp i balansräkningen annat än om två särskilda villkor är uppfyllda. För det första skall det vara sannolikt att tillgången kommer att ge upphov till framtida ekonomiska fördelar för företaget. För det andra skall kostnaden för tillgången kunna mätas på ett tillförlitligt sätt.

Om de angivna förutsättningarna är för handen, är företaget skyldigt att ta upp utgifterna som tillgång.

Enligt IASC följer det av de kriterier som uppställs i rekommendationen att alla utgifter för forskning skall redovisas som kostnad; de får således inte aktiveras. I forskningsfasen antas de framtida ekonomiska fördelarna vara alltför osäkra för att det skall vara motiverat att ta upp utgifterna som tillgång. Inte heller utgifter i samband med etablering av ett företag, utgifter för utbildning, utgifter för reklam och PR samt utgifter i samband med omlokalisering och omorganisation av ett företag får tas upp som tillgång. Kopplingen till framtida inbetalningar anses vara för svag. Samma synsätt gäller för bl.a. goodwill och varumärken som har upparbetats internt (se Rolf Rundfelt, Tendenser i

börsbolagens årsredovisningar 1998 s. 221 f.). Rekommendationen utesluter dock inte att vissa internt upparbetade immateriella tillgångar tas upp i balansräkningen.

En immateriell tillgång skall skrivas av över sin ekonomiska livslängd. Normalt anses denna inte överstiga 20 år.

Skälen för regeringens bedömning:

Allmänt

Vi kan konstatera att flera förhållanden talar för att de ”mjuka tillgångarna” bör ges ett större utrymme i års- och koncernredovisningarna. För det första har investeringarna i ”mjuka” tillgångar under de senaste åren ökat dramatiskt. För det andra kan det i många företag vara svårt att mäta resultatet och ställning på ett rättvist sätt om inte också de mjuka tillgångarna beaktas. För det tredje förmår traditionell redovisning inte alltid förmedla en fullständig bild av ett sådant företags framtidsmöjligheter och tillgodoser därför inte fullt ut intressenternas informationsbehov. Till detta kommer att ett begränsat utrymme för att aktivera utgifter för kompetensutveckling o.d. kan leda till försämrad soliditet för företaget. För en näringsidkare innebär detta sämre möjligheter att erhålla krediter och för en företagare som bedriver verksamheten i ett aktiebolag, i värsta fall, att bolaget blir likvidationspliktigt (se 13 kap. 2 § aktiebolagslagen).

Det finns emellertid enligt vår mening flera skäl som talar för att man även i fortsättningen bör iaktta viss försiktighet vad gäller redovisning av ”mjuka tillgångar” i balansräkningen. Balansräkningens primära syfte är att tjäna som underlag för en bedömning av vad som utgör företagets eget kapital och, såvitt gäller aktiebolag, vad som utgör fritt resp. bundet eget kapital. Balansräkningen spelar därmed en viktig roll för kapitalskyddet i aktiebolag. För att något skall redovisas som tillgång bör det därför krävas att det verkligen representerar ett värde för företaget och att detta värde låter sig kontrolleras eller mätas på ett någorlunda objektivt sätt. Dessa förutsättningar brister ofta när det gäller ”mjuka tillgångar”.

I fråga om ”mjuka tillgångar” i form av t.ex. personalens kompetens torde det sålunda som regel vara mycket svårt att objektivt fastställa om en viss utgift för kompetenshöjning kommer att generera något av värde för företaget. Visserligen har det under senare år börjat bedrivas forskning på detta område och vissa företag har tagit fram modeller som syftar till möjliggöra en mätning av det intellektuella kapitalet. Fortfarande torde dock osäkerheten på detta område vara stor. Det stora inslaget av subjektivitet riskerar att leda till att samma förhållande värderas på skilda sätt i olika företag. Svårigheten att konstatera ett bestående värde för företaget understryks av det förhållandet att personalen kan komma att lämna företaget med kort varsel. Liknande svårigheter kan visserligen ibland förekomma i fråga om t.ex. materiella tillgångar. När det gäller fysiska tillgångar, torde det emellertid ofta

föreligga en större möjlighet att utifrån allmänna marknadsvärden och etablerade värderingsmodeller åsätta tillgångarna ett säkert värde.

Eftersom det är så förhållandevis svårt att objektivt fastställa och kontrollera om den ”mjuka tillgången” har ett bestående värde, skulle ett vidgat utrymme för ”mjuka tillgångar” i balansräkningen kunna leda till att företag med dålig ekonomi sökte dölja detta bakom ”uppblåsta” tillgångar. Riskerna för företagets borgenärer skulle därmed öka avsevärt. Vidare skulle möjligheterna till jämförelse mellan olika företag försämrast.

Det kan vidare konstateras att internationell utveckling på redovisningsområdet, såsom den kommer till uttryck i IASC:s arbete, ger uttryck för en viss restriktivitet när det gäller redovisning av immateriella tillgångar.

Sammantaget talar detta enligt vår mening mot att nu generellt utvidga möjligheterna att ta upp utgifter för utveckling o.d. som tillgångar i balansräkningen. Vi vill samtidigt understryka att företagen redan i dag är oförhindrade att lämna kompletterande information vid sidan av balansräkningen, antingen i noterna eller i förvaltningsberättelsen. Detta ger möjlighet att tillgodose det ömsesidiga behov som företagen och deras intressenter kan ha av att information om företagens ”intellektuella kapital” offentliggörs.

Tillgodose den nuvarande lagstiftningen behovet av att kunna redovisa intellektuellt kapital i redovisningen?

Vi vill alltså inte förorda någon generell utvidgning av vad som får tas upp som immateriella tillgångar. Det hindrar inte att det kan finnas anledning att överväga om den närmare avgränsningen av nuvarande regler om vad som får aktiveras som tillgång är ändamålsenligt utformade och om de uppfyller de krav på tydlighet som bör ställas.

Det kan då till att börja med konstateras att årsredovisningslagen tillåter aktivering av utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten och därmed liknande arbeten. Lagen ger också utrymme för att som tillgång ta upp utgifter för koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter och liknande rättigheter samt förvärvat goodwill. De immateriella tillgångsslag som nu har räknats upp torde inrymma merparten av det som brukar betraktas som ”mjuka tillgångar”, däribland även utgifter för sådan utbildning och kompetensutveckling som syftar till att komma verksamheten tillgodo. Enligt vår mening finns det därför inte något behov av att i lagen utvidga kretsen av utgiftsposter som kan aktiveras som immateriella tillgångar.

Det hade i och för sig varit värdefullt om man i lagen närmare hade kunnat avgränsa de utgifter som kan aktiveras som immateriella tillgångar – utgifter för forskning, utveckling eller verksamhetens förbättrande i annat hänseende – från sådana utgifter som enbart avser förvaltandet av verksamheten och därför inte kan aktiveras. En uttömmande avgränsning skulle emellertid bli mycket omfattande. Enligt vår mening bör frågan därför inte lagregleras utan överlämnas till god redovisningssed och domstolspraxis. Detta ger de bästa möjligheterna att utveckla

riktlinjer för de skilda situationer som förekommer och att successivt anpassa praxis till utvecklingen på redovisningsområdet. Vi föreslår därför inte någon förändring i detta avseende.

Lagens krav på att den immateriella tillgången måste representera ett väsentligt värde för företaget innebär i och för sig en betydelsefull inskränkning i möjligheterna att ta upp den i balansräkningen. Det hävdas ibland att detta ställer omotiverat höga krav på investeringar i forskning och utveckling förhållande till vad som gäller för s.k. ”hårda investeringar”, vilka får redovisas oavsett deras faktiska värde för företaget. Vi vill emellertid understryka att skillnaden i praktiken är liten. Av 4 kap. 5 § årsredovisningslagen framgår nämligen att en materiell anläggningstillgång måste skrivas ner om värdet har gått ner och värdenedgången kan antas vara bestående. Vid denna bedömning utgår man normalt från tillgångens värde för företaget i fråga, t.ex. genom att göra en bedömning av storleken på framtida inbetalningsöverskott. Också vid värderingen av en materiell tillgång är således tillgångens verkliga värde av avgörande betydelse. En materiell tillgång kan lika lite som en immateriell tillgång tas upp till ett värde i balansräkningen om det inte kan förutses att den genererar intäkter eller kostnadsbesparingar för företaget under kommande år.

Vi är inte heller beredda att förorda någon uppmjukning av kravet på att tillgången skall representera ett väsentligt värde för företaget. En sådan förändring skulle kunna få negativa följder. Informationsvärdet av de immateriella tillgångsposterna skulle minska. Det kan rentav antas att posterna skulle förlora mycket av sin betydelse för redovisningens avnämare.

Enligt vår mening bör det alltså även i fortsättningen vara ett villkor för aktivering att den immateriella tillgången representerar ett väsentligt värde för företaget. I detta ligger att man med viss grad av säkerhet kan fastställas att t.ex. forsknings- eller utvecklingsarbetet kommer att ge upphov till framtida merintäkter eller kostnadsbesparingar (jfr prop. 1995/96:10 del 2 s. 197). De övriga förutsättningarna för att kriteriet ”väsentligt värde” skall vara uppfyllt bör liksom hittills formuleras av domstolar och normgivande organ.

Vi anser sammanfattningsvis att de ramar som lagstiftningen i dag tillhandahåller när det gäller aktivering av immateriella tillgångar är ändamålsenligt utformade. De ger utrymme för en successiv anpassning till den internationella utvecklingen på redovisningsområdet. En sådan anpassning är enligt vår mening både naturlig och önskvärd.

Särskilda bestämmelser för kunskaps- och tjänsteföretag?

Lagutskottet har i betänkande 1997/98:LU 11 förutsatt att regeringen vid beredningen av Redovisningskommitténs förslag beaktar de synpunkter som förts fram vid den offentliga utfrågning som utskottet hållit och överväger om några åtgärder som är direkt inriktade på kunskaps- och tjänsteföretagens särskilda behov bör komma till stånd. Vi har därför

övervägt om det är lämpligt med regler som särskilt beaktar dessa företags situation.

Enligt vår mening är det emellertid inte önskvärt att införa särskilda redovisningsregler för en särskild kategori av företag. Samma regler bör tillämpas oavsett verksamhetsinriktning eller storlek på företaget. Redovisningsregler som är uppbyggda på det sättet främjar en jämförbarhet mellan olika företag och gör att läsaren av redovisningen kan förlita sig på att det har gjorts likartade bedömningar i företag som tillämpar årsredovisningslagen. Regler som medger olika slag av redovisning beroende på vilket företag som har gjort en investering kan också leda till en snedvriden konkurrens. Till det kommer svårigheterna att införa en lämplig gränsdragning mellan kunskaps- och tjänsteföretag respektive övriga företag.

20.1 Redovisning i understödsföreningar

Regeringens förslag: Understödsföreningar skall upprätta års- och koncernredovisning enligt lagen om årsredovisning i försäkringsföretag (ÅRFL).

Undantag från ÅRFL får medges; dels för understödsföreningar som meddelar försäkringar för dödsfall om försäkringsersättningen understiger ett prisbasbelopp eller utgår som naturaförmån, dels för föreningar som meddelar andra livförsäkringar om föreningen har bestämmelser om uttaxering eller nedsättning av förmåner i stadgarna och om premieinkomsten inte överstiger 500 000 euro.

Reglerna i lagen om understödsföreningar anpassas till följd av att ÅRFL skall tillämpas.

Förslagen i promemorian 1: Överensstämmer väsentligen med regeringens förslag. I promemorian föreslås dock att vissa dispenser i försäkringsrörelselagen skall tillämpas på föreningarna.

Remissinstanserna: Remissinstanserna har tillstyrkt förslaget eller lämnat detta utan erinran.

Bakgrund:

Allmänt

Understödföreningar är föreningar för inbördes bistånd med uppgift att lämna sjukhjälp, begravningshjälp, pension eller liknande understöd åt sina medlemmar eller deras anhöriga. Föreningarna bedriver försäkringsverksamhet men är i princip uppbyggda som andra ekonomiska föreningar. En understödsförening kan meddela pensionsförsäkring, kapitalförsäkring eller sjukförsäkring. Allt efter verksamhetens art indelas understödsföreningar i pensionskassor, sjukkassor, begravningskassor samt sjuk- och begravningskassor. Verksamheten regleras i lagen (1972:262) om understödsföreningar (LUF) som i stora delar fortfarande hänvisar till 1951 års lag om ekonomiska föreningar (1951:308). En understödsförening skall vara registrerad hos Finansinspektionen och står under dess tillsyn.

Redovisning i understödsföreningar

Understödsföreningar omfattas i likhet med andra ekonomiska föreningar av 1976 års bokföringslag. De skall därför ha en löpande bokföring och arkivera räkenskapsmaterial i enlighet med den lagen. För årsbokslutet och årsredovisningen gäller däremot vissa från bokföringslagen avvikande bestämmelser i 29 och 30 §§ LUF.

Enligt 29 § första stycket första meningen LUF skall bestämmelserna i 38 § första och fjärde–sjätte styckena 1951 års lag om ekonomiska föreningar tillämpas även på understödsföreningar. Det betyder att styrelsen för varje räkenskapsår skall avge en årsredovisning. Denna skall bestå av en balansräkning, en resultaträkning och en förvaltningsberättelse (38 § första stycket).

Årsredovisningen skall skrivas under av samtliga styrelseledamöter. Har beträffande årsredovisningen avvikande mening tecknats till protokollet skall yttrandet bifogas handlingarna (38 § fjärde stycket). Minst en månad före ordinarie föreningsstämma skall årsredovisningshandlingarna för det förflutna räkenskapsåret avlämnas till revisorerna (38 § femte stycket). Senast en månad efter att resultat- och balansräkningarna blivit fastställda skall avskrift av årsredovisningen och revisionsberättelsen hållas tillgängliga hos föreningen för alla som är intresserade samt efter särskilt föreläggande av länsstyrelsen sändas in dit. Sådant föreläggande utfärdas när någon begär det. Vissa större föreningar är dock skyldiga att sända in handlingarna även utan särskilt föreläggande (38 § sjätte stycket). Enligt 29 § första stycket andra meningen LUF undantas dock understödsföreningar från skyldigheten att sända in handlingarna till länsstyrelsen. I stället gäller enligt 67 § 2 att understödsföreningar för varje räkenskapsår till Finansinspektionen skall sända in förvaltningsberättelsen jämte resultat- och balansräkning, revisionsberättelsen med tillhörande handlingar, protokoll fört vid föreningsstämma över beslut i fråga om dessa delar samt en redogörelse för föreningen och dess verksamhet.

Av 29 § första stycket tredje meningen följer att resultaträkning och balansräkning i årsredovisningen och i årsbokslut enligt bokföringslagen skall upprättas enligt bestämmelserna i bokföringslagen, om inte annat följer av 30 § LUF eller föreskrifter som meddelats med stöd av denna lag.

Enligt 30 § skall räkenskapsårsavslutning ske för kalenderåret (första stycket). Har föreningen flera verksamhetsgrenar skall intäkter och kostnader redovisas särskilt för varje verksamhetsgren (andra stycket).

I LUF finns inga bestämmelser om skyldighet för understödsföreningar att upprätta koncernredovisning.

Regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, Finansinspektionen får utfärda närmare föreskrifter om en understödsförenings löpande bokföring, årsbokslut och årsredovisning (30 § tredje stycket LUF). Om det föreligger särskilda skäl, får det utfärdas föreskrifter som avviker från bokföringslagen.

Finansinspektionens föreskrifter om understödsförenings räkenskaper och årsredovisning (BFFS 1988:28, F 5) behandlas i den äldre Understödsföreningsutredningens betänkande, Försäkringsföreningar, SOU 1990:101, s. 228–230.

Genom lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag (ÅRFL) har EG-harmoniserade års- och koncernredovisningsregler införts för försäkringsaktiebolag och ömsesidiga försäkringsbolag. De nya redovisningsreglerna skiljer sig i flera avseenden från de i äldre rätt (se prop. 1995/96:10 del 4, s. 14–19, 21–25, 29, 38–43, 63–75, 88–90, 102–110 och 122–127). ÅRFL är i dag inte tillämplig på understödsföreningar.

Understödsföreningar berörs av flera EG-direktiv. Av störst betydelse för understödsföreningar är första skadeförsäkringsdirektivet (73/239/EEG), första livförsäkringsdirektivet (79/267/EEG), tredje skadeförsäkringsdirektivet (92/49/EEG), tredje livförsäkringsdirektivet (92/96/EEG) och försäkringsredovisningsdirektivet (91/674/EEG).

I det första skadeförsäkringsdirektivet anges vilka försäkringsgivare som omfattas av EG:s skadeförsäkringsdirektiv, bl.a. med en hänvisning till de försäkringsklasser som anges i bilagan till direktivet. En utredning på området, Försäkringsföreningsutredningen, har i sitt betänkande Försäkringsföreningar – ett reformerat regelsystem (SOU 1998:82) analyserat vilka slag av understödsföreningar som omfattas av direktivet (se s. 93–101). Enligt utredningen omfattas endast sådana försäkringsgivare som meddelar s.k. kort sjuk- och olycksfallsförsäkring utan anknytning till livförsäkring (artikel 1 och 2). Undantagna från direktivet är bl.a. sådana ömsesidiga institut som uppfyller vissa villkor (artikel 3). De villkor som skall vara uppfyllda är att bolagsordningen innehåller bestämmelser som medger uttag av extra bidrag eller minskning av förmåner. Verksamheten får med visst undantag för underordnad försäkring inte heller omfatta ansvarsförsäkring eller kredit- och borgensförsäkring. Den årliga premieinkomsten från de verksamhetsgrenar som omfattas av direktivet får inte överstiga en miljon ecu. Slutligen skall minst hälften av premieinkomsten avseende verksamhetsgrenarna komma från medlemmarna i det ömsesidiga institutet.

I det första livförsäkringsdirektivet anges vilka försäkringsgivare som omfattas av EG:s livförsäkringsdirektiv. Direktivet tillämpas, förutom på direkt livförsäkring, bl.a. på livräntor samt sjuk- och olycksfallsförsäkring som utgör tillägg till livförsäkring i livförsäkringsbolag (artikel 1). Direktivet inskränks ytterligare i vissa fall. Det gäller försäkringsgivare som har till uppgift att tillhandahålla förmåner för anställda eller näringsidkare inom ett företag, en företagsgrupp, en bransch eller en branschorganisation, om förmånerna utgår i händelse av döds- eller livfall eller nedläggning eller neddragning av verksamhetskällan och om förmånen utgår oavsett om åtagandena motsvaras av premiereserven (artikel 3). Undantagna från första livförsäkringsdirektivet är också sådana försäkringsgivare som tillhandahåller försäkringsförmåner endast vid dödsfall och där storleken av förmånerna inte överstiger den genomsnittliga begravningskostnaden för en avliden eller där förmånerna utgår i natura. Undantagna är också ömsesidiga institut vars stadgar medger uttag av extra bidrag eller minskning av förmåner eller uttag från andra personer som förbundet sig till detta och vars årliga verksamhet

för de verksamheter som hänför sig till direktivet inte överstiger 500.000 ecu (numera euro) under tre på varandra följande år (artikel 4).

De försäkringsgivare som är undantagna från första skadeförsäkringsdirektivet och första livförsäkringsdirektivet är som huvudregel också undantagna från försäkringsredovisningsdirektivet (artikel 2). Försäkringsredovisningsdirektivet gäller dock för företag som driver återförsäkringsrörelse.

Beaktande av understödsföreningar i senare års lagstiftningsärenden m.m.

I samband med tillkomsten av ÅRFL diskuterades om inte den lagen borde göras tillämplig även på understödsföreningar. Frågan ansågs dock kräva ytterligare beredning. Det hänvisades i sammanhanget till den utredning (jfr SOU 1998:82) som regeringen då avsåg att tillsätta med uppgift att göra en allmän översyn av verksamhets- och tillsynsreglerna för understödsföreningar (se prop. 1995/96:10 del 1 s. 183).

Under år 1996 infördes de regler som ger ekonomiska föreningar i allmänhet en möjlighet att tillämpa års- och koncernredovisningsreglerna i årsredovisningslagen (1995:1554) i stället för motsvarande bestämmelser i lagen om ekonomiska föreningar. I samband med initierandet av detta lagstiftningsärende remitterades under våren 1996 en promemoria som innehöll liknande förslag för understödsföreningarnas del. I promemorian föreslogs att understödsföreningar skulle ges en möjlighet att frivilligt tillämpa ÅRFL i årsbokslut och årsredovisning (Finansdepartementets promemoria 1996-05-24 med utkast till lagrådsremiss om finansieringsverksamhet i ekonomisk förening samt vissa ändringar i redovisningslagstiftningen på det finansiella området). Vidare lämnades förslag till vissa särregler för redovisningen och en anpassning av de associationsrättsliga reglerna i lagen om understödsföreningar med anledning av att ÅRFL kunde tillämpas. Däremot lämnades inget förslag beträffande koncernredovisningen. Det ansågs i stället att dessa frågor borde övervägas närmare inom ramen för den aviserade utredningen om understödsföreningar (s. 66 f.). Förslagen i promemorian resulterade emellertid inte i någon lagstiftning i denna del. Skälen för en tidigare frivillig tillämpning av den nya redovisningslagstiftningen på understödsföreningar ansågs inte lika starka som för allmänna ekonomiska föreningar (se prop. 1996/97:32 s. 48 f.).

Så som tidigare nämnts har Försäkringsföreningsutredningen nu avlämnat betänkandet Försäkringsföreningar – ett reformerat regelsystem (SOU 1998:82). Enligt utredningen måste under alla förhållanden sådana föreningar som omfattas av EG:s försäkringsredovisningsdirektiv följa de svenska regler som anpassats till direktivet. För andra föreningar anses det viktigt att de olika föreningarnas redovisning kan jämföras i så stor utsträckning som möjligt. Samtliga understödsföreningar bör därför enligt utredningen som huvudregel åläggas att följa reglerna i ÅRFL. De föreningar som bör kunna få dispens från de krav som EG:s allmänna försäkringsdirektiv ställer upp bör dock enligt utredningen även kunna undantas från reglerna om redovisning i ÅRFL.

På samma sätt som för försäkringsbolagen föreslås att regeringen eller Finansinspektionen får meddela redovisningsföreskrifter beträffande dessa föreningar. Försäkringsföreningsutredningens förslag innebär också att understödsföreningar skall upprätta en koncernredovisning under samma förutsättningar som försäkringsbolag (s. 155).

Frågan om den fortsatta beredningen av försäkringsföreningsutredningens förslag, bl.a. samordningen med nya försäkringsrörelse regler för försäkringsaktiebolag och ömsesidiga försäkringsbolag (prop. 1998/99:87, bet. 1998/99:FiU28 och rskr. 1998/99:227) övervägs för närvarande inom Finansdepartementet och betänkandet har ännu inte remitterats.

Vissa justeringar görs i ÅRFL med anledning av de nya rörelse-reglerna för försäkringsbolagen i försäkringsrörelselagen (1982:712), FRL. Förslagen innebär bl.a. att ordningen med redovisning av återbäringsmedel utgår. Sådana livförsäkringsbolag som inte får dela ut vinst skall inrätta en konsolideringsfond för medel som får användas för förlusttäckning. Livförsäkringsbolag som får dela ut vinst skall redovisa fritt och bundet eget kapital enligt samma regler som skadeförsäkringsbolag (se prop. 1998/99:87 s. 279 f.).

Undantag från ÅRFL för försäkringsbolag

Undantag från ÅRFL får medges för sådana försäkringsbolag som får undantas från försäkringsrörelselagen enligt 1 kap. 10 § samma lag. Sådana undantag meddelas genom beslut i enskilt fall och ankommer i första hand på Finansinspektionen (se 1 kap. 1 § ÅRFL). De undantagsfall som föreskrivs i försäkringsrörelselagen är av olika slag. Undantag kan bl.a. medges för ömsesidiga försäkringsbolag som driver skadeförsäkringsrörelse som inte omfattar kredit- och borgensförsäkring, om premieinkomsten inte överstiger 1 miljon euro och minst hälften av premieinkomsten härrör för delägarna. Detsamma gäller för lokala försäkringsbolag som meddelar försäkringar i form av assistans om verksamheten inte överstiger vissa beloppsgränser. Vidare kan undantag medges för företag som fullt ut återförsäkrar sina försäkringsavtal hos ett annat bolag (se 1 kap. 10 § FRL).

Skälen för regeringens förslag:

Tillämplig årsredovisningslag för understödsföreningar

De förslag som lämnats i det föregående innebär att ekonomiska föreningar i allmänhet skall tillämpa årsredovisningslagen i års- och koncernredovisningen. En ordning där understödsföreningar, till skillnad från alla andra föreningar, fortsätter att tillämpa 1976 års bokföringslag bör undvikas. Försäkringsföreningsutredningens förslag till ändrade verksamhets- och tillsynsregler för understödsföreningar har inte sådant samband med redovisningsreglerna att ändringarna av sakliga skäl är nödvändiga att genomföra samtidigt.

ÅRFL är särskilt anpassad för försäkringsverksamhet. En tillämpning av ÅRFL på understödsföreningar förbättrar jämförbarheten såväl mellan olika understödsföreningar som mellan sådana föreningar och försäkringsbolagen. Samtliga understödsföreningar bör därför oavsett storlek vara skyldiga att upprätta årsredovisning enligt ÅRFL. Detta är också den ordning som gäller för de ömsesidiga försäkringsbolagen. En annan sak är att det finns utrymme för att beakta verksamhetens omfattning inom ramen för ÅRFL:s dispensförfarande och de redovisningsföreskrifter som kan meddelas med stöd av lagen.

I och med att understödsföreningar skall upprätta en årsredovisning enligt ÅRFL bör de även omfattas av bestämmelserna om koncernredovisning i 7 kap. samma lag. En sådan ordning har också föreslagits av Försäkringsföreningsutredningen. Understödsföreningar bör även omfattas av ÅRFL:s bestämmelser om offentliggörande av års- och koncernredovisningen.

Understödsföreningar bör således ingå bland de företag som omfattas av ÅRFL. Detta innebär att nuvarande bestämmelser i 29 och 30 §§ LUF om understödsföreningars årsbokslut och årsredovisning skall utmönstras (angående det särskilda normgivningsbemyndigandet, se nedan). Vidare måste bestämmelserna i 67 § LUF om insändande av årsredovisning och revisionsberättelse justeras eftersom dessa frågor regleras i ÅRFL. Någon mera genomgripande bearbetning av bestämmelserna i 67 § för att anpassa reglerna till 19 kap. 3 § bör inte göras nu, utan först i samband med utformningen av nya rörelse- och tillsynsregler för understödsföreningarna.

De konsekvenser som en övergång till en ny redovisningslagstiftning kan få för understödsföreningar bör beaktas genom övergångsregler till den nya lagstiftningen. För små understödsföreningar finns också möjlighet att underlätta övergången inom ramen för dispensförfarandet i 1 kap. 1 § ÅRFL.

Undantag från ÅRFL för understödsföreningar

Det finns inte anledning att i detta sammanhang ta ställning till vilka understödsföreningar som omfattas av EG:s försäkringsdirektiv. Som tidigare angetts bör av jämförbarhetsskäl utgångspunkten i stället vara att ÅRFL gäller för såväl stora som små försäkringsföretag. Eventuella lättnader för mindre företag bör i stället prövas inom ramen för ÅRFL:s dispensordning. Det kan anmärkas att lättnader också kan följa av enskilda lagbestämmelser som anknyter till väsentlighetskriterier. Vidare kan lättnader medges genom att vissa understödsföreningar helt eller delvis undantas från Finansinspektionens redovisningsföreskrifter. Frågan är därför närmast om det finns anledning att justera det utrymme för undantag som i dag gäller enligt ÅRFL med anledning av att lagen skall omfatta understödsföreningar.

Såsom nämnts ansluter möjligheterna att föreskriva undantag från ÅRFL till de undantag som kan medges från försäkringsrörelselagen enligt 1 kap. 10 § FRL. Bestämmelserna justerades med hänsyn till EG:s

regler i samband med införlivandet av första och andra generationen av EG:s försäkringsdirektiv. Det konstaterades då att bl.a. institut som motsvarade de svenska begravningskassorna samt ömsesidiga försäkringsbolag vilkas årliga premieinkomst inte överstiger 500 000 euro kunde undantas från FRL med stöd av artikel 3. Någon undantagsbestämmelse för begravningskassor var dock inte aktuell i detta sammanhang eftersom begravningskassorna inte bedrev försäkringsrörelse enligt FRL. Vidare ansågs en undantagsbestämmelse med hänsyn till verksamhetens storlek sakna praktisk betydelse för de ömsesidiga försäkringsbolagen (se prop. 1992/93:257 s. 186).

Genom att ÅRFL skall tillämpas på understödsföreningar blir en undantagsbestämmelse för begravningskassor och mindre livförsäkringsföretag av betydelse. En undantagsbestämmelse med stöd i artikel 3 i första livförsäkringsdirektivet har också föreslagits av Försäkringsföreningsutredningen. En sådan bestämmelse bör alltså tas in i ÅRFL. Av praktiska skäl bör en lätt bestämbar gräns föreskrivas för storleken av begravningskassornas ersättningsbelopp och storleken av premieinkomsten vara avgörande för det undantag som kan medges för föreningar som har föreskrifter om medlemsansvar i stadgarna.

Däremot bör det inte införas någon särskild undantagsregel för försäkringar med anknytning till arbetsmarknaden, vilket har föreslagits av Försäkringsföreningsutredningen. Detta överensstämmer med bedömningen som ligger till grund för nya försäkringsrörelse regler; att det som regel inte bör införas några särregler för kollektivavtalsgrundad eller annan kollektiv försäkring (se prop. 1998/99:87 s. 319–324). Det finns inte heller någon sådan undantagsmöjlighet för försäkringsbolagen.

Lagrådet har ifrågasatt lagrådsremissens förslag till undantagsregel för understödsföreningar såvitt avsåg hänvisningen till undantagsfallen för försäkringsbolagen i 1 kap. 10 § FRL.

Vi delar Lagrådet bedömning att förutsättningarna hellre bör framgå direkt av 1 kap. 1 § ÅRFL. Mera detaljerade undantagsregler anpassade för understödsföreningar i nu diskuterade fall kräver emellertid en ytterligare kartläggning av vilka försäkringar som understödsföreningar meddelar. Ett mera definitivt ställningstagande kan också avvakta med hänsyn till den ettåriga övergångsfrist som föreslagits för föreningarna och att de särskilda undantagsregler som föreslagits i vart fall torde beakta huvuddelen av de fall där en dispensrätt är angelägen. Vi kommer under alla förhållanden att ta initiativ till en närmare kartläggning av behovet av ytterligare sådana undantagsregler som i dag föreskrivs för försäkringsbolagen och återkomma med förslag i de delar som försäkringsrörelselagens undantagsfall är relevanta för understödsföreningar. I avvaktan på denna översyn bör det inte tas in en sådan hänvisning till undantagsreglerna i 1 kap. 10 § FRL som föreslagits i lagrådsremissen.

I promemorian 1 har föreslagits att understödsföreningar skall tillämpa vissa särregler i förhållande till vad som gäller för försäkringsbolagen.

För det första angavs att understödsföreningar vid tillämpningen av ÅRFL skall betraktas som livförsäkringsföretag. En sådan bestämmelse klargör att alla understödsföreningar skall, även om de skulle bedriva en verksamhet som hänförs till skadeförsäkring i EG:s mening, tills vidare följa redovisningsreglerna för livförsäkringsbolag. En sådan bestämmelse bör alltså tas in i ÅRFL.

I den tidigare remitterade promemorian (Finansdepartementets promemoria 1996-05-24 med utkast till lagrådsremiss om finansieringsverksamhet i ekonomisk förening samt vissa ändringar i redovisningslagstiftningen på det finansiella området) föreslogs att en understödsförening som tillämpade ÅRFL skall i en not lämna upplysningar om försäkringsfonder bestämda enligt 23 § LUF. Det konstaterades att begreppet "försäkringsfonder" används i LUF för att beteckna vad som utgör försäkringstekniska avsättningar enligt ÅRFL och att värderingen av skuldposten var mera utförligt reglerad i ÅRFL än i LUF. För att beakta den eventuella skillnad som tillämpningen av de olika reglerna kunde ge föreslogs i promemorian att ÅRFL:s regler om värderingen av försäkringstekniska avsättningar tillämpas i balansräkningen men att upplysningar om försäkringsfonder beräknade enligt 23 § LUF anges i en not.

Enligt vårt förslag kommer dock samtliga understödsföreningar att tillämpa ÅRFL:s regler om försäkringstekniska avsättningar i balansräkningen. En tilläggsupplysning om storleken av försäkringsfonder bestämda enligt 23 § LUF får därmed mindre betydelse. Eventuella övergångsproblem som kan uppkomma i detta avseende för de allra minsta understödsföreningarna bör beaktas inom ramen för ÅRFL:s dispensförfarande.

I nyss nämnda promemoria föreslogs också att understödsföreningar som tillämpade ÅRFL i balansräkningen skall redovisa överskottsmedel under rubriken återbäringsmedel, men på ett delvis annat sätt än livförsäkringsbolagen. Motsvarande förslag har återupprepats i promemorian 1.

Som tidigare nämnts skall livförsäkringsbolagens redovisning av återbäringsmedel upphöra (se prop. 1998/99:87). Även understödsföreningar bör därför redovisa årets resultat och sådana överskottsfonder som skall förekomma enligt lag eller föreningens stadgar som eget kapital. En särskild bestämmelse om detta bör tas in i 5 kap. 4 § ÅRFL.

Finansinspektionen har föreslagit att understödsföreningar, i likhet med livförsäkringsbolag som inte får dela ut vinst (jfr prop. 1998/99:87), skall redovisa posten konsolideringsfond vid sidan av fonden för orealiserade vinster och årets resultat.

Konsolideringsfonden bygger på nya överskottsregler för livförsäkringsbolag i 12 kap. 9 § FRL. Det kan därför inte utan vidare anses lämpligt att understödsföreningar skall redovisa fonder under motsvarande benämning. Föreningarna bör i stället redovisa sådana överskottsfonder

som skall förekomma enligt stadgarna inom ramen för balansposten övriga fonder (AA.IV.3). Det finns emellertid anledning att återkomma till dessa frågor i översynen av verksamhetsreglerna för understödsföreningar (jfr prop. 1998/99:87 s. 121).

Understödsföreningar skall i dag redovisa intäkter och kostnader på verksamhetsgrenar. Försäkringsbolagen skall lämna en redovisning av försäkringstekniska avsättningar, återförsäkrares andel av försäkringstekniska avsättningar, intäkter, kostnader och rörelseresultat på försäkringsgrenar. I de remitterade promemoriorna föreslås att denna ordning behålls. Förslaget har motiverats med att en indelning i verksamhetsgrenar kan ha betydelse för tillämpningen av vissa rörelseregler i LUF. Denna lösning har tillstyrkts eller lämnats utan erinran av remissinstanserna. En bestämmelse för understödsföreningar om att deras resultatanalys skall redovisa intäkter och kostnader på verksamhetsgrenar bör tas in i ÅRFL.

Till följd av tidigare ställningstaganden blir det inte aktuellt för understödsföreningar att redovisa återbäringsmedel uppdelat på verksamhetsgrenar. Frågan om upplysningar om överskottsfonder uppdelat på olika verksamhetsgrenar bör i första hand bedömas i praxis och vid behov kunna regleras genom föreskrifter från regeringen eller Finansinspektionen (jfr prop. 1998/99:87 s. 284 f.).

I det föregående har föreslagits vissa nya bestämmelser i årsredovisningslagen när den lagen görs tillämplig på ekonomiska föreningar i allmänhet. Ändringarna avser bl.a. nya upplysningsregler som hämtats från lagen om ekonomiska föreningar (1987:667). Dessa bestämmelser passar dock mindre väl för understödsföreningar som alltjämt tillämpar 1951 års föreningslag som associationsrättslig grund. Reglerna bör därför inte nu göras tillämpliga på understödsföreningar. Det kan emellertid finnas anledning att återkomma till frågan i samband med översynen av rörelse- och tillsynsreglerna för understödsföreningarna.

Normgivningsbemyndigandet

I LUF finns ett bemyndigande för regeringen eller Finansinspektionen att meddela föreskrifter för understödsföreningars redovisning. Om det finns särskilda skäl får det även meddelas sådana föreskrifter som avviker från bokföringslagen. Sådana föreskrifter har också utfärdats (se BFFS 1988:28, F 5 om understödsförenings räkenskaper och årsredovisning). Föreskrifterna innebär bl.a. att förfallna obetalda avgifter och ersättningar för försäkringsfall inte behöver bokföras löpande under året, att balansräkningen och resultaträkningen skall upprättas enligt särskilda uppställningsformer som avviker från uppställningsformerna i BFL, att föreningen skall redovisa en resultaträkning för varje verksamhetsgren och att föreningen kan välja mellan att upprätta en balansräkning för föreningen eller varje verksamhetsgren.

Ett liknande bemyndigande att meddela från lag avvikande föreskrifter upphävdes i samband med införandet av ÅRFL. Enligt regeringen kunde det sättas i fråga om ordningen var lämplig. Behovet av avvikande

föreskrifter bedömdes som begränsat, eftersom de nya reglerna innehåller mera utförliga bestämmelser och i högre grad anpassats till de finansiella företagens särart (se prop. 1995/96:10 del 1 s. 193 f.).

Ett undantag från skyldigheten att löpande bokföra fordringar eller skulder är mindre relevant i dag. Även understödsföreningar bör alltså kunna löpande bokföra premiefordringar och skulder enligt allmänna regler i bokföringslagen samt redovisa verksamheten samlat i en för föreningen gemensam resultat- och balansräkning. En uppdelning av föreningens resultat på olika verksamheter bör i förekommande fall ske inom ramen för resultatanalysen.

Något bemyndigande att meddela från lag avvikande föreskrifter för understödsföreningars redovisning bör alltså inte behållas.

Övergångsfrågor

De nya redovisningsreglerna för understödsföreningar bör träda i kraft samtidigt med ändringarna i redovisningsreglerna för övriga företag, dvs. den 1 januari 2000. Understödsföreningar bör medges en rimlig tid för en övergång till ÅRFL. De understödsföreningar som vill bör därför kunna tillämpa äldre redovisningsbestämmelser under det första räkenskapsåret efter ikraftträdandet.

20.2 Upplysningar om arvoden till revisorer i finansiella företag

Regeringens förslag: Sådana tilläggsupplysningar om arvoden till revisorer som i dag skall lämnas av aktiebolag som omfattas av årsredovisningslagen skall lämnas även av de företag som omfattas av ÅRKL och ÅRFL.

Förslaget i promemorian 1: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Remissinstanserna har godtagit promemorians förslag. *Sveriges Försäkringsförbund* har dock rent allmänt ifrågasatt nyttan med tilläggsupplysningen.

Bakgrund: Riksdagen har nyligen beslutat att aktiebolag skall vara skyldiga att lämna upplysningar om revisionsarvoden (SFS 1998:761, prop. 1997/98:99, bet. 1997/98:LU26, rskr. 1997/98:257). Bestämmelserna har intagits i årsredovisningslagen och innebär att aktiebolag skall lämna upplysning om den sammanlagda på räkenskapsåret belöpande ersättningen till var och en av bolagets revisorer och de revisionsföretag där revisorerna verkar. Särskild uppgift skall lämnas om hur stor del av ersättningen som avser andra uppdrag än revisionsuppdraget. Bestämmelserna gäller för räkenskapsår som påbörjas från och med den 1 januari 1999. I lagstiftningsärendet behandlades aldrig i vad mån bestämmelserna borde gälla för finansiella företag.

Skälen för regeringens förslag: De företag som omfattas av de särskilda redovisningslagarna för finansiella företag bör omfattas av samma redovisningsregler som de allmänna företagen, om det inte finns särskilda skäl för avvikelser med hänsyn till de finansiella företagens särart. De skäl som åberopats för tilläggsupplysningar om arvoden till revisorer i aktiebolag gör sig inte mindre gällande i banker, försäkringsbolag och andra finansiella företag än i aktiebolag i allmänhet. De bestämmelser om tilläggsupplysningar om ersättningar till revisorer m.m. som nyligen har införts i årsredovisningslagen bör därför gälla även för företag som omfattas av ÅRKL eller ÅRFL. Bestämmelserna bör gälla för räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2000.

20.3 Delårsrapporter i vissa finansiella holdingföretag

Regeringens förslag: Samtliga finansiella holdingföretag som skall upprätta koncernredovisning enligt ÅRKL eller ÅRFL skall avge minst en delårsrapport oavsett om en sådan skyldighet föreskrivs för företag i allmänhet.

Förslaget i promemorian 1: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Remissinstanserna har tillstyrkt eller inte haft några erinringar mot förslaget.

Bakgrund: Redovisningslagstiftningen innebär att vissa aktiebolag, ekonomiska föreningar eller handelsbolag skall upprätta en koncernredovisning enligt ÅRKL eller ÅRFL även om företaget i övrigt skall tillämpa årsredovisningslagen i årsredovisningen. Detta gäller under förutsättning att företaget klassificeras som ett finansiellt holdingföretag, dvs. verksamheten består uteslutande eller så gott som uteslutande i att i vinstsyfte förvärva och förvalta andelar i dotterföretag, och företaget innehar uteslutande eller huvudsakligen dotterföretag som är kreditinstitut eller värdepappersbolag respektive försäkringsföretag (se 1 kap. 1 § andra stycket ÅRKL respektive 1 kap. 1 § andra stycket ÅRFL). I båda fallen beaktas även innehav i utländska företag av motsvarande slag. Bestämmelserna om skyldigheten för finansiella holdingföretag att upprätta koncernredovisning enligt ÅRKL eller ÅRFL har sin bakgrund i EG:s redovisningsdirektiv. En tillämpning av ÅRKL eller i förekommande fall ÅRFL ansågs också i dessa fall ge en bättre bild av koncernens verksamhet (se prop. 1995/96:10 del 3 s. 121 och del 4 s. 151).

För de ekonomiska föreningar och handelsbolag som träffas av nämnda bestämmelser föreskrivs strängare krav på delårsrapporter och årsredovisning än för andra föreningar respektive handelsbolag. Till skillnad från andra ekonomiska föreningar och handelsbolag skall sådana finansiella företag upprätta delårsrapporter oavsett företagets storlek. Vidare skall sådana handelsbolag till skillnad från vanliga handelsbolag alltid upprätta årsredovisning (se 9 kap. 16 § lagen om ekonomiska föreningar (1987:667) [LEF] och 1 kap. 3 § 1980 års årsredovisningslag).

Skälen för regeringens förslag: För sådana ekonomiska föreningar och handelsbolag som skall upprätta koncernredovisning enligt ÅRKL eller ÅRFL bör det även fortsättningsvis finnas bestämmelser som innebär att delårsrapporter och årsredovisning skall upprättas oavsett företagets storlek. Som tidigare har föreslagits skall moderföretag enligt nya bokföringslagen alltid upprätta årsredovisning vilket innebär att det inte behövs några särskilda bestämmelser om att årsredovisning skall upprättas oavsett storlek i handelsbolag som är finansiella holdingföretag.

För ett aktiebolag som träffas av skyldigheten att upprätta en koncernredovisning enligt ÅRKL eller ÅRFL gäller i dag samma bestämmelserna om delårsrapporter som för aktiebolag i allmänhet. Skyldigheten att avge delårsrapport är alltså villkorad av företagets storlek. Även om berörda holdingföretag oftast torde vara av sådan storlek som innebär att minst en delårsrapport måste upprättas för varje räkenskapsår bör lagstiftningen göras enhetlig mellan berörda aktiebolag, ekonomiska föreningar och handelsbolag. Även för ett aktiebolag som är ett finansiellt holdingsföretag och som skall upprätta koncernredovisning enligt ÅRKL eller ÅRFL bör bestämmelser finnas om skyldighet att avge delårsrapport oavsett företagets storlek.

20.4 Finansieringsanalys i kreditinstitut och värdepappersbolag

Regeringens förslag: Kreditinstitut och värdepappersbolag skall upprätta en finansieringsanalys i årsredovisningen och koncernredovisningen oavsett företagets storlek. För aktiebolag som driver verksamhet enligt vissa övergångsregler skall dock gälla samma förutsättningar som för aktiebolag i allmänhet.

Förslaget i promemorian 3: Överensstämmer väsentligen med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Det stora flertalet remissinstanser tillstyrker förslaget eller lämnar det utan erinran. *Finansinspektionen* anser att en finansieringsanalys har störst värde i icke-finansiella företag och att nuvarande gränser för skyldigheten att upprätta finansieringsanalys, av kostnadsskäl, bör behållas. *Konkurrensverket* ifrågasätter om de i promemorian anförda motiven är tillräckliga för att utvidga den krets som skall lämna finansieringsanalys samt om ordningen kan innebära ett etableringshinder för mindre företag och att mindre företags finansiering och kapitalinvesteringar i onödan avslöjas för konkurrenter. *Svenska Fondhandlareföreningen* framhåller att värdepappersbolagens balansräkningar starkt påverkas av den exponering i egna värdepappersportföljer som förekommer. Enligt föreningen är det därför tveksamt om finansieringsanalys skall behöva upprättas oavsett företagets storlek.

Bakgrund: Vissa kreditinstitut och värdepappersbolag är i dag skyldiga att ha en finansieringsanalys i årsredovisningen och koncernredovisningen. Finansieringsanalysen skall redovisa företagets finansiering och kapitalinvesteringar under räkenskapsåret (6 kap. 3 § årsredovisningslagen jämförd med 6 kap. 1 § ÅRKL). Lagen innehåller inga bestämmelser om hur finansieringsanalysen närmare skall utföras. Med förebild i internationella rekommendationer har utvecklingen i praxis under senare år gått mot en finansieringsanalys vari sammanställs uppgifter om företagets in- och utbetalningar under en period uppdelade på löpande verksamhet, investeringsverksamhet och finansieringsverksamhet (jfr Redovisningsrådets rekommendation RR 7 Redovisning av kassaflöden).

Kravet på finansieringsanalys i årsredovisningen gäller kreditinstitut och värdepappersbolag som uppfyller de förutsättningar som anges i 10 kap. 12 § aktiebolagslagen, 8 kap. 5 § första stycket lagen om ekonomiska föreningar eller 4 kap. 3 § första stycket lagen (1980:1103) om årsredovisning i vissa företag och som av det skälet måste ha en auktoriserad revisor (2 kap. 1 § ÅRKL). Det bör här påpekas att bankaktiebolag på grund av bestämmelsen i 9 kap. 15 § bankrörelselagen visserligen alltid skall ha minst en auktoriserad revisor. Det förhållandet saknar emellertid betydelse för frågan om skyldigheten för ett bankaktiebolag att ha en finansieringsanalys i årsredovisningen.

Som framgår av föregående stycke omfattas bankaktiebolag, hypoteksinstitut, kreditmarknadsföretag och värdepappersbolag av skyldigheten att upprätta finansieringsanalys såvida de förutsättningar föreligger som anges i respektive lagrum och som anknyter till bl.a. värdet av ett företags tillgångar och antalet anställda i företaget. Skyldigheten att upprätta finansieringsanalys föreligger sålunda om tillgångarnas nettovärde enligt fastställda balansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett gränobelopp som motsvarar 1 000 gånger det basbelopp enligt lagen om allmän försäkring som gällde under den sista månaden av respektive räkenskapsår eller om antalet anställda under de två senaste räkenskapsåren i medeltal har överstigit 200 eller, för aktiebolagens del, om bolagets aktier eller skuldebrev är noterade vid en börs eller en auktoriserad marknadsplats.

Något motsvarande krav på finansieringsanalys gäller däremot inte för sparbanker och medlemsbanker, eftersom dessa inte har att tillämpa de bestämmelser om auktoriserad revisor som det hänvisas till i 2 kap. 1 § ÅRKL.

Kravet på finansieringsanalys i koncernredovisningen är på motsvarande sätt kopplat till frågan om de förutsättningar för moderföretagets vidkommande föreligger som anges i 10 kap. 13 § aktiebolagslagen, 8 kap. 5 § tredje stycket lagen om ekonomiska föreningar eller 4 kap. 3 § andra stycket lagen om årsredovisning m.m. i vissa företag (7 kap. 1 § ÅRKL). Skyldigheten gäller således om nettovärdet av koncernföretagets tillgångar enligt fastställda koncernbalansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger ovannämnda gränobelopp eller om antalet anställda vid koncernföretagen under de två

senaste räkenskapsåren i medeltal har överstigit 200 eller, för aktiebolagens del, om viss annan förutsättning föreligger.

Redan i samband med införandet av bankredovisningsdirektivet (86/635/EEG) anfördes att skyldigheten att upprätta en finansieringsanalys lämpligen borde gälla för alla företag som omfattas av lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag. Regeringen saknade dock tillfredsställande beredningsunderlag för att då gå längre än vad äldre regler föreskrev (se prop. 1995/96:10 del 3 s. 95).

I samband med införandet av en möjlighet att bedriva finansieringsverksamhet i föreningsform behandlades frågan på nytt. Regeringen konstaterade då bl.a. att en finansieringsanalys bör kunna utformas för att anpassas till särdragen i finansiell verksamhet och ge värdefull information om de finansiella företagens verksamhet. Det ansågs emellertid att ett slutligt ställningstagande i frågan om finansieringsanalys borde upprättas oavsett företagets storlek borde anstå ytterligare (se prop. 1996/97:114 s. 60). Kreditmarknadsföreningar ålades därför att upprätta finansieringsanalys under samma förutsättningar som kreditmarknadsbolagen.

Nya regler om emissionsprospekt har nyligen införts för bankaktiebolag. Enligt dessa regler skall ett emissionsprospekt innehålla en finansieringsanalys för de tre senaste räkenskapsåren (4 kap. 20 § aktiebolagslagen, jfr prop. 1997/98:166 s. 91). Enligt bestämmelsen skall emissionsprospektet innehålla en finansieringsanalys oavsett företagets storlek. Bestämmelsen får också betydelse för kreditmarknadsbolag och värdepappersbolag som omfattas av aktiebolagslagen.

Skälen för regeringens förslag: För finansiella företag gör sig särskilda krav på god genomlysning gällande. Frågan om värdet av en finansieringsanalys i finansiella företag har, som *Finansinspektionen* påpekat, tidigare ifrågasatts. Det kan emellertid konstateras att Redovisningsrådet har utfärdat en rekommendation beträffande utformningen av finansieringsanalyser (RR 7 Redovisning av kassaflöden, antagen i oktober 1998). Rekommendationen tar sikte på såväl företag i allmänhet som finansiella företag. I rekommendationen ges ett exempel på en uppställningsform för en finansieringsanalys i finansiella företag (banker). Finansieringsanalysen torde således kunna utgöra ett användbart underlag för att bedöma företagets finansiella ställning och framtida kassaflöden oavsett verksamhetens art. Detta gäller följaktligen även finansiella företag. Som tidigare nämnts har det också nyligen införts regler som innebär att bankaktiebolag skall ha en finansieringsanalys i emissionsprospektet liksom i årsredovisningen. Ett krav på finansieringsanalys kan inte anses mindre värdefullt för andra banker än bankaktiebolag. Som regeringen tidigare konstaterat kan informationen inom ramen för de allmänna bestämmelser om finansieringsanalys som finns i lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag anpassas med hänsyn till särdragen i finansiell verksamhet (jfr prop. 1996/97:114 s. 60). Därmed kan bl.a. hänsyn tas till att det i värdepappersbolag förekommer egna värdepappersportföljer som kan förändras kraftigt från tid till annan. Såväl banker som andra kreditinstitut och värdepappersbolag bör sålunda upprätta en finansieringsanalys.

Frågan blir då närmast om mindre kredinstitut och värdepappersbolag skall undantas från kravet på finansieringsanalys. Mot bakgrund av den nyss gjorda bedömningen kan det konstateras att en lämpligt utformad finansieringsanalys tillsammans med andra redovisningshandlingar kan ge värdefull information även i mindre kredinstitut och värdepappersbolag. En enhetlig reglering i fråga om finansieringsanalys är också konsekvent med lagen om årsredovisning i kredinstitut och värdepappersbolag i övrigt, där gemensamma bestämmelser gäller för kredinstitut och värdepappersbolag oavsett storlek. Därtill kommer att de nuvarande storleksgränserna är mindre ändamålsenliga i detta sammanhang, eftersom nettovärdet av tillgångarna i ett nystartat finansiellt företag relativt snart kommer att uppgå till 1 000 basbelopp och då en gräns på 200 anställda inte är meningsfull i sammanhanget. Det kan därför vara lämpligt att ett nystartat finansiellt företag redan när verksamheten påbörjas utformar sin redovisning med hänsyn till att finansieringsanalys skall finnas. Av sådana skäl har också reglerna om delårsrapporter i 9 kap. 1 § lagen om årsredovisning i kredinstitut och värdepappersbolag, som tidigare anknutit till motsvarande storleksgränser, ändrats (SFS 1997:454, prop. 1996/97:114 s. 64 och 65).

Som tidigare redovisats är bestämmelserna om finansieringsanalys allmänt hållna. För att uppfylla lagens krav behöver analysen i realiteten inte innehålla annan information än vad som ändå behöver tas fram för att upprätta företagets års- och koncernredovisning. Den särskilda information som sammanställs i en finansieringsanalys torde ofta också vara information som kan rekonstrueras genom särskilda beräkningar och justeringar av företagets offentliga redovisning. Som tidigare nämnts gör sig också särskilda krav på genomlysning gällande på det finansiella området. Finansiella företag omfattas t.ex. inte av bestämmelsen i 3 kap. 7 § årsredovisningslagen om resultaträkning i förkortad form som motiveras av sådana aspekter som *Konkurrensverket* fört fram. Vad vissa remissinstanser anfört om kostnadsaspekter eller risk för etableringshinder som skäl mot en ordning med finansieringsanalys för berörda företag ger alltså inte heller anledning till annan bedömning. Även i kostnadsfrågan måste beaktas att ett nystartat finansiellt företag i praktiken efter något år oftast kommer att uppnå storleksgränser som innefattar krav på finansieringsanalys. De särskilda förutsättningar som lagen om årsredovisning i kredinstitut och värdepappersbolag i dag uppställer för skyldigheten att upprätta en finansieringsanalys i års- respektive koncernredovisningen bör därför tas bort för banker, kreditmarknadsföretag, hypoteksinstitut, värdepappersbolag och sådana finansiella holdingföretag som skall upprätta koncernredovisning enligt denna lag. När det gäller sådana finansbolag och kreditaktiebolag som fortfarande kan bedriva verksamhet med stöd av viss övergångsreglering saknas dock skäl för att ha andra bestämmelser än för aktiebolag i allmänhet. Detta överensstämmer med den bedömning som tidigare gjorts i fråga om delårsrapporter i sådana aktiebolag (jfr prop. 1996/97:114 s. 65).

Sammanfattningsvis bör således bestämmelserna om att en finansieringsanalys skall ingå i årsredovisningen och koncernredovisningen nu

utvidgas så att de omfattar samtliga banker, kreditmarknadsföretag, Prop. 1998/99:130
hypoteksinstitut, värdepappersbolag och finansiella holdingföretag
oavsett storlek.

21.1 Överklaganden av beslut i bokföringsärenden

Regeringens förslag: Överklaganden av myndigheters beslut enligt bokföringslagen skall prövas av allmän förvaltningsdomstol.

Kommitténs förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att invända mot förslaget.

Bakgrund: Enligt 23 § bokföringslagen får skattemyndighetens beslut i ärenden som rör omläggning av räkenskapsår överklagas till Riksskatteverket. Verkets beslut får inte överklagas. Andra myndighetsbeslut enligt bokföringslagen, t.ex. skattemyndighetens eller Finansinspektionens beslut om förstöring av räkenskapsmaterial, överklagas till regeringen.

Skälen för regeringens förslag: Förvaltningsbeslut överklagas i vissa fall till förvaltningsdomstol och i andra fall hos regeringen. Under senare år har överprövningen av förvaltningsbeslut i allt flera målgrupper förlagts till förvaltningsdomstol i stället för regeringen. Strävandena har inriktats på att från regeringen lyfta bort sådana ärenden som inte kräver ställningstaganden från regeringen som politiskt organ. Enligt riktlinjer som riksdagen har fastställt bör det i allmänhet ankomma på regeringen att pröva överklaganden i frågor där försvars-, ordnings-, säkerhets-, allmänekonomiska och andra statsnyttosynpunkter är särskilt framträdande, medan förvaltningsdomstolarna huvudsakligen bör befatta sig med sådana mål av rättslig natur vilka rör förhållandet mellan enskilda inbördes eller mellan enskilda och det allmänna och vilkas avgörande kan vara av väsentlig betydelse för den enskilde (se prop. 1983/84:120).

Det är mot den bakgrunden naturligt att myndigheters beslut i olika bokföringsfrågor – frågor om förläggning av räkenskapsår, om tillstånd till att ha bokföringsutrustning utomlands och om tillstånd att förstöra material som används för förvaring av räkenskapsinformation – i fortsättningen överklagas till förvaltningsdomstol i stället för till Riksskatteverket eller regeringen. Vi föreslår därför att beslut som skattemyndigheten eller Finansinspektionen fattar enligt bokföringslagen i fortsättningen får överklagas till länsrätten. För att ett mål skall tas upp av kammarrätten bör det krävas att domstolen meddelar prövnings-tillstånd.

21.2.1 Instansordning

Regeringens förslag: Överklaganden av Patent- och registreringsverkets beslut enligt årsredovisningslagen skall prövas av allmän förvaltningsdomstol.

Förslaget i promemorian 2: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Förslaget har inte mött några invändningar.

Bakgrund: Som tidigare har nämnts kan Patent- och registreringsverkets beslut i fråga om dispens enligt 3 kap. 7 § årsredovisningslagen överklagas. Överklagandet prövas av regeringen. På motsvarande sätt kan enligt 10 kap. 1 § årsredovisningslagen verkets beslut i vissa andra frågor som regleras i årsredovisningslagen överklagas hos regeringen. Det gäller beslut om tillstånd att utelämnat vissa upplysningar om dotterföretag och vissa andra företag (se 5 kap. 9 § andra stycket och 7 kap. 16 §). Motsvarande ärendetyper fanns också i den lagstiftning som föregick årsredovisningslagen (se 11 kap. aktiebolagslagen, 1975:1385, i dess lydelse före den 1 januari 1996) och överklagande skulle även då ske hos regeringen.

I årsredovisningslagen regleras också andra slag av överklagbara beslut, såsom beslut om förseningsavgifter och viten (se vidare avsnitt 21.2.2). Dessa beslut överklagas hos allmän förvaltningsdomstol.

Skälen för regeringens förslag: Vi har i föregående avsnitt redogjort för hur överprövningen av förvaltningsbeslut under senare år för allt flera ärendegrupper har förlagts till förvaltningsdomstol i stället för hos regeringen. Såsom där har framgått bör sådana mål av rättslig natur vilka rör förhållandet mellan enskilda inbördes eller mellan enskilda och det allmänna och vilkas avgörande kan vara av väsentlig betydelse för den enskilde handhas av domstol (se prop. 1983/84:120).

Bestämmelserna om överklagande av beslut enligt 3 kap. 7 §, 5 kap. 9 § och 7 kap. 16 § årsredovisningslagen har sitt ursprung i 1975 års aktiebolagslag och således i ett regelverk från tiden före de riktlinjer som numera gäller för när ett överklagande bör prövas av allmän förvaltningsdomstol respektive regeringen. En tillämpning av de nya riktlinjerna leder naturligen till att de aktuella besluten – liksom beslut om förseningsavgifter och viten – i fortsättningen bör överklagas till länsrätt i stället för hos regeringen. På samma sätt som när det gäller de ärenden som vi har behandlat i avsnitt 21.1 bör det krävas prövningstillstånd för att länsrättens beslut skall kunna prövas i kammarrätten.

Regeringens förslag: Patent- och registreringsverkets beslut om förseningsavgift och beslut att vägra efterge förseningsavgift får överklagas inom två månader från dagen för beslutet. Detsamma skall gälla för överklagande av verkets beslut om vite enligt årsredovisningslagen.

Förslaget i promemorian 1: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Patent- och registreringsverket* har tillstyrkt förslaget. Övriga remissinstanser har inte haft något att erinra mot det.

Bakgrund: Om ett aktiebolag inte ger in årsredovisning och revisionsberättelse till Patent- och registreringsverket i föreskriven tid, skall det betala en eller flera förseningsavgifter till staten. Förseningsavgifter skall också betalas, om bolaget är ett moderbolag och inte ger in koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse i föreskriven tid. Bestämmelser om detta finns i 8 kap. årsredovisningslagen.

Patent- och registreringsverket skall besluta om en första förseningsavgift, om bolaget inte har gett in handlingarna till verket inom sju månader från räkenskapsårets utgång. En ny avgift skall debiteras, om handlingarna inte har kommit in till verket ännu två månader efter det att bolaget tillsändes underrättelse om den första förseningsavgiften. En tredje avgift skall debiteras, om bolaget inte har gett in handlingarna inom två månader från det att bolaget underrättades om den andra förseningsavgiften. Vad gäller privata aktiebolag skall den första och den andra förseningsavgiften uppgå till 5 000 kr, medan den tredje förseningsavgiften skall uppgå till 10 000 kr. Är bolaget ett publikt aktiebolag, skall förseningsavgifterna vara dubbelt så höga (se 8 kap. 6 §).

Patent- och registreringsverket skall efterge avgiften, om underlåtenheten att ge in handlingen framstår som ursäktlig med hänsyn till omständigheter som bolaget inte har kunnat råda över. Avgiften skall också efterges om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut den (se 8 kap. 9 §).

I fråga om båda slagen av beslut – beslut om förseningsavgift och beslut att vägra eftergift – gäller att Patent- och registreringsverket genast skall underrätta bolaget om beslutet (se 5 § förordningen [1995:1633] om vissa årsredovisningsfrågor). Besluten kan överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Av 23 § andra stycket förvaltningslagen (1986:223) följer att överklagande måste ske inom tre veckor från det att klaganden ”fick del av beslutet”. Därmed avses inte nödvändigtvis att klaganden har delgetts beslutet enligt delgivningslagen (1970:428); dock måste han som regel ha fått del av beslutet skriftligen.

I årsredovisningslagen finns också regler som ger Patent- och registreringsverket möjlighet att meddela vitesföreläggande om att redovisningshandlingar m.m. skall ges in till verket. Verket beslutar också om utdömmande av förelagt vite (se 8 kap. 13 §). Också dessa slag av beslut kan överklagas till allmän förvaltningsdomstol inom tre veckor från det att beslutet erhöles.

Skälen för regeringens förslag: I dåvarande 11 kap. aktiebolagslagen infördes den 1 januari 1995 nya regler om förseningsavgifter för aktiebolag, som försummade att i tid ge in årsredovisning m.m. till Patent- och registreringsverket. Enligt den ursprungliga lydelsen gällde samma regler för överklagande av beslut om förseningsavgift som för överklagande av ett flertal andra beslut av verket, t.ex. beslut att vägra registrering samt att förelägga och döma ut vite. Enligt reglerna var Patent- och registreringsverket skyldigt att, efter det att beslut fattats, skicka en underrättelse om detta till bolaget. Bolaget kunde överklaga beslutet hos kammarrätten inom två månader från beslutets dag. Något krav på delgivning fanns således inte.

När reglerna om förseningsavgifter den 1 januari 1996 överfördes till 1995 års årsredovisningslag kom överklagandebestämmelserna i den lagen endast att innehålla en regel om att Patent- och registreringsverkets beslut får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol. På grund av avsaknaden av särreglering gäller alltså i fråga om beslut om förseningsavgift förvaltningslagens bestämmelser om överklagande av beslut. Det innebär att ett sådant beslut får överklagas inom tre veckor från den dag klaganden fick del av beslutet. Att förvaltningslagens regler om överklagande av beslut blev tillämpliga på de beslut som här är aktuella motiverades inte särskilt i förarbetena.

Patent- och registreringsverket har under hand framfört önskemål om återinförande av en ordning som tidigare gällde vid överklagande av beslut om förseningsavgift.

Inom förvaltningsprocessen gäller som huvudregel att beslut mot enskild kan överklagas inom tre veckor från det att klaganden fick del av beslutet. Att tiden för överklagande beräknas på detta sätt garanterar att den som beslutet rör alltid har kännedom om beslutet innan tiden för överklagande går ut.

Patent- och registreringsverket fattar f.n. cirka 20 000 beslut om förseningsavgift per år. Att använda sig av delgivning i alla dessa fall, vilket i praktiken är nödvändigt för att besluten skall vinna laga kraft, är kostnadskrävande och medför betydande besvär. En återgång till den ordning som gällde enligt aktiebolagslagen, som innebar att ett beslut om förseningsavgift vann laga kraft efter två månader från beslutets dag, skulle underlätta Patent- och registreringsverkets arbete avsevärt. Mot bakgrund av att det aktuella förfarandet tillämpats tidigare och såvitt känt inte har föranlett några invändningar från rättssäkerhetssynpunkt, kan starka skäl anföras för en återgång till denna ordning.

Vid bedömningen av om 10 kap. 2 § årsredovisningslagen bör ändras på det sätt som föreslagits bör även följande beaktas. Ett bolag som debiteras en förseningsavgift är normalt inte oförberett på detta. Patent- och registreringsverket underrättar senast en månad innan ett beslut om förseningsavgift kan bli aktuellt bolaget om skyldigheten att ge in redovisningshandlingar till verket (jfr 4 § förordningen om vissa årsredovisningsfrågor). Till detta kommer att verket omedelbart efter beslutet skickar ut en underrättelse till bolaget (se 5 § förordningen om vissa årsredovisningsfrågor). Det finns inte anledning anta annat än att denna underrättelse – som alltid skickas till den adress som bolaget har anmält

till aktiebolagsregistret – normalt når fram till bolaget. Det finns därför knappast heller anledning anta att en återgång till den ordning som gällde enligt aktiebolagslagen skulle innebära några risker från rättssäkerhets-synpunkt.

Vi anser således att en återgång bör ske till en ordning som innebär att ett beslut om förseningsavgift får överklagas inom två månader från beslutets dag.

Vad som nu har sagts beträffande beslut om förseningsavgift har relevans också för beslut att vägra efterge förseningsavgift. Det gäller möjligen inte i samma grad för beslut om vitesförelägganden och beslut att döma ut vite, eftersom dessa beslut är av ännu mer ingripande karaktär (jfr också 2 § fjärde stycket lagen [1985:206] om viten). Det kan dock noteras att Patent- och registreringsverkets beslut om vitesföreläggande enligt aktiebolagslagen och verkets beslut att döma ut sådana viten får överklagas inom två månader från beslutets dag (se 18 kap. 7 § tredje stycket och 19 kap. 2 § aktiebolagslagen). Det ligger ett värde i att ha enhetliga överklaganderegler för likartade ärendetyper som handläggs av en och samma myndighet. Mot den bakgrunden bör även för beslut om vitesföreläggande och beslut om utdömande av vite enligt årsredovisningslagen gälla att de får överklagas inom två månader från beslutets dag.

Regeringens förslag: Bestämmelserna om revision i 1980 års årsredovisningslag flyttas till en ny lag om revision.

Den nya lagens bestämmelser skall tillämpas på alla företag som är skyldiga att avsluta bokföringen med en årsredovisning och som inte omfattas av regler om revision i annan lag. Bestämmelserna i den nya lagen anpassas – med några undantag – till bestämmelserna om revision i aktiebolagslagen.

Det införs inte något generellt krav på att en kvalificerad revisor skall delta i revisionen. I större företag skall det dock, liksom i dag, finnas en auktoriserad revisor. I handelsbolag med en eller flera juridiska personer som bolagsmän skall revisionen ske genom auktoriserade eller godkända revisorer.

Kommitténs förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Kommittén tog dock inte upp frågan om vilken kompetens en revisor i ett handelsbolag skall ha.

Remissinstanserna: Inte någon remissinstans har haft invändningar mot en särskild lag om revision. *Svenska Revisorsamfundet SRS* har förutsatt att en samordning skall ske i förhållande till aktiebolagslagens bestämmelser. Samfundet har vidare ansett att en godkänd eller auktoriserad revisor alltid skall delta vid revisionen. Dessutom bör, enligt samfundet, godkända revisorer ha samma behörighet som auktoriserade revisorer att revidera företag.

Bakgrund: Bestämmelserna om revision i 4 kap. 1980 års årsredovisningslag motsvarar i stora delar bestämmelserna om revision i 10 kap. aktiebolagslagen.

Enligt 1980 års årsredovisningslag skall alla företag som är skyldiga att upprätta årsredovisning utse revisor. Skyldigheten att upprätta årsredovisning gäller den som enligt bokföringslagen skall upprätta årsbokslut och har visst antal anställda eller vars tillgångars nettovärde överstiger visst belopp. Härutöver är även vissa handelsbolag och kreditinstitut skyldiga att utse revisor (se 2 kap. 1 § och 4 kap. 1 § 1980 års årsredovisningslag).

En skillnad i förhållande till aktiebolagslagen är att det inte finns någon generell bestämmelse om att revisorerna skall vara auktoriserade eller godkända. Gällande rätt ställer krav på revisorer med särskild kompetens endast för företag som är av viss storlek eller har ett visst antal anställda. Då skall en auktoriserad revisor delta i revisionen (se 4 kap. 3 § 1980 års årsredovisningslag). Härtill kommer att vissa handelsbolag och hypoteksinstitut endast får ha godkända eller auktoriserade revisorer som revisorer (se 4 kap. 1 a §).

För övriga företag som omfattas av revisionsplikten enligt 1980 års årsredovisningslag är det tillräckligt om den som utses till revisor uppfyller lagens allmänna krav. Bland dessa krav märks att revisorn måste ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som behövs med hänsyn till företagets verksamhet (se 4 kap. 2 §). Läns-

styrelsen kan dock besluta att minst en revisor skall vara godkänd eller auktoriserad (se 4 kap. 3 §).

Utöver vad som nu har sagts finns bl.a. följande skillnader mellan aktiebolagslagen och 1980 års årsredovisningslag. Revisorns mandattid i ett aktiebolag skall alltid vara fyra år (se 10 kap. 20 § aktiebolagslagen), medan revisorsuppdraget i andra företag antingen kan vara bestämt till viss tid eller löpa tills vidare (se 4 kap. 1 § 1980 års årsredovisningslag). En revisor i ett aktiebolag är skyldig att vid misstanke om vissa slag av brott i bolaget agera på visst sätt och, i sista hand, göra anmälan till åklagare (se 10 kap. 38–40 §§ aktiebolagslagen). Någon sådan skyldighet finns inte i för revisorer i andra företag. En talan om skadestånd mot revisorn i ett aktiebolag måste väckas inom fem år från utgången av det räkenskapsår som revisionsberättelsen avser (se 15 kap. 13 § aktiebolagslagen). Enligt 1980 års årsredovisningslag skall en sådan talan väckas inom tre år från det att revisionsberättelsen överlämnades till företagsledningen (se 4 kap. 16 §).

Skälen för regeringens förslag: I vårt förslag får lagstiftningen om års- och koncernredovisning en ny struktur (se avsnitt 5). Bestämmelserna om redovisning i 1980 års årsredovisningslag upphävs och de företag som i dag omfattas av 1980 års årsredovisningslag kommer i stället att omfattas av årsredovisningslagen.

Återstoden av bestämmelserna i 1980 års årsredovisningslag avser frågor om revision. Dessa bestämmelser bör flyttas till en ny revisionslag.

Vilka företag skall omfattas av revisionsplikt?

Bestämmelserna om revision fyller en viktig funktion i det regelverk som är grunden för företagen. Revision ger vissa garantier för att företagets externa redovisning – den löpande bokföringen såväl som bokslutet – avspeglar företagets förhållanden på ett korrekt sätt. En generell revisionsplikt för samtliga bokföringsskyldiga skulle emellertid bli betungande för de minsta företagen. Revisionsplikten bör därför begränsas till att gälla de företag där de yttre intressenternas intresse av att företaget blir föremål för revision är mera påtagligt. Så får typiskt sett anses vara fallet i fråga om de företag som – enligt vad vi redovisat i avsnitt 14 – skall vara skyldiga att upprätta årsredovisning. Att dessa företag blir föremål för revision är också naturligt med hänsyn till att årsredovisningen är offentlig; det är därför särskilt viktigt att den har granskats av någon utomstående.

Det är mot den bakgrunden lämpligt att knyta revisionsplikten till den föreslagna bokföringslagens regler om vilka företag som skall upprätta årsredovisning (se 6 kap. 1 §).

En annan fråga är vilka formella kompetenskrav som skall ställas på revisorn. Enligt 1980 års årsredovisningslag måste en kvalificerad revisor utses om nettovärdet av företagets tillgångar överstiger 1 000 prisbasbelopp eller om företaget har minst 200 anställda. I dessa fall skall en auktoriserad revisor utses. Utöver detta krav gäller att vissa handelsbolag och hypoteksinstitut endast får ha godkända eller auktoriserade revisorer som revisorer. Detta är en följd av bestämmelserna i det åttonde bolagsrättsliga direktivet, det s.k. revisorsdirektivet (se prop. 1997/98:99 s. 168 f.). De handelsbolag det är fråga om är sådana bolag i vilka samtliga obegränsat ansvariga bolagsmän är aktiebolag eller motsvarande utländska juridiska personer. Detsamma gäller om de obegränsat ansvariga bolagsmännen är handelsbolag som själva uppfyller de nu nämnda förutsättningarna (se 1 kap. 1 § årsredovisningslagen).

I övrigt ställer inte lagen några särskilda krav på revisorns formella kompetens. Länsstyrelsen har dock möjlighet att besluta att en godkänd eller auktoriserad revisor skall delta i revisionen (se 4 kap. 3 §).

Svenska Revisorsamfundet SRS har förordat att det alltid skall delta en godkänd eller auktoriserad revisor i revisionen.

Värdet av en sådan regel måste givetvis vägas mot de ökade kostnaderna som den skulle medföra. Att revision genom en auktoriserad eller godkänd revisor normalt har högre kvalitet än annan revision torde stå helt klart. Vi har emellertid inte stöd för att hävda att det mera allmänt förekommer brister i den granskning som utförs av andra än kvalificerade revisorer. Om det i ett enskilt fall uppenbaras sådana brister, har länsstyrelsen möjlighet att besluta att minst en revisor skall vara godkänd eller auktoriserad revisor.

Mot denna bakgrund lämnar vi inte några förslag om att det alltid skall delta en auktoriserad eller godkänd revisor i revisionen. Vi avser emellertid att följa utvecklingen av förhållandena i de associationsformer för vilka det inte finns något krav på att en kvalificerad revisor skall delta i revisionen. Som exempel kan nämnas att regeringen mot bakgrund av de senaste årens finansiella problem för många bostadsrättsföreningar har gett Bostadsrättsutredningen tilläggsdirektiv att se över behovet av kvalificerad revision i bostadsrättsföreningar (dir. 1997:116).

Liksom hittills bör lagen dock ställa krav på medverkan av kvalificerad revisor när det gäller de allra största företagen och de företag som omfattas av EG:s revisionsbestämmelser.

Vi föreslår inte någon ändring när det gäller avgränsningen av de företag som på grund av sin storlek skall ha kvalificerad revisor. Kravet på kvalificerad revision bör alltså gälla företag där nettovärdet av företagets tillgångar under två år överstiger 1 000 prisbasbelopp och företag som under två år haft i medeltal 200 anställda.

I dag gäller att det i de nu nämnda företagen alltid måste finnas en auktoriserad revisor. Svenska Revisorsamfundet SRS har ansett att godkända och auktoriserade revisorer bör likställas i den nya lagen och

således ha samma behörighet att revidera företag oberoende av företagets storlek.

Revisionsbolagsutredningen hade i uppdrag att se över bl.a. behörighetsbegränsningar för godkända revisorer. Utredningen har nyligen lämnat förslag i bl.a. denna fråga i betänkandet *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet* (SOU 1999:43). Något förslag i den nu aktuella frågan lämnas därför inte.

De företag som omfattas av EG:s revisionsbestämmelser utgörs, såvitt nu är av intresse, av handelsbolag där någon eller några av delägarna är direkt eller indirekt, ett aktiebolag eller motsvarande utländsk juridisk person. För denna grupp av företag måste det givetvis även framdeles gälla att enbart kvalificerade revisorer får delta i revisionen. Vi föreslår dock att detsamma får gälla en något större grupp av företag, nämligen alla handelsbolag där en eller flera bolagsmän är juridiska personer. Det främsta skälet är att man därigenom undgår en lagtekniskt komplicerad avgränsning. Nackdelarna med en sådan utvidgning torde också vara begränsade.

Andra avvikelser i förhållande till aktiebolagslagens bestämmelser om revision

En allmän strävan i lagstiftningsarbete bör vara att bestämmelser som rör likartade rättsområden utformas på samma sätt. En naturlig utgångspunkt är därför att bestämmelserna i revisionslagen skall följa den utformning som bestämmelserna om revision av aktiebolag har sedan den 1 januari 1999 (prop. 1997/98:99, bet. 1997/98:LU26, SFS 1998:760).

Avvikelser från aktiebolagslagens bestämmelser bör som regel komma i fråga endast om förhållandena i de associationer och andra ägarformer som omfattas av revisionslagen skiljer sig från förhållandena i aktiebolag. Ett sådant förhållanden är att det inte alltid i de företagsformer som skall tillämpa bestämmelserna finns någon motsvarighet till aktiebolagets bolagsstämma.

Vi har också funnit anledning att avvika från aktiebolagslagens bestämmelser i vissa andra fall, nämligen i vissa fall då tillräckligt beredningsunderlag saknas. Sådana avvikelser måste sålunda göras när det gäller revisorns mandattid, revisors anmälningsskyldighet vid misstanke om brott och tid för väckande av skadeståndstalan. Vi avser emellertid att återkomma i dessa frågor i lämpligt sammanhang.

De nya reglerna bör träda i kraft den 1 januari 2000

Vårt förslag syftar bl.a. till att åstadkomma en ökad enhetlighet inom svensk redovisning. Vi föreslår att det äldre regelsystemet, bestående av framför allt 1976 års bokföringslag, 9 kap. föreningslagen, 1980 års årsredovisningslag och 3 kap. stiftelselagen, ersätts av en i huvudsak enhetlig reglering, bestående av en ny bokföringslag och 1995 års årsredovisningslagar.

Vi bedömer att det ligger ett stort värde i att förslagen i dessa delar träder i kraft så snart som möjligt. För enskilda företag, redovisningskonsulter, revisorer, skattemyndigheter m.fl. berörda intressenter riskerar den nuvarande splittringen av regelverket att skapa förvirring och osäkerhet. Med de nya reglerna kommer också jämförbarheten mellan olika verksamheter att förbättras och det blir lättare att upprätta koncernredovisning i de fall koncernföretagen har olika juridisk form.

De föreslagna bestämmelserna om löpande bokföring och arkivering av räkenskapshandlingar innebär ökade möjligheter att använda modern teknik vid bokföringen. Företagen ges ett större mått av frihet att själva välja ändamålsenliga bokföringsrutiner. Som exempel kan nämnas upphävandet av varannanlänksprincipen och uppmjukningen av det generella förbudet mot bokföring och arkivering utomlands. Förslagen kan alltså leda till angelägna rationaliseringar och effektiviseringar av bokföringsarbetet, i synnerhet för företag som redan har en högt utvecklad ADB-baserad bokföring.

Vad som nu har sagts talar för att de nya reglerna bör träda i kraft så snart som möjligt. Vi utgår från att riksdagen kommer att kunna fatta beslut i anledning av propositionen under hösten 1999. Mot den bakgrunden föreslår vi att lagreglerna får träda i kraft den 1 januari 2000 och att de skall tillämpas på det första räkenskapsår som inleds efter utgången av år 1999.

Det är givetvis viktigt att företagen får erforderlig tid för information och utbildningsinsatser om det nya regelverket. Det kan synas som att ett ikraftträdande per den 1 januari 2000 inte skulle ge tillräcklig tid för företagen att förbereda sig på de nya reglerna. I allt väsentligt kommer dock de nya reglerna att tillåta företagen att fortsätta tillämpa samma bokföringsrutiner som tillämpas i dag. Vad gäller bestämmelserna om årsredovisning har dessa redan varit i kraft i några år och torde vid det här laget vara väl kända för det stora flertalet företag som skall upprätta årsredovisning eller årsbokslut. Vi bedömer därför att någon särskild övergångstid inte är nödvändig.

Fysiska och juridiska personer som tidigare inte har varit bokföringsskyldiga bör inte vara skyldiga att tillämpa de nya reglerna förrän fr.o.m. 2001

För de grupper som i dag inte behöver tillämpa bokföringslagens regler men som blir bokföringsskyldiga med vårt förslag – bl.a. enskilda

jordbrukare och icke näringsdrivande ideella föreningar – är behovet av en anpassningstid mera påtagligt. Detsamma gäller de registrerade trossamfund enligt lagen (1998:1593) om registrerade trossamfund som kommer att finnas efter utgången av år 1999. I dessa fall har de berörda personerna ofta mindre erfarenhet av bokföring. Det kan antas att de regelmässigt behöver tid för att informera sig om de regler som de fortsättningsvis skall följa. Vi föreslår därför att den nya lagen skall gälla för dessa nya bokföringsskyldiga först fr.o.m. det räkenskapsår som inleds efter den 31 december år 2000.

Det kan i och för sig antas att det förekommer verksamheter där en omedelbar bokföringsskyldighet i och för sig skulle vara önskvärd. Sådana önskemål kan emellertid tillgodoses genom att verksamhetsutövaren själv beslutar om att verksamheten skall vara föremål för bokföring.

Våra förslag innebär en genomgripande förändring av redovisningslagstiftningen i Sverige. Förändringarna får stor betydelse för enskilda företag, revisions- och redovisningsbyråer, branschorganisationer, skattemyndigheter m.fl. Det går inte att undvika att en reform av detta slag under en övergångstid kommer att innebära merkostnader för många av dessa för bl.a. utbildning och omläggning av rutiner. Framför allt för enskilda näringsidkare, ideella föreningar och stiftelser innebär förslagen att det praktiska redovisningsarbetet kommer att påverkas på flera sätt. Som exempel kan nämnas att kontoplaner och redovisningssystem måste anpassas till årsredovisningslagens regelverk. Detta medför kostnader för information, interna utbildningsinsatser och extern specialisthjälp. Det bör dock framhållas att en stor del av de utbildningsinsatser och andra åtgärder som aktualiseras redan har företagits som en följd av att årsredovisningslagen har tillämpas av bl.a. flertalet aktiebolag redan från och med år 1997. Det kan därför antas att många företag och det stora flertalet revisorer och redovisningskonsulter samt skatte- och andra myndigheter redan har den kompetens som är nödvändig för att tillämpa det nya regelverket. Det är mot den bakgrunden rimligt att anta att den privata sektorn kommer att åsamkas relativt begränsade merkostnader på sikt om förslagen genomförs.

Dessa temporära kostnadsökningar kommer att balanseras av sådana mera långsiktiga kostnadsbesparingar som kan uppnås genom den ADB-baserade bokföring som förslagen ger ökat utrymme för och genom den lättnad som införs när det gäller skyldigheten att upprätta koncernredovisning i små koncerner. Övergången till gemensamma redovisningsregler för samtliga näringsidkare är vidare på sikt ägnad att minska kostnaderna för redovisningens användare.

För det allmänna kan kostnadskonsekvenserna antas bli begränsade. Förslaget att utvidga årsredovisningslagens tillämpningsområde så att det omfattar samtliga företag som skall upprätta någon form av bokslut medför på sikt en förenkling för myndigheterna. Även en del av de förändringar som föreslås på bokföringsområdet kan antas komma det allmänna tillgodo. Som exempel kan nämnas att förslagen att slopa varannanlänksprincipen och att delvis upphäva den hittills ovillkorliga rätten att ersätta ADB-baserade räkenskapshandlingar med pappersutskriften underlättar för myndigheterna att utföra taxeringsrevisioner.

Vårt förslag beträffande organisationen av den kompletterande normgivningen innebär att Bokföringsnämnden måste tilldelas ökade resurser. Resursförstärkningen har beräknats uppgå till ca 1 miljon kronor per år i varaktig finansiering och en temporär treårig budgetförstärkning på totalt 1,5 miljoner kronor. De merkostnader som förslaget innebär bör finansieras genom en överföring från utgiftsområde 4 Rättsväsendet till utgiftsområde 2 Samhällsekonomi och finansförvaltning.

Genom vårt förslag om ändrad instansordning vid överklagande av vissa myndighetsbeslut enligt bokföringslagen (se avsnitt 21) tillförs förvaltningsdomstolarna en ny målgrupp vilket marginellt kan antas leda till ökade kostnader. Överklaganden till Riksskatteverket respektive

regeringen i de aktuella ärendena är dock mycket sällsynta. Några ytter- Prop. 1998/99:130
ligare resurser behöver därför inte tillföras domstolarna.

25.1 Förslaget till bokföringslag

1 kap. Inledande bestämmelser***Lagens innehåll****1 kap. 1 §*

I denna lag finns bestämmelser om bokföringsskyldighet för vissa fysiska och juridiska personer. Lagen innehåller bestämmelser om

- kretsen av bokföringsskyldiga (2 kap.),
- räkenskapsår (3 kap.),
- bokföringsskyldighetens innebörd (4 kap.),
- löpande bokföring och verifikationer (5 kap.),
- hur den löpande bokföringen avslutas (6 kap.),
- arkivering av räkenskapsinformation m.m. (7 kap.),
- utvecklandet av god redovisningssed (8 kap.), samt
- överklagande (9 kap.).

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag. Jfr 1 kap. 1 § promemorian 1)

Paragrafen innehåller en översikt över lagens bestämmelser.

Definitioner*1 kap. 2 §*

I denna lag betyder

1. företag: en fysisk eller juridisk person som är bokföringsskyldig enligt denna lag,
2. bokslutsföretag: företag som tillhör någon eller några av följande kategorier
 - a) aktiebolag,
 - b) ekonomiska föreningar,
 - c) handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare,
 - d) företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag,
 - e) stiftelser som är bokföringsskyldiga enligt denna lag,
 - f) företag som är moderföretag i en koncern,
 - g) företag i vilka den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till mer än ett belopp motsvarande tjugo prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde under den sista månaden av räkenskapsåret.
3. verksamhet: näringsverksamhet eller annan verksamhet som omfattas av bokföringsskyldighet enligt denna lag,
4. moderföretag: företag som utgör moderföretag enligt definitionen i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554),
5. koncern: vad som utgör koncern enligt definitionen i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen,
6. bokföringspost: varje enskild notering i grundbokföringen eller huvudbokföringen,
7. affärshändelser: alla förändringar i storleken och sammansättningen av ett företags förmögenhet som beror på företagets ekonomiska

relationer med omvärlden, såsom in- och utbetalningar, uppkomna fordringar och skulder samt egna tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat,

8. verifikation: de uppgifter som dokumenterar en affärshändelse eller en vidtagen justering i bokföringen,

9. räkenskapsinformation:

a) sådana sammanställningar av uppgifter som avses i

- 4 kap. 3 § (balansräkning),
- 5 kap. 1 § (grundbokföring och huvudbokföring),
- 5 kap. 4 § (sidoordnad bokföring),
- 5 kap. 6 § (verifikation),
- 5 kap. 7 § (handling m.m. som en verifikation hänvisar till),
- 5 kap. 11 § (systemdokumentation och behandlingshistorik),
- 6 kap. 2 § (årsredovisning),
- 6 kap. 4 § (årsbokslut),
- 6 kap. 5 § (noter till balansräkning och resultaträkning), samt
- 6 kap. 11 § (specifikation av balansräkningspost).

b) avtal och andra handlingar av särskild betydelse för att belysa verksamhetens ekonomiska förhållanden, samt

c) sådana uppgifter i övrigt som är av betydelse för att det skall gå att följa och förstå de enskilda bokföringsposternas behandling i bokföringen.

Trots bestämmelsen i första stycket 2 g skall en bokföringsskyldig fysisk person inte anses som bokslutsföretag om han eller hon med stöd av 4 kap. 4 § andra stycket har olika bokföringar och nettoomsättningen enligt varje enskild bokföring normalt inte uppgår till mer än tjugo prisbasbelopp.

(Jfr 3, 4 och 29 §§ i kommitténs förslag.)

Paragrafen innehåller definitioner på några i lagen använda begrepp.

Av *punkten 1* framgår att begreppet företag i lagen används för att beteckna alla som är bokföringsskyldiga enligt lagen. Begreppet har därmed en vidare innebörd än det har i dagligt tal och omfattar även verksamhet som helt saknar karaktär av affärsverksamhet. Det innefattar sålunda – utöver enskilda näringsidkares näringsverksamhet – all verksamhet som bedrivs i handelsbolag, aktiebolag, ekonomiska föreningar och liknande företagsformer samt även verksamhet i stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund i den mån dessa juridiska personer är bokföringsskyldiga enligt lagen.

I *punkten 2* anges vilka företag som omfattas av begreppet bokslutsföretag. I lagen används begreppet för att avgränsa den grupp av företag som alltid är skyldiga att avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut eller en årsredovisning.

Av *punkten 2 g* framgår att alla företag som normalt har en årlig nettoomsättning på minst 20 prisbasbelopp som huvudregel utgör bokslutsföretag (i andra stycket finns ett undantag från denna huvudregel). Begreppet ”nettoomsättning” är avsett att ha samma innebörd som i 3 kap. 12 § årsredovisningslagen. Det innebär att nettoomsättningen omfattar intäkter från försålda varor och utförda tjänster som ingår i företagets normala verksamhet. Avdrag skall göras för lämnade rabatter, mervärdesskatt och annan skatt som är direkt knuten till omsättningen.

I *punkten 3* definieras begreppet verksamhet. Vad som faller under begreppet näringsverksamhet utvecklas närmare i kommentaren till 2 kap. 6 §.

I *punkterna 4 och 5* hänvisas, såvitt gäller begreppen moderföretag och koncern, till 1 kap. 4 § årsredovisningslagen. Det innebär att vid prövningen av om ett koncernförhållande föreligger eller om ett företag utgör moderföretag skall de kriterier som anges i den paragrafen i årsredovisningslagen tillämpas. Det är däremot inte nödvändigt att de berörda företagen omfattas av årsredovisningslagen.

Av *punkten 6* framgår vad som avses med begreppet bokföringspost.

Punkten 7 innehåller en definition och en exemplifiering av begreppet affärshändelse. Eftersom bokföringsskyldigheten kan omfatta också verksamhet utan affärsmässigt inslag, faller även ekonomiska händelser utan anknytning till näringsverksamhet in under begreppet.

Enligt den definition av begreppet "affärshändelser" som har getts i förarbetena till bokföringslagen (se SOU 1973:57 s. 102 och 103 och prop. 1975:104 s. 156) och som väsentligen överensstämmer med förevarande förslag omfattar begreppet även den bokföringsskyldiges tillskott till och uttag ur verksamheten.

Av *punkten 8* framgår att med begreppet verifikation avses uppgifter som dokumenterar varje enskild affärshändelse eller annan vidtagen justering. Med andra vidtagna justeringar avses olika slag av bokslutstransaktioner samt rättelser av bokföringsposter. Verifikationsbegreppet har behandlats i avsnitt 12.1.

I *punkten 9* definieras begreppet räkenskapsinformation. Begreppet har behandlats i avsnitt 11.1. Såsom där har framgått är begreppet inriktat på vissa slag av information eller sammanställningar av information. Det syftar däremot inte på informationsbäraren (pappersdokumentet, mikrofilmen eller det elektroniska mediet). I stället finns det i 7 kap. 1 § regler om på vilka media som räkenskapsinformationen får bevaras.

Med räkenskapsinformation förstås för det första vissa särskilt uppräknade sammanställningar av uppgifter (*punkten 9 a*). Den räkenskapsinformation som särskilt anges är *årsredovisning* (inklusive förvaltningsberättelse och, i förekommande fall, finansieringsanalys eller andra särskilda analyser som krävs enligt lag), *årsbokslut*, *öppningsbalansräkning*, *noter till balansräkning och resultaträkning* samt *specifikationer av balansräkningsposter*. Vidare anges *grundbokföring* och *huvudbokföring*, *verifikationer*, *uppgifter i sådana handlingar som verifikationer hänvisar till*, *sidoordnad bokföring*, samt *systemdokumentation* och *behandlingshistorik*.

Till räkenskapsinformation räknas även *avtal och andra handlingar som är av särskild betydelse för att belysa verksamhetens förhållanden* (*punkten 9 b*). Det kan vara fråga om viktigare skriftväxling samt beslutsprotokoll, tillståndsbevis m.m. som är av betydelse för en bedömning av företagets förhållanden.

De avslutande orden i definitionen (*uppgifter i övrigt som är av betydelse för att det skall gå att följa och förstå de enskilda bokföringsposternas behandling i bokföringen*) syftar framför allt på instruktioner om redovisningsprinciper, attestregler, instruktioner och program till programmerbara kassaapparater, värderingsnormer, kontokuranter, lagerinventeringslistor (jfr Bokföringsnämndens rekommendation R 3,

Räkenskapsmaterial och dess arkivering) samt EDI-avtal och prisöverenskommelser (punkten 9 c).

Andra stycket har tillkommit efter synpunkter från *Lagrådet*. I stycket har intagits en begränsning i definitionen av bokslutsföretag. Begränsningen tar sikte på det fallet då en fysisk person bedriver flera verksamheter. I sådana fall kan enligt 4 kap. 4 § andra stycket den bokföringsskyldige undantagsvis få ha olika bokföringar för de olika verksamheterna. När det gäller fysiska personer kan det i sådana situationer, såsom *Bokföringsnämnden* har uttalat, vara befogat att se till nettoomsättningen i de olika bokföringarna så att skyldighet att upprätta årsbokslut uppkommer först om nettoomsättningen i någon eller några av dessa normalt uppgår till minst 20 prisbasbelopp. I lagrådsremissen uttalades att denna fråga inte borde regleras närmare i lagen utan lösas i den kompletterande normgivningen. Lagrådet har påpekat att en sådan ståndpunkt inte synes vara förenlig med den i lagrådsremissen föreslagna lagtexten. Med anledning därav har ett uttryckligt undantag tagits in i lagen.

1 kap. 3 §

Vad som sägs i denna lag om juridiska personer tillämpas inte på dödsbon. I fråga om dödsbon gäller i stället vad som sägs om fysiska personer.

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag. Jfr 1 kap. 3 § i promemorian 1.)

I flera avseenden, särskilt när det gäller kretsen av bokföringsskyldiga, gör lagen åtskillnad på fysiska personer och juridiska personer. Ett dödsbo är en juridisk person men har i bokföringshänseende ansetts bära behandlas på samma sätt som en fysisk person. Denna paragraf innehåller därför en bestämmelse om att det i fråga om dödsbon gäller samma regler som för fysiska personer. Det får bl.a. till följd att ett dödsbo är bokföringsskyldigt enbart om det bedriver näringsverksamhet (jfr 2 kap. 6 §).

2 kap. Kretsen av bokföringsskyldiga

När juridiska personer är bokföringsskyldiga

2 kap. 1 §

En juridisk person är bokföringsskyldig, om inte annat anges i 2–5 §§.

(Jfr 1 § i kommitténs förslag och 2 kap. 1 § i promemorian 1.)

Av paragrafen följer att juridiska personer som huvudregel är bokföringsskyldiga. Huvudregeln omfattar bl.a. samtliga aktieföretag, ekonomiska föreningar och handelsbolag. Några juridiska personer är emellertid – såsom framgår av de följande paragraferna – i viss utsträckning undantagna från bokföringsskyldighet. Det gäller bl.a. ideella för-

eningar, registrerade trossamfund och samfälligheter (se 2 §) samt vissa stiftelser (se 3 §). Andra juridiska personer är helt undantagna från bokföringsskyldighet. Det gäller offentligrättsliga rättssubjekt, konkursbon och sådana stiftelser som avses i 1 kap. 7 § stiftelselagen (se 5 §).

Såsom framgår av 1 kap. 3 § faller i detta sammanhang dödsbon utanför begreppet juridisk person.

För bokföringsskyldiga juridiska personer gäller att bokföringen skall omfatta all verksamhet som den juridiska personen bedriver. Så är fallet även om, till följd av bestämmelserna i 2 och 3 §§, bokföringsskyldigheten enbart beror på att den juridiska personen bedriver visst slag av verksamhet; bokföringsskyldigheten avser då även annan verksamhet än denna.

2 kap. 2 §

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. jaktvårdsområdesföreningar enligt 1 § lagen (1980:894) om jaktvårdsområden,
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 ett gränsbelopp som motsvarar trettio prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring. 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.

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag. Jfr 2 kap. 2 § i promemorian 1.)

Paragrafen reglerar – såsom framgår av *första stycket* – bokföringsskyldigheten för ideella föreningar och vissa uppräknade samfällighetsföreningar. Den frågan har behandlats i avsnitt 8.4.2. Paragrafen reglerar också i vilken omfattning bokföringsskyldighet föreligger för registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av sådana trossamfund enligt lagen (1998:1593) om trossamfund, däribland Svenska kyrkan och de i kyrkan ingående församlingarna, kyrkliga samfälligheterna och stiftet. Den frågan har behandlats i avsnitt 8.4.3.

Bland de omnämnda samfällighetsföreningarna nämns jaktvårdsområdesföreningar enligt lagen om jaktvårdsområden. *Lagrådet* har erinrat om att regeringen har lämnat en lagrådsremiss med förslag till en

lag om viltvårdsområden avsedd att ersätta lagen om jaktvårdsområden. Lagrådet har menat att förevarande paragraf bör anpassas till det nämnda förslaget. Lagrådsremissen med förslag till lag om viltvårdsområden kommer emellertid inte att leda till lagstiftning inom den tid som nu är aktuell. En sådan anpassning som Lagrådet har föreslagit fordras därför för närvarande inte.

Av *andra stycket* – som har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag – framgår att de uppräknade juridiska personerna är bokförings-skyldiga om tillgångarnas värde överstiger ett visst gränsbelopp, nämligen trettio prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring. En nystartad juridisk person blir omedelbart bokförings-skyldig, om den redan vid den tidpunkt då den förvärvar rättskapacitet förfogar över tillgångar med ett värde överstigande gränsbeloppet. I övriga fall får avstämningen göras mot gränsbeloppet i samband med kalenderårsskifte. En juridisk person som tidigare inte har varit bokförings-skyldig blir bokförings-skyldig från det första kalenderårsskiftet vid vilket gränsbeloppet överskrids.

I 4 § regleras hur tillgångarna skall värderas vid prövningen av om gränsvärdet har överskridits.

Enligt *tredje stycket* upphör bokförings-skyldigheten om tillgångarnas värde vid utgången av de tre senaste räkenskapsåren har understigit trettio prisbasbelopp. Beräkningen av tillgångsvärdet skall därvid ske på samma sätt som enligt första stycket. Har alltså tillgångsvärdet, beräknat enligt 4 §, vid utgången av åren 3, 4 och 5 understigit trettio prisbasbelopp, behöver den juridiska personen fr.o.m. år 6 inte längre löpande bokföra och arkivera inträffade affärshändelser. Arkiverings-skyldigheten avseende tidigare år kvarstår dock.

Såsom framgår av *fjärde stycket* omfattas de aktuella juridiska personerna av en ovillkorlig bokförings-skyldighet om de bedriver närings-verksamhet eller är moderföretag i en koncern. Beträffande begreppet närings-verksamhet, se kommentaren till 6 §. Vid prövningen av om ett företag är att betrakta som moderföretag skall bestämmelserna i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen tillämpas.

Det förhållande att en ideell förening eller annan juridisk person som avses i denna paragraf till följd av paragrafens bestämmelser inte omfattas av den lagstadgade bokförings-skyldigheten hindrar givetvis inte att det i stadgarna tas in bestämmelser om att något slag av bokföring ändå skall ske. En bokförings-skyldighet som följer av sådana stadge-föreskrifter omfattas dock inte av lagens bestämmelser eller av straffbestämmelsen i 11 kap. 5 § brottsbalken.

2 kap. 3 §

Stiftelser är bokförings-skyldiga, om värdet av tillgångarna, beräknat enligt 4 §, överstiger ett gränsbelopp som motsvarar tio prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring. Bokförings-skyldigheten inträder

1. från och med tidpunkten för stiftelsens 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 första stycket upphör, om tillgångarnas värde vid utgången av de tre senaste åren har varit lägre än det angivna gränsbeloppet.

Följande stiftelser är dock bokföringsskyldiga även om förutsättningarna enligt första stycket inte är uppfyllda:

1. stiftelser som bedriver näringsverksamhet,
2. stiftelser som är moderstiftelser,
3. insamlingsstiftelser enligt 11 kap. 1 § stiftelselagen (1994:1220),
4. kollektivavtalsstiftelser enligt 11 kap. 3 § samma lag,
5. stiftelser som har bildats av eller tillsammans med staten, en kommun eller ett landsting,
6. pensionsstiftelser enligt 9 § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.,
7. personalstiftelser enligt 27 § samma lag.

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag. Jfr 2 kap. 3 § i promemorian 1.)

Paragrafen reglerar i vilken utsträckning stiftelser är bokföringsskyldiga. Detta har behandlats i avsnitt 8.4.4.

Första stycket har utformats på det sätt som *Lagrådet* har föreslagit.

Huvudregeln, som kommer till uttryck i *första* och *andra styckena*, är konstruerad på samma sätt som för de juridiska personer som anges i 2 §; bokföringsskyldigheten inträder först om tillgångarnas värde, beräknat enligt 4 §, överstiger visst gränsvärde. Bokföringsskyldigheten upphör om värdet av tillgångarna under tre år i sträck har understigit det angivna gränsbeloppet. Gränsvärdet är dock ett annat och uppgår till tio prisbasbelopp.

Denna huvudregel modifieras i hög grad genom bestämmelserna i *tredje stycket*. Enligt dessa bestämmelser gäller en ovillkorlig bokföringsskyldighet för vissa stiftelser. Bland dessa stiftelser märks först och främst stiftelser som bedriver näringsverksamhet (beträffande begreppet näringsverksamhet, se kommentaren till 6 §). Hit hör vidare stiftelser som är moderstiftelser (beträffande begreppet moderstiftelse, se 1 kap. 5–5 b §§ stiftelselagen) samt insamlingsstiftelser, kollektivavtalsstiftelser, pensionsstiftelser och personalstiftelser såsom dessa slag av stiftelser definieras i stiftelselagen respektive lagen om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. (tryggandelagen).

Sammantagna innebär paragrafens bestämmelser att stiftelser är bokföringsskyldiga i väsentligen samma utsträckning som de hittills har varit enligt stiftelselagen och tryggandelagen. På några punkter avviker dock de nya reglerna från de gamla. Enligt hittills gällande rätt har näringsverksamhet bestående av viss mindre uthyrningsverksamhet varit undantagen från bokföringsskyldighet. Det undantaget saknar helt motsvarighet i de nya bestämmelserna. Det innebär att all uthyrningsverksamhet leder till att stiftelsen i sin helhet blir bokföringsskyldig. Vidare har en särregel, som hittills har gällt för stiftelser vilka har bildats av eller under medverkan av en kyrklig kommun, utmönstrats. Sådana stiftelser har hittills varit ovillkorligt bokföringsskyldiga. Med de nya reglerna kommer de att vara bokföringsskyldiga endast i den omfattning som gäller för stiftelser i allmänhet.

En annan skillnad mellan de nya bestämmelserna och stiftelselagens bestämmelser är att de nya bestämmelserna saknar motsvarighet till den regel i 3 kap. 3 § stiftelselagen som har gett tillsynsmyndigheten möjlighet att i vissa fall befria stiftelsen från bokföringsskyldighet. De nya bestämmelserna innebär slutligen en viss ändring vad gäller upphörande av bokföringsskyldighet. Enligt stiftelselagens regler har stiftelser som har varit bokföringsskyldiga därför att tillgångarnas värde har överstigit tio prisbasbelopp inte automatiskt befriats från denna bokföringsskyldighet i och med att tillgångsvärdet gått ned under tio prisbasbelopp. Bokföringsskyldigheten har upphört först sedan tillsynsmyndigheten har fattat ett särskilt beslut om det (se 3 kap. 2 § andra stycket stiftelselagen i dess hittills gällande lydelse). Den nya ordningen innebär i stället att bokföringsskyldigheten upphör automatiskt, om tillgångsvärdet vid utgången av de tre senaste räkenskapsåren har understigit tio prisbasbelopp. När bokföringsskyldigheten upphör, skall detta – enligt 3 kap. 1 § stiftelselagen – anmälas till tillsynsmyndigheten. En sådan anmälan är dock inte någon förutsättning för att bokföringsskyldigheten skall upphöra.

Om en stiftelse inte är bokföringsskyldig, är den ändå, enligt 3 kap. 2 § stiftelselagen, normalt skyldig att föra räkenskaper. Härutöver kan en sådan stiftelses styrelse eller förvaltare vara skyldig att hålla viss bokföring till följd av föreskrifter i stiftelseförordnandet. En dylik bokföringsskyldighet omfattas dock inte av vare sig bokföringslagens bestämmelser eller bestämmelserna om bokföringsbrott i 11 kap. 5 § brottsbalken.

Såsom framgår av 5 § är stiftelser vilkas tillgångar får användas endast till förmån för bestämda fysiska personer (jfr 1 kap. 7 § och 11 kap. 2 § femte stycket stiftelselagen) helt undantagna från bokföringsskyldighet.

2 kap. 4 §

När värdet på tillgångarna enligt 2 § andra stycket och 3 § första stycket bestäms, skall varje tillgång tas upp till ett värde som motsvarar vad tillgången kan anses betinga vid en försäljning under normala förhållanden. Fastigheter och byggnader som är lös egendom tas dock upp till taxeringsvärdet, om ett sådant värde finns.

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag. Jfr 2 kap. 4 § i promemorian 4 §.)

Av paragrafen, som har sin förebild i den bestämmelse som hittills har funnits i 3 kap. 6 § stiftelselagen, framgår att, när tillgångarnas värde enligt 2 § andra stycket och 3 § första stycket bestäms, varje tillgång skall tas upp till ett beräknat marknadsvärde. Paragrafen innehåller även en specialregel, avsedd att förenkla värderingen när den bokföringsskyldige innehar en fastighet eller en byggnad. I så fall skall taxeringsvärdet läggas till grund för värderingen.

Följande juridiska personer är inte bokföringsskyldiga enligt denna lag:

1. staten, kommunerna, landstingen, kommunalförbunden och regionförbunden,
2. konkursbon, samt
3. stiftelser vars tillgångar enligt stiftelseförordnandet får användas endast till förmån för bestämda fysiska personer.

(Jfr 1 § tredje stycket i kommitténs förslag och 2 kap. 5 § i promemorian 1.)

I paragrafen anges de juridiska personer som inte omfattas av lagen. Hit hör främst de offentliga rättssubjekten staten, kommunerna, landstingen, kommunalförbunden och regionförbunden. För dessa rättssubjekt finns i stället särskilda bestämmelser om redovisning (se främst bokföringsförordningen [1979:1212] samt 8 kap. kommunallagen [1991:900] och lagen [1997:1614] om kommunal redovisning). Församlingar och kyrkliga samfundigheter i Svenska kyrkan, som hittills har utgjort kyrkliga kommuner och därmed också har varit undantagna från allmänna regler om bokföring kommer dock – i egenskap av registrerade trossamfund – i fortsättningen att vara bokföringsskyldiga enligt 2 § 2. Att en viss särreglering även fortsättningsvis kommer att gälla för vissa rättssubjekt inom Svenska kyrkan framgår av 4 kap. 5 §.

Av *punkten 2* framgår att konkursbon inte är bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen. För konkursbon finns det särskilda bestämmelser om räkenskaper i 7 kap. 19 § konkurslagen.

I *punkten 3* undantas sådana stiftelser som avses i 1 kap. 7 § och 11 kap. 2 § femte stycket stiftelselagen från bokföringsskyldighet. Bestämmelsen motsvarar vad som hittills har gällt enligt stiftelselagen. För detta slag av stiftelser finns över huvud taget inte några bestämmelser om bokföring eller räkenskaper. För övriga stiftelser som inte är bokföringsskyldiga finns i 3 kap. 2 § stiftelselagen bestämmelser om räkenskaper.

Lagrådet har ifrågasatt om det inte i lagtexten borde tas in en erinran om var i lagstiftningen som det finns bestämmelser om räkenskaper för de juridiska personer som berörs i paragrafen. För vissa av de nämnda juridiska personerna saknas dock, som nyss har framgått, detta slag av bestämmelser och för andra återfinns bestämmelserna i förordning. Det slag av erinringar som *Lagrådet* har förordat skulle därför inte kunna göras fullständiga. Regeringen har därför inte följt *Lagrådet*s förslag i denna del.

När fysiska personer är bokföringsskyldiga

2 kap. 6 §

En fysisk person som bedriver näringsverksamhet är bokföringsskyldig för denna.

Vid tillämpningen av första stycket skall uthyrning av en fastighet som enligt 5 § kommunalskattelagen (1928:370) räknas som privatbostadsfastighet inte anses som näringsverksamhet. Ägande eller brukande av en

fastighet som enligt 5 § kommunalskattelagen räknas som näringsfastighet skall alltid anses som näringsverksamhet.

Prop. 1998/99:130

(Jfr 1 § andra stycket i kommitténs förslag.)

I paragrafen regleras kretsen av bokföringsskyldiga fysiska personer. Av 1 kap. 3 § följer att paragrafen också blir bestämmande för när ett dödsbo är bokföringsskyldigt.

Enligt *första stycket* är fysiska personer som bedriver en näringsverksamhet skyldiga att upprätta en bokföring för denna. Detta överensstämmer med hittills gällande rätt.

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. Detsamma gäller om någon, som i allt väsentligt sysslar med annat, ger ut en eller några böcker. Andra omständigheter som kan vägas in i bedömningen av om en person är bokföringsskyldig är omsättningshastigheten 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.

Bokföringsskyldigheten avser näringsverksamheten, däremot inte annan verksamhet som näringsidkaren bedriver. Det innebär å ena sidan att allt som ingår i näringsverksamheten *skall* tas med i bokföringen och å andra sidan att *endast* de tillgångar och skulder samt intäkter och kostnader som hör till verksamheten skall tas med i bokföringen. Näringsidkaren måste till följd därav upprätthålla en åtskillnad mellan näringsverksamhetens ekonomi och sin privata ekonomi. Ledning för hur bokföring skall ske i enskilt bedriven näringsverksamhet torde även i framtiden kunna hämtas från Bokföringsnämndens rekommendation R 11 Enskild näringsidkares bokföring.

Av *andra stycket* framgår att viss verksamhet som kan ha näringsliknande natur vid lagens tillämpning skall anses falla utanför begreppet näringsverksamhet. Verksamhet som består i att en fysisk person eller ett dödsbo hyr ut en sådan fastighet som enligt 5 § kommunalskattelagen räknas som privatbostadsfastighet utgör nämligen inte näringsverksamhet i bokföringslagens mening.

Enligt *andra styckets andra mening* gäller å andra sidan att ägande eller brukande av näringsfastighet alltid skall anses som näringsverksamhet och därmed alltid föranleda bokföringsskyldighet. Det är alltså fastighetens taxering som är avgörande för om bokföringsskyldighet föreligger, oavsett om fastighetsinnehavet i det enskilda fallet är förenat med en faktisk näringsverksamhet. Detta innebär en ändring i förhållande till vad som hittills har gällt. Skälen till ändringen har angetts i avsnitt 8.2.

I sammanhanget bör uppmärksammas att paragrafen reglerar även bokföringsskyldigheten för enskild person som äger eller brukar en jordbruksfastighet. Tidigare har dessa personer omfattats av jordbruksbokföringslagen. Denna fråga har behandlats i avsnitt 8.3.

Bokföringsskyldighet för utländska filialer m.m.

2 kap. 7 §

I lagen (1992:160) om utländska filialer m.m. finns bestämmelser om bokföringsskyldighet för näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av utländska företag och utomlands bosatta svenska eller utländska medborgare.

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag. Jfr 2 kap. 7 § i promemorian 1.)

I paragrafen finns en erinran om att bestämmelser om bokföringsskyldighet för näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av utländskt företag eller utomlands bosatta personer finns i lagen (1992:160) om utländska filialer m.m. Sådan näringsverksamhet skall enligt 11 och 26 §§ nämnda lag ha en egen bokföring skild från verksamheten i utlandet. I övrigt gäller i huvudsak bokföringslagens regler. Vissa särregler gäller dock beträffande avslutande av den löpande bokföringen (se 14 § filiallagen).

3 kap. Räkenskapsår

Normalt räkenskapsår

3 kap. 1 §

Ett räkenskapsår skall omfatta tolv månader.

Fysiska personer, handelsbolag där en fysisk person skall beskattas för hela eller en del av bolagets inkomst och sådana samfällighetsförvaltande juridiska personer som avses i 53 § 2 mom. kommunal-skattelagen (1928:370) skall ha kalenderåret som räkenskapsår.

Andra företag får tillämpa annat räkenskapsår än kalenderår (brutet räkenskapsår). Brutet räkenskapsår skall omfatta tiden den 1 maj–den 30 april, den 1 juli–den 30 juni eller den 1 september–den 31 augusti.

(Jfr 4 § första stycket i kommitténs förslag.)

Lagrummet överensstämmer med 12 § första stycket 1976 års bokföringslag. Frågan om räkenskapsårets förläggning i tiden har behandlats i avsnitt 9.

Av 1 kap. 3 § framgår att det som sägs i denna lag om fysiska personer även skall tillämpas av dödsbon. Det innebär – vid en tillämpning av *andra stycket* – att också ett handelsbolag där ett dödsbo skall beskattas för bolagets inkomst skall ha kalenderår som räkenskapsår.

Annat tolv månaders räkenskapsår

3 kap. 2 §

Om det med hänsyn till det allmännas ekonomiska intresse eller andra omständigheter finns synnerliga skäl, kan Riksskatteverket medge att annan period av tolv hela månader än som följer av 1 § får utgöra räkenskapsår.

(Jfr 4 § andra stycket i kommitténs förslag.)

Paragrafen, som motsvarar 12 § andra stycket 1976 års bokföringslag, ger Riksskatteverket möjlighet att i ett enskilt fall tillåta annat brutet räkenskapsår om tolv månader än vad som följer av 1 §.

Riksskatteverkets beslut i tillståndsärenden enligt denna paragraf får enligt 9 kap. 1 § överklagas hos allmän förvaltningsdomstol.

Förkortat eller förlängt räkenskapsår

3 kap. 3 §

När bokföringsskyldigheten inträder eller räkenskapsåret läggs om, får räkenskapsåret omfatta kortare tid än tolv månader eller utsträckas att omfatta högst arton månader. Räkenskapsåret får också kortas av om bokföringsskyldigheten upphör.

(Jfr 4 § tredje stycket i kommitténs förslag.)

Paragrafen motsvarar 12 § tredje stycket 1976 års bokföringslag.

Gemensamt räkenskapsår för flera verksamheter

3 kap. 4 §

Om ett företag bedriver flera verksamheter, skall det tillämpa samma räkenskapsår för dessa.

(Jfr 6 § andra stycket i kommitténs förslag.)

Paragrafen överensstämmer med 12 § femte stycket första meningen 1976 års bokföringslag och innebär att samma räkenskapsår måste tillämpas för all verksamhet som den bokföringsskyldige bedriver.

3 kap. 5 §

Företag som ingår i samma koncern skall ha gemensamt räkenskapsår.

Om det finns synnerliga skäl, kan Riksskatteverket medge att olika räkenskapsår får tillämpas.

Om en fysisk person som bedriver jordbruksverksamhet också äger ett aktiebolag, som också bedriver jordbruksverksamhet, utan att han är skyldig att upprätta koncernredovisning, får aktiebolaget, trots bestämmelsen i första stycket, ha brutet räkenskapsår.

(Jfr 7 § i kommitténs förslag.)

Av *första stycket*, som närmast överensstämmer med 12 § sjätte stycket första meningen 1976 års bokföringslag, framgår att företag som tillhör samma koncern skall ha samma räkenskapsår.

Om det finns synnerliga skäl, kan dock Riksskatteverket – enligt *andra stycket* – medge att olika räkenskapsår får tillämpas. Riksskatteverkets beslut i sådana ärenden får enligt 9 kap. 1 § överklagas hos allmän förvaltningsdomstol.

Bestämmelsen i *tredje stycket* är ny och har utformats i enlighet med *Lagrådets* synpunkter. Koncernanpassning behöver inte ske när en jordbrukare bedriver verksamhet i ett direktägt produktionsbolag. Motiven till bestämmelsen har behandlats i avsnitt 9.

Omläggning av räkenskapsår

3 kap. 6 §

Räkenskapsår får läggas om endast om skattemyndigheten ger tillstånd till det. Tillstånd behövs dock inte

1. för omläggning från brutet räkenskapsår till kalenderår,
2. för omläggning till gemensamt räkenskapsår i fall som avses i 4 § och 5 § första stycket.

(Jfr 6 § första och andra styckena i kommitténs förslag.)

Enligt paragrafen, som närmast har sin motsvarighet i 12 § fjärde och femte stycket i de äldre bestämmelserna, får ett företag ändra räkenskapsår endast om skattemyndigheten ger tillstånd till det. Ett företag som tillämpar brutet räkenskapsår får emellertid utan särskilt tillstånd lägga om detta till kalenderår. Detsamma gäller om en samordning av räkenskapsåren skall ske till följd av bestämmelserna i 4 § och 5 § första stycket.

Föreläggande om rättelse

3 kap. 7 §

Om ett företag tillämpar brutet räkenskapsår i strid med 1 § andra stycket, får skattemyndigheten förelägga företaget att lägga om räkenskapsåret till kalenderår. Ett sådant föreläggande får förenas med vite.

(Jfr 6 § tredje stycket i kommitténs förslag.)

Bestämmelsen, som har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag, saknar motsvarighet i 1976 års bokföringslag. Av bestämmelsen framgår att skattemyndigheten får förelägga ett företag som i strid med bestämmelserna i 1 § andra stycket tillämpar brutet räkenskapsår att lägga om räkenskapsåret till kalenderår.

Räkenskapsår i finansiella företag

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.

(Jfr 8 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen innehåller en erinran om att det gäller särskilda regler beträffande räkenskapsårets förläggning i tiden för vissa företag. De företag som avses är sådana kreditinstitut och värdepappersbolag respektive försäkringsföretag som skall tillämpa de särskilda årsredovisningslagarna för finansiella företag. Sådana företag måste ha kalenderår som räkenskapsår utom i fall som avses i 3 §.

4 kap. Bokföringsskyldighetens innebörd

Allmänt om vad bokföringsskyldigheten innebär

4 kap. 1 §

Ett företag skall

1. löpande bokföra alla affärshändelser enligt bestämmelserna i 5 kap. 1–5 §§,
2. se till att det finns verifikationer enligt 5 kap. 6–9 §§ för alla bokföringsposter samt systemdokumentation och behandlingshistorik enligt 5 kap. 11 §,
3. bevara all räkenskapsinformation och sådan utrustning och sådana system som behövs för att presentera räkenskapsinformationen i den form som anges i 7 kap. 1 § 1 eller 2.

Ett bokslutsföretag skall dessutom

1. upprätta en balansräkning enligt 3 §, och
2. avsluta den löpande bokföringen enligt bestämmelserna i 6 kap.

(Jfr 9 § i kommitténs förslag och 4 kap. 1 § i promemorian 1.)

Lagrummet, som i huvudsak motsvarar 2 § första stycket 1976 års bokföringslag, innehåller en sammanfattande beskrivning av bokföringsskyldighetens innebörd. Skillnaderna i förhållande till den äldre lagen är främst av redaktionell och språklig art.

Enligt *första stycket 1* skall affärshändelserna bokföras löpande. Begreppet ”affärshändelse” definieras i 1 kap. 2 §. Innebörden i ”löpande bokföra” beskrivs närmare i 5 kap. 1–5 §§, där det bl.a. sägs att bok-

föringen skall ske på sådant sätt att affärshändelserna kan presenteras i såväl den ordning posterna har registrerats som i systematisk ordning.

Av första stycket 2 framgår bl.a. att det skall finnas verifikationer till alla bokföringsposter. Begreppen ”bokföringspost” och ”verifikation” definieras i 1 kap. 2 §.

Enligt *första stycket 3* skall den bokföringsskyldige bevara all räkenskapsinformation och alla handlingar som är av särskild betydelse för att belysa verksamhetens ekonomiska förhållanden samt sådan utrustning och sådana system som behövs för att presentera räkenskapsinformationen i läsbar form. Begreppet ”räkenskapsinformation” definieras i 1 kap. 2 §.

Enligt *andra stycket* innefattar bokföringsskyldigheten också en skyldighet att upprätta en öppningsbalansräkning och avsluta den löpande bokföringen. Reglerna om öppningsbalansräkning finns i 4 kap. 3 § och innebär att ett företag skall upprätta en balansräkning när bokföringsskyldigheten inträder eller när grunden för bokföringsskyldigheten förändras. I 6 kap. finns bestämmelser om skyldigheten att avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning eller ett årsbokslut. Denna skyldighet är dock inte generell utan omfattar endast s.k. bokslutsföretag. Härmed avses vissa i 1 kap. 2 § första stycket 2 uppräknade slag av företag, däribland alla företag i vilka den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till minst 20 prisbasbelopp (med den begränsning som följer av 1 kap. 2 § andra stycket).

God redovisningssed

4 kap. 2 §

Bokföringsskyldigheten skall fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed.

(Jfr 9 § andra stycket i kommitténs förslag och 4 kap. 2 § i promemorian 1.)

Paragrafen – som motsvarar 2 § andra stycket 1976 års bokföringslag – innehåller den viktiga bestämmelsen att bokföringsskyldigheten skall fullgöras på sätt som överensstämmer med god redovisningssed.

I avsnitt 6.3 har redogjorts för hur god redovisningssed bör bestämmas. Av det som där har sagts framgår att det vid bestämmandet av vad som utgör god redovisningssed måste fästas stor vikt vid uttalanden från Bokföringsnämnden och, i andra hand, Redovisningsrådet samt, såvitt gäller sådan normutveckling som särskilt avser finansiella företag, Finansinspektionen. Vad som utgör god redovisningssed bestäms dock i sista hand av domstol med utgångspunkt från bokföringslagens och årsredovisningslagens regler.

4 kap. 3 §

Bokslutsföretag skall utan dröjsmål upprätta en balansräkning, när bokföringsskyldighet inträder eller när grunden för sådan skyldighet ändras.

Vid upprättandet av balansräkningen gäller 6 kap. 4 § andra stycket i tillämpliga delar.

(Jfr 13 § och 23 § första stycket i kommitténs förslag och 4 kap. 3 § i promemorian 1.)

Bestämmelsen i *första stycket* överensstämmer i huvudsak med 11 § tredje stycket 1976 års bokföringslag. Tillämpningsområdet har dock begränsats till företag som är skyldiga att avsluta den löpande bokföringen.

För en enskild näringsidkare inträder bokföringsskyldigheten – och därmed skyldigheten att upprätta en öppningsbalans – när näringsidkaren faktiskt börjar sina förbindelser med omvärlden, träffar avtal m.m. i och för rörelsen. För sådana juridiska personer som alltid är bokföringsskyldiga (jfr 2 kap. 1–3 §§) inträffar motsvarande tidpunkt i och med att personen förvärvar rättskapacitet, dvs. kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter (jfr Bokföringsnämndens cirkulär C 23/3). I fråga om aktieföretag, ekonomiska föreningar och handelsbolag är detta detsamma som tidpunkten för registrering. Andra juridiska personer blir bokföringsskyldiga först sedan någon särskild omständighet har tillkommit – näringsverksamhet, koncernförhållande m.m. – och de blir därför skyldiga att upprätta öppningsbalansräkning när denna omständighet har inträtt. För den grupp av juridiska personer som blir bokföringsskyldiga på grund av tillgångarnas värde inträder skyldigheten att upprätta öppningsbalansräkning vid ingången av det räkenskapsår då värdet av tillgångarna första gången översteg trettio eller, såvitt gäller stiftelser, tio prisbasbelopp.

Skyldigheten att upprätta en öppningsbalansräkning inträder också då en rörelse, som drivs av en enskild näringsidkare, byter ägare eller då en bokföringsskyldig rörelse byter identitet och fortsätter exempelvis i bolagsform (jfr prop. 1975:104 s. 218).

Bestämmelsen är, som redan har påpekats, avgränsad till sådana företag som är skyldiga att avsluta den löpande bokföringen. Det får till följd att en bokföringsskyldig fysisk person inte behöver upprätta någon öppningsbalansräkning i samband med bokföringsskyldighetens uppkomst om det därvid står klart att nettoomsättningen i verksamheten *normalt* inte kommer att överstiga 20 prisbasbelopp. Han blir dock skyldig att upprätta en öppningsbalansräkning så snart det finns anledning anta att den årliga nettoomsättningen i framtiden kommer att överstiga 20 prisbasbelopp.

Av *andra stycket* framgår att de i 6 kap. 4 § andra stycket nämnda bestämmelserna i årsredovisningslagen skall gälla i tillämpliga delar när ett företag upprättar en sådan balansräkning som sägs i första stycket.

4 kap. 4 §

Om ett företag bedriver flera verksamheter, skall det ha en bokföring som omfattar samtliga verksamheter.

Trots bestämmelsen i första stycket får ett företag som bedriver flera verksamheter ha en bokföring för varje enskild verksamhet, om det finns särskilda skäl och det är förenligt med god redovisningssed. Företag som avses i 6 kap. 1 § skall i så fall löpande arkivera uppgifter om ställning och resultat i de olika verksamheterna på en gemensam plats. Om företaget bedriver verksamhet på egen hand, skall arkiveringen ske i anslutning till bokföringen för en sådan verksamhet.

(Jfr 2 § i kommitténs förslag och 4 kap. 4 § i promemorian 1.)

Paragrafen innehåller bestämmelser om vad som gäller när ett företag bedriver flera verksamheter. Frågan har behandlats i avsnitt 10.3.

Huvudregeln är – enligt *första stycket* – att företaget måste ha en enda bokföring som avser all verksamhet som bedrivs av företaget. Det skall finnas en enda löpande bokföring. Om företaget är ett bokslutsföretag (jfr 1 kap. 2 §), skall den samlade verksamheten omfattas av ett gemensamt årsbokslut eller en gemensam årsredovisning. Inte ens om företaget bedriver flera verksamheter som är fristående från varandra, är det tillåtet att dela upp bokföringen. En annan sak är att det enligt 5 kap. 6 § årsredovisningslagen kan vara nödvändigt att i årsredovisningen särredovisa olika rörelsegrenar.

Det förhållandet att företaget enligt huvudregeln i första stycket skall ha en enda bokföring för samtliga verksamheter utesluter emellertid inte att företaget i bokföringen använder sig av journaler, listor m.m. som avser olika verksamheter eller verksamhetsgrenar. När olika verksamheter är organisatoriskt åtskilda och saknar naturligt samband, torde det också få accepteras att verifikationerna för de skilda verksamheterna numreras för sig. Men det får aldrig göras så stor åtskillnad på olika verksamheter att det inte går att överblicka den samlade verksamhetens gång, resultat och ställning (jfr BFN U 90:4).

Som framgår av *andra stycket* kan dock en bokföringsskyldig som bedriver flera verksamheter i vissa fall ändå få upprätta separata bokföringar för de skilda verksamheterna. Sådana separata bokföringar är avsedda att förekomma endast undantagsvis. För att bokföringen skall få läggas upp på det viset fordras sålunda att det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed. Särskilda skäl kan föreligga när en bokföringsskyldig bedriver *dels* en verksamhet på egen hand, *dels* en annan verksamhet tillsammans med annan. Om bokföringsskyldigheten för den gemensamt bedrivna verksamheten fullgörs genom en gemensam bokföring, motiverar detta en separat bokföring för den övriga verksamheten. En *enskild näringsidkare* bör i en sådan situation kunna ha såväl en separat löpande bokföring för den verksamhet som han bedriver på egen hand som ett separat årsbokslut för den verksamheten. Det kan inte uteslutas att det, såvitt gäller enskilda näringsidkare, någon gång kan vara motiverat med separat bokföring även i andra fall.

Vad som nu har sagts gäller även vissa bokföringsskyldiga juridiska personer. En *ideell förening*, som bedriver verksamhet tillsammans med annan och fullgör bokföringsskyldigheten för denna verksamhet genom en gemensam bokföring, bör alltså ha en separat löpande bokföring för annan verksamhet som den bedriver självständigt. Också *stiftelser* som har medel gemensamt placerade med en annan stiftelse och som fullgör bokföringsskyldigheten för dessa medel genom en med den andra stiftelsen gemensam bokföring, bör bokföra övriga medel i en separat löpande bokföring. Även andra situationer kan förekomma.

När det gäller aktiebolag, ekonomiska föreningar och liknande associationer, är utrymmet för att tillämpa bestämmelsen i andra stycket avsett att vara mera begränsat. Även beträffande dessa associationer bör visserligen förekomsten av flera verksamheter, varav en är föremål för gemensam bokföring, utgöra ett särskilt skäl att ha separata bokföringar. Här kan den emellertid endast komma i fråga att ha separata löpande bokföringar. Årsbokslutet eller årsredovisningen måste sålunda omfatta den samlade verksamheten.

Det har inte ansetts möjligt att i lagen precisera de förutsättningar som bör vara uppfyllda för att separat bokföring skall få förekomma. Av hänvisningen till god redovisningssed följer att det får bli en sak för domstolspraxis och normgivande organ att ange de närmare förutsättningarna.

För att möjligheten att undantagsvis ha separata bokföringar inte skall gå ut över möjligheterna till granskning av den samlade verksamheten har det i 5 kap. 11 § andra stycket föreskrivits att den bokföringsskyldige i systemdokumentationen skall ange att företaget har flera separata bokföringar och lämna upplysning om var uppgifter ur dessa kan erhållas. Ytterligare krav ställs enligt förevarande paragrafs andra stycke andra och tredje meningarna på sådana företag som är skyldiga att avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning (jfr 6 kap. 1 §). Dessa företag skall löpande arkivera uppgifter om ställning och resultat i de verksamheter som omfattas av separat bokföring på en gemensam plats. I första hand skall uppgifterna samlas till en bokföring som avser endast företagets egen verksamhet. Om den bokföringsskyldige inte bedriver någon egen verksamhet utan endast en eller flera verksamheter tillsammans med andra, måste arkiveringsskyldigheten fullgöras genom att uppgifterna förvaras separat från annan bokföring. Syftet med bestämmelsen är att det fortlöpande skall vara möjligt att utan besvär erhålla underlag för en bedömning av den bokföringsskyldiges samlade verksamhet. En sådan överblick bör kunna åstadkommas exempelvis genom att kopior av huvudbokföringen från den separata verksamheten arkiveras tillsammans med företagets andra bokföring. Hur ofta uppgifter om ställning och resultat i verksamhet som omfattas av separat bokföring skall fogas till företagets övriga bokföring måste bestämmas från fall till fall enligt de riktlinjer som utvecklas inom ramen för god redovisningssed.

4 kap. 5 §

Ett företag får ha gemensam bokföring med någon annan bokföringsskyldig endast för gemensamt bedriven verksamhet och endast om det är förenligt med god redovisningssed.

Trots bestämmelsen i första stycket får församlingar i Svenska kyrkan som ingår i en kyrklig samfällighet enligt 3 § andra stycket lagen (1998:1591) om Svenska kyrkan ha en gemensam bokföring som omfattar församlingarnas och samfällighetens verksamheter. Vidare får prästlönetillgångar enligt 10 § lagen (1998:1592) om införande av lagen (1998:1591) om Svenska kyrkan ha gemensam bokföring, om de förvaltas tillsammans.

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag. Jfr 4 kap. 5 § i promemorian 1.)

Paragrafen behandlar frågan om två eller flera bokföringsskyldiga kan fullgöra bokföringsskyldigheten gemensamt. Detta har behandlats i avsnitten 10.3.1 och 10.3.2.

Den uttalade utgångspunkten i lagen är att var och en som är bokföringsskyldig är skyldig att hålla sig med en egen bokföring för verksamhet som han bedriver. Från denna utgångspunkt gör förevarande paragraf några undantag.

Av *första stycket* framgår att en bokföringsskyldig kan få organisera bokföringen gemensamt såvitt avser gemensamt bedriven verksamhet. Den gemensamma verksamheten torde i dessa fall normalt ske inom ramen för ett enkelt bolag. Begreppet ”gemensam verksamhet” har emellertid en vidare innebörd och kan omfatta även annan gemensam verksamhet än sådan som bedrivs inom ramen för ett bolagsavtal, t.ex. om syskon har erhållit en jordbruksfastighet i arv och inte har ingått någon särskild överenskommelse om den fortsatta driften. Också gemensam medelsplacering kan vara att betrakta som gemensam verksamhet.

För att bokföringen skall få organiseras gemensamt är det dock inte tillräckligt att verksamheten bedrivs gemensamt. Det förutsätts även att det är förenligt med god redovisningssed att företagen har en gemensam bokföring. Bestämmelsen är inte avsedd att förändra den praxis som hittills har utvecklats. Viss ledning kan därför hämtas från äldre bestämmelser, däribland 3 kap. 4 § 2 stiftelselagen (jfr BFN U 95:3) om bokföring av gemensam placerad förmögenhet, samt äldre uttalanden om bokföring av gemensamt bedriven jordbruksverksamhet och om bokföring i partrederi.

I *andra stycket* fastslås att sådana församlingar som ingår i en kyrklig samfällighet får ha en gemensam bokföring tillsammans med de övriga församlingarna som ingår i samfälligheten. Bestämmelsen – som har behandlats i avsnitt 10.3.2 – gör det möjligt för de juridiska personer som församlingarna utgör att upprätta såväl den löpande bokföringen som årsbokslutet eller årsredovisningen gemensamt. Det fordras alltså inte – såsom är fallet vid gemensam bokföring enligt första stycket – att

det är fråga om gemensamt bedriven verksamhet och att förfarandet har stöd i god redovisningssed. Även s.k. prästlönetillgångar (prästlönefastigheter och prästlönefonder) får ha gemensam bokföring, dock endast i den utsträckning de är föremål för samförvaltning. Prästlönetillgångar är ett särskilt slag av juridisk person av stiftelsesliknande karaktär (se 10 § lagen (1998:1592) om införande av lagen (1998:1591) om Svenska kyrkan). Enligt 9 § andra stycket lagen (1998:1591) om Svenska kyrkan skall prästlönetillgångar förvaltas av Svenska kyrkan. Förvaltningen torde – liksom i dag – komma att ske på stifts nivå. Det innebär i så fall att den till prästlönetillgångarna knutna bokföringsskyldigheten kan fullgöras genom en gemensam bokföring på stifts nivå.

5 kap. Löpande bokföring och verifierationer

Grundbokföring och huvudbokföring

5 kap. 1 §

Affärshändelserna skall bokföras så att de kan presenteras i registreringsordning (grundbokföring) och i systematisk ordning (huvudbokföring). Detta skall ske på ett sådant sätt att det är möjligt att kontrollera fullständigheten i bokföringsposterna och överblicka verksamhetens förlopp, ställning och resultat.

(Jfr 19 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen innehåller bestämmelser om grundbokföring och huvudbokföring (jfr avsnitt 12.2).

Av paragrafen framgår att bokförda affärshändelser skall kunna presenteras i registreringsordning och i systematisk ordning. Bestämelsen motsvarar närmast 8 § första stycket första meningen och 9 § första stycket första meningen i 1976 års bokföringslag.

Vad gäller grundbokföringen har begreppet kronologisk ordning ersatts med begreppet registreringsordning, dvs. den ordning i vilken affärshändelserna har bokförts. Det tidigare uttrycket har fört tanken till att affärshändelserna skulle presenteras i den ordning de har inträffat. Det har ansetts att det från bevis- och kontrollsynpunkt är viktigare att affärshändelserna presenteras i den ordning de har bokförts. Till följd av bestämmelserna i 2 § om när bokföring skall ske kommer dock grundbokföringen som regel ganska väl att återspegla också den ordningsföljd i vilken affärshändelserna har inträffat.

Grundbokföringen skall ske på ett sådant sätt att det blir möjligt att i efterhand kontrollera bokförda poster mot verifierationerna.

Huvudbokföringens huvudsakliga syfte är att utgöra en länk mellan å ena sidan grundbokföringen och å andra sidan årsbokslutet eller årsredovisningen. Den löpande systematiska sammanställning av affärshändelserna som skall göras inom ramen för huvudbokföringen är emellertid också avsedd att möjliggöra en överblick av verksamhetens ställning och resultat under löpande år. Däremot kan huvudbokföringen knappast förväntas ge någon exakt avspeglning av verksamhetens resultat och ställning

under räkenskapsåret. Precisionen i den bild som huvudbokföringen kan ge ifråga om verksamhetens ställning och resultat måste dessutom vara beroende av en rad omständigheter, såsom verksamhetens karaktär och vad som i det enskilda fallet är en godtagbar organisation av bokföringen. I ett företag som tillämpar kontantmetoden, dvs. bokför fordringar och skulder först när de betalas, får det godtas att huvudbokföringen ibland ger en ganska begränsad överblick över verksamhetens ställning och resultat.

Grundbokföringen och huvudbokföringen skall tillsammans göra det möjligt att överblicka också verksamhetens ”förlopp”. Med begreppet förlopp avses här hur verksamhetens ställning och resultat vid ett visst tillfälle har framkommit, dvs. när de olika affärshändelserna har inträffat och hur de har påverkat verksamhetens ställning och resultat under räkenskapsåret. Inte heller när det gäller verksamhetens förlopp kan det alltid ställas så långtgående krav på precision. Framförallt gäller det företag som tillämpar kontantmetoden.

Kravet på kronologisk och systematisk presentation omfattar samtliga affärshändelser. Det innebär dock inte att *varje* affärshändelse måste kunna presenteras separat. Såsom framgår av 6 § kan likartade affärshändelser dokumenteras genom en gemensam verifikation. Den gemensamma verifikationen ligger då grund för *en* bokföringspost. Bestämmelsen är inte heller avsedd att utesluta bokföring i sammandrag, dvs. att grundbokförda affärshändelser i huvudboken registreras i sammandrag. Detta torde framförallt vara aktuellt vid användandet av sk. hierarkiska bokföringssystem (se avsnitt 10.2). I den utsträckning det behövs för att ge tillfredsställande kontroll och överblick skall konton över tillgångar, avsättningar och skulder dock specificeras i en sidoordnad bokföring (se 4 §).

Tidpunkten för bokföring

5 kap. 2 §

Kontanta in- och utbetalningar skall bokföras senast påföljande arbetsdag. Andra affärshändelser skall bokföras så snart det kan ske.

Affärshändelserna får bokföras senare än som anges i första stycket, om det finns särskilda skäl och det är förenligt med god redovisningssed.

Andra företag än bokslutsföretag får dröja med att bokföra affärshändelserna tills betalning sker, under förutsättning att detta är förenligt med god redovisningssed. Vid räkenskapsårets utgång skall dock samtliga då obetalda fordringar och skulder bokföras.

Vad som sägs i tredje stycket gäller också bokslutsföretag, om det endast förekommer ett mindre antal fakturor eller andra handlingar i verksamheten och fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp.

(Jfr 18 § första–tredje styckena i kommitténs förslag)

Paragrafen behandlar tidpunkten för bokföring (se avsnitt 12.3).

Av *första stycket*, som närmast motsvarar 8 § andra stycket i 1976 års bokföringslag, framgår att kontanta in- och utbetalningar skall bokföras

senast nästföljande arbetsdag. Beträffande andra affärshändelser gäller i stället att de skall bokföras ”så snart det kan ske”.

Bestämmelsen om att andra affärshändelser än kontanta in- och utbetalningar skall bokföras ”så snart det kan ske” innebär att bokföring måste ske så snart företaget har tillgång till tillräckliga uppgifter för att kunna bokföra affärshändelserna på ett godtagbart sätt. När denna tidpunkt inträder måste bedömas från fall till fall. En lämplig tumregel kan dock vara att, när företaget använder sig av rutiner som innebär att en faktura eller motsvarande skall upprättas, bokföringen av fordringar och skulder får dröja till dess faktura eller motsvarande handling har utfärdats eller mottagits eller sådan handling enligt god affärssed hade bort föreligga. I de fall tidpunkten för bokföringen inte kan knytas till någon faktura eller motsvarande handling får bokföringstidpunkten bestämmas på annat sätt (jfr Bokföringsnämndens uttalande U 94:2, EDI och annan elektronisk överföring av uppgifter om affärshändelser).

Om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed, kan – enligt *andra stycket* – en fördröjning i bokföringen av affärshändelserna godtas. Under vissa förhållanden behöver bokföring alltså inte ske *trots* att alla förutsättningar för att kunna bokföra affärshändelserna finns. I förarbetena till 1976 års bokföringslag nämndes vissa exempel på omständigheter då tidsförskjutningar borde kunna beaktas (semester, sjukdom, arbetsbelastning vid bokföringsbyrå m.m.; se prop. 1975:104 s. 163). Dessa uttalanden torde fortfarande ha relevans.

Särskilt stor praktisk betydelse får bestämmelsen i *andra stycket* anses ha när ett företag har överlämnat delar av bokföringsarbetet till en bokföringsbyrå. Det måste accepteras att bokföringen av andra affärshändelser än kontanta in- och utbetalningar i sådana fall får anstå någon kortare tid. Detsamma gäller huvudbokföringen av kontanta in- och utbetalningar. Huvudbokföringen bör i sådana fall kunna anstå en kortare tid under förutsättning att en grundbokföring (kassabok) kan presenteras senast nästföljande arbetsdag.

I undantagsfall – såsom i mycket små, icke-näringsdrivande verksamheter – bör också kravet på omedelbar grundbokföring av kontanta in- och utbetalningar kunna frångås enligt *andra stycket*. Det bör överlämnas till normgivande organ att närmare utveckla vilka dessa undantagsfall är.

Av *tredje och fjärde styckena* som, med vissa ändringar, motsvarar 8 § tredje stycket i 1976 års bokföringslag framgår att bokföringsskyldiga med okomplicerade förhållanden får bokföra affärshändelserna enligt den s.k. kontantmetoden. Detta innebär att uppkomna fordringar och skulder inte behöver bokföras och att affärshändelserna får bokföras först när betalning sker. Hänvisningen till god redovisningssed innebär att begränsningar och villkor kan komma att uppställas i redovisningspraxis. Av tredje stycket sista meningen framgår dock att företagen – på samma sätt som i dag – skall bokföra obetalda fordringar och skulder vid räkenskapsårets utgång.

Den verksamhet som bedrivs i företag som inte utgör bokslutsföretag (se 1 kap. 2 §) är regelmässigt okomplicerad. Det har därför ansetts godtagbart att generellt låta sådana företag – dvs. enskilda näringsidkare,

handelsbolag med endast fysiska personer som delägare och ideella föreningar med en årlig omsättning understigande 20 prisbasbelopp – tillämpa kontantmetoden.

Även sådana företag som är skyldiga att avsluta den löpande bokföringen får under vissa förhållanden tillämpa kontantmetoden. De förutsättningar som då gäller är att endast ett mindre antal fakturor eller andra handlingar förekommer i verksamheten och att fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp.

Det förhållandet att ett företag enligt andra–fjärde styckena i vissa fall kan dröja med själva bokföringen innebär inte att alla bokföringsåtgärder kan anstå. Av 6 § följer att det för varje affärshändelse skall finnas en verifikation. Skyldigheten att spara de uppgifter som skall ingå i en verifikation uppkommer redan innan affärshändelsen har bokförts (se 1 kap. 2 § 9 och 7 kap. 1 §).

Bokslutstransaktioner

5 kap. 3 §

I samband med att den löpande bokföringen avslutas skall sådana poster som är nödvändiga för att bestämma räkenskapsårets intäkter och kostnader och den finansiella ställningen på balansdagen bokföras.

(Jfr 18 § fjärde stycket i kommitténs förslag.)

Paragrafen behandlar s.k. bokslutstransaktioner (se avsnitt 12.4). Med begreppet bokslutstransaktion avses främst periodiseringar av inkomster och utgifter som hänför sig till två eller flera räkenskapsår. I begreppet inryms emellertid även andra typer av transaktioner som skall bokföras när ett årsbokslut eller en årsredovisning upprättas, t.ex. avskrivningar, uppskrivningar och omföringar inom eget kapital. Av 10 § framgår att det skall finnas verifikationer till alla bokslutstransaktioner.

Företag som inte är skyldiga att avsluta den löpande bokföringen behöver inte beakta bestämmelsen.

Sidoordnad bokföring

5 kap. 4 §

Vid bokföringen skall konton över tillgångar, avsättningar och skulder specificeras i en sidoordnad bokföring i den utsträckning det behövs för att ge en tillfredsställande kontroll och överblick.

(Jfr 19 § andra stycket i kommitténs förslag.)

Bestämmelsen, som behandlar s.k. sidoordnad bokföring, motsvarar i huvudsak 9 § andra stycket i 1976 års bokföringslag. Den har behandlats i avsnitt 12.5.

5 kap. 5 §

Om en bokföringspost rättas, skall det anges när rättelsen har skett och vem som har gjort den. Sker rättelsen genom en särskild rättelsepost, skall det samtidigt säkerställas att det vid en granskning av den rättade bokföringsposten utan svårighet går att få kännedom om rättelsen.

(Jfr 19 § tredje stycket i kommitténs förslag.)

Bestämmelsen motsvarar i huvudsak 6 § andra stycket i 1976 års bokföringslag. En rättelsepost utgör en ny bokföringspost och förutsätter därför en särskild verifikation (jfr 10 §).

Den bokföringsskyldige bör ha i förväg fastställda rättelserutiner. Dessa bör framgå av företagets systemdokumentation (jfr 11 §).

Verifikationer*5 kap. 6 §*

För varje affärshändelse skall det finnas en verifikation. Om företaget har tagit emot en uppgift om affärshändelsen i den form som anges i 7 kap. 1 § första stycket, skall denna uppgift, i förekommande fall kompletterad med uppgifter enligt 7 och 8 §§, användas som verifikation.

Om det behövs med hänsyn till arten av den mottagna verifikationen, får bokföringen grundas på en särskilt upprättad hänvisningsverifikation.

Flera likartade affärshändelser får dokumenteras genom en gemensam verifikation. Vid försäljning av varor och tjänster mot kontant betalning får även inbetalningarna under en dags försäljning dokumenteras genom en gemensam verifikation, om det skulle vara förenat med svårigheter att upprätta verifikationer för de olika affärshändelserna. Den gemensamma verifikationen får då utgöras av uppgifter från en kassaapparat, kassarapport eller annan uppgift som anger summan av mottagna betalningar.

(Jfr 15 § i kommitténs förslag.)

I *första stycket* föreskrivs att det skall finnas verifikationer till alla affärshändelser och att den bokföringsskyldige skall använda mottagen uppgift som verifikation när sådan föreligger. Bestämmelsen har behandlats i avsnitt 12.1.

Med verifikation avses uppgifter som dokumenterar förändringar i storleken och sammansättningen av ett företags förmögenhet (se 1 kap. 2 §). Uppgifterna kan vara lagrade i olika form, t.ex. på papper eller på diskett. Det är emellertid inte själva informationsbäraren utan de lagrade uppgifterna som utgör verifikationen. Detta är bakgrunden till att orden ”tagit emot handling” i 5 § första stycket i 1976 års bokföringslag har ersatts med ordvalet ”tagit emot en uppgift”.

I situationer då affärshändelserna kommer till uttryck i pappersbaserade dokument, såsom vid traditionell fakturahantering i pappersformat, innebär den nya bestämmelsen i praktiken ingen ändring i förhållande till hittills gällande rätt. Visserligen är det – till skillnad från

tidigare – inte handlingen i sig utan de därå lagrade uppgifterna som utgör verifikationen. Det är emellertid liksom tidigare den mottagna handlingen som skall sparas och arkiveras (se 7 kap. 1 § andra stycket).

Med ”mottagen uppgift” avses också uppgifter som har tagits emot på elektronisk väg. Även uppgifter som har utväxlats mellan parterna och som successivt har kompletterats kan utgöra i lagens mening ”mottagna uppgifter”. Detta kan illustreras enligt följande. Ett företag har i samband med tillkomsten av ett leveransavtal tagit emot en datafil med leverantörens prislista. Datafilen har sedan legat till grund för en på elektronisk väg gjord beställning, vilken leverantören i sin tur har använt sig av när han på elektronisk väg har bekräftat och fakturerat beställningen. I denna situation kan de uppgifter som företaget hämtar från prislistan i syfte att komplettera verifikationen ingå i denna trots att uppgifterna inte har mottagits i samband med den aktuella affärshändelsen. I ett annat fall kan den information som företaget har tagit emot utgöras av endast någon enstaka uppgift med begränsat informationsvärde, vilken företaget självt kompletterar med erforderliga uppgifter från egna system. Även i detta fall är det den mottagna uppgiften som skall användas som verifikation, låt vara att denna måste kompletteras så att den uppfyller de krav som uppställs i 7 §.

Bestämmelserna i *andra* och *tredje styckena* om hänvisningsverifikation och gemensam verifikation överensstämmer i allt väsentligt med 5 § första stycket tredje meningen respektive 5 § tredje stycket i 1976 års bokföringslag. Vissa tidigare detaljföreskrifter om gemensamma verifikationer har dock inte överförts till den nya lagen. Hänvisningsverifikationer och gemensamma verifikationer skall innefatta samma information som andra slag av verifikationer (se 7 §). I vilken utsträckning information får utelämnas från hänvisningsverifikationer och gemensamma verifikationer får bedömas enligt samma kriterier som gäller för andra verifikationer (se 8 §).

5 kap. 7 §

Verifikationen skall innefatta uppgift om när den har sammanställts, när affärshändelsen har inträffat, vad denna avser, vilket belopp den gäller och vilken motpart den berör. I förekommande fall skall verifikationen även innefatta upplysning om handlingar eller andra uppgifter som har legat till grund för affärshändelsen samt var dessa finns tillgängliga.

I verifikationen skall det ingå ett verifikationsnummer eller annat identifieringstecken samt sådana övriga uppgifter som är nödvändiga för att sambandet mellan verifikationen och den bokförda affärshändelsen utan svårighet skall kunna fastställas.

(Jfr 16 § i kommitténs förslag.)

Första stycket regleras vilka uppgifter en verifikation skall innehålla. Verifikationen skall bl.a. innehålla upplysningar om de handlingar eller andra uppgifter som ligger till grund för affärshändelsen. Med ”handlingar och andra uppgifter” avses såväl traditionella pappersbaserade handlingar som uppgifter lagrade i mikroformat eller elektroniskt.

Om en gemensam verifikation används, måste denna innehålla de angivna upplysningarna för var och en av de affärshändelser som verifikationen avser.

I *andra stycket* anges att verifikationen skall innehålla även vissa andra uppgifter som gör det möjligt att fastställa sambandet mellan verifikationen och den bokförda affärshändelsen. Den lämpligaste ordningen torde vara att verifikationerna identifieras genom att de åsätts nummer i löpande följd i en eller flera serier för varje bokförings-skyldig (jfr BFN C 20/6).

Om en gemensam verifikation används, är det sambandet mellan verifikationen och de olika bokförda affärshändelserna som skall kunna fastställas. Något särskilt förtydligande av lagtexten i denna del har inte ansetts nödvändigt.

5 kap. 8 §

Uppgifter enligt 7 § första stycket får utelämnas, om det är förenat med svårigheter att låta uppgiften ingå i verifikationen och ett utelämnande är förenligt med god redovisningssed.

(Jfr 17 § första stycket i kommitténs förslag.)

Om företaget varje dag gör ett stort antal kontantaffärer som rör mindre belopp och kundkretsen är anonym, är det inte rimligt att kräva att verifikationen innefattar samtliga uppgifter enligt 7 §. Paragrafen innehåller därför en undantagsregel som innebär att uppgifterna får utelämnas om det är förenat med svårigheter att infoga uppgiften i verifikationen samt ett utelämnande av uppgiften är förenligt med god redovisningssed. De fall som i första hand kan rymmas under denna bestämmelse är sådana där verifikationen kommer till uttryck i uppgifter från ett kassaregister, en kassarapport eller annan handling som endast anger summan av erhållna betalningar vid kontanta försäljningar av varor och tjänster. Det har emellertid inte ansetts lämpligt att genom lagstiftning begränsa undantagsregelns tillämpningsområde till de nu nämnda fallen. I stället får det inom ramen för god redovisningssed avgöras när det är godtagbart att utelämna uppgifter som kan vara praktiskt besvärliga att infoga i verifikationen.

5 kap. 9 §

Om en verifikation rättas, skall det anges när rättelsen har skett och vem som har gjort den.

(Jfr 17 § andra stycket i kommitténs förslag.)

Paragrafen motsvarar 5 § fjärde stycket sista meningen 1976 års bokföringslag och innehåller bestämmelser om rättelse av verifikation.

5 kap. 10 §

Vad som föreskrivs i 1–9 §§ gäller även andra bokföringsposter än sådana som avser affärshändelser.

(Jfr 20 § i kommitténs förslag.)

Huvuddelen av posterna i den löpande bokföringen utgörs normalt av affärshändelser. Därutöver kan det emellertid förekomma andra bokföringsposter, såsom bokslutstransaktioner och rättelseposter. I denna paragraf föreskrivs att även sådana poster omfattas av bestämmelserna i 1–9 §§. Detta innebär bl.a. att det skall finnas verifikationer också för dessa poster och att verifikationerna skall uppfylla kraven i 6–9 §§. Vidare innebär paragrafen att reglerna i 3 § om bokföringstidpunkt och kraven i 1 § på presentation i registreringsordning och i systematisk ordning gäller även dessa övriga bokföringsposter. Också bestämmelserna i 5 § om rättelse av bokförd post är tillämplig.

Systemdokumentation och behandlingshistorik

5 kap. 11 §

Företaget skall upprätta sådana beskrivningar över bokföringssystemets organisation och uppbyggnad som behövs för att ge överblick över systemet (systemdokumentation). Företaget skall också upprätta sådana beskrivningar över genomförda bearbetningar inom systemet som gör det möjligt att utan svårighet följa och förstå de enskilda bokföringsposternas behandling (behandlingshistorik).

Om företaget har flera separata bokföringar, skall det av systemdokumentationen för varje bokföring framgå var uppgifter ur övriga bokföringar kan erhållas.

(Jfr 21 § i kommitténs förslag.)

Bestämmelserna i paragrafens *första stycke* har i huvudsak hämtats från 7 § andra stycket 1976 års bokföringslag och ställer krav på att det finns behövlig dokumentation om bokföringssystemet. Även om de nya bestämmelserna torde få störst betydelse för datorbaserad bokföring, är de till skillnad från tidigare bestämmelser inte begränsade till sådan utan gäller även vid manuell bokföring.

Med systemdokumentation avses beskrivningar, instruktioner och annan dokumentation som gör det möjligt att förstå hur bokföringssystemet är uppbyggt. Dokumentationen kan bestå av en kontoplan och en beskrivning av bokföringssystemet vilka utvisar sambanden mellan bokföringssystemets olika delar. Den måste dock anpassas till förhållandena det enskilda företaget. I en mycket liten verksamhet är det i bland inte nödvändigt att upprätta någon särskild systemdokumentation, eftersom den överblick den skall ge framkommer direkt av bokföringen. I andra mer komplexa system kan det fordras en ganska ingående beskrivning av bl.a. behandlingsregler och verifieringskedjor.

Med behandlingshistorik avses information om hur enskilda bokföringsposter har behandlats och vilka behandlingsregler som därvid har gällt. Behandlingsregler utgörs av instruktioner som har skapats för beräkning av bokförda belopp, kontering, sammanställning av bokslut eller rättelser m.m.

Bokföringsnämndens rekommendation R 10, Systemdokumentation och behandlingshistorik, torde även fortsättningsvis kunna ge vägledning för hur detta slag av information bör vara utformad.

Av bestämmelsen i *andra stycket* framgår vilka krav som ställs när ett företag med stöd av bestämmelsen i 4 kap. 4 § *andra stycket* har upprättat flera separata bokföringar. Företaget skall i dessa fall tillse att det av varje bokföring, som omfattar de olika verksamheterna, framgår var uppgifter om de övriga bokföringarna kan erhållas.

6 kap. Hur den löpande bokföringen avslutas

När den löpande bokföringen skall avslutas med en årsredovisning

6 kap. 1 §

Företag som tillhör någon eller några av följande kategorier skall 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,
4. företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag,
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 är moderföretag i en koncern,
7. bokslutsföretag i vilka
 - a) antalet anställda i verksamheten under de senaste två räkenskapsåren i medeltal har uppgått till mer än tio, eller
 - b) nettovärdet av tillgångarna i verksamheten enligt en balansräkning för räkenskapsåret uppgår till mer än 24 miljoner kronor.

(Jfr 12 § i kommitténs förslag.)

Av uppräknningen i *första stycket* följer att aktiebolag och ekonomiska föreningar alltid måste avsluta den löpande redovisningen med en årsredovisning. Detsamma gäller för handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare; i det sammanhanget skall dock dödsbon inte behandlas som juridisk person (se 1 kap. 3 §). Samma skyldighet att alltid upprätta en fullständig årsredovisning åvilar alla företag som skall tillämpa de särskilda årsredovisningslagarna för kreditinstitut och värdepappersbolag respektive försäkringsföretag (se 1 kap. 1 § ÅRFL och 1 kap. 1 § ÅRFL). Bestämmelsen innebär också att handelsbolag som är finansiella holdingföretag alltid skall upprätta en årsredovisning.

Som huvudregel är alla bokföringsskyldiga stiftelser skyldiga att upprätta en årsredovisning. Från denna huvudregel är dock undantagna stiftelser vars tillgångar enligt stiftelseförordnandet får användas endast för viss eller vissa släkter och som är bokföringsskyldiga endast av den anledningen att värdet på tillgångarna överstiger tio prisbasbelopp (jfr 2 kap. 3 § första stycket). Sådana ”familjestiftelser” är inte föremål för samma löpande tillsyn som andra stiftelser. De är dock skyldiga att upprätta årsredovisning om de överskrider något av gränsvärdena i punkten 7.

Vidare skall företag som är moderföretag i en koncern alltid upprätta en årsredovisning.

Slutligen framgår att även andra företag kan vara skyldiga att upprätta en årsredovisning därför att antalet anställda eller nettovärdet av tillgångarna överstiger vissa gränsvärden.

En årsredovisning måste sålunda upprättas, om företaget under de senaste två åren har haft i medeltal mer än tio anställda. I begreppet ”i medeltal” ligger att det måste göras en sammanvägning av antalet anställda under de senaste två åren och att hänsyn måste tas till anställningarnas omfattning. Om beräkningen visar att antalet sysselsatta i företaget under den aktuella perioden i snitt motsvarar mer än tio heltidsanställda, skall en årsredovisning upprättas.

En årsredovisning måste också upprättas om nettovärdet av tillgångarna enligt en balansräkning för räkenskapsåret överstiger 24 miljoner. Beräkningen av tillgångarnas värde skall därvid göras enligt årsredovisningslagens regler.

Det torde undantagsvis kunna inträffa att ett bokföringsskyldigt rättssubjekt har en omsättning som är mindre än tjugo prisbasbelopp samtidigt som tillgångarnas värde överstiger 24 miljoner kr. I fråga om vissa företag, t.ex. ideella föreningar och registrerade trossamfund, får en så begränsad omsättning till följd att den löpande bokföringen inte behöver avslutas (jfr 3 § och 1 kap. 2 § 2). I sådana fall uppkommer det alltså inte någon skyldighet att upprätta årsredovisning. Givetvis kan det i sådana fall ändå ofta vara i medlemmarnas intresse att ett bokslut upprättas. Detta kan emellertid medlemmarna själva reglera genom föreningens eller samfundets stadgar. Någon lagreglering har inte ansetts vara nödvändig.

Årsredovisningens innehåll m.m.

6 kap. 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.

(Jfr 22 § i kommitténs förslag.)

Hänvisningen till årsredovisningslagarna innebär *dels* att årsredovisningen skall innehålla en balansräkning, en resultaträkning, noter, en för-

valtningsberättelse och, i vissa fall, en finansieringsanalys (häruöver ställer de särskilda lagarna för årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag respektive för försäkringsföretag vissa krav på kapitaltäckningsanalys och resultatanalys), *dels* att årsredovisningen skall offentliggöras på visst sätt.

När den löpande bokföringen får avslutas med ett årsbokslut i stället för en årsredovisning

6 kap. 3 §

Andra bokslutsföretag än sådana som avses i 1 § skall, om de inte upprättar årsredovisning, för varje räkenskapsår avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut enligt 4 §.

(Jfr 11 § i kommitténs förslag)

Paragrafen erbjuder ett alternativt sätt att avsluta den löpande bokföringen. Om företaget inte är av det slag som enligt 1 § *måste* upprätta årsredovisning, kan det välja mellan att upprätta en årsredovisning och upprätta ett årsbokslut. Bestämmelser om årsbokslutets innehåll finns i 4 §; där framgår bl.a. att årsbokslutet skall bestå av en resultaträkning och en balansräkning.

Bestämmelserna om årsbokslut får självfallet betydelse enbart för de företag som är skyldiga att avsluta den löpande bokföringen. Företag som inte är av de slag som omfattas av begreppet bokslutsföretag (jfr 1 kap. 2 § 2) behöver inte upprätta vare sig årsredovisning eller årsbokslut.

Årsbokslutets innehåll

6 kap. 4 §

Ett årsbokslut skall bestå av en resultaträkning och en balansräkning.

När årsbokslutet upprättas, skall följande bestämmelser i årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

- 1 kap. 3 § om vad som avses med andelar,
- 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. 5 § om språk och form,
- 2 kap. 6 § om valuta,
- 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. 12 § och 13 § första stycket om nettoomsättning och extraordinära poster,
- 4 kap. 1 och 2 §§ om vad som är anläggningstillgångar och omsättningstillgångar,
- 4 kap. 3 § om anskaffningsvärdet för anläggningstillgångar,
- 4 kap. 4 § om avskrivning av anläggningstillgångar,
- 4 kap. 5 § om nedskrivning av anläggningstillgångar,
- 4 kap. 9 § om värdering av omsättningstillgångar,
- 4 kap. 10 § om värdering av pågående arbeten,
- 4 kap. 11 § om varulagrets anskaffningsvärde,

4 kap. 12 § om redovisning till bestämd mängd och fast värde,
 4 kap. 13 § om omräkning av fordringar och skulder i utländsk valuta,
 och
 4 kap. 15 § om periodisering av vissa belopp vid upptagande av lån.

(Jfr 23 § i kommitténs förslag.)

Enligt paragrafen skall årsbokslutet bestå av en resultaträkning och en balansräkning samt upprättas med motsvarande tillämpning av ett antal särskilt angivna bestämmelser i årsredovisningslagen.

Tilläggsupplysningar i årsbokslutet

6 kap. 5 §

I årsbokslutet skall företaget lämna de ytterligare upplysningar som anges i 6–9 §§.

Upplysningarna skall lämnas i noter. Om det inte står i strid med kravet på överskådlighet i 2 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554), får upplysningarna i stället lämnas i balansräkningen eller resultaträkningen.

Lämnas upplysningarna i noter, skall hänvisning göras vid de poster i balansräkningen eller resultaträkningen som upplysningarna hänför sig till.

(Jfr 24 § i kommitténs förslag.)

Bestämmelsen innebär att årsbokslutet måste kompletteras med vissa tilläggsupplysningar. Vilka dessa är framgår av 6–9 §§. Principerna för placeringen av tilläggsupplysningarna överensstämmer med vad som gäller enligt 5 kap. 1 § årsredovisningslagen.

6 kap. 6 §

Principerna för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder skall anges.

För poster i balansräkningen som avser tillgångar, avsättningar eller skulder i utländsk valuta skall det anges enligt vilka principer beloppen har räknats om till svenska kronor.

(Jfr 25 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen överensstämmer med 5 kap. 2 § årsredovisningslagen och har närmast sin motsvarighet i 20 § första stycket 1 i 1976 års bokföringslag.

6 kap. 7 §

För varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554) skall uppgift lämnas om

1. tillgångarnas anskaffningsvärde,
2. årets avskrivningar enligt 4 kap. 4 § årsredovisningslagen,
3. årets nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivningar som har gjorts med stöd av 4 kap. 5 § andra stycket årsredovisningslagen,
4. ackumulerade avskrivningar enligt 4 kap. 4 § årsredovisningslagen,

5. ackumulerade nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivningar som har gjorts med stöd av 4 kap. 5 § andra stycket årsredovisningslagen.

Grunderna för avskrivning av anläggningstillgångarnas olika poster skall anges.

(Jfr 26 § i kommitténs förslag.)

I *första stycket* föreskrivs att ett antal huvudsakligen beloppsmässiga uppgifter skall lämnas beträffande de poster i balansräkningen som hänför sig till anläggningstillgångar. Paragrafen överensstämmer i stort med 5 kap. 3 § årsredovisningslagen. Upplýsningskraven är dock inte lika långtgående.

Såsom framgår av *andra stycket* skall grunderna för avskrivning av anläggningstillgångarnas olika poster anges. Av hänvisningen till 2 kap. 4 § årsredovisningslagen i 4 § följer att betydelsefulla ändringar i dessa grunder skall anges. Innebär ändringen ett byte av redovisningsprincip, skall 9 § tillämpas.

6 kap. 8 §

För varje skuldpost i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554) skall den del som förfaller till betalning senare än ett år efter balansdagen anges.

(Jfr 27 § i kommitténs förslag.)

Enligt paragrafen skall upplysning lämnas om de skulder som förfaller till betalning senare än ett år efter balansdagen.

En likadan bestämmelse finns i 5 kap. 10 § andra stycket årsredovisningslagen. I 1976 års bokföringslag motsvaras den närmast av det krav på uppdelning i långfristiga och kortfristiga skulder som uppställs i lagens uppställningsschema för balansräkningen.

6 kap. 9 §

Om företaget har ändrat redovisningsprinciper, skall upplysning lämnas om detta. Skälen för ändringen skall anges.

(Jfr 28 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen har närmast sin motsvarighet i 20 § första stycket 1 och 2 1976 års bokföringslag. Motsvarande krav finns också i 2 kap. 19 § andra stycket 6 lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter.

Vad som utgör ett byte av redovisningsprincip – och inte enbart en ändring av en uppskattning eller en bedömning – har behandlats i Redovisningsrådets rekommendation RR 5, Redovisning av byte av redovisningsprincip. Med redovisningsprincip avses enligt rekommendationen sådana grundläggande principer, redovisningskonventioner och regler som tillämpas vid upprättande av bl.a. årsredovisning. Sådana antaganden som görs som underlag för mätning inom ramen för de fastställda redovisningsprinciperna utgör däremot enbart uppskattningar

eller bedömningar; ändras dessa, utgör det inte byte av redovisningsprinciper. Prop. 1998/99:130

Tidpunkten för färdigställande av årsbokslutet

6 kap. 10 §

Årsbokslutet skall färdigställas så snart det kan ske, dock senast sex månader eller, i stiftelser, fyra månader efter räkenskapsårets utgång.

(Jfr 23 § i kommitténs förslag)

Paragrafen överensstämmer i huvudsak med 11 § andra stycket första meningen 1976 års bokföringslag. Den har dock kompletterats med en särskild reglering om tidpunkten för upprättande av årsbokslut i stiftelser. Denna utgör en anpassning till stiftelselagens regler om när årsbokslutet skall lämnas till revisorn (jfr 4 kap. 10 § stiftelselagen).

Specifikation till årsredovisning eller årsbokslut

6 kap. 11 §

För varje sammandragen post i den balansräkning som skall ingå i årsredovisningen eller årsbokslutet skall, om inte postens sammansättning klart framgår av bokföringen i övrigt, de belopp som ingår i posten specificeras i en särskild förteckning, som inte behöver offentliggöras.

(Jfr 3 kap. 1 § andra stycket årsredovisningslagen i kommitténs förslag.)

Paragrafen, som har utformats i huvudsak i enlighet med *Lagrådets* förslag, motsvarar 19 § tredje stycket tredje meningen 1976 års bokföringslag. Den i paragrafen angivna specifikationen måste upprättas i samband med att den löpande bokföringen avslutas men utgör inte en del av själva årsredovisningen eller årsbokslutet. Den behöver därför inte offentliggöras på det sätt som gäller för själva årsredovisningen.

7 kap. Arkivering av räkenskapsinformation m.m.

Former för bevarande

7 kap. 1 §

Räkenskapsinformation skall bevaras i

1. vanlig läsbar form (dokument),
2. mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel, eller
3. annan form som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel (maskinläsbart medium) och som genom omedelbar utskrift kan tas fram i sådan form som avses i 1 eller 2.

Dokument, mikroskrift och maskinläsbart medium med räkenskapsinformation som företaget har tagit emot från någon annan skall bevaras i det skick materialet hade när det kom till företaget. Dokument, mikroskrift och maskinläsbart medium med räkenskapsinformation som

företaget självt har upprättat skall bevaras i det skick materialet fick när räkenskapsinformationen sammanställdes.

Prop. 1998/99:130

(Jfr 30 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen, som i vissa delar motsvarar 10 § första stycket 1976 års bokföringslag, innehåller bestämmelser om i vilken form räkenskapsinformationen skall bevaras. Dessa frågor har behandlats i avsnitt 13.1.

Såsom framgår av *första stycket* kan räkenskapsinformation bevaras i direkt läsbar form (pappersdokument eller mikroformat) eller i maskinläsbar form. Det skall alltid finnas en representation av räkenskapsinformationen, t.ex. text och siffror som har skrivits på papper eller elektroniskt lagrade data på en diskett. Det skall också alltid vara möjligt att omedelbart avläsa denna representation. Det måste alltså alltid vara möjligt att ta fram elektroniskt eller optiskt lagrade data i utskrift på papper (se punkten 3). Utskriften måste kunna ske ”omedelbart”. Kravet på omedelbar utskrift får dock något anpassas till förhållandena i det enskilda fallet. När det är fråga om räkenskapsinformation som avser tidigare och avslutade räkenskapsår och som har lagrats med äldre teknik, torde det få accepteras att utskrifter kan tas fram först med en sådan kortare fördröjning som beror på att äldre programversioner och filer måste föras över till modern utrustning.

Innehåller dokument, mikroskrift eller maskinläsbart medium sådan räkenskapsinformation som företaget har tagit emot från någon annan (eller har upprättat för eget bruk), skall informationsbärarna – enligt *andra stycket* – bevaras i det skick de hade när informationen kom företaget tillhanda. Räkenskapsinformationen skall alltså i princip bevaras i sin ursprungliga form. Om en verifikation från början kom till uttryck i ett pappersbaserat dokument, avser kravet på bevarande således just detta dokument. Det dokumentet får inte ersättas med något annat dokument, t.ex. en fotokopia. Det får inte heller ersättas med lagring i annan form, såsom elektronisk lagring åstadkommen genom scanning. Samma princip gäller om företaget har erhållit en optisk skiva som innehåller en verifikation; kravet på bevarande avser den mottagna skivan.

Har företaget i stället tagit emot en elektronisk faktura som vid överföringstillfället inte hade antagit någon fysisk form, skall informationen bevaras i elektronisk form så att den kan presenteras på det sätt som det från början var tänkt. Bestämmelsen är dock inte avsedd att förhindra företaget från att anpassa (konvertera) på detta sätt mottagen maskinläsbar räkenskapsinformation till sitt eget informationssystem. En förutsättning för detta är naturligtvis att räkenskapsinformationen inte förändras (jfr BFN U 94:2). Bestämmelsen ställer inte heller något krav på bevarande av den maskinella utrustning och de andra fysiska föremål som ursprungligen användes för att spara informationen. Tillgången på maskinvara kan göra det nödvändigt att använda annan utrustning än den som användes från början.

Det som nu sagts gäller i motsvarande mån sådan räkenskapsinformation som har upprättats inom företaget. Sådan räkenskapsinformation skall bevaras i det skick den fick när den sammanställdes. Har sålunda en grund- och huvudbokföring upprättats i pappersbaserad form, är det

originalet som skall bevaras. När det gäller bokföring som upprättas och bevaras i maskinläsbar form, är huvudregeln att den skall bevaras på sådant sätt att den kan presenteras så som den från början var tänkt att kunna presenteras.

I 6 § finns ett undantag från de nu angivna huvudreglerna. Enligt detta undantag får maskinläsbart medium, som används för förvaring av räkenskapsinformation, förstöras om räkenskapsinformationen på ett betryggande sätt överförs till annan tillåten form för bevarande. Om räkenskapsinformationen består av uppgifter som har erhållits från någon annan, gäller detta dock först från och med det fjärde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. En sådan överföring från ett maskinläsbart medium till annan form för bevarande kan i vissa fall vara nödvändig för att kravet på omedelbar utskrift av räkenskapsinformationen skall vara uppfyllt.

Det finns inte något som hindrar att varje länk i bokföringen utgörs av räkenskapsinformation lagrad i maskinläsbar form. Den s.k. varannanlänksprincipen i 10 § andra stycket i 1976 års bokföringslag har således utmönstrats. Genom kravet på att räkenskapsinformation som bevaras i elektronisk form alltid skall kunna tas fram i läsbar form genom omedelbar utskrift är behovet av tillgänglighet ändå alltid uppfyllt. Dock måste årsredovisningen respektive årsbokslutet – såsom följer av 2 kap. 5 § årsredovisningslagen – alltid upprättas i vanlig läsbar form.

Tid och plats för förvaring

7 kap. 2 §

Dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier som används för att bevara räkenskapsinformation skall vara varaktiga och lätt åtkomliga. De skall bevaras fram till och med det tionde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. De skall förvaras i Sverige, i ordnat skick och på betryggande och överskådligt sätt.

Maskinutrustning och system som behövs för att presentera räkenskapsinformationen i den form som anges i 1 § första stycket 1 eller 2 skall hållas tillgängliga i Sverige under hela den tid som anges i första stycket.

(Jfr 31 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen innehåller bestämmelser om bevarande och förvaring av de fysiska föremål med anknytning till räkenskapsinformationen, främst sådana föremål i vilka räkenskapsinformationen kommer till uttryck och sådana föremål med vars hjälp räkenskapsinformationen kan presenteras. Skälen bakom bestämmelsen har behandlats i avsnitt 13.1.

Enligt 1 § skall räkenskapsinformation bevaras såsom *dokument* (dvs. i vanlig läsbar form), i form av *mikrofilm* eller i *maskinläsbar* form. Av *första stycket* i förevarande paragraf framgår att dessa ”informationsbärare” skall vara varaktiga och lätt åtkomliga och att de skall förvaras i ordnat skick och på betryggande och överskådligt sätt. Dessa krav har delvis sina motsvarigheter i 10 § tredje stycket och 22 § första stycket 1976 års bokföringslag (jfr prop. 1975:104 s. 194).

Kravet på varaktighet medför att företaget i vissa fall måste framställa och arkivera en åldersbeständig kopia av den ursprungliga informationsbäraren (jfr BFN U 95:1). Av 1 § andra stycket framgår emellertid att även i dessa fall skall originalet sparas oavsett skick.

I stycket föreskrivs vidare att informationsbärarna skall bevaras i Sverige under minst tio år efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades.

Av *andra stycket* framgår att företaget också måste se till att det under hela bevarandetiden har tillgång till den utrustning och de system som fordras för att avläsa räkenskapsinformationen. Det innebär inte att en och samma utrustning måste sparas under hela bevarandetiden. Företaget är sålunda oförhindrat att byta ut äldre utrustning mot ny utrustning av liknande slag.

Utrustningen skall finnas i Sverige. Såsom framgår av 4 § kan dock skattemyndigheten ge tillstånd till att utrustningen förvaras utomlands.

Tillfällig förvaring av verifikation utomlands

7 kap. 3 §

Om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed, får ett dokument som innefattar en verifikation, trots bestämmelserna i 2 §, tillfälligt förvaras utomlands.

(Jfr 31 § tredje stycket i kommitténs förslag.)

Av 2 § följer att alla föremål som omfattas av förvaringsbestämmelsen som huvudregel skall förvaras i Sverige. Detta gäller såväl själva informationsbäraren som den utrustning som fordras för att presentera räkenskapsinformationen i vanlig läsbar form eller mikroskrift. Förvarande paragraf innehåller emellertid ett undantag från kravet på förvaring i Sverige. Enligt bestämmelsen får en verifikation i pappersformat tillfälligt förvaras utomlands, om det finns särskilda skäl och det kan anses förenligt med god redovisningssed. Frågan har behandlats i avsnitt 13.2.2.

Bestämmelsen är i första hand avsedd för två typsituationer. Den ena är när en handling tillfälligt förs ut ur landet för att bokföras där. Den andra är när en handling, som inte bara tjänar som verifikation utan också har någon annan funktion, tillfälligt förs ut ur landet för att denna andra funktion skall kunna utnyttjas (jfr Bokföringsnämndens uttalande U 93:3). Så snart bokföring har skett eller handlingen på annat sätt har tjänat sitt syfte utomlands, måste dock verifikationerna återföras till Sverige för att bevaras här under den resterande arkiveringstiden.

Utomlands placerad utrustning m.m.

7 kap. 4 §

Om det finns särskilda skäl, får skattemyndigheten tillåta att ett företag, trots bestämmelserna i 2 §, förvarar maskinläsbara medier utomlands. I sådana fall får maskinutrustning och system som avses i 2 § andra

stycket hållas tillgängliga i samma land. Tillståndet får förenas med villkor och begränsas till viss tid. Även om tillstånd ges, skall företaget genom omedelbar utskrift kunna ta fram räkenskapsinformationen i Sverige i sådan form som avses i 1 § 1 eller 2.

Tillstånd enligt första stycket ges av Finansinspektionen när det gäller företag som står under inspektionens tillsyn.

(Jfr 31 § i kommitténs förslag.)

Huvudregeln är att all räkenskapsinformation samt den utrustning och de system som behövs för att presentera räkenskapsinformationen i läsbar form skall finnas i Sverige (se 2 §). Enligt *första stycket* i förevarande paragraf kan dock skattemyndigheten tillåta att ett företag förvarar maskinläsbara medier utomlands. Om företaget har fått en sådan dispens får även den maskinutrustning och de system som används för att bevara räkenskapsinformation i maskinläsbar form placeras utomlands.

Möjligheten att förvara maskinläsbara medier jämte maskinutrustning och system utomlands är avsedd för sådana fall då företaget har en organisatorisk anknytning till utlandet, antingen därför att det ingår i en gränsöverskridande koncern eller därför att det utgör filial till ett utländskt företag. Omständigheterna måste också i övriga vara sådana att detta slag av arkivering m.m. utomlands framstår som naturlig. Så kan vara fallet när en internationell koncern har organiserat sin verksamhet så att redovisningen för företaget från olika länder sköts från en gemensam plats. Det är självklart att tillstånd att ha utrustningen placerad utomlands inte skall ges annat än då det står klart att något missbruk inte kan befaras. Normalt bör det inte komma i fråga att ge tillstånd att förvara maskinläsbara medier, maskinutrustning m.m. i ett land med vilket Sverige inte har avtal om internationell rättshjälp i brottmål. En annan naturlig förutsättning för tillstånd är att det står klart att företaget i tillräcklig utsträckning beaktar de säkerhetsaspekter som kan finnas.

Också ett företag som har fått tillstånd att förvara maskinläsbara medier m.m. utomlands måste kunna ta fram räkenskapsinformationen i läsbar form med hjälp av maskinutrustning placerad i Sverige. Detta gäller även om tillståndsmyndigheten inte har angett detta särskilt i beslutet. Myndigheten kan också förena tillståndet med de villkor som den anser vara nödvändiga för att möjliggöra en betryggande granskning av företagets räkenskapsinformation. Ett sådant villkor kan vara att företaget vid anmodan skall ge skattemyndigheten tillgång till räkenskapsinformationen i annan lämplig form (t.ex. en datafil med de grundregistrerade uppgifterna).

Tillståndet kan tidsbegränsas men löper annars tills vidare.

Oavsett tillståndet måste företaget givetvis fortfarande iaktta bestämmelserna i 2 § om varaktighet, lättåtkomlighet och förvaring i ordnat skick och om förvaring på betryggande och överskådligt sätt.

Såsom framgår av *andra stycket* är det Finansinspektionen som prövar frågor om tillstånd att förvara maskinläsbara medier och ha maskinutrustning placerad utomlands när det gäller företag som står under inspektionens tillsyn.

7 kap. 5 §

Bestämmelserna i 2 § om förvaring i Sverige gäller inte dokument, mikroskrift, maskinläsbara medier, utrustning och system som avser verksamhet som företaget bedriver genom en filial utomlands, om företaget är bokföringsskyldigt i det landet.

(Jfr 32 § i kommitténs förslag.)

Av paragrafen framgår att kravet på förvaring i Sverige inte gäller de föremål med anknytning till räkenskapsinformationen som avser en verksamhet som företaget bedriver utomlands i form av en filial om denna är bokföringsskyldig i det landet. Bestämmelsen innebär i övrigt inte någon lättnad i de krav som ställs upp i 2 §. Alla informationsbärare skall således, oavsett var de fysiskt befinner sig, vara varaktiga och lätt åtkomliga samt förvaras i ordnat skick och på betryggande och över-skådligt sätt.

Till följd av bestämmelserna i 4 kap. 4 § andra stycket skall den bokföring som omfattar företagets huvudsakliga verksamhet innehålla upplysningar om hur bokföringsskyldigheten för filialens verksamhet fullgörs och uppgifter om filialens ställning och resultat.

Överföring av räkenskapsinformation på maskinläsbart medium till annan form*7 kap. 6 §*

Ett företag får förstöra ett maskinläsbart medium som används för att bevara räkenskapsinformation, om räkenskapsinformationen på ett betryggande sätt överförs till dokument, mikroskrift eller annat maskinläsbart medium. Om räkenskapsinformationen består av uppgifter som företaget har tagit emot från någon annan, får det maskinläsbara mediet dock förstöras först från och med det fjärde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades.

(Jfr 33 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen behandlar överföring av räkenskapsinformation från maskinläsbart medium till annan bevarandeform. Skälen till bestämmelsen har behandlats i avsnitt 13.2.3.

Av 7 § framgår att det som huvudregel krävs särskilt tillstånd för förtida förstöring av det medium som räkenskapsinformation bevaras på. För handlingar i läsbar form gäller detta undantagslöst. Enligt 6 § kan dock maskinläsbart medium, som används för att bevara räkenskapsinformationen, förstöras om det ersätts med utskrift på papper, en handling i mikroformat eller annat maskinläsbart medium. För räkenskapsinformation i maskinläsbar form som består av uppgifter som företaget har tagit emot från någon annan, gäller detta dock först från och med det fjärde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Överföringen måste ske ”på betryggande sätt”, dvs. överföringen får inte innebära någon risk för att informationen förvanskas eller förstörs.

7 kap. 7 §

Om det finns särskilda skäl, får skattemyndigheten för visst fall tillåta att dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier som används för att bevara räkenskapsinformation förstörs före utgången av den tid som anges i 2 §.

Tillstånd enligt första stycket ges av Finansinspektionen när det gäller företag som står under inspektionens tillsyn.

(Jfr 33 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen innehåller bestämmelser om förstörande av räkenskapsuppgifter och motsvarar närmast 22 § andra–fjärde styckena 1976 års bokföringslag. Frågan har behandlats i avsnitt 13.2.4.

Av *första stycket* framgår att det medium som räkenskapsinformationen bevaras på får förstöras före utgången av den tioåriga arkiverings-tiden om det finns särskilda skäl och skattemyndigheten ger tillstånd till det. Något krav på att de uppgifter som förstörs skall kopieras eller på annat sätt ersättas av räkenskapsinformation lagrad i annan form har inte uppställts. Det finns emellertid inte något som hindrar att skattemyndigheten som villkor för förstöring uppställer ett sådant krav.

Av *andra stycket* framgår att beslut i ärenden som avser företag som står under tillsyn av Finansinspektionen meddelas av inspektionen.

8 kap. Utvecklandet av god redovisningssed

8 kap. 1 §

Bokföringsnämnden ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed. Finansinspektionen ansvarar för utvecklandet av god 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 11 kap. 2 § lagen (1992:543) om börs- och clearingverksamhet följer att regeringen får bemyndiga Finansinspektionen att meddela föreskrifter om redovisning för finansiella företag.

(Jfr 35 § i kommitténs förslag.)

I paragrafens *första stycke* slås fast att det är Bokföringsnämndens som ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed. Det innebär bl.a. en skyldighet att utarbeta vägledande uttalanden i redovisningsfrågor. Finansinspektionen har motsvarande ansvar för de finansiella företagen, dock endast i den utsträckning det är påkallat av de finansiella företagens särart. Frågor om Bokföringsnämndens och Finansinspektionens roller vid utvecklandet av god redovisningssed har behandlats i avsnitt 6.

Vad gäller Finansinspektionens ansvar har detta avgränsats till frågor som har att göra med finansiella företags särart. Det innebär bl.a. att inspektionen skall handha sådana frågor som uppkommer på grund av

den särskilda redovisningslagstiftningen och de särskilda EG-direktiv som gäller för de finansiella företagen. Men inspektionens ansvar kan också aktualiseras när finansiella företags särskilda verksamhet motiverar en mera ingående genomlysning än vad som är motiverat för företag i allmänhet eller när särregler erfordras på grund av verksamhetens särskilda inriktning, t.ex. när det i verksamhet som avser meddelande av försäkring uppkommer särskilda behov av redovisningsnormering. Av begreppet ”påkallat” i lagtexten framgår dock att inspektionen skall utfärda agera endast när det finns ett beaktansvärt behov med hänsyn till de finansiella företagens särart.

Andra stycket innehåller en erinran om de möjligheter att bemyndiga Finansinspektionen att meddela föreskrifter om redovisning som finns i annan lagstiftning. Det kan givetvis inte komma ifråga att med hänvisning till den ansvarsfördelning som första stycket ger uttryck för bortse från föreskrifter som Finansinspektionen har meddelat med stöd av sådana bemyndiganden.

9 kap. Överklagande

9 kap. 1 §

En myndighets beslut enligt denna lag får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol.

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

(Jfr 34 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen innehåller bestämmelser om överklagande av skattemyndighetens och Finansinspektionens beslut enligt lagen. Frågor om överklagande har behandlats i avsnitt 21.1.

Av 7 a § förvaltningsprocesslagen (1971:291) framgår att den beslutande myndigheten är motpart till företaget när målet prövas i förvaltningsdomstol. Av 33 § samma lag följer att myndigheten har rätt att överklaga domstolens beslut om domstolen ändrar i myndighetens beslut.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999. I fråga om juridiska personer som avses i 2 kap. 2 § första stycket och som inte bedriver näringsverksamhet skall dock lagen tillämpas först från och med det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2000. Detsamma gäller fysiska personer som vid utgången av år 1999 inte var bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen (1976:125) och som skulle vara bokföringsskyldiga enligt den nya lagen endast därför att de äger eller brukar en näringsfastighet.

Frågor kring ikraftträdande av den nya lagen har behandlats i avsnitt 23. Av *andra* och *tredje meningarna* följer bl.a. att juridiska personer som inte har omfattats av 1976 års bokföringslag inte behöver tillämpa den

nya lagen förrän från och med räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2000. Såsom *Lagrådet* har påpekat talar övervägande skäl för att fysisk person som bedriver renskötsel i princip har varit bokföringsskyldig enligt 1976 års bokföringslag och att han eller hon därför skall tillämpa den nya bokföringslagen redan från och med det räkenskapsår som inleds närmast efter lagens ikraftträdande.

2. Bokföringslagen (1976:125) skall upphöra att gälla vid utgången av år 1999. Lagen skall dock fortfarande tillämpas för räkenskapsår som har inletts före nämnda tidpunkt. Lagen skall vidare tillämpas på understödsföreningar som med stöd av punkten 3 i övergångsbestämmelserna till lagen (1999:000) om ändring i lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag alltså tillämpar 29 och 30 §§ lagen (1972:262) om understödsföreningar.

Bestämmelsen i 16 § andra stycket bokföringslagen får tillämpas även för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999.

Den nya bokföringslagen ersätter 1976 års bokföringslag. Den lagen upphävs (se *första stycket*). Företag med brutet räkenskapsår skall dock fortsätta att tillämpa äldre lag till utgången av det räkenskapsår som löper vid ikraftträdandet av den nya lagen. Av tredje meningen framgår vidare att understödsföreningar i vissa fall fortfarande skall tillämpa 1976 års bokföringslag. Det gäller sådana understödsföreningar som med stöd av övergångsbestämmelserna i lagen (1999:000) om ändring i lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag har utnyttjat möjligheten att tillämpa de äldre bestämmelserna i 29 och 30 §§ lagen (1972:262) om understödsföreningar.

I 16 § andra stycket 1976 års bokföringslag har föreskrivits ett slags reverseringsförfarande beträffande fordringar som är anläggningstillgångar. Bestämmelsen innebär att en fordran får tas upp till sitt beräknade värde även om den såsom osäker eller värdelös tagits upp till lägre belopp eller utelämnats i föregående års balansräkning. I andra stycket föreskrivs att denna bestämmelse får tillämpas även för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999, trots att detta bokslut skall upprättas enligt årsredovisningslagen. Ett företag som i bokslutet per den 31 december 1999 skriver ner en osäker fordran får således – för det fall fordringen därefter stiger i värde – i bokslutet per den 31 december 2000 ta upp fordringen till det värde den då kan beräknas uppgå till. Övergångsregeln – som enbart får tillämpas i det första bokslutet som görs enligt årsredovisningslagen – skall ses mot bakgrund av att reverseringsregeln i 4 kap. 5 § tredje stycket årsredovisningslagen inte gäller nedskrivningar som görs innan lagen tillämpas första gången, se punkten 3 av övergångsbestämmelserna till lagen om ändring i årsredovisningslagen.

3. Jordbruksbokföringslagen (1979:141) skall upphöra att gälla vid utgången av år 2000. Lagen skall dock fortfarande tillämpas för räkenskapsår som har inletts före nämnda tidpunkt.

Bestämmelsen, som har utformats med beaktande av *Lagrådets* synpunkter, innebär att jordbruksbokföringslagen upphävs den 31 december

2000. Jordbrukare som hittills har upprättat räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen skall efter utgången av det räkenskapsår som har inletts närmast före den 1 januari 2001 i stället upprätta bokföring enligt den nya bokföringslagen.

4. Om det i en lag eller i en annan författning hänvisas till någon föreskrift i bokföringslagen (1976:125) eller jordbruksbokföringslagen (1979:141) som har ersatts av en föreskrift i denna lag, tillämpas i stället den nya föreskriften.

I denna punkt har tagits in en bestämmelse av innebörd att i lag eller annan författning kvarstående hänvisningar till bestämmelser i 1976 års bokföringslag eller jordbruksbokföringslagen skall läsas som om de avser de nya bestämmelser i den nya bokföringslagen som träder i stället för de äldre bestämmelserna.

25.2 Förslaget till revisionslag

Förslaget till revisionslag har behandlats i avsnitt 22. Bestämmelserna motsvarar i huvudsak bestämmelserna i 4 kap. 1980 års årsredovisningslag. Avsikten är att de nya bestämmelserna, om inte något annat framgår av den nya lagtexten, skall ha samma innebörd som motsvarande bestämmelser i 1980 års årsredovisningslag. Bestämmelserna i 1980 års årsredovisningslag har behandlats i bl.a. prop. 1979/80:143 och prop. 1983/84:30.

Allmänna bestämmelser

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 (1999:000),
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.

(Jfr 1 och 2 §§ i kommitténs förslag.)

Paragrafen innehåller definitioner på några i lagen använda begrepp.

Av andra stycket punkten 1 framgår att begreppet företag används för att beteckna alla som är bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen.

I *punkterna 2–5* hänvisas, när det gäller begreppen moderföretag, dotterföretag, koncern och koncernföretag, till 1 kap. 4 § årsredovisningslagen.

Punkten 6 om företagsledning motsvarar bestämmelsen i 4 kap 7 § tredje stycket 1980 års årsredovisningslag.

2 §

Lagen är tillämplig på företag som enligt 6 kap. 1 § bokföringslagen (1999:000) är skyldiga att avsluta bokföringen med en årsredovisning, dock inte företag för vilka regler om revision finns i någon annan lag.

(Jfr 1 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen anger att lagens bestämmelser om revision är tillämpliga på företag som enligt bokföringslagen är skyldiga att upprätta årsredovisning, om det inte i annan lag finns regler om revision av företaget. Med företag avses fysisk eller juridisk person som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (se 1 § andra stycket 1). Särskilda bestämmelser om revision finns i bl.a. 10 kap. aktiebolagslagen, 8 kap. föreningslagen och 4 kap. stiftelselagen. Följaktligen omfattas inte aktiebolag, ekonomiska föreningar, av stiftelselagen reglerade stiftelser m.m. av förevarande lag.

En bestämmelse om revision finns även för pensions- och personalstiftelser (se 17 b § lagen, 1967:531, om tryggande av pensionsutfästelse m.m.). Bestämmelsen ger dock endast en knapphändig reglering av revisionen i sådana stiftelser. Regeringen har för avsikt att behandla frågan om revision i samband med en planerad översyn av tryggandelagen.

Vilka företag som är skyldiga att avsluta bokföringen med en årsredovisning framgår av 6 kap. 1 § bokföringslagen. I och med att skyldigheten av avsluta bokföringen med en årsredovisning genom den bestämmelsen har kommit att omfatta fler företag än tidigare, har det också skett en motsvarande utvidgning av revisionsplikten. Av lagrummet följer att handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare alltid måste avsluta den löpande redovisningen med en årsredovisning. Detsamma gäller för alla företag som skall tillämpa de särskilda årsredovisningslagarna för kreditinstitut och värdepappersbolag respektive för försäkringsföretag. De nu nämnda företagen omfattas dock i allmänhet av bestämmelser om revision i annan lag, t.ex. aktiebolagslagen eller föreningslagen, och skall i så fall inte tillämpa bestämmelserna i förevarande lag.

Skyldigheten att upprätta en årsredovisning åvilar även företag som är moderföretag i en koncern.

Slutligen kan även andra företag vara skyldiga att upprätta en årsredovisning om företaget under de senaste två åren har haft i medeltal mer än tio anställda eller nettovärdet av tillgångarna enligt en balansräkning för räkenskapsåret överstiger 24 miljoner (se 6 kap. 1 § 2 bokföringslagen).

Antalet revisorer**3 §**

Ett företag skall ha minst en revisor.

(Jfr 3 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen motsvarar i sak 4 kap. 1 § första stycket 1980 års årsredovisningslag.

4 §

För en revisor får en eller flera revisorssuppleanter utses. Vad som sägs i denna lag om revisor skall i tillämpliga delar även gälla suppleant.

(Jfr 4 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen motsvarar 4 kap. 1 § andra stycket 1980 års årsredovisningslag.

Revisorns uppgifter**5 §**

Revisorn skall granska företagets årsredovisning och bokföring samt företagsledningens förvaltning. Granskningen skall vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver.

Om företaget är moderföretag, skall revisorn även granska koncernredovisningen och koncernföretagens inbördes förhållanden.

(Jfr 20 och 31 §§ i kommitténs förslag.)

Paragrafen, som i sak motsvarar 4 kap. 7 § första och andra styckena 1980 års årsredovisningslag, anger revisorns granskningsuppgifter.

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.

(Jfr 23 och 32 §§ i kommitténs förslag.)

Paragrafen motsvarar i huvudsak 4 kap. 10 § första och sjätte styckena 1980 års årsredovisningslag.

Enligt *första stycket* skall revisorn efter varje räkenskapsår avge en revisionsberättelse. Finns det flera revisorer, kan de om de är ense om innehållet i revisionsberättelsen avge den tillsammans. I annat fall får de upprätta olika berättelser eller avge skiljaktiga yttranden.

Av *andra stycket* följer att revisorn skall lämna en koncernrevisionsberättelse om företaget är ett moderföretag. I likhet med vad som gäller för revision i bl.a. aktiebolag finns det ingenting som hindrar att

revisorn i ett moderföretag upprättar revisionsberättelsen och koncernrevisionsberättelsen som en gemensam handling.

Vissa moderföretag behöver inte upprätta koncernredovisning (se 7 kap. 2 och 3 §§ årsredovisningslagen). En koncernrevisionsberättelse fyller då inte heller något syfte. Som en följd härav behöver revisorn i dessa fall inte lämna någon koncernrevisionsberättelse.

7 §

I samband med revisionen skall revisorn till företagsledningen framföra de erinringar och göra de påpekanden som följer av god revisionsred. Bestämmelser om erinringar finns i 34 §.

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag.)

Paragrafen klargör att det i revisorns uppgifter ingår att framställa de erinringar och påpekanden som revisionen föranleder.

Tillhandahållande av upplysningar m.m.

8 §

Företagsledningen skall ge revisorn tillfälle att genomföra granskningen i den omfattning revisorn anser vara nödvändig. Den skall lämna de upplysningar och den hjälp som revisorn begär.

Samma skyldigheter har företagsledningen och revisorn i ett dotterföretag gentemot en revisor i moderföretaget.

(Jfr 21 och 31 §§ i kommitténs förslag.)

Paragrafen överensstämmer i sak med 4 kap. 8 § första stycket 1980 års årsredovisningslag.

Hur revisor utses

9 §

En revisor utses av företaget.

Företaget får bestämma att någon annan skall utse revisor.

I 25 § finns bestämmelser om att länsstyrelsen i vissa fall skall utse revisor.

(Jfr 3 § i kommitténs förslag.)

Första och andra styckena motsvarar i sak 4 kap. 1 § första stycket 1980 års årsredovisningslag. Om företaget är en juridisk person, uppkommer frågan vem inom denna som kan fatta beslutet om att utse revisor. Svaret beror på vilken associationsform det är fråga om. I ett handelsbolag måste beslutet fattas av bolagsmännen gemensamt, om de inte har kommit överens om annat. I en ideell förening är det normalt föreningsstämman, såvida inte annat anges i stadgarna.

I tredje stycket finns, med 10 kap. 8 § aktieföretagslagen som förebild, en erinran om att länsstyrelsen i vissa fall skall förordna revisor.

10 §

Den som är underårig, i konkurs eller har fått näringsförbud eller har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken kan inte vara revisor.

(Jfr 6 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen motsvarar 4 kap. 2 § första stycket tredje meningen 1980 års årsredovisningslag.

Bosättningskrav**11 §**

En revisor som inte är auktoriserad eller godkänd skall vara bosatt i en stat inom Europeiska unionen eller Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, om inte regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer för ett särskilt fall tillåter något annat. Detta gäller inte om även en auktoriserad eller godkänd revisor deltar i revisionen.

(Jfr 7 § i kommitténs förslag.)

I paragrafen finns bestämmelser om bosättningskrav för en revisor i vissa fall. I förhållande till motsvarande bestämmelser i 1980 års årsredovisningslag (se 4 kap. 2 § första stycket första och andra meningarna) har den ändringen gjorts att Europeiska unionen anges jämte Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Ändringen har ingen saklig betydelse i dag, eftersom hela EU är en del av EES, men medför att inga särskilda ändringar behöver göras om EU utvidgas till att omfatta länder som inte tillhör EES.

Kompetenskrav**12 §**

En revisor skall ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfattningen av företagets verksamhet fordras för att fullgöra uppdraget.

Endast den som är auktoriserad eller godkänd revisor kan vara revisor i

1. ett handelsbolag som en eller flera juridiska personer är delägare i, och

2. ett hypoteksinstitut som är skyldigt att upprätta årsredovisning enligt lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag.

(Jfr 6 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen motsvarar i huvudsak 4 kap. 1 a § och 2 § andra stycket 1980 års årsredovisningslag (jfr prop. 1997/98:99 s. 168 och 169). Den har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

I *andra stycket 1* har det gjorts en utvidgning när det gäller vilka handelsbolag som omfattas av kravet att endast auktoriserade eller

godkända revisorer kan utföra revisionen av bolaget. Bestämmelsen innebär att endast auktoriserade och godkända revisorer kan revidera handelsbolag som har minst en juridisk person som bolagsman. Med juridisk person avses såväl svenska som utländska juridiska personer.

13 §

Minst en revisor skall vara auktoriserad revisor om

1. tillgångarnas nettovärde enligt balansräkningarna för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett gränsbelopp som motsvarar 1 000 gånger det prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde under den sista månaden av respektive räkenskapsår, eller

2. antalet anställda hos företaget under de två senaste räkenskapsåren i medeltal har överstigit 200.

(Jfr 9 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen motsvarar 4 kap. 3 § första stycket 1980 års årsredovisningslag. I den äldre bestämmelsen talades det dock, såvitt gäller punkten 1, om ”fastställda balansräkningar”. Det begreppet har nu ersatts med ordet ”balansräkningarna”. Skälet till det är att i de företag som omfattas av revisionslagen är balansräkningen som regel inte föremål för något fastställelseförfarande. Med ”balansräkningarna” avses dock i huvudsak detsamma som med det tidigare uttrycket, nämligen de balansräkningar som ingår i vederbörligen upprättade och underskrivna årsredovisningar eller årsbokslut.

14 §

Bestämmelserna i 13 § gäller även för moderföretag i en koncern om

1. nettovärdet av koncernföretagens tillgångar enligt koncernbalansräkningarna för de två senaste räkenskapsåren överstiger det gränsbelopp som anges i 13 § 1,

2. antalet anställda hos koncernföretagen under de två senaste räkenskapsåren i medeltal har överstigit 200, eller

3. moderföretaget inte upprättar koncernredovisning och nettovärdet av koncernföretagens tillgångar, enligt balansräkningar för koncernföretagens två senaste räkenskapsår, på moderföretagets balansdag överstiger det gränsbelopp som anges i 13 § 1.

(Jfr 10 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen motsvarar i huvudsak 4 kap. 3 § andra stycket 1980 års årsredovisningslag.

15 §

För ett företag som omfattas av bestämmelserna i 13 eller 14 § får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer besluta att företaget får utse en viss godkänd revisor i stället för en auktoriserad revisor. Ett sådant beslut gäller i högst fem år.

(Jfr 11 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen motsvarar 4 kap. 3 § tredje stycket 1980 års årsredovisningslag.

För ett företag som inte omfattas av bestämmelserna i 12 § andra stycket, 13 eller 14 § får länsstyrelsen, om särskilda omständigheter kräver det, besluta att minst en revisor skall vara auktoriserad eller godkänd.

(Jfr 12 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen motsvarar i huvudsak 4 kap. 3 § fjärde stycket 1980 års årsredovisningslag (jfr prop. 1984/85:30 s. 24). Företag som omfattas av 12 § första stycket har också undantagits från bestämmelsens tillämpningsområde, eftersom det inte heller i dessa fall finns skäl att kunna besluta att en revisor skall vara auktoriserad eller godkänd.

Jäv

17 §

Den får inte vara revisor som

1. är ägare till eller delägare i företaget eller annat företag i samma koncern,
2. ingår i företagsledningen för företaget eller dess dotterföretag eller biträder vid företagets bokföring eller medelsförvaltning eller företagets kontroll däröver,
3. är anställd hos eller på annat sätt har en underordnad eller beroende ställning till företaget eller någon som avses under 1 eller 2,
4. är verksam i samma rörelse som den som yrkesmässigt biträder företaget vid grundbokföringen eller medelsförvaltningen eller företagets kontroll däröver,
5. är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses under 1 eller 2 eller är besvägrad med en sådan person i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller
6. står i låneskuld till företaget eller ett annat företag i samma koncern eller har en förpliktelse som ett sådant företag har ställt säkerhet för.

Den som enligt första stycket inte är behörig att vara revisor i ett moderföretag får inte vara revisor i dess dotterföretag.

(Jfr 8 och 13 §§ i kommitténs förslag.)

Bestämmelsen i *första stycket 1* överensstämmer i huvudsak med 4 kap. 4 § första stycket 1 1980 års årsredovisningslag. Liksom hittills är bl.a. den som är delägare i företagets dotterföretag på grund av jäv förhindrad att vara revisor i företaget. Jävsbestämmelsen har emellertid utvidgats till att omfatta också delägare i andra koncernföretag än dotterföretag. Detta innebär en anpassning till vad som numera gäller för revisorer i aktieföretag.

Eftersom inte alla slag av företag som omfattas av lagen kan ha en styrelse, har detta uttryck ersatts med företagsledningen i *första stycket 2*.

I övrigt överensstämmer paragrafen i sak med hittills gällande rätt (se 4 kap. 4 § första och andra styckena 1980 års årsredovisningslag).

18 §

En revisor får vid revisionen inte anlita någon som enligt 17 § inte är behörig att vara revisor. Om företaget eller dess moderföretag i sin tjänst har anställda med uppgift att uteslutande eller huvudsakligen sköta den interna revisionen, får revisorn dock vid revisionen anlita sådana anställda i den utsträckning det är förenligt med god revisions sed.

(Jfr 14 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen motsvarar 4 kap. 4 § tredje stycket 1980 års årsredovisningslag.

Revisionsbolag

19 §

Till revisor får även ett registrerat revisionsbolag utses.

Bestämmelser om vem som får vara huvudansvarig för revisionen när ett revisionsbolag utses att vara revisor och om underrättelseskyldighet finns i 12 § lagen (1995:528) om revisorer. Följande bestämmelser i detta kapitel tillämpas på den huvudansvarige:

17 § om jäv, och

18 § om anlitande av biträde.

(Jfr 5 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen motsvarar med redaktionella justeringar 4 kap. 2 § tredje stycket 1980 års årsredovisningslag.

Revisor i dotterföretag

20 §

Till revisor i ett dotterföretag bör minst en av moderföretagets revisorer utses.

(Jfr 8 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen motsvarar i sak 4 kap. 2 § fjärde stycket 1980 års årsredovisningslag.

Revisorns mandattid

21 §

Uppdraget som revisor gäller för bestämd tid eller tills vidare.

Ett uppdrag att tills vidare vara revisor upphör när ny revisor har utsetts.

(Jfr 3 och 15 §§ i kommitténs förslag.)

Prop. 1998/99:130

I paragrafen finns bestämmelser som reglerar längden av revisorns uppdrag. I sak motsvarande bestämmelser har hittills funnits i 4 kap. 1 § första stycket första meningen och 4 kap. 5 § första stycket 1980 års årsredovisningslag.

Förtida avgång m.m.

22 §

Ett uppdrag att vara revisor för bestämd tid upphör i förtid, om revisorn eller den som har utsett revisorn anmäler att uppdraget skall upphöra.

Ett uppdrag som gäller tills vidare upphör, om revisorn eller den som har utsett revisorn anmäler att uppdraget skall upphöra utan att ny revisor utses.

Anmälan skall göras hos företagsledningen. Om revisorn har utsetts av någon annan än företaget, skall anmälan också göras hos den som har utsett revisorn.

(Jfr 15 § i kommitténs förslag.)

I paragrafen finns bestämmelser som reglerar när ett uppdrag som revisor upphör.

Bestämmelserna i *första och tredje styckena* motsvarar i sak 4 kap. 5 § andra stycket 1980 års årsredovisningslag.

Andra stycket behandlar de fall när uppdraget som revisor gäller tills vidare. Av bestämmelsen följer att ett sådant uppdrag anses ha upphört i förtid om antingen revisorn eller den som har utsett revisorn anmäler att det skall upphöra utan att någon annan utses som revisor.

I likhet med vad som gäller för uppdrag för bestämd tid kommer bestämmelserna i 23 § om anmälan till Patent- och registreringsverket, 24 § om företagsledningens skyldigheter att vidta åtgärder för att utse ny revisor och 25 § om länsstyrelsens möjligheter att förordna revisor att gälla i de fall ett tillsvidareuppdrag som revisor upphör i förtid.

23 §

En revisor vars uppdrag upphör i förtid skall genast anmäla detta till Patent- och registreringsverket för registrering. Han skall lämna en kopia av anmälan till företagsledningen.

Revisorn skall i anmälan lämna en redogörelse för vad han har funnit vid den granskning som han har utfört under den del av löpande räkenskapsår som uppdraget har omfattat. För anmälan gäller vad som föreskrivs i 29 §, 30 § första stycket och 31 § om revisionsberättelse. Patent- och registreringsverket skall sända en kopia av anmälan till skattemyndigheten.

Första och andra styckena gäller även när ett uppdrag att tills vidare vara revisor upphör.

(Jfr 17 § i kommitténs förslag.)

Bestämmelserna överensstämmer i sak med 4 kap. 5 § tredje och femte styckena 1980 års årsredovisningslag.

Om en revisors uppdrag upphör i förtid eller om bestämmelserna i 10–15 §§ eller i 17 § hindrar honom att vara revisor och det inte finns någon suppleant, skall företagsledningen vidta åtgärder för att en ny revisor utses för den återstående mandattiden.

(Jfr 16 § i kommitténs förslag.)

Bestämmelsen överensstämmer med den bestämmelse som hittills har funnits i 4 kap. 5 § fjärde stycket 1980 års årsredovisningslag.

Länsstyrelsen utser revisor i vissa fall

25 §

Efter anmälan skall länsstyrelsen utse revisor,

1. när någon revisor inte är utsedd,
2. när auktoriserad revisor eller godkänd revisor inte är utsedd enligt 12 § andra stycket eller 13–16 §§,
3. när revisorn är obehörig enligt 10, 11 eller 17 § och det inte finns någon behörig revisorssuppleant, eller
4. när beslut av företaget om antalet revisorer eller om revisorns behörighet har åsidosatts.

Anmälan enligt första stycket kan göras av var och en. Företagsledningen är skyldig att göra anmälan, om inte rättelse utan dröjsmål sker genom den som utser revisor.

(Jfr 18 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen, som i huvudsak motsvarar 4 kap. 6 § första och andra styckena 1980 års årsredovisningslag, innebär att länsstyrelsen i vissa fall skall förordna behörig revisor i företaget.

I samband med de ändringar som år 1998 gjordes i aktiebolagslagen diskuterades om motsvarande uppgifter beträffande aktiebolag borde överflyttas till Patent- och registreringsverket. Mot bakgrund av att Patent- och registreringsverket i vissa fall när ett aktiebolag saknar behörig revisor skall förordna att aktiebolaget skall träda i likvidation har det ansetts att verket inte bör handlägga också denna fråga (se prop. 1997/98:99 s. 265). När det gäller företag som omfattas av förevarande lag finns i och för sig inte någon motsvarande uppgift för Patent- och registreringsverket att förordna om likvidation. Uppgiften att i vissa fall förordna revisor skulle därför – som *Patent- och registreringsverket* har framhållit – kunna handhas av verket. Emellertid har det ansetts att bestämmelserna i denna lag i möjligaste mån bör följa aktiebolagslagens bestämmelser om revision. Uppgiften att i vissa fall utse revisor har därför fått stanna kvar hos länsstyrelsen.

Om ett företag inte följer ett beslut enligt 16 § minst en revisor skall vara godkänd eller auktoriserad revisor, kan länsstyrelsen med stöd av *första stycket 2* förordna en sådan revisor. Bestämmelsen har sin förebild i 4 kap. 3 § femte stycket första meningen 1980 års årsredovisningslag

Som en anpassning till vad som numera gäller beträffande aktiebolag i motsvarande situation (se 10 kap. 24 § aktiebolagslagen) har i *första*

stycket 3 orden ” och det inte finns någon behörig revisorssuppleant” Prop. 1998/99:130 lagts till.

26 §

Länsstyrelsen skall ge företagsledningen tillfälle att yttra sig innan den utser en revisor enligt 25 §. Förordnandet skall avse tiden till dess att annan revisor har blivit utsedd.

Vid förordnande enligt 25 § första stycket 3 skall länsstyrelsen entlediga den obehöriga revisorn.

(Jfr 12 § i kommitténs förslag.)

Bestämmelserna motsvarar i sak 4 kap. 3 § femte stycket andra meningen och sjätte stycket samt 4 kap. 6 § tredje stycket 1980 års årsredovisningslag.

Revisionsberättelsen

27 §

Revisionsberättelsen skall lämnas till företagsledningen senast fem och en halv månader efter räkenskapsårets utgång.

Revisorn skall på årsredovisningen teckna en hänvisning till revisionsberättelsen.

Revisionsberättelsen skall innehålla uppgift om företagets firma, organisationsnummer eller personnummer och den räkenskapsperiod som revisionsberättelsen avser.

(Jfr 22 och 23 §§ i kommitténs förslag.)

Första och andra styckena motsvarar 4 kap. 9 § första meningen och 10 § första stycket andra meningen 1980 års årsredovisningslag.

Det *tredje stycket* motsvarar de bestämmelser som finns för aktiebolag i 10 kap 27 § tredje stycket aktiebolagslagen (se prop. 1997/98:99 s. 266). Genom de i stycket föreskrivna uppgifterna underlättas bl.a. Patent- och registreringsverkets hantering av revisionsberättelsen.

28 §

Revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning.

Om det i årsredovisningen inte har lämnats sådana upplysningar som skall lämnas enligt tillämplig lag om årsredovisning, skall revisorn ange detta och, om det kan ske, lämna behövliga upplysningar i sin berättelse.

(Jfr 24 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen överensstämmer i sak med 4 kap. 10 § andra stycket 1980 års årsredovisningslag. Med tillämplig lag om årsredovisning avses årsredovisningslagen (1995:1554) och lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag.

Om revisorn vid sin granskning har funnit att någon som ingår i företagsledningen har företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningskyldighet, skall det anmärkas i berättelsen.

(Jfr 25 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen motsvarar 4 kap. 10 § tredje stycket första meningen 1980 års årsredovisningslag.

30 §

I revisionsberättelsen skall revisorn anmärka om han har funnit att företaget inte har fullgjort sin skyldighet

1. att göra skatteavdrag enligt skattebetalningslagen (1997:483),
2. att anmäla sig för registrering enligt 3 kap. 2 § skattebetalningslagen,
3. att lämna skattedeklaration enligt 10 kap. 9 eller 10 § skattebetalningslagen, eller
4. att i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av 1 kap. 1 och 2 §§ skattebetalningslagen.

Om revisionsberättelsen innehåller en anmärkning om att företaget inte har fullgjort en skyldighet som avses i första stycket 1–3, skall revisorn genast sända en kopia av revisionsberättelsen till skattemyndigheten.

(Jfr 26 § i kommitténs förslag.)

Paragrafens *första stycke* motsvarar 4 kap. 10 § fjärde stycket 1980 års årsredovisningslag.

Andra stycket, som i huvudsak motsvarar 4 kap. 10 § femte stycket 1980 års årsredovisningslag, innehåller en bestämmelse om när en kopia av revisionsberättelsen skall tillställas skattemyndigheten. Till skillnad från kommitténs förslag men i likhet med vad som nu gäller för revisorer i aktiebolag (se 10 kap. 31 § aktiebolagslagen) omfattar inte längre denna skyldighet de fall när revisorn endast har anmärkt på att vissa skatter och avgifter inte har betalats i rätt tid (första stycket 4). Ändringen hänger samman med att skattemyndigheterna numera genom uppbördssystemet har tillräcklig information om huruvida företaget har betalat skatterna och avgifterna i rätt tid (jfr prop. 1997/98:99 s. 149).

31 §

Utöver vad som följer av 28–30 §§ får en revisor i revisionsberättelsen lämna sådana upplysningar som han anser att tredje man bör få kännedom om.

(Jfr 25 § i kommitténs förslag.)

I paragrafen, som delvis motsvarar 4 kap. 10 § tredje stycket andra meningen 1980 års årsredovisningslag, finns en bestämmelse som ger revisorn möjlighet att i revisionsberättelsen lämna även andra upplysningar än de som han enligt föregående paragraf är skyldig att lämna.

Om en tidigare revisor har gjort en anmälan enligt 23 §, skall en kopia av den fogas till revisionsberättelsen.

(Jfr 23 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen motsvarar 4 kap. 10 § sjunde stycket 1980 års årsredovisningslag.

Koncernrevisionsberättelsen

33 §

I fråga om koncernrevisionsberättelsen gäller 27 § första stycket om tidpunkten för lämnande av revisionsberättelsen samt 28, 31 och 32 §§ om revisionsberättelsens innehåll.

Revisorn skall på koncernredovisningen teckna en hänvisning till koncernrevisionsberättelsen.

Koncernrevisionsberättelsen skall innehålla uppgift om moderföretagets firma, organisationsnummer eller personnummer och den räkenskapsperiod som revisionsberättelsen avser.

(Jfr 32 § i kommitténs förslag.)

Första och andra styckena motsvarar 4 kap. 9 § tredje meningen och 10 § sjätte stycket 1980 års årsredovisningslag.

Bestämmelsen i *tredje stycket* är ny och av samma slag som 27 §. Den är avsedd att underlätta bl.a. Patent- och registreringsverkets hantering av koncernrevisionsberättelsen.

Erinringar

34 §

Om revisorn har framfört en erinran till företagsledningen, skall den antecknas i ett protokoll eller i en annan handling. Handlingen skall lämnas till företagsledningen och företaget skall förvara den på ett betryggande sätt.

(Jfr 28 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen motsvarar i sak 4 kap. 11 § 1980 års årsredovisningslag.

Revisorns tystnadsplikt

35 §

En revisor får inte till den som saknar rätt att få kännedom om företagets angelägenheter lämna upplysningar om sådana företagets angelägenheter som han får kännedom om när han fullgör sitt uppdrag, om det kan vara till skada för företaget.

(Jfr 29 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen motsvarar i huvudsak 4 kap. 13 § första stycket 1980 års årsredovisningslag.

36 §

Revisorn är skyldig att lämna medrevisor, ny revisor och, om företaget har försatts i konkurs, konkursförvaltaren de upplysningar som behövs om företagets angelägenheter.

Revisorn är dessutom skyldig att på begäran lämna upplysningar om företagets angelägenheter till undersökningsledaren under förundersökning i brottmål.

Revisorn i ett handelsbolag som omfattas av 1 kap. 9 § sekretesslagen (1980:100) är även skyldig att på begäran lämna upplysningar om bolagets angelägenheter till de förtroendevalda revisorerna i kommunen eller landstinget.

(Jfr 30 § i kommitténs förslag.)

Paragrafens *första och andra stycken*, som behandlar inskränkningar i revisorns tystnadsplikt, motsvarar i sak 4 kap. 13 § andra stycket 1980 års årsredovisningslag.

I *tredje stycket* finns en bestämmelse om att revisorn i vissa handelsbolag är skyldig att lämna upplysningar till förtroendevalda revisorer i kommuner och landsting (jfr prop. 1998/99:66).

Revisors skadeståndsansvar

37 §

En revisor som när han fullgör sitt uppdrag uppsåtligen eller av oaktsamhet skadar företaget skall ersätta skadan. Detsamma gäller när skadan tillfogas någon annan genom överträdelse av denna lag eller tillämplig lag om årsredovisning. En revisor skall även ersätta skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet vållas av hans medhjälpare.

Om ett registrerat revisionsbolag är revisor, är det detta bolag och den för revisionen huvudansvarige som är ersättningskyldiga.

(Jfr 33 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen, som behandlar revisorns skadeståndsansvar, överensstämmer – med vissa redaktionella ändringar – med 4 kap. 14 § 1980 års årsredovisningslag.

Jämkning

38 §

Om någon är ersättningskyldig enligt 37 §, kan skadeståndet jämkas efter vad som är skäligt med hänsyn till handlingens art, skadans storlek och omständigheterna i övrigt.

(Jfr 34 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen motsvarar i sak 4 kap. 15 § första stycket 1980 års årsredovisningslag.

39 §

Om flera skall ersätta samma skada, svarar de solidariskt för skadeståndet i den mån inte skadeståndsskyldigheten har jämkats för någon av dem enligt 38 §. Vad någon av dem har betalat i skadestånd får han återkräva av de andra efter vad som är skäligt med hänsyn till omständigheterna.

(Jfr 34 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen motsvarar i sak 4 kap. 15 § andra stycket 1980 års årsredovisningslag.

Tiden för väckande av talan

40 §

Talan för företagets räkning enligt 37 § som inte grundas på brott får inte väckas mot en revisor sedan tre år har förflutit från det att revisionsberättelsen överlämnades till företagsledningen.

(Jfr 35 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen innehåller bestämmelser om den tid inom vilken en talan för företagets räkning om ersättningsskyldighet måste väckas. Bestämelsen motsvarar 4 kap. 16 § 1980 års årsredovisningslag.

Överklagande

41 §

Myndighets beslut i tillståndsärenden enligt 11 eller 15 § får överklagas hos regeringen.

Länsstyrelsens beslut enligt denna lag får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol.

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

(Jfr 36 § i kommitténs förslag.)

I sak motsvarande bestämmelser har hittills funnits i 5 kap. 2 § 1980 års årsredovisningslag.

Lagrådet har uttalat att det bör övervägas om inte frågor rörande myndighets beslut i tillståndsärenden enligt 11 eller 15 § skall flyttas från regeringen till allmän förvaltningsdomstol. Lagrådets uttalande har i och för sig goda skäl för sig. Liknande bestämmelser om överklagande till regeringen finns emellertid också i aktiebolagslagen och föreningslagen. Det har därför ansetts att frågan om en överflyttning av detta slag av ärenden till allmän förvaltningsdomstol bör övervägas gemensamt i ett senare sammanhang.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999.

2. Om det i en lag eller i en annan författning hänvisas till någon föreskrift i lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag som har ersatts av en föreskrift i denna lag, tillämpas i stället den nya föreskriften.

Genom den nya lagen ersätts en del äldre bestämmelser av nya bestämmelser. I andra fall flyttas bestämmelserna, utan någon ändring i sak, till nya paragrafer. Detta medför att ett stort antal paragrafer i annan lagstiftning som hänvisar till 1980 års årsredovisningslag måste justeras. I punkten 2 har därför upptagits en bestämmelse som innebär att hänvisningar i lag eller annan författning till 1980 års årsredovisningslag skall läsas som om de avser de nya bestämmelser som träder i stället för de direkt angivna lagrummen.

25.3 Förslaget till lag om ändring i brottsbalken

11 kap. 5 §

Den som uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosätter bokförings-skyldighet enligt *bokföringslagen (1999:000)* genom att underlåta att bokföra affärshändelser eller bevara *räkenskapsinformation* eller genom att lämna oriktiga uppgifter i bokföringen eller på annat sätt, döms, om rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning till följd härav inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen, för bokföringsbrott till fängelse i högst två år eller, om brottet är ringa, till böter. Är brottet grovt döms till fängelse i lägst sex månader och högst fyra år.

Första stycket gäller inte om bokförings-skyldigheten avser en juridisk person som anges i 2 kap. 2 § bokföringslagen och som inte bedriver näringsverksamhet.

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag.)

Ändringarna är föranledda av tillkomsten av en ny bokföringslag. Hänvisningen till 1976 års bokföringslag har ersatts med en hänvisning till den nya bokföringslagen (se *första stycket*). Hittills har det funnits bestämmelser om bokföring och annan redovisning också i stiftelse-lagen och tryggandelagen. Den nya bokföringslagen reglerar emellertid även bokföring i stiftelser. De tidigare hänvisningarna till stiftelselagen och tryggandelagen har därför tagits bort.

Eftersom den nya bokföringslagen har ett mera vidsträckt tillämpningsområde än den tidigare, medför ändringen i paragrafen också en viss utvidgning av det område där ansvar för bokföringsbrott kan komma ifråga. Den nya bokföringslagen innehåller också bestämmelser om att vissa företag skall upprätta årsredovisning. Ansvar för bokföringsbrott kan därför komma ifråga också vid försummelser som är hänförliga till årsredovisningen. Också här gäller dock givetvis att det grundläggande

rekvisitet för bokföringsbrott måste vara förhanden, nämligen att rörelsens förlopp, resultat och ställning inte kan ens i huvudsak bedömas av bokföringen.

Begreppet räkenskapsmaterial har ersatts med det i den nya bokföringslagen använda begreppet ”räkenskapsinformation” (se 1 kap. 2 § första stycket 8 bokföringslagen). Begreppet tar sikte på informationen som sådan i stället för de media på vilka informationen har lagrats. I förevarande sammanhang torde ändringen dock sakna praktisk betydelse.

Av *andra stycket* följer att bestämmelserna om bokföringsbrott inte är tillämpliga i fråga om bokföringsskyldighet som åvilar de juridiska personer som anges i 2 kap. 2 § bokföringslagen annat än om den juridiska personen bedriver näringsverksamhet. De juridiska personer som avses är följande; ideella föreningar, registrerade trossamfund, registrerade organisatoriska delar av trossamfund, samfällighetsföreningar enligt lagen (1973:1150) om förvaltning av samfälligheter, jaktvårdsområdesföreningar och fiskevårdsområdesföreningar. Skälen till bestämmelsen har behandlats i avsnitt 18.2.

Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999.

2. I fråga om understödsföreningar som med stöd av punkten 3 i övergångsbestämmelserna till lagen (1999:000) om ändring i lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag alltså tillämpar 29 och 30 §§ lagen (1972:262) om understödsföreningar gäller 11 kap. 5 § fortfarande i sin äldre lydelse.

Såsom framgår av punkten 1 skall de nya bestämmelserna träda i kraft den 1 januari år 2000 och tillämpas på det första räkenskapsår som påbörjas närmast efter detta datum. Av punkten 2 följer dock att den äldre lydelsen av 11 kap. 5 § brottsbalken i vissa fall alltså skall tillämpas på understödsföreningar. Det gäller sådana understödsföreningar som med stöd av övergångsbestämmelserna i lagen (1999:000) om ändring i lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag har utnyttjat möjligheten att tillämpa de äldre bestämmelserna i 29 och 30 §§ lagen (1972:262) om understödsföreningar.

25.4 Förslaget till lag om ändring i lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.

15 §

Gottgörelse sker ur överskott på kapitalet. Sådant överskott föreligger när pensionsstiftelses tillgångar, värderade med tillämpning av 3 kap. 3 § *stiftelselagen* (1994:1220), överstiger den skuld stiftelsen ådragit sig samt upplupen del av den utfästa pension, som tryggas av stiftelsen, eller, om stiftelsen tryggar utfästelser enligt allmän pensionsplan, pensionsreserven enligt denna.

För utgift, som avses i 14 § första stycket a) och som omfattas av stiftelsens ändamål, äger arbetsgivaren gottgöra sig ur årets avkastning, även om stiftelsen saknar överskott på kapitalet.

Gottgörelse får avse löpande utgifter eller utgifter som arbetsgivaren haft under närmast föregående räkenskapsår.

Beräknar arbetsgivare vid taxering till beskattning sin inkomst enligt bokföringsmässiga grunder, skall gottgörelse avse kostnad i stället för utgift.

Gottgörelse för avgift till försäkring för allmän tilläggspension får avse den del av avgiften som kan anses hänföra sig till lön eller annan ersättning åt person vilken omfattas av stiftelsens ändamål.

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag.)

Ändringen i *första stycket* beror på att stiftelselagen har fått en ny paragrafindelning.

17 a §

Bestämmelser om bokföring och annan redovisning för en pensionsstiftelse finns i bokföringslagen (1999:000) och årsredovisningslagen (1995:1554).

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag.)

Den nya bokföringslagen omfattar även pensions- och personalstiftelser (jfr 2 kap. 3 § bokföringslagen). Av lagen följer bl.a. att sådana stiftelser skall upprätta årsredovisning enligt årsredovisningslagen (se 6 kap. 1 §). Den reglering om bokföringsskyldighet och annan redovisning som hittills har funnits i 17 a § förevarande lag har därför kunnat ersättas av en erinran om bokföringslagens och årsredovisningslagens bestämmelser.

25.5 Förslaget till lag om ändring i lagen (1972:262) om understödsföreningar

I lagen har 29 § ändrats och 30 § upphävts som en följd av att understödsföreningar skall omfattas av lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag (ÅRFL).

Vad som tidigare gällt enligt hänvisningen i 29 § till 38 § lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar om avgivande av årsredovisning, årsredovisningens delar, underskrift av årsredovisningen, avvikande mening till årsredovisningen och överlämnande av årsredovisningen till revisorerna, gäller dock i allt väsentligt fortsättningsvis enligt 6 kap. 1 och 2 §§ nya bokföringslagen samt 2 kap. 2 § och 8 kap. 4 § ÅRFL. Det tidigare undantaget i 29 § LUF om att understödsföreningar inte behöver sända in årsredovisningen till länsstyrelsen är inte längre nödvändigt, eftersom hänvisningen till 38 § 1951 års lag om ekonomiska föreningar utgått och föreningen enligt 8 kap. 1 och 5 §§ ÅRFL skall sända in års- och koncernredovisningar enbart till Finansinspektionen. Det kan vidare erinras om att balans- och resultaträkningarna i fortsättningen skall upprättas enligt de uppställningsformer som finns i bilaga 1 och 2 till ÅRFL (se 3 kap. 1 § ÅRFL).

Vad som tidigare har gällt genom 30 § första stycket LUF, dvs. att räkenskapsårsavslutning skall ske för kalenderår, förändras inte. Av 1 kap. 6 § ÅRFL följer att kalenderår skall vara räkenskapsår samt att avvikelser endast får ske i samband med rörelsens påbörjande eller avslutande. Vidare skall understödsföreningar även fortsättningsvis redovisa intäkter och kostnader på verksamhetsgrenar (se 2 kap. 1 § och 6 kap. 3 § ÅRFL).

Med anledning av att understödsföreningar skall tillämpa ÅRFL har några nya paragrafer tillkommit och vissa bestämmelser justerats. Dessa ändringar kommenteras närmare i det följande.

29 §

Bestämmelser om bokföring och annan redovisning finns i bokföringslagen (1999:000) och lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

(Paragrafen saknar motsvarighet i förslagen i promemorian 1 och lagrådsremissen.)

Paragrafen har ändrats som en följd av att understödsföreningar skall tillämpa nya redovisningsregler. I nya 29 § har på förslag av *Lagrådet* tagits in en erinran om att understödsföreningar omfattas av bestämmelser i bokföringslagen om bokföringsskyldighet och skyldighet att upprätta årsredovisning. I paragrafen erinras också om att understödsföreningar omfattas av bestämmelser i ÅRFL om årsredovisning och koncernredovisning.

31 a §

Revisorernas revisionsberättelse skall upprättas med beaktande av att understödsföreningar skall tillämpa lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

(Jfr 31 a § i förslaget i promemorian 1.)

I den nya paragrafen erinras om att revisionsberättelsens innehåll skall upprättas med beaktande av att ÅRFL skall tillämpas. Detta innebär att vad som i 51 § andra och tredje stycket 1951 års lag om ekonomiska föreningar föreskrivs om innehållet i revisionsberättelsen, skall iaktas med beaktande av ÅRFL.

51 §

Bestämmelserna i 81 § lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar tillämpas också på understödsförening med undantag av hänvisningen till 38 § andra, tredje och sjunde styckena samt till 39–43 §§.

Bestämmelserna i *lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag* tillämpas på slutredovisning.

(Jfr 51 § i förslaget i promemorian 1.)

Paragrafen, som avser slutredovisning, har ändrats som en följd av att ÅRFL skall tillämpas i årsredovisningen.

Lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag skall tillämpas i fråga om likvidatorernas redovisning och slutredovisning. Bestämmelserna i 5 kap. 18–25 §§ och 6 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) samt 5 kap. 2 § 7 och 8 samt 6 kap. 2 och 3 §§ lagen om årsredovisning i försäkringsföretag tillämpas dock inte.

(Jfr 51 a § i förslaget i promemorian 1.)

Den nya paragrafen slår fast att ÅRFL skall med vissa undantag tillämpas även på likvidatorernas redovisning och slutredovisning. Motsvarande bestämmelser finns för försäkringsbolag i 14 kap. 13 § försäkringsrörelselagen (1982:713).

53 b §

Vad som föreskrivs i 31 a § tillämpas även på likvidationsrevisorernas revisionsberättelse.

(Jfr 53 a § i förslaget i promemorian 1.)

I paragrafen, som är ny, erinras om att även likvidationsrevisorernas revisionsberättelse skall ta sikte på ÅRFL.

67 §

Det åligger understödsförenings styrelse att på tid och sätt som Finansinspektionen bestämmer

1. hålla föreningens kassa och övriga tillgångar samt böcker, räkenskaper och andra handlingar tillgängliga för granskning av inspektionen,
2. för varje räkenskapsår till inspektionen insända *bestyrkt kopia* av protokoll fört vid föreningsstämma över beslut i fråga om *års- och koncernredovisningen eller revisionsberättelsen samt en redogörelse* för föreningen och dess verksamhet,
3. meddela de upplysningar och uppgifter i övrigt rörande föreningen som inspektionen begär.

(Jfr 67 § i förslaget i promemorian 1.)

Den *andra punkten* i paragrafen har ändrats med hänsyn till att bestämmelser om insändande av års- och koncernredovisning och revisionsberättelse finns i 8 kap. 5 § ÅRFL. Nuvarande bestämmelser om skyldighet att sända in stämmoprotokoll med beslut avseende årsredovisningen och revisionsberättelsen samt särskilda redogörelser för verksamheten utöver vad som skall lämnas i förvaltningsberättelsen skall dock alltjämt gälla (se den allmänna motiveringen, avsnitt 20.1). Bestämmelserna har dock kompletterats med hänsyn till att understödsföreningar kan komma att upprätta koncernredovisning.

74 §

Finansinspektionen kan vid vite förelägga styrelsen att fullgöra sina skyldigheter enligt denna lag eller andra författningar att

1. till Finansinspektionen sända in handlingar enligt 67 § 2 eller försäkringsteknisk utredning enligt 21 § första stycket,

2. hos inspektionen göra behöriga anmälningar för registrering.

Förelägganden enligt första stycket 2 får inte meddelas, om underlåtenhet att göra anmälan medför att föreningsstämman eller styrelsens beslut förfaller eller föreningen blir skyldig att träda i likvidation.

Finansinspektionen kan förena annat föreläggande enligt denna lag än som avses i första stycket med vite.

Har Finansinspektionen förelagt vite skall den mot vilken föreläggandet riktas genast skriftligen underrättas om detta.

Följs inte ett sådant vitesföreläggande som avses i första stycket kan Finansinspektionen döma ut vitet.

(Jfr 74 § i förslaget i promemorian 1.)

Första stycket andra punkten har ändrats med hänsyn till att vitesstraffet vid underlåtenhet att sända in års- och koncernredovisning eller revisionsberättelse finns i 8 kap. 7 § ÅRFL.

76 a §

Vad som föreskrivs i 32, 33, 69 och 106–109 §§ lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar om överträdelse av samma lag gäller även överträdelser av lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

(Jfr 76 a § i förslaget i promemorian 1.)

I paragrafen, som är ny, erinras om att vad som gäller enligt 1951 års lag om ekonomiska föreningar vid överträdelse av lag skall tillämpas även vid överträdelse av ÅRFL.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000.

2. De nya föreskrifterna skall tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999.

3. Äldre föreskrifter gäller för understödsföreningar som tillämpar punkten 3 i övergångsbestämmelserna till lagen (1999:000) om ändring i lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

Lagens ikraftträdande har samordnats med ikraftträdande av nya bokföringslagen och ändringarna i ÅRFL. Understödsföreningar skall som huvudregel tillämpa de nya föreskrifterna för räkenskapsår som påbörjas från och med den 1 januari 2000, då föreningen skall övergå till att tillämpa ÅRFL i sin externa redovisning. Föreningen kan dock enligt punkten 3 i övergångsbestämmelserna till ÅRFL fortsätta att tillämpa äldre redovisningsbestämmelser i lagen om understödsföreningar under det första räkenskapsåret efter ikraftträdandet. Av punkten 3 följer att övriga äldre föreskrifter i lagen om understödsföreningar i så fall skall tillämpas. Av punkten 2 i övergångsbestämmelserna till den nya bokföringslagen följer att föreningen då fortfarande skall tillämpa 1976 års bokföringslag.

25.6 Förslaget till lag om ändring i lagen (1975:417) om sambruksföreningar

Prop. 1998/99:130

14 §

Bestämmelserna i 8 kap. lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar gäller i tillämpliga delar i fråga om sambruksföreningar. Sambruksföreningar är *dock* inte skyldiga att, *utom* i fall som avses i 8 kap. 6 § nämnda lag, utse auktoriserad revisor. *Bestämmelser om bokföring och annan redovisning finns i bokföringslagen (1999:000) och årsredovisningslagen (1995:1554).*

(Jfr 14 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen har hittills innehållit en hänvisning till 9 kap. föreningslagen. Då det kapitlet nu upphör att gälla, har denna hänvisning tagits bort. I stället kommer sambruksföreningar att omfattas av de bestämmelser om bokföring och årsredovisning som finns i bokföringslagen och årsredovisningslagen. En erinran om detta har tagits in i paragrafen. Tidigare särbestämmelser vad gäller skyldighet att upprätta finansieringsanalys, koncernredovisning och delårsrapport har tagits bort. I dessa avseenden skall sambruksföreningar därför tillämpa samma regler som ekonomiska föreningar i övrigt.

25.7 Förslaget till lag om ändring i aktiebolagslagen (1975:1385)

Lagen innebär bl.a. att 8 kap. 38 § aktiebolagslagen upphör att gälla. Den paragrafen har innehållit en bestämmelse om att styrelsen i ett aktiebolag som har blivit moderbolag skall meddela detta till dotterföretagets ledning och att dotterföretagets ledning skall lämna moderbolagets styrelse vissa upplysningar. En motsvarande bestämmelse har tagits in i 1 kap. 7 § årsredovisningslagen.

4 kap. 20 §

Emissionsprospekt skall innehålla balansräkningar avseende utgången av de tre senaste räkenskapsår, för vilka årsredovisning och revisionsberättelse avgivits, resultaträkningar för dessa tre räkenskapsår samt ett sammandrag av de uppgifter som bolaget varit skyldigt att ta in i förvaltningsberättelserna för de tre räkenskapsåren. Om handlingarna inte innehåller finansieringsanalys som avses i 2 kap. 1 § *andra* stycket årsredovisningslagen (1995:1554), skall de kompletteras med en sådan analys. Om bolaget är skyldigt att upprätta en kapitaltäckningsanalys enligt 2 kap. 1 § *andra* stycket lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag skall handlingarna också innehålla en sådan.

Bestämmelserna i 3 kap. 5 § *andra* stycket och tredje stycket första meningen årsredovisningslagen skall tillämpas på emissionsprospekt.

Om bolaget är moderbolag, skall bolaget i emissionsprospektet intaga koncernresultaträkning och koncernbalansräkning för de tre senaste räkenskapsåren. När redovisningshandlingar och andra uppgifter för koncern intages i prospektet får häremot svarande uppgifter för bolaget utelämnas i den mån de kan anses sakna väsentlig betydelse för

bedömningen av bolagets aktier. Dock får bolagets resultaträkning och balansräkning för det senaste räkenskapsåret enligt första stycket ej utelämnas.

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag.)

Ändringarna i *första stycket* beror på att det hittilsvarande första stycket i 2 kap. 1 § årsredovisningslagen har utmönstrats.

13 kap. 12 §

Likvidatorerna skall för varje räkenskapsår avge en årsredovisning, som läggs fram på ordinarie bolagsstämma för godkännande. I fråga om stämman och redovisningen skall 9 kap. 7 § andra stycket 1 och 2 denna lag samt 5 kap. 18–25 §§, 6 kap. 2 § och bestämmelserna om finansieringsanalys i 2 kap. 1 § *andra* stycket och 6 kap. 5 § årsredovisningslagen (1995:1554) inte tillämpas. I förekommande fall behöver inte heller bestämmelserna i 5 kap. 2 § 3 och 6 kap. 3 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag tillämpas.

I balansräkningen upptages det egna kapitalet i en post, varvid aktiekapitalet anges inom linjen, i förekommande fall fördelat på olika aktieslag.

Tillgång får ej upptagas till högre värde än den beräknas inbringa efter avdrag för försäljningskostnaderna. Om tillgång kan beräknas inbringa väsentligt högre belopp än det i balansräkningen upptagna värdet eller om för skuld och likvidationskostnad kan beräknas åtgå ett belopp som väsentligt avviker från redovisad avsättning eller skuld, skall det beräknade beloppet anges inom linjen vid tillgångs-, avsättnings- eller skuldposten.

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag.)

Ändringarna i *första stycket* beror dels på en ny paragrafindelning i årsredovisningslagen, dels på att 2 kap. 1 § första stycket samma lag har utmönstrats.

Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000. De nya föreskrifterna skall dock tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999. Föreskriften i 8 kap. 38 § skall fortfarande tillämpas för det räkenskapsår som har inletts före lagens ikraftträdande.

Ikraftträdandebestämmelsen har, med hänsyn till det nära sambandet med ändringarna i redovisningslagstiftningen, utformats på samma sätt som bestämmelserna om ikraftträdande i den lagstiftningen.

25.8 Förslaget till lag om ändring i lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag

2 kap. 3 a §

I bokföringslagen (1999:000) finns bestämmelser om när ett handelsbolag skall upprätta en årsredovisning eller ett årsbokslut.

Är handelsbolaget enligt 4 kap. 1 § bokföringslagen (1999:000) inte skyldigt att avsluta den löpande bokföringen, skall ett sådant årsbokslut som avses i 6 kap. 4 § nämnda lag ändå upprättas, om någon av bolagsmännen begär det. Årsbokslutet skall upprättas inom sex månader från det att begäran framställdes.

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag.)

Av paragrafen, som är ny, framgår att ett årsbokslut skall upprättas, om någon av bolagsmännen begär det, även om handelsbolaget är ett sådant handelsbolag som enligt bokföringslagen inte är skyldigt att upprätta årsbokslut eller årsredovisning. När årsbokslut upprättas, skall bestämmelserna i 6 kap. 4–9 §§ bokföringslagen tillämpas. Motiven för den nya bestämmelsen har behandlats i avsnitt 14.4.

Bestämmelsen är dispositiv, se 2 kap. 1 § andra stycket.

2 kap. 9 §

Sedan årsredovisningen eller årsbokslutet har upprättats, har bolagsmännen rätt att få ut vad som har tillgodoförts dem enligt 6 och 8 §§. Om en bolagsmans behållna insats är lägre än den skall vara enligt vad som avtalats mellan bolagsmännen, skall dock så mycket av vad som tillkommer honom hållas inne som behövs för att fylla bristen.

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag.)

Hittills har ett handelsbolag alltid varit tvunget att avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut. Årsbokslutet har därmed alltid kunnat läggas till grund för fördelningen av resultatet mellan bolagsmännen. Den nya bokföringslagen bygger på att ett handelsbolag, när det skall avsluta den löpande bokföringen, skall göra det *antingen* med en årsredovisning *eller* ett årsbokslut (jfr 3 a §). Paragrafen har kompletterats för att klargöra att upprättandet av en årsredovisning i detta sammanhang har samma verkan som upprättandet av ett årsbokslut.

2 kap. 15 §

Talan för bolagets räkning mot en bolagsman om skadestånd på grund av beslut eller åtgärd under ett räkenskapsår skall väckas, om talan förs i en bolagsmans namn, senast ett år från det *årsredovisningen eller årsbokslutet* blev tillgängligt för sistnämnde bolagsman eller, om talan förs i bolagets namn, senast ett år från det *årsredovisningen eller årsbokslutet* blev tillgängligt för samtliga bolagsmän.

Har tiden för talan försuttits *eller har årsredovisning eller årsbokslut inte upprättats*, kan talan ändå väckas, om det inte i *årsredovisningen eller årsbokslutet* eller på annat sätt till bolagsmännen har lämnats i väsentliga hänseenden riktiga och fullständiga uppgifter om det beslut eller den åtgärd som ligger till grund för talan. Talan som avses i detta stycke kan dock inte väckas sedan tre år har förflutit från utgången av det räkenskapsår då beslutet fattades eller åtgärden vidtogs.

Utan hinder av första eller andra stycket kan skadeståndstalan som grundas på brott föras mot en bolagsman.

En bolagsman som vill klandra *en årsredovisning eller* ett årsbokslut skall väcka talan senast ett år efter det att *årsredovisningen eller* årsbokslutet blev tillgängligt för honom.

2 kap. 34 §

Om inte något annat har avtalats mellan bolagsmännen, får tillgångarna inte skiftas innan alla kända skulder har blivit betalda eller behövliga medel har avsatts för sådan betalning.

Varje bolagsman har rätt att ur de behållna tillgångarna få tillbaka sin behållna insats enligt *den senaste årsredovisningen eller* det senaste årsbokslutet. *Om varken årsredovisning eller årsbokslut har upprättats, har varje bolagsman rätt att få ut vad han har betalat in till bolaget som insats.* Om inte behållningen räcker till, räknas bristen som förlust. Uppstår ett överskott, utgör detta den slutliga vinsten.

2 kap. 42 §

Bestämmelserna i 14 och 15 §§ gäller även i fråga om skadeståndsskyldighet för likvidatorer. Bestämmelserna i 15 § om *årsredovisning och årsbokslut* skall i stället gälla slutredovisningen.

(Paragraferna saknar motsvarighet i kommitténs förslag.)

Ändringarna i 2 kap. 15, 16, 34 och 42 §§ är av samma slag som ändringen i 2 kap. 9 § första stycket.

25.9 Förslaget till lag om ändring i försäkringsrörelselagen (1982:713)

Lagen innebär bl.a. att 8 kap. 9 § försäkringsrörelselagen upphör att gälla. Den upphävda paragrafen har innehållit en bestämmelse om att styrelsen i ett försäkringsbolag som har blivit moderbolag skall meddela detta till dotterföretagets ledning och att dotterföretagets ledning skall lämna moderbolagets styrelse vissa upplysningar. En motsvarande bestämmelse har tagits in i 1 kap. 7 § årsredovisningslagen till vilken hänvisas i 1 kap. 3 § ÅRFL.

14 kap. 13 §

Likvidatorerna skall för varje räkenskapsår avge en årsredovisning, som skall läggas fram på den ordinarie bolagsstämman för godkännande. I fråga om stämman och redovisningen skall 9 kap. 5 § andra stycket 1 och 2 denna lag inte tillämpas. Bestämmelserna i 5 kap. 18–25 §§ och 6 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) samt 5 kap. 2 § 7 och 8 samt 6 kap. 2 och 3 §§ lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag behöver inte heller tillämpas.

I balansräkningen tas det egna kapitalet upp i en post. I försäkringsaktiebolag tas aktiekapitalet upp inom linjen, i förekommande fall fördelat på olika aktieslag.

Tillgångarna får inte tas upp till ett högre värde än de beräknas inbringa efter avdrag för försäljningskostnaderna. Om en tillgång kan beräknas inbringa ett väsentligt högre belopp än det i balansräkningen upptagna värdet eller om för en skuld och 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.

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag.)

Första stycket har ändrats som en följd av ny paragrafindelning i årsredovisningslagen. I övrigt är ändringarna av redaktionell art.

25.10 Förslaget till lag om ändring i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar

Lagen innebär bl.a. att 6 kap. 7 § föreningslagen upphör att gälla. Den paragrafen har innehållit en bestämmelse om att styrelsen i en ekonomisk förening som har blivit moderförening skall meddela detta till dotterföretagets ledning och att dotterföretagets ledning skall lämna moderföreningens styrelse vissa upplysningar. En motsvarande bestämmelse har tagits in i 1 kap. 7 § årsredovisningslagen.

Vidare upphör 9 kap. föreningslagen att gälla. Bestämmelser om ekonomiska föreningars offentliga redovisning kommer i stället att finnas i årsredovisningslagen eller, för vissa slag av föreningar, ÅRKL eller ÅRFL.

8 kap. 13 §

Revisorerna skall för varje räkenskapsår avge en revisionsberättelse till föreningsstämman. Berättelsen skall överlämnas till föreningens styrelse senast två veckor före den ordinarie föreningsstämman. Revisorerna skall inom samma tid till styrelsen återlämna de redovisningshandlingar som har överlämnats till dem.

Revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats *i överensstämmelse med* tillämplig årsredovisningslag. Innehåller inte årsredovisningen sådana upplysningar som skall lämnas enligt tillämplig årsredovisningslag, skall revisorerna ange detta och lämna behövliga upplysningar i sin berättelse, om det kan ske.

Har revisorerna vid sin granskning funnit att någon åtgärd eller försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet ligger en styrelseledamot eller verkställande direktören till last eller att en styrelseledamot eller verkställande direktören på annat sätt har handlat i strid mot tillämplig årsredovisningslag eller mot stadgarna, skall det anmärkas i berättelsen. Revisionsberättelsen skall även innehålla ett uttalande i frågan om ansvarsfrihet för styrelseledamöterna och verkställande direktören. Revisorerna kan även i övrigt i berättelsen anteckna de upplysningar som de önskar meddela medlemmarna.

I revisionsberättelsen skall också anmärkas om revisorerna funnit att föreningen inte har fullgjort sin skyldighet

1. att göra skatteavdrag enligt skattebetalningslagen (1997:483),
2. att anmäla sig för registrering enligt 3 kap. 2 § skattebetalningslagen,
3. att lämna skattedeklaration enligt 10 kap. 9 eller 10 § skattebetalningslagen, eller

4. att i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av 1 kap. 1 och 2 §§ skattebetalningslagen.

Om revisionsberättelsen innehåller anmärkning om att föreningen inte har fullgjort någon sådan skyldighet som avses i fjärde stycket 1–3, skall revisorerna genast sända in en avskrift av den till skattemyndigheten.

Revisionsberättelsen skall innehålla särskilda uttalanden om fastställande av balansräkningen och resultaträkningen samt om det förslag till dispositioner beträffande föreningens vinst eller förlust som har lagts fram i förvaltningsberättelsen.

I en moderförening skall revisorerna avge en särskild revisionsberättelse beträffande koncernen. Härvid skall första–tredje och sjätte styckena tillämpas.

Om anmälan har gjorts enligt 8 § tredje eller femte stycket, skall revisor till revisionsberättelsen foga avskrift av anmälningen.

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag.)

Ändringarna i *andra stycket* beror på att 9 kap. föreningslagen har utmönstrats. Bestämmelserna om en ekonomisk förenings offentliga redovisning finns numera i årsredovisningslagen eller, i vissa fall, i ÅRKL eller ÅRFL.

Femte stycket innehåller en bestämmelse om när en kopia av revisionsberättelsen skall sändas in till skattemyndigheten. Till skillnad från kommitténs förslag men i likhet med vad som nu gäller för revisorer i aktiebolag (se 10 kap. 31 § aktiebolagslagen) omfattar inte längre denna skyldighet de fall när revisorn endast har anmärkt på att vissa skatter och avgifter inte har betalats i rätt tid (fjärde stycket 4). Ändringen hänger samman med att skattemyndigheterna numera genom uppördssystemet har tillräcklig information om huruvida företaget har betalat skatterna och avgifterna i rätt tid (jfr prop. 1997/98:99 s. 149).

11 kap. 12 §

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.

I balansräkningen tas det egna kapitalet upp i en post, varvid insatskapitalet anges inom linjen och i förekommande fall delas upp på medlemsinsatskapital och förlagsinsatskapital.

Ingen tillgång får tas upp till ett högre värde än den beräknas inbringa efter avdrag för försäljningskostnaderna. Om en tillgång kan beräknas inbringa ett väsentligt högre belopp än det värde som har tagits upp i balansräkningen eller om för en skuld eller en likvidationskostnad kan beräknas åtgå ett belopp som väsentligt avviker från den redovisade skulden eller avsättningen, skall vid tillgångs- eller skuld- eller avsättningsposten det beräknade beloppet anges inom linjen.

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag.)

Ändringarna i *första stycket* beror *dels* på att 9 kap. föreningslagen har utmönstrats och *dels* på att bestämmelserna i årsredovisningslagen har fått en förändrad indelning. I paragrafen har också förtydligats att be-

stämmelserna om finansieringsanalys i 2 kap. 1 § ÅRKL inte behöver Prop. 1998/99:130 tillämpas.

13 kap. 1 §

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.

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag.)

Ändringarna är av samma slag som i 8 kap. 13 §.

16 kap. 2 §

Registreringsmyndigheten kan vid vite förelägga verkställande direktören eller styrelseledamot att fullgöra skyldighet enligt denna lag eller andra författningar att hos myndigheten göra behörig anmälan för registrering.

Ett föreläggande enligt första stycket får inte meddelas, om underlåtenheten att göra anmälan medför att föreningsstämmans eller styrelsens beslut förfaller eller föreningen blir skyldig att träda i likvidation.

Registreringsmyndigheten skall pröva frågan om utdömmande av ett vite som har förelagts enligt första stycket.

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag.)

Första stycket har den tidigare punkten 1 – om föreläggande att ge in redovisningshandlingar, revisionsberättelse och delårsrapporter – tagits bort. Att en ekonomisk förening är skyldig att sända in redovisningshandlingar, revisionsberättelser och delårsrapporter till registreringsmyndigheten framgår numera av 8 kap. 3 § första stycket 2 och 9 kap. 2 § årsredovisningslagen. Att registreringsmyndigheten har möjlighet att förelägga styrelsen och den verkställande direktören att ge in redovisningshandlingar, revisionsberättelse och delårsrapporter följer av 8 kap. 13 § och 9 kap. 2 § andra stycket årsredovisningslagen.

25.11 Förslaget till lag om ändring i konkurslagen (1987:672)

2 kap. 9 §

En gäldenär, som är eller senare än ett år före konkursansökningen har varit bokföringsskyldig enligt *bokföringslagen (1999:000)*, skall om inte annat visas anses insolvent, om

1. gäldenären har uppmanats av en borgenär att betala klar och förfallen skuld men underlåtit att göra detta inom en vecka och

2. borgenären begär gäldenären i konkurs inom tre veckor därefter och skulden då ännu inte är betald.

Borgenärens uppmaning skall innehålla en upplysning om att en konkursansökan kan följa. Uppmaningen skall delges gäldenären. Delgivning enligt 12 § delgivningslagen (1970:428) får ske endast om det finns anledning att anta att gäldenären har avvikit eller på annat sätt håller sig undan.

Första och andra styckena gäller inte sådana juridiska personer som anges i 2 kap. 2 § bokföringslagen och som inte driver näringsverksamhet.

Prop. 1998/99:130

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag.)

Första stycket innehåller en presumtion om att en gäldenär som underlåter att betala klar och förfallen skuld inom en vecka från betalningsupplämningsmaning och som begärs i konkurs inom tre veckor därefter skall anses insolvent. Presumtionen har i paragrafens hittills gällande lydelse enbart gällt den som är bokföringsskyldig enligt 1976 års bokföringslag. I lagrådsremissen föreslogs, i syfte att undvika sakliga ändringar, att presumtionen fortsättningsvis borde anknyta till om gäldenären skulle ha varit bokföringsskyldig enligt 1976 års bokföringslag i dess lydelse vid utgången av år 1999. *Lagrådet* har understrukit att bestämmelsen är av central betydelse och att det måste krävas att den som behöver sätta sig in i dess innehåll utan omgång skall kunna få information om vad den innebär. *Lagrådet* har med hänsyn därtill ansett att hänvisningarna till bokföringslagen bör ändras till att avse den nya lagen och har förordat att det i bestämmelsen i stället görs uttryckliga undantag för de gäldenärer och den verksamhet som efter övervägande anses komma i beaktande.

Med anledning av *Lagrådets* synpunkter har presumptionsregelns utformning övervägts på nytt. Det har då mot bakgrund av att det numera måste ställas samma krav på ordnad bokföring av en jordbrukare som på andra näringsidkare ansetts att presumtionen fortsättningsvis bör omfatta också gäldenär som bedriver jordbruksverksamhet. Däremot har det ansetts föra för långt att utsträcka presumtionen även till icke näringsdrivande ideella föreningar, trossamfund och samfällighetsföreningar. Ett uttryckligt undantag för dessa kategorier har därför tagits in i det nya *tredje stycket*.

6 kap. 1 §

En gäldenär som är en fysisk person får inte under konkursen driva näringsverksamhet som medför bokföringsskyldighet enligt *bokföringslagen (1999:000)*. Verksamhet som innebär utövning av rättighet som avses i 2 kap. 1 § regeringsformen eller 1 kap. 1 §, 4 kap. 1 §, 6 kap. 1 § eller 13 kap. 1 § tryckfrihetsförordningen eller 1 kap. 1 §, 3 kap. 1, 2 eller 8 § eller 10 kap. 1 § yttrandefrihetsgrundlagen omfattas dock inte av förbudet. *Inte heller omfattas jordbruksverksamhet.*

Om näringsförbud efter särskild prövning finns det bestämmelser i lagen (1986:436) om näringsförbud.

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag.)

I paragrafens *första stycke* finns ett förbud för den som är försatt i konkurs att driva näringsverksamhet. Förbudet har hittills gällt endast näringsverksamhet som medför bokföringsskyldighet enligt 1976 års bokföringslag. Skälet till den begränsningen har framför allt varit att man inte har velat att konkursen skall förhindra konkursgäldenären från att bedriva enskild jordbruksverksamhet. Tillkomsten av en ny bokföringslag – som omfattar även enskilda jordbrukare – har inte gett

anledning att ompröva det ställningstagandet. I lagrådsremissens förslag hade den hittills gällande lagtexten jämkats på så sätt att den förbjöd en konkursgäldenär att utöva näringsverksamhet som skulle ha medfört bokföringsskyldighet enligt 1976 års bokföringslag i dess lydelse vid utgången av år 1999. *Lagrådet* har mot detta riktat samma slag av invändningar som mot lagrådsremissens förslag till ny lydelse av 2 kap. 9 § konkurslagen. Med anledning härav har lagtexten getts en något annan utformning.

7 kap. 19 §

Förvaltaren skall, oavsett vad som gäller i fråga om bokföringsskyldighet för gäldenären, löpande bokföra in- och utbetalningar, om inte god redovisningssed kräver att bokföringen sker på något annat sätt.

Förvaltaren skall bevara räkenskapsmaterialet under minst tio år från utgången av det kalenderår då konkursen avslutades. I övrigt tillämpas 7 kap. *bokföringslagen* (1999:000).

Första stycket medför inte någon inskränkning i den bokföringsskyldighet som kan vara särskilt föreskriven för att möjliggöra kontroll över viss verksamhet.

Beträffande skyldighet att sörja för underlag för deklarations- och uppgiftsskyldighet och för kontroll därav finns särskilda bestämmelser.

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag.)

I *andra stycket* har den tidigare hänvisningen till 22 § 1976 års bokföringslag ersatts med en hänvisning till motsvarande bestämmelser i den nya bokföringslagen.

Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999.

Av föreskriften framgår att de nya bestämmelserna skall träda i kraft den 1 januari år 2000 och tillämpas från och med det första räkenskapsår som börjar detta datum eller senare.

25.12 Förslaget till lag om ändring i bostadsrättslagen (1991:614)

9 kap. 26 §

Bestämmelserna i 8 kap. lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar gäller i tillämpliga delar i fråga om bostadsrättsföreningar. Bostadsrättsföreningar är *dock* inte skyldiga att, *utom* i fall som avses i 8 kap. 6 § nämnda lag, utse auktoriserad revisor. *Bestämmelser om bokföring och annan redovisning finns i bokföringslagen (1999:000) och årsredovisningslagen (1995:1554).*

(Jfr 9 kap. 26 § i kommitténs förslag.)

Bostadsrättsföreningar har hittills varit undantagna från vissa redovisningsbestämmelser som har gällt för andra ekonomiska föreningar.

Sålunda har bostadsrättsföreningar inte varit skyldiga att upprätta finansieringsanalys, koncernredovisning eller delårsrapport. Ändringarna i paragrafen innebär att denna särregel har tagits bort. Detta har behandlats i avsnitten 15.4, 16.1 och 17. Skyldigheten att upprätta finansieringsanalys och delårsrapport inträder dock endast om föreningen bedriver något slag av näringsverksamhet och under de senaste två åren enligt fastställda balanräkningar har haft tillgångar med ett nettovärde överstigande 1000 prisbasbelopp eller om föreningen under de senaste två åren har haft fler än 200 anställda. Detta överensstämmer med vad som gäller för ekonomiska föreningar i övrigt. En bostadsrättsförening som är moderföretag blir – i likhet med vad som gäller för alla moderföretag – skyldig att upprätta koncernredovisning när antalet anställda i koncernen under de två senaste åren överstiger tio eller nettovärdet av koncernens tillgångar överstiger 24 miljoner kronor.

I övrigt har paragrafen jämkats med hänsyn till att 9 kap. föreningslagen nu upphävs ersätts av bestämmelser i årsredovisningslagen.

25.13 Förslaget till lag om ändring i lagen (1992:160) om utländska filialer m.m.

14 §

För filialens bokföring och revision gäller, utöver vad som föreskrivits i 11–13 §§, i tillämpliga delar detsamma som för ett svenskt företag av motsvarande slag.

Skyldighet att upprätta årsredovisning gäller inte om företaget lyder under lagstiftningen i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och

1. har en rättslig form som är jämförbar med aktiebolaget,
2. är ett kreditinstitut eller värdepappersbolag av motsvarande slag som de företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, eller
3. är ett försäkringsföretag av motsvarande slag som de företag som omfattas av lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

Om filialen är skyldig att avsluta den löpande bokföringen men till följd av bestämmelsen i andra stycket inte upprättar någon årsredovisning, skall den i stället upprätta ett årsbokslut enligt bestämmelserna i bokföringslagen (1999:000).

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag.)

Av tredje stycket, som är nytt, framgår att en filial skall upprätta ett årsbokslut om den till följd av bestämmelserna i andra stycket inte behöver upprätta en årsredovisning. Årsbokslutet skall upprättas enligt de bestämmelser som finns i bokföringslagen (1999:000).

1 kap. 5 §

En stiftelse är moderstiftelse och en annan juridisk person är dotterföretag, om stiftelsen

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 moderstiftelsen, om ett annat dotterföretag till moderstiftelsen eller moderstiftelsen 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 moderstiftelsen.

Moderstiftelse och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.

Med koncernföretag avses i denna lag företag i samma koncern.

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag.)

Paragrafen innehåller stiftelselagens koncernbegrepp. Den nya lydelsen innebär en anpassning till det koncernbegrepp som tidigare har införts i aktiebolagslagen, föreningslagen och årsredovisningslagen.

En koncern består av en moderstiftelse och ett eller flera dotterföretag. Moderstiftelsen måste vara en svensk stiftelse, dvs. en självständig förmögenhet som uppfyller stiftelselagens krav på stiftelse och har sitt säte i Sverige. Dotterföretagen kan vara svenska eller utländska juridiska personer av olika slag. Detta innebär ingen förändring i förhållande till vad som gäller i dag. Däremot innebär den nya lydelsen förändringar vad gäller den anknytning mellan företagen som ger upphov till ett koncernförhållande.

Paragrafen anger i *första stycket* fyra situationer där en sådan anknytning föreligger. Beträffande bestämmelsernas närmare innebörd kan det hänvisas till förarbetena till de motsvarande bestämmelserna i årsredovisningslagen (se prop. 1995/96:10 del 2 s. 176 och 177).

Av *andra* och *tredje styckena* framgår att även en indirekt anknytning mellan en stiftelse och en annan juridisk person kan ge upphov till ett koncernförhållande. Motsvarande bestämmelser finns också i årsredovisningslagen (se prop. 1995/96:10 del 2 s. 177 och 178), aktiebolagslagen och föreningslagen.

Lagrådet har förordat att begreppet ”andelar” byts ut mot ”aktier och andra andelar”. Lagrådets synpunkt har tillgodosetts genom att det i en ny 5 b § har klargjorts att med andelar avses såväl aktier som andra andelar i juridiska personer.

1 kap. 5 a §

I de fall som avses i 5 § första stycket 1–3 och andra stycket skall sådana rättigheter som tillkommer någon som handlar i eget namn men för en annan fysisk eller juridisk persons räkning anses tillkomma den personen.

Vid bestämmandet av antalet röster i ett dotterföretag beaktas inte de andelar i dotterföretaget 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 dess dotterföretags räkning.

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag.)

Paragrafen innehåller bestämmelser som kompletterar koncerndefinitionen i 5 §. Den motsvarar 1 kap. 6 § aktiebolagslagen, 1 kap. 6 § årsredovisningslagen och 1 kap. 5 § föreningslagen.

1 kap. 5 b

Vid tillämpningen av 5 och 5 a §§ avses med andelar aktier och andra andelar i juridiska personer.

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag.)

I paragrafen, som har utformats med 1 kap. 6 § föreningslagen som förebild, slås fast att med begreppet ”andelar” i 5 och 5 a §§ avses såväl aktier som andra slag av andelar i juridiska personer.

1 kap. 7 §

Bestämmelserna i 5 §–5 b §§ och 6 § första stycket och 2–10 kap. gäller inte i fråga om stiftelser vilkas tillgångar enligt stiftelseförordnandet får användas endast till förmån för bestämda fysiska personer.

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag.)

Ändringen innebär att sådana stiftelser som avses i paragrafen inte heller omfattas av de nya bestämmelserna i 5 a och 5 b §§.

2 kap. 8 §

Styrelsen eller förvaltaren svarar för att stiftelsen fullgör sin bokföringsskyldighet m.m. enligt *bokföringslagen (1999:000)* eller, i förekommande fall, sin skyldighet att föra räkenskaper enligt 3 kap. 2 § denna lag.

Styrelsen eller förvaltaren svarar för att stiftelseförordnandet och övriga handlingar avseende stiftelsen förvaras på ett ordnat och be-
tryggande sätt.

Prop. 1998/99:130

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag.)

Ändringarna i *första stycket* beror på att bestämmelserna om när en stiftelse är bokföringsskyldig och när en stiftelse skall avsluta bokföringen med en årsredovisning eller ett årsbokslut numera återfinns i den nya bokföringslagen. Av 3 kap. 2 § stiftelselagen framgår att en stiftelse som inte är bokföringsskyldig är skyldig att föra räkenskaper.

3 kap. 1 §

I bokföringslagen (1999:000) finns bestämmelser om när en stiftelse är bokföringsskyldig och om den skall avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning eller med ett årsbokslut.

Om bokföringsskyldigheten upphör, skall detta anmälas till tillsynsmyndigheten.

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag.)

Paragrafen har i sin tidigare lydelse tillsammans med bestämmelsen i 3 kap. 2 § reglerat när stiftelser är bokföringsskyldiga, medan 3 kap. 7 § har innehållit bestämmelser om när årsredovisning skall upprättas. Dessa bestämmelser har sedan kompletterats av bestämmelser i 11 kap. samt av bestämmelser i tryggandelagen. Regleringen av stiftelsers bokföringsskyldighet och skyldighet att upprätta årsredovisning har nu i sin helhet flyttats över till den nya bokföringslagen. Paragrafens nya lydelse innehåller endast en erinran om bokföringslagens bestämmelser.

De nya bestämmelserna om när stiftelser är bokföringsskyldiga finns i 2 kap. 3 § bokföringslagen. Att stiftelser och insamlingsstiftelser som avses i 1 kap. 7 § och 11 kap. 2 § femte stycket stiftelselagen över huvud taget inte är bokföringsskyldiga framgår av 2 kap. 5 § bokföringslagen.

Bokföringsskyldiga stiftelser skall som regel avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning. Särskilda regler gäller dock för stiftelser vars tillgångar enligt stiftelseförordnandet får användas endast till förmån för medlemmar av en viss eller vissa släkter; sådana stiftelser får avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut under förutsättning att stiftelsen är bokföringsskyldig endast på grund av bestämmelserna i 2 kap. 3 § första stycket nya bokföringslagen.

Det ligger i sakens natur att när årsredovisningslagens bestämmelser tillämpas på stiftelser måste detta ske med beaktande av stiftelsernas särart och med hänsyn tagen till vad som utgör god redovisningssed för stiftelser. Så torde t.ex. särskilda hänsyn behöva tas vid upprättandet av stiftelsens balans- och resultaträkningar (jfr 3 kap. 4 § årsredovisningslagen). Vidare torde de uttalanden från normgivande organ som finns på detta område fortfarande ha relevans (jfr BFN 95:3).

Enligt *andra stycket* skall en stiftelse anmäla till tillsynsmyndigheten om bokföringsskyldigheten upphör. Denna bestämmelse torde få störst betydelse för sådana stiftelser som har varit bokföringsskyldiga endast på den grunden att tillgångarnas värde har överstigit tio prisbasbelopp

enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring. I så fall upphör bokföringsskyldigheten – såsom framgår av 2 kap. 2 § tredje stycket och 3 § bokföringslagen – om värdet på stiftelsens tillgångar under tre år har understigit tio prisbasbelopp.

3 kap. 2 §

Stiftelser som inte är bokföringsskyldiga enligt *bokföringslagen (1999:000)* skall fortlöpande föra räkenskaper över belopp som har inbetalats till eller utbetalats av stiftelsen. Det skall finnas verifikationer för in- och utbetalningar. En stiftelse som har sin förmögenhet gemensamt placerad med en annan stiftelses förmögenhet, får beträffande den gemensamt placerade förmögenheten ha räkenskaper som är gemensamma med den andra stiftelsen.

Räkenskaperna skall avslutas med en sammanställning för varje räkenskapsår. Av sammanställningen skall framgå tillgångar och skulder vid räkenskapsårets början och slut samt inkomster och utgifter under räkenskapsåret. I sammanställningen skall även anges värdet av stiftelsens tillgångar vid räkenskapsårets slut.

Räkenskapsmaterialet skall bevaras i ordnat skick och på betryggande sätt inom landet under minst tio år från utgången av det räkenskapsår som räkenskapsmaterialet avser.

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag.)

Paragrafen har tidigare betecknats 3 kap. 5 §. Någon saklig ändring är inte avsedd.

3 kap. 3 §

Vid bestämmandet av värdet på stiftelsens tillgångar enligt 2 § *andra stycket* skall varje tillgång tas upp till ett värde som motsvarar vad tillgången kan anses betinga vid en försäljning under normala förhållanden. Fastigheter och byggnader som är lös egendom tas dock upp till taxeringsvärdet om ett sådant värde finns.

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag.)

Paragrafen har tidigare betecknats 3 kap. 6 §. Ändringarna är en följd av att vissa bestämmelser, till vilka paragrafen har hänvisat, utmönstras från stiftelselagen.

4 kap. 4 §

Minst en revisor skall vara auktoriserad eller godkänd revisor, om stiftelsen enligt *bokföringslagen (1999:000)* är skyldig att upprätta årsredovisning.

Minst en revisor skall vara auktoriserad revisor om

1. nettovärdet av stiftelsens tillgångar enligt balansräkningarna för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett gränobelopp som motsvarar 1 000 gånger det prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde under den sista månaden av respektive räkenskapsår, eller

2. antalet anställda i stiftelsen under de två senaste räkenskapsåren i medeltal har överstigit 200.

Bestämmelserna i andra stycket gäller även för moderstiftelse i en koncern om

1. nettovärdet av koncernföretagens tillgångar enligt koncernbalansräkningarna för de två senaste räkenskapsåren överstiger det gränobelopp som anges i andra stycket 1,

2. antalet anställda hos koncernföretagen under den tid som anges i 1 i medeltal har överstigit 200, eller

3. moderstiftelsen inte upprättar koncernredovisning och nettovärdet av koncernföretagens tillgångar, enligt balansräkningar för koncernföretagens två senaste räkenskapsår, på moderstiftelsens balansdag överstiger det gränobelopp som anges i andra stycket 1.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer kan i fall som avses i andra och tredje styckena besluta att en viss godkänd revisor får utses i stället för en auktoriserad revisor. Sådana beslut meddelas för högst fem år i följd.

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag)

Ändringen i första stycket är föranledd av att bestämmelserna om bokföring flyttas över till den nya bokföringslagen.

Med anledning av Lagrådets synpunkter har andra stycket getts en ny utformning och ett nytt tredje stycke tillkommit. Bestämmelserna behandlar när en stiftelse måste ha en auktoriserad revisor. De har nu anpassats till vad som gäller för aktiebolag och ekonomiska föreningar och enligt 13 och 14 §§ revisionslagen kommer att gälla även i flertalet andra företag (jfr författningskommentaren till 13 § revisionslagen). Enligt andra stycket 1 kan stiftelsen bli skyldig att ha en auktoriserad revisor om värdet av tillgångarna överstiger ett gränsvärde om tusen prisbasbelopp. Enligt den tidigare lydelsen skulle stiftelsens tillgångar härvid tas upp till försäljningsvärdet. Enligt den nya lydelsen skall prövningen av om gränsvärdet har överskridits i stället ske med hänsyn till det värde till vilket stiftelsens tillgångar har redovisats i balansräkningarna för de två senaste räkenskapsåren.

4 kap. 6 §

Den får inte vara revisor som

1. är stiftelsens stiftare eller förvaltare,
2. ensam eller tillsammans med andra företräder stiftelsen enligt 2 kap. 16 eller 23 § eller företräder förvaltaren eller, om stiftelsen förvaltas av ett handelsbolag, är bolagsman i bolaget,
3. ensam eller tillsammans med andra har rätt att företräda ett dotterföretag till stiftelsen eller till förvaltaren eller, om dotterföretaget är ett handelsbolag, är bolagsman i företaget,
4. biträder vid förandet av stiftelsens räkenskaper eller vid stiftelsens förmögenhetsförvaltning eller stiftelsens kontroll däröver,
5. är anställd hos eller på annat sätt intar en underordnad eller beroende ställning till stiftelsen eller till förvaltaren eller till någon annan som avses i 1–4,
6. är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder stiftelsen vid grundbokföringen eller förandet av räkenskaper enligt 3 kap. 2 § eller vid stiftelsens förmögenhetsförvaltning eller stiftelsens kontroll däröver,
7. är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses i 1–4 eller är besvägrad med en sådan person i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller
8. står i låneskuld till stiftelsen eller förvaltaren eller till ett dotterföretag till stiftelsen eller till förvaltaren eller har förpliktelser för vilka

stiftelsen, förvaltaren eller dotterföretag till stiftelsen eller förvaltaren har ställt säkerhet.

I ett dotterföretag får inte den vara revisor som enligt första stycket inte är behörig att vara revisor i moderstiftelsen.

En revisor får vid revisionen inte anlita någon som enligt första och andra styckena inte är behörig att vara revisor. Har stiftelsen, stiftaren, förvaltaren eller ett dotterföretag någon anställd i sin tjänst med uppgift att uteslutande eller huvudsakligen ha hand om intern revision eller granskning av liknande slag, får revisorn dock anlita en sådan anställd i den utsträckning som det är förenligt med god revisions sed.

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag.)

Ändringen i *första stycket* 6 beror på att bestämmelserna om bokföring flyttas över till den nya bokföringslagen.

4 kap. 7 §

En revisor utses för bestämd tid eller tills vidare.

Ett uppdrag att tills vidare vara revisor upphör när en ny revisor har utsetts.

Ett uppdrag som revisor för bestämd tid upphör i förtid, om revisorn anmäler det hos den som har utsett honom eller om han entledigas av någon som enligt 1 § andra stycket har rätt att göra det.

Upphör ett uppdrag att vara revisor för bestämd tid i förtid, skall revisorn genast anmäla detta till tillsynsmyndigheten, om uppdraget har gällt en stiftelse som *enligt bokföringslagen (1999:000)* är skyldig att upprätta årsredovisning. Revisorn skall i anmälan lämna en redogörelse för iakttagelserna vid den granskning som han har utfört under den del av löpande räkenskapsår som hans uppdrag har omfattat. För anmälan gäller i tillämpliga delar vad som föreskrivs i 11 § tredje och fjärde styckena om revisionsberättelse. Kopia av anmälan skall överlämnas till stiftelsens styrelse eller förvaltare.

Bestämmelsen i fjärde stycket tillämpas inte om uppdraget har gällt en sådan stiftelse som avses i 9 kap. 10 § första stycket.

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag.)

Ändringen i *fjärde stycket* beror på att bestämmelserna om när en stiftelse är skyldig att upprätta årsredovisning har flyttats till den nya bokföringslagen.

4 kap. 9 §

Revisorerna skall i den omfattning som följer av god revisions sed granska stiftelsens räkenskaper och årsredovisning, årsbokslut eller sammanställning enligt 3 kap. 2 § andra stycket samt styrelsens eller förvaltarens förvaltning.

Om stiftelsen är en moderstiftelse som skall upprätta koncernredovisning, skall revisorerna även granska koncernredovisningen och koncernföretagens inbördes förhållanden i övrigt.

Innehåller stiftelseförordnandet föreskrifter om revision skall dessa iakttas, om de inte strider mot första eller andra stycket eller mot någon annan bestämmelse i denna lag.

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag.)

Ändringen i *första stycket* är föranledd av att bestämmelserna om sammanställning över tillgångar och skulder har flyttats till 3 kap. 2 §.

Styrelsen eller förvaltaren skall ge revisorerna tillfälle att verkställa granskningen i den omfattning som dessa finner behövt samt lämna de upplysningar och den hjälp som revisorerna begär. Samma skyldighet har företagsledningen och revisorerna i ett dotterföretag gentemot en revisor i moderstiftelsen.

I 8 kap. 2 och 16 §§ årsredovisningslagen (1995:1554) finns bestämmelser om vid vilken tidpunkt årsredovisningen och, i förekommande fall, koncernredovisningen senast skall lämnas till revisorn.

Om stiftelsen inte är skyldig att upprätta årsredovisning enligt bokföringslagen (1999:000), skall årsbokslutet eller den sammanställning över räkenskaperna som anges 3 kap. 2 § andra stycket lämnas till revisorn inom fyra månader efter räkenskapsårets utgång.

(Jfr 4 kap. 10 § i kommitténs förslag.)

Andra stycket innehåller en erinran om att det i 8 kap. 2 och 16 §§ årsredovisningslagen finns bestämmelser om vid vilken tidpunkt årsredovisningen och koncernredovisningen skall avlämnas till revisorn. Dessa bestämmelser ersätter de bestämmelser som hittills har funnits i 3 kap. 10 § första stycket.

Bestämmelsen i *tredje stycket* överensstämmer i huvudsak med den bestämmelse som tidigare har funnits i 3 kap. 10 § andra stycket.

4 kap. 11 §

Revisorerna skall avge en revisionsberättelse för varje räkenskapsår.

I fråga om stiftelser som *enligt bokföringslagen (1999:000)* är skyldiga att upprätta årsredovisning skall revisionsberättelsen innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har gjorts upp *enligt årsredovisningslagen (1995:1554)*. Innehåller inte årsredovisningen sådana upplysningar som skall lämnas enligt *årsredovisningslagen*, skall detta anges och behövliga upplysningar lämnas i revisionsberättelsen, om det kan ske.

I revisionsberättelsen skall det också anmärkas om revisorerna vid sin granskning har funnit att

1. stiftelsens tillgångar har använts i strid med stiftelsens ändamål eller att dess förmögenhet är placerad i strid med stiftelseförordnandet eller med 2 kap. 4 eller 6 §,

2. någon annan åtgärd eller försummelse innebär att föreskrifterna i stiftelseförordnandet eller bestämmelserna i denna lag *eller årsredovisningslagen* inte har följts, eller

3. vad som enligt 1 eller 2 ligger en styrelseledamot eller förvaltaren till last eller annan åtgärd eller försummelse kan föranleda ersättnings-skyldighet enligt 5 kap. 1 § första meningen eller entledigande enligt 9 kap. 6 §.

Om stiftelsen har utövat näringsverksamhet under räkenskapsåret, skall *även 30 § första stycket revisionslagen (1999:000)* iakttas när revisionsberättelsen upprättas.

I en moderstiftelse skall revisorerna avge en särskild revisionsberättelse för koncernen. Härvid skall andra stycket och tredje stycket 2 och 3 tillämpas.

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag.)

Andra stycket har hittills innehållit hänvisningar till stiftelselagens bestämmelser om årsredovisning. Dessa hänvisningar har nu ändrats, eftersom stiftelser fortsättningsvis skall upprätta årsredovisning enligt bestämmelserna i årsredovisningslagen. Av samma skäl har *tredje stycket* fått en något ändrad lydelse.

Ifjärde stycket har tidigare funnits en hänvisning till en bestämmelse i 1980 års årsredovisningslag. Eftersom den bestämmelsen nu har ersatts av en bestämmelse i den nya revisionslagen, har hänvisningen ändrats.

4 kap. 12 §

Sedan revisorerna i en stiftelse som enligt *bokföringslagen (1999:000)* är skyldig att upprätta årsredovisning har slutfört granskningen, skall de skriva en hänvisning till revisionsberättelsen på årsredovisningen och, i en moderstiftelse, på koncernredovisningen. Finner revisorerna att balansräkningen eller resultaträkningen är oriktig, skall de anteckna även detta. I en moderstiftelse gäller detsamma i fråga om koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen.

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag.)

Ändringen beror på att bestämmelserna om när en stiftelse skall upprätta årsredovisning har flyttats från stiftelselagen till den nya bokföringslagen.

6 kap. 5 §

Styrelsen eller förvaltaren får besluta om att förbruka stiftelsens tillgångar för det ändamål vartill de är bestämda eller för ett ändamål som så nära som möjligt motsvarar detta, om

1. stiftelsen bildades för mer än 50 år sedan,
2. stiftelsen inte har kunnat främja sitt ändamål under de senaste fem åren,
3. värdet av tillgångarna, värderade med tillämpning av 3 kap. 3 §, vid utgången av de tre senaste räkenskapsåren har understigit det då gällande *prisbasbeloppet* enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring, samt
4. stiftelsen saknar skulder.

Bestämmelserna i 4 § tillämpas på beslut enligt första stycket.

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag.)

Ändringen i *första stycket* 3 är föranledd av att den värderingsbestämmelse som tidigare har funnits i 3 kap. 6 § har flyttats till 3 kap. 3 §.

9 kap. 10 §

Bestämmelserna i 3 § första stycket, 4 § samt 5 § första stycket 2 och 3 gäller inte i fråga om

1. stiftelser som bildats av eller tillsammans med staten, en kommun eller ett landsting,
2. stiftelser som förvaltas av en statlig myndighet, eller
3. stiftelser som enligt stiftarens förordnande skall vara undantagna från tillsyn enligt denna lag och som varken under innevarande eller de tre närmast föregående räkenskapsåren har utövat näringsverksamhet eller varit moderstiftelse.

I fråga om stiftelser som avses i första stycket gäller dock bestämmelserna i 3 § första stycket, 4 § första stycket 1 och 2 samt 5 § första stycket 2 och 3 om det kan antas att

1. stiftelsen saknar namn,
2. stiftelsen inte har upprättat års- eller koncernredovisning eller inte har avlämnat års- eller koncernredovisning, årsbokslut eller sammanställning över räkenskaperna till revisorn,
3. stiftelsen inte håller års- eller koncernredovisning eller revisions- eller koncernrevisionsberättelse tillgänglig för var och en,
4. stiftelsen saknar behörig revisor, eller om
5. fråga uppkommer om sådant beslut som avses i 4 kap. 5 §.

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag.)

I *första stycket 1* har hittills nämnts även stiftelser som har bildats av eller tillsammans med en kyrklig kommun. Detta slag av stiftelser har därigenom varit undantagna bl.a. från vissa bestämmelser i 9 kap. stiftelselagen. Med anledning av de ändrade relationerna mellan staten och Svenska kyrkan har det ansetts naturligt att det bör gälla samma bestämmelser för dessa stiftelser som för stiftelser i allmänhet.

10 kap. 1 §

En stiftelse skall vara registrerad om

1. den *enligt bokföringslagen (1999:000)* är skyldig att upprätta årsredovisning, eller
2. det följer av de av stiftaren i stiftelseförordnandet meddelade föreskrifterna att den skall vara registrerad.

Registreringsmyndighet för en stiftelse är den länsstyrelse som med tillämpning av bestämmelserna i 9 kap. 1 § första stycket skall vara tillsynsmyndighet för stiftelsen.

Ett stiftelseregister skall föras hos registreringsmyndigheten för registreringar enligt denna lag.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om avgifter för registrering i stiftelseregistret.

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag.)

Ändringen i *första stycket 1* är föranledd av att bestämmelserna om när en stiftelse skall upprätta årsredovisning har flyttats från stiftelselagen till den nya bokföringslagen.

11 kap. 2 §

För en insamlingsstiftelse gäller följande bestämmelser i

- 1 kap. (inledande bestämmelser): 4–5 b §§ samt 6 § första stycket första meningen,
 - 2 kap. (förvaltning): samtliga bestämmelser,
 - 3 kap. (bokföring och årsredovisning m.m.): 1 §,
 - 4 kap. (revision): 1–4 §§, 6 §, 7 § första–fjärde styckena, 8–14 §§, 15 § första och andra styckena samt 16 §,
 - 5 kap. (skadestånd): 1–3 §§, 4 § första–tredje styckena samt 5 §,
 - 6 kap. (ändring m. m. av föreskrifter i ett stiftelseförordnande): samtliga bestämmelser,
 - 7 kap. (likvidation och upplösning): samtliga bestämmelser,
 - 8 kap. (stiftelses firma): samtliga bestämmelser,
 - 9 kap. (tillsyn m. m.): 1–9 §§ och 11 §, samt
 - 10 kap. (registrering): samtliga bestämmelser.
- En insamlingsstiftelses namn skall innehålla ordet insamlingsstiftelse.

En insamlingsstiftelse är upplöst om den har saknat tillgångar under en sammanhängande tid av två år.

Bestämmelserna i 1 kap. 5–5 b §§, 6 § första stycket, 2–10 kap. samt andra stycket i denna paragraf gäller inte i fråga om insamlingsstiftelser vilkas tillgångar enligt stiftelseförordnandet får användas endast till förmån för bestämda fysiska personer.

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag.)

När det gäller bokföringsskyldigheten för insamlingsstiftelse har den frågan hittills reglerats i tredje stycket genom en bestämmelse om generell bokföringsskyldighet. I förevarande förslag regleras i stället insamlingsstiftelsers bokföringsskyldighet och skyldighet att upprätta årsredovisning direkt i den nya bokföringslagen. Bestämmelserna i 3 kap. stiftelselagen har ersatts med en erinran om bokföringslagens regler (se 3 kap. 1 §).

I *första stycket* hänvisas därför endast till 3 kap. 1 § medan bestämmelsen i det hittillsvarande tredje stycket har utmönstrats.

Ändringarna i 1 och 3 kap. har föranlett vissa följdändringar utan saklig betydelse i *fjärde stycket*.

11 kap. 4 §

För en kollektivavtalsstiftelse gäller följande bestämmelser i

1 kap. (inledande bestämmelser): 4–5 b §§ och 6 § första stycket första meningen,

2 kap. (förvaltning): samtliga bestämmelser,

3 kap. (bokföring och årsredovisning m.m.): 1 §,

4 kap. (revision): 1–4 §§, 6 §, 7 § första–tredje styckena och 8–16 §§,
5 kap. (skadestånd): 1–3 §§, 4 § första stycket 1–4, andra och tredje styckena och 5 §,

6 kap. (ändring m.m. av föreskrifter i ett stiftelseförordnande): samtliga bestämmelser,

7 kap. (likvidation och upplösning): samtliga bestämmelser,

8 kap. (stiftelses firma): samtliga bestämmelser,

9 kap. (tillsyn m.m.): 1 och 2 §§, 3 § andra stycket, 5 § första stycket 1, 6 § första och andra styckena, 7 och 8 §§, 10 § andra stycket och 11 §, samt

10 kap. (registrering): samtliga bestämmelser.

Utan hinder av bestämmelserna i 6 kap. får stiftarna och stiftelsen genom skriftlig överenskommelse ändra eller upphäva stiftelseförordnandet. Vad som anges i 2–10 kap. om föreskrifter i ett stiftelseförordnande skall i fråga om en kollektivavtalsstiftelse gälla även föreskrifter för stiftelsen som har meddelats genom en sådan överenskommelse.

En kollektivavtalsstiftelses namn skall innehålla ordet kollektivavtalsstiftelse.

Vid tillämpning av 4 kap. 15 § skall en kollektivavtalsstiftelse behandlas som en sådan stiftelse som avses i 9 kap. 10 § första stycket.

En kollektivavtalsstiftelse är upplöst om den har saknat tillgångar under en sammanhängande tid av två år

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag.)

I paragrafens *första stycke* anges vilka av stiftelselagens bestämmelser som gäller för kollektivavtalsstiftelser. Eftersom stiftelselagens bestämmelser om bokföring och skyldighet att upprätta årsredovisning

m.m. har ersatts av bestämmelser i den nya bokföringslagen, har hänvisningarna till 3 kap. ändrats på samma vis som har skett i 2 §.

I *fjärde stycket* har tidigare funnits en bestämmelse om att kollektivavtalsstiftelser är bokföringsskyldiga. Bestämmelsen har tagits bort, eftersom frågan om bokföringsskyldighet i stället regleras i bokföringslagen. Av den lagen framgår att kollektivavtalsstiftelser är generellt bokföringsskyldiga och alltid skyldiga att upprätta årsredovisning.

Från fjärde stycket har också utmönstrats en hänvisning till 3 kap. 12 §, eftersom den paragrafen upphävs och ersätts av motsvarande bestämmelser i 8 kap. 3 § årsredovisningslagen (1995:1554).

Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999.

De nya föreskrifterna skall träda i kraft den 1 januari år 2000 och tillämpas på det första räkenskapsår som påbörjas från och med detta datum.

25.15 Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1927) om europeiska ekonomiska intressegrupperingar

5 §

En intressegruppering är bokföringsskyldig enligt *bokföringslagen (1999:000)*. En bokföringsskyldig intressegruppering som inte har sitt säte i Sverige skall för näringsverksamhet som bedrivs här ha en egen bokföring som är skild från grupperingens bokföring i övrigt.

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag)

Den tidigare hänvisningen till 1976 års bokföringslag har ersatts av en hänvisning till den nya bokföringslagen. Vidare har en erinran om att en intressegruppering enligt 1980 års årsredovisningslag kan vara skyldig att upprätta årsredovisning fått utgå. I vilka fall en europeisk ekonomisk intressegruppering är skyldig att upprätta en årsredovisning kommer i stället att framgå av reglerna i den nya bokföringslagen.

25.16 Förslaget till lag om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554)

1 kap. 1 §

Denna lag innehåller bestämmelser om upprättande och offentliggörande av årsredovisning, koncernredovisning och delårsrapport.

Lagen är, om inte annat föreskrivs i 2 §, tillämplig på sådana företag som avses i 6 kap. 1 § bokföringslagen (1999:000).

(Jfr 1 kap. 1 § i kommitténs förslag.)

Av *första stycket* framgår att lagen innehåller bestämmelser om upprättande och offentliggörande av årsredovisning, koncernredovisning och delårsrapport.

I *andra stycket* anges lagens tillämpningsområde. Lagen är sålunda tillämplig på sådana företag som direkt eller indirekt anges i 6 kap. 1 § bokföringslagen: aktiebolag, ekonomiska föreningar, handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare, bokföringsskyldiga stiftelser (dock inte stiftelser vars tillgångar enligt stiftelseförordnandet får användas endast till förmån för medlemmar av en viss eller vissa släkter och som är bokföringsskyldiga enbart på grund av att tillgångarnas värde överstiger 10 prisbasbelopp) samt företag som är moderföretag i en koncern. Härutöver är lagen tillämplig på alla fysiska eller juridiska personer för vilka antalet anställda i verksamheten under de senaste två räkenskapsåren i medeltal har uppgått till mer än tio eller för vilka nettovärdet av tillgångarna i verksamheten uppgår till mer än 24 miljoner.

Begreppet företag skall i detta sammanhang uppfattas i vid bemärkelse såsom varje juridisk eller fysisk person som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen och enligt den lagen skyldig att upprätta årsredovisning.

Liksom tidigare undantas i 2 § de företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag och lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag från årsredovisningslagens tillämpningsområde.

1 kap. 2 §

Lagen är inte tillämplig på *företag* som avses i 1 kap. 1 § första stycket lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller 1 kap. 1 § första stycket lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag, om inte annat är särskilt föreskrivet i dessa lagar.

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

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag.)

Ordet ”bolag” har bytts ut mot ”företag”. Det beror på att 1 kap. 1 § lagen (1995:1560) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag innefattar även andra juridiska personer än sådana som är bolag.

1 kap. 3 §

Med *företag* avses i denna lag *fysiska eller juridiska personer som direkt eller indirekt omfattas av en årsredovisning, en koncernredovisning eller en delårsrapport.*

Med andelar avses aktier och andra andelar i juridiska personer.

(Jfr 1 kap. 3 § i kommitténs förslag.)

I *första stycket* har hittills funnits en definition av begreppet ”bolag”. Eftersom lagens tillämpningsområde har utvidgats till andra slag av före-

tag än bolag har denna definition utmönstrats och – på *Lagrådets* inrådan – ersatts av en definition av begreppet ”företag”.

Med företag avses i lagen varje fysisk eller juridisk person vars förhållanden direkt eller indirekt redovisas i en årsredovisning, en koncernredovisning eller en delårsrapport.

Vanligen använder lagen begreppet för att beteckna den fysiska eller juridiska person som är skyldig att upprätta årsredovisning, koncernredovisning eller delårsrapport. När lagen ålägger ett företag att förfara på visst sätt avses sålunda den fysiska eller juridiska person som – enligt vad som närmare föreskrivs i bokföringslagen och denna lag – är skyldig att upprätta sådan redovisning. Det bör understrykas att också icke näringsdrivande juridiska personer kan vara skyldiga att upprätta årsredovisning eller koncernredovisning. Det medför att begreppet ”företag” också omfattar juridiska personer som inte driver någon verksamhet av näringsmässig karaktär. Också en årsredovisningsskyldig ideell förening eller ett trossamfund är alltså i lagens mening att anse som ett företag.

Det har inte varit möjligt att begränsa användningen av begreppet företag till enbart de rättssubjekt som är skyldiga att upprätta årsredovisning, koncernredovisning eller delårsrapport enligt lagen. I några sammanhang används begreppet också för att beteckna juridiska personer i vilka ett redovisande företag direkt eller indirekt äger andelar och vars förhållanden därigenom indirekt kommer att omfattas av redovisningen (se t.ex. 5 kap. 8 §). Samma innebörd har begreppet i sammansättningarna ”dotterföretag” eller ”intresseföretag”. I dessa sammanhang kan begreppet företag också omfatta exempelvis utländska juridiska personer som själva inte är skyldiga att upprätta årsredovisning enligt årsredovisningslagen.

1 kap. 4 §

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.

(Jfr 1 kap. 4 § i kommitténs förslag.)

Lagen har hittills varit direkt tillämplig enbart på aktiebolag och vissa handelsbolag. Tillämpningsområdet har nu utvidgats så att lagen nu gäller också andra företag av det slag som anges i 6 kap. 1 § bokföringslagen. Orden ”bolag” och ”moderbolag” har därför bytts ut mot ”företag” och ”moderföretag”.

1 kap. 5 §

Om ett *företag* äger andelar i en juridisk person som inte är dotterföretag och utövar ett betydande inflytande över den juridiska personens driftsmässiga och finansiella styrning samt ägandet utgör ett led i en varaktig förbindelse mellan *företaget* och den juridiska personen, är den juridiska personen intresseföretag till *företaget*.

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

(Jfr 1 kap. 5 § i kommitténs förslag.)

Ändringarna är av samma slag som ändringarna i 1 kap. 4 §.

1 kap. 6 §

I de fall som avses i 4 § första stycket 1–3 och andra stycket samt 5 § skall sådana rättigheter som tillkommer någon som handlar i eget namn men för en annan fysisk eller juridisk persons räkning anses tillkomma den 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.

(Jfr 1 kap. 6 § i kommitténs förslag.)

Ändringen i *andra stycket* är av redaktionell natur.

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

(Jfr 1 kap. 7 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen, som är ny, innehåller upplysningsregler av det slag som hittills har funnits i 3 kap. 11 § 1980 års årsredovisningslag, 8 kap. 38 § aktiebolagslagen, 6 kap. 7 § föreningslagen och 8 kap. 9 § försäkringsrörelselagen (1982:713). Någon saklig ändring är inte åsyftad.

2 kap. 1 §

En årsredovisning skall bestå av

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

I följande fall skall det i årsredovisningen ingå även en finansieringsanalys:

1. företaget bedriver näringsverksamhet och nettovärdet av tillgångarna i företaget enligt balansräkningarna för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett gränobelopp som motsvarar 1 000 gånger det prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde under den sista månaden av respektive räkenskapsår,

2. antalet anställda hos företaget har under de två senaste räkenskapsåren i medeltal överstigit 200, eller

3. företagets aktier eller skuldebrev är noterade vid en börs eller auktoriserad marknadsplats.

(Jfr 2 kap. 1 § i kommitténs förslag.)

I paragrafens första stycke har det tidigare funnits en bestämmelse om skyldigheten att årligen upprätta en årsredovisning. Då denna fråga numera regleras i 6 kap. 1 § bokföringslagen har den bestämmelsen utmönstrats.

Första stycket (tidigare det andra) har jämkats redaktionellt.

I *andra stycket* (tidigare det tredje) regleras när det i årsredovisningen skall ingå en finansieringsanalys. Bestämmelsen anknyter till samma kriterier som avgör om ett företag är skyldigt att ha en auktoriserad revisor (se bl.a. 10 kap. 12 § aktiebolagslagen [1975:1385]). Hittills har det skett genom en hänvisning till bestämmelserna i bl.a. aktiebolagslagen. Den tekniken framstår emellertid som mindre lämplig i och med att årsredovisningslagen blir tillämplig på flera olika slag av juridiska personer. De aktuella kriterierna har i stället preciserats i paragrafen. Dessa kriterier överensstämmer i stort med de kriterier som finns i 10 kap. 12 § aktiebolagslagen. En generell tillämpning av dessa kriterier på alla de företagsformer som kan vara skyldiga att upprätta årsredovisning har dock ansetts få alltför vittgående konsekvenser. Bl.a. skulle det leda till att också större ideella föreningar som inte bedriver näringsverksamhet tvingades att upprätta finansieringsanalys, trots att

det knappast torde finnas något egentligt behov av detta. Punkten 1 har därför utformats så att det endast är i näringsdrivande verksamhetsformer som företaget kan bli skyldigt att upprätta finansieringsanalys för det fall att balansomslutningen överskrider det i lagen angivna gränsvärdet.

En annan skillnad i förhållande till aktiebolagslagen är att begreppet ”fastställda balansräkningar” har ersatts med ”balansräkningarna”. Skälet till det är att det i vissa slag av företag, t.ex. handelsbolag och stiftelser, inte förekommer någon fastställelse av balansräkningen. De balansräkningar som avses är dock fortfarande de balansräkningar som ingår i företagets årsredovisningar eller årsbokslut.

2 kap. 3 §

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

Om avvikelse görs från vad som följer av allmänna råd eller rekommendationer från normgivande organ, skall upplysning om detta och om skälen för avvikelsen lämnas i en not.

(Jfr 2 kap. 3 § i kommitténs förslag.)

Ändringen i *första stycket* innebär att ordet ”bolagets” har bytts ut mot ”företagets.” Detta är en följd av att lagens tillämpningsområde har utvidgats till att omfatta andra verksamhetsformer än aktiebolag och vissa handelsbolag.

2 kap. 4 §

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

1. *Företaget* skall förutsättas fortsätta sin verksamhet.
2. Samma principer för värdering, klassificering och indelning av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna skall konsekvent tillämpas från ett räkenskapsår till ett annat.
3. Värderingen av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna skall göras med iakttagande av rimlig försiktighet. Detta innebär särskilt att
 - a) endast under räkenskapsåret konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen,
 - b) hänsyn skall tas till alla förutsebara och möjliga förluster och ekonomiska förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår, även om dessa förluster eller förpliktelser blir kända först efter räkenskapsårets utgång men före upprättandet av årsredovisningen, och att
 - c) hänsyn skall tas till värdenedgångar oavsett om resultatet för räkenskapsåret är en vinst eller en förlust.
4. Intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret skall tas med oavsett tidpunkten för betalningen.
5. De olika beståndsdelar som balansräkningens poster och, i förekommande fall, delposter består av skall värderas var för sig.
6. Tillgångar och avsättningar eller skulder får inte kvittas mot varandra. Inte heller får intäkter och kostnader kvittas mot varandra.

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

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

(Jfr 2 kap. 4 § i kommitténs förslag.)

Ändringarna är av samma slag som ändringen i 3 §.

2 kap. 7 §

I aktiebolag, *ekonomiska föreningar och andra företag, som företräds av en styrelse, skall årsredovisningen skrivas under av samtliga styrelseledamöter. Om en verkställande direktör är utsedd, skall även denne skriva under årsredovisningen.*

I handelsbolag skall årsredovisningen skrivas under av samtliga obegränsat ansvariga delägare.

I stiftelser med anknuten förvaltning skall årsredovisningen skrivas under av förvaltaren eller, om ett handelsbolag är stiftelsens förvaltare, av samtliga bolagsmän som företräder bolaget.

I övriga företag skall årsredovisningen skrivas under av den redovisningsskyldige eller dennes ställföreträdare.

Om någon av dem som undertecknar årsredovisningen har anmält en avvikande mening, skall yttrandet fogas till redovisningen. I fall som avses i första stycket gäller detta dock endast om den avvikande meningen har antecknats till styrelsens protokoll.

Årsredovisningen skall innehålla uppgift om den dag då den undertecknades.

(Jfr 2 kap. 7 § i kommitténs förslag.)

I första stycket och de nya tredje och fjärde styckena har det tagits in regler om hur årsredovisningen för ekonomiska föreningar, stiftelser och de övriga företag som kan vara skyldiga att upprätta årsredovisning skall undertecknas. Kompletteringarna överensstämmer i huvudsak med hittills gällande rätt (jfr 9 kap. 2 § andra stycket föreningslagen, 3 kap. 9 § stiftelselagen och 2 kap. 2 § tredje stycket 1980 års årsredovisningslag).

3 kap. Balansräkning och resultaträkning

Kapitlet motsvarar i väsentliga delar det tidigare 3 kap. En del tillägg och ändringar har gjorts. Paragrafindelningen har också förändrats. Ändringar i förhållande till kapitlets tidigare lydelse har markerats med kursiv text.

Balansräkningens innehåll

3 kap. 1 §

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

(Jfr 3 kap. 1 § i kommitténs förslag.)

Ändringen är av samma slag som ändringen i 2 kap. 3 §.

Resultaträkningens innehåll

3 kap. 2 §

Resultaträkningen skall i sammandrag redovisa *företagets* samtliga intäkter och kostnader under räkenskapsåret.

(Jfr 3 kap. 3 § i kommitténs förslag.)

Ändringen är av samma slag som ändringen i 2 kap. 3 §.

Uppställningsformer

3 kap. 3 §

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

Byte av uppställningsform för resultaträkningen får ske endast om det finns särskilda skäl och är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§. Vid sådant byte skall upplysning om skälen för bytet lämnas i en not.

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag.)

Som en följd av att 1 kap. 1 § har fått en ny lydelse har den tidigare bilagan 1 till lagen kunnat utmönstras. De bilagor som tidigare har betecknats 2–4 har därför erhållit beteckningarna 1–3. Detta har föranlett ändringar i förevarande paragrafs *första stycke*.

3 kap. 4 §

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

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

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

Poster som föregås av arabiska siffror får slås samman,

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

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

(Jfr 3 kap. 6 § i kommitténs förslag.)

Med hänsyn till att lagens tillämpningsområde inte längre är begränsat till företagsformer som typiskt sett är inriktade på näringsverksamhet har ordet ”rörelse” i *andra stycket* bytts ut mot ”verksamhet”.

3 kap. 5 §

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

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

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

(Jfr 3 kap. 7 § i kommitténs förslag.)

Ändringen i *andra stycket* är av samma slag som ändringen i 2 kap. 3 §.

Särskilda poster i en ekonomisk förenings balansräkning och resultaträkning

3 kap. 6 §

Fordran på insats i en ekonomisk förening får 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.

Första stycket gäller även vid redovisningen av fullgjorda upplåtelseavgifter i en bostadsrättsförening.

(Jfr 3 kap. 2 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen, som saknar tidigare motsvarighet i 3 kap., innehåller bestämmelser om vissa särskilda poster i en ekonomisk förenings balansräkning.

Bestämmelsen i *första stycket* motsvarar de bestämmelser som hittills har funnits i 9 kap. 7 § tredje stycket första och andra meningen föreningslagen.

Föreskriften i *andra stycket* motsvarar de bestämmelser som hittills har funnits i 9 kap. 26 § andra meningen bostadsrättslagen (1991:614).

3 kap. 7 §

I resultaträkningen för en ekonomisk förening skall sådan överskottsutdelning som avses i 10 kap. 1 § andra stycket 1 lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar tas upp som en särskild kostnadspost.

(Jfr 3 kap. 4 § i kommitténs förslag.)

Bestämmelsen är ny och innehåller, liksom 6 §, en särskild bestämmelse avseende ekonomiska föreningar. Bestämmelsen har tidigare funnits i 9 kap. 6 § andra stycket andra meningen föreningslagen.

3 kap. 8 §

Större belopp som ingår i posterna Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter och Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter skall specificeras i balansräkningen eller i en not.

Första stycket gäller inte i fråga om *företag*, i vilka

1. antalet anställda under de senaste två räkenskapsåren i medeltal uppgått till högst tio, och

2. tillgångarnas nettovärde enligt fastställd balansräkning för det senaste räkenskapsåret uppgår till högst 24 miljoner kronor.

(Jfr 3 kap. 8 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen har tidigare betecknats 3 kap. 6 §. Ändringen i *andra stycket* är av samma slag som ändringen i 2 kap. 3 §.

Avsättningar

3 kap. 9 §

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

Avskrivningar och nedskrivningar får inte redovisas som avsättningar.

(Jfr 3 kap. 9 § i kommitténs förslag.)

En motsvarande bestämmelse har tidigare funnits i 4 kap. 16 §. Den har nu utformats som en klassificeringsregel med anknytning till balansräkningen och det har därför ansetts naturligt att ta in den i 3 kap. i stället för i 4 kap. Någon saklig ändring när det gäller innebörden av begreppet avsättning är inte avsedd (jfr avsnitt 15.2.1).

3 kap. 10 §

Större avsättningar som i balansräkningen har tagits upp under posten Övriga avsättningar skall specificeras i balansräkningen eller i en not.

Första stycket gäller inte *företag* som avses i 8 § andra stycket.

(Jfr 3 kap. 10 § i kommitténs förslag.)

Bestämmelsen har flyttats från 4 kap. 17 §. Ändringen i *andra stycket* är av samma slag som ändringen i 2 kap. 3 §.

Resultaträkning i förkortad form

3 kap. 11 §

Om det är motiverat av konkurrensskäl, får posterna 1–6 i bilaga 2 respektive posterna 1–3 och 6 i bilaga 3 slås samman till en post benämnd bruttovinst eller bruttoförlust. Detta gäller dock inte om *företaget* är ett sådant *företag* som avses i 2 kap. 1 § *andra stycket*.

Ett *företag* som slår samman poster enligt första stycket skall i *resultaträkningen*, i anslutning till posten bruttovinst eller brutto-

förlust, lämna uppgift om nettoomsättningen. Företaget skall i en not upplysa om skälen för sammanslagningen. Uppgift om nettoomsättningen får dock utelämnas om det är motiverat och Patent- och registreringsverket medger det.

(Jfr 3 kap. 11 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen har tidigare betecknats som 3 kap. 7 §. Paragrafen innehåller bestämmelser om s.k. förkortad resultaträkning. Skälen bakom ändringen har behandlats i avsnitt 15.3.

Den nya lydelsen av paragrafens *första stycke* innebär att det inte längre uppställs något krav på myndighetsdispens för att de aktuella posterna skall få slås samman. Fortfarande måste det dock finnas konkurrensskäl för att sammanslagning skall få ske. Det åligger revisorn att inom ramen för granskningen av årsredovisningen prövas om så är fallet. En remissinstans har förordat att begreppet ”konkurrensskäl” ersätts med begreppet ”väsentliga konkurrensskäl”. Någon sådan ändring har inte ansetts nödvändig. Det förtjänar emellertid att understrykas att begreppet ”konkurrensskäl” i hittillsvarande praxis har tolkats förhållandevis restriktivt. Någon förändring av begreppets innebörd är inte avsedd.

I *andra stycket* har uppställts ett nytt upplysningskrav. Bolag som slår samman poster enligt första stycket skall lämna särskild uppgift om sin nettoomsättning. Bestämmelsen innebär att den nettoomsättningsuppgift som bakas in i posten bruttovinst eller bruttoresultat måste redovisas i *resultaträkningen* i anslutning till den posten. Det räcker alltså inte att redovisa uppgiften i en not.

Liksom tidigare måste företaget dessutom redovisa skälen för sammanslagning av poster. Detta skall göras i en not.

Kravet på upplysning om nettoomsättning är förenat med en dispensmöjlighet. Dispens förutsätter att det finns konkurrensskäl för att utelämna uppgiften. Det handlar här om sådana situationer då ett offentliggörande av uppgiften skulle göra det möjligt för bolagets konkurrenter att vidta för bolaget skadliga åtgärder. Regeringens praxis vid tillämpningen av paragrafen i dess hittillsvarande lydelse bör härvid kunna tjäna till ledning.

Nettoomsättningen

3 kap. 12 §

Nettoomsättningen skall omfatta intäkter från försålda varor och utförda tjänster som ingår i *företagets* normala verksamhet. Avdrag skall göras för lämnade rabatter, mervärdesskatt och annan skatt som är direkt knuten till omsättningen.

(Jfr 3 kap. 12 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen har tidigare betecknats som 3 kap. 8 §. Ändringen är av samma slag som i 2 kap. 3 §.

3 kap. 13 §

Intäkter och kostnader i annan verksamhet än *företagets* normala verksamhet skall redovisas som extraordinära intäkter och kostnader.

Extraordinära intäkter och kostnader skall specificeras till storlek och art i en not.

Andra stycket gäller inte företag som avses i 8 § andra stycket.

(Jfr 3 kap. 13 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen har tidigare betecknats som 3 kap. 9 §. Ändringarna i *första* och *tredje styckena* är av samma slag som ändringen i 2 kap. 3 §.

4 kap. 1 §

Med anläggningstillgång förstås tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i *verksamheten*. Med omsättningstillgång förstås annan tillgång.

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

(Jfr 4 kap. 1 § i kommitténs förslag.)

Ändringen i *första stycket* är av samma slag som ändringen i 3 kap. 4 §.

Bestämmelsen i *andra stycket* motsvarar närmast den bestämmelse som tidigare har funnits i 10 § första stycket tredje meningen jordbruksbokföringslagen. Bestämmelsen är emellertid inte längre tvingande. Skälen till bestämmelsen har behandlats i avsnitt 8.3.

4 kap. 2 §

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

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

(Jfr 4 kap. 2 § i kommitténs förslag.)

Ändringarna i *andra stycket* sammanhänger med att lagens tillämpningsområde har utvidgats.

4 kap. 6 §

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

beloppet används för avsättning till en uppskrivningsfond eller, i aktiebolag, för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission.

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

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

(Jfr 4 kap. 6 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen innehåller bestämmelser om uppskrivning av materiella och finansiella anläggningstillgångar. Enligt årsredovisningslagens hittills gällande lydelse får endast aktiebolag göra uppskrivningar. Det sammanhänger med att uppskrivningsbeloppet samtidigt måste avsättas till bundet eget kapital, antingen genom avsättning till uppskrivningsfond eller genom ökning av aktiekapitalet. Att de handelsbolag som sedan tidigare omfattas av årsredovisningslagen inte har kunnat skriva upp sina tillgångar beror på att ett handelsbolag saknar bundet eget kapital.

Enligt 9 kap. föreningslagen har det varit möjligt att göra uppskrivningen för avsättning till uppskrivningsfond. Denna möjlighet har överförts till årsredovisningslagen och kommer till uttryck i förevarande paragrafs *första stycke*. Det nya regelverket skiljer sig dock från det gamla vad gäller möjligheterna att upplösa uppskrivningsfonden. Enligt föreningslagen fick belopp från uppskrivningsfonden tas i anspråk för kvittning mot nedskrivning. Den möjligheten finns inte kvar. Uppskrivningsfonden i en ekonomisk förening kan i stället upplösas endast enligt bestämmelserna i 8 §.

Andra företag än aktiebolag och ekonomiska föreningar har överhuvudtaget inte någon möjlighet att göra uppskrivningar. Det sammanhänger med att de saknar bundet eget kapital; någon i lag reglerad möjlighet att binda uppskrivningsbeloppet i företaget finns alltså inte. I 15 § 1976 års bokföringslag har funnits en bestämmelse om att uppskrivning kan ske om uppskrivningsbeloppet kvittas mot en samtidigt gjord nedskrivning. Den bestämmelsen saknar helt motsvarighet i årsredovisningslagen.

4 kap. 7 §

Ett aktiebolag får ta uppskrivningsfonden i anspråk för

1. ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission,
2. täckning av förlust enligt fastställd balansräkning när förlusten inte kan täckas av fritt eget kapital.

Ett beslut att ta uppskrivningsfonden i anspråk för att täcka en förlust enligt första stycket 2 får fattas endast efter revisorernas hörande. Innan tre år har förflutit från beslutet får vinstutdelning beslutas endast om rätten ger tillstånd till det eller om aktiekapitalet har ökats med minst ett belopp som motsvarar den förlust som har blivit täckt med uppskrivningsbelopp. I fråga om rättens tillstånd gäller 6 kap. 6 § tredje–femte styckena aktiebolagslagen (1975:1385).

(Jfr 4 kap. 7 § i kommitténs förslag.)

Enligt den tidigare lydelsen av *första stycket* fick en uppskrivningsfond alltid tas i anspråk på det sätt som anges i stycket. Eftersom uppskrivningsfonder enligt årsredovisningslagen enbart kunde förekomma i aktiebolag, fick dock bestämmelsen i praktiken betydelse enbart för aktiebolag.

När lagens tillämpningsområde nu utsträcks till ekonomiska föreningar, uppkommer frågan hur belopp som en ekonomisk förening har avsatt till uppskrivningsfonden (se 6 §) skall kunna tas i anspråk. Föreningslagen har inte medgett att föreningar använder uppskrivningsfonden för ökning av aktiekapitalet eller för täckning av förlust. Den nya regleringen av föreningars redovisningsskyldighet innebär i detta avseende ingen ändring i sak.

Av detta följer att uppskrivningsfonden i en ekonomisk förening kan tas i anspråk endast på det sätt som anges i 8 §, dvs. vid avskrivning eller nedskrivning av den uppskrivna tillgången överförs ett belopp motsvarande avskrivningen eller nedskrivningen till fritt eget kapital och vid avyttring av tillgången överförs den del av fonden som motsvarar tillgången till fritt eget kapital.

4 kap. 9 §

Omsättningstillgångar skall, om inte annat följer av 10 eller 12 §, tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet på balansdagen.

Med anskaffningsvärde förstås, om inte annat följer av 11 §, utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning. Vid bestämmandet av anskaffningsvärdet tillämpas 3 § andra–fjärde styckena.

Med det verkliga värdet avses försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad. Om det finns särskilda skäl, får det verkliga värdet bestämmas till återanskaffningsvärdet, i förekommande fall med avdrag för inkurans, eller något annat värde som är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§.

Med återanskaffningsvärde avses det belopp som motsvarar den utgift för anskaffandet som *företaget* skulle ha haft, om tillgången anskaffats på balansdagen.

Om företaget drivs av en fysisk person eller ett dödsbo, får djur i jordbruk eller renkötsel värderas till det värde som fastställs av Riksskatteverket.

(Jfr 4 kap. 9 § i kommitténs förslag.)

Ändringen i *fjärde stycket* är av samma slag som ändringen i 2 kap. 3 §.

Femte stycket, som är nytt, motsvarar närmast den bestämmelse som hittills har funnits i 10 § andra stycket första meningen jordbruksbokföringslagen. En värdering av djur enligt de principer som eljest gäller kan ibland vara komplicerad för den enskilde jordbrukaren. Det har därför ansetts lämpligt att till årsredovisningslagen överföra den möjlighet till schablonmässig värdering som jordbruksbokföringslagen har gett. Schablonregeln kan endast tillämpas i fråga om djur som har klassificerats som omsättningstillgång (jfr 4 kap. 1 §). Om den inte utnyttjas, gäller de allmänna bestämmelserna om värdering av omsättningstillgångar. Bestämmelsen har i förhållande till bestämmelsen i

4 kap. 11 §

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

Om det värde som framkommer vid en sådan beräkning väsentligt avviker från varulagrets verkliga värde på balansdagen, skall skillnadsbeloppet anges i en not med fördelning på de i balansräkningen upptagna posterna. Det verkliga värdet skall därvid beräknas enligt 9 § tredje stycket första meningen.

Bestämmelsen i andra stycket gäller inte *företag* som avses i 3 kap. 8 § andra stycket.

(Jfr 4 kap. 11 § i kommitténs förslag.)

Ändringen i *tredje stycket* är av samma slag som ändringen i 2 kap. 3 §.

4 kap. 12 §

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.

(Jfr 4 kap. 12 § i kommitténs förslag.)

Ändringen är av samma slag som ändringen i 2 kap. 3 §.

4 kap. 14 §

Tillgångsposten Egna aktier får inte tas upp till något värde.

Vid värdering av ett *moderföretags* andelar i ett dotterföretag skall andelar som dotterföretaget äger i *moderföretaget* inte anses ha något värde.

(Jfr 4 kap. 14 § i kommitténs förslag.)

Ändringarna i *andra stycket* är av samma slag som ändringen i 2 kap. 3 §.

5 kap. 1 §

Utöver vad som följer av övriga bestämmelser i denna lag skall årsredovisningen innehålla de upplysningar som anges i 2–26 §§. Upplysningarna skall lämnas i noter. Om det inte står i strid med kravet på överskådlighet i 2 kap. 2 §, får upplysningarna i stället lämnas i balansräkningen eller resultaträkningen.

Lämnas upplysningarna i noter, skall hänvisning göras vid de poster i balansräkningen eller resultaträkningen till vilka de hänför sig.

(Jfr 5 kap. 1 § i kommitténs förslag.)

Ändringen i *första stycket* är föranledd av att vissa paragrafer, till vilka Prop. 1998/99:130 texten hänvisar, har fått nya beteckningar.

5 kap. 6 §

Om *företagets verksamhetsgrenar* eller geografiska marknader avviker betydligt från varandra, skall uppgift lämnas om nettoomsättningens fördelning på *verksamhetsgrenarna* och marknaderna. Bedömningen av om *företagets verksamhetsgrenar* och marknader avviker betydligt från varandra skall göras med hänsyn till hur *företaget* normalt organiserar försäljningen av varor och tjänster.

Första stycket gäller inte *företag* som tillämpar 3 kap. 11 §. Bestämelsen om nettoomsättningens fördelning på geografiska marknader gäller inte heller *företag* som avses i 3 kap. 8 § andra stycket.

(Jfr 5 kap. 6 § i kommitténs förslag.)

I *första stycket* har ordet "rörelsegrenar" bytts ut mot "verksamhetsgrenar". Anledningen till detta är att lagen i sin nya lydelse är tillämplig även på företag som i normala fall inte bedriver rörelse, t.ex. ideella föreningar och registrerade trossamfund.

Ändringarna i *andra stycket* är av samma slag som ändringen i 2 kap. 3 §.

5 kap. 7 §

Moderföretag och *dotterföretag* skall ange hur stor del av räkenskapsårets inköp och försäljningar som avser andra koncernföretag.

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

(Jfr 5 kap. 7 § i kommitténs förslag.)

Ändringen i *första stycket* är av samma slag som ändringen i 2 kap. 3 § m.fl. paragrafer.

Av bestämmelserna i 7 kap. 3 § framgår att ett moderföretag under vissa förhållanden inte behöver upprätta någon koncernredovisning. När detta undantag utnyttjas, skall moderföretaget, enligt *andra stycket*, lämna upplysning om internvinster på transaktioner som har företagits inom koncernen. Frågan har behandlats i avsnitt 16.2. Med begreppet "transaktioner inom koncernen" förstås varje koncernintern överlåtelse av varor, tjänster, anläggningstillgångar eller annat. Begreppet internvinster har samma innebörd som i 7 kap. 13 §.

5 kap. 8 §

Om *företaget äger eller i fall som anges i 1 kap. 6 § innehar andelar i ett dotterföretag eller ett intresseföretag*, skall det lämna uppgift om:

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* kapitalandel i *det andra* företaget, beräknad med tillämpning av 1 kap. 6 §, och

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

Första stycket gäller också *om företaget äger eller i fall som anges i* 1 kap. 6 § innehar en kapitalandel på minst *tjugo* procent i ett annat företag.

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

Om *det redovisningsskyldiga företagets* rösträttsandel i sådana företag som avses i första och andra styckena avviker från kapitalandelen, skall även rösträttsandelen anges.

(Jfr 5 kap. 8 § i kommitténs förslag.)

Ändringarna i paragrafen utgör följdändringar till den nya bokföringslagen eller till andra ändringar i årsredovisningslagen. Ordet *bolag* har bytts ut mot *företag*. *Första stycket* har också formulerats om för att dess innebörd skall bli klarare. I *första stycket 2* har ordet ”årsredovisning” lagts till, eftersom den nya bokföringslagen innebär att bokföringen kan avslutas med ett årsbokslut *eller* en årsredovisning.

5 kap. 9 §

En uppgift enligt 8 § får utelämnas, om den är av ringa betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild i 2 kap. 3 §.

Under förutsättning att tillstånd ges av *Patent- och registreringsverket*, får uppgift enligt 8 § också utelämnas, om den har sådan karaktär att den kan vålla allvarlig skada för något av de i 8 § angivna företagen.

Om en uppgift har utelämnats enligt första eller andra stycket, skall upplysning lämnas om detta.

Uppgift om eget kapital och resultat får också utelämnas, om

1. *företaget* äger andelar som motsvarar mindre än hälften av det andra företagets eget kapital och *det företaget* inte offentliggör sin balansräkning, eller

2. dotterföretaget eller intresseföretaget omfattas av en av *företaget* upprättad koncernredovisning eller av en sådan koncernredovisning som avses i 7 kap. 2 § första stycket.

(Jfr 5 kap. 9 § i kommitténs förslag.)

I paragrafens *andra stycke* har orden ”regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer” bytts ut mot ”Patent- och registreringsverket”. Patent- och registreringsverket har redan tidigare, med stöd av ett bemyndigande i 6 § förordningen (1995:1633) om vissa årsredovisningsfrågor, prövat dessa tillståndsärenden. Det har nu ansetts att prövningen av ärendena över huvud taget inte bör ligga hos regeringen och – såsom framgår av den nya 10 kap. 1 § – att överklagande av beslut i ärendena i fortsättningen skall ske till allmän förvaltningsdomstol. Det har mot den bakgrunden ansetts naturligt att det redan av årsredovisningslagen framgår att ärendena skall prövas av Patent- och registreringsverket.

Ändringarna i *fjärde stycket* är av samma slag som ändringen i 2 kap. 3 §.

För varje skuldpost i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 skall, om säkerhet har ställts, omfattningen av säkerheterna anges med uppgift om deras art och form.

Om *företaget* har ställt säkerhet eller ingått ansvarsförbindelse till förmån för koncernföretag, skall särskild upplysning lämnas om detta.

(Jfr 5 kap. 11 § i kommitténs förslag.)

Ändringen i *andra stycket* är av samma slag som ändringen i 2 kap 3 §.

5 kap. 12 §

Om ett *företag* har lämnat lån till en styrelseledamot, verkställande direktör eller en motsvarande befattningshavare i *företaget* eller i ett annat koncernföretag, skall upplysning lämnas om detta. Detsamma gäller om *företaget* har ställt pant eller annan säkerhet eller har ingått ansvarsförbindelse till förmån för en sådan befattningshavare. Med styrelseledamöter jämställs suppleanter för dessa och med verkställande direktör jämställs vice verkställande direktör.

Uppgift skall 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. Uppgift skall även lämnas om vilken anknytning till *företaget* den har som *företaget* har lämnat lån till, ställt säkerhet för eller ingått ansvarsförbindelse till förmån för.

Andra stycket tillämpas också, om ett *aktiebolag* har lämnat lån till eller ställt säkerhet till förmån för någon annan med stöd av tillstånd enligt 12 kap. 8 § aktiebolagslagen (1975:1385).

(Jfr 5 kap. 12 § i kommitténs förslag.)

Ändringarna i *första och andra styckena* är av samma slag som ändringarna i 2 kap. 3 §.

I *tredje stycket* har det klargjorts att det endast är aktiebolag som omfattas av stycket.

5 kap. 13 §

Om *företaget* har utelöpande lån som är konvertibla eller förenade med optionsrätt till nyteckning, skall för varje lån eller liknande rättighet anges utestående lånebelopp samt tid och villkor för utbyte eller för nyteckning. För varje lån mot vinstandelsbevis skall utestående lånebelopp och räntebestämmelserna anges.

(Jfr 5 kap. 13 § i kommitténs förslag.)

Ändringen är av samma slag som ändringen i 2 kap. 3 §.

5 kap. 15 §

En ekonomisk förenings eget kapital skall delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust. Under bundet eget kapital skall tas upp inbetalda eller genom insatsemission tillgodoförda insatser, uppskrivningsfond och reservfond. Medlemsinsatser och förlagsinsatser skall redovisas var för sig. Under fritt eget kapital eller ansamlad förlust skall tas upp fria fonder, var för

sig, balanserad vinst eller förlust samt nettovinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas därvid upp som avdragsposter.

Förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning skall specificeras.

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

(Jfr 5 kap. 15 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen är ny och reglerar vad som är fritt respektive bundet eget kapital i en ekonomisk förening.

Bestämmelserna i *första stycket* motsvarar de bestämmelser som hittills har funnits i 9 kap. 7 § andra stycket föreningslagen, medan bestämmelsen i *andra stycket* motsvarar 9 kap. 8 § första stycket 2 samma lag.

Föreskriften i *tredje stycket* har hittills funnits i 9 kap. 26 § bostadsrättslagen.

5 kap. 16

Uppgift skall lämnas om skillnaden mellan å ena sidan den inkomstskatt som har redovisats i resultaträkningen under räkenskapsåret och tidigare räkenskapsår samt å andra sidan den inkomstskatt som belöper sig på verksamheten för dessa år. Uppgift behöver dock inte lämnas om skillnaden är obetydlig.

Första stycket gäller inte *företag* som avses i 3 kap. 8 § andra stycket.

(Jfr 5 kap. 16 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen har tidigare betecknats 5 kap. 15 §. I *andra stycket* har det dels gjorts samma slag av ändring som i 2 kap. 3 §, dels gjorts en anpassning till den nya paragrafnumreringen i 3 kap.

5 kap. 17 §

Uppgift skall lämnas om hur den för räkenskapsåret redovisade inkomstskatten fördelar sig på ordinärt och extraordinärt resultat.

Första stycket gäller inte *företag* som avses i 3 kap. 8 § andra stycket.

(Jfr 5 kap. 17 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen har tidigare betecknats 5 kap. 16 §. I *andra stycket* har det dels gjorts samma slag av ändring som i 2 kap. 3 §, dels gjorts en anpassning till den nya paragrafnumreringen i 3 kap.

5 kap. 18 §

Uppgift skall lämnas om medelantalet under räkenskapsåret anställda personer med uppgift om fördelningen mellan kvinnor och män. Om *företaget* har anställda i flera länder, skall medelantalet anställda och fördelningen mellan kvinnor och män i varje land anges.

(Jfr 5 kap. 18 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen har tidigare betecknats 5 kap. 17 §. Ändringen är av samma slag som ändringen i 2 kap. 3 §.

Det sammanlagda beloppet av räkenskapsårets löner och andra ersättningar skall anges 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 skall anges särskilt.

Har *företaget* anställda i flera länder, skall uppgifter som anges i första och andra styckena lämnas särskilt för varje land.

(Jfr 5 kap. 20 § i kommitténs förslag)

Paragrafen har tidigare betecknats 5 kap. 19 §. Ändringen i *tredje stycket* är av samma slag som ändringen i 2 kap. 3 §.

5 kap. 23 §

Vad som enligt 20 och 22 §§ gäller för styrelseledamöter och verkställande direktören gäller även tidigare styrelseledamöter och tidigare verkställande direktör.

(Jfr 5 kap. 22 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen har tidigare betecknats 5 kap. 21 §. Ändringarna är endast föranledda av en ändrad paragrafnumrering.

5 kap. 24 §

Vid tillämpning av 20, 22 och 23 §§ jämställs med styrelseledamöter suppleanter för dessa och med verkställande direktören vice verkställande direktör.

(Jfr 5 kap. 23 i kommitténs förslag.)

Paragrafen har tidigare betecknats 5 kap. 22 §. Ändringen är endast en följd av ändrad paragrafnumrering.

5 kap. 25 §

Om *företaget* har träffat avtal om avgångsvederlag eller liknande förmåner till styrelseledamöter, verkställande direktören eller andra personer i *företagets* ledning, skall uppgift lämnas om avtalen och om de väsentligaste villkoren i avtalen.

(Jfr 5 kap. 24 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen har tidigare betecknats 5 kap. 23 §. Ändringarna är av samma slag som ändringen i 2 kap. 3 §.

5 kap. 26 §

Ett *företag* som är *dotterföretag* skall lämna uppgift om namn, organisationsnummer eller, i förekommande fall, personnummer samt säte för de moderföretag som upprättar koncernredovisning för den

största och minsta koncern som *företaget* ingår i som *dotterföretag*. Uppgift skall också lämnas om var det går att få tillgång till utländska moder-företags koncernredovisningar.

Prop. 1998/99:130

(Jfr 5 kap. 25 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen har tidigare betecknats 5 kap. 24 §. På *Lagrådets* förslag har bestämmelsen kompletterats med ett krav på att ett dotterföretag vars moderföretag är en fysisk person, skall lämna uppgift om dennes personnummer. I övrigt är ändringarna av samma slag som ändringen i 2 kap. 3 §.

6 kap. 1 §

Förvaltningsberättelsen skall innehålla en rättvisande översikt över utvecklingen av *företagets* verksamhet, ställning och resultat.

Upplýsningar skall även lämnas om

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

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

3. *företagets* förväntade framtida utveckling,

4. *företagets* verksamhet inom forskning och utveckling, och

5. *företagets* filialer i utlandet.

Utöver sådan information om verksamhetens miljöpåverkan som skall lämnas enligt första och andra styckena skall *företag* som bedriver verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig enligt 9 kap. 6 § miljöbalken (1998:808) lämna upplýsningar i övrigt om verksamhetens påverkan på den yttre miljön.

Andra stycket 3 och 5 gäller inte *företag* som avses i 3 kap. 8 § andra stycket.

(Jfr 6 kap. 1 § i kommitténs förslag.)

Ändringarna är av samma slag som ändringen i 2 kap. 3 §, dvs. ordet ”bolag” i olika böjningsformer har bytts ut mot ”företag” i motsvarande böjningsformer.

6 kap. 2 §

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

(Jfr 6 kap. 2 § första stycket i kommitténs förslag.)

Paragrafen, som innehåller bestämmelser om förslag till vinst-dispositioner, har hittills enbart varit tillämplig på aktiebolag. Tillämpningsområdet har nu vidgats till att även omfatta ekonomiska föreningar. Motsvarande bestämmelser för ekonomiska föreningar har hittills funnits i 9 kap. 9 § tredje stycket och 11 § fjärde stycket tredje meningen föreningslagen.

Ekonomiska föreningar skall i förvaltningsberättelsen även lämna upplysningar om

- 1. väsentliga förändringar i medlemsantalet,*
- 2. summorna av insatsbelopp som skall 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.

(Jfr 6 kap. 1 § fjärde stycket i kommitténs förslag.)

Paragrafen är ny.

Bestämmelserna i *första stycket* överensstämmer med de bestämmelser som hittills har funnits i 9 kap. 9 § första stycket 3–6 föreningslagen.

Andra stycket motsvarar 14 § andra meningen lagen (1975:417) om sambruksföreningar.

6 kap. 4 §

Stiftelser skall i förvaltningsberättelsen även lämna uppgift om hur stiftelsens ändamål har främjats under räkenskapsåret.

(Jfr 6 kap. 2 § andra stycket i kommitténs förslag.)

Paragrafen, som är ny, ställer krav på att en stiftelses förvaltningsberättelse skall innehålla uppgift om hur stiftelsens ändamål har främjats under året. Detta överensstämmer med vad som redan tidigare har gällt enligt 3 kap. 7 § tredje stycket stiftelselagen samt enligt 17 a och 30 §§ tryggandelagen.

6 kap. 5 §

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

(Jfr 6 kap. 3 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen har tidigare betecknats 6 kap. 3 §. Ändringen är av samma slag som ändringen i 2 kap. 3 §.

7 kap. Koncernredovisning

Kapitlet motsvarar i väsentliga delar det tidigare 7 kap. Tillägg och ändringar har markerats med kursiv text. Bestämmelserna i 6, 7, 9, 11 och 15 §§ motsvarar helt de tidigare 5, 6, 8, 10 och 14 §§ och kommenteras därför inte.

Skyldighet att upprätta koncernredovisning

7 kap. 1 §

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

(Jfr 7 kap. 1 § i kommitténs förslag.)

Ändringen av ordet "bolag" till "företag" är föranledd av att lagens tillämpningsområde har vidgats.

Med anledning av att det i 3 § har tillkommit ett nytt undantag från skyldigheten att upprätta koncernredovisning har orden "eller 3 §" tillfogats i slutet av paragrafen.

7 kap. 2 §

Ett *moderföretag* som är *dotterföretag* behöver inte upprätta koncernredovisning, om

1. *företaget* och dess samtliga dotterföretag omfattas av en koncernredovisning som upprättas av ett *överordnat moderföretag*,

2. *det överordnade moderföretaget* lyder under lagstiftningen i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, och

3. *det överordnade moderföretagets* koncernredovisning har upprättats och reviderats enligt den lagstiftning som i den staten har tillkommit i enlighet med Europeiska gemenskapernas direktiv av den 13 juni 1983 om sammanställd redovisning (83/349/EEG).

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

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

Första stycket gäller inte,

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

2. om andelarna i *moderföretaget* eller skuldebrev som *moderföretaget* har utfärdat är inregistrerade på en börs inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Den som enligt första stycket inte upprättar någon koncernredovisning skall upplysa om detta i en not till årsredovisningen samt lämna uppgift om namn, organisationsnummer *eller, i förekommande fall,*

(Jfr 7 kap. 2 § i kommitténs förslag)

Flertalet ändringar är av samma slag som ändringen i 2 kap. 3 §.

Paragrafen ger möjlighet att i vissa fall underlåta att upprätta koncernredovisning om bolaget omfattas av ett överordnat moderföretags koncernredovisning.

I tredje stycket finns bestämmelser om att det överordnade moderföretagets koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse i så fall måste ges in till registreringsmyndigheten. Ett sådant krav har varit naturligt att upprätthålla så länge lagen har varit tillämplig enbart på bolag som alltid måste ge in upprättade års- och koncernredovisningar till registreringsmyndigheten. Beträffande flera av de företagsformer som lagen i fortsättningen kommer att omfatta gäller emellertid sedan tidigare – och, som framgår av 8 kap. 3 och 16 §§, även fortsättningsvis – att de normalt inte behöver ge in års- och koncernredovisningar till registreringsmyndigheten under förutsättning att de i stället håller handlingarna tillgängliga hos företaget. För dessa företag har det ansetts att lagen inte bör kräva mer än att det överordnade moderföretagets koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse hålls tillgängliga hos företaget på det sätt som föreskrivs i 8 kap. 3 och 16 §§. Detta kommer till uttryck i tredje styckets sista mening.

Femte stycket har på *Lagrådets* förslag kompletterats med en bestämmelse om att ett underordnat moderföretag som inte upprättar en koncernredovisning skall lämna upplysning om det överordnade moderföretagets personnummer, om det företaget bedrivs som en enskild näringsverksamhet.

7 kap. 3 §

Ett moderföretag behöver inte upprätta koncernredovisning, om

1. antalet anställda hos koncernföretagen under de två senaste räkenskapsåren i medeltal har uppgått till högst tio, och

2. nettovärdet av koncernföretagens tillgångar, enligt balansräkningar för koncernföretagens senaste räkenskapsår, på moderföretagets balansdag uppgår till högst 24 miljoner kronor.

Första stycket gäller inte om andelar i moderföretaget eller något av dotterföretagen eller skuldebrev som moderföretaget eller något av dotterföretagen har utfärdat är inregistrerade vid en börs inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

(Jfr 7 kap. 3 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen saknar motsvarighet i det tidigare 7 kap. och innehåller ett viktigt undantag från skyldigheten att upprätta koncernredovisning. För företag som hittills har omfattats av 1980 års årsredovisningslag eller stiftelselagen innebär den att skyldigheten att upprätta koncernredovisning får i huvudsak samma omfattning som den hittills har haft (jfr 3 kap. 1 § 1980 års årsredovisningslag och 3 kap. 7 § stiftelselagen). För aktiebolag innebär bestämmelsen däremot en väsentlig förändring, såtillvida

att koncernredovisning inte behöver upprättas lika ofta som hittills har varit fallet. Frågan har behandlats i avsnitt 16.1.

Enligt *första stycket* behöver ett moderföretag inte upprätta någon koncernredovisning om omfattningen på koncernens verksamhet på moderföretagets balansdag inte överstiger två särskilt angivna gränsvärden. Dessa gränsvärden är tio anställda respektive 24 miljoner kronor i balansomslutning. Båda värdena skall beräknas för koncernen som helhet. Så snart ett av värdena överskrids, skall moderföretaget upprätta en koncernredovisning.

Av bestämmelsen i *andra stycket* följer att undantaget i paragrafens första stycke inte gäller om något av koncernföretagen har sina aktier eller andra skuldebrev inregistrerade vid en börs i Sverige eller någon annan stat inom EES. Företag som är noterade vid en börs utan att vara inregistrerade – t.ex. OTC-bolag – omfattas inte av bestämmelsen (jfr 5 kap. 1 § och 6 kap. 1 § lagen 1992:543 om börs- och clearingverksamhet).

Koncernredovisningens delar

7 kap. 4 §

Koncernredovisningen skall bestå av

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

I följande fall skall det i koncernredovisningen även ingå en finansieringsanalys:

1. något av koncernföretagen driver näringsverksamhet och nettovärdet av koncernföretagens tillgångar enligt koncernbalansräkningarna för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett gränobelopp som motsvarar 1 000 gånger det prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde under den sista månaden av respektive räkenskapsår, eller

2. antalet anställda hos koncernföretagen har under de två senaste räkenskapsåren i medeltal överstigit 200, eller

3. moderföretagets aktier eller skuldebrev är noterade vid en börs eller auktoriserad marknadsplats.

(Jfr 7 kap. 4 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen har tidigare betecknats 7 kap. 3 §.

Av paragrafens *andra stycke* framgår vilka moderföretag som måste upprätta en finansieringsanalys. Bestämmelsen anknyter till samma kriterier som avgör om moderbolaget i en koncern är skyldigt att ha en auktoriserad revisor (se 10 kap. 13 § aktiebolagslagen [1975:1385]). Hittills har det skett genom en hänvisning till bestämmelsen i aktiebolagslagen. Den tekniken framstår emellertid som mindre lämplig i och med att årsredovisningslagens tillämpningsområde utsträcks till att omfatta flera olika slag av juridiska personer. De aktuella kriterierna har i stället preciserats i paragrafen. Av skäl som har återgetts i kommentaren till den motsvarande bestämmelsen i 2 kap. 1 § har dock skyldigheten att upprätta finansieringsanalys på grund av balansomslutningens

storlek begränsats till de fall då något av koncernföretagen bedriver näringsverksamhet. Härigenom undantas bl.a. ideella föreningar som är moderföreningar i större koncerner men som varken själva eller genom sina dotterföretag bedriver någon näringsverksamhet från kravet på finansieringsanalys.

En skillnad i förhållande till 10 kap. 13 § aktiebolagslagen är att, såvitt gäller punkten 1, begreppet ”fastställda koncernbalansräkningar” ersatts av ordet ”balansräkningarna”. Beträffande skälen till detta, se författningskommentaren till 2 kap. 1 §.

Punkten 3 innebär en saklig nyhet och har tillkommit efter synpunkter från *Lagrådet*. Bestämmelsen medför att ett moderföretag vars aktier eller skuldebrev är noterade vid en börs eller auktoriserad marknadsplats alltid skall upprätta en finansieringsanalys för koncernen. Redan enligt hittills gällande rätt har ett noterat företag varit skyldigt att ta in en finansieringsanalys i årsredovisningen (jfr 2 kap. 1 §). Det har ansetts naturligt att ett sådant företag, om det upprättar en koncernredovisning, tar in en finansieringsanalys även där.

Dotterföretag som skall omfattas av koncernredovisningen

7 kap. 5 §

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

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

Ett dotterföretag behöver inte heller omfattas av koncernredovisningen, om

1. betydande och varaktiga hinder i väsentlig grad begränsar *moderföretagets* möjligheter att utöva sitt inflytande över dotterföretaget,
2. nödvändig information för att upprätta koncernredovisningen inte kan fås utan oskälig kostnad eller inom rimlig tid, eller
3. andelarna i dotterföretaget innehas tillfälligt och uteslutande i avsikt att säljas vidare.

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

(Jfr 7 kap. 5 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen har tidigare betecknats 7 kap. 4 §.

Ändringen i *första stycket* är en följd av den tidigare 5 § har fått en ny beteckning.

Ändringarna i *andra och tredje styckena* är av samma slag som ändringen i 2 kap. 3 §.

Koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen

7 kap. 8 §

Koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen skall var för sig utgöra en sammanställning av balansräkningarna respektive resultaträkningarna för *moderföretaget* och de dotterföretag som omfattas av

koncernredovisningen. Sammanställningen skall göras med tillämpning av 9–13 §§ och 18–24 §§. Vid redovisningen av andelar i andra företag än dotterföretag skall 25–30 §§ beaktas. I övrigt tillämpas 3 kap.

Vad som i *ett* aktiebolag har avsatts till kapitalandelsfonden enligt 28 § andra stycket skall redovisas som en särskild post under *Andra fonder* i koncernbalansräkningen. Sådant belopp skall anses som bundet eget kapital.

När 3 kap. 8 § andra stycket tillämpas skall vad som där sägs om antalet anställda och tillgångarnas nettovärde avse koncernen som helhet.

Bestämmelsen i 3 kap. 11 § gäller inte om koncernen är en sådan koncern som avses i 4 § *andra stycket*.

(Jfr 7 kap. 8 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen har tidigare betecknats 7 kap. 7 §.

I *första stycket* har gjorts en ändring av samma slag som den som har gjorts i bl.a. 2 kap. 3 §. Stycket har också – liksom *andra– fjärde styckena* – justerats med hänsyn till att andra paragrafer, till vilka texten hänvisar, har fått ändrad beteckning.

I *andra stycket* har namnet på den rubrik under vilken kapitalandelsfonden skall tas upp angetts mera fullständigt än hittills. Någon ändring i sak är inte åsyftad.

Av paragrafens första stycke följer att bl.a. 3 kap. 11 § skall tillämpas vid upprättandet av koncernresultaträkningen. Det finns alltså ett utrymme för att – med de begränsningar och under de villkor som anges i 3 kap. 11 § – slå samman poster i resultaträkningen. Enligt *fjärde stycket* gäller dock en begränsning för regelns användning utöver de begränsningar som anges i 3 kap. 11 §. Sammanslagning av poster i koncernresultaträkningen får sålunda inte ske om balansomslutningen respektive antalet anställda i *koncernen* överstiger de gränsvärden som anges i 4 § *andra stycket*.

Balansdag

7 kap. 10 §

Koncernredovisningen skall hänföra sig till *moderföretagets* balansdag.

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

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

(Jfr 7 kap. 10 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen har tidigare betecknats 7 kap. 9 §. Ändringarna är av samma slag som ändringen i 2 kap. 3 §.

Moderföretaget skall tillämpa samma principer för värderingen av tillgångar, avsättningar och skulder i koncernredovisningen som i årsredovisningen. Andra värderingsprinciper får användas i koncernredovisningen, om det finns särskilda skäl. I sådant fall skall upplysning om detta lämnas i not med angivande av skälen för avvikelser.

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

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

(Jfr 7 kap. 12 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen har tidigare betecknats 7 kap. 11 §. Den ger uttryck för den grundläggande principen om att samma värderingsprinciper skall tillämpas i årsredovisningen som i koncernredovisningen. I avsnitt 16.3 har regeringen behandlat frågan om det bör ges större utrymme att tillämpa skilda värderingsprinciper men har kommit till slutsatsen att någon sådan ändring inte bör göras.

Ändringarna i paragrafen är därför endast av formell natur, den ena av samma slag som ändringen i 2 kap. 3 §, den andra en följd av ändrad paragrafnumrering.

Elimineringar mellan koncernföretag

7 kap. 13 §

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

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

Vad som sägs i första och andra styckena om eliminering av fordringar och skulder, intäkter och kostnader samt internvinster gäller inte om beloppen är av ringa betydelse med hänsyn till kravet i 6 § på rättvisande bild. Med internvinst avses antingen en vinst vid överlåtelse av en tillgång inom koncernen eller den på *moderföretaget* belöpande andelen av en sådan vinst, i den utsträckning tillgången inte 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. Upplysning om det internvinstbegrepp som har tillämpats skall lämnas i en not.

(Jfr 7 kap. 13 i kommitténs förslag.)

Paragrafen har tidigare betecknats 7 kap. 12 §. Ändringen i *andra stycket* utgör en anpassning till en ändrad paragrafnumrering, medan ändringen i *tredje stycket* är av samma slag som ändringen i 2 kap. 3 §.

Allmänna tilläggsupplysningar

7 kap. 14 §

Bestämmelserna om tilläggsupplysningar i 5 kap. 2–7 och 10–25 §§ tillämpas även på koncernredovisningen. Tilläggsupplysningarna skall lämnas på det sätt som anges i 5 kap. 1 § första stycket andra och tredje meningarna och andra stycket.

(Jfr 7 kap. 14 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen har tidigare betecknats 7 kap. 13 §. Ändringen är en följd av de ändringar som har gjorts i 5 kap.

Uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag

7 kap. 16 §

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

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

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

(Jfr 7 kap. 16 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen har tidigare betecknats 7 kap. 15 §. Ändringen i tredje stycket är av samma slag som ändringen i 2 kap. 3 §.

7 kap. 17 §

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

(Jfr 7 kap. 17 § i kommitténs förslag.)

I paragrafen, som tidigare har betecknats 7 kap. 16 §, har fastslagits att sådana dispensfrågor som avses i paragrafen skall prövas av Patent- och registreringsverket. En motsvarande ändring har gjorts i 5 kap. 9 §. Skälen till ändringen har behandlats i kommentaren till den paragrafen.

Paragrafen har också justerats med hänsyn till den ändrade paragrafnumreringen i kapitlet.

7 kap. 18 §

Sammanställning avseende *moderföretag* och dotterföretag skall göras enligt någon av de metoder som anges i 19–22 §§, 23 eller 24 §.

(Jfr 7 kap. 18 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen har tidigare haft beteckningen 7 kap. 17 §. Ändringarna är av samma slag som ändringen i 2 kap. 3 § respektive en följd av ändrad paragrafnumrering.

Förvärvsmetoden

7 kap. 19 §

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

(Jfr 7 kap. 19 § i kommitténs förslag)

Paragrafen har tidigare betecknats 7 kap. 18 §. Ändringen är av samma slag som ändringen i 2 kap. 3 §.

7 kap. 20 §

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

(Jfr 7 kap. 20 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen har tidigare haft beteckningen 7 kap. 19 §. Ändringen är av samma slag som ändringen i 2 kap. 3 §.

7 kap. 21 §

Om anskaffningsvärdet för koncernen av dotterföretagets tillgångar, avsättningar eller skulder enligt förvärvsanalysen avviker från deras bokförda värden i dotterföretagets balansräkning, skall värdena i koncernbalansräkningen justeras med hänsyn till detta. Summan av dessa justeringar skall avräknas från det skillnadsbelopp som uppkommit vid avräkningen enligt 19 §.

(Jfr 7 kap. 21 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen har hittills betecknats 7 kap. 20 §. Ändringen utgörs enbart av en anpassning till den nya paragrafnumreringen i kapitlet.

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

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

(Jfr 7 kap. 22 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen har tidigare betecknats 7 kap. 21 §. Ändringarna beror på den nya paragrafnumreringen i kapitlet.

Poolningsmetoden

7 kap. 23 §

Det bokförda värdet av *moderföretagets* andelar i ett dotterföretag får elimineras i koncernbalansräkningen genom avräkning mot den andel av dotterföretagets eget kapital som belöpte på *moderföretagets* andelar i dotterföretaget vid förvärvet utan att 20–22 §§ tillämpas, om

1. *moderföretagets* andelar i dotterföretaget representerar mer än 90 procent av det nominella värdet av samtliga andelar i dotterföretaget,
2. andelarna har förvärvats genom att *moderföretaget* har emitterat andelar vilka har lämnats som vederlag för andelarna i dotterföretaget,
3. den kontanta betalningen för de förvärvade andelarna inte överstiger tio procent av de emitterade andelarnas nominella värde, och
4. det i övrigt är förenligt med kravet på god redovisningssed och kravet i 6 § på rättvisande bild.

Det skillnadsbelopp som uppkommer vid tillämpning av första stycket skall läggas till eller dras ifrån eget kapital i koncernbalansräkningen.

Uppllysning om att första stycket har tillämpats skall lämnas i en not. Där skall också lämnas uppllysning om de förändringar i eget kapital som åtgärden har medfört och om namn, organisationsnummer och säte för de berörda *dotterföretagen*.

(Jfr 7 kap. 23 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen har tidigare haft beteckningen 7 kap. 22. Ändringarna är endast av formell natur, några av samma slag som ändringen i 2 kap. 3 §, andra en följd av ändrad paragrafnumrering.

Kapitalandelsmetoden

7 kap. 24 §

Om verksamheten i ett dotterföretag skiljer sig så mycket från övrig verksamhet i koncernen att en tillämpning av vad som föreskrivs i 19–23 §§ skulle vara oförenlig med kravet i 6 § på rättvisande bild, skall andelarna i dotterföretaget i stället redovisas i koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen enligt 26–29 §§. Vad som sägs om intresseföretag skall därvid avse dotterföretag.

Ett *företag* som tillämpar första stycket skall i en not upplysa om skälen för detta.

Om dotterföretagets årsredovisning eller, i förekommande fall, koncernredovisning inte offentliggörs enligt bestämmelserna i 8 kap. eller annan författning, skall handlingen ges in till registreringsmyndigheten tillsammans med *moderföretagets* koncernredovisning. (Jfr 7 kap. 24 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen har tidigare betecknats 7 kap. 23 §. Ändringarna är endast av formell natur; i *första stycket* en följd av ändrad paragrafnumrering, i *andra* och *tredje styckena* av samma slag som ändringen i 2 kap. 3 §.

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

Kapitalandelsmetoden

7 kap. 25 §

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

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

Ett intresseföretag behöver inte redovisas enligt första stycket, om

1. företaget har ringa betydelse med hänsyn till kravet i 6 § på rättvisande bild, eller
2. förhållandena motsvarar dem som anges i 5 § tredje stycket.

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

(Jfr 7 kap. 25 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen har tidigare betecknats 7 kap. 24 §. Flertalet ändringar beror på den förskjutna paragrafnumreringen i kapitlet. I *andra stycket* har också gjorts en ändring av samma slag som ändringen i 2 kap. 3 §.

7 kap. 26 §

Första gången andelarna i ett intresseföretag redovisas i koncernbalansräkningen skall *moderföretaget* först göra en beräkning av deras värde enligt 4 kap. 3 § första och andra styckena, 5 § första–tredje styckena och 6 § första stycket.

Skillnaden mellan det värde som följer av första stycket och den andel av intresseföretagets eget kapital som belöper på andelarna skall anges särskilt i balansräkningen eller i en not. Skillnadsbeloppet skall 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, skall det belopp som har räknats fram enligt första stycket minskas med avskrivningar eller nedskrivningar enligt 4 kap. 4 och 5 §§, beräknade på grundval av det angivna skillnadsbeloppet. Den del av skillnadsbeloppet som inte kan hänföras till något särskilt slag av tillgång, avsättning eller skuld skall därvid anses som goodwill.

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

(Jfr 7 kap. 26 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen har tidigare betecknats 7 kap. 25 §. Ändringen i *första stycket* är av samma slag som ändringen i 2 kap. 3 §.

7 kap. 27 §

När ett intresseföretag är moderföretag i en koncern, avses med företagets eget kapital i 26 § andra stycket vad som i en av intresseföretaget upprättad koncernredovisning redovisas som sådan post.

(Jfr 7 kap. 27 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen har tidigare betecknats 7 kap. 26 §. Ändringen utgör enbart en anpassning till den ändrade paragrafnumreringen i kapitlet.

7 kap. 28 §

I efterföljande koncernbalansräkningar skall de andelar som avses i 25 § tas upp till det värde som de är upptagna till i närmast föregående koncernbalansräkning. Detta värde skall justeras med tillämpning av 26 §.

Om andelarna vid en tillämpning av 26 § första, tredje och fjärde styckena tas upp till ett högre värde än i närmast föregående koncernbalansräkning, skall skillnadsbeloppet sättas av till en kapitalandelsfond.

(Jfr 7 kap. 28 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen har tidigare betecknats 7 kap. 27 §. Den har anpassats till den nya paragrafnumreringen i kapitlet.

7 kap. 29 §

Vid redovisning enligt 26–28 §§ skall 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.

(Jfr 7 kap. 30 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen har tidigare betecknats 7 kap. 28 §. Ändringen utgörs enbart av en anpassning till den nya paragrafnumreringen i kapitlet.

Klyvningsmetoden

7 kap. 30 §

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

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

(Jfr 7 kap. 31 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen har tidigare betecknats 7 kap. 29 §. Den har genomgått vissa redaktionella ändringar. Därutöver har vissa formella justeringar gjorts, dels ändringar av samma slag som ändringen i 2 kap. 3 §, dels anpassningar till ändrad paragrafnumrering.

Förvaltningsberättelse och finansieringsanalys

7 kap. 31 §

Förvaltningsberättelse och finansieringsanalys för koncernen skall upprättas med tillämpning av 6 kap. 1 och 3–5 §§.

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag.)

Paragrafen har tidigare betecknats 7 kap. 30 §. Förändringen beror på att det i 6 kap. har tillkommit två nya paragrafer med bestämmelser om att ekonomiska föreningar och stiftelser skall lämna vissa särskilda upplysningar i förvaltningsberättelsen.

8 kap. 1 §

Med registreringsmyndigheten avses i denna lag Patent- och registreringsverket, *om inte annat följer av andra stycket*.

Ifråga om stiftelser skall vid tillämpningen av denna lag tillsynsmyndigheten enligt 9 kap. 1 § stiftelselagen (1994:1220) anses som registreringsmyndighet.

(Jfr 8 kap. 1 § i kommitténs förslag.)

Av *första stycket* framgår att den i lagen angivna myndighet som är registreringsmyndigheten enligt lagen normalt är Patent- och registreringsverket. *Lagrådet* har ifrågasatt om inte denna bestämmelse bättre har sin plats i 1 kap. 3 §. Med hänsyn till att innehållet i stycket har en så nära anknytning till sakinnehållet i kapitlet har bestämmelsen dock fått behålla samma placering som tidigare.

Av det nya *andra stycket* framgår att i fråga om stiftelser avses med årsredovisningslagens begrepp ”registreringsmyndigheten” den myndighet som enligt stiftelselagen utgör tillsynsmyndighet.

I 9 kap. 1 § stiftelselagen finns bestämmelser om vilken myndighet som är tillsynsmyndighet. För en stiftelse med egen förvaltning är det länsstyrelsen i det län där stiftelsens styrelse har sitt säte som är tillsynsmyndighet. Om sätet inte är bestämt, är länsstyrelsen i det län där

stiftelsens förvaltning huvudsakligen utövas tillsynsmyndighet. För en stiftelse med anknuten förvaltning utgörs tillsynsmyndigheten i stället av länsstyrelsen i det län där förvaltaren har sitt säte. Om förvaltarens säte inte är bestämt, är det länsstyrelsen i det län där förvaltarens egen förvaltning huvudsakligen utövas som är tillsynsmyndighet. Om ett handelsbolag är förvaltare, är det länsstyrelsen i det län där bolagets huvudkontor finns som utövar tillsynen (se 9 kap. 1 § första stycket stiftelselagen). Enligt 9 kap. 1 § andra stycket stiftelselagen kan emellertid regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer besluta att en annan myndighet skall vara tillsynsmyndighet.

Det bör observeras att den myndighet som är registreringsmyndighet för en stiftelse vid tillämpningen av årsredovisningslagen inte alltid är registreringsmyndighet enligt stiftelselagen (jfr 10 kap. 1 § stiftelselagen).

8 kap. 2 §

I ett aktiebolag skall årsredovisningen för det förflutna räkenskapsåret lämnas till revisorerna och lekmannarevisorerna senast sex veckor före den ordinarie bolagsstämma där årsredovisningen skall behandlas. *I en ekonomisk förening skall årsredovisningen lämnas till revisorerna senast en månad före ordinarie föreningsstämma. Övriga företag skall lämna årsredovisningen till revisorerna senast fyra månader efter räkenskapsårets utgång.*

(Jfr 8 kap. 2 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen, som innehåller bestämmelser om årsredovisningens avlämnande till revisorerna, har kompletterats med särskilda bestämmelser för ekonomiska föreningar samt bestämmelser för ”övriga företag”, t.ex. stiftelser och enskilda näringsidkare. Kompletteringarna innebär inte någon saklig ändring i förhållande till vad som hittills har gällt enligt stiftelselagen respektive 1980 års årsredovisningslag.

8 kap. 3 §

Den skyldighet att offentliggöra årsredovisningen som följer av 6 kap. 2 § bokföringslagen (1999:000) skall fullgöras på följande sätt. På samma sätt skall även revisionsberättelsen offentliggöras.

1. Aktiebolag

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

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

2. Ekonomiska föreningar

Kopior av handlingarna skall hållas tillgängliga för alla som är intresserade senast från en månad efter det att föreningsstämman fastställde balansräkningen och resultaträkningen. Efter särskilt föreläggande av registreringsmyndigheten skall bestyrkta kopior av handlingarna ges in dit. Sådant föreläggande skall utfärdas när

någon begär det. Föreningar av det slag som avses i 2 kap. 1 § andra stycket eller, i fråga om moderföreningar, 7 kap. 4 § andra stycket är skyldiga att ge in handlingarna till registreringsmyndigheten även om något föreläggande inte har utfärdats. Handlingarna skall i dessa fall ha kommit in till myndigheten inom en månad från fastställelsebeslutet.

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

3. Handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare

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

4. Stiftelser

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

5. Övriga företag

Kopior av handlingarna skall hållas tillgängliga för alla som är intresserade senast från sex månader efter räkenskapsårets utgång. Efter särskilt föreläggande av registreringsmyndigheten skall bestyrkta kopior av handlingarna ges in dit. Sådant föreläggande skall utfärdas när någon begär det. Företag som avses i 2 kap. 1 § andra stycket eller, i fråga om moderföretag, 7 kap. 4 § andra stycket är skyldiga att ge in handlingarna till registreringsmyndigheten även om något föreläggande inte har meddelats. Handlingarna skall i dessa fall ha kommit in till myndigheten inom sex månader från räkenskapsårets utgång.

(Jfr 8 kap. 3 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen innehåller bestämmelser om årsredovisningens och revisionsberättelsens offentlighöörande. Inledningen till *första stycket* har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag. Som en följd av att lagens tillämpningsområde har utsträckts till andra företagsformer än bolag har paragrafen kompletterats med särskilda bestämmelser för bl.a. ekonomiska föreningar, enskilda näringsidkare och stiftelser.

Bestämmelserna i *första stycket 2* motsvarar de bestämmelser som hittills har funnits i 9 kap. 3 § andra och tredje styckena föreningslagen.

I *första stycket 3* regleras offentlighöörandet i handelsbolag med juridisk person i delägarkretsen. För sådana handelsbolag som redan tidigare omfattas av årsredovisningslagen innebär bestämmelsen inte någon förändring. För övriga handelsbolag med juridisk person bland delägarna medför bestämmelsen att det inte längre räcker att offentliggöra årsredovisningen genom att endast hålla den tillgänglig hos företaget (jfr 2 kap. 2 § fjärde stycket 1980 års årsredovisningslag); årsredovisningen måste alltid ges in till Patent- och registreringsverket.

Bestämmelserna i *första stycket 4* om offentlighöörande i stiftelser motsvarar hittills gällande bestämmelser i 3 kap. 11 och 12 §§ stiftelselagen. Bestämmelserna i andra meningen är föranledda av att vissa årsredovisningsskyldiga stiftelser är undantagna från den återkommande

kontroll som består i att tillsynsmyndigheten årligen granskar årsredovisningen och revisionsberättelsen. Detta gäller stiftelser som har bildats av staten, en kommun eller ett landsting (se 9 kap. 10 § första stycket 1), stiftelser som förvaltas av en statlig myndighet (se 9 kap. 10 § första stycket 2), stiftelser som enligt stiftelseförordnandet skall vara undantagna från tillsynen enligt stiftelselagen och som inte utövar näringsverksamhet eller är moderstiftelse (se 9 kap. 10 § första stycket 3) och kollektivavtalsstiftelser (se 11 kap. 4 § första stycket). För att inte principen om offentlighet för alla årsredovisningsskyldiga stiftelser skall efterges föreskrivs dock – i enlighet med hittills gällande reglering – att kollektivavtalsstiftelser och sådana stiftelser som avses i 9 kap. 10 § första stycket alltid skall hålla en kopia av årsredovisningen och revisionsberättelsen tillgängliga för var och en som vill ta del av dem.

Slutligen innehåller *första stycket 5* regler för offentliggörande i övriga företag, främst enskilda näringsidkare och handelsbolag som uteslutande har fysiska personer i delägarkretsen. Bestämmelserna motsvarar de bestämmelser som hittills har funnits i 2 kap. 2 § fjärde stycket, 3 § och 4 § 1980 års årsredovisningslag.

8 kap. 4 §

När årsredovisning och revisionsberättelse *för aktiebolag eller handelsbolag* har getts in till registreringsmyndigheten, skall myndigheten kungöra detta. *Kungörandet skall ske i en tidning som myndigheten ger ut.*

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela närmare föreskrifter om sådant kungörande.

(Jfr 8 kap. 4 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen innehåller bestämmelser om kungörande i samband med att registreringsmyndigheten har fått in årsredovisningen och revisionsberättelsen från ett aktiebolag eller ett handelsbolag. Bestämmelsen går tillbaka på en bestämmelse i det fjärde bolagsrättsliga direktivet och skulle egentligen kunna begränsas till – förutom aktiebolag – den krets av handelsbolag som omfattas av det direktivet. För att undvika den mycket komplicerade gränsdragningen mellan sådana handelsbolag och andra handelsbolag har bestämmelsen gjorts tillämplig på samtliga handelsbolag.

8 kap. 13 §

Var och en som enligt denna lag eller annan författning är skyldig att ensam eller gemensamt med någon annan till registreringsmyndigheten ge in redovisningshandling eller revisionsberättelse, kan av registreringsmyndigheten föreläggas vid vite att fullgöra denna skyldighet.

Fråga 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.

(Jfr 8 kap. 13 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen ger registreringsmyndigheten möjlighet att förelägga företagets ställföreträdare vid vite att ge in redovisnings- och revisionshandlingar. Den har hittills uttryckligen tagit sikte på ”ställföreträdare för handelsbolag” och ”verkställande direktör eller styrelseledamot i aktiebolag”. En motsvarande bestämmelse för de företag som har omfattats av 1980 års årsredovisningslag har funnits i 5 kap. 1 § den lagen.

Som en följd av att årsredovisningslagens tillämpningsområde utvidgats till andra företagsformer har paragrafens begränsning till företrädare för handelsbolag och aktiebolag tagits bort. Någon ändring av bestämmelsens innebörd i övrigt är inte avsedd.

Såsom framgår av det nya *tredje stycket* gäller särskilda bestämmelser i fråga om stiftelser. Enligt 9 kap. 5 § första stycket 2 kan tillsynsmyndigheten förelägga en eller flera styrelseledamöter eller förvaltaren att fullgöra sina åligganden. Föreläggandet får enligt den paragrafens tredje stycke förenas med vite. Ett sådant vitesföreläggande kan bl.a. användas för att framtvunga ett ingivande av stiftelsens årsredovisning, koncernredovisning och delårsrapporter.

8 kap. 14 §

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

(Jfr 8 kap. 14 § i kommitténs förslag.)

Ändringen är av samma slag som ändringen i 2 kap. 3 §.

8 kap. 15 §

Om ett *företag* publicerar sin årsredovisning i ofullständigt skick, skall det av publikationen framgå att den inte är fullständig. Det skall 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 skall i stället innehålla revisorns uttalande om att den fullständiga årsredovisningen har upprättats enligt lag, liksom uppgift om anmärkningar enligt

1. 10 kap. 28, 30 och 31 §§ aktiebolagslagen (1975:1385),
2. 8 kap. 13 § andra–fjärde styckena lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar,
3. 28–30 §§ revisionslagen (1999:000), och
4. 4 kap. 11 § andra och tredje styckena stiftelselagen (1994:1220).

Om någon revisionsberättelse inte har lämnats, skall 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 5 kap. 18 eller 20 § har lämnats utan uppgift om fördelningen mellan kvinnor och män eller utan uppgift om fördelningen mellan olika länder.

(Jfr 8 kap. 15 § i kommitténs förslag.)

Ändringen i *första stycket* är av samma slag som ändringen i 2 kap. 3 §.

Av *andra stycket* framgår att en årsredovisning som publiceras i ofullständigt skick skall bl.a. innehålla uppgift om vissa av de anmärkningar som revisorn har gjort i revisionsberättelsen. Vilka anmärkningar det är fråga om preciseras genom hänvisningar till tillämpliga revisionsbestämmelser. Stycket har kompletterats med hänvisningar till de lagar som reglerar revision för bl.a. ekonomiska föreningar, stiftelser och enskilda näringsidkare.

Sista meningen i *andra stycket* har av redaktionella skäl brutits ut till ett nytt *tredje stycke*.

Det *fjärde* (tidigare *tredje*) *stycket* har justerats med anledning av att de paragrafer till vilka texten hänvisar fått nya beteckningar.

8 kap. 16 §

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

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

2. *Trots bestämmelserna i 15 § andra stycket får en ofullständig koncernredovisning, förutom i fall som avses i 15 § fjärde stycket, publiceras tillsammans med koncernrevisionsberättelsen, om ofullständigheten består i att uppgifter som anges i 7 kap. 16 § och som är av ringa betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild har utelämnats.*

(Jfr 8 kap. 16 § i kommitténs förslag.)

Bestämmelsen i *punkten 1* är ny och har tillkommit som en konsekvens av att lagens tillämpningsområde utsträcks till andra företag är aktieföretag och handelsbolag. Det sakliga innehållet överensstämmer med vad som hittills har gällt (se 9 kap. 10 § andra stycket föreningslagen, 3 kap. 11 § stiftelselagen och 3 kap. 6 § 1980 års årsredovisningslag). För vissa juridiska personer, såsom bostadsrättsföreningar och personal- och pensionsstiftelser, har det dock inte tidigare funnits några motsvarande bestämmelser.

Punkten 2 motsvarar det tidigare *andra stycket*.

9 kap. 1 §

Följande företag skall minst en gång under ett räkenskapsår som omfattar mer än tio månader lämna en särskild redovisning (delårsrapport):

1. *företag som avses i 2 kap. 1 § andra stycket eller 7 kap. 4 § andra stycket, och*

2. *företag som enligt 1 kap. 1 § andra stycket lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller 1 kap. 1 § andra stycket lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag är skyldiga att upprätta koncernredovisning enligt de lagarna.*

Delårsrapporten skall avse *företagets* verksamhet från räkenskapsårets början. Minst en rapport skall omfatta en period av minst hälften och högst två tredjedelar av räkenskapsåret.

Delårsrapporten skall avfattas på svenska i vanlig läsbar form.

(Jfr 9 kap. 1 § i kommitténs förslag.)

Ändringarna i *första stycket* beror på lagens utvidgade tillämpningsområde. Också ekonomiska föreningar, stiftelser m.fl. kan bli skyldiga att upprätta delårsrapporter. För samtliga verksamhetsformer gäller att delårsrapporter måste upprättas om företaget uppfyller de kriterier som anges i 2 kap. 1 § andra stycket eller, såvitt gäller moderföretag, 7 kap. 4 § andra stycket (se punkten 1). Beträffande dessa kriterier, se respektive paragraf. Om företaget är ett sådant finansiellt holdingföretag som är skyldigt att upprätta koncernredovisning enligt ÅRKL eller ÅRFL, är det skyldigt att upprätta delårsrapporter, även om det inte uppfyller kriterierna i 2 kap. 1 § andra stycket eller 7 kap. 4 § andra stycket (se punkten 2).

Ändringen i *andra stycket* är av samma slag som den i 8 kap. 16 § punkt 1.

Det tidigare tredje stycket har utmönstrats. Det har ansetts lämpligare att låta allmänna regler om kompetensfördelningen inom ett aktiebolag vara bestämmande för vem inom företaget som skall avlämna en delårsrapport.

9 kap. 2 §

En delårsrapport skall hållas tillgänglig hos företaget för var och en som vill ta del av den. *En kopia skall genast sändas till en sådan aktieägare, bolagsman eller medlem som begär det och uppger sin postadress.* En delårsrapport som avses i 1 § andra stycket andra meningen skall senast två månader efter rapportperiodens utgång *offentliggöras i enlighet med bestämmelserna i 8 kap. 3 §.*

Om delårsrapport inte ges in till registreringsmyndigheten i rätt tid, tillämpas 8 kap. 13 §.

(Jfr 9 kap. 2 § i kommitténs förslag.)

Ändringarna i *första stycket* är huvudsakligen av redaktionell art. Eftersom bestämmelserna är avsedda att tillämpas även på andra företag än bolag, har ordet "bolaget" bytts ut mot "företaget". Av samma skäl har bestämmelsen om att kopia av delårsrapporten skall sändas ut till aktieägare m.fl. kompletterats med "medlem". I andra meningen har tidigare framgått att delårsrapporten skall sändas in till registreringsmyndigheten. Bestämmelsen blir nu tillämplig även på sådana företag som offentliggör årsredovisningshandlingar på annat sätt än genom att sända in dem till registreringsmyndigheten. Hänvisningen till 8 kap. 3 § innebär att ett sådant företag kan offentliggöra även delårsrapporten på detta sätt.

I en delårsrapport skall det översiktligt redogöras för verksamheten och resultatutvecklingen samt för investeringar och förändringar i likviditet och finansiering sedan föregående räkenskapsårs utgång. Vidare skall det lämnas beloppsuppgifter om nettoomsättningen och resultatet före bokslutsdispositioner och skatt under rapportperioden. Om det finns särskilda skäl, får en ungefärlig beloppsuppgift om resultatet lämnas. Bestämmelserna i 6 kap. 1 § andra stycket 1 och 2 gäller också i fråga om delårsrapport.

Om en koncern är av *det slag* som anges i 7 kap. 4 § *andra stycket*, skall *moderföretaget* i delårsrapporten, utöver uppgifter om *moderföretaget*, lämna uppgifter för koncernen motsvarande vad som sägs i första stycket. Uppgifter om nettoomsättning och resultat skall avse beloppen efter avdrag för interna poster inom koncernen och vara beräknade med hänsyn tagen till internvinsteliminering.

Sådana uppgifter om koncernen som anges i *andra stycket* behöver inte lämnas, om

1. *företaget* i enlighet med 7 kap. 2 § inte har upprättat någon koncernredovisning för närmast föregående räkenskapsår,
2. det moderföretag vars koncernredovisning har getts in till registreringsmyndigheten enligt 7 kap. 2 § har upprättat en delårsrapport som omfattar samma rapportperiod som *företagets* delårsrapport,
3. moderföretagets delårsrapport innehåller likvärdiga uppgifter som omfattar även koncernen, och
4. *företaget* i sin egen delårsrapport lämnar uppgift om moderföretagets namn, organisationsnummer *eller, i förekommande fall, personnummer samt säte*.

Om uppgifter utelämnas enligt tredje stycket, gäller vad som sägs i 2 § också den delårsrapport som avses i tredje stycket 2. Är den delårsrapporten inte avfattad på svenska, får registreringsmyndigheten, om rapporten skall sändas in till registreringsmyndigheten, förelägga *företaget* att sända in också en bestyrkt översättning till svenska. Ett sådant föreläggande skall utfärdas om någon begär det.

(Jfr 9 kap. 3 § i kommitténs förslag.)

Flertalet ändringar i paragrafen är av samma slag som ändringen i 2 kap. 3 §.

De tidigare hänvisningarna i *andra stycket* till bl.a. aktiebolagslagen har ersatts av en hänvisning till 7 kap. 4 § *andra stycket*. Någon ändring i sak är inte åsyftad.

I *tredje stycket punkt 4* har – efter en synpunkt från *Lagrådet* – ett nytt upplysningskrav tagits in. Bestämmelsen innebär att uppgift skall lämnas om moderföretagets personnummer om detta företag bedrivs som en enskild näringsverksamhet.

10 kap. 1 §

Beslut av registreringsmyndigheten enligt denna lag får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol. I fråga om beslut som avses i 8 kap. 6, 9 och 13 §§ gäller att överklagande skall ske inom två månader från dagen för beslutet.

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

(Jfr 10 kap. 1 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen reglerar frågor om överklagande. Dessa frågor har hittills reglerats i två paragrafer, vilka nu har arbetats samman.

Första stycket har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag. Den nya lydelsen innebär bl.a. att överklaganden av frågor som avses i 3 kap. 11 § (tillstånd att utelämna uppgift om nettoomsättning), 5 kap. 9 § andra stycket och 7 kap. 17 § (tillstånd att utelämna uppgifter om dotterföretag m.m.), som hittills har prövats av regeringen, i fortsättningen skall prövas av allmän förvaltningsdomstol. Frågan har behandlats i avsnitt 21.2.1.

Av den nya lydelsen följer vidare att Patent- och registreringsverkets beslut om förseningsavgift och beslut att vägra efterge förseningsavgift måste överklagas inom två månader från beslutet. Detsamma skall slutligen gälla för överklagande av verkets beslut om vite enligt årsredovisningslagen. Denna fråga har behandlats i avsnitt 21.2.2.

Uppställningsform för balansräkningen (kontoform)

EGET KAPITAL, AVSÄTTNINGAR OCH SKULDER

A. Eget kapital

(Jfr bilaga 2 i kommitténs förslag)

Bilagan har tidigare betecknats bilaga 2.

Under rubriken Eget kapital har angetts hur eget kapital i en ekonomisk förening skall specificeras. Som en följd av att lagens tillämpningsområde har utsträckts till att omfatta samtliga företag som skall avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning har rubriken Handelsbolag ändrats till Övriga företag.

Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999.

Av punkten 1 framgår att lagändringarna träder i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999. Ett företag som har kalenderår som räkenskapsår skall således tillämpa de nya reglerna första gången på den årsredovisning som upprättas per den sista december 2000. Om företaget har brutet räkenskapsår, skall det nya regelverket tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds under år 2000 och löper ut under år 2001. Omfattar räkenskapsåret tiden den 1 juli – den 30 juni, innebär vad som nu har sagts att lagens bestämmelser tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds den 1 juli 2000 medan bokslutet per den 30 juni samma år upprättas enligt äldre bestämmelser.

2. Föreskriften i 4 kap. 5 § tredje stycket gäller inte nedskrivning som har gjorts innan ett företag, för vilket årsredovisningslagen (1995:1554) inte har gällt tidigare, första gången tillämpar lagen.

Punkten 2 har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Reverseringsskyldigheten i 4 kap. 5 § tredje stycket årsredovisningslagen innebär en nyhet för de företag som nu kommer att omfattas av lagen. Beträffande fordringar tillåter bokföringslagen att gjorda nedskrivningar återförs (se 16 § andra stycket) men för övriga slag av anläggningstillgångar saknas denna möjlighet. Att låta samtliga tidigare genomförda nedskrivningar omfattas av reverseringsskyldigheten skulle göra det nödvändigt att första gången de nya bestämmelserna tillämpas företa en omfattande omvärdering av sådana anläggningstillgångar som en gång har blivit föremål för nedskrivning. Detta har inte ansetts lämpligt. I förevarande punkt föreskrivs därför att bestämmelsen om reversering inte gäller sådana nedskrivningar som har skett innan

årsredovisningslagen tillämpas första gången. Om ett företag, som hittills inte har tillämpat årsredovisningslagen, i bokslutet per den 30 april 2000 har gjort en nedskrivning med stöd av bokföringslagen (1976:125), skall det således inte ompröva nedskrivningen enligt reverseringsbestämmelsen när det upprättar bokslutet per den 30 april 2001.

3. Belopp som har satts av till uppskrivningsfond med stöd av 9 kap. 4 § första stycket lagen om ekonomiska föreningar (1987:667) får användas även för nödvändiga nedskrivningar av anläggningstillgångar. Om detta görs, skall upplysning om detta lämnas i en not.

Bestämmelserna om uppskrivningsfondens användning innebär att det inte längre är tillåtet att använda uppskrivningsfonden för att kvitta bort erforderliga nedskrivningar. Det har emellertid ansetts att detta inte bör gälla sådana fonder som har skapats innan årsredovisningslagen tillämpas första gången. I förevarande punkt föreskrivs därför att belopp som har satts av till uppskrivningsfond med stöd av 9 kap. 4 § första stycket föreningslagen får användas även för erforderliga nedskrivningar av anläggningstillgångar. Exempelvis kan en uppskrivningsfond som skapas genom en avsättning i bokslutet per den 30 april 2000 i senare bokslut användas för nedskrivningar av anläggningstillgångar.

4. Lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag skall upphöra att gälla vid utgången av år 1999. Lagen skall dock fortfarande tillämpas för räkenskapsår som har inletts före nämnda tidpunkt.

Enligt bestämmelsen upphör 1980 års årsredovisningslag att gälla vid utgången av år 1999. Om ett företag har påbörjat ett räkenskapsår före den 1 januari år 2000, skall lagen ändå tillämpas när årsredovisningen för det räkenskapsåret upprättas.

25.17 Förslaget till lag om ändring i lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag

1 kap. 2 §

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

Bestämmelser i årsredovisningslagen som gäller *ekonomiska föreningar* skall 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, skall även hänvisningen tillämpas, om inte annat följer av bestämmelserna i denna lag eller i föreskrifter som meddelats med stöd av denna lag.

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag.)

Eftersom årsredovisningslagens tillämpningsområde har utsträckts till att omfatta andra företag är aktiebolag och handelsbolag, har begreppet

”bolag” i den lagen ersatts med ”företag”, medan begreppen ”moderbolag” och ”dotterbolag” ersatts med begreppen ”moderföretag” och ”dotterföretag”. Vissa tillämpningsbestämmelser som hittills har funnits i förevarande paragraf och som har berott på att årsredovisningslagen tidigare har omfattat endast bolag har därför kunnat tas bort från *första stycket*. I stället erinras att de bestämmelser i årsredovisningslagen som särskilt gäller för ekonomiska föreningar, t.ex. 6 kap. 3 §, skall tillämpas på medlemsbanker och kreditmarknadsföreningar, vilka tillämpar lagen om ekonomiska föreningar (1987:667) som associationsrättslig grund, om inte annat särskilt föreskrivs.

1 kap. 4 §

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

3 § andra stycket om definition av andelar,
4 och 5 §§ om koncern- och intresseföretagsdefinitioner,
6 § om hänsynstagande till vissa rättigheter hos mellanman m.m., *samt*
7 § om skyldighet för moderföretag och dotterföretag att lämna varandra upplysningar.

(Jfr 1 kap. 4 § i kommitténs förslag.)

I den uppräknning av de bestämmelser i 1 kap. årsredovisningslagen som skall tillämpas av kreditinstitut och värdepappersbolag har tillkommit en hänvisning till 7 §. Av denna paragraf, som är ny, framgår att ledningen av ett företag som har blivit moderföretag skall meddela detta till dotterföretaget samt att dotterföretaget skall lämna moderföretagets ledning de upplysningar som behövs för redovisningsskyldigheten för koncernen.

Ändringarna i övrigt är av redaktionell art.

1 kap. 7 §

För banker och hypoteksinstitut är kalenderår räkenskapsår om inte annat följer av 3 kap. 3 § bokföringslagen (1999:000).

(Jfr 1 kap. 6 § i kommitténs förslag.)

Hänvisningen i paragrafen har ändrats till följd av att 1976 års bokföringslag ersätts med en ny bokföringslag.

2 kap. 1 §

I banker, kreditmarknadsföretag, hypoteksinstitut och värdepappersbolag skall en finansieringsanalys ingå i årsredovisningen. Detsamma skall gälla för övriga aktiebolag som omfattas av denna lag i fall som avses i 2 kap. 1 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554).

(Jfr 2 kap. 1 § i promemorian 3.)

Det tidigare första stycket, som föreskrev att kreditinstitut och värdepappersbolag för varje räkenskapsår skall upprätta en årsredovisning har

tagits bort. Skyldigheten att upprätta årsredovisning följer nu av 6 kap. 1 § bokföringslagen. Prop. 1998/99:130

Det nya *första stycket* reglerar när det skall ingå en finansieringsanalys i kreditinstitutets eller värdepappersbolagets årsredovisning. Hittills har finansieringsanalysen villkorats av vissa förutsättningar som framgått genom hänvisningar till bestämmelser om krav på auktoriserad revisor i andra lagar. Ändringen innebär att samtliga kreditinstitut och värdepappersbolag skall upprätta en finansieringsanalys som skall ingå i årsredovisningen. Därmed omfattas inte bara bankaktiebolag utan även övriga bankkategorier av kravet. De storlekskriterier som för närvarande skall föreligga för att en finansieringsanalys skall behöva upprättas tas bort för banker, kreditmarknadsföretag, hypoteksinstitut, värdepappersbolag och finansiella holdingföretag som skall upprätta koncernredovisning enligt förevarande lag. Däremot behålls nuvarande förutsättningar för "övriga aktiebolag" genom en hänvisning till årsredovisningslagens regler i 2 kap. 1 §, där nuvarande storlekskriterier hämtade från bestämmelserna om revision har tagits in. Med övriga aktiebolag avses sådana finansbolag och kreditaktiebolag som fortfarande kan förekomma enligt viss övergångsreglering (jfr 1 kap. 1 § första stycket lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag samt prop. 1995/96 del 3 s. 170-171).

2 kap. 2 §

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

- 1 § *första* stycket om årsredovisningens delar,
- 2 § om överskådlighet och god redovisningssed,
- 3 § om rättvisande bild,
- 4 § om andra grundläggande redovisningsprinciper,
- 5 § om språk och form,
- 6 § om valuta, samt
- 7 § första, *femte* och *sjätte styckena* om årsredovisningens under-tecknande.

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag.)

Ändringarna beror på att årsredovisningslagen delvis har fått en annorlunda disposition.

3 kap. 2 §

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

- 1 § om balansräkningens innehåll,
- 2 § om resultaträkningens innehåll,
- 4 § första, tredje och fjärde styckena om uppställning och samman-slagning av poster m.m.,
- 5 § om jämförelsetal,
- 8 § första stycket om specificering av större periodiseringsposter,
- 9 § om *avsättningar*,
- 10 § första stycket om *specificering av vissa större avsättningar*,
samt

(Jfr 3 kap. 2 § i kommitténs förslag.)

I uppräknningen av de bestämmelser i 3 kap. årsredovisningslagen som skall tillämpas har tillkommit hänvisningar till 9 och 10 §§ som behandlar avsättningar. I sak innebär detta dock ingen ändring, eftersom 4 kap. 1 § tidigare hänvisade till 4 kap. 16 och 17 § årsredovisningslagen, där motsvarande bestämmelser om avsättningar då fanns. Hänvisningarna till 8 och 13 §§ motsvarar tidigare hänvisningar till 6 och 9 §§.

4 kap. 1 §

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

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

3 § om anskaffningsvärde för anläggningstillgångar,

4 § om avskrivning av anläggningstillgångar,

5 § om nedskrivning av anläggningstillgångar,

6–8 §§ om uppskrivning av anläggningstillgångar,

9 § första–fjärde styckena om värdering av omsättningstillgångar,

10 § om värdering av pågående arbeten,

11 § första och andra styckena om varulagrets anskaffningsvärde,

12 § om redovisning till bestämd mängd och fast värde,

14 § om egna aktier, *samt*

15 § om periodisering av vissa belopp vid upptagande av lån.

(Jfr 4 kap. 1 § i kommitténs förslag.)

Ändringarna innebär dels att hänvisningen till 4 kap. 1 och 9 §§ årsredovisningslagen har formulerats om p.g.a. att nya stycken har tillkommit i årsredovisningslagen och dels att hänvisningarna till 4 kap. 16 och 17 §§ har utgått (jfr kommentaren till 3 kap. 2 § ovan).

5 kap. 1 §

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

1 § andra stycket om hänvisningar till noter,

2 § om värderings- och omräkningsprinciper,

3 § om anläggningstillgångar,

4 § om uppgifter om taxeringsvärden,

5 § om uppskrivningsfond,

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

12 § om lån till ledande befattningshavare,

13 § om konvertibla lån,

14 § andra och tredje styckena om förändringar i eget kapital m.m.,

16 § första stycket och 17 § första stycket om upplysningar om skatt,

18 § om medelantalet anställda under räkenskapsåret,

19–21 §§ om löner, andra ersättningar och sociala kostnader,

22 § om pensioner och liknande förmåner,

- 23 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,
- 24 § om suppleanter och vice verkställande direktör,
- 25 § om avtal om avgångsvederlag, samt
- 26 § om uppgift om moderföretag.

(Jfr 5 kap. 1 § i kommitténs förslag samt 5 kap. 1 § i förslaget i promemorian 1.)

Ändringarna beror framför allt på att paragraferna i 5 kap. årsredovisningslagen har fått nya beteckningar. Därutöver har det tillkommit en hänvisning till bestämmelsen i 5 kap. 21 § årsredovisningslagen. Hänvisningen får till följd att kreditinstitut och värdepappersbolag skall lämna vissa upplysningar om ersättningar till revisorerna och de revisionsföretag där revisorerna verkar. Skälen för detta har behandlats i avsnitt 20.2.

5 kap. 2 §

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

1. Fråga om tillstånd enligt 9 § andra stycket att utelämna uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag prövas av Finansinspektionen.
2. Vid tillämpningen av 12 § andra stycket första meningen om lån till ledande befattningshavare får upplysning om huvudsakliga lånevillkor, räntesatser samt under räkenskapsåret återbetalda belopp utelämnas.
3. Uppgifter som skall lämnas enligt 20 § första stycket 2 om löner och ersättningar till anställda, skall även omfatta löner och ersättningar till delegater i bank.

(Jfr 5 kap. 2 § i kommitténs förslag.)

Ändringen är en konsekvens av en ändrad paragrafnumrering i 5 kap. årsredovisningslagen.

6 kap. 1 §

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

- 1 § första–tredje styckena om förvaltningsberättelsens innehåll,
- 2 § om förslag till dispositioner av vinst eller förlust m.m.,
- 3 § *första stycket om vissa upplysningar om ekonomiska föreningar, samt*
- 5 § om finansieringsanalys.

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag.)

I 6 kap. 2 § ÅRKL har det tidigare funnits krav på att medlemsbanker och kreditmarknadsföreningar skall lämna särskilda upplysningar om bl.a. väsentliga förändringar i medlemsantalet. Detta motsvarar vad som enligt 9 kap. 9 § första stycket 3–6 föreningslagen har gällt för ekonomiska föreningar i allmänhet.

Bestämmelserna i föreningslagen flyttas nu till 6 kap. 3 § årsredovisningslagen. De särskilda upplysningskraven i 6 kap. 2 § ÅRKL har därför ersatts med en hänvisning i förevarande paragraf till 6 kap. 3 § årsredovisningslagen.

Den andra ändringen i paragrafen beror på en ny paragrafindelning i Prop. 1998/99:130 6 kap. årsredovisningslagen.

6 kap. 2 §

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

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag.)

Paragrafen har justerats till följd av att samma upplysningskrav följer av hänvisningen i 6 kap. 1 § ÅRKL. Bestämmelserna om upplysningar om insatsbelopp i medlemsbanker har behållits med hänsyn till att inlösenreglerna finns i lagen om medlemsbanker. Som en följd av ändringarna har rubriken före paragrafen justerats.

7 kap. 1 §

Kreditinstitut och värdepappersbolag som är moderföretag och sådana finansiella holdingföretag som avses i 1 kap. 1 § andra stycket skall för varje räkenskapsår upprätta koncernredovisning enligt denna lag, om inte annat följer av 5 §.

I banker, kreditmarknadsföretag, hypoteksinstitut, värdepappersbolag och finansiella holdingföretag skall en finansieringsanalys ingå i koncernredovisningen. Detsamma skall gälla för övriga aktiebolag som omfattas av denna lag i fall som avses i 7 kap. 4 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554).

För finansiella holdingföretag som omfattas av lagen (1994:2004) om kapitaltäckning och stora exponeringar för kreditinstitut och värdepappersbolag, skall en kapitaltäckningsanalys enligt 6 kap. 3 § ingå i koncernredovisningen.

(Jfr 7 kap. 1 § i promemorian 3.)

Ändringen i *andra stycket* är av samma slag som ändringen i 2 kap. 1 § första stycket. Ändringen innebär att samtliga kreditinstitut och värdepappersbolag som är moderföretag skall upprätta en finansieringsanalys i koncernredovisningen. Detsamma gäller för sådana finansiella holdingföretag som omfattas av förevarande kapitel. Jämfört med vad som nu gäller omfattas inte bara bankaktiebolag utan även övriga bankkategorier av kravet på finansieringsanalys. De förutsättningar som för närvarande skall föreligga för att en finansieringsanalys skall behöva upprättas utmönstras om moderföretaget är en bank, ett kreditmarknadsföretag, ett hypoteksinstitut, ett värdepappersbolag eller ett finansiellt holdingbolag som skall upprätta koncernredovisning enligt ÅRKL. För det fall att moderföretaget är ett finansbolag eller kreditaktiebolag som bedriver rörelse med stöd av viss övergångsreglering (jfr 2 kap. 1 §), skall en finansieringsanalys upprättas under motsvarande förutsättningar som föreskrivs för företag i allmänhet i 7 kap. 4 § årsredovisningslagen (jfr författningskommentaren till den bestämmelsen).

I *tredje stycket* har tillägget att skyldigheten att upprätta en kapitaltäckningsanalys gäller holdingbolag som avses i 1 kap. 1 § ÅRKL ut-

mönstrats såsom obehövt. Ändringen i övrigt är också av redaktionellt slag. Prop. 1998/99:130

7 kap. 2 §

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

- 4 § första stycket om koncernredovisningens delar,
- 5 § om dotterföretag som skall omfattas av koncernredovisningen,
- 6 § om överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild,
- 8 § första stycket första meningen om allmänna krav på koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen,
- 9 § om minoritetsandelar,
- 10 § om balansdag,
- 12 § om enhetliga principer för koncernredovisningen och årsredovisningen,
- 13 § om elimineringar mellan koncernföretag,
- 15 § om förändringar i koncernens sammansättning,
- 16 och 17 §§ om uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag,
- 18–24 §§ om hur dotterföretag skall räknas in i koncernredovisningen, samt
- 25–30 §§ om hur andelar i intresseföretag och vissa andra företag skall räknas in i koncernredovisningen.

(Jfr 7 kap. 2 § i kommitténs förslag.)

Ändringarna beror på att de paragrafer som det hänvisas till har fått nya beteckningar.

7 kap. 3 §

De i 2 § angivna bestämmelserna i 7 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) skall tillämpas med följande avvikelser:

1. Tillämpas 5 § 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, skall moderföretaget
 - i en not upplysa om arten av och villkoren för den finansiella stödaktionen, samt
 - till sin koncernredovisning foga dotterföretagets årsredovisning.
2. Fråga om tillstånd enligt 17 § att utelägna uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag prövas av Finansinspektionen.
3. Vad som sägs i 24 § första stycket om tillämpningen av kapitalandelsmetoden gäller inte dotterföretag vars verksamhet har direkt samband med ett kreditinstituts eller värdepappersbolags verksamhet eller avser tjänster knutna till sådan verksamhet.

(Jfr 7 kap. 3 § i kommitténs förslag.)

Ändringarna beror på att vissa paragrafer som det hänvisas till har fått nya beteckningar.

7 kap. 4 §

För koncernredovisningen gäller i tillämpliga delar

1. de allmänna bestämmelserna om årsredovisningen i 2 kap. 2 §, med undantag för hänvisningarna till 2 kap. 1–3 §§ årsredovisningslagen (1995:1554),

2. bestämmelserna om balansräkning och resultaträkning i 3 kap., med det tillägget att vad som avsatts till kapitalandelsfonden skall tas upp som bundet kapital under Andra fonder (post 12) i koncernbalansräkningen,

3. bestämmelserna om värderingsregler i 4 kap.,

4. bestämmelserna om tilläggsupplysningar i 5 kap., med undantag för 2 § 1 och hänvisningarna till 5 kap. 8, 9 och 26 §§ årsredovisningslagen, samt

5. bestämmelserna om förvaltningsberättelse och finansieringsanalys i 6 kap. 1 §, med undantag för hänvisningen till 6 kap. 2 och 3 §§ årsredovisningslagen.

(Jfr 7 kap. 2 § i kommitténs förslag.)

Ändringarna beror på att några av de paragrafer som det hänvisas till har fått nya beteckningar.

8 kap. 1 §

Finansinspektionen är registreringsmyndighet för banker och hypoteksinstitut

Patent- och registreringsverket är registreringsmyndighet för övriga företag som omfattas av denna lag. För dessa skall 8 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas, i stället för 2–8 §§ nedan, *med följande avvikelser*:

1. Vid tillämpningen av 8 kap. 3 och 4 §§ årsredovisningslagen om offentliggörande skall kreditmarknadsföreningar omfattas av bestämmelserna för aktiebolag.

2. Vid tillämpningen av 8 kap. 6 § årsredovisningslagen om förseningsavgifter skall kreditmarknadsföretag och värdepappersbolag alltid anses som publika företag.

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag.)

Ändringen i paragrafen är en följd av ändringar i årsredovisningslagen. Den nya *första punkten* innebär att kreditmarknadsföreningar på samma sätt som tidigare skall offentliggöra årsredovisningen och revisionsberättelsen genom att ge in handlingar till Patent- och registreringsverket enligt bestämmelserna för aktiebolag. Det är således inte tillräckligt att kreditmarknadsföreningarna håller handlingarna tillgängliga hos företaget för den som är intresserad. Denna avvikande ordning i förhållande till ekonomiska föreningar i allmänhet har motiverats med hänvisning till kreditmarknadsföreningars större externa intresse och EG:s bankredovisningsdirektiv (jfr prop. 1996/97:114 s. 63).

8 kap. 2 §

Följande bestämmelser i 8 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) skall tillämpas

14 och 15 §§ om publicering av årsredovisningen, samt

16 § 2 om utelämnande av uppgift i koncernredovisningen.

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag.)

Ändringen i paragrafen är en följd av ändringar i årsredovisningslagen

Banker, kreditmarknadsföretag, hypoteksinstitut och värdepappersbolag skall minst en gång under ett räkenskapsår som omfattar mer än tio månader avge en särskild redovisning (delårsrapport) enligt denna lag. Detsamma skall gälla för övriga aktiebolag som omfattas av denna lag i fall som avses i 2 kap. 1 § andra stycket eller 7 kap. 4 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554).

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag och i utkastet till lagrådsremiss.)

Ändringen i paragrafen har gjorts efter lagrådets hörande. Ändringen avser sådana aktiebolag som fortfarande finns enligt viss övergångslagstiftning och innebär att hänvisningen till aktiebolagens regler om auktoriserade revisorer ersatts av en hänvisning till årsredovisningslagen. Ändringen är av samma slag som ändringen i 9 kap. 1 § årsredovisningslagen (jfr författningskommentaren till denna bestämmelse).

9 kap. 2 §

Med beaktande av vad som föreskrivs i 3 § skall följande bestämmelser om delårsrapport i 9 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

- 1 § andra och tredje styckena om den period rapporten skall avse m.m.,
- 2 § första stycket om tillhandahållande av delårsrapport m.m., samt
- 3 och 4 §§ om delårsrapportens innehåll.

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag.)

Ändringarna är av redaktionellt slag och föranleds av en ändrad styckeindelning i årsredovisningslagen.

9 kap. 3 §

De i 2 § angivna bestämmelserna i 9 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) skall tillämpas med följande avvikelser:

1. Utöver vad som följer av 2 § första stycket om tillhandahållande av delårsrapport m.m. skall delårsrapporten
 - i sparbanker genast lämnas även till de huvudmän som begär det, samt
 - i banker och hypoteksinstitut ges in till Finansinspektionen enligt 8 kap. 5 § denna lag så snart det kan ske och allra senast inom två månader efter rapportperiodens utgång.
2. Uppgifter för koncern enligt 3 § andra stycket skall lämnas av ett moderföretag som är bank, kreditmarknadsföretag, hypoteksinstitut eller värdepappersbolag, även om koncernen inte är av sådan storlek som anges i det stycket.
3. Uتلämnande av uppgifter om koncernen enligt 3 § tredje stycket får ske endast om förutsättningarna enligt 7 kap. 5 § första stycket 1 och 2 denna lag föreligger.
4. I delårsrapporten skall, utöver vad som anges i 3 §, uppgifter lämnas om utvecklingen av inlåningen och utlåningen sedan föregående räkenskapsårs utgång.

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag.)

Ändringen av *första punkten första strecksatsen* föranleds av att skyldigheten att lämna delårsrapport till en medlemsbanks medlemmar numera följer av 9 kap. 2 § årsredovisningslagen.

Ändringen av första punkten *andra strecksatsen* föranleds av att liknande bestämmelser om offentliggörande av delårsrapporter tagits in i årsredovisningslagen. Till skillnad från den lagen föreskrivs att banker och hypoteksinstitut skall ge in samtliga under året upprättade delårsrapporter till Finansinspektionen och att rapporterna skall ges in dit så snart det kan ske. En sådan bestämmelse är motiverad att den större externa betydelse som framförallt bankernas delårsrapporter har.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999.

Föreskriften innebär att de nya bestämmelserna skall träda i kraft den 1 januari år 2000 och tillämpas på det första räkenskapsår som påbörjas från och med detta datum.

25.18 Förslaget till lag om ändring i lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag

1 kap. 1 §

Denna lag är tillämplig på försäkringsföretag. Med försäkringsföretag avses försäkringsaktiebolag och ömsesidiga försäkringsbolag som omfattas av försäkringsrörelselagen (1982:713) samt *understödsföreningar som omfattas av lagen (1972:262) om understödsföreningar. Vid tillämpningen av denna lag skall en understödsförening anses som ett livförsäkringsföretag.*

Bestämmelserna om koncernredovisning i 7 kap. skall tillämpas på finansiella holdingföretag som uteslutande eller huvudsakligen förvaltar andelar i dotterföretag som är försäkringsföretag eller utländska företag av motsvarande slag. Med finansiellt holdingföretag avses ett aktiebolag, ett handelsbolag eller en ekonomisk förening vars verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande består i att i vinstsyfte förvärva och förvalta andelar i dotterföretag.

Från denna lag får medges undantag för sådana försäkringsföretag som får undantas från försäkringsrörelselagen enligt 1 kap. 10 § samma lag. *Undantag får även medges för understödsföreningar som meddelar kapitalförsäkring för dödsfall, om försäkringsförmånerna uppgår till belopp som inte överstiger ett prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde under den sista månaden av respektive räkenskapsår eller utgår som naturaförmån. Detsamma gäller för understödsföreningar som meddelar annan livförsäkring, om stadgarna medger uttaxering eller nedsättning av förmåner och premieinkomstens storlek normalt inte överstiger 500 000 euro. Frågor om sådana undantag prövas av Finansinspektionen. Ärenden som är av principiell betydelse eller av synnerlig vikt prövas dock av regeringen.*

För sådana företag som medgivits undantag från denna lag skall i stället sådana föreskrifter som meddelats med stöd av 4 § andra stycket gälla.

(Jfr 1 kap. 1 § i förslaget i promemorian 1.)

Paragrafen har nyligen ändrats till följd av en ny beslutsordning på bank- och försäkringsområdet (prop. 1997/98:186, bet 1998/99:FiU14, SFS 1999:228).

Ändringen i *första stycket* innebär att understödsföreningar har tagits med bland de företag som omfattas av ÅRFL. Detta innebär bl.a. att balans- och resultaträkningarna i sådana föreningar skall upprättas enligt nya uppställningsformer. För understödsföreningar kommer också att gälla nya värderingsregler som bl.a. innebär att flertalet placerings-tillgångar får värderas till verkligt värde. Dessutom skall utförliga upplysningar lämnas om tillgångar, försäkringstekniska avsättningar m.m. Upplysningarna skall som huvudregel lämnas i not.

Redan tidigare används beteckningen försäkringsföretag i ÅRFL. Termen omfattar även företag som bedrivs i föreningsform. Understödsföreningar kommer alltså att i tillämpliga delar omfattas av samma bestämmelser som gäller för sådana försäkringsföretag som är bolag. I ett tillägg till första stycket föreskrivs att understödsföreningar vid tillämpningen av lagen skall anses som ett livförsäkringsföretag. Skälen för detta har utvecklats i avsnitt 20.1. Understödsföreningar omfattas inte i dag av några bestämmelser om vinstutdelning. Vid tillämpningen av ÅRFL blir föreningarna därför att betrakta som ett livförsäkringsföretag som inte får dela ut vinst.

I första stycket har också en språklig ändring gjorts.

I *tredje stycket* har möjligheten för regeringen eller Finansinspektionen att meddela undantag från lagen ändrats som en konsekvens av att understödsföreningar skall omfattas av ÅRFL. Undantaget för understödsföreningar har stöd i artikel 3 i första livförsäkringsdirektivet. Motiven för ändringen behandlas i avsnitt 20.1. Enligt bestämmelserna kan undantag för understödsföreningar under vissa förutsättningar meddelas om verksamheten avser kapitalförsäkringar för dödsfall eller avser livförsäkringar. I lagen (1972:262) om understödsföreningar (LUF) finns särskilda bestämmelser för försäkringar av den förstnämnda kategorin och gränsdragningen i dessa avseenden torde därför i allmänhet inte välla några problem vid tillämpningen. Gränsdragningen beträffande livförsäkringar kan möjligen bli svårare i understödsföreningar, eftersom en sådan generell indelning i skadeförsäkringar och skadeförsäkring som föreskrivs i FRL för försäkringsbolagen, saknas i LUF för understödsföreningars del. Gränsdragningen i dessa avseenden bör bedömas med hänsyn till de EG-regler som bestämmelserna bygger på. Sådana av understödsföreningar meddelade försäkringar som kan betraktas som livförsäkringar enligt FRL bör hänföras till livförsäkringar också i detta sammanhang. Det gäller bl.a. sådana sjuk- och olycksfallsförsäkringar som annars hänförs till skadeförsäkringar men som meddelas som tillägg till livförsäkringar (jfr 2 kap. 3 b § försäkringsrörelselagen [1982:713]). Genom att undantagsbestämmelserna för livförsäk-

ringar bl.a. knyts till att premieinkomsten *normalt* inte överstiger 500 000 euro kommer tillfälliga förändringar av premieinkomsten inte att påverka förutsättningarna för meddelade undantag. Prop. 1998/99:130

1 kap. 2 §

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

Bestämmelser i årsredovisningslagen som gäller *ekonomiska föreningar* skall tillämpas på *understödsföreningar*, om inte annat *särskilt föreskrivs*.

Om bestämmelsen i årsredovisningslagen hänvisar till en annan bestämmelse i årsredovisningslagen eller till årsredovisningslagen i dess helhet, skall även hänvisningen tillämpas, om inte annat följer av bestämmelserna i denna lag eller föreskrifter som meddelats med stöd av denna lag.

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag.)

Eftersom årsredovisningslagens tillämpningsområde har utsträckts till att omfatta andra företag är aktiebolag och handelsbolag, har begreppet "bolag" i den lagen ersatts med "företag", medan begreppen "moderbolag" och "dotterbolag" ersatts med begreppen "moderföretag" och "dotterföretag". Vissa tillämpningsbestämmelser i förevarande paragraf som berott på att årsredovisningslagen tidigare har omfattat endast bolag har därför kunnat tas bort från *första stycket*.

I *andra stycket* erinras om att tillämpliga bestämmelser i årsredovisningslagen som avser ekonomiska föreningar, t.ex. 2 kap. 7 §, skall tillämpas på understödsföreningar, om inte annat särskilt föreskrivs. Som framhållits i avsnitt 20.1 skall dock flertalet särbestämmelser för ekonomiska föreningar i årsredovisningslagen tills vidare inte tillämpas av understödsföreningar.

1 kap. 3 §

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

3 § andra stycket om definition av andelar,
4 och 5 §§ om koncern- och intresseföretagsdefinitioner,
6 § om hänsynstagande till vissa rättigheter hos mellanman m.m., *samt*
7 § om *skyldighet för moderföretag och dotterföretag att lämna varandra upplysningar*.

(Jfr 1 kap. 3 § i kommitténs förslag.)

Paragrafen anger vilka bestämmelser i 1 kap. årsredovisningslagen som skall tillämpas av försäkringsföretag. Bland dessa har tillkommit en hänvisning till 7 §. Av denna paragraf, som är ny, framgår att ledningen av ett företag som har blivit moderföretag skall meddela detta till dotterföretaget samt att dotterföretaget skall lämna moderföretagets ledning upplysningar som behövs för redovisningsskyldigheten för koncernen. Motsvarande bestämmelse i 8 kap. 9 § försäkringsrörelselagen (1982:713) upphör att gälla.

Ändringarna i övrigt är av redaktionell art.

För försäkringsföretag är kalenderår räkenskapsår om inte annat följer av 3 kap. 3 § bokföringslagen (1999:000).

(Jfr 1 kap. 5 § i kommitténs förslag.)

Hänvisningen i paragrafen har ändrats till följd av att 1976 års bokföringslag ersätts med en ny bokföringslag.

2 kap. 1 §

Om rörelsen i ett försäkringsaktiebolag eller ett ömsesidigt försäkringsbolag omfattar flera försäkringsgrenar eller om rörelsen i en understödsförening omfattar flera verksamhetsgrenar, skall även en resultatanalys ingå i årsredovisningen.

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag. Jfr 2 kap. 1 § i förslaget i promemorian 1.)

Det tidigare första stycket, som föreskrev att försäkringsföretag för varje räkenskapsår skall upprätta en årsredovisning har tagits bort. Skyldigheten att upprätta årsredovisning följer nu av 6 kap. 1 § bokföringslagen.

Ändringen i det kvarstående stycket innebär att understödsföreningar som bedriver flera verksamhetsgrenar skall upprätta en resultatanalys. Begreppet verksamhetsgren ansluter till den terminologi som används i lagen (1972:262) om understödsföreningar. Skälet för ändringen och den valda terminologin "verksamhetsgrenar" kommenteras i avsnitt 20.1 (se även 6 kap. 3 §).

2 kap. 2 §

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

- 1 § första stycket om årsredovisningens delar,
- 2 § om överskådlighet och god redovisningssed,
- 3 § om rättvisande bild,
- 4 § om andra grundläggande redovisningsprinciper,
- 5 § om språk och form,
- 6 § om valuta, samt
- 7 § första, femte och sjätte styckena om årsredovisningens under-tecknande.

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag.)

Ändringarna är föranledda av att vissa bestämmelser i årsredovisningslagen har fått ändrad placering.

3 kap. 2 §

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

- 1 § om balansräkningens innehåll,
- 2 § om resultaträkningens innehåll,

4 § första, tredje och fjärde styckena om uppställning och samman-
 slagning av poster m.m.,
 5 § om jämförelsetal,
 8 § första stycket om specificering av större periodiseringsposter,
 9 § om avsättningar,
 10 § första stycket om specificering av vissa större avsättningar,
 samt
 13 § första och andra styckena om extraordinära intäkter och kost-
 nader.

(Jfr 3 kap. 2 § i kommitténs förslag.)

I uppräknningen av de bestämmelser i 3 kap. årsredovisningslagen som skall tillämpas av försäkringsföretag har tillkommit hänvisningar till 9 och 10 §§ som behandlar avsättningar. I sak innebär detta dock ingen ändring, eftersom 4 kap. 1 § tidigare hänvisade till 4 kap. 16 och 17 § årsredovisningslagen, där motsvarande bestämmelser om avsättningar då fanns. Hänvisningarna till 8 och 13 §§ motsvarar tidigare hänvisningar till 6 och 9 §§.

4 kap. 1 §

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

- 2 § om immateriella anläggningstillgångar,
- 3 § om anskaffningsvärde för anläggningstillgångar,
- 4 § om avskrivning av anläggningstillgångar,
- 5 § om nedskrivning av anläggningstillgångar,
- 6–8 §§ om uppskrivning av anläggningstillgångar,
- 9 § första–fjärde styckena om värdering av omsättningstillgångar,
- 10 § om värdering av pågående arbeten,
- 11 § första och andra styckena om varulagrets anskaffningsvärde,
- 12 § om redovisning till bestämd mängd och fast värde,
- 13 § om omräkning av fordringar och skulder i utländsk valuta,
- 14 § om egna aktier, samt
- 15 § om periodisering av vissa belopp vid upptagande av lån.

(Jfr 4 kap. 1 § i kommitténs förslag.)

Ändringarna innebär dels att hänvisningen till 4 kap. 9 § årsredovisningslagen har formulerats om, dels att hänvisningarna till 4 kap. 16 och 17 §§ har utgått (jfr kommentaren till 3 kap. 2 § ovan).

5 kap. 1 §

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

- 1 § andra stycket om hänvisningar till noter,
- 2 § om värderings- och omräkningsprinciper,
- 3 § om anläggningstillgångar,
- 4 § om uppgifter om taxeringsvärden,
- 5 § om uppskrivningsfond,
- 7 § om inköp och försäljning mellan koncernföretag,

8 och 9 §§ om uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag,
 10 § andra stycket om kort- och långfristiga balansposter,
 11 § om ställda säkerheter,
 12 § om lån till ledande befattningshavare,
 13 § om konvertibla lån,
 14 § andra och tredje styckena om förändringar i eget kapital m.m.,
 16 § första stycket och 17 § första stycket om upplysningar om skatt,
 18 § om medelantalet anställda under räkenskapsåret,
 19–21 §§ om löner, andra ersättningar och sociala kostnader,
 22 § om pensioner och liknande förmåner,
 23 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,
 24 § om suppleanter och vice verkställande direktör,
 25 § om avtal om avgångsvederlag, samt
 26 § om uppgift om moderföretag.

(Jfr 5 kap. 1 § i kommitténs förslag och 5 kap. 1 § i förslaget i promemorian 1.)

Ändringen innebär att en hänvisning till 5 kap. 21 § årsredovisningslagen har tillkommit. Denna innebär att försäkringsföretagen skall lämna vissa upplysningar om arvoden och ersättningar till revisorer. I övrigt är ändringarna av redaktionell art.

5 kap. 2 §

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

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

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

2. 4 § skall tillämpas på byggnader och mark (C.I).

3. 7 § skall i stället för inköp och försäljning gälla mottagen och avgiven återförsäkring.

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

5. 10 § andra stycket om kort- och långfristiga balansposter skall tillämpas endast beträffande de skulder som förfaller till betalning senare än fem år efter balansdagen.

6. 12 § tredje stycket om lån till ledande befattningshavare skall tillämpas om företaget lämnat lån till eller ställt säkerhet till förmån för någon annan med stöd av tillstånd enligt 12 kap. 13 § försäkringsrörelselagen (1982:713).

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

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

(Jfr 5 kap. 2 § i kommitténs förslag.)

Ändringarna är en följd av att en del av de paragrafer i årsredovisningslagen till vilka paragrafen hänvisar har fått nya beteckningar.

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

2 § om när koncernredovisning inte behöver upprättas,
4 § första stycket om koncernredovisningens delar,
5 § om dotterföretag som skall omfattas av koncernredovisningen,
6 § om överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild,
8 § första stycket första meningen om allmänna krav på koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen,
9 § om minoritetsandelar,
10 § om balansdag,
12 § om enhetliga principer för koncernredovisningen och årsredovisningen,
13 § om elimineringar mellan koncernföretag,
15 § om förändringar i koncernens sammansättning,
16 och 17 §§ om uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag,
18–24 §§ om hur dotterföretag skall räknas in i koncernredovisningen, samt
25–30 §§ om hur andelar i intresseföretag och vissa andra företag skall räknas in i koncernredovisningen.

(Jfr 7 kap. 2 § i kommitténs förslag.)

Ändringarna beror på att de bestämmelser till vilka paragrafen hänvisar har fått ändrade beteckningar.

7 kap. 3 §

De i 2 § angivna bestämmelserna i 7 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) skall tillämpas med följande avvikelser:

1 a) I stället för vad som sägs i 2 § första stycket 3 skall gälla att moderföretagets koncernredovisning har upprättats och reviderats enligt den lagstiftning som i den staten har tillkommit i enlighet med Europeiska gemenskapernas direktiv av den 19 december 1991 (91/674/EEG).

b) I stället för den hänvisning som i 2 § tredje stycket görs till bestämmelser om ingivande och kungörande gäller en hänvisning till 8 kap. 5 och 6 §§ denna lag.

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

3. Vad som anges i 12 § första och tredje styckena om att andra värderingsprinciper får användas än i moderföretagets årsredovisning och att koncernföretagens tillgångar, avsättningar och skulder inte behöver räknas om, gäller även tillgångar vars värdering påverkar eller bestämmer försäkringstagarnas rättigheter och avsättningar som värderas med regler specifika för försäkringsrörelse. I sådant fall skall upplysning härom lämnas i en not.

4. Fråga om tillstånd enligt 17 § att utelämna uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag prövas av Finansinspektionen.

(Jfr 7 kap. 3 § i kommitténs förslag.)

Ändringarna beror på att de bestämmelser till vilka paragrafen hänvisar har fått ändrade beteckningar.

Följande bestämmelser i 8 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) skall tillämpas

- 14 och 15 §§ om publicering av årsredovisningen, samt
- 16 § 2 om utelämnande av uppgift i koncernredovisningen.

(Paragrafen saknar motsvarighet i kommitténs förslag.)

Ändringen i paragrafen är en följd av ändringar i årsredovisningslagen.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000.

Ikraftträdandet av den nya lagen har samordnats med ikraftträdandet av nya bokföringslagen och ändringarna i årsredovisningslagen.

2. De nya föreskrifterna skall tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999.

3. Understödsföreningar får tillämpa äldre föreskrifter i 29 och 30 §§ lagen (1972:262) om understödsföreningar för det första räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999. En sådan tillämpning skall anmälas till Finansinspektionen före den 1 januari 2000.

Föreskrifterna innebär att understödsföreningar som huvudregel skall tillämpa ÅRFL redan från och med det räkenskapsår som påbörjas år 2000. Enligt punkten 3 får dock föreningarna övergångsvis tillämpa äldre bestämmelser under ytterligare ett räkenskapsår. En sådan tillämpning skall enligt föreskriften anmälas till Finansinspektionen. En sådan anmälan är av ordningskaraktär och därför inte en nödvändig förutsättning för att äldre bestämmelser skall kunna tillämpas.

4. Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får för den första årsredovisning som en understödsförening upprättar enligt 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.

Bestämmelsen har tillkommit för att underlätta understödsföreningarnas anpassning till ÅRFL. En motsvarande övergångsbestämmelse föreskrevs vid införandet av ÅRFL (jfr prop. 1995/96:10 del 4 s. 271).

5. Föreskriften i 4 kap. 5 § tredje stycket årsredovisningslagen skall inte tillämpas på nedskrivning som en understödsförening har gjort före ikraftträdandet av denna lag.

Föreskriften motsvarar punkten 2 i övergångsbestämmelserna till lagen om ändring i årsredovisningslagen.

Lagen innehåller ändringar i bestämmelser som nyligen har ändrats till följd av nya försäkringsrörelse regler och regler om lekmannarevisorer. Dessa ändringar skall träda i kraft samtidigt med de nu aktuella ändringarna (se prop. 1998/99:87, bet. 1998/99:FiU28, rskr. 1998/99:227). Till dessa bestämmelser är fogade övergångsbestämmelser som gäller även för denna lag. Ändringarna nu beror dels på en ändrad paragrafindelning i årsredovisningslagen, dels på att ÅRFL skall omfatta understödsföreningar. Redovisningsfrågorna för understödsföreningar har behandlats i avsnitt 20.1.

5 kap. 4 §

Utöver vad som följer av 1 § skall följande uppgifter lämnas om eget kapital och avsättningar:

1. I livförsäkringsföretag som inte får dela ut vinst skall som bundet eget kapital tas upp Aktiekapital, Garantikapital, Överkursfond, Konsolideringsfond, Fond för orealiserade vinster och vinst eller förlust för räkenskapsåret. Förlust för räkenskapsåret tas därvid upp som avdragspost.

2. I skadeförsäkringsföretag och livförsäkringsföretag som får dela ut vinst skall eget kapital delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust. Under bundet eget kapital skall tas upp Aktiekapital, Garantikapital, Överkursfond, Uppskrivningsfond, Reservfond och Fond för orealiserade vinster. Under fritt eget kapital eller ansamlad förlust skall tas upp fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust samt vinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas därvid upp som avdragsposter.

3. *I understödsföreningar skall som eget kapital tas upp Fond för orealiserade vinster, Övriga fonder och vinst eller förlust för räkenskapsåret. Förlust för räkenskapsåret tas därvid upp som avdragspost.*

4. Om avsättningen för kvardröjande risker i posten Ej intjänade premier och kvardröjande risker (DD.1) uppgår till väsentligt belopp, skall beloppet anges.

5. Om garanterad återbäring i posten Livförsäkringsavsättning (DD.2) uppgår till väsentligt belopp, skall beloppet anges.

6. Om avvecklingsresultat uppgår till väsentligt belopp skall det anges i en not med fördelning på kategori av skada och belopp. Med avvecklingsresultat avses skillnaden mellan å ena sidan avsättningen för oreglerade skador från föregående år vid räkenskapsårets ingång, efter avdrag för under räkenskapsåret gjorda utbetalningar av ersättningar för skador från föregående år, och å andra sidan avsättningen för oreglerade skador från föregående år vid räkenskapsårets slut.

7. Villkorad återbäring (EE.1) skall delas upp på avsättningar för vilka försäkringstagaren direkt respektive indirekt bär risk.

8. Skadeförsäkringsföretag och livförsäkringsföretag som får dela ut vinst skall lämna närmare upplysningar om det belopp av fritt eget kapital som inte kan anses utdelningsbart med hänsyn till bestämmelserna i 1 kap. 1 a § första stycket och 12 kap. 2 § tredje stycket försäkringsrörelselagen (1982:713) och om de förhållanden som motiverar bedömningen.

9. *Livförsäkringsaktiebolag och ömsesidiga livförsäkringsbolag* skall lämna upplysning om belopp som inte får användas för vinstutdelning eller förlusttäckning enligt bolagsordningen.

Prop. 1998/99:130

(Jfr 5 kap. 4 § i förslaget i promemorian 1.)

I paragrafen har en ny *tredje punkt* införts som avser indelning av eget kapital i understödsföreningar. Enligt bestämmelsen skall understödsföreningar som eget kapital redovisa sådan fond för orealiserade vinster som förekommer vid en värdering av placeringstillgångar till verkligt värde (jfr 4 kap. 7 § ÅRFL). Utöver årets resultat skall som eget kapital även redovisas övriga fonder. Vilka överskottsfonder som blir aktuella att redovisa beror i första hand på vilka bestämmelser om fondbildning som kan finnas i understödsföreningens stadgar. Som andra fonder skall även redovisa sådan kapitalandelsfond som förekommer vid redovisning av intresseföretag i koncernredovisningen (jfr 7 kap. 4 § 2). Såsom angetts i den allmänna motiveringen avsnitt 20.1 skall däremot sådana försäkringsfonder som avses i 23 § lagen om understödsföreningar principiellt anses som en försäkringsteknisk avsättning.

I *nionde punkten* upptas vissa tilläggsupplysningar som motiveras av ändrade försäkringsrörelseregler för försäkringsbolag (jfr prop. 1998/99:87 s. 286 och 444 f.). Bestämmelsen har begränsats till försäkringsaktiebolag och ömsesidiga försäkringsbolag eftersom upplysningsskyldigheten inte kan anses relevant för understödsföreningar.

6 kap. 3 §

Försäkringsaktiebolag och ömsesidiga försäkringsbolag skall i resultatanalysen, fördelat på försäkringsgrenar, lämna upplysningar om försäkringstekniska avsättningar (DD och EE), återförsäkrarens andel av försäkringstekniska avsättningar (E), intäkter, kostnader och rörelseresultat. Understödsföreningar skall lämna upplysningar om intäkter och kostnader fördelade på verksamhetsgrenar.

(Jfr 6 kap. 3 § i förslaget i promemorian 1.)

I paragrafen har införts en särregel för innehållet i understödsföreningarnas resultatanalys. Bestämmelsen överensstämmer med äldre bestämmelser i 30 § LUF. Skälen för bestämmelsen behandlas i avsnitt 20.1. Ändringarna i övrigt är av redaktionell art.

7 kap. 4 §

För koncernredovisningen gäller i tillämpliga delar

1. de allmänna bestämmelserna om årsredovisningen i 2 kap. 2 §, med undantag för hänvisningarna till 2 kap. 1–3 §§ årsredovisningslagen (1995:1554),

2. bestämmelserna om balansräkning och resultaträkning i 3 kap., med det tillägget att vad som avsatts till kapitalandelsfonden skall tas upp i koncernbalansräkningen som bundet eget kapital under Andra fonder (AA.V),

3. bestämmelserna om värderingsregler i 4 kap.,

4. bestämmelserna om tilläggsupplysningar i 5 kap., med undantag för 2 § 4 och hänvisningarna till 5 kap. 8, 9 och 26 §§ årsredovisningslagen, samt

5. bestämmelserna om upplysningarna i förvaltningsberättelsen i 6 kap. 1 och 2 §§, med undantag för hänvisningen till 6 kap. 2 § årsredovisningslagen. Prop. 1998/99:130

(jfr 7 kap. 4 § i kommittens förslag)

Ändringarna beror på att en bestämmelse som paragrafen hänvisar till har fått en ändrad beteckning.

8 kap. 4 §

Årsredovisningen för det förflutna räkenskapsåret skall lämnas till revisorerna och lekmannarevisorerna senast en månad före ordinarie *stämma*.

(Jfr 8 kap. 4 § i förslaget i promemorian 1.)

I paragrafen har ”bolagsstämma” ändrats till ”stämma”. Ändringen är en konsekvens av att understödsföreningar, där föreningsstämma förekommer, skall omfattas av ÅRFL.

25.20 Övriga förslag till lagändringar

Övriga förslag till lagändringar är följdändringar, flertalet föranledda av att 1976 års bokföringslag ersätts av en ny bokföringslag. Några följdändringar beror på att paragrafindelningen i årsredovisningslagen har förändrats, medan andra beror på upphävandet av jordbruksbokföringslagen och 1980 års årsredovisningslag.