

Enklare redovisning

*Delbetänkande
av Utredningen om enklare redovisning*

Stockholm 2008



STATENS OFFENTLIGA
UTREDNINGAR

SOU 2008:67

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

Beställningsadress:
Fritzes kundtjänst
106 47 Stockholm
Orderfax: 08-690 91 91
Ordertel: 08-690 91 90
E-post: order.fritzes@nj.se
Internet: www.fritzes.se

Svara på remiss. Hur och varför. Statsrådsberedningen, 2003.
– En liten broschyr som underlättar arbetet för den som ska svara på remiss.
Broschyren är gratis och kan laddas ner eller beställas på
<http://www.regeringen.se/remiss>

Textbearbetning och layout har utförts av Regeringskansliet, FA/kommittéservice

Tryckt av Edita Sverige AB

Stockholm 2008

ISBN 978-91-38-23017-6
ISSN 0375-250X

Innehåll

Förkortningar	11
Sammanfattning	13
Författningsförslag	27
1 Förslag till lag (2008:000) om särskilt bokslut.....	27
2 Förslag till lag om ändring i lagen (1972:262) om understödsföreningar.....	30
3 Förslag till lag om ändring i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar.....	32
4 Förslag till lag om ändring i konkurslagen (1987:672).....	33
5 Förslag till lag om ändring i lagen (1992:160) om utländska filialer m.m.....	34
6 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	36
7 Förslag till lag om ändring i stiftelselagen (1994:1220).....	38
8 Förslag till lag om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554).....	40
9 Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag.....	58
10 Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.....	63
11 Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1570) om medlemsbanker.....	69
12 Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	71

13	Förslag till lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078)	72
14	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	80
15	Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter	84
16	Förslag till lag om ändring i lagen (2004:575) om europabolag.....	85
17	Förslag till lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551)	87
18	Förslag till lag om ändring i lagen (2006:595) om europakooperativ.....	88

I Utredningens uppdrag

1	Bakgrund.....	93
2	Våra direktiv.....	95

II Allmän motivering

1	Redovisningslagstiftningens struktur och Bokföringsnämndens roll	99
1.1	Bakgrund.....	99
1.2	Överväganden.....	100
1.2.1	God redovisningssed.....	100
1.2.2	En ramlagstiftning.....	101
1.2.3	Bokföringsnämndens roll	102
2	Årsredovisningsfrågor	105
2.1	Bakgrund.....	105
2.2	Våra direktiv	106
2.3	Lagstiftningen i några andra länder	107

2.4	Överväganden och förslag.....	109
2.4.1	Små och medelstora företag.....	110
2.4.2	Utgångspunkter för förslagen.....	112
2.4.3	Tilläggsupplysningar i årsredovisningen.....	116
2.4.3.1	Personalrelaterad information.....	117
2.4.3.2	Övriga tilläggsupplysningar.....	121
2.4.3.3	Resultaträkning i förkortad form.....	125
2.4.3.4	Vissa tilläggsupplysningar i koncern- redovisningen.....	126
2.4.4	Förvaltningsberättelsen.....	128
2.4.5	Förkortad balansräkning.....	130
3	Årsbokslutsfrågor.....	135
3.1	Inledning.....	135
3.2	Våra direktiv.....	136
3.3	Vad skiljer ett vanligt årsbokslut från ett förenklat årsbokslut?.....	137
3.4	Överväganden och förslag.....	138
3.4.1	Årsredovisning eller årsbokslut i handelsbolag.....	138
3.4.2	Hur kan reglerna om vanliga årsbokslut förenklas?.....	140
3.4.2.1	Bokföringsnämndens skrivelse juni 2002 ..	140
3.4.2.2	Beräkning av anskaffningsvärde och avskrivning av anläggningstillgångar.....	141
3.4.2.3	Tilläggsupplysningar i årsbokslutet.....	143
3.4.2.4	Uppställningsformer för balans- och resultaträkning.....	144
3.4.2.5	Utvärdering.....	144
3.4.3	Reglerna om vanliga årsbokslut slopas.....	146
3.4.4	Ett eller flera årsbokslut i enskild näringsverksamhet.....	149
3.4.5	Begreppen årsbokslut och årsredovisning.....	150
4	Bokföringsfrågor.....	153
4.1	Tidpunkten för bokföring.....	153
4.1.1	Bokföringslagen.....	153
4.1.2	Mervärdesskattelagen.....	154
4.1.3	Inkomstskattelagen.....	154

4.1.4	Våra direktiv	155
4.1.5	Överväganden och förslag	155
4.1.5.1	Kravet på ”särskilda skäl” för senare- läggning av bokföringen	155
4.1.5.2	Kontantmetoden	157
4.2	Gemensam verifikation	159
4.2.1	Bokföringslagen	159
4.2.2	”Taximålet” (NJA 2005, s. 252)	160
4.2.3	Lagen om kassaregister m.m.	161
4.2.4	Våra direktiv	162
4.2.5	Överväganden och förslag	162
4.3	Räkenskapsinformation	164
4.3.1	Bokföringslagen	164
4.3.2	Skattebetalningslagen	165
4.3.3	Begreppet räkenskapsinformation	165
4.3.4	Former för bevarandet av räkenskapsinformation....	166
4.3.5	Maskinläsbar räkenskapsinformation	166
4.3.6	Arkiveringstiden	168
4.3.7	Våra direktiv	169
4.3.8	Överväganden och förslag	169
4.3.8.1	Former för bevarande av räkenskaps- information	169
4.3.8.2	Arkiveringstiden	173
4.3.8.3	Gallring av uppgifter i en verifikation	173
5	Konsekvenser av våra förslag.....	175
5.1	Effekter för företagen	175
5.2	Offentligfinansiella effekter	176
6	Ikraftträdande	179
6.1	Årsredovisningslagen	179
6.2	Bokföringslagen.....	180
6.3	Övriga lagförslag	181

III Författningskommentar

1	Förslag till lag (2008:000) om särskilt bokslut.....	185
2	Förslag till lag om ändring i lagen (1972:262) om understödsföreningar.....	185
3	Förslag till lag om ändring i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar.....	186
4	Förslag till lag om ändring i konkurslagen (1987:672).....	186
5	Förslag till lag om ändring i lagen (1992:160) om utländska filialer m.m.....	187
6	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)	187
7	Förslag till lag om ändring i stiftelselagen (1994:1220).....	188
8	Förslag till lag om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554)	188
9	Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag.....	195
10	Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.....	196
11	Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1570) om medlemsbanker	197
12	Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)	198
13	Förslag till lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078).....	198
14	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	201
15	Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter	202
16	Förslag till lag om ändring i lagen (2004:575) om europabolag	202
17	Förslag till lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551) ...	203

18	Förslag till lag om ändring i lagen (2006:595) om europakooperativ.....	203
----	---	-----

Bilaga

	Kommittédirektiv	205
--	------------------------	-----

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
BFL	Bokföringslagen (1999:1078)
BFN R	Rekommendation från Bokföringsnämnden
BFN U	Uttalande från Bokföringsnämnden
BFNAR	Bokföringsnämndens allmänna råd
EBM	Ekobrottsmyndigheten
EG	Europeiska gemenskapen
EU	Europeiska unionen
FAR SRS	Branschorganisationen för revisorer och rådgivare
FAR SRS RedR	Redovisningsrekommendation från FAR SRS
FIFO	First in, first out (först in, först ut)
Fjärde direktivet	Rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 om årsbokslut i vissa typer av bolag
IAS	International Accounting Standard
IASB	International accounting Standards Board
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
KOM	Kom-dokument, dokument från Europeiska kommissionen
ML	Mervärdesskattelagen (1994:200)
Nutek	Verket för näringslivsutveckling
Prop.	Proposition

RR	Redovisningsrådet
SamRoB	Utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning
SBL	Skattebetalningslagen (1997:483)
SCB	Statistiska centralbyrån
Sjunde direktivet	Rådets sjunde direktiv 83/349/EEG av den 13 juni 1983 om sammanställd redovisning
SOU	Statens offentliga utredningar
ÅRFL	Lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag
ÅRKL	Lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag
ÅRL	Årsredovisningslagen (1995:1554)
Ändringsdirektivet	Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/46/EG av den 14 juni 2006 om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG om årsbokslut i vissa typer av bolag, 83/349/EEG om sammanställd redovisning, 86/635/EEG om årsbokslut och sammanställd redovisning för banker och andra finansiella institut och 91/674/EEG om årsbokslut och sammanställd redovisning för försäkringsföretag

Sammanfattning

Inledning

Regelförenkling i syfte att minska företagens administrativa kostnader och skapa bra villkor för företagen har blivit en allt viktigare fråga i många länder och står även mycket högt på EU:s dagordning. Den svenska regeringen har som målsättning att de administrativa kostnaderna för företagen på grund av de statliga regelverken ska minska med 25 procent till år 2010. En del av företagens administrativa kostnader sammanhänger med de redovisningsregler som företagen måste följa. Regeringen beslutade därför den 14 juni 2007 att en särskild utredare skulle tillsättas i syfte att överväga ytterligare förenklingar i redovisningslagstiftningen. Enligt direktiven ingår följande frågor i utredningsuppdraget:

- Genomförandet av EG:s redovisningsdirektiv i små och medelstora företag
- Tilläggsupplysningar till årsredovisningen
- Tidpunkten för bokföringen, m.m.
- Gemensam verifikation
- Reglerna om årsbokslut
- Finansieringsanalys
- Koncerndefinitioner
- Tryggandelagen
- Bokföringsbrott vid för sent upprättad årsredovisning.

I en första etapp av arbetet har frågorna under de första fem punkterna ovan behandlats. Det är resultatet av detta arbete som presenteras i detta delbetänkande. Resterande utredningsuppdrag ska redovisas senast den 1 juni 2009.

En ramlagstiftning

I våra direktiv konstateras att bokföringslagen (BFL) och årsredovisningslagen (ÅRL) har karaktär av ramlagar och att det inte ingår i vårt uppdrag att ompröva lagstiftningens struktur.

Enligt vår mening är det ytterst angeläget att slå vakt om lagstiftningens ramlagskaraktär och vi anser att denna karaktär om möjligt bör förstärkas. Frågor som lika väl eller t.o.m. bättre kan hanteras inom ramen för den kompletterande normgivningen hör enligt vår mening också hemma där. Processen med att ta fram kompletterande normgivning är betydligt smidigare, snabbare och mer flexibel än lagstiftningsprocessen. Att kombinera en strikt ramlagstiftning med kompletterande normgivning är en reglerings-teknik som är särskilt väl lämpad på redovisningsområdet.

Bokföringsnämndens roll

Bokföringsnämnden har ansvar för att utveckla god redovisningssed. I detta ansvar ligger att aktivt verka för att redovisningsreglerna utformas på ett sådant sätt att en redovisning som upprättas med tillämpning av dem tillgodoser de informationsbehov som finns. Detta arbete tar sällan sin utgångspunkt i själva lagstiftningen utan mer i redovisningens syften och ändamål. I nämndens uppgift ligger alltså inte i första hand att tolka och fylla ut lagbestämmelserna utan snarare att utforma god redovisningssed på ett sätt som värnar dessa syften och ändamål.

Lagstiftningen kan inte ensam ligga till grund för ett bokslut i ett enskilt företag utan företagen är och bör vara hänvisade till den kompletterande normgivningen. Vad företagen behöver i sitt bokslutsarbete är regelpaket av det slag som Bokföringsnämnden håller på att ta fram för företag av olika slag och storlek (K-projektet). Man kan säga att Bokföringsnämnden har övertagit lagstiftarens regleringsroll gentemot företagen och att lagstiftarens uppgift numera främst är att förse nämnden med medel och underlag för att utföra detta arbete.

Årsredovisningsfrågor

En huvuduppgift för oss har varit att analysera vilka undantag och andra förenklingar som kan göras i redovisningslagstiftningen inom ramen för EG:s redovisningsdirektiv (de fjärde och sjunde bolagsdirektiven) och att överväga om dessa förenklingsmöjligheter bör utnyttjas i större utsträckning än som redan skett. En annan uppgift har varit att överväga om kraven på tilläggsupplysningar i årsredovisningen kan inskränkas till att gälla färre företag än i dag eller eventuellt helt tas bort. Vårt arbete har främst varit inriktat på små och medelstora företag men en del av våra förslag berör även större företag.

Små och medelstora företag

Vi har valt att i vårt arbete anknyta till den uppdelning i större och mindre företag som görs i 1 kap. 3 § ÅRL.

Revisionsutredningen föreslog tidigare i våras att revisionsplikten slopas för företag som underskrider det gränsvärde som framgår av artikel 11 i EG:s fjärde direktiv. Detta gränsvärde är:

- mer än 50 anställda,
- balansomslutning på mer än 41,5 miljoner kronor,
- nettoomsättning på mer än 83 miljoner kronor.

I dag överensstämmer gränsvärdet i 1 kap. 3 § ÅRL med det som används för att reglera revisionsplikten i vissa företag liksom skyldigheten att ha kvalificerad revisor i t.ex. aktiebolag. Vi anser att det finns anledning att även i framtiden använda samma gränsvärde inom redovisningen som vid regleringen av revisionsplikten. Vi föreslår därför att gränsvärdet i 1 kap. 3 § ÅRL ändras så att det överensstämmer med revisionsutredningens förslag. Med dagens gränsvärde är drygt 90 procent av alla företag mindre företag. Med den nu föreslagna höjningen kommer sannolikt mer än 97 procent av alla företag att hamna i gruppen mindre företag. Vi föreslår vidare att gränsvärdet i 6 kap. 1 § BFL höjs till samma nivå.

Utgångspunkter för förslagen

En utgångspunkt i vårt arbete har varit att samma regler bör gälla för alla företag oavsett i vilken juridisk form verksamheten bedrivs. Vi har så långt möjligt velat undvika att företagen indelas i olika kategorier. Detta motiveras främst av jämförbarhetsskäl men även av konkurrensskäl. Även arbetet med den kompletterande normgivningen torde underlättas om det grundläggande regelverket är någorlunda enhetligt och gemensamt för så många företag som möjligt.

En annan utgångspunkt i vårt arbete har varit att den svenska redovisningslagstiftningen inte bör vara mer långtgående än vad som följer av EG:s redovisningsdirektiv. Detta innebär att vi har utgått från att de möjligheter till förenklingar och lättnader som direktiven medger bör utnyttjas fullt ut samt att specifikt svenska upplysningskrav bör utmönstras om inte starka skäl talar för en strängare reglering.

Vidare har en utgångspunkt varit att redovisningslagstiftningen ska utformas på ett sådant sätt att den, tillsammans med den kompletterande normgivningen, tar tillvara de behov av information som redovisningens intressenter har. Till redovisningens intressenter hänförs främst investerare, kreditgivare och leverantörer men även företagets kunder och anställda brukar inräknas i gruppen. Redovisningsinformationen ska därvid fylla funktionen att förse dem med relevant information så att de kan bedöma förutsättningarna för sitt engagemang i företaget och med vilken grad av säkerhet som företaget kommer att kunna uppfylla sin del av det.

Av vad nu sagts följer att det inte är lagstiftarens uppgift att tillgodose rent företagsinterna informationsbehov. För det andra innebär det att information som måhända är av intresse för t.ex. taxerings- eller statistikändamål inte nödvändigtvis har sin plats i företagets årsredovisningar. Detsamma gäller sådan information som avkrävs ett företag inte för att den har betydelse för företagets utomstående intressenter i deras beslutsfattande utan för att informationsgivningen i sig syftar till att påverka företagets beteende i ett visst hänseende.

Tilläggsupplysningar i års- och koncernredovisningen

Vi har gått igenom samtliga krav på tilläggsupplysningar som finns i ÅRL och gjort en bedömning, utifrån de utgångspunkter som beskrivits ovan, om de bör vara kvar eller inte. Kraven på tilläggsupplysningar finns framför allt i 5 kap. men de dyker även upp på andra håll i lagen. De allra flesta följer av EG-direktiven men det finns även en del specifikt svenska krav som saknar stöd i direktiven.

Vi föreslår följande ändringar i 5 kap.:

- 3 § första stycket 2 (uppgift om tillkommande och avgående tillgångar), 3 (överföringar) och 7–10 (ackumulerade av-, ned- och uppskrivningar samt korrigeringar av tidigare års av-, ned- och uppskrivningar) ska bara gälla för större företag,
- 4 § (uppgift om taxeringsvärde) upphävs,
- kravet på uppgift om könsfördelning och om fördelning av medelantalet anställda på olika länder i 18 § tas bort för alla företag och paragrafen i övrigt ska bara gälla för större företag,
- 18 a § (uppgift om sjukfrånvaro) och 18 b § (uppgift om könsfördelning bland ledande befattningshavare) upphävs,
- kravet på specifikation av årets personalkostnader i 19 § tas bort för mindre företag och ersätts av ett krav på uppgift om räkenskapsårets personalkostnader för de företag som tillämpar den funktionsindelade resultaträkningen,
- 20 § (specifikation av räkenskapsårets löner och andra ersättningar), 21 § (uppgift om ersättning till revisor), 22 § (uppgift om pensioner och liknande förmåner) och 25 § (uppgift om avtal om avgångsvederlag) ska bara gälla för större företag,
- kravet i 20 § på att den information som anges där ska lämnas särskilt för varje land som företaget har anställda i tas bort,
- uppställningsformen för balansräkningen i bilaga 1 till ÅRL ändras så att det framgår att uppdelningen i bundet och fritt eget kapital ska göras i balansräkningen.

I 4 kap. 3 § föreslår vi att kravet på beloppsuppgift avseende aktiverad ränta slopas.

I 7 kap. föreslår vi att kravet på att koncernredovisningen ska innehålla uppgift om löner och andra ersättningar, pensioner eller

liknande förpliktelser samt avtal om avgångsvederlag till ledande befattningshavare begränsas till att gälla dels sådana befattningshavare i moderföretaget, dels personer som ingår i koncernledningen.

Övriga förslag

Vi föreslår att kravet i 4 kap. 3 § på aktivering av indirekta tillverkningskostnader slopas.

Vidare föreslår vi att kravet på att det ska föreligga konkurrensskäl för att få upprätta resultaträkning i förkortad form (3 kap. 11 §) slopas samt att det införs ett krav på att ett företag som fått tillstånd av Bolagsverket att utelämna uppgift om nettoomsättningen ska lämna upplysning om detta.

Vi föreslår också att mindre företag ska undantas från skyldigheten att upprätta förvaltningsberättelse (2 kap. 1 §) men att ett företag som utnyttjar detta undantag i not ska lämna uppgift om innehav av egna aktier och om vinstdisposition samt sådan information som framgår av 6 kap. 1 § första stycket och andra stycket 1 och 2, dvs. en rättvisande översikt över företagets utveckling och om förhållanden som är viktiga för bedömningen av denna och om väsentliga händelser.

Slutligen föreslår vi att mindre företag ges möjlighet att upprätta förkortad balansräkning som bara innehåller de poster som föregås av bokstäver och romerska siffror.

Reglerna om vanliga årsbokslut slopas

Vi anser att det finns skäl att förenkla reglerna om vanliga årsbokslut. Hur långt man bör gå i detta förenklingsarbete och på vilket sätt det bör bedrivas kan naturligtvis diskuteras. En väg är att helt enkelt höja gränsvärdet för möjligheten att upprätta förenklat årsbokslut och på så sätt låta fler företag komma i åtnjutande av denna möjlighet. En annan är att skriva särskilda regler för årsbokslutet i BFL och ta bort kopplingen till ÅRL. Denna metod kan givetvis kombineras med en höjning av gränsvärdet.

Vilken väg man än väljer uppstår gränsdragningsproblem. Oavsett vilken nivå som väljs för att singla ut de företag som får upprätta ett förenklat årsbokslut kommer den att framstå som mer

eller mindre godtycklig. Det kommer alltid att finnas företag som hamnar på den ena sidan av gränsen men som vid närmare eftertanke måhända borde befinna sig på den andra.

Om man i stället inför särskilda värderings- och periodiseringsregler för årsbokslutet i BFL och alltså slopar kopplingen till ÅRL blir regelverket än mer komplicerat. Redan i dag har vi tre former av bokslut; årsredovisning, vanligt årsbokslut och förenklat årsbokslut. Det vanliga årsbokslutet omfattas emellertid i huvudsak av samma värderings- och periodiseringsregler som årsredovisningen. Redovisningshandlingarna skiljer sig alltså inte åt i dessa hänseenden utan det är främst kraven på tilläggsupplysningar som är olika. Det betyder att ett företag som växer och passerar gränsen till att behöva upprätta årsredovisning inte nödvändigtvis behöver ändra sina redovisningsprinciper för det. Om reglerna för vanliga årsbokslut ändras blir däremot skillnaderna mellan ett sådant bokslut och en årsredovisning större.

Vi anser att det bästa och enklaste sättet att åstadkomma reella förenklingar för företag som inte behöver upprätta årsredovisning är att ta bort reglerna om vanliga årsbokslut och låta samtliga sådana företag omfattas av reglerna om förenklat årsbokslut och detta är därmed vårt förslag.

Ett eller flera årsbokslut i enskild näringsverksamhet

Av 6 kap. 3 § BFL framgår att ett företag som inte upprättar årsredovisning ska avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut. Bestämmelsen gäller bl.a. enskilda näringsidkare och uppfattas allmänt som att den ställer krav på att varje sådan näringsidkare ska upprätta just ett årsbokslut, varken mer eller mindre. Med denna tolkning uppstår problem i det fall en fysisk person bedriver mer än en verksamhet. Näringsidkaren kan t.ex. bedriva en verksamhet på egen hand och en tillsammans med en annan person.

Bestämmelsen om årsbokslut i 6 kap. 3 § ska jämföras med bestämmelserna om löpande bokföring i 4 kap. 4 och 5 §§. Enligt 4 § är huvudregeln att all näringsverksamhet som en person bedriver ska omfattas av en och samma löpande bokföring. Ett företag som bedriver flera verksamheter får dock ha en bokföring för varje enskild verksamhet om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed. Av 5 § framgår vidare att ett

företag får ha gemensam bokföring med någon annan bokföringskyldig endast för gemensamt bedrivna verksamheter och endast om det är förenligt med god redovisningssed. Bestämmelserna i 4 kap. 4 och 5 §§ innebär sammantaget att en enskild näringsidkare i vissa fall kan ha flera löpande bokföringar varav en eller flera kan vara gemensam med något annat företag.

Enligt vår mening bör en enskild näringsidkare som bedriver flera verksamheter på egen hand under sådana förhållanden att det föreligger förutsättningar att ha flera löpande bokföringar trots detta bara upprätta ett årsbokslut. De olika bokföringarna bör alltså sammanställas till ett enda bokslut. Annorlunda är situationen då en näringsidkare bedriver verksamhet dels på egen hand, dels tillsammans med någon annan. I denna situation bör näringsidkaren kunna ha två årsbokslut, ett för den egna verksamheten och ett för den gemensamt bedrivna verksamheten. Det är oklart om lagstiftningen möjliggör detta redan i dag. Det är dock, som nyss nämnts, en utbredd uppfattning att så inte är fallet. Vi föreslår därför att lagtexten förtydligas i detta avseende.

Löpande bokföring och bevarande av räkenskapsinformation

Särskilda skäl för senareläggning av bokföringen

Huvudregeln i 5 kap. 2 § BFL är att andra affärshändelser än kontanta in- och utbetalningar ska bokföras så snart det kan ske. Affärshändelserna får dock bokföras senare om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed.

Vi har konstaterat att de situationer som anges i förarbetena till BFL och som Bokföringsnämnden tar upp i sin vägledning om löpande bokföring som exempel på situationer då en senareläggning av bokföringen kan vara motiverad är av samma slag som de som angavs i förarbetena till 1976 års bokföringslag. Skillnaden är att situationerna då ansågs rymmas inom huvudregeln om att affärshändelserna skulle bokföras "så snart det kan ske" medan de i nuvarande lagstiftningen beskrivs som undantag från huvudregeln. Vi anser mot denna bakgrund att kravet på särskilda skäl inte kan anses ha någon självständig innebörd och föreslår därför att det slopas.

Kontantmetoden

När det gäller andra affärshändelser än kontanta in- och utbetalningar finns den s.k. kontantmetoden i 5 kap. 2 § tredje och fjärde styckena som innebär att företaget får dröja med bokföringen tills betalning sker. Metoden får tillämpas dels av företag som inte är skyldiga att upprätta årsredovisning och vars årliga nettoomsättning normalt understiger tre miljoner kronor, dels av övriga företag om det endast förekommer ett mindre antal fakturor eller andra handlingar i verksamheten och fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp.

Enligt vår mening bör differentieringar i regelverket mellan olika företag i första hand ske med utgångspunkt i företagets storlek och intressentkrets och inte vara beroende av företagets juridiska form. Utgångspunkten bör därför vara att kontantmetoden bör tillåtas även för andra företagsformer än de som i dag får tillämpa metoden om inte starka skäl talar emot en sådan reform. Några sådana skäl är svåra att finna. Att förhållandena i ett litet aktiebolag skulle skilja sig åt från vad som gäller i en enskild näringsverksamhet av motsvarande storlek på ett sådant sätt att det finns anledning att ställa strängare krav på den löpande bokföringen i förstnämnda företag är svårt att se.

Redan i dag kan även aktiebolag tillämpa kontantmetoden under förutsättning att det förekommer ett mindre antal fakturor eller andra handlingar i verksamheten och fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp. Denna bestämmelse har gett upphov till problem i den praktiska tillämpningen. En lättnadsregel som tar sikte på verksamheter med många transaktioner men som var och en uppgår till ett mindre belopp framstår som betydligt mer motiverad. Vi föreslår därför att kontantmetoden utsträcks till att gälla alla företag som understiger gränsvärdet i 5 kap. 2 § tredje stycket. Förslaget innebär att bestämmelsen i fjärde stycket kan utmönstras.

Gemensam verifikation

Huvudregeln i 5 kap. 6 § BFL är att det för varje affärshändelse ska finnas en verifikation. Vid försäljning av varor och tjänster mot kontant betalning får dock inbetalningarna under en dags försäljning dokumenteras genom en gemensam verifikation om det skulle

vara förenat med svårigheter att upprätta verifikationer för de olika affärshändelserna.

Bestämmelserna om gemensam verifikation vid kontant försäljning tar främst sikte på företag som använder kassaregister i sin verksamhet. En dom av Högsta domstolen från år 2005 har emellertid kullkastat detta och numera är uppfattningen att alla affärshändelser som registreras i ett kassaregister ska dokumenteras med en enskild verifikation. Detta är naturligtvis en orimlig ordning, inte minst mot bakgrund av den nya lagen om kassaregister som innebär att så gott som all kontantförsäljning i framtiden kommer att registreras i kassaregister. Vi anser därför att läget måste återställas till det som var före Högsta domstolens dom. Detta kan lämpligen ske på så sätt att kravet på att det ska vara förenat med svårigheter att upprätta en enskild verifikation tas bort vilket därmed är vårt förslag.

Bevarande av räkenskapsinformation

Enligt 7 kap. 1 § första stycket BFL ska räkenskapsinformation bevaras i vanlig läsbar form (dokument), mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel, eller 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 vanlig läsbar form eller mikroskrift. Enligt paragrafens andra stycke ska material med räkenskapsinformation som företaget har tagit emot från någon annan bevaras i det skick materialet hade när det kom till företaget och material med räkenskapsinformation som företaget självt har upprättat ska bevaras i det skick materialet fick när räkenskapsinformationen sammanställdes. Av 6 § framgår dock att ett maskinläsbart medium får förstöras om informationen på ett betryggande sätt överförs till något annat material. Om informationen har tagits emot från någon annan och är av det slag som företaget normalt bevarar elektroniskt får detta ske först fr.o.m. det fjärde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Slutligen framgår av 2 § att material som används för att bevara räkenskapsinformation ska bevaras fram t.o.m. det tionde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades.

Vi har övervägt om det bör bli tillåtet att överföra information som finns lagrad i ett pappersdokument till elektronisk form

(scanning) för att därefter förstöras. Intresset av en sådan möjlighet ska ställas mot den nuvarande arkiveringstiden som är tio år. Räkenskapsinformation som bevaras i pappersform kräver utrymme och ett skäl som brukar anföras för en förkortning av arkiveringstiden är de svällande arkivmassorna i företagen som det kostar pengar att ta hand om. Det är ur detta perspektiv en fördel om arkiveringen kan ske elektroniskt.

Utgångspunkten måste vara att en mottagen faktura i pappersform har ett bättre bevisvärde än en kopia. Det kan av detta skäl knappast komma på fråga att tillåta att en faktura som företaget tar emot omedelbart scannas in och därefter slängs utan huvudregeln bör vara att en mottagen handling ska sparas i vart fall någon tid. Vi har förvisso full respekt för argumentet att pappersdokument är skrymmande att bevara vilket skulle kunna utgöra ett skäl att tillåta scanning. Detta problem anser vi dock bättre löses genom en förkortning av arkiveringstiden.

Vi anser emellertid inte att det bör vara uteslutet att föra över information som finns lagrad i pappersform till elektronisk form eller mikroskrift och att förstöra det ursprungliga dokumentet. En sådan överföring bör få ske omedelbart och när som helst under arkiveringstiden. Däremot bör det inte vara tillåtet att förstöra det ursprungliga dokumentet omedelbart utan vi anser att denna handling bör bevaras någon tid. Frågan är därmed hur länge ett pappersdokument bör bevaras. Innan vi går över till den frågan vill vi ta upp frågan om överföring av räkenskapsinformation från elektronisk form till papper.

Sedan år 2007 gäller att elektroniskt lagrad information som företaget tar emot från någon annan omedelbart får skrivas ut på papper om företaget inte normalt bevarar informationen elektroniskt. I så fall får utskrift ske först efter fyra år. Före år 2007 gällde att alla företag måste bevara mottagen elektronisk information i denna form under fyra år. Enligt vår mening finns det egentligen ingen anledning att behandla elektronisk information på annat sätt än sådan som bevaras på papper. Elektroniska fakturor blir allt mer vanliga i affärslivet och kommer i framtiden sannolikt att konkurrera ut pappersfakturorna. Med hänsyn till att mottagna uppgifter som regel får anses utgöra bästa bevis för en affärshändelse framstår den nuvarande möjligheten att förstöra elektroniskt lagrad information som mottagits utifrån som alltför generös.

Vi anser att all räkenskapsinformation, både mottagen och egenupprättad, som huvudregel ska bevaras i den form informationen

hade när den togs emot respektive fick när den sammanställdes. Att bara föra över informationen till något annat material bör vara tillåtet när som helst. Däremot bör det inte vara tillåtet att förstöra det ursprungliga materialet förrän viss tid har förflutit.

När det gäller att bestämma den tid under vilken räkenskapsinformation bör bevaras i sin ursprungliga form anser vi att det finns anledning att ta hänsyn till den tid inom vilken Skatteverket får fatta ett omprövningsbeslut till nackdel för den skattskyldige. Denna tid är enligt 4 kap. 14 § taxeringslagen året efter taxeringsåret, dvs. två år efter beskattningsåret eller räkenskapsåret. Två år anser vi mot denna bakgrund är en minimitid under vilken räkenskapsinformationen bör bevaras i ursprungligt skick. Inte minst intresset av en effektiv skattekontroll talar för att denna tid bör förlängas något och vi har stannat för att föreslå tre år.

Vi föreslår alltså att det införs en generell bestämmelse av innebörd att material som används för att bevara räkenskapsinformation får förstöras om informationen på ett betryggande sätt överförs till något annat material. Sådan förstöring får ske tidigast fr.o.m. det tredje året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Bestämmelsen bör införas i 7 kap. 1 § BFL och förslaget innebär att 7 kap. 6 § upphävs. Vidare föreslår vi att arkiveringstiden sänks från tio år till sju år.

Ikraftträdande

Med hänsyn tagen till sedvanlig remissrunda och erforderlig beredning inom berörda departement bedömer vi det som realistiskt med ett ikraftträdande den 1 juli 2009. Nästa fråga är vilket räkenskapsår som bör vara det första som ändringarna får tillämpas. Förändringar i redovisningslagstiftningen brukar i regel träda ikraft ett visst datum och tillämpas på räkenskapsår som inleds samma dag eller senare. Vi anser emellertid att det beträffande en del av våra förslag finns anledning att avvika från denna princip.

En stor del av våra förslag innebär lättnader i kraven på tilläggsupplysningar i års- och koncernredovisningen. Vi ser inga praktiska hinder mot att dessa ändringsförslag får genomslag omedelbart vid ikraftträdandet, oavsett när räkenskapsåret inleddes. Detsamma gäller förslagen om förkortad balansräkning och den utökade möjligheten att upprätta resultaträkning i förkortad form liksom förslaget till ändring av uppställningsformen för balansräkningen i

bilaga 1 till ÅRL. Vad nu sagts innebär att företag med kalenderår som räkenskapsår får tillämpa de nya reglerna redan på räkenskapsåret 2009. Däremot bör vid ikraftträdandetidpunkten avslutade räkenskapsår omfattas av bestämmelserna i dess äldre lydelse även om års- eller koncernredovisningen inte skulle ha upprättats vid denna tidpunkt.

I några avseenden anser vi att det finns skäl för en annan ordning än den nyss föreslagna. Det gäller förslagen att ta bort kravet på aktivering av indirekta tillverkningskostnader i 4 kap. 3 § tredje stycket ÅRL samt att höja gränsvärdet i 1 kap. 3 § ÅRL och 6 kap. 1 § BFL. Ett slopande av kravet på aktivering av indirekta kostnader medför, för de företag som i enlighet med god redovisningssed väljer att avstå från en aktivering, ett byte av redovisningsprincip. Sådana byten bör inte genomföras under ett löpande räkenskapsår. Av det skälet anser vi att detta förslag bör gälla först för räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2009. Detsamma bör gälla den utökade möjligheten att tillämpa kontantmetoden i 5 kap. 2 § BFL. Vidare bör vårt förslag att höja gränsvärdet i 1 kap. 3 § ÅRL och 6 kap. 1 § BFL av praktiska skäl samordnas med revisionsutredningens förslag om slopad revisionsplikt. Detta innebär att vi föreslår att bestämmelserna tillämpas första gången för räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010.

Vi föreslår att reglerna om "vanliga" årsbokslut slopas och att alla företag som inte upprättar årsredovisning får upprätta vad som i dag benämns ett förenklat årsbokslut. Vi har i samband med detta förslag understrukit vikten av kompletterande normgivning från Bokföringsnämndens sida och vi tror att nämnden kommer att behöva viss tid på sig för att åstadkomma detta. Av detta skäl föreslår vi att den utökade möjligheten att upprätta förenklat årsbokslut tillämpas första gången vid samma tidpunkt som höjningen av gränsvärdet för mindre företag, dvs. för räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010.

Förslaget om gemensam verifikation är inte avsett att innebära någon förändring av nuvarande ordning utan syftar uteslutande till att komma tillrätta med den osäkerhet beträffande bruket av sådan verifikation som uppstått till följd av en dom av Högsta domstolen. Av detta skäl anser vi att förslaget bör gälla omedelbart, dvs. även för det räkenskapsår som pågår vid ikraftträdandetidpunkten. Detsamma anser vi bör gälla de förslag som innebär lättnader i arkiveringsskyldigheten, dvs. förslagen till ändring av 7 kap. 1 och

2 §§ BFL liksom förslaget i 6 kap. 3 § att tillåta att den löpande bokföringen i en gemensamt bedriven näringsverksamhet avslutas med ett gemensamt årsbokslut.

Författningsförslag

1 Förslag till lag (2008:000) om särskilt bokslut

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Denna lag innehåller bestämmelser om vad ett sådant särskilt bokslut som avses i lagen (1972:262) om understödsföreningar, lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, lagen (1995:1570) om medlemsbanker, lagen (2004:575) om europabolag, aktiebolagslagen (2005:551) och lagen (2006:595) om europakooperativ ska innehålla.

2 § Ett särskilt bokslut ska bestå av en resultaträkning och en balansräkning. Bokslutet ska upprättas i vanlig läsbar form eller i elektronisk form. Beloppen i bokslutet ska anges i svenska kronor.

När ett särskilt bokslut upprättas, ska följande bestämmelser i årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

1 kap. 3 § om vad som avses med andelar och nettoomsättning samt om de tillägg som ska göras till nettoomsättningen,

1 kap. 4–6 §§ om koncern- och intresseföretagsdefinitioner,

2 kap. 2 § om överskådlighet och god redovisningssed,

2 kap. 4 § om andra grundläggande redovisningsprinciper,

2 kap. 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. 13 § första stycket om 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.

3 § I det särskilda bokslutet ska företaget lämna de ytterligare upplysningar som anges i 4–7 §§.

Upplysningarna ska 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, ska hänvisning göras vid de poster i balansräkningen eller resultaträkningen som upplysningarna hänför sig till.

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

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

5 § 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) ska 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 ska anges.

6 § För varje skuldpost i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554) ska den del som förfaller till betalning senare än ett år efter balansdagen anges.

7 § Om företaget har ändrat redovisningsprinciper, ska upplysning lämnas om detta. Skälen för ändringen ska anges.

8 § För varje sammandragen post i den balansräkning som ska ingå i det särskilda bokslutet ska, 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.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2009.

2 Förslag till lag om ändring i lagen (1972:262) om understödsföreningar

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1972:262) om understödsföreningar att 107 § ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

107¹§

Om ett europakooperativ flyttar sitt säte, *skall* lednings- eller förvaltningsorganet upprätta ett särskilt bokslut. Det särskilda bokslutet *skall* omfatta den tid för vilken årsredovisning inte tidigare har upprättats fram till den dag då flyttningen av säte har fått verkan enligt artikel 7.10 i SCE-förordningen.

Om en understödsförening deltar i bildandet av ett europakooperativ genom fusion enligt artikel 19 i SCE-förordningen och europakooperativet får säte i en annan stat än Sverige, *skall* styrelsen för understödsföreningen upprätta ett särskilt bokslut. Det särskilda bokslutet *skall* omfatta den tid för vilken årsredovisning inte tidigare har upprättats fram till den dag då europakooperativet registreras enligt artikel 11.1 i SCE-förordningen.

Om ett europakooperativ flyttar sitt säte, *ska* lednings- eller förvaltningsorganet upprätta ett särskilt bokslut enligt *lagen (2008:000) om särskilt bokslut*. Det särskilda bokslutet *ska* omfatta den tid för vilken årsredovisning inte tidigare har upprättats fram till den dag då flyttningen av säte har fått verkan enligt artikel 7.10 i SCE-förordningen.

Om en understödsförening deltar i bildandet av ett europakooperativ genom fusion enligt artikel 19 i SCE-förordningen och europakooperativet får säte i en annan stat än Sverige, *ska* styrelsen för understödsföreningen upprätta ett särskilt bokslut *enligt lagen om särskilt bokslut*. Det särskilda bokslutet *ska* omfatta den tid för vilken årsredovisning inte tidigare har upprättats fram till den dag då europakooperativet registreras enligt artikel 11.1 i SCE-förordningen.

¹ Senaste lydelse 2006:599.

För det särskilda bokslutet enligt första och andra styckena gäller bestämmelserna om årsbokslut i 6 kap. 4–9 och 11 §§ bokföringslagen (1999:1078). Bokslutet skall ges in till Bolagsverket inom en månad från utgången av den period som bokslutet omfattar.

Det särskilda bokslutet ska ges in till Bolagsverket inom en månad från utgången av den period som bokslutet omfattar.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2009.

3 Förslag till lag om ändring i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar att 12 kap. 40 § ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

12 kap.

40 §¹

Om en svensk förening deltar i en gränsöverskridande fusion och den övertagande föreningen har sitt hemvist i en annan stat än Sverige, ska styrelsen i den svenska föreningen upprätta ett särskilt bokslut. Det särskilda bokslutet ska omfatta den tid för vilken årsredovisning inte tidigare har upprättats fram till den dag då rättsverkningarna av fusionen inträdde enligt 39 §.

För det särskilda bokslutet gäller bestämmelserna om årsbokslut i 6 kap. 4–9 och 12 §§ bokföringslagen (1999:1078). Bokslutet ska ges in till Bolagsverket inom en månad från utgången av den period som bokslutet omfattar.

Om en svensk förening deltar i en gränsöverskridande fusion och den övertagande föreningen har sitt hemvist i en annan stat än Sverige, ska styrelsen i den svenska föreningen upprätta ett särskilt bokslut enligt lagen (2008:000) om särskilt bokslut. Det särskilda bokslutet ska omfatta den tid för vilken årsredovisning inte tidigare har upprättats fram till den dag då rättsverkningarna av fusionen inträdde enligt 39 §.

Det särskilda bokslutet ska ges in till Bolagsverket inom en månad från utgången av den period som bokslutet omfattar.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2009.

¹ Senaste lydelse 2008:3.

4 Förslag till lag om ändring i konkurslagen (1987:672)

Härigenom föreskrivs i fråga om konkurslagen (1987:672) att 7 kap. 19 § ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

7 kap. 19 §¹

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 (1999:1078).

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.

Förvaltaren *ska*, 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 *ska* bevara räkenskapsmaterialet under minst *sju* år från utgången av det kalenderår då konkursen avslutades. I övrigt tillämpas 7 kap. bokföringslagen (1999:1078).

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2009.

¹ Senaste lydelse 1999:1095.

5 Förslag till lag om ändring i lagen (1992:160) om utländska filialer

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1992:160) om utländska filialer m.m. att 14 § ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

14 §¹

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,
3. är ett försäkringsföretag av motsvarande slag som de företag som omfattas av lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag, eller
4. är ett europakooperativ.

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. För årsbokslutet tillämpas

1. i filial till företag som avses i andra stycket 1 eller 4 och som inte är att hänföra till samma stycke 2 eller 3, bestämmelserna i 6 kap. 4–11 §§ bokföringslagen (1999:1078),

Om filialen är skyldig att avsluta den löpande bokföringen men till följd av bestämmelsen i andra stycket inte upprättar någon årsredovisning, *ska* den i stället upprätta ett årsbokslut. För årsbokslutet tillämpas

1. i filial till företag som avses i andra stycket 1 eller 4 och som inte är att hänföra till samma stycke 2 eller 3, bestämmelserna i *lagen (2008:000) om särskilt bokslut och i 6 kap. 11 § bokföringslagen (1999:1078).*

¹ Senaste lydelse 2006:604.

2. i filial till företag som avses i andra stycket 2, bestämmelserna i 2 kap. 2 § och 3–5 kap. lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, med undantag för hänvisningen till 3 kap. 5 § årsredovisningslagen (1995:1554), och

3. i filial till företag som avses i andra stycket 3, bestämmelserna i 2 kap. 2 § och 3–5 kap. lagen om årsredovisning i försäkringsföretag, med undantag för hänvisningen till 3 kap. 5 § årsredovisningslagen.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2009.

6 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

Härigenom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)¹ att 13 kap. 8 § ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

13 kap.

8 §²

Den utgående skatten får redovisas för den redovisningsperiod under vilken betalning tas emot kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige tillgodo, om

– den skattskyldige inte är skyldig att upprätta en årsredovisning enligt 6 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078), och

– värdet av den skattskyldiges sammanlagda årliga omsättning här i landet normalt uppgår till högst 3 miljoner kronor.

Den utgående skatten för samtliga fordringar som är obetalda vid beskattningsårets utgång *skall* dock alltid redovisas för den redovisningsperiod under vilken beskattningsåret går ut.

Bestämmelserna i första och andra styckena gäller också för skattskyldiga som inte uppfyller förutsättningarna enligt första stycket första och andra streck-

Den utgående skatten får redovisas för den redovisningsperiod under vilken betalning tas emot kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige tillgodo, om värdet av den skattskyldiges sammanlagda årliga omsättning här i landet normalt uppgår till högst 3 miljoner kronor.

Den utgående skatten för samtliga fordringar som är obetalda vid beskattningsårets utgång *ska* dock alltid redovisas för den redovisningsperiod under vilken beskattningsåret går ut.

¹ Lagen omtryckt 2000:500.

² Senaste lydelse 2006:1031 (jfr 2006:1293).

satserna om det endast förekommer ett mindre antal fakturor eller andra handlingar i verksamheten och fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp.

Vad som sägs i första–tredje styckena gäller också för den som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2–4 c.

Vad som sägs i första *och andra* styckena gäller också för den som är skattskyldig enligt 1 kap. 2 § första stycket 2–4 c.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2009 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2009.

7 Förslag till lag om ändring i stiftelselagen (1994:1220)

Härigenom föreskrivs i fråga om stiftelselagen (1994:1220) att 3 kap. 2 § ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

2 §¹

Stiftelser som inte är bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen (1999:1078) *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.

Stiftelser som inte är bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen (1999:1078) *ska* fortlöpande föra räkenskaper över belopp som har inbetalats till eller utbetalats av stiftelsen. Det *ska* 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 *ska* avslutas med en sammanställning för varje räkenskapsår. Av sammanställningen *ska* framgå tillgångar och skulder vid räkenskapsårets början och slut samt inkomster och utgifter under räkenskapsåret. I sammanställningen *ska* även anges värdet av stiftelsens tillgångar vid räkenskapsårets slut.

¹ Senaste lydelse 1999:1106.

Räkenskapsmaterialet *skall* bevaras i ordnat skick och på betryggande sätt inom landet under minst *tio* år från utgången av det räkenskapsår som räkenskapsmaterialet avser.

Räkenskapsmaterialet *ska* bevaras i ordnat skick och på betryggande sätt inom landet under minst *sju* år från utgången av det räkenskapsår som räkenskapsmaterialet avser.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2009.

8 Förslag till lag om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554)

Härigenom föreskrivs i fråga om årsredovisningslagen (1995:1554)
dels att 5 kap. 4, 18 a och 18 b §§ ska upphöra att gälla,
dels att rubrikerna närmast före 5 kap. 4, 18 a och 18 b §§ ska
 utgå,
dels att 1 kap. 3 §, 2 kap. 1 §, 3 kap. 3 och 11 §§, 4 kap. 3 §,
 5 kap. 3, 18, 19–22, 25 och 27 §§, 6 kap. 1 §, 7 kap. 14, 31 och 32 §§,
 8 kap. 15 § samt bilaga 1 till lagen ska ha följande lydelse,
dels att det i lagen ska införas nya bestämmelser, 5 kap. 1 a, 3 a,
 14 a, 14 b och 15 a §§, samt närmast före 5 kap. 1 a § en ny rubrik
 av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap. 3 §¹

I denna lag betyder

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

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

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

4. *större företag*:

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

– företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:

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

¹ Senaste lydelse 2007:541.

b) företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kronor,

c) företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor,

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

6. *större koncerner*: koncerner som uppfyller mer än ett av följande villkor:

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

b) koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kronor,

c) koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor,

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

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

Företag som avses i 2 kap. 2 § första stycket och 3 § bokföringslagen (1999:1078) *skall* vid tillämpningen av första stycket 4–7 och 5 kap. 6 § till nettoomsättningen lägga bidrag,

b) företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 41,5 miljoner kronor,

c) företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 83 miljoner kronor,

b) koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 41,5 miljoner kronor,

c) koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 83 miljoner kronor,

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

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

gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter. gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter.

2 kap.

1 §²

En årsredovisning *skall* bestå av En årsredovisning *ska* bestå av

- | | |
|--|--|
| <ol style="list-style-type: none"> 1. en balansräkning, 2. en resultaträkning, 3. noter, <i>och</i> 4. <i>en förvaltningsberättelse.</i> | <ol style="list-style-type: none"> 2. en resultaträkning, <i>och</i> 3. noter. |
|--|--|

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

3 kap.

3 §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. Balansräkningen *ska* upprättas enligt den uppställningsform som anges i bilaga 1 till denna lag. *I mindre företag behöver balansräkningen bara innehålla de poster som föregås av bokstäver och romerska siffror.*

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

Byte av uppställningsform för resultaträkningen får ske endast om det finns särskilda skäl och är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§. Vid sådant byte *skall* upplysning om skälen för bytet lämnas i en not. 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 *ska* upplysning om skälen för bytet lämnas i en not.

² Senaste lydelse 2006:871.

³ Senaste lydelse 1999:1112.

11 §⁴

Mindre företag får, *om det är motiverat av konkurrensskäl*, slå samman posterna 1–6 i bilaga 2 respektive posterna 1–3 och 6 i bilaga 3 till en post benämnd bruttovinst eller bruttoförlust.

Ett företag som slår samman poster enligt första stycket *skall* i resultaträkningen, i anslutning till posten bruttovinst eller bruttoförlust, 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 Bolagsverket medger det.

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

Ett företag som slår samman poster enligt första stycket *ska* i resultaträkningen, i anslutning till posten bruttovinst eller bruttoförlust, lämna uppgift om nettoomsättningen. Uppgift om nettoomsättningen får dock utelämnas om det är motiverat *av konkurrensskäl* och Bolagsverket medger det. *Ett företag som fått sådant medgivande ska lämna upplysning om detta i en not.*

4 kap.

3 §⁵

Anläggningstillgångar *skall* tas upp till belopp motsvarande utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av 4–6 §, 12 §, 13 a §, 14 a §, 14 e § eller 14 f §.

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

I anskaffningsvärdet för en tillverkad tillgång *skall* räknas in, utöver sådana kostnader som direkt kan hänföras till produk-

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

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

I anskaffningsvärdet för en tillverkad tillgång *får* räknas in, utöver sådana kostnader som direkt kan hänföras till produk-

⁴ Senaste lydelse 2006:871.

⁵ Senaste lydelse 2004:1173.

tionen av tillgången, en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader.

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

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

tionen av tillgången, en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader.

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

5 kap.

Företagets utveckling m.m.

1 a §

Ett företag som inte upprättar förvaltningsberättelse ska lämna sådana upplysningar som framgår av 6 kap. 1 § första stycket och andra stycket 1 och 2.

3 §

För varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 *skall* uppgift lämnas om

1. tillgångarnas anskaffningsvärde,
2. *tillkommande och avgående tillgångar,*
3. *överföringar,*
4. årets avskrivningar enligt 4 kap. 4 §,

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

2. årets avskrivningar enligt 4 kap. 4 §,

5. årets nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivningar som har gjorts med stöd av 4 kap. 5 § andra stycket,

6. årets uppskrivningar, med särskild uppgift om uppskrivningsbeloppets användning och oavskrivet uppskrivningsbelopp,

7. ackumulerade avskrivningar enligt 4 kap. 4 §,

8. ackumulerade nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivningar som har gjorts med stöd av 4 kap. 5 § andra stycket,

9. ackumulerade uppskrivningar, och

10. korrigeringar av tidigare års avskrivningar enligt 4 kap. 4 §, nedskrivningar och uppskrivningar.

Grunderna för avskrivning av anläggningstillgångarnas olika poster *skall* anges.

Till den del en tillgång skrivits av eller skrivits ned utslutande av skatteskäl *skall* upplysning lämnas om detta med angivande av avskrivningens eller nedskrivningens storlek.

3. årets nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivningar som har gjorts med stöd av 4 kap. 5 § andra stycket, *och*

4. årets uppskrivningar, med särskild uppgift om uppskrivningsbeloppets användning och oavskrivet uppskrivningsbelopp,

Grunderna för avskrivning av anläggningstillgångarnas olika poster *ska* anges.

Till den del en tillgång skrivits av eller skrivits ned utslutande av skatteskäl *ska* upplysning lämnas om detta med angivande av avskrivningens eller nedskrivningens storlek.

3 a §

Utöver vad som följer av 3 § ska större företag lämna uppgift om

1. tillkommande och avgående tillgångar,

2. överföringar,

3. ackumulerade avskrivningar enligt 4 kap. 4 §,

4. ackumulerade nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivningar som har gjorts med stöd av 4 kap. 5 § andra stycket,

5. ackumulerade uppskrivningar, och

6. korrigeringar av tidigare års avskrivningar enligt 4 kap. 4 §, nedskrivningar och uppskrivningar.

14 a §

Ett aktiebolag som inte upprättar förvaltningsberättelse ska lämna förslag till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust.

14 b §

Ett aktiebolag som inte upprättar förvaltningsberättelse ska lämna sådana upplysningar som framgår av 6 kap. 1 § andra stycket 6–9.

15 a §

En ekonomisk förening som inte upprättar förvaltningsberättelse ska lämna förslag till dispositioner beträffande föreningens vinst eller förlust. Om föreningen är moderföretag ska uppgift dessutom lämnas om belopp som enligt årsredovisningarna för företag inom koncernen ska föras över från fritt eget kapital i koncernen till bundet eget kapital.

18 §⁶

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.

Större företag ska lämna uppgift om medelantalet under räkenskapsåret anställda personer.

19 §⁷

Mindre företag som upprättar resultaträkning enligt den uppställningsform som anges i bilaga 3 ska lämna uppgift om räkenskapsårets personalkostnader.

Av räkenskapsårets personalkostnader *skall* följande belopp anges särskilt:

Av räkenskapsårets personalkostnader *ska* större företag ange följande belopp särskilt:

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

20 §⁸

Det sammanlagda beloppet av räkenskapsårets löner och andra ersättningar skall anges för var och en av följande grupper:

Större företag ska ange det sammanlagda beloppet av räkenskapsårets löner och andra ersättningar för var och en av följande grupper:

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

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

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

⁶ Senaste lydelse 1999:1112.

⁷ Senaste lydelse 1999:1112.

⁸ Senaste lydelse 2006:565.

I ett publikt aktiebolag *skall* vid tillämpningen av första och andra styckena samtliga personer i bolagets ledning ingå i den grupp som avses i första stycket 1. Antalet personer i gruppen *skall* anges. Vidare *skall* uppgifter om räkenskapsårets löner och andra ersättningar lämnas för var och en av styrelseledamöterna och för den verkställande direktören. Sådana uppgifter behöver dock inte lämnas för arbetstagarrepresentanter som har utsetts enligt lagen (1987:1245) om styrelserepresentation för de privatanställda.

Har företaget anställda i flera länder, skall uppgifter som anges i denna paragraf lämnas särskilt för varje land.

I ett publikt aktiebolag *ska* vid tillämpningen av första och andra styckena samtliga personer i bolagets ledning ingå i den grupp som avses i första stycket 1. Antalet personer i gruppen *ska* anges. Vidare *ska* uppgifter om räkenskapsårets löner och andra ersättningar lämnas för var och en av styrelseledamöterna och för den verkställande direktören. Sådana uppgifter behöver dock inte lämnas för arbetstagarrepresentanter som har utsetts enligt lagen (1987:1245) om styrelserepresentation för de privatanställda.

21 §⁹

I aktiebolag *skall* upplysning lämnas 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.

I aktiebolag *som är större företag ska* upplysning lämnas om den sammanlagda på räkenskapsåret belöpande ersättningen till var och en av bolagets revisorer och de revisionsföretag där revisorerna verkar. Särskild uppgift *ska* lämnas om hur stor del av ersättningen som avser andra uppdrag än revisionsuppdraget.

⁹ Senaste lydelse 1999:1112.

22 §¹⁰

Uppgift skall lämnas om det sammanlagda beloppet av kostnader och förpliktelser som avser pensioner eller liknande förmåner till styrelseledamöter, verkställande direktören eller motsvarande befattningshavare.

I ett publikt aktiebolag *skall* en uppgift som avses i första stycket omfatta även pensioner och liknande förmåner till andra personer i bolagets ledning. Antalet personer som omfattas *skall* anges. Vidare *skall* uppgifter lämnas för var och en av styrelseledamöterna och för den verkställande direktören. Sådana uppgifter behöver dock inte lämnas för arbetstagarrepresentanter som har utsetts enligt lagen (1987:1245) om styrelserepresentation för de privatanställda.

Större företag ska lämna uppgift om det sammanlagda beloppet av kostnader och förpliktelser som avser pensioner eller liknande förmåner till styrelseledamöter, verkställande direktören eller motsvarande befattningshavare.

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

25 §¹¹

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.

Större företag som har träffat avtal om avgångsvederlag eller liknande förmåner till styrelseledamöter, verkställande direktören eller andra personer i företagets ledning, *ska lämna* uppgift om avtalen och om de väsentligaste villkoren i avtalen.

¹⁰ Senaste lydelse 2006:565.

¹¹ Senaste lydelse 1999:1112.

27 §¹²

I fråga om europabolag och europakooperativ med ett sådant förvaltningssystem som avses i artiklarna 39–42 i rådets förordning (EG) nr 2157/2001 av den 8 oktober 2001 om stadga för europabolag eller artiklarna 37–41 i rådets förordning (EG) nr 1435/2003 av den 22 juli 2003 om stadga för europeiska kooperativa föreningar (SCE-föreningar) *skall* bestämmelserna om styrelseledamöter i 12, 18 b, 20 och 22–25 §§ tillämpas på ledamöter eller suppleanter i europabolagets eller europakooperativets tillsynsorgan.

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

I fråga om europabolag och europakooperativ med ett sådant förvaltningssystem som avses i artiklarna 39–42 i rådets förordning (EG) nr 2157/2001 av den 8 oktober 2001 om stadga för europabolag eller artiklarna 37–41 i rådets förordning (EG) nr 1435/2003 av den 22 juli 2003 om stadga för europeiska kooperativa föreningar (SCE-föreningar) *ska* bestämmelserna om styrelseledamöter i 12, 20 och 22–25 §§ tillämpas på ledamöter eller suppleanter i europabolagets eller europakooperativets tillsynsorgan.

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

6 kap.

1 §¹³

Förvaltningsberättelsen *skall* innehålla en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat. När det behövs för forståelsen av årsredovisningen

Förvaltningsberättelsen *ska* innehålla en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat. När det behövs för forståelsen av årsredovisningen *ska*

¹² Senaste lydelse 2006:597.

¹³ Senaste lydelse 2006:871.

skall översikten innehålla hänvisningar till och ytterligare upplysningar om de belopp som tas upp i andra delar av årsredovisningen.

Upplysningar *skall* även lämnas om

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

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

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

4. företagets verksamhet inom forskning och utveckling,

5. företagets filialer i utlandet,

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

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

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

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

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

översikten innehålla hänvisningar till och ytterligare upplysningar om de belopp som tas upp i andra delar av årsredovisningen.

Upplysningar *ska* även lämnas om

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

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

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

4. företagets verksamhet inom forskning och utveckling,

5. företagets filialer i utlandet,

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

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

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

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

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

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

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

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

Andra stycket 3 och 5, tredje stycket och fjärde stycket första meningen gäller inte mindre företag.

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

7 kap.

14 §¹⁴

Bestämmelserna om tilläggsupplysningar i 5 kap. 2–7 och 10–13 §§, 14 § andra och tredje styckena, 15–18 §§ samt 18 b–25 §§ tillämpas även på koncernredovisningen. Vad som sägs där om större företag *skall* dock i stället avse större koncerner. *Vad som sägs i 5 kap. 18 b § om medelantalet anställda skall avse*

Bestämmelserna om tilläggsupplysningar i 5 kap. 2–7 och 10–13 §§, 14 § andra och tredje styckena, 15–18 §§ samt 19–25 §§ tillämpas även på koncernredovisningen. Vad som sägs där om större företag *ska* dock i stället avse större koncerner. Tilläggsupplysningarna *ska* lämnas på det sätt som anges i

¹⁴ Senaste lydelse 2006:871.

medelantalet anställda i koncernen. Tilläggsupplysningarna skall lämnas på det sätt som anges i 5 kap. 1 § första stycket andra och tredje meningarna och andra stycket.

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

5 kap. 1 § första stycket andra och tredje meningarna och andra stycket.

Uppgifter enligt 5 kap. 20, 22 och 25 §§ behöver bara lämnas för de personer som ingår i moderföretagets eller koncernens ledning. Uppgifterna ska även innefatta löner och andra förmåner från koncernföretag.

31 §¹⁵

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

Förvaltningsberättelse och finansieringsanalys för koncernen ska upprättas med tillämpning av 6 kap. 1 § och 2 a–5 §§. 6 kap. 1 § andra stycket 3 och 5, tredje stycket och fjärde stycket första meningen gäller dock inte mindre koncerner.

32 §¹⁶

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

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

¹⁵ Senaste lydelse 2006:871.

¹⁶ Senaste lydelse 2007:872.

1. 1–3 §§ om skyldighet att upprätta koncernredovisning,
2. 4 § första stycket 4 om förvaltningsberättelse,
3. 7 § vad gäller hänvisningarna till 2 kap. 5 § om språk och form och 2 kap. 7 § om undertecknande,
4. 12 § första stycket om värderingsprinciper, och
5. 14 § vad gäller hänvisningarna till följande bestämmelser i 5 kap.:
 - 4 § om uppgifter om taxeringsvärden,
 - 12 § om lån till ledande befattningshavare,
 - 15 § första och tredje styckena om en ekonomisk förenings eget kapital,
 - 18 § om medelantalet anställda under räkenskapsåret,
 - 18 b § om könsfördelningen
bland ledande befattningshavare,
 - 20 § första stycket 1 samt andra och tredje styckena samt 21 § om löner, ersättningar och sociala kostnader,
 - 22 § om pensioner och liknande förmåner,
 - 23 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,
 - 24 § om suppleanter och vice verkställande direktör, och
 - 25 § om avtal om avgångsvederlag, och
6. 31 §, vad gäller hänvisningarna till 6 kap. 1 och 2 a–4 §§ om förvaltningsberättelsens innehåll.

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

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

8 kap.

15 §¹⁷

Om ett företag publicerar sin årsredovisning i ofullständigt skick, *skall* det av publikationen framgå att den inte är full-

Om ett företag publicerar sin årsredovisning i ofullständigt skick, *ska* det av publikationen framgå att den inte är full-

¹⁷ Senaste lydelse 2005:918.

ständig. 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. 9 kap. 31, 33 och 34 §§ aktiebolagslagen (2005:551),

2. 8 kap. 13 § andra–fjärde styckena lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar,

3. 28–30 §§ revisionslagen (1999:1079), och

4. 4 kap. 11 § andra och tredje styckena stiftelselagen (1994:1220).

Om någon revisionsberättelse inte har lämnats, *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

1. *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, eller*

2. *uppgift enligt 5 kap. 18 b § inte har lämnats.*

ständig. Det *ska* också anges om den fullständiga årsredovisningen har getts in till registreringsmyndigheten.

En årsredovisning får, när den publiceras i ofullständigt skick, inte åtföljas av revisionsberättelsen. Publikationen *ska* i stället innehålla revisorns uttalande om att den fullständiga årsredovisningen har upprättats enligt lag, liksom uppgift om anmärkningar enligt

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

*Bilaga 1¹⁸**Uppställningsform för balansräkningen (kontoform)*

EGET KAPITAL, AVSÄTTNINGAR OCH SKULDER

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

Aktiebolag:

- I. Aktiekapital*
- II. Överkursfond*
- III. Uppskrivningsfond*
- IV. Andra fonder*
 - 1. Reservfond*
 - 2. Kapitalandelsfond*
 - 3. Fond för verkligt värde*
 - 4. Övrigt*
- V. Balanserad vinst eller förlust*
- VI. Årets resultat*

Ekonomiska föreningar:

- I. Inbetalda insatser och emissionsinsatser*
 - 1. Medlemsinsatser*
 - 2. Förlagsinsatser*

A. Eget kapital**Aktiebolag:***Bundet eget kapital*

- I. Aktiekapital*
- II. Uppskrivningsfond*
- III. Reservfond*
- IV. Kapitalandelsfond*

Fritt eget kapital

- V. Överkursfond*
- VI. Fond för verkligt värde*
- VII. Övrigt*
- VIII. Balanserad vinst eller förlust*
- IX. Årets resultat*

Ekonomiska föreningar:*Bundet eget kapital*

- I. Inbetalda insatser och emissionsinsatser*
 - 1. Medlemsinsatser*
 - 2. Förlagsinsatser*

¹⁸ Senaste lydelse 2005:918.

*II. Uppskrivningsfond**1. Reservfond**2. Kapitalandelsfond**3. Fond för verkligt värde**4. Övrigt**IV. Balanserad vinst eller förlust**V. Årets resultat**II. Uppskrivningsfond**III. Reservfond**IV. Kapitalandelsfond**Fritt eget kapital**V. Fond för verkligt värde**VI. Övrigt**VII. Balanserad vinst eller förlust**VIII. Årets resultat*

Denna lag träder ikraft den 1 juli 2009 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som avslutas närmast efter den 30 juni 2009. 4 kap. 3 § tredje stycket får dock tillämpas först för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2009 och 1 kap. 3 § får tillämpas först för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag att 5 kap. 1 §, 6 kap. 1 § och 7 kap. 4 och 7 §§ ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 kap.

1 §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*,
- 4 a–4 c §§ om finansiella instrument,
- 5 § om uppskrivningsfond och fond för verkligt värde,
- 8 och 9 §§ om uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag,
- 12 § om lån till ledande befattningshavare,

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

¹ Senaste lydelse 2006:872.

13 § om konvertibla lån,
 14 § andra och tredje styckena om förändringar i eget kapital
 m.m.,
 16 och 17 §§ om upplysningar om skatt,
 18 § om medelantalet anställda under räkenskapsåret,
 18 a § om sjukfrånvaro,
 18 b § om könsfördelningen
 bland ledande befattningshavare,
 19–21 §§ om löner, andra ersättningar och sociala kostnader,
 22 § om pensioner och liknande förmåner,
 23 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,
 24 § om suppleanter och vice verkställande direktör,
 25 § om avtal om avgångsvederlag,
 26 § om uppgift om moderföretag, samt
 27 § om europabolag och europakooperativ.
 Vid tillämpningen av 5 kap. Vid tillämpningen av 5 kap.
 20 och 22 §§ årsredovisnings- 20 och 22 §§ årsredovisnings-
 lagen *skall* samtliga företag som lagen *ska* samtliga företag som
 omfattas av denna lag anses som omfattas av denna lag anses som
 publika aktiebolag. publika aktiebolag.

6 kap.

1 §²

<p>Följande bestämmelser i 6 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) <i>skall</i> tillämpas:</p> <p>1 § första–fjärde styckena om förvaltningsberättelsens innehåll,</p> <p>2 § om förslag till dispositioner av vinst eller förlust m.m.,</p> <p>2 a § om vissa upplysningar i förvaltningsberättelsen i aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,</p> <p>3 § första stycket om vissa upplysningar om ekonomiska föreningar, samt</p> <p>5 § om finansieringsanalys.</p>	<p>Följande bestämmelser i 6 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) <i>ska</i> tillämpas:</p> <p>1 § om förvaltningsberättelsens innehåll,</p>
--	---

² Senaste lydelse 2007:542.

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

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

7 kap.

4 §³

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, 18 a och 26 §§ årsredovisningslagen, samt

5. bestämmelserna om förvaltningsberättelse och finansieringsanalys i 6 kap. 1 § första stycket, med undantag för hänvisningen till 6 kap. 2 och 3 §§ årsredovisningslagen.

Trots vad som följer av första stycket 4 får uppgifter enligt 5 kap. 20 § tredje stycket tredje meningen och 5 kap. 22 § andra stycket tredje meningen årsredovisningslagen utelämnas i fråga om dotterföretag. Vid tillämp-

2. bestämmelserna om balansräkning och resultaträkning i 3 kap., med det tillägget att vad som avsatts till kapitalandelsfonden *ska* tas upp som bundet kapital under Andra fonder (post 12) i koncernbalansräkningen,

4. bestämmelserna om tilläggsupplysningar i 5 kap., med

undantag för 2 § 1 och hänvisningarna till 5 kap. 8, 9 och 26 §§ årsredovisningslagen, samt

Uppgifter enligt 5 kap. 20, 22 och 25 §§ behöver bara lämnas för de personer som ingår i moderföretagets eller koncernens ledning. Uppgifterna ska även innefatta löner och andra för-

måner från koncernföretag.

³ Senaste lydelse 2006:566.

ningen av nämnda bestämmelser skall dock de lämnade uppgifterna innefatta även löner och andra förmåner från koncernföretag.

7 §⁴

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

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

2. 2 § vad gäller hänvisningen till

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

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

3. 4 § vad gäller hänvisningarna till

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

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

– 4 § om uppgifter om taxeringsvärden,

– 12 § om lån till ledande befattningshavare,

– 18 § om medelantalet anställda under räkenskapsåret,

– 18 b § om könsfördelningen

bland ledande befattningshavare,

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

– 22 § om pensioner och liknande förmåner,

– 23 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,

⁴ Senaste lydelse 2007:873.

- 24 § om suppleanter och vice verkställande direktör, och
 - 25 § om avtal om avgångsvederlag,
 - c) 5 kap. 2 § 2 denna lag med särskilda regler om tilläggsupplysningar,
 - d) 5 kap. 4 § 3–6 denna lag om indelning av eget kapital,
 - e) 6 kap. 1 § denna lag, i den del paragrafen hänvisar till 6 kap. 1 § första–tredje styckena årsredovisningslagen om förvaltningsberättelsens innehåll och till 6 kap. 2 a § årsredovisningslagen om vissa upplysningar i förvaltningsberättelsen,
 - f) 6 kap. 2 § denna lag om särskilda upplysningar i förvaltningsberättelsen, samt
4. 5 och 6 §§ om när koncernredovisning inte behöver upprättas.

Uppgifter enligt 5 kap. 20, 22 och 25 §§ årsredovisningslagen behöver bara lämnas för de personer som ingår i moderföretagets eller koncernens ledning. Uppgifterna ska även innefatta löner och andra förmåner från koncernföretag.

Företaget behöver inte lämna upplysningar enligt 6 kap. 1 § om upplysningarna lämnas på annan plats i redovisningen. I sådant fall *skall* förvaltningsberättelsen innehålla en hänvisning till den plats där uppgifterna har lämnats.

Företaget behöver inte lämna upplysningar enligt 6 kap. 1 § om upplysningarna lämnas på annan plats i redovisningen. I sådant fall *ska* förvaltningsberättelsen innehålla en hänvisning till den plats där uppgifterna har lämnats.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2009 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som avslutas närmast efter den 30 juni 2009.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1995:1559) om årsredovisning i försäkringsföretag att 5 kap. 1 §, 6 kap. 1 § och 7 kap. 4 och 5 §§ ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 kap.

1 §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 taxerings-

värden,

- 4 a–4 c §§ om finansiella instrument,
- 5 § om uppskrivningsfond och fond för verkligt värde,
- 7 § om inköp och försäljning mellan koncernföretag,
- 8 och 9 §§ om uppgifter om dotterföretag och vissa andra före-

tag,

- 10 § andra stycket om kort- och långfristiga balansposter,
- 11 § om ställda säkerheter,

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

¹ Senaste lydelse 2006:873.

- 12 § om lån till ledande befattningshavare,
 13 § om konvertibla lån,
 14 § andra och tredje styckena om förändringar i eget kapital
 m.m.,
 16 och 17 §§ om upplysningar om skatt,
 18 § om medelantalet anställda under räkenskapsåret,
 18 a § om sjukfrånvaro,
 18 b § om könsfördelningen
 bland ledande befattningshavare,
 19–21 §§ om löner, andra ersättningar och sociala kostnader,
 22 § om pensioner och liknande förmåner,
 23 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,
 24 § om suppleanter och vice verkställande direktör,
 25 § om avtal om avgångsvederlag,
 26 § om uppgift om moderföretag, samt
 27 § om europabolag och europakooperativ.
- Vid tillämpningen av 5 kap. 20 och 22 §§ årsredovisningslagen *skall* samtliga företag som omfattas av denna lag anses som publika aktiebolag.
- Vid tillämpningen av 5 kap. 20 och 22 §§ årsredovisningslagen *ska* samtliga företag som omfattas av denna lag anses som publika aktiebolag.

6 kap.

1 §²

Med beaktande av det som föreskrivs i andra stycket *skall* följande bestämmelser i 6 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

1 § *första–fjärde styckena* om förvaltningsberättelsens innehåll,

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

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

Med beaktande av det som föreskrivs i andra stycket *ska* följande bestämmelser i 6 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

1 § om förvaltningsberättelsens innehåll,

² Senaste lydelse 2007:543.

Det som sägs i 6 kap. 1 § andra stycket 6–8 årsredovisningslagen om upplysningar om kvotvärde *skall* dock i stället avse nominellt belopp.

Försäkringsaktiebolag, vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige, *skall* även tillämpa 6 kap. 1 a § årsredovisningslagen om förvaltningsberättelsens innehåll. Vid tillämpningen av nämnda paragraf *skall* det som sägs om riktlinjer av det slag som avses i 8 kap. 51 § aktiebolagslagen (2005:551) i stället avse riktlinjer av det slag som avses i 8 kap. 9 § försäkringsrörelselagen (1982:713).

Det som sägs i 6 kap. 1 § andra stycket 6–8 årsredovisningslagen om upplysningar om kvotvärde *ska* dock i stället avse nominellt belopp.

Försäkringsaktiebolag, vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige, *ska* även tillämpa 6 kap. 1 a § årsredovisningslagen om förvaltningsberättelsens innehåll. Vid tillämpningen av nämnda paragraf *ska* det som sägs om riktlinjer av det slag som avses i 8 kap. 51 § aktiebolagslagen (2005:551) i stället avse riktlinjer av det slag som avses i 8 kap. 9 § försäkringsrörelselagen (1982:713).

7 kap.

4 §³

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.,

2. bestämmelserna om balansräkning och resultaträkning i 3 kap., med det tillägget att vad som avsatts till kapitalandelsfonden *ska* tas upp i koncernbalansräkningen som bundet eget kapital under Andra fonder (AA.V),

³ Senaste lydelse 2006:567.

4. bestämmelserna om tilläggsuppgifter i 5 kap., med undantag för 2 § 5 och hänvisningarna till 5 kap. 8, 9, 18 a och 26 §§ årsredovisningslagen, samt

5. bestämmelserna om uppgifterna i förvaltningsberättelsen i 6 kap. 1 § första stycket och 2 §, med undantag för hänvisningen till 6 kap. 2 § årsredovisningslagen.

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

4. bestämmelserna om tilläggsuppgifter i 5 kap., med undantag för 2 § 5 och hänvisningarna till 5 kap. 8, 9 och 26 §§ årsredovisningslagen, samt

Uppgifter enligt 5 kap. 20, 22 och 25 §§ årsredovisningslagen behöver bara lämnas för de personer som ingår i moderföretagets eller koncernens ledning. Uppgifterna ska även innefatta löner och andra förmåner från koncernföretag.

5 §⁴

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

1. 1 § om skyldighet att upprätta koncernredovisning,
2. 2 § vad gäller hänvisningarna till
 - a) 7 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) om när koncernredovisning inte behöver upprättas,
 - b) 7 kap. 4 § första stycket 4 samma lag om förvaltningsberättelse,
 - c) 7 kap. 12 § första stycket samma lag om enhetliga värderingsprinciper,

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

⁴ Senaste lydelse 2007:874.

3. 3 § 1 a och b samt 3 såvitt avser hänvisningen till 7 kap. 12 § första stycket årsredovisningslagen, med särskilda regler om när koncernredovisning inte behöver upprättas,

4. 4 § vad gäller hänvisningarna till

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

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

– 4 § om uppgifter om taxeringsvärden,

– 12 § om lån till ledande befattningshavare,

– 18 § om medelantalet anställda under räkenskapsåret,

– 18 b § om könsfördelningen

bland ledande befattningshavare,

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

– 22 § om pensioner och liknande förmåner,

– 23 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,

– 24 § om suppleanter och vice verkställande direktör, samt

– 25 § om avtal om avgångsvederlag,

c) 5 kap. 2 § 3 och 7 denna lag med särskilda regler om tilläggsupplysningar,

d) 5 kap. 3 § 4 denna lag om villkorad återbäring,

e) 5 kap. 4 § 1–3, 5 och 7–9 denna lag om eget kapital och avsättningar,

f) 6 kap. 1 § denna lag, i den del paragrafen hänvisar till 6 kap. 1 § första–tredje styckena årsredovisningslagen om förvaltningsberättelsens innehåll och till 6 kap. 2 a § årsredovisningslagen om vissa upplysningar i förvaltningsberättelsen, samt

g) 6 kap. 2 § denna lag om särskilda upplysningar i förvaltningsberättelsen.

Uppgifter enligt 5 kap. 20, 22 och 25 §§ årsredovisningslagen behöver bara lämnas för de personer som ingår i moderföretagets eller koncernens ledning. Uppgifterna ska även innefatta löner och andra förmåner från koncernföretag.

Företaget behöver inte lämna upplysningar enligt 6 kap. 1 § om upplysningarna lämnas på annan plats i redovisningen. I sådant fall *skall* förvaltningsberättelsen innehålla en hänvisning till den plats där uppgifterna har lämnats.

Företaget behöver inte lämna upplysningar enligt 6 kap. 1 § om upplysningarna lämnas på annan plats i redovisningen. I sådant fall *ska* förvaltningsberättelsen innehålla en hänvisning till den plats där uppgifterna har lämnats.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2009 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som avslutas närmast efter den 30 juni 2009.

11 Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1570) om medlemsbanker

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1995:1570) om medlemsbanker att 1 a kap. 28 § ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 a kap. 28 §¹

Om ett europakooperativ flyttar sitt säte, *skall* lednings- eller förvaltningsorganet upprätta ett särskilt bokslut. Det särskilda bokslutet *skall* omfatta den tid för vilken årsredovisning inte tidigare har upprättats fram till den dag då flyttningen av säte har fått verkan enligt artikel 7.10 i SCE-förordningen.

Om en medlemsbank deltar i bildandet av ett europakooperativ genom fusion enligt artikel 19 i SCE-förordningen och europakooperativet får säte i en annan stat än Sverige, *skall* styrelsen för medlemsbanken upprätta ett särskilt bokslut. Det särskilda bokslutet *skall* omfatta den tid för vilken årsredovisning inte tidigare har upprättats fram till den dag då europakooperativet registreras enligt artikel 11.1 i SCE-förordningen.

Om ett europakooperativ flyttar sitt säte, *ska* lednings- eller förvaltningsorganet upprätta ett särskilt bokslut *enligt lagen (2008:000) om särskilt bokslut*. Det särskilda bokslutet *ska* omfatta den tid för vilken årsredovisning inte tidigare har upprättats fram till den dag då flyttningen av säte har fått verkan enligt artikel 7.10 i SCE-förordningen.

Om en medlemsbank deltar i bildandet av ett europakooperativ genom fusion enligt artikel 19 i SCE-förordningen och europakooperativet får säte i en annan stat än Sverige, *ska* styrelsen för medlemsbanken upprätta ett särskilt bokslut *enligt lagen om särskilt bokslut*. Det särskilda bokslutet *ska* omfatta den tid för vilken årsredovisning inte tidigare har upprättats fram till den dag då europakooperativet registreras enligt artikel 11.1 i SCE-förordningen.

¹ Senaste lydelse 2006:608.

För det särskilda bokslutet enligt första och andra styckena gäller bestämmelserna om årsbokslut i 6 kap. 4–9 och 11 §§ bokföringslagen (1999:1078). Bokslutet skall ges in till Bolagsverket inom en månad från utgången av den period som bokslutet omfattar.

Det särskilda bokslutet ska ges in till Bolagsverket inom en månad från utgången av den period som bokslutet omfattar.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2009.

12 Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

Härigenom föreskrivs att 14 kap. 2 b § skattebetalningslagen (1997:483) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

14 kap. 2 b §¹

I bokföringslagen (1999:1078) finns bestämmelser om arkivering av räkenskapsinformation för fysiska och juridiska personer som är bokföringsskyldiga.

För den som inte är bokföringsskyldig, men som omfattas av skyldigheten att bevara fakturor enligt 2 a §, *skall* bestämmelserna om former för bevarande av fakturor i 7 kap. 1 § andra stycket *och* 6 § bokföringslagen samt platsen för bevarande av fakturor enligt 7 kap. 2–4 §§ bokföringslagen tillämpas.

För den som inte är bokföringsskyldig, men som omfattas av skyldigheten att bevara fakturor enligt 2 a §, *ska* bestämmelserna om former för bevarande av fakturor i 7 kap. 1 § andra stycket bokföringslagen samt platsen för bevarande av fakturor enligt 7 kap. 2–4 §§ bokföringslagen tillämpas.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2009.

¹ Senaste lydelse 2003:1136.

13 Förslag till lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078)

Härigenom föreskrivs i fråga om bokföringslagen
dels att 6 kap. 5–10 §§ samt 7 kap. 6 § ska upphöra att gälla,
dels att rubrikerna närmast före 6 kap. 5 och 10 §§ samt 7 kap. 6 § ska utgå,
dels att 5 kap. 2, och 6 §§, 6 kap. 1, 3, 4 och 12 §§ samt att 7 kap. 1 och 2 §§ ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 kap.

2 §¹

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.

Ett företag vars årliga nettoomsättning normalt uppgår till högst tre miljoner kronor *och som inte är skyldigt att upprätta årsredovisning enligt 6 kap. 1 §* får dröja med att bokföra affärshändelserna tills betalning sker. Vid räkenskapsårets utgång *skall* dock samtliga då obetalda fordringar och skulder bokföras.

Vad som sägs i tredje stycket gäller också andra företag, om det endast förekommer ett mindre antal fakturor eller andra handlingar i verksamheten och ford-

Kontanta in- och utbetalningar *ska* bokföras senast påföljande arbetsdag. Andra affärshändelser *ska* bokföras så snart det kan ske.

Affärshändelserna får bokföras senare än som anges i första stycket, om det är förenligt med god redovisningssed.

Ett företag vars årliga nettoomsättning normalt uppgår till högst tre miljoner kronor får dröja med att bokföra affärshändelserna tills betalning sker. Vid räkenskapsårets utgång *ska* dock samtliga då obetalda fordringar och skulder bokföras.

¹ Senaste lydelse 2006:874.

ringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp.

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.

För varje affärshändelse *ska* det finnas en verifikation. Om företaget har tagit emot en uppgift om affärshändelsen i den form som anges i 7 kap. 1 § första stycket, *ska* denna uppgift, i förekommande fall kompletterad med uppgifter enligt 7 och 8 §§, användas som verifikation.

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. Den gemensamma verifikationen får då utgöras av uppgifter från *ett kassaregister* eller annan uppgift som anger summan av mottagna betalningar.

6 kap.

1 §²

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 uppfyller mer än ett av följande villkor:

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

b) företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kronor,

c) företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor,

b) företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 41,5 miljoner kronor,

c) företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 83 miljoner kronor,

7. företag som är moderföretag i en koncern vilken uppfyller mer än ett av följande villkor:

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

b) koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste

b) koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste

² Senaste lydelse 2006:874.

räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kronor,

c) koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor.

Vid tillämpningen av första stycket 7 b och c *skall* fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst.

räkenskapsåren uppgått till mer än 41,5 miljoner kronor,

c) koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 83 miljoner kronor.

Vid tillämpningen av första stycket 7 b och c *ska* fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst.

3 §³

Andra företag än sådana som avses i 1 § *skall*, om de inte upprättar årsredovisning, för varje räkenskapsår avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut.

Andra företag än sådana som avses i 1 § *ska*, om de inte upprättar årsredovisning, för varje räkenskapsår avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut. *I fall som avses i 4 kap. 5 § första stycket får den löpande bokföringen avslutas med ett årsbokslut som bara omfattar den gemensamt bedrivna verksamheten.*

Årsbokslutet skall upprättas enligt 4–9 §§. Företag i vilket den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till högst tre miljoner kronor och som inte är skyldigt att upprätta årsredovisning enligt 1 § får upprätta årsbokslutet i förenklad form enligt 10 §.

³ Senaste lydelse 2006:874.

4 §⁴

Ett årsbokslut ska bestå av en resultaträkning och en balansräkning. Årsbokslutet ska upprättas i vanlig läsbar form eller i elektronisk form. Beloppen i årsbokslutet ska anges i svenska kronor.

När årsbokslutet upprättas, ska följande bestämmelser i årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

1 kap. 3 § om vad som avses med andelar och nettoomsättning samt om de tillägg som ska göras till nettoomsättningen,

1 kap. 4–6 §§ om koncern- och intresseföretagsdefinitioner,

2 kap. 2 § om överskådlighet och god redovisningssed,

2 kap. 4 § om andra grundläggande redovisningsprinciper,

2 kap. 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. 13 § första stycket om extraordinära poster,

4 kap. 1 och 2 §§ om vad som är anläggningstillgångar och omsättningstillgångar,

4 kap. 3 § om anskaffningsvärdet för anläggningstillgångar,

Årsbokslutet ska bestå av en resultaträkning och en balansräkning. Årsbokslutet ska upprättas enligt god redovisningssed i vanlig läsbar form eller i elektronisk form.

I fråga om undertecknande av årsbokslutet gäller 2 kap. 7 § årsredovisningslagen (1995:1554) i tillämpliga delar.

⁴ Senaste lydelse 2008:90.

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 an-
skaffningsvärde,

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.

12 §⁵

För varje sammandragen post
i den balansräkning som *skall*
ingå i årsredovisningen *eller* års-
bokslutet *skall*, om inte postens
sammansättning klart framgår
av bokföringen i övrigt, de
belopp som ingår i posten spe-
cificeras i en särskild förteck-
ning, som inte behöver offent-
liggöras.

För varje sammandragen post
i den balansräkning som *ska* ingå
i årsredovisningen *ska*, om inte
postens sammansättning klart
framgår av bokföringen i övrigt,
de belopp som ingår i posten
specificeras i en särskild för-
teckning, som inte behöver
offentliggöras.

7 kap.

1 §

Räkenskapsinformation *skall*
bevaras i

Räkenskapsinformation *ska*
bevaras i

1. vanlig läsbar form (dokument),
2. mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel, eller

⁵ Senaste lydelse 2006:874.

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.

Dokument, mikroskrift och maskinläsbart medium med räkenskapsinformation som företaget har tagit emot från någon annan *ska* bevaras i det skick materialet hade när det kom till företaget. Dokument, mikroskrift och maskinläsbart medium med räkenskapsinformation som företaget självt har upprättat *ska* bevaras i det skick materialet fick när räkenskapsinformationen sammanställdes. *Materialet behöver dock inte bevaras efter utgången av det tredje året efter det kalenderår då räkenskapsåret avslutades om räkenskapsinformationen på ett betryggande sätt överförs till något annat material.*

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

Dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier som används för att bevara räkenskapsinformation *ska* vara varaktiga och lätt åtkomliga. De *ska* bevaras fram till och med det *sjunde* året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. De *ska* 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.

stycket 1 eller 2 *ska* hållas tillgängliga i Sverige under hela den tid som anges i första stycket.

Denna lag träder ikraft den 1 juli 2009.

5 kap. 2 § tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2009.

6 kap. 1 § tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010.

6 kap. 3 § andra stycket samt 4–10 och 12 §§ tillämpas i deras lydelse före den 1 juli 2009 för räkenskapsår som inleds före den 1 juli 2010.

14 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229) att 14 kap. 2 §, 17 kap. 2, 4 a och 24 §§ samt 18 kap. 7 och 13 §§ ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

14 kap.

2 §¹

Resultatet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder.

Vid beräkningen av resultatet ska inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag. Detta gäller även skattskyldiga som inte är bokföringsskyldiga.

Om en enskild näringsidkare upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § bokföringslagen (1999:1078), ska vid beräkningen av resultatet inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag, även om detta strider mot bokföringsmässiga grunder. För räntor gäller detta dock endast om de sammanlagda ränteinkomsterna eller de sammanlagda ränteutgifterna uppgår till högst 5 000 kronor.

För en enskild näringsidkare som upprättar årsbokslut, ska vid beräkningen av resultatet inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag, även om detta strider mot bokföringsmässiga grunder. För räntor gäller detta dock endast om de sammanlagda ränteinkomsterna eller de sammanlagda ränteutgifterna uppgår till högst 5 000 kronor.

¹ Senaste lydelse 2007:1419.

17 kap.**2 §²**

Med anskaffningsvärde, nettoförsäljningsvärde och återanskaffningsvärde avses i detta kapitel detsamma som i 4 kap. 9 § andra–fjärde styckena årsredovisningslagen (1995:1554) eller i förekommande fall 4 kap. 5 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller 4 kap. 4 § lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

Med verkligt värde avses i detta kapitel detsamma som i 4 kap. 14 a § andra stycket årsredovisningslagen.

Om en enskild näringsidkare upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § bokföringslagen (1999:1078), avses med anskaffningsvärde det värde som följer av god redovisningssed. *För en enskild näringsidkare som upprättar årsbokslut, avses med anskaffningsvärde det värde som följer av god redovisningssed.*

4 a §³

Om en enskild näringsidkare upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § bokföringslagen (1999:1078), behöver något värde på lagertillgångarna inte tas upp om lagrets sammanlagda värde uppgår till högst 5 000 kronor. *För en enskild näringsidkare som upprättar årsbokslut, behöver något värde på lagertillgångarna inte tas upp om lagrets sammanlagda värde uppgår till högst 5 000 kronor.*

24 §⁴

Inkomsten av de pågående arbetena ska beräknas för
– arbeten på löpande räkning enligt 26, 31 och 32 §§, och
– arbeten till fast pris enligt 27–32 §§.

En enskild näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § bokföringslagen (1999:1078) får tillämpa bestämmelserna om arbeten som utförs på löpande räkning även på arbeten som utförs till fast pris. *En enskild näringsidkare som upprättar årsbokslut får tillämpa bestämmelserna om arbeten som utförs på löpande räkning även på arbeten som utförs till fast pris.*

² Senaste lydelse 2006:908.

³ Senaste lydelse 2006:908.

⁴ Senaste lydelse 2007:1419.

18 kap.**7 §⁵**

Anskaffningsvärdet för inventarier är utgiften för förvärvet om de förvärvas genom köp, byte, egen tillverkning eller på liknande sätt. Om inventarierna förvärvas på annat sätt, anses marknadsvärdet vid förvärvet som anskaffningsvärde.

Om en enskild näringsidkare upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § bokföringslagen (1999:1078), avses med anskaffningsvärde det värde som följer av god redovisningssed.

För en enskild näringsidkare som upprättar årsbokslut, avses med anskaffningsvärde det värde som följer av god redovisningssed.

13 §⁶

Värdeminskningsavdrag får för ett visst beskattningsår göras vid räkningskapsenlig avskrivning med högst 30 procent och vid restvärdesavskrivning med högst 25 procent per år av avskrivningsunderlaget. Om avskrivningsunderlaget uppgår till högst 5 000 kronor, får en enskild näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § bokföringslagen (1999:1078) i stället göra värdeminskningsavdrag med ett belopp som motsvarar hela avskrivningsunderlaget.

Värdeminskningsavdrag får för ett visst beskattningsår göras vid räkningskapsenlig avskrivning med högst 30 procent och vid restvärdesavskrivning med högst 25 procent per år av avskrivningsunderlaget. Om avskrivningsunderlaget uppgår till högst 5 000 kronor, får en enskild näringsidkare som upprättar årsbokslut i stället göra värdeminskningsavdrag med ett belopp som motsvarar hela avskrivningsunderlaget.

Avskrivningsunderlaget består av följande:

1. värdet på inventarierna vid det föregående beskattningsårets utgång
 - vid räkningskapsenlig avskrivning värdet enligt balansräkningen, och SFS 2006:908
 - vid restvärdesavskrivning det skattemässiga värdet,

⁵ Senaste lydelse 2006:908.

⁶ Senaste lydelse 2007:1419.

2. ökat med anskaffningsvärdet på sådana inventarier som anskaffats under beskattningsåret och som vid utgången av detta fortfarande tillhör näringsverksamheten,

3. minskat med avdrag enligt 15 och 16 §§.

Om beskattningsåret är längre eller kortare än tolv månader, ska värdeminskningssavdraget justeras i motsvarande mån.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2009 och tillämpas på beskattningsår som börjar efter den 30 juni 2010.

15 Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter att 3 kap. 9 b § ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

9 b §¹

Den som någon gång under beskattningsåret har haft andelar i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster i sådan omfattning eller på ett sådant sätt som anges i 39 a kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229) *skall* lämna

1. identifikationsuppgifter för den juridiska personen,
2. uppgift om sitt andelsinnehav vid beskattningsårets utgång,
3. uppgift om röstvärdet för sina andelar vid beskattningsårets utgång, och
4. uppgift om under året inträffade förändringar av andelsinnehavet eller av röstvärdet för sina andelar.

Den som innehar andelarna vid beskattningsårets utgång *skall* dessutom lämna resultat- och balansräkningar för den juridiska personen upprättade enligt 6 kap. 4 § bokföringslagen (1999:1078) med de tilläggsupplýsningar som anges i 6 kap. 6, 7 och 11 §§ den lagen. Uppgifterna skall lämnas i den juridiska personens redovisningsvaluta.

Den som någon gång under beskattningsåret har haft andelar i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster i sådan omfattning eller på ett sådant sätt som anges i 39 a kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229) *ska* lämna

Den som innehar andelarna vid beskattningsårets utgång *ska* dessutom lämna resultat- och balansräkningar för den juridiska personen upprättade enligt 2 § lagen (2008:000) om särskilt bokslut med de tilläggsupplýsningar som anges i 4, 5 och 8 §§ den lagen. Uppgifterna skall lämnas i den juridiska personens redovisningsvaluta.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2009.

¹ Senaste lydelse 2003:1090.

16 Förslag till lag om ändring i lagen (2004:575) om europabolag

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (2004:575) om europabolag att 26 a § ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

26 a¹

Om ett europabolag flyttar sitt säte, ska lednings- eller förvaltningsorganet upprätta ett särskilt bokslut. Det särskilda bokslutet ska omfatta den tid för vilken årsredovisning inte tidigare har upprättats fram till den dag då flyttningen av säte har blivit gällande enligt artikel 8.10 i SE-förordningen.

Om ett aktiebolag deltar i bildandet av ett europabolag genom fusion enligt artikel 17 i SE-förordningen och europabolaget får säte i en annan stat än Sverige, ska styrelsen för aktiebolaget upprätta ett särskilt bokslut. Det särskilda bokslutet ska omfatta den tid för vilken årsredovisning inte tidigare har upprättats fram till den dag då europabolaget registreras enligt artikel 12 i SE-förordningen.

Om ett europabolag flyttar sitt säte, ska lednings- eller förvaltningsorganet upprätta ett särskilt bokslut *enligt lagen (2008:000) om särskilt bokslut*. Det särskilda bokslutet ska omfatta den tid för vilken årsredovisning inte tidigare har upprättats fram till den dag då flyttningen av säte har blivit gällande enligt artikel 8.10 i SE-förordningen.

Om ett aktiebolag deltar i bildandet av ett europabolag genom fusion enligt artikel 17 i SE-förordningen och europabolaget får säte i en annan stat än Sverige, ska styrelsen för aktiebolaget upprätta ett särskilt bokslut *enligt lagen om särskilt bokslut*. Det särskilda bokslutet ska omfatta den tid för vilken årsredovisning inte tidigare har upprättats fram till den dag då europabolaget registreras enligt artikel 12 i SE-förordningen.

¹ Senaste lydelse 2008:8.

För det särskilda bokslutet enligt första och andra styckena gäller bestämmelserna om årsbokslut i 6 kap. 4–9 och 12 §§ bokföringslagen (1999:1078). Bokslutet ska ges in till Bolagsverket inom en månad från utgången av den period som bokslutet omfattar.

Det särskilda bokslutet ska ges in till Bolagsverket inom en månad från utgången av den period som bokslutet omfattar.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2009.

17 Förslag till lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551)

Härigenom föreskrivs i fråga om aktiebolagslagen (2005:551) att 23 kap. 50 § ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

23 kap. 50 §¹

Om ett svenskt bolag deltar i en gränsöverskridande fusion och det övertagande bolaget får sitt hemvist i en annan stat än Sverige, ska styrelsen i det svenska bolaget upprätta ett särskilt bokslut. Det särskilda bokslutet ska omfatta den tid för vilken årsredovisning inte tidigare har upprättats fram till den dag då rättsverkningarna av fusionen inträdde enligt 49 §.

För det särskilda bokslutet gäller bestämmelserna om årsbokslut i 6 kap. 4–9 och 12 §§ bokföringslagen (1999:1078). Bokslutet ska ges in till Bolagsverket inom en månad från utgången av den period som bokslutet omfattar.

Om ett svenskt bolag deltar i en gränsöverskridande fusion och det övertagande bolaget får sitt hemvist i en annan stat än Sverige, ska styrelsen i det svenska bolaget upprätta ett särskilt bokslut *enligt lagen (2008:000) om särskilt bokslut*. Det särskilda bokslutet ska omfatta den tid för vilken årsredovisning inte tidigare har upprättats fram till den dag då rättsverkningarna av fusionen inträdde enligt 49 §.

Det särskilda bokslutet ska ges in till Bolagsverket inom en månad från utgången av den period som bokslutet omfattar.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2009.

¹ Senaste lydelse 2008:12.

18 Förslag till lag om ändring i lagen (2006:595) om europakooperativ

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (2006:595) om europakooperativ att 32 § ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Om ett europakooperativ flyttar sitt säte, ska lednings- eller förvaltningsorganet upprätta ett särskilt bokslut. Det särskilda bokslutet ska omfatta den tid för vilken årsredovisning inte tidigare har upprättats fram till den dag då flyttningen av säte har fått verkan enligt artikel 7.10 i SCE-förordningen.

Om en ekonomisk förening deltar i bildandet av ett europakooperativ genom fusion enligt artikel 19 i SCE-förordningen och europakooperativet får säte i en annan stat än Sverige, ska styrelsen för den ekonomiska föreningen upprätta ett särskilt bokslut. Det särskilda bokslutet ska omfatta den tid för vilken årsredovisning inte tidigare har upprättats fram till den dag då europakooperativet registreras enligt artikel 11.1 i SCE-förordningen.

Föreslagen lydelse

32 §¹

Om ett europakooperativ flyttar sitt säte, ska lednings- eller förvaltningsorganet upprätta ett särskilt bokslut *enligt lagen (2008:000) om särskilt bokslut*. Det särskilda bokslutet ska omfatta den tid för vilken årsredovisning inte tidigare har upprättats fram till den dag då flyttningen av säte har fått verkan enligt artikel 7.10 i SCE-förordningen.

Om en ekonomisk förening deltar i bildandet av ett europakooperativ genom fusion enligt artikel 19 i SCE-förordningen och europakooperativet får säte i en annan stat än Sverige, ska styrelsen för den ekonomiska föreningen upprätta ett särskilt bokslut *enligt lagen om särskilt bokslut*. Det särskilda bokslutet ska omfatta den tid för vilken årsredovisning inte tidigare har upprättats fram till den dag då europakooperativet registreras enligt artikel 11.1 i SCE-förordningen.

¹ Senaste lydelse 2008:10.

För det särskilda bokslutet enligt första och andra styckena gäller bestämmelserna om årsbokslut i 6 kap. 4–9 och 12 §§ bokföringslagen (1999:1078). Bokslutet ska ges in till Bolagsverket inom en månad från utgången av den period som bokslutet omfattar.

Det särskilda bokslutet ska ges in till Bolagsverket inom en månad från utgången av den period som bokslutet omfattar.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2009.

I Utredningens uppdrag

1 Bakgrund

Regelförenkling i syfte att minska företagens administrativa bördor och skapa bra villkor för företagen har blivit en allt viktigare fråga i många länder. Regelförenkling står även mycket högt på EU:s dagordning. Kommissionen presenterade hösten 2005 sitt första rullande förenklingsprogram (KOM /2005/ 535, slutlig) som uppdaterades genom nya initiativ i november 2006 (KOM /2006/ 689, 690 och 691, slutliga) för att stärka arbetet med regelförenkling. Ett åtgärdsprogram för minskning av företagens administrativa bördor antogs av kommissionen i januari 2007 (KOM /2007/ 23, slutlig). Vid Europeiska rådets möte i mars 2007 antogs kommissionens åtgärdsprogram. Vidare enades Europeiska rådet om att administrativa bördor hänförliga till EU:s regelverk bör minskas med 25 procent till år 2012. Rådet uppmanade vidare medlemsstaterna att sätta motsvarande mål på nationell nivå.

Den svenska regeringen har som målsättning att de administrativa kostnaderna för företagen på grund av de statliga regelverken ska minska med 25 procent till år 2010. En del av företagens administrativa bördor sammanhänger med de redovisningsregler som företagen måste följa.

På uppdrag av regeringen har Verket för näringslivsutveckling, Nutek, gjort en mätning av den administrativa börda som följer av årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL, (Näringslivets administrativa bördor – Årsredovisningslagen och angränsande lagstiftning, R 2005:08). Mätningen avser förhållandena den 1 juli 2004. Enligt mätningen uppgår den totala administrativa kostnaden för svenskt näringsliv för att uppfylla de krav som ställs i ÅRL till cirka 1 898 miljoner kronor per år. Nutek har under 2007 gjort en uppdatering av mätningen. Uppdateringen som avser de ändringar som har gjorts i ÅRL under perioden den 2 juli 2004 till den 31 december 2006 och som trätt i kraft under denna period visar att de administrativa kostnaderna har ökat till 1 909 miljoner kronor

(Näringslivets administrativa kostnader – Uppdatering av nollbas-mätning av Årsredovisningslagen och angränsade lagstiftning).

Nutek har på regeringens uppdrag även genomfört en undersökning av företagens administrativa kostnader till följd av lagstiftningen inom området bokföring (Bokföring – Näringslivets administrativa kostnader, R 2007:30). Studien är baserad på bokföringslagen (1999:1078), BFL, och de ytterligare krav som Bokföringsnämndens allmänna råd rörande tillämpningen av reglerna i BFL medför. Enligt undersökningen uppgår den totala administrativa kostnaden för svenskt näringsliv för att uppfylla de krav som ställs i BFL till cirka 22 894 miljoner kronor per år.

Den 1 januari 2007 ändrades reglerna om bl.a. bokförings-skyldighet för mindre företag. Reglerna om löpande bokföring, årsbokslut och årsredovisning förenklades då bl.a. genom att mera komplicerade bestämmelser blev tillämpliga endast på större företag. De gränsvärden som förekommer inom redovisningslagstiftningen blev färre och fick en annan utformning (se prop. 2005/06:116 och bet. 2005/06:LU28). I lagstiftningsärendet uttalades att ytterligare förenklingar i redovisningslagstiftningen skulle övervägas.

2 Våra direktiv

Regeringen beslutade den 14 juni 2007 att en särskild utredare skulle tillsättas i syfte att överväga ytterligare förenklingar i redovisningslagstiftningen. Utredaren samt sakkunniga och experter förordnades under juni och juli 2007. Utredningen, som antog namnet Utredningen om enklare redovisning, höll sitt första sammanträde den 27 september 2007.

Enligt direktiven (se bilaga 1) ingår följande frågor i utredningsuppdraget:

- Genomförandet av EG:s redovisningsdirektiv i små och medelstora företag
- Tilläggsupplysningar till årsredovisningen
- Tidpunkten för bokföringen, m.m.
- Gemensam verifikation
- Reglerna om årsbokslut
- Finansieringsanalys
- Koncerndefinitioner
- Tryggandelagen
- Bokföringsbrott vid för sent upprättad årsredovisning.

Vi ska i första hand ta upp de frågor som listats ovan men är oförhindrade att ta upp även andra frågor om förenkling av redovisningsreglerna som aktualiseras under arbetets gång om det bedöms motiverat och det finns utrymme för det under utredningstiden. Särskild vikt ska läggas vid de små och medelstora företagens behov av förenklade redovisningsregler. Vi ska dock inte ompröva redovisningslagstiftningens struktur eller dess karaktär av ramlagstiftning och inte heller lägga några förslag som kan antas ha betydelse för beskattningsunderlaget.

Vårt arbete ska bedrivas i två etapper. I etapp 1 ska frågorna under de första fem punkterna ovan utredas. Det arbetet ska

avrappporteras senast den 30 juni 2008. Resten av arbetet ska avrapporteras senast den 1 juni 2009.

Arbetet i den första etappen kan i sin tur delas in i tre delar. En del består i de frågor som hänger samman med genomförandet av EG:s direktiv och kraven på tilläggsupplysningar i årsredovisningen och berör ÅRL. En annan del handlar om årsbokslut och uppställningsformer för balans- och resultaträkning och berör både ÅRL och BFL. En tredje del består i frågorna om löpande bokföring, verifikationshantering samt arkivering och berör BFL.

II Allmän motivering

1 Redovisningslagstiftningens struktur och Bokföringsnämndens roll

1.1 Bakgrund

Redovisningslagstiftningen är avsedd att vara en ramlagstiftning. Härmed menas att lagstiftningen bara bör innehålla grundläggande principer för redovisningen och minimikrav på utformningen av denna medan detaljbestämmelser så långt möjligt bör undvikas (jfr prop. 1995/96:10, Del 1, s. 188). Lagreglerna måste sedan tolkas och fyllas ut i den praktiska tillämpningen och på så sätt ges ett konkret innehåll, anpassat till förhållandena i enskilda företag men också till nya företeelser i affärlivet. Vad nu sagts kommer framför allt till uttryck i bestämmelserna i 4 kap. 2 § BFL samt 2 kap. 2 § och 7 kap. 6 § första stycket ÅRL att redovisningsskyldigheten ska fullgöras i enlighet med god redovisningssed. I ÅRL finns därutöver ett krav på att års- och koncernredovisningen ska ge en rättvisande bild av företagets respektive koncernens resultat och ställning, 2 kap. 3 § första stycket respektive 7 kap. 6 § andra stycket.

I förarbetena till BFL och ÅRL beskrivs god redovisningssed som en allmän rättslig standard som grundas på – utöver lag och andra föreskrifter – redovisningspraxis samt rekommendationer och uttalanden från vissa myndigheter och organisationer, framför allt Bokföringsnämnden, Finansinspektionen och dåvarande Redovisningsrådet (prop. 1995/96:10, Del 2, s. 11 och prop. 1998/99:130, Del 1, s. 178). Vidare sägs att god redovisningssed innebär att företagen normalt ska följa redovisningsnormer som är allmänt accepterade även om de inte är reglerade i lag och att allmänna råd och rekommendationer från normgivande organ har särskilt stor betydelse (prop. 1995/96:10, Del 2, s. 13). Även om sådana uttalan-

den inte utgör bindande föreskrifter i regeringsformens mening så är det naturligt att de tillmäts mycket stor betydelse när man tar ställning till vad som utgör god redovisningssed (prop. 1998/99:130, Del 1, s. 186).

Att uttalanden från normgivande organ har en stark ställning när det gäller att bestämma innehållet i god redovisningssed framgår av 2 kap. 3 § andra stycket ÅRL vari stadgas att ett företag som avviker från vad som följer av allmänna råd eller rekommendationer från normgivande organ ska lämna upplysning om detta och om skälen för avvikelsen. Av förarbetena till denna bestämmelse framgår att den främst tar sikte på den situationen att ett uttalande från normgivande organ i ett enskilt fall inte går att förena med kravet på rättvisande bild i paragrafens första stycke (prop. 1996/96:10, Del 2, s. 13 f.).

Numera är det främst Bokföringsnämnden som står för den kompletterande normgivningen på redovisningsområdet, såvitt gäller företag i allmänhet. Bokföringsnämndens uppgift kommer till uttryck i 8 kap. 1 § BFL vari sägs att Bokföringsnämnden ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed.

1.2 Överväganden

1.2.1 God redovisningssed

God redovisningssed är en rättslig standard som gäller generellt och är överordnad övriga bestämmelser i lagstiftningen. Enskilda bestämmelser måste alltid tolkas och tillämpas med beaktande av detta. God redovisningssed kan givetvis aldrig ges ett innehåll som står i strid med lagstiftningen men det finns inget som hindrar att god redovisningssed snävar in tillämpningsområdet för enskilda lagregler.

Trots att kravet på god redovisningssed alltid gäller har lagstiftaren valt att i enskilda paragrafer upprepa detta krav (se t.ex. 4 kap. 10 § om värdering av pågående arbeten, 13 a § om kapitalandelsmetoden och 14 f § om värdering av bl.a. förvaltningsfastigheter). Orsaken till detta är inte alltid helt lätt att förstå men möjligen har man velat särskilt markera att bestämmelsen ifråga utgör ett undantag från en huvudregel och att den redovisningskyldige ska tänka sig för en extra gång innan han utnyttjar den. Ett annat skäl kan stå att finna i det förhållandet att när lagstiftningen

tillkom i mitten och slutet på 1990-talet så var den kompletterande normgivningen inte så utvecklad och heltäckande som den är i dag. Vår uppfattning är dock att sådana upprepningar av kravet på god redovisningssed inte tillför regleringen något och därmed inte fyller någon praktisk funktion. Risker är snarare att den här typen av bestämmelser skapar förvirring och osäkerhet beträffande den rättsliga standardens räckvidd.

Bestämmelsen i 2 kap. 3 § andra stycket ÅRL, om informationsplikt i det fall ett företag avviker från kompletterande normgivning, måste uppfattas som att lagstiftaren anser att det råder en presumtion för att den kompletterande normgivningen ger uttryck för god redovisningssed. Denna normgivning är alltså inte frivillig, även om den rubriceras som allmänna råd eller rekommendationer, utan den ska följas i det praktiska redovisningsarbetet om det inte finns starka skäl som talar för en avvikelse.

Som framgår av det föregående är det Bokföringsnämndens ansvar att utveckla god redovisningssed. Detta sker bl.a. genom att nämnden ger ut allmänna råd och informationsmaterial i redovisningsfrågor. En annan uppgift för nämnden är att avge yttranden till domstolar om vad god redovisningssed innebär i olika avseenden. Det kan konstateras att domstolarna regelmässigt följer dessa utlåtanden. Sammantaget med nyss nämnda bestämmelse i 2 kap. 3 § ÅRL blir slutsatsen att det råder en presumtion för att Bokföringsnämndens uttalanden i olika redovisningsfrågor ger uttryck för god redovisningssed.

1.2.2 En ramlagstiftning

I våra direktiv konstateras att BFL och ÅRL har karaktär av ramlagar och att det inte ingår i vårt uppdrag att ompröva lagstiftningens struktur.

Enligt vår mening är det ytterst angeläget att slå vakt om lagstiftningens ramlagskaraktär och vi anser att denna karaktär om möjligt bör förstärkas. Frågor som lika väl eller t.o.m. bättre kan hanteras inom ramen för den kompletterande normgivningen hör enligt vår mening också hemma där. Processen med att ta fram kompletterande normgivning är betydligt smidigare, snabbare och mer flexibel än lagstiftningsprocessen. Att kombinera en strikt ramlagstiftning med kompletterande normgivning är en regleringsteknik som är särskilt väl lämpad på redovisningsområdet.

Lagstiftaren bör alltså inte ingripa i onödan och lagstiftningen bör i huvudsak begränsa sig till sådana bestämmelser som bedöms som oundgängligen nödvändiga. Vilken reglering som bedöms nödvändig är i sin tur beroende av till vem bestämmelserna riktar sig. Vi kan därvid konstatera att ett bokslut eller en årsredovisning inte kan upprättas enbart på grundval av bestämmelserna i BFL och ÅRL. Regleringen är långt ifrån fullständig och innehåller en mängd bestämmelser av fakultativ karaktär och hänvisningar till god redovisningssed och rättvisande bild, dvs. bestämmelser som förutsätter utfyllnad genom kompletterande normgivning. Det är alltså tydligt att lagstiftningen inte i första hand vänder sig till företagen utan framför allt till normgivande organ.

1.2.3 Bokföringsnämndens roll

Bokföringsnämnden har som nyss nämnts ansvar för att utveckla god redovisningssed. I detta ansvar ligger att aktivt verka för att redovisningsreglerna utformas på ett sådant sätt att en redovisning som upprättas med tillämpning av dem tillgodoser de informationsbehov som finns. Detta arbete tar sällan sin utgångspunkt i själva lagstiftningen utan mer i redovisningens syften och ändamål. I nämndens uppgift ligger alltså inte i första hand att tolka och fylla ut lagbestämmelserna utan snarare att utforma god redovisningssed på ett sätt som värnar dessa syften och ändamål. Bokföringsnämndens verksamhet får givetvis inte leda till en normgivning som står i strid med lagen men om nämnden skulle identifiera en situation där lagen lägger hinder i vägen för en önskvärd utveckling av god redovisningssed så ankommer det på nämnden att verka för en lagändring.

Bokföringsnämnden har genom sin sammansättning – med förankring i näringslivet, redovisnings- och revisionsbranschen samt berörda myndigheter och departement – möjlighet att snabbt fånga upp och behandla redovisningsfrågor som behöver få en lösning. Genom nämndens sätt att arbeta med remisser och fortlöpande diskussioner med berörda parter säkerställs att frågorna blir allsidigt belysta och att olika intressen kommer till tals. Det betyder att god redovisningssed, såsom den kommer till uttryck i Bokföringsnämndens normgivning, på ett enklare sätt kan förändras och anpassas till olika företag beroende på deras storlek och

intressentkrets än vad som är fallet om förändringar måste ske lagstiftningsvägen.

Lagstiftningen kan som nyss nämnts inte ensam ligga till grund för ett bokslut i ett enskilt företag utan företagen är och bör vara hänvisade till den kompletterande normgivningen. Vad företagen behöver i sitt bokslutsarbete är regelpaket av det slag som Bokföringsnämnden håller på att ta fram för företag av olika slag och storlek (K-projektet). Man kan säga att Bokföringsnämnden har övertagit lagstiftarens regleringsroll gentemot företagen och att lagstiftarens uppgift numera främst är att förse nämnden med medel och underlag för att utföra detta arbete.

2 Årsredovisningsfrågor

2.1 Bakgrund

ÅRL grundar sig huvudsakligen på två bolagsrättsliga direktiv från EG, dels rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 om årsbokslut (årsredovisning) i vissa typer av bolag, dels rådets sjunde direktiv 83/349/EEG av den 13 juni 1983 om sammanställd redovisning (koncernredovisning). EG-direktiven har till syfte att i medlemsstaterna skapa en minsta gemensam skyddsnivå för delägare, borgenärer och andra som träder i förbindelse med ett företag.

I det fjärde direktivet finns regler om årsredovisning och i det sjunde direktivet regler om koncernredovisning. I vissa fall kan medlemsstaterna undanta företag från en del av de skyldigheter som annars följer av redovisningsdirektiven. Det gäller bl.a. direktivens krav på notupplysningar, förvaltningsberättelse och offentliggörande av årsredovisning. Också andra lättnader kan medges, t.ex. upprättande och offentliggörande av en förkortad balans- och resultaträkning. Undantags- och lättnadsregler av nu angivna slag kan införas för mindre respektive medelstora företag. Vilka gränsvärden som avgör om ett företag är ett mindre, ett medelstort eller ett större företag framgår av artiklarna 11 och 27 i det fjärde direktivet. Artikel 11 kan sägas skilja mellan mindre och medelstora företag. Gränsen mellan de båda kategorierna dras med hänsyn till tre gränsvärden; balansomslutning 4,4 miljoner euro, nettoomsättning 8,8 miljoner euro och medelantal anställda 50 personer.¹ Om företaget överskrider mer än ett av dessa gränsvärden, anses det som medelstort. Artikel 27 kan sägas dra gränsen mellan medel-

¹ Höjningarna av gränsvärdena genom Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/46/EG av den 14 juni 2006 om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG om årsbokslut i vissa typer av bolag, 83/349/EEG om sammanställd redovisning, 86/635/EEG om årsbokslut och sammanställd redovisning för banker och andra finansiella institut och 91/674/EEG om årsbokslut och sammanställd redovisning för försäkringsföretag (ändringsdirektivet) har beaktats.

stora och större företag. Avgränsningen sker här på samma sätt som enligt artikel 11 men gränsvärdena är; balansomslutning 17,5 miljoner euro, nettoomsättning 35 miljoner euro och medelantalet anställda 250 personer.² Gränsvärdena för balansomslutning och nettoomsättning justeras vart femte år med hänsyn till förändringar i penningvärdet.

EG-direktiven är för närvarande föremål för överväganden inom ramen för det arbete som har inletts inom EU med att minska de administrativa bördorna för företagen.

Inom EU har även utarbetats särskilda direktiv om redovisningen i banker, försäkringsföretag och andra finansiella företag, rådets direktiv 86/635/EEG av den 8 december 1986 om årsbokslut och sammanställd redovisning för banker och andra finansiella institut samt direktiv 91/674/EEG av den 19 december 1991 om årsbokslut och sammanställd redovisning för försäkringsföretag. Dessa direktiv har genomförts i Sverige genom lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag (ÅRKL) och lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag (ÅRFL).

2.2 Våra direktiv

Under rubriken ”Genomförandet av EG:s redovisningsdirektiv när det gäller små och medelstora företag” i våra direktiv konstateras att direktiven medger att det görs undantag eller införs enklare regler för små och medelstora företag och att dessa möjligheter inte fullt ut har utnyttjats i ÅRL. Exempel som nämns är kraven på tilläggsupplysningar, möjligheten att upprätta s.k. förkortad balansräkning samt skyldigheten att upprätta förvaltningsberättelse. Vi ska mot den bakgrunden bl.a. överväga vilka undantag och andra förenklingar som kan och bör göras i ÅRL.

Under rubriken ”Tilläggsupplysningar till årsredovisningen, m.m.” konstateras vidare att ÅRL innehåller en del krav på tilläggsupplysningar som helt saknar motsvarighet i EG-direktiven. Exempel som nämns är kraven på uppgifter om taxeringsvärde, sjukfrånvaro och könsfördelning bland ledande befattningshavare. Vi ska mot den bakgrunden överväga om en del av dessa liksom andra

² Höjningarna av gränsvärdena genom ändringsdirektivet har beaktats.

krav på tilläggsupplysningar kan tas bort, ändras eller inskränkas till att gälla färre företag än i dag.

2.3 Lagstiftningen i några andra länder

Vi har tittat på några andra länders lagstiftning på redovisningsområdet. De länder vi har undersökt är Danmark, Finland och Storbritannien. Den i Danmark gällande bokslutslagen är årsregnskabsloven som reviderades i grunden år 2001 och som även därefter har ändrats flera gånger. I Finland regleras bokslutet av bokföringslagen och bokföringsförordningen från 1997. I Storbritannien slutligen finns regler om bokslut i bolag i The Companies Act 2006.

Som framgått tidigare medger EG:s redovisningsdirektiv att medlemsländerna gör undantag eller inför enklare regler för mindre och medelstora företag. Denna möjlighet har i större eller mindre utsträckning utnyttjats i samtliga nu aktuella länder. I dessa länder skiljer man således mellan större och mindre företag. I Danmark liksom i Storbritannien, skiljer man också mellan medelstora och större företag.

De gränsvärden som används i de undersökta länderna för att avgöra om ett företag är ett mindre företag har legat i nivå med gränsvärdet i artikel 11 i det fjärde direktivet. Det svenska gränsvärdet har däremot lagts väsentligt under denna nivå. Gränsvärdena i det fjärde direktivet har nyligen höjts genom det s.k. ändringsdirektivet. Ändringsdirektivet ska vara genomfört i medlemsländerna senast den 5 september 2008. I Danmark har den danska regeringen lagt fram ett lagförslag, L 100 av den 12 mars 2008, vilket bl.a. innebär att de danska gränsvärdena anpassas till det nya högre gränsvärdet i artikel 11 i det fjärde direktivet. I Storbritannien har en sådan lagändring redan trätt i kraft.

I vilken utsträckning medlemsländerna har utnyttjat de undantagsmöjligheter för mindre företag som finns i det fjärde direktivet framgår till en del av den studie som kommissionen lät genomföra i slutet av 1990-talet över hur direktivet hade införlivats i de dåvarande medlemsländerna³ per den 1 januari 1998, Implementation of the Fourth Directive in EU Member States Summary of

³ Belgien, Danmark, Finland, Frankrike, Förenade kungariket (Storbritannien och Nordirland) Grekland, Luxemburg, Irland, Italien, Nederländerna, Portugal, Spanien, Sverige, Tyskland och Österrike.

findings from a study on the implementation of Fourth Directive 78/660/EEC in the Member States of the European Union As per 1 January 1998.

Av studien framgår att vid ingången av år 1998 var det bara Sverige, Danmark och Österrike som inte tillät att mindre företag upprättade en balansräkning i förkortad form. Sedan dess har Danmark infört en sådan möjlighet för mindre företag.

I Finland behöver mindre företag inte upprätta en förvaltningsberättelse. I Danmark behöver sådana företag bara upprätta en förvaltningsberättelse vid väsentliga förändringar av företagets verksamhet och ekonomiska förhållande. Studien ovan visar att dessa länder redan år 1998 tillät mindre företag att inte upprätta en förvaltningsberättelse. Vid nämnda tidpunkt accepterade ytterligare sex länder att mindre företag inte upprättade en sådan berättelse. I Storbritannien måste emellertid både större och mindre företag upprätta en förvaltningsberättelse. Upplivningskraven är dock inte lika omfattande för mindre företag, och upplivningskraven för medelstora företag är mindre omfattande än för större företag.

I det fjärde direktivet regleras möjligheten att undanta mindre företag från vissa av de upplivningskrav som direktivet föreskriver i noterna främst av artikel 44. Första punkten i artikeln tar sikte på upplivningskrav i artikel 43 och andra punkten på upplivningskrav i andra artiklar. I artikel 43 finns bl.a. personalrelaterade upplivningskrav. Ett av de upplivningskrav som det är möjligt att göra undantag från enligt andra punkten är kravet att företaget ska upplysa om förändringar i anläggningstillgångarnas olika poster.

Med avseende på första punkten i artikel 44 listades i studien 20 krav som det var möjligt att undanta mindre företag ifrån. Enligt studien hade Sverige undantagit mindre företag från fem av kraven. Detta medförde att Sverige var det medlemsland som utnyttjat undantagsmöjligheterna enligt punkten minst. Danmark hade utnyttjat möjligheten till undantag i åtta fall medan Finland och Storbritannien hade utnyttjat möjligheten till undantag i tio fall. Till detta ska läggas att två av kraven inte var tillämpliga på danska förhållanden och att två av kraven inte var tillämpliga på förhållandena i Storbritannien.

Med avseende på andra punkten i artikel 44 listades i studien tio krav som det var möjligt att undanta mindre företag ifrån. Enligt studien hade Sverige per den 1 januari 1998 undantagit mindre företag från sju av kraven och två av kraven var inte tillämpliga på svenska förhållanden. Fem av medlemsländerna hade undantagit

mindre företag från alla i landet tillämpliga krav. De länder som utnyttjat möjligheten till undantag minst var Frankrike med ett undantag och Österrike också med ett undantag. Ett av kraven var emellertid inte tillämpligt i Frankrike. Danmark hade utnyttjat möjligheten till undantag i samma utsträckning som Sverige. Även för Danmark var två av kraven inte tillämpliga. Finland hade också utnyttjat möjligheten till undantag i samma utsträckning som Sverige. Ett av kraven var inte tillämpligt i Finland. Storbritannien hade endast utnyttjat möjligheten till undantag med avseende på tre av kraven. Tre av kraven var emellertid inte tillämpliga i Storbritannien.

Utvecklingen efter år 1998 har inte inneburit att de möjligheter till undantag som erbjuds enligt det fjärde direktivet utnyttjats i mindre utsträckning. Utvecklingen verkar tvärtom vara den motsatta i de nu undersökta länderna, jfr arbetet på EU-nivå med att minska företagens administrativa kostnader. Som exempel kan nämnas att Danmark som år 1998 krävde att även mindre företag skulle ange storleken av räkenskapsårets ersättningar till ledamöterna i förvaltnings-, lednings- och tillsynsorganen på grund av deras arbetsuppgifter inte längre har kvar det kravet. Även i Sverige har möjligheten att göra undantag för mindre företag utnyttjats i ytterligare några fall sedan studien. Men även med beaktande av detta framstår det som om Sverige i jämförelse med de nu undersökta länderna varit relativt försiktigt med att utnyttja de möjligheter till undantag för mindre företag som ges i det fjärde direktivet.

2.4 Överväganden och förslag

En huvuduppgift för oss har varit att analysera vilka undantag och andra förenklingar som kan göras i redovisningslagstiftningen inom ramen för EG:s redovisningsdirektiv och att överväga om dessa förenklingsmöjligheter bör utnyttjas i större utsträckning än som redan skett. En annan uppgift har varit att överväga om kraven på tilläggsupplysningar i årsredovisningen kan inskränkas till att gälla färre företag än i dag eller eventuellt helt tas bort.

Arbetet har i denna del inriktats på årsredovisningen och några koncernredovisningsfrågor har, med något undantag, inte kommit upp. Skälet till detta är att vi, som framgår av nästa avsnitt, valt att anknyta till definitionen av mindre företag respektive koncerner som finns i ÅRL och mindre koncerner är redan undantagna från

skyldigheten att upprätta koncernredovisning. Vidare har arbetet främst inriktats på de delar av årsredovisningen som innehåller tilläggsinformation av olika slag, dvs. notapparaten och förvaltningsberättelsen och t.ex. inte berört värderings- och periodiseringsfrågor; med ett undantag som dock behandlas i avsnitt 3.4.2.2 (Beräkning av anskaffningsvärde och avskrivning av anläggningstillgångar). Ett annat avsteg från denna huvudlinje gäller frågan om s.k. förkortad balansräkning.

Slutligen har vi inte funnit anledning att särskilt gå in på frågor som rör redovisningen i finansiella företag. Skälet till detta är att dessa företag ska följa de bestämmelser som gäller större företag och större koncerner om inte annat är särskilt föreskrivet, se 1 kap. 2 § andra stycket ÅRKL och 1 kap. 2 § ÅRFL. En del av de förslag vi i det följande lägger fram får emellertid, på grund av de hänvisningar som görs i ÅRKL och ÅRFL till bestämmelserna i ÅRL, genomslag även för de finansiella företagen.

2.4.1 Små och medelstora företag

Förslag: Gränsvärdet i 1 kap. 3 § ÅRL för när ett företag är att klassificera som större höjs till den nivå som framgår av artikel 11 i det fjärde direktivet. Gränsvärdet i 6 kap. 1 § BFL för när ett företag ska avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning höjs till samma nivå.

Huvudsyftet med vårt uppdrag är att åstadkomma förenklingar i redovisningsreglerna för små och medelstora företag. Den första frågan som inställer sig är vad som menas med små och medelstora företag. Om detta sägs inget i våra direktiv. I 1 kap. 3 § ÅRL definieras större företag som dels företag vars andelar, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad eller motsvarande marknad utanför EES-området, dels företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:

- mer än 50 anställda,
- balansomslutning på mer än 25 miljoner kronor,
- nettoomsättning på mer än 50 miljoner kronor.

Vid prövningen av frågan om ett företag är att klassificera som större beaktas förhållandena under de två senaste räkenskapsåren

vilket innebär att ett företag tillfälligtvis kan uppfylla två av villkoren utan att därmed klassificeras som större företag. Företag som inte är att bedöma som större företag definieras som mindre företag. Motsvarande definitioner finns för koncerner.

Vi har valt att i vårt arbete anknyta till den uppdelning i större och mindre företag som görs i ÅRL. Ett skäl till detta är att samma uppdelning används för att bestämma vilka företag – utöver vissa särskilt uppräknade företagsformer – som är skyldiga att upprätta årsredovisning (se 6 kap. 1 § BFL). Ett annat skäl är att vi inte vill införa nya gränsvärden i redovisningslagstiftningen och på så sätt dela upp företagen i fler kategorier. Till saken hör att innan definitionerna av mindre och större företag infördes i ÅRL så innehöll lagen två gränsvärden vilket innebar att företagen då delades in i tre kategorier, beroende på storlek. En återgång till en sådan ordning framstår som klart olämplig.

Som vi strax återkommer till så har en av våra utgångspunkter varit att den svenska lagstiftningen inte bör vara mer långtgående än vad som följer av EG:s redovisningsdirektiv och att de möjligheter till förenklingar och lättnader för de mindre företagen som EG-direktiven medger i princip bör utnyttjas fullt ut. Detta leder oss till frågan om gränsvärdet i 1 kap. 3 § ÅRL bör höjas till den nivå som framgår av artikel 11 i det fjärde direktivet. Vad som talar emot ett sådant förslag är att gränsvärdet nyligen har genomförts i lagstiftningen och att drygt 90 procent av alla företag redan med detta gränsvärde är att klassificera som mindre företag. Även utan en höjning av gränsvärdet kommer förslag som tar sikte på gruppen mindre företag att få mycket stor praktisk betydelse för näringslivet som helhet. Det förtjänar att noteras att flera ledande EU-länder har utnyttjat artikel 11 fullt ut.

Revisionsutredningen (Ju 2006:11) la i april i år fram sitt delbetänkande Avskaffande av revisionsplikten för små företag (SOU 2008:32). Utredningen föreslår där att revisionsplikten slopas för företag som underskrider det gränsvärde som framgår av artikel 11 i det fjärde direktivet. Det betyder att bara företag som uppfyller mer än ett av följande villkor omfattas av revisionsplikt:

- mer än 50 anställda,
- balansomsättning på mer än 41,5 miljoner kronor,
- nettoomsättning på mer än 83 miljoner kronor.

I dag överensstämmer gränsvärdet i 1 kap. 3 § ÅRL med det som används för att reglera revisionsplikten i vissa företag (eftersom revisionsplikten följer med årsredovisningsskyldigheten) liksom skyldigheten att ha kvalificerad revisor i t.ex. aktieföretag. Vi anser att det finns anledning att även i framtiden använda samma gränsvärde inom redovisningen som vid regleringen av revisionsplikten. Vi föreslår därför att gränsvärdet i 1 kap. 3 § ÅRL ändras så att det överensstämmer med revisionsutredningens förslag. Med dagens gränsvärde är som nyss nämnts drygt 90 procent av alla företag mindre företag. Med den nu föreslagna höjningen kommer enligt revisionsutredningens beräkningar cirka 97 procent av aktieföretagen att hamna i gruppen mindre företag. Med hänsyn tagen även till andra företagsformer, framför allt enskilda näringsidkare och handelsbolag, blir siffran sannolikt ännu högre. I konsekvens med detta förslag föreslår vi att gränsvärdet i 6 kap. 1 § BFL höjs till samma nivå.

2.4.2 Utgångspunkter för förslagen

Som framgår av det nyss anförda har vi valt som en utgångspunkt i vårt arbete att anknyta till den uppdelning i större och mindre företag som finns i ÅRL. Valet av denna utgångspunkt innebär att vårt arbete primärt har inriktats på att försöka åstadkomma förenklingar i redovisningsarbetet i mindre företag.

En annan utgångspunkt i vårt arbete har varit att samma regler bör gälla för alla företag oavsett vilken juridisk form verksamheten bedrivs i. Vi har så långt möjligt velat undvika att företagen indelas i olika kategorier. Detta motiveras främst av jämförbarhetsskäl men även av konkurrensskäl. För att olika intressenter ska kunna jämföra redovisningshandlingar från olika företag är det viktigt att de upprättas i standardiserad form och med tillämpning av enhetliga redovisningsprinciper. Vidare bör inte i övrigt jämförbara företag med ungefär samma ekonomiska förutsättningar underkastas skilda regelverk med måhända helt olika kostnader som följd eftersom detta kan snedvrider konkurrensen. Även arbetet med den kompletterande normgivningen torde underlättas om det grundläggande regelverket är någorlunda enhetligt och gemensamt för så många företag som möjligt.

En väsentlig begränsning i allt förenklingsarbete på redovisningsområdet utgörs för närvarande av EG:s redovisningsdirektiv.

Direktiven omfattar samtliga aktiebolag och vissa handelsbolag. Regleringens omfattning och detaljeringsgrad kan starkt ifrågasättas utifrån de allra minsta bolagens perspektiv men vi är alltså bundna av direktiven. Några mer drastiska förenklingsförslag kan således i dagsläget inte läggas fram, såvitt gäller de företag som omfattas av direktiven. Det ska dock påpekas att det inom EU pågår ett förenklingsarbete på detta område. EG-kommissionen har introducerat begreppet mikroföretag (micro entities) och föreslagit att medlemsstaterna ska ges möjlighet att helt undanta sådana företag från direktivens tillämpningsområde. Med mikroföretag avses enligt kommissionens förslag företag med färre än tio anställda och med en balansomsättning respektive nettoomsättning understigande 500 000 euro respektive en miljon euro.

Vi är alltså i dagsläget bundna av EG-direktiven vilket i och för sig har begränsat oss i vårt förenklingsarbete. En utgångspunkt i vårt arbete har dock varit att den svenska redovisningslagstiftningen inte bör vara mer långtgående än vad som följer av direktiven. Inte minst konkurrensskäl talar för att lagstiftningen så långt möjligt bör ansluta sig till EG:s reglering. Svenska företag verkar i allt större utsträckning på en internationell marknad och den svenska lagstiftaren bör så långt möjligt undanröja hinder för denna konkurrens. Detta innebär att vi har utgått från att de möjligheter till förenklingar och lättnader som direktiven medger bör utnyttjas fullt ut samt att specifikt svenska upplysningskrav bör utmönstras om inte starka skäl talar för en strängare reglering.

Sammantaget med vad som anförts i det förgående om att samma regler så långt möjligt bör gälla alla företag oavsett juridisk form innebär vad nu sagts att den minimireglering som följer av EG:s redovisningsdirektiv bör vara gemensam för alla företag trots att den bara gäller aktiebolag och vissa handelsbolag. Detta gäller förutsatt att EG:s minimikrav bedöms som rimliga och lämpliga även för andra företagsformer. En sådan minimireglering kan naturligtvis komma att uppfattas som alltför lättviktig för en del av de företag som ligger i det övre skiktet av gruppen men i sådant fall förutsätter vi att Bokföringsnämnden genom kompletterande normgivning tillhandahåller den ytterligare reglering som kan behövas.

Vidare har en utgångspunkt varit att redovisningslagstiftningen ska utformas på ett sådant sätt att den, tillsammans med den kompletterande normgivningen, tar tillvara de behov av information som redovisningens intressenter har. Till redovisningens intressenter hänförs främst investerare, kreditgivare och leveran-

törer men även företagets kunder och anställda brukar inräknas i gruppen. Gemensamt för dessa personer är att de har ingått eller överväger att ingå ett avtal med företaget. Avtalet kan t.ex. avse kapitaltillskott, kreditgivning, leverans av varor till eller från företaget eller anställning. Redovisningsinformationen ska därvid fylla funktionen att förse dem med relevant information så att de kan bedöma förutsättningarna för sitt engagemang i företaget och med vilken grad av säkerhet som företaget kommer att kunna uppfylla sin del av det. Enkelt uttryckt kan sägas att redovisningsinformationen ska vara utformad på ett sådant sätt att företagets externa intressenter kan fatta välgrundade beslut av ekonomisk innebörd på basis av den och lagstiftningens uppgift är att säkerställa detta. Det säger sig självt att lagstiftningen inte kan tillgodose varje enskild intressents behov eller önskemål beträffande informationens utformning och innehåll utan måste ta sikte på sådan information som typiskt sett är betydelsefull som beslutsunderlag. Mot intressenternas önskemål måste vidare ställas företagets kostnader för att ta fram informationen och det är viktigt att åstadkomma en rimlig balans häremellan.

Av vad nu sagts följer för det första att det inte är lagstiftarens uppgift att tillgodose rent företagsinterna informationsbehov. Det förhållandet att redovisningen i ett företag kan spela en roll som internt styrmedel och som underlag för att följa upp internt satta mål för verksamheten är alltså inget som det finns anledning att ta hänsyn till vid utformningen av redovisningslagstiftningen. För det andra innebär det sagda att information som måhända är av intresse för taxerings- eller statistikändamål inte nödvändigtvis har sin plats i företagets årsredovisningar utan bör kunna inhämtas på annat sätt. Detsamma gäller sådan information som avkrävs ett företag inte för att den har betydelse för företagets utomstående intressenter i deras beslutsfattande utan för att informationsgivningen i sig syftar till att påverka det redovisningsskyldiga företagets beteende i visst hänseende.

Vi vill samtidigt poängtera vikten av att den sammanlagda regelbördan för företagen minskar. Om ett utmönstrande av ett visst upplysningskrav i redovisningslagstiftningen medför att det dyker upp någon annanstans i lagstiftningen är ju ingenting vunnet. Detta är emellertid inte någon fråga som det ankommer på oss att lösa utan inriktningen på vårt arbete har varit, och måste vara, att åstadkomma en redovisningslagstiftning som framstår som adekvat

utifrån dess syften och ändamål och det är inte vår sak att säkerställa att andra informationsbehov tillgodoses.

Vid bedömningen av vilken information som redovisningens intressenter kan antas ha behov av anser vi att det kan finnas anledning att snekla på den normgivning som ges ut av International Accounting Standards Board (IASB). IASB:s standarder är helt inriktade på investerarnas behov av redovisningsinformation. Att en viss bestämmelse i den svenska lagstiftningen saknar motsvarighet i IASB:s normgivning är därmed en omständighet som vi menar talar för att bestämmelsen saknar berättigande. Ska bestämmelsen trots detta bibehållas måste den kunna motiveras av andra skäl än investerarnas informationsbehov.

Som nämnts tidigare kommer minst 97 procent av alla svenska företag att definieras som mindre företag efter den av oss föreslagna höjningen av gränsvärdet i 1 kap. 3 § ÅRL. Det säger sig självt att denna grupp av företag inte är homogen utan innehåller allt från små extraknäcksföretag utan några anställda och med en högst begränsad delägarkrets till företag som med svenska mått mätt är tämligen stora med kanske ett femtiotal anställda och många delägare. Intressentkretsen skiljer sig därmed avsevärt mellan olika företag som ingår i gruppen. Olika intressenter har naturligtvis skilda önskemål om och behov av information och det är knappast möjligt att åstadkomma en nivå på informationsgivningen som fullt ut tillfredsställer samtliga intressenter. Att utifrån en intressentmodell utforma gemensamma redovisningsregler som bedöms som adekvata och ändamålsenliga för alla dessa företag låter sig därmed svårligen göras. Samtidigt är det för reglernas efterlevnad av största vikt att bestämmelserna uppfattas som legitima och ändamålsenliga av dem som har att tillämpa dem. Det kan därför inte komma på fråga att låta informationsintressena i de allra största företagen som ingår i gruppen styra förenklingsarbetet, lika lite som de allra minsta företagens behov får vara tongivande. Vi har strävat efter att hitta en nivå på lagstiftningen som kan uppfattas som legitim och ändamålsenlig av så många som möjligt av de företag som ingår i gruppen. Det bör sedan ankomma på Bokföringsnämnden att genom kompletterande normgivning närmare precisera regleringens innebörd och tillämpningen av den i olika företag beroende på deras storlek och intressentkrets.

I sammanhanget förtjänar att upprepas att vårt arbete primärt har varit inriktat på tilläggsinformationen i årsredovisningen och inte på värderings- eller periodiseringsfrågor vilket naturligtvis

påverkar intressentkretsens sammansättning. Sålunda torde t.ex. kreditgivarnas och leverantörernas intresse vara mindre för notapparaten och förvaltningsberättelsen än för balans- och resultaträkningarna. Detta gäller sannolikt både när kreditbedömningen görs på grundval av information som inhämtats direkt från företaget i fråga och då den baseras på en kreditupplysning.

För fullständighetens skull bör nämnas att även Skatteverket brukar räknas till redovisningens intressenter. Detta gäller givetvis den löpande bokföringen och, med den nuvarande kopplingen mellan redovisning och beskattning, i värderings- och periodiseringsfrågor. Däremot torde verkets intresse i frågor som rör årsredovisningens utformning och speciellt tilläggsinformationen i den vara mer marginellt i taxeringsarbetet. Visserligen används redovisningsinformationen av Skatteverket när det gäller att välja ut företag för särskild granskning om verket har bestämt sig för att granska en viss företeelse. Att viss information kan vara ett lämpligt instrument i Skatteverkets urvalsprocess är emellertid enligt vår mening inte ett tillräckligt starkt argument för att via redovisningslagstiftningen kräva in den.

Av Nuteks undersökningar som nämnts i det föregående (se Utredningens uppdrag, avsnitt 1 Bakgrund) framgår att det är särskilt på två områden som ÅRL:s krav på information, utöver balans- och resultaträkningarna, bedöms som särskilt kostnadskrävande och där förenklingsförslag alltså kan medföra en påtaglig kostnadsminskning. Dessa områden avser dels sådan information som handlar om personalen, dels sådan information som ska lämnas i förvaltningsberättelsen. Närmast redovisas våra överväganden beträffande ÅRL:s krav på tilläggsupplysningar, därefter behandlas förvaltningsberättelsens vara eller inte vara i mindre företag och slutligen möjligheten att upprätta s.k. förkortad balansräkning.

2.4.3 Tilläggsupplysningar i årsredovisningen

Vi har gått igenom samtliga krav på tilläggsupplysningar som finns i ÅRL och gjort en bedömning, utifrån de utgångspunkter som beskrivits ovan, om de bör vara kvar eller inte. Kraven på tilläggsupplysningar finns framför allt i 5 kap. men de dyker även upp på andra håll i lagen. De allra flesta följer av EG-direktiven men det finns även en del specifikt svenska krav som saknar stöd i

direktiven. En del av de krav som har sin grund i EG-direktiven är i sin tur sådana att det är möjligt att undanta mindre företag från tillämpningen av dem. I flera fall har också lagstiftaren utnyttjat denna möjlighet, t.ex. 3 kap. 5, 8, 10 och 13 §§ (uppgift om jämförelsetal och specificering av större periodiseringsposter, avsättningar och extraordinära poster), 4 kap. 11 § (uppgift om väsentlig avvikelse mellan lagrets anskaffningsvärde och dess nettoförsäljningsvärde), 5 kap. 4 b, 6, 16 och 17 §§ (uppgifter om derivatinstrument, nettoomsättningens fördelning, uppskjuten skatt och skattens fördelning på ordinärt och extraordinärt resultat). Vidare får mindre företag enligt 3 kap. 11 § upprätta s.k. förkortad resultaträkning. Härutöver kan noteras att bara större företag behöver upprätta en finansieringsanalys och att uppgifter om sjukfrånvaro och om könsfördelning bland ledande befattningshavare inte behöver lämnas av företag med högst tio anställda.

2.4.3.1 Personalrelaterad information

Förslag: Kravet på uppgift om könsfördelning och om fördelning av medelantalet anställda på olika länder i 5 kap. 18 § tas bort för samtliga företag och paragrafen i övrigt inskränks till att bara gälla större företag.

5 kap. 18 a och 18 b §§ upphävs.

Kravet i 5 kap. 19 § på specifikation av årets personalkostnader tas bort för mindre företag och ersätts av ett krav på uppgift om räkenskapsårets personalkostnader för de företag som tillämpar den funktionsindelade resultaträkningen. Tillämpningsområdet för 5 kap. 20, 22 och 25 §§ inskränks till att bara gälla större företag. Kravet i 20 § på att den information som anges där ska lämnas särskilt för varje land som företaget har anställda i tas bort.

Tilläggsinformation som på ett eller annat sätt anknyter till personalen finns i 5 kap. 18–20 (medelantalet anställda och könsfördelning, sjukfrånvaro, könsfördelning bland ledande befattningshavare, personalkostnaderna fördelade på ersättningar respektive sociala kostnader samt fördelning av ersättning på ledande befattningshavare respektive övriga anställda), 22 § (pensioner och

liknande till ledande befattningshavare) och 25 § (avtal om avgångsvederlag).

Krav på uppgifter om könsfördelning finns i 18 och 18 b §§ och saknar motsvarighet i EG-direktiven. I förstnämnda paragraf finns därutöver ett krav på uppgift om medelantalet anställda och att medelantalet anställda ska anges för varje land som företaget har anställda i. Kravet på att medelantalet anställda ska anges har sin motsvarighet i det fjärde direktivet men behöver inte tillämpas på mindre företag.

Kraven på uppgift om könsfördelning har införts i syfte att främja jämställdhetsarbetet i företagen. Om de har haft avsedd effekt går inte att bilda sig någon uppfattning om. Vad som däremot torde stå klart är att denna typ av tilläggsinformation knappast har någon betydelse för investerare och andra som använder redovisningsinformation som underlag för ekonomiska beslut av olika slag. Redan av detta skäl bör kraven utmönstras ur lagstiftningen för samtliga företag. Till saken hör att årsredovisningen ska skrivas under av samtliga styrelseledamöter och, i förekommande fall, av den verkställande direktören (2 kap. 7 §). Den intresserade läsaren kan alltså själv enkelt bilda sig en uppfattning om könsfördelningen i vart fall bland dessa personer.

Kravet på att uppgift om medelantalet anställda ska anges för varje land som företaget har anställda i saknar motsvarighet i EG-direktiven och vi ifrågasätter vilken nytta som denna information har för ett företags utomstående intressenter. Vi anser därför att kravet bör kunna utgå för alla företag, oavsett storlek.

Bestämmelsen om uppgifter om sjukfrånvaro i 18 a § saknar motsvarighet i EG-direktiven. Av förarbetena till bestämmelsen framgår bl.a. följande (prop. 2002/03:6, s. 19). En hög sjukfrånvaro innebär stora direkta och indirekta kostnader. Särskilt i verksamheter i tjänstesektorn eller i s.k. kunskapsföretag kan information som är relaterad till personalen vara av särskilt intresse vid bedömningen av den ekonomiska ställningen samt av utvecklingsmöjligheterna i en verksamhet. En hög sjukfrånvaro kan vara ett tecken på att verksamheten inte bedrivs på ett effektivt sätt. Även internt inom en verksamhet bör en redovisning av sjukfrånvaro – som en del av en intern redovisning eller en extern sådan – också leda till ökade insikter hos arbetsgivarna om arbetsmiljöns betydelse för de anställdas hälsa.

Av förarbetena framgår alltså att bestämmelserna om uppgift om sjukfrånvaro delvis motiverades av de externa intressenternas

informationsbehov. Vi ifrågasätter denna ståndpunkt av följande skäl. För det första behöver höga, eller för den delen låga, ohälsotal inte alls ha med företagsledningens förmåga att driva verksamheten att göra. Ohälsa hos en enskild har många gånger sin grund i helt andra omständigheter än arbetet. Att en investerare skulle betrakta just uppgifter om sjukfrånvaro bland personalen som en betydelsefull indikator på företagets intjäningsförmåga och framtida utvecklingsmöjligheter tror vi inte på. Till detta kommer att den redovisningshandling som tilldrar sig investerarnas intresse är koncernredovisningen och i den handlingen finns inget krav på uppgift om sjukfrånvaro (jfr 7 kap. 14 och 32 §§). Såvitt kan utläsas av motiven till bestämmelserna var ett syfte med dem att öka företagets intresse för arbetsmiljöfrågor. Det får förmodas att avsikten härmed var att på så sätt förmå företagen att mer aktivt arbeta med dessa frågor och att, vid behov, vidta åtgärder för att förbättra arbetsmiljön. Vi är emellertid övertygade om att framför allt mindre företag oftast har en mycket god uppfattning om hälsotillståndet bland de anställda och att företagen i allmänhet vidtar adekvata åtgärder för att komma tillrätta med eventuella hälsoproblem. Inte minst ekonomiska skäl talar för denna slutsats eftersom arbetsgivarna svarar för den anställdes sjukersättning under de första fjorton dagarna i sjukperioden i form av sjuklön (7 § lagen [1991:1047] om sjuklön) och först därefter betalar Försäkringskassan ut sjukpenning. Företagens omsorg om personalen tror vi inte påverkas av att de offentligt måste redovisa sjukfrånvaron. Men framför allt anser vi att denna typ av information, som alltså avkrävs företagen i syfte att påverka deras beteende, inte hör hemma i en årsredovisning. Slutligen kan det konstateras att bestämmelserna om uppgift om sjukfrånvaro i den praktiska tillämpningen visat sig utomordentligt svåra att få något grepp om och att omsätta till vettig information vilket ytterligare talar för att de bör upphävas.

Tilläggsupplysningar om företagets personalkostnader, inklusive pensioner och avgångsvederlag, finns i 19, 20, 22 och 25 §§. Bestämmelserna har delvis sin motsvarighet i EG-direktiven men i sådana fall kan undantag medges för mindre företag.

Enligt 19 § ska räkenskapsårets personalkostnader specificeras på visst sätt. Vi anser inte att det finns skäl att bibehålla detta krav för mindre företag. För företag som upprättar den kostnadsslagsindelade resultaträkningen framgår de sammanlagda personalkostnaderna direkt av räkningen eller av en not till denna (jfr 3 kap. 4 §

fjärde stycket). Detta gäller även om företaget upprättar resultaträkningen i förkortad form. Motsvarande information saknas i den funktionsindelade resultaträkningen. För företag som tillämpar denna räkning bör det, för det fall att tillämpningsområdet för 19 § inskränks till att bara gälla större företag, därför införas ett krav på att uppgift om de sammanlagda personalkostnaderna ska lämnas i not.

Bestämmelserna i 20, 22 och 25 §§ avser att säkerställa att löner och andra ersättningar samt pensioner och avtal om avgångsvederlag, avseende personer i ledande ställning i företaget synliggörs i företagets redovisning. Informationsintresset får anses oomtvistligt såvitt gäller noterade aktiebolag. Från tid till annan förs en debatt i medierna om ledande befattningshavares förmåner av olika slag och aktieägarna har ett berättigat intresse att få kännedom om sådana förhållanden. Vi anser därför att det inte bör komma på fråga att utmönstra dessa krav för alla företag även om EG-direktiven inte skulle lägga hinder i vägen för ett sådant förslag. I och för sig kan det finnas skäl att inskränka informationsskyldigheten till de noterade aktiebolagen. Med hänsyn till att regelverket nyligen varit föremål för en översyn varvid informationskravet tvärtom utvidgades något i syfte att öka öppenheten och förbättra informationen (prop. 2005/06:186) ser vi dock ingen anledning att lämna något förslag av denna innebörd.

Däremot ifrågasätter vi informationsintresset i mindre företag. Vi vill påpeka att de allra flesta företagen inom denna grupp är mycket små och ett krav på detaljerade uppgifter om löner och andra förmåner kan med fog uppfattas som integritetskränkande. Som framhållits i annat sammanhang måste det göras en avvägning mellan de informationskrav som bedöms motiverade för å ena sidan de största företagen inom gruppen och å andra sidan de allra minsta varvid nyttan av informationen måste ställas mot kostnaden för att ta fram den. Även om ett krav på information om ledande befattningshavares olika förmåner skulle vara motiverat för en del av de företag som tillhör det översta skiktet i gruppen anser vi att övervägande skäl talar för att det upphävs för samtliga mindre företag. Det förtjänar att påpekas att ett avtal om avgångsvederlag i förekommande fall ska redovisas som skuld, avsättning eller inom linjen i balansräkningen. Ett utmönstrande av det särskilda upplysningskravet i 25 § innebär ingen ändring i detta hänseende.

Av 20 § framgår att den information som ska lämnas enligt den paragrafen om löner etc. ska lämnas särskilt för varje land som

företaget har anställda i. Detta krav saknar motsvarighet i EG-direktiven och vi ifrågasätter vilken nytta som denna information har för ett företags utomstående intressenter. Vi anser därför att kravet bör kunna utgå för alla företag, oavsett storlek.

2.4.3.2 Övriga tilläggsupplysningar

Förslag: 5 kap. 3 § första stycket 2, 3 och 7–10 samt 21 § ska bara gälla för större företag, 4 § upphävs och uppställningsformen för balansräkningen i bilaga 1 till ÅRL ändras så att det framgår att uppdelningen i bundet och fritt eget kapital ska göras i balansräkningen. I 4 kap. 3 § slopas kravet på beloppsuppgift avseende aktiverad ränta.

Övriga krav på tilläggsupplysningar i 5 kap. som vi funnit anledning att överväga ändringar i är kraven på specificerade uppgifter om företagets anläggningstillgångar (3 §), uppgift om taxeringsvärden (4 §), uppgift om eget kapital i aktiebolag och ekonomiska föreningar (14 och 15 §§) samt upplysning om ersättning till företagets revisor (21 §). Slutligen har vi även sett över ett upplysningskrav i 4 kap. 3 § avseende aktiverad ränta.

I 5 kap. 3 § första stycket finns detaljerade krav på tilläggsupplysningar beträffande företagets *anläggningstillgångar*. Kraven har sin motsvarighet i det fjärde direktivet men en del av punkterna behöver inte tillämpas på mindre företag. I vart fall första stycket 2 (tillkommande och avgående tillgångar), 3 (överföringar), 7–9 (ackumulerade av-, ned- och uppskrivningar) och 10 (korrigeringar) kan utgå (artikel 44.2). Vi har vid vår genomgång av denna paragraf sneglat på motsvarande bestämmelse beträffande årsbokslutet i 6 kap. 7 § BFL. Enligt denna bestämmelse behöver anläggningsnoten till ett årsbokslut inte innehålla den information som framgår av första stycket 2, 3 och 10. Enligt vår mening bör anläggningsnoten i årsredovisningen för mindre företag inte vara vare sig mer eller mindre omfattande än den som ingår i ett årsbokslut. Som framgår av avsnitt 3.4.3 föreslår vi att bestämmelserna om ”vanliga” årsbokslut utmönstras ur BFL och att de företag som inte upprättar årsredovisning bara ska behöva upprätta vad som i dag benämns förenklat årsbokslut. Detta innebär att bl.a. 6 kap. 7 § BFL upphävs. Mot denna bakgrund har vi stannat för att föreslå att

kraven i 5 kap. 3 § ÅRL anpassas till EG-direktiven vilket innebär att mindre företag bara behöver lämna de upplysningar som framgår av paragrafens första stycke 1 och 4–6 samt andra och tredje styckena.

Enligt 4 § ska uppgift lämnas om taxeringsvärden för fastigheter som är anläggningstillgångar. Kravet är specifikt svenskt och har tidigare motiverats av att taxeringsvärdet förr utgjorde tak för uppskrivningar. Numera finns inte denna begränsning (jfr 4 kap. 6 §) vilket talar för att bestämmelsen bör kunna upphävas. Ytterligare skäl som talar för detta är att det av naturliga skäl bara är fastigheter i Sverige som omfattas av kravet och att uppgift om taxeringsvärden inte ger någon rättvisande bild av ett fastighetsbestånds reella värde.

Under arbetets gång har frågan väckts om upplysningskraven i 14 och 15 §§ bör ändras i något hänseende. I dessa paragrafer föreskrivs att aktiebolag och ekonomiska föreningar ska dela upp eget kapital i bundet och fritt eget kapital. Av paragraferna framgår också vad som hänförs till det ena respektive andra slaget av kapital. Enligt huvudregeln i 5 kap. 1 § ska informationen lämnas i not men den får lämnas i balansräkningen om det inte försämrar överskådligheten. I den praktiska tillämpningen är huvudregeln att uppdelningen i bundet och fritt eget kapital görs i balansräkningen (se t.ex. FAR SRS rekommendation RedR 1, Årsredovisning i aktiebolag, och Bokföringsnämndens utkast till vägledning, Årsredovisning i mindre aktiebolag) och vi anser att balansräknings-schemat i bilaga 1 till ÅRL bör anpassas till denna praxis. En sådan uppställningsform skulle ha klara fördelar och vi kan inte se att EG-direktiven lägger några hinder i vägen för att den genomförs eftersom den innehåller all den information som föreskrivs i motsvarande uppställningsform i det fjärde direktivet (artikel 9). I och för sig kan artiklarna 4.1–4.3 i det fjärde direktivet uppfattas på så sätt att balansräkningen inte får avvika från direktivets uppställningsform såvitt gäller poster som föregås av bokstäver och romerska siffror. Å andra sidan kan vi konstatera att det svenska balansräknings-schemat innehåller posten B. Obeskattade reserver vilken saknar motsvarighet i direktivet. Enligt direktivets uppställningsform ska posten B. nämligen utgöras av avsättningar. Som skäl för att göra detta avsteg från direktivets uppställningsform beträffande en post som föregås av en bokstav anförs i förarbetena till ÅRL att artikel 4.1 tillåter att nya poster läggs till såvida deras innehåll inte redan täcks av befintliga poster och att posten

obeskattade reserver är av så speciellt slag och så nära kopplad till strukturen i svensk skattelagstiftning att det inte kan anses oförenligt med direktivet att foga dem till direktivets uppställningsform (prop. 1995/96:10, Del 2, s. 42). ÅRL innehåller ett krav på att det egna kapitalet ska delas upp i bundet och fritt i årsredovisningen. Detta är ett specifikt svenskt krav som saknar motsvarighet i EG-direktiven. Enligt vår mening kan därmed samma argument som anförts beträffande posten Obeskattade reserver anföras som skäl för att anpassa balansräkningsschemat i ÅRL till samma lags krav på hur det egna kapitalet ska redovisas. Mot denna bakgrund föreslår vi att balansräkningens passivsida får följande utseende för ett aktiebolag:

A. Eget kapital

Bundet eget kapital

- I. Aktiekapital
- II. Uppskrivningsfond
- III. Reservfond
- IV. Kapitalandelsfond

Fritt eget kapital

- V. Överkursfond
- VI. Fond för verkligt värde
- VII. Övrigt
- VIII. Balanserad vinst eller förlust
- IX. Årets resultat

Och följande utseende för en ekonomisk förening:

A. Eget kapital

Bundet eget kapital

- I. Inbetalda insatser och emissionsinsatser
 - 1. Medlemsinsatser
 - 2. Förlagsinsatser
- II. Uppskrivningsfond
- III. Reservfond
- IV. kapitalandelsfond

Fritt eget kapital

- V. Fond för verkligt värde
- VI. övrigt
- VII. Balanserad vinst eller förlust
- VIII. Årets resultat

Däremot anser vi inte att bestämmelserna i 14 och 15 §§ bör ändras. Uppdelningen i bundet och fritt eget kapital ligger till grund för beslut om utdelning och andra värdeöverföringar från ett aktiebolag respektive en ekonomisk förening och är av central betydelse inom associationsrätten. Frågan bör enligt vår mening uttryckligen regleras i lagtexten och inte bara i en bilaga till lagen. Man kan naturligtvis mycket väl tänka sig att frågan, som egentligen inte är av redovisningsmässig natur, inte borde regleras i ÅRL utan i aktiebolagslagen (2005:551), ABL, respektive lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar men vi anser inte att det ligger inom vårt uppdrag att föreslå en sådan förändring.

I aktiebolag ska enligt 21 § upplysning lämnas om *ersättning till bolagets revisorer*. Kravet har sin motsvarighet i EG-direktiven men behöver inte tillämpas på mindre bolag. Vilket behov en utomstående intressent kan ha av denna information är svårt att ha någon uppfattning om. Visserligen skulle ett mycket litet arvode kunna inge betänkligheter vad gäller revisionens omfattning och kvalitet men för de allra flesta läsare av en årsredovisning har uppgiften sannolikt ingen betydelse.

Revisionsutredningen har föreslagit att mindre företag ska undantas från revisionsplikt. Om detta undantag genomförs framstår ett krav på upplysning om revisionsarvodet som än mer omotiverat.

Av 4 kap. 3 § fjärde stycket ÅRL framgår att ett företag som aktiverar ränta ska lämna upplysning om detta samt om det *räntebelopp som aktiverats*. Sistnämnda beloppsuppgift går utöver vad som följer av det fjärde direktivet (artikel 35.4) och bör enligt vår mening utgå eftersom det saknar informationsvärde. Det kan noteras att upplysningskravet saknar motsvarighet i IASB:s rekommendation IAS 23, Borrowing costs (se dåvarande Redovisningsrådets rekommendation RR 21, Lånekostnader, punkt 34).

2.4.3.3 Resultaträkning i förkortad form

Förslag: Kravet i 3 kap. 11 § på att det ska föreligga konkurrensskäl för att få upprätta förkortad resultaträkning slopas. Ett krav införs på att ett företag som fått tillstånd av Bolagsverket att utelämna uppgift om nettoomsättningen ska lämna upplysning om detta.

Enligt 3 kap. 11 § ÅRL får mindre företag upprätta resultaträkning i förkortad form. Med förkortad form menas att vissa poster slås samman till en post benämnd bruttovinst eller bruttoförlust. En förutsättning för att sådan sammanslagning ska få ske är att det är motiverat av konkurrensskäl och ett företag som utnyttjar sammanslagningens möjlighet ska i not lämna upplysning om skälen till sammanslagningen. Vidare ska uppgift lämnas om nettoomsättningen. Denna uppgift får utelämnas om det är motiverat och Bolagsverket medger det. Vad det ska vara motiverat av framgår inte av lagtexten men av förarbetena framgår att det även här är konkurrensskäl som avses (prop. 1998/99:130, Del 1, s. 302 ff.)

Bestämmelserna om förkortad resultaträkning är hämtade från det fjärde direktivet men kravet på att en sammanslagning ska vara motiverad av konkurrensskäl är specifikt svenskt. Bakgrunden till detta krav är följande (prop. 1995/96:10, Del 2, s. 31. En redovisning helt i enlighet med den funktionsindelade resultaträkningen innebär att bolagen tvingas redovisa förhållandet mellan nettoomsättningen och bruttoreultatet, definierat som skillnaden mellan nettoomsättningen och kostnaden för sålda varor. Även en redovisning enligt den kostnadslagsindelade resultaträkningen ger upplysning om förhållandet mellan nettoomsättningen och bruttoreultatet. Dessa uppgifter kan vara känsliga från konkurrenssynpunkt eftersom de i viktiga delar avslöjar bolagets prissättningspolitik och vinstmarginaler.

När bestämmelserna infördes ansågs det således finnas ett behov av att kunna slå samman vissa poster i resultaträkningen men regeringen ansåg att uppgifterna inte borde få sammanslås annat än i det fall det var befogat av konkurrensskäl. För att säkerställa att företagen inte skulle komma att missbruka sammanslagningens möjlighet infördes ett krav på tillstånd från dåvarande Patent- och registreringsverket. Detta krav togs senare bort och ersattes av

det nuvarande dispenskravet om företaget vill utelämna uppgift om nettoomsättning.

Enligt vår mening kan det nuvarande kravet på att en sammanslagning ska vara motiverad av konkurrensskäl liksom upplysningskyldigheten om skälen till sammanslagningen ifrågasätts. Bestämmelserna är som nämnts specifikt svenska och med utgångspunkt i vår strävan att åstadkomma en lagstiftning som inte går längre än vad som följer av EG-direktiven om inte berättigade informationsintressen åsidosätts har vi stannat för att föreslå att bestämmelserna om förkortad resultaträkning ändras i nu nämnda hänseenden. En resultaträkning ska alltså kunna upprättas i förkortad form oavsett vad företaget må ha för skäl för detta. Däremot anser vi inte att det finns skäl att ta bort kravet på tillstånd från Bolagsverket för att få utelämna uppgift om nettoomsättning. Denna uppgift har ett alltför stort informationsvärde för utomstående intressenter. Enligt uppgift från Bolagsverket rör det sig om ett fåtal, kanske ett tiotal, ärenden per år. Vidare anser vi att ett företag som fått tillstånd av Bolagsverket att utelämna uppgift om nettoomsättningen ska upplysa om det i årsredovisningen.

2.4.3.4 Vissa tilläggsupplysningar i koncernredovisningen

Förslag: Kravet på att koncernredovisningen ska innehålla uppgift om löner och andra ersättningar, pensioner eller liknande förpliktelser samt avtal om avgångsvederlag till ledande befattningshavare begränsas till att gälla dels sådana befattningshavare i moderföretaget, dels personer som ingår i koncernledningen. Uppgifterna ska även innefatta ersättningar etc. som utges av andra koncernföretag.

Som påpekats tidigare har vårt arbete inriktats på redovisningen i mindre företag och på frågor som rör årsredovisningen. Vi har emellertid vid vår genomgång av upplysningskraven i 5 kap. 20, 22 och 25 §§ uppmärksammat en fråga med anknytning till koncernredovisningen som vi funnit anledning att ta upp ur ett förenklingsperspektiv.

Av 7 kap. 14 och 32 §§ följer, genom hänvisningar till 5 kap. 20, 22 och 25 §§, att ett moderföretag i koncernredovisningen

måste lämna uppgifter om det sammanlagda beloppet av löner och andra ersättningar, pensioner eller liknande förpliktelser samt avtal om avgångsvederlag avseende styrelseledamöter, verkställande direktörer och motsvarande befattningshavare i samtliga sina dotterföretag. Upplysningskraven har delvis sin motsvarighet i det sjunde direktivet (artikel 34.12) men går betydligt längre.

Enligt artikel 34.12 i det sjunde direktivet ska upplysning lämnas om

storleken av räkenskapsårets ersättningar till ledamöterna i moderföretagets förvaltnings-, lednings- och tillsynsorgan på grund av deras arbetsuppgifter i moderföretaget och dess dotterföretag samt under motsvarande förhållanden avtalade eller på annat sätt uppkomna pensionsförpliktelser gentemot tidigare ledamöter i dessa organ, med uppgift om summan för varje sådan kategori av befattningshavare.

Av artikeln framgår alltså att upplysning ska lämnas om ersättningar och andra förmåner till personer i ledande ställning i moderföretaget. Kravet begränsar sig alltså till företeelser i moderföretaget och gäller inte för motsvarande företeelser i dotterföretagen. Det svenska kravet innebär en omfattande upplysningskyldighet för moderföretag som upprättar koncernredovisning och att ta fram informationen innebär höga kostnader. Dessa kostnader måste vägas mot nyttan av informationen för investerare och andra utomstående intressenter i deras beslutsfattande.

Enligt vår mening bör informationskravet utformas med utgångspunkt i det informationsbehov som moderföretagets ägare och presumtiva investerare har. Att dessa personer har ett berättigat intresse av att få kännedom om tillämpade belöningsystem och olika förmåner som beviljas företagets ledande befattningshavare liksom de personer som ingår i koncernledningen är självklart. Däremot torde information om ersättningar och andra förmåner som utgår till personer som har en ledande befattning i ett dotterföretag men som inte fyller denna funktion i koncernen sakna betydelse för moderföretagets intressenter.

Den personkrets som bör omfattas av upplysningskravet är alltså ledande befattningshavare i moderföretaget och personer som ingår i koncernledningen. Det som har betydelse är alltså den funktion som personen har i moderföretaget och/eller koncernen och inte i vilket koncernföretag personen i fråga är anställd eller vilket företag som betalar ut ersättningen. Härav följer att t.ex. en verkställande direktör i ett dotterföretag som dessutom ingår i

koncernledningen bör omfattas av upplysningskravet. Vidare följer att upplysningskravet bör omfatta även ersättning som betalas ut av ett annat koncernföretag än moderföretaget förutsatt att ersättningen utgår till en ledande befattningshavare i moderföretaget eller koncernen. Om t.ex. den verkställande direktören i moderföretaget även är styrelseledamot i ett dotterföretag och uppbär ersättning för styrelseuppdraget bör koncernredovisningen innehålla uppgift om den sammanlagda ersättningen.

2.4.4 Förvaltningsberättelsen

Förslag: Mindre företag undantas från skyldigheten att upprätta förvaltningsberättelse men ett företag som utnyttjar detta undantag ska i not lämna uppgift om innehav av egna aktier och om vinstdisposition samt sådan information som framgår av 6 kap. 1 § första stycket och andra stycket 1 och 2, dvs. en rättvisande översikt över företagets utveckling och om förhållanden som är viktiga för bedömningen av denna och om väsentliga händelser.

Förvaltningsberättelsens innehåll regleras i 6 kap. Mindre företag är undantagna från en del av informationskraven men arbetet med att upprätta en förvaltningsberättelse uppfattas ändå som betungande och kostsamt för företagen.

Även det fjärde direktivet innehåller ett krav på att förvaltningsberättelse ska upprättas men direktivet medger att medlemsstaterna undantar mindre företag från skyldigheten under förutsättning att vissa upplysningar om förvärv av egna aktier i stället lämnas i not. Vi anser att denna undantagsregel bör utnyttjas och att mindre företag alltså inte bör vara skyldiga att upprätta någon förvaltningsberättelse.

Som nyss nämnts kräver EG-direktivet att även mindre aktiebolag lämnar information om förvärv och innehav av egna aktier oavsett om bolaget upprättar förvaltningsberättelse. Den information som i så fall ska lämnas framgår av 1 § andra stycket 6–9. Möjligheterna för mindre bolag att förvärva egna aktier är högst begränsade i Sverige men de finns (se 19 kap. 5 § ABL). Vidare bör förslag till disposition av årets vinst eller förlust alltid lämnas även av mindre aktiebolag och ekonomiska föreningar. Ett utmönstrande av kravet på förvaltningsberättelse måste alltså kompletteras

med ett krav på upplysning om innehav av egna aktier och om vinstdisposition på någon annan plats i årsredovisningen.

Nästa fråga är om det är någon annan information som i dag lämnas i förvaltningsberättelsen som även framgent bör lämnas även av mindre företag.

Undersökningar som gjorts pekar på att förvaltningsberättelsen i onoterade bolag ofta uppvisar stora brister (se Balans nr 12/2006). Det är inte ovanligt att förvaltningsberättelsen bara innehåller en beskrivning av företagets verksamhet, en kort flerårsanalys samt en vinstdisposition trots att lagen ställer betydligt högre krav. Den första fråga som då inställer sig är om detta är något problem. Är det inte det finns det ingen anledning att tvinga företagen att uppfylla lagens nuvarande krav utan i sådant fall är det lagstiftningen som bör ändras så att den inte ställer högre krav än som bedöms nödvändigt. Eller uttryckt med andra ord; om kartan inte stämmer överens med verkligheten är det kartan som bör ritas om, inte verkligheten. Till saken hör att det ofta är svårt för en utomstående att bilda sig en uppfattning om den information som lämnas är fullständig och adekvat eller inte. Informationen är präglad av en hög grad av subjektivitet hos den som upprättar redovisningen och en utomstående kan svårligen ha någon välgrundad uppfattning om vad som borde ha stått i förvaltningsberättelsen och vad som inte borde ha stått i den.

Enligt vår mening finns det anledning att anta att den information som i dag lämnas i balans- och resultaträkningarna och i notapparaten inte alltid är tillräcklig som beslutsunderlag för en utomstående intressent. Att slopa samtliga krav på information som följer av bestämmelserna om förvaltningsberättelse är därmed knappast önskvärt eller lämpligt. Informationskravet bör emellertid begränsa sig till sådan information som är av betydelse för att en utomstående intressent ska kunna bilda sig en realistisk uppfattning om företagets verksamhet samt om dess resultat och ställning. Som nämnts tidigare ska informationen i en årsredovisning utformas på ett sådant sätt att den kan ligga till grund för en bedömning av företagets förmåga att uppfylla sin del av gjorda åtaganden men också för att ta ställning till om företaget framöver är värt att investera i eller ge kredit till. Det är således viktigt att företaget lämnar upplysning om vad det bedriver för typ av verksamhet. Vidare bör information lämnas om händelser eller förhållanden som på något sätt kan påverka företagets fortlevnad och dess förmåga att hålla ingångna avtal. I huvudsak handlar det alltså om

sådan information som framgår av 6 kap. 1 § första stycket och andra stycket 1 och 2. Enligt vår mening bör lagstiftningen inte innehålla mer än ett minimum av bestämmelser i detta hänseende och i övrigt bör det ankomma på Bokföringsnämnden att genom kompletterande normgivning närmare precisera innebörden av lagstiftningens krav.

När det gäller placeringen av informationen i årsredovisningen anser vi att det stämmer bäst med lagstiftningens systematik att informationen lämnas i not (jfr 5 kap. 1 §). Om revisionsplikten bibehålls för mindre företag är en annan ordning sannolikt utesluten eftersom informationen ska revideras. Om revisionsplikten slopas kan man emellertid tänka sig en annan placering av i vart fall en del av informationen, t.ex. i ett inledande avsnitt. Information om egna aktier liksom om förslag till vinstdisposition bör dock även i ett sådant scenario som huvudregel lämnas i not.

Vi vill påpeka att ingenting hindrar att ett mindre företag upprättar en förvaltningsberättelse frivilligt. I så fall måste dock all den information som i dag ingår i en förvaltningsberättelse för ett större företag ingå i berättelsen. För en sådan "frivillig" förvaltningsberättelse innebär alltså vårt förslag en utökad informations-skyldighet jämfört med dagens reglering.

2.4.5 Förkortad balansräkning

Förslag: Mindre företag ges möjlighet att upprätta förkortad balansräkning som bara innehåller de poster som föregås av bokstäver och romerska siffror.

Balansräkningens uppställningsform framgår av bilaga 1 till ÅRL. Uppställningsformen är hämtad från artikel 9 i det fjärde direktivet och är tämligen detaljerad. Av 5 kap. 10 § framgår vidare att för fordringar som är omsättningstillgångar och för skulder ska anges den del som förfaller till betalning senare än ett år efter balansdagen samt, såvitt gäller skulderna, den del som förfaller till betalning senare än fem år efter balansdagen. Även dessa specifikationskrav är hämtade från det fjärde direktivet.

Det fjärde direktivet tillåter att medlemsstaterna medger mindre företag att upprätta s.k. förkortad balansräkning (artikel 11). En sådan behöver bara innehålla de poster som föregås av bokstäver

och romerska siffror. En tillämpning av bestämmelsen på balansräkningen i ÅRL skulle, med de ändringar i den uppställningsformen som vi har föreslagit i det föregående (2.4.3.2), ge följande resultat för ett aktiebolag.

TILLGÅNGAR

- A. Tecknat men ej inbetalt kapital
- B. Anläggningstillgångar
 - I Immateriella anläggningstillgångar
 - II Materiella anläggningstillgångar
 - Finansiella anläggningstillgångar
- C. Omsättningstillgångar
 - I Varulager
 - II Fordringar
 - III Kortfristiga placeringar
 - IV Kassa och bank

SKULDER OCH EGET KAPITAL

- A. Eget kapital

Bundet eget kapital

- I. Aktiekapital
- II. Uppskrivningsfond
- III. Reservfond

Fritt eget kapital

- IV. Överkursfond
- V. Fond för verkligt värde
- VI. Övrigt
- VII. Balanserad vinst eller förlust
- VIII. Årets resultat

- B. Obeskattade reserver
- C. Avsättningar
- D. Skulder

Kapitalandelsfonden (IV under bundet eget kapital i den fullständiga balansräkningen) bortfaller i den förkortade balansräkningen eftersom mindre företag inte får tillämpa den metoden. För ekonomiska föreningar och andra företag finns krav på motsvarande specifikation av det egna kapitalet som för aktiebolag.

Ett företag som upprättar balansräkning i förkortad form måste ange den del av fordringarna under C II på tillgångssidan som förfaller till betalning efter mer än ett år och den del av skulderna under D på skuldsidan som förfaller till betalning inom ett år respektive efter mer än ett år.

Vidare följer av artikel 44.1 jämfört med artikel 43.1.6 att även mindre företag måste ange den del av skulderna som förfaller till betalning senare än fem år efter balansdagen liksom uppgift om alla skulder för vilka företaget har ställt säkerhet. Sistnämnda upplysningskrav har införts i 5 kap. 11 §. Det framgår inte av artikel 44.1 hur omfattande detta specifikationskrav är för företag som upprättar förkortad balansräkning. Måste en specifikation lämnas för varje enskild skuldpost som ingår i posten D. Skulder eller är det tillräckligt att specifikationen, på motsvarande sätt som gäller skulder som förfaller inom respektive efter ett år, lämnas med ett totalbelopp för posten i fråga? Med tanke på att bestämmelserna om förkortad balansräkning syftar till att underlätta för mindre företag att upprätta balansräkning och att motsvarande förenklings syfte ligger bakom övriga undantag som direktiven medger för mindre företag anser vi att övervägande skäl talar för den sistnämnda tolkningen. Vår slutsats av direktiven i dessa frågor är alltså att den specifikation som direktiven kräver vad gäller förfallotidpunkter och ställda säkerheter hänför sig till den sammanlagda posten D. Skulder och inte till de enskilda delposterna.

Vi anser att lagstiftningen inte bör ställa mer långtgående krav på balansräkningens utformning och innehåll är vad som följer av EG-direktivet. Vi föreslår därför att det införs en möjlighet för mindre företag att upprätta balansräkning i förkortad form som bara innehåller de poster som föregås av bokstäver och romerska siffror. En sådan balansräkning får anses utgöra en miniminivå för den information som ett enskilt företag måste lämna. Ingenting hindrar givetvis ett företag från att lämna mer detaljerad information och det kan även tänkas situationer när en sådan ökad detaljeringsgrad är motiverad utifrån kravet på att balansräkningen, resultaträkningen och noterna ska ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Vi anser emellertid inte att det är en

fråga för lagstiftaren att ta ställning till i vilka situationer eller för vilka företag en sådan ökad informationsgivning kan vara motiverad utan frågan bör lämpligen lösas inom den praktiska tillämpningen och genom kompletterande normgivning från i första hand Bokföringsnämnden.

Nästa fråga är om 5 kap. 10 och 11 §§ behöver förtydligas så att det klart framgår att specifikationskraven hänför sig till posterna II Fordringar (under C. Omsättningstillgångar) respektive D. Skulder och inte behöver brytas ner på en lägre nivå. Vi anser inte att det behövs eftersom detta följer av det förhållandet att ett företag som upprättar en förkortad balansräkning bara redovisar en fordringspost under Omsättningstillgångar respektive en skuldpost på passivsidan. Om företaget skulle välja att dela upp dessa poster på delposter blir dock effekten att även sådana delposter måste specificeras.

3 Årsbokslutsfrågor

3.1 Inledning

I 6 kap. BFL regleras hur den löpande bokföringen ska avslutas. Aktiebolag, ekonomiska föreningar, handelsbolag som har en eller flera juridiska personer som delägare, företag som omfattas av ÅRKL eller ÅRFL samt vissa stiftelser ska avsluta bokföringen med en årsredovisning. Detsamma gäller andra företag som uppfyller mer än ett av följande villkor: medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50, företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kronor, företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor. Ett moderföretag ska upprätta årsredovisning om koncernen uppfyller mer än ett av de angivna villkoren. Gränsvärdena i BFL överensstämmer med dem som finns i 3 kap. ÅRL och som avgör om ett företag är att anse som mindre eller som större.

Andra företag ska enligt 6 kap. 3 § BFL, om de inte upprättar årsredovisning, avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut. Av 4 § framgår att ett årsbokslut ska bestå av en resultaträkning och en balansräkning samt upprättas i vanlig läsbar form. Beloppen i årsbokslutet ska anges i svenska kronor. Dessutom ska vissa bestämmelser i 1–4 kap. ÅRL tillämpas vid upprättandet av årsbokslutet. Av 6 kap. 5–9 §§ BFL framgår vilka tilläggsupplysningar som ska lämnas.

Ett företag i vilket den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till högst tre miljoner kronor och som inte är skyldigt att upprätta en årsredovisning får upprätta årsbokslut i förenklad form. I 10 § anges att ett förenklat årsbokslut ska bestå av en resultaträkning och en balansräkning och att det ska upprättas enligt god redovis-

ningssed samt i vanlig läsbar form. Reglerna om förenklat årsbokslut infördes genom lagstiftning år 2006 och tillämpas fr.o.m. räkenskapsåret 2007. Samtidigt gjordes vissa ändringar i inkomstskattelagen (1999:1229), IL, så att ett förenklat årsbokslut ska kunna ligga till grund för beskattningen. Dessa ändringar gäller dock bara för enskilda näringsidkare. Frågan om även handelsbolag ska omfattas av bestämmelserna utreds för närvarande av Utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning (Fi 2004:19, SamRoB).

Bokföringsnämnden har gett ut en vägledning om förenklat årsbokslut i enskild näringsverksamhet (Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut, K1).

3.2 Våra direktiv

I våra direktiv konstateras att behovet av förenklingar när det gäller årsbokslut i stor utsträckning har tillgodosetts genom de nya reglerna om förenklat årsbokslut. En fråga som dock bör övervägas är om gränsvärdet för möjligheten att upprätta årsbokslut i förenklad form bör höjas. Vidare konstateras att reglerna om vanliga årsbokslut i några hänseenden framstår som onödigt komplicerade och vi ska därför analysera i vilken utsträckning reglerna om sådana årsbokslut kan förenklas, t.ex. vad gäller vissa krav på tilläggsupplysningar och reglerna om hur anskaffningsvärden för anläggningstillgångar och omsättningstillgångar bestäms. En annan fråga som nämns i direktiven är uppställningsformerna för balans- och resultaträkningar. Det konstateras att uppställningsformerna i ÅRL, som också gäller vid upprättande av vanliga årsbokslut, är hämtade från EG:s fjärde direktiv och det kan ifrågasättas om kraven på hur räkningarna ska utformas i ett vanligt årsbokslut behöver vara så detaljerade. Vi ska därför överväga om det är möjligt och lämpligt att förenkla de uppställningsformer som finns i ÅRL och åstadkomma uppställningsformer som kan användas både i ett vanligt årsbokslut och i en årsredovisning. Om detta inte bedöms vara möjligt eller lämpligt ska vi överväga om BFL bör kompletteras med förenklade uppställningsformer för årsbokslut.

3.3 Vad skiljer ett vanligt årsbokslut från ett förenklat årsbokslut?

Som nyss nämnts har Bokföringsnämnden gett ut en vägledning om förenklat årsbokslut i enskild näringsverksamhet. En utgångspunkt i vägledningen är att reglerna ska vara så enkla som möjligt och att det bokföringsmässiga resultatet så långt möjligt ska överensstämma med det skattemässiga resultatet. Av vägledningen framgår bl.a. följande.

Vägledningen bygger på att kontantprincipen (5 kap. 2 § tredje stycket BFL) tillämpas vid den löpande bokföringen men att periodiseringar ska göras i bokslutet. De periodiseringar som ska göras är dock inte fullständiga. När det gäller förutbetalda poster behöver förskott till leverantörer och från kunder inte tas upp om de understiger 5 000 kronor och inte heller räntor som hör till räkenskapsåret men som betalas påföljande år behöver tas upp som fordran respektive skuld om de understiger nämnda belopp. För intäkt- och kostnadsredovisningen gäller att redovisning ska ske först när leveransen har ägt rum eller prestationen har utförts och faktura har skickats respektive mottagits eller beloppet har betalats. När det gäller värderingen av anläggningstillgångar och lager innebär vägledningen som huvudregel att endast direkta utgifter som framgår av fakturan behöver aktiveras. Detta betyder att indirekta utgifter aldrig behöver aktiveras. När det gäller direkta utgifter som inte framgår av fakturan gäller att externa utgifter, t.ex. för frakt, inte behöver aktiveras om utgifterna understiger 5 000 kronor per maskin eller inventarium eller per leverans av varor. Värdet av eget eller anställdas arbete ska inte aktiveras. Avskrivning av materiella anläggningstillgångar ska vidare göras med samma belopp i bokslutet som vid beskattningen och tillgångar vars värde uppgår till högst 5 000 kronor får skrivas av direkt. Även utgifter för lager som uppgår till högst 5 000 kronor får redovisas som kostnad och behöver alltså inte tas upp som tillgång. I övrigt gäller beträffande lager att endast inköpta varor som levererats till företaget ska ingå i lagret och att sålda varor som lämnat företaget inte ska ingå. Detta gäller oavsett om fakturering skett eller inte. Vidare gäller att anskaffningsvärdet får beräknas med utgångspunkt i det pris som anges på den senast mottagna fakturan och att en schablonmässig nedskrivning får göras med tre procent av lagrets sammanlagda anskaffningsvärde. Vägledningen innehåller inga krav på tilläggsupplysningar bortsett från att det normalt ska finnas en förteckning

över företagets anläggningstillgångar som utvisar anskaffningsvärde, anskaffningstidpunkt och uppskattad användningstid i företaget samt att årsbokslutet ska innehålla upplysning om obeskattade reserver i form av t.ex. periodiseringsfonder. Vidare är balans- och resultaträkningarna starkt förenklade jämfört med uppställningsformerna i ÅRL.

3.4 Överväganden och förslag

Enligt våra direktiv ska vi alltså överväga dels om gränsvärdet för möjligheten att upprätta förenklat årsbokslut bör höjas, dels om reglerna om vanliga årsbokslut kan förenklas. Vidare ska vi se över uppställningsformerna för balans- och resultaträkning i ÅRL.

3.4.1 Årsredovisning eller årsbokslut i handelsbolag

Enligt 6 kap. 1 § första stycket 3 BFL ska handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning. Bestämmelsen har delvis sin motsvarighet i det fjärde direktivet. Enligt artikel 1 i direktivet gäller dess bestämmelser nämligen handelsbolag om alla obegränsat ansvariga delägare är aktiebolag eller handelsbolag som i sin tur ägs av aktiebolag.

I ett ”vanligt” handelsbolag är samtliga delägare alltid obegränsat ansvariga för bolagets förpliktelser, se 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag. Ett kommanditbolag är ett särskilt slags handelsbolag som utmärks av att en eller flera bolagsmän har förbehållit sig ett begränsat ansvar (kommanditdelägare) medan övriga bolagsmän har ett obegränsat ansvar (komplementär), 1 kap. 2 § samma lag. Samtliga bolagsmän får inte vara kommanditdelägare och stiftelser och ideella föreningar får inte vara komplementärer, 3 kap. 2 §. Den i praktiken vanligaste formen av kommanditbolag har fysiska personer som kommanditdelägare medan komplementären är ett aktiebolag. Ett sådant kommanditbolag kan jämföras med ett aktiebolag när det gäller delägarnas ansvar för bolagets förpliktelser. Detta är sannolikt bakgrunden till att kommanditbolag med aktiebolag som komplementär(er) omfattas av det fjärde direktivet.

Revisionsutredningen har föreslagit att revisionsplikten i handelsbolag begränsas till sådana bolag i vilka samtliga bolagsmän är juridiska personer eller som överstiger gränsvärdet i artikel 11 (SOU 2008:32, s. 53 och 280), 2 § första stycket revisionslagen (1999:1079). Utredningen har därmed valt att inte uppställa strängare krav beträffande revisionsplikten än vad som följer av EG:s regler. Förslaget innebär en förändring i beskrivningen av ett revisionspliktigt handelsbolags delägarkrets jämfört med paragrafens nuvarande lydelse. I dag föreskrivs, genom en hänvisning till 6 kap. 1 § BFL, revisionsplikt för handelsbolag med minst en juridisk person som delägare. Revisionsutredningens förslag väcker därmed frågan om även 6 kap. 1 § första stycket 3 BFL bör ändras så att delägarkretsen där beskrivs på samma sätt som i förslaget till ändring av 2 § revisionslagen.

Ett skäl till att vi tvekar inför ett sådant förslag är att revisionsutredningens förslag till ändrad beskrivning av delägarkretsen i revisionspliktiga handelsbolag sannolikt inte kommer att genomföras. Revisionsutredningen kan knappast mena att handelsbolag som bara har juridiska personer som bolagsmän ska vara revisionspliktiga oavsett bolagets storlek utan vad den sannolikt har avsett att föreslå är att även handelsbolag, på samma sätt som gäller utredningens förslag beträffande aktiebolagen, ska vara revisionspliktiga först om de överstiger gränsvärdet i artikel 11 (SOU 2008:32, s. 194). Om denna slutsats är korrekt finns det ingen anledning att i 2 § revisionslagen införa någon beskrivning av delägarkretsen i revisionspliktiga handelsbolag utan det räcker med att gränsvärdet i artikel 11 införs. Detta gränsvärde kommer sedan att gälla alla handelsbolag, oavsett delägarkretsens sammansättning.

Vad som, alldeles oavsett revisionsutredningens förslag, talar för en ändring i årsredovisningsskyldigheten för handelsbolag enligt 6 kap. 1 § BFL är att i förstone den synes gå längre än vad som följer av det fjärde direktivet. En av våra utgångspunkter har ju varit att den svenska lagstiftningen inte bör vara strängare än EG-direktiven. Revisionsutredningen har uppenbarligen ansett att det är förenligt med det fjärde direktivet att begränsa revisionsplikten, och därmed även årsredovisningsskyldigheten, till handelsbolag i vilka samtliga bolagsmän är juridiska personer. Vi ifrågasätter denna slutsats eftersom direktivet föreskriver årsredovisningsskyldighet för handelsbolag i vilka samtliga obegränsat ansvariga delägare direkt eller indirekt är aktiebolag. Om revisionsutredningens förslag till beskrivning av delägarkretsen används för att

definiera vilka handelsbolag som är skyldiga att upprätta årsredovisning skulle alltså ett handelsbolag undgå denna skyldighet så snart det finns en fysisk person i delägarkretsen, även om samtliga obegränsat ansvariga delägare är aktiebolag. En sådan ordning kan knappast vara förenlig med direktivet.

Vi anser i och för sig att det beträffande skyldigheten att upprätta årsredovisning i mindre handelsbolag saknas anledning att ställa upp strängare krav än som följer av EG-direktivet. Endast handelsbolag i vilka samtliga obegränsat ansvariga delägare direkt eller indirekt är aktiebolag bör vara skyldiga att upprätta årsredovisning, oavsett bolagets storlek. Övriga handelsbolag bör däremot omfattas av årsredovisningsskyldigheten på samma sätt som gäller andra företagsformer, nämligen i det fall bolaget överstiger gränsvärdet i artikel 11 i det fjärde direktivet. Vi tror emellertid att denna ordning följer redan av lagtextens nuvarande utformning. I huvudsak torde den krets av handelsbolag som omfattas av 6 kap. 1 § första stycket 3 BFL utgöras av kommanditbolag med aktiebolag som komplementär(er). Vi har därför stannat för att inte föreslå någon ändring av lagtexten.

3.4.2 Hur kan reglerna om vanliga årsbokslut förenklas?

3.4.2.1 Bokföringsnämndens skrivelse juni 2002

Bokföringsnämnden tog i en skrivelse till Justitiedepartementet i juni 2002 upp ett antal frågor som avsåg förenklingar i reglerna om årsbokslut. Skrivelsen tog i första hand sikte på bokslut i enskild näringsverksamhet och nämnden föreslog att kopplingen mellan BFL och ÅRL skulle tas bort för årsbokslut i sådan verksamhet. Skrivelsen resulterade så småningom i de nya bestämmelserna om förenklat årsbokslut.

Genom de nya bestämmelserna om förenklat årsbokslut har behovet av förenklingar i reglerna om årsbokslut i stor utsträckning tillgodosetts. I vårt uppdrag ingår emellertid att fundera på om det är möjligt att förenkla reglerna om vanliga årsbokslut, däribland uppställningsformerna för balans- och resultaträkningar. I det följande tar vi först upp de frågor som Bokföringsnämnden väckte i sin skrivelse år 2002.

Bokföringsnämnden påpekade i sin skrivelse att reglerna om beräkning av anskaffningsvärde för både anläggningstillgångar och omsättningstillgångar framstår som onödigt komplicerade för enskilda

näringsidkare. Nämnden pekade på att bestämmelserna i 4 kap. 3 § andra stycket och 9 § andra stycket innebär att alla direkta utgifter för ett förvärv av en anläggningstillgång eller omsättningstillgång måste aktiveras. Detta innebär att t.ex. utgifter för frakt, konsult- eller mäklararvoden samt installationskostnader alltid ska läggas till inköpspriset. Enligt nämndens mening borde det vara tillräckligt att punktskatter och större externa kostnader aktiveras. Vidare pekade Bokföringsnämnden på att bestämmelserna i 3 § tredje stycket och 9 § andra stycket innebär att en skälig andel av indirekta kostnader måste aktiveras i anskaffningsvärdet för egentillverkade tillgångar. Enligt nämnden borde det räcka med aktivering av direkta kostnader.

Bokföringsnämnden tog också upp frågan om kravet på att anläggningstillgångar ska skrivas av systematiskt och menade att enskilda näringsidkare borde få skriva av anläggningstillgångarna med tillämpning av bestämmelserna om räknenskapsenlig avskrivning även i årsbokslutet.

Slutligen tog Bokföringsnämnden upp frågan om en förenklad modell för varulagervärdering i enskild näringsverksamhet. Enligt den modellen skulle företaget inte behöva beakta t.ex. tull och frakt och inte heller göra en först-in-först-ut-beräkning av lagrets anskaffningsvärde.

3.4.2.2 Beräkning av anskaffningsvärde och avskrivning av anläggningstillgångar

Förslag: Kravet på aktivering av indirekta kostnader i ÅRL slopas generellt.

Bestämmelserna i 4 kap. ÅRL om hur anskaffningsvärdet ska beräknas är hämtade från det fjärde direktivet. När det gäller årsbokslut är vi i och för sig inte bundna av detta direktiv utan vi är fria att föreslå de förenklingar eller ändringar i övrigt som vi finner lämpliga oavsett innehållet i direktivet. Eftersom det finns ett värde i att värderingsreglerna så långt möjligt överensstämmer mellan ÅRL och BFL har vi emellertid valt att snegla på EG:s bestämmelser i ämnet.

Enligt artikel 35.2 i fjärde direktivet ingår i anskaffningsvärdet för en förvärvad anläggningstillgång ”utöver inköpspriset även

övriga med förvärvet sammanhängande kostnader". Av artikel 35.3 framgår vidare att tillverkningskostnaderna utgörs av "anskaffningskostnaderna för råvaror och förnödenheter samt av de övriga kostnader som direkt kan hänföras till produkten" och att "av de kostnader som (---) endast indirekt kan hänföras till produkten får en skälig andel tillföras tillverkningskostnaden". Motsvarande gäller enligt artikel 39.2 för omsättningstillgångar. Något krav på aktivering av indirekta kostnader finns alltså inte i EG-direktivet.

En av våra utgångspunkter i vårt arbete har ju varit att den svenska lagstiftningen inte ska ställa högre krav på redovisningen än vad som följer av EG-direktiven. En följd av detta ställningstagande är att vi anser att det finns skäl att slopa kravet i ÅRL på aktivering av indirekta kostnader generellt. Att ett sådant krav kan följa av god redovisningssed är en annan sak, se t.ex. RR 2:02, Varulager, och RR 12, Materiella anläggningstillgångar samt BFNAR 2000:3 och 2001:3. Ett förslag av sådan innebörd medför i så fall ingen lättnad eller förenkling för företagen. Men det skulle ge Bokföringsnämnden ett ökat utrymme att differentiera kraven för olika företag beroende på deras storlek och intressenkrets.

När det gäller övriga av Bokföringsnämnden framförda förslag anser vi att EG-direktiven inte lämnar något större utrymme för ändringar i lagstiftningen såvitt gäller företag som omfattas av direktiven. Sålunda framgår det som nyss nämns av artiklarna 35.2 och 35.3 a att med förvärvet sammanhängande kostnader samt kostnader som direkt kan hänföras till en tillverkad produkt ska aktiveras och detta gäller både anläggningstillgångar och omsättningstillgångar (artikel 39.2). Vi delar emellertid Bokföringsnämndens uppfattning att bestämmelserna framstår som onödigt komplicerade för många företag och att de borde kunna förenklas vilket alltså är möjligt för andra företag än de som omfattas av direktiven.

Vidare framgår det av artiklarna 35.1 b och 35.1 d att anläggningstillgångar ska skrivas av systematiskt och att skattemässiga avskrivningar måste särredovisas. Det är alltså knappast förenligt med direktivet att införa en generell möjlighet att skriva av anläggningstillgångar i redovisningen på samma sätt som sker vid beskattningen. Även i denna fråga ansluter vi oss dock till Bokföringsnämndens uppfattning att samma avskrivningar borde få göras i redovisningen som vid beskattning utan krav på särredovisning av eventuella överavskrivningar. Detta är som framgår möjligt för företag som inte omfattas av direktiven.

Inte heller Bokföringsnämndens förslag till förenklad modell för varulagervärdering förefaller möjlig att fullt ut genomföra utan även här lägger EG-direktiven hinder i vägen. Ett frångående av först-in-först-ut-principen framstår emellertid knappast som oförenlig med dagens regler. I 4 kap. 11 § ÅRL sägs att anskaffningsvärdet för varulager av likartade tillgångar får beräknas enligt först-in-först-ut-principen, enligt vägda genomsnittspriser eller enligt någon annan liknande princip. Vad som menas med ”annan liknande princip” har inte närmare preciserats, vare sig i lagtexten eller i dess förarbeten. Av författningskommentaren till bestämmelsen sägs bara att det bör vara fråga om ”värderingsmetoder som i sina principiella huvuddrag överensstämmer med FIFO-metoden eller med en beräkning med hjälp av vägda genomsnittspriser (s.k. nominella värderingsprinciper)”. Lagtexten ger alltså redan i dag visst utrymme för avsteg från först-in-först-ut-principen och såvitt vi kan bedöma ryms den av Bokföringsnämnden föreslagna värderingsmodellen i detta hänseende inom lagens ramar.

3.4.2.3 Tilläggsupplysningar i årsbokslutet

I den promemoria från Justitiedepartementet som låg till grund för bestämmelserna om förenklat årsbokslut (Förenklade redovisningsregler, m.m.) föreslogs att bestämmelsen i 6 kap. 7 § BFL som reglerar vilka upplysningar som ska lämnas om företagets anläggningstillgångar skulle förenklas väsentligt. Förslaget innebar att ett företag som upprättar årsbokslut bara skulle behöva lämna upplysning om hur anskaffningsvärdet hade beräknats.

Förslaget i promemorian genomfördes inte. I propositionen (prop. 2005/06:116, s. 76–77) konstateras att behovet av förenklingar såvitt gäller årsbokslut i stor utsträckning kunde tillgodoseas genom de föreslagna bestämmelserna om årsbokslut i förenklad form men att bestämmelserna om årsbokslut ändå framstod som onödigt komplicerade. Det ansågs därför finnas behov av att förenkla också BFL:s regler om ”vanliga” årsbokslut. Bokföringsnämnden hade emellertid påtalat att förenklingar av bl.a. reglerna om tilläggsupplysningar borde göras i ljuset av och i samband med det projekt om redovisningsnormering för olika typer av företag som nämnden då arbetade med. Av detta skäl avstod regeringen från att lägga fram promemorians förslag för riksdagen och uttalade att man avsåg att återkomma med förslag om förenklingar i

reglerna om årsbokslut i dessa delar när nämnden hade kommit längre i sitt arbete.

Vi anser att det förslag till krav på tilläggsupplysning beträffande anläggningstillgångarnas anskaffningsvärde som lämnades i den ovan nämnda promemorian har en detaljeringsgrad som kan bedömas som fullt tillräckligt vad gäller lagstiftningens krav på innehållet i ett årsbokslut i mindre företag. Det finns ingen anledning att tynga lagstiftningen med mer detaljerade föreskrifter utan den närmare utformningen av tilläggsupplysningen bör bestämmas inom ramen för god redovisningssed.

3.4.2.4 Uppställningsformer för balans- och resultaträkning

Enligt våra direktiv ska vi se över uppställningsformerna för balans- och resultaträkning i ÅRL och överväga om det är möjligt och lämpligt att förenkla dem eller om BFL bör kompletteras med förenklade uppställningsformer för årsbokslut.

Vi har i annat sammanhang föreslagit att bestämmelserna om förkortad balansräkning i artikel 11 i det fjärde direktivet införs i ÅRL och att bestämmelserna om förkortad resultaträkning ändras på så sätt att kravet på att det ska föreligga konkurrensskäl för att få tillämpa bestämmelserna slopas. Genom dessa båda förslag ökar flexibiliteten vad gäller utformningen av uppställningsformerna väsentligt. Vi anser inte att det finns skäl att föreslå ytterligare förenklingar i uppställningsformerna vare sig för de företag som upprättar årsredovisning eller för de som upprättar vanligt årsbokslut.

3.4.2.5 Utvärdering

Vi föreslår att kravet på aktivering av indirekta kostnader i anskaffningsvärdet för en egentillverkad anläggningstillgång eller omsättningstillgång slopas i ÅRL. Någon ytterligare förenkling i detta hänseende behövs därmed inte för företag som upprättar vanligt årsbokslut. Vidare anser vi att de förslag som vi lägger beträffande uppställningsformerna för balans- och resultaträkning är tillräckliga även för företag som upprättar vanligt årsbokslut och att det inte heller i detta hänseende finns anledning att föreslå ytterligare förenklingar.

Vi delar vidare Bokföringsnämndens uppfattning att bestämmelserna om beräkning av anskaffningsvärde framstår som onödigt komplicerade för mindre företag, även efter nyss nämnda förslag beträffande indirekta kostnader. Vi håller också med Bokföringsnämnden om att mindre företag borde ha möjlighet att skriva av sina anläggningstillgångar i räkenskaperna på samma sätt som sker vid beskattningen och att någon särredovisning av de skattemässiga överavskrivningarna inte borde behöva göras. Dessa synpunkter gör sig emellertid enligt vår mening gällande med samma styrka beträffande de mindre aktiebolagen. Och som framgått av det föregående lägger EG-direktiven hinder i vägen för förändringar i dessa hänseenden såvitt gäller aktiebolag och vissa handelsbolag.

Slutligen anser vi att kravet på tilläggsupplysningar beträffande företagets anläggningstillgångar bör kunna förenklas betydligt och ställer oss bakom det förslag som lämnades i Justitiedepartementets promemoria, Förenklade redovisningsregler, m.m. Även denna synpunkt gäller beträffande mindre aktiebolag och handelsbolag som omfattas av direktiven.

Vi anser alltså att det finns skäl att förenkla reglerna om vanliga årsbokslut. Hur långt man bör gå i detta förenklingsarbete och på vilket sätt det bör bedrivas kan naturligtvis diskuteras. En väg är att helt enkelt höja gränsvärdet för möjligheten att upprätta förenklat årsbokslut och på så sätt låta fler företag komma i åtnjutande av denna möjlighet. En annan är att skriva särskilda regler för årsbokslutet i BFL och ta bort kopplingen till ÅRL. Denna metod kan givetvis kombineras med en höjning av gränsvärdet.

Vilken väg man än väljer uppstår gränsdragningsproblem. Oavsett vilken nivå som väljs för att singla ut de företag som får upprätta ett förenklat årsbokslut kommer den att framstå som mer eller mindre godtycklig. Det kommer alltid att finnas företag som hamnar på den ena sidan av gränsen men som vid närmare eftertanke måhända borde befinna sig på den andra.

Om man inför särskilda värderings- och periodiseringsregler för årsbokslutet i BFL och alltså slopar kopplingen till ÅRL blir vidare regelverket än mer komplicerat. Redan i dag har vi tre former av bokslut; årsredovisning, vanligt årsbokslut och förenklat årsbokslut. Det vanliga årsbokslutet omfattas emellertid i huvudsak av samma värderings- och periodiseringsregler som årsredovisningen. Redovisningshandlingarna skiljer sig alltså inte åt i dessa hänseenden utan det är främst kraven på tilläggsupplysningar som är olika. Det betyder att ett företag som växer och passerar gränsen

till att behöva upprätta årsredovisning inte nödvändigtvis behöver ändra sina redovisningsprinciper för det. Om reglerna för vanliga årsbokslut ändras blir däremot skillnaderna mellan ett sådant bokslut och en årsredovisning större.

3.4.3 Reglerna om vanliga årsbokslut slopas

Förslag: Reglerna om vanliga årsbokslut för företag som inte behöver upprätta årsredovisning tas bort. Samtliga sådana företag ska omfattas av de nuvarande reglerna om förenklat årsbokslut.

De företag som får upprätta förenklat årsbokslut är i huvudsak enskilda näringsidkare och handelsbolag. Enligt tillgänglig statistik ligger cirka 91 procent av alla handelsbolag under gränsvärdet medan motsvarande siffra för enskilda näringsidkare är 98 procent. Av totalt drygt 900 000 aktiva företag (2006) var cirka 72 500 handelsbolag eller åtta procent. Sådana handelsbolag som är skyldiga att upprätta årsredovisning uppgår inte till fler än 21 145 (se SOU 2008:32, s. 122). Vad nu sagts innebär att det är en mycket liten grupp av företag som överhuvudtaget omfattas av bestämmelserna om vanliga årsbokslut. Det absoluta flertalet får redan i dag upprätta årsbokslut i förenklad form.

Reglerna om vanliga årsbokslut tar alltså sikte på en mycket liten grupp av företag. Detta har lett oss till slutsatsen att bestämmelserna om vanliga årsbokslut bör kunna utmönstras ur BFL. Vi föreslår alltså att bestämmelserna om vanliga årsbokslut upphävs och att bara bestämmelserna om förenklat årsbokslut bibehålls. Förslaget innebär att den löpande bokföringen ska avslutas på ettdera av två sätt; antingen med en årsredovisning eller med ett årsbokslut. Årsredovisningarna kan i sin tur skilja sig åt beroende på om bestämmelserna för mindre, större eller noterade företag tillämpas. Vidare kommer det som en följd av revisionsutredningens förslag att i framtiden finnas reviderade respektive icke reviderade årsredovisningar.

Vi vill redan här påpeka att ett utmönstrande av reglerna om vanliga årsbokslut inte är avsett att medföra någon generell försämring av standarden på redovisningshandlingar från olika företag eller sänkning av nivån på informationsgivningen. Årsbok-

sluten ska givetvis utformas på ett sådant sätt att de tar tillvara olika externa intressenters behov av information. Vi menar dock att detta lika väl kan säkerställas genom den kompletterande normgivningen. Det närmare innehållet i årsbokslutet anser vi alltså bör utformas inom ramen för den kompletterande normgivningen, närmast genom allmänna råd från Bokföringsnämnden. Någon reducering av reglernas tyngd eller några negativa effekter vad gäller efterlevnaden av bestämmelserna ser vi ingen risk för.

Vi är väl medvetna om att en möjlighet att upprätta ett förenklat årsbokslut för en del företag i förstaste kan framstå som att ribban lagts på en väl låg nivå med risk för att redovisningen kanske inte fullt ut motsvarar vad företagets externa intressenter har rätt att förvänta sig. För ett företag som ligger nära gränsvärdet för när en årsredovisning måste upprättas kan det antagligen vara motiverat att höja ribban. Vi menar dock att detta mycket väl kan ske inom ramen för god redovisningssed. Man kan alltså mycket väl tänka sig att Bokföringsnämnden tar fram dels generella regelpaket för företag av olika slag och storlek (K1–K3), dels ”tilläggs paket” med tillkommande krav som tar sikte på företag som det finns anledning att ställa något högre krav på än vad som följer av ”grundpaketen”.

Det kan även tänkas att en del företag till följd av utomstående intressenters önskemål och förväntningar frivilligt väljer att upprätta en årsredovisning. De förenklningar i årsredovisningsreglerna för mindre företag som vi föreslår innebär att steget från ett vanligt årsbokslut till en årsredovisning inte är så stort. Vi vill här särskilt peka på förslagen om förenklningar i uppställningsformerna för balans- och resultaträkningarna och kraven på tilläggsupplysningar som med våra förslag begränsas väsentligt. Det förtjänar att påpekas att en redovisningshandling inte får benämnas årsredovisning med mindre än att den uppfyller kraven i ÅRL om årsredovisningar (BFNAR 2002:6). Ett företag som väljer att upprätta en årsredovisning frivilligt måste alltså följa reglerna om årsredovisning fullt ut.

Vi är också medvetna om att ett förenklat årsbokslut inte fullt ut godtas vid beskattningen. Detta innebär att handelsbolag, som redan i dag i och för sig får upprätta förenklade årsbokslut, av skatteskal tvingas upprätta ett mer komplicerat bokslut. Förarbetena till de nyligen genomförda ändringarna i IL ger ingen tydlig bild av skälen till att ändringarna begränsades till enskilda näringsidkare. I propositionen (prop. 2005/06:174, s. 15 och 16) konstateras att IL bygger på principen att periodisering ska ske och

att en kontantprincip inte kan godtas vid beskattningen. Vidare sägs att frågan om sambandet mellan redovisning och beskattning ska få en allsidig belysning av SamRoB vilket talar för att inte nu ändra de skattemässiga periodiseringsreglerna. Slutligen sägs att periodiseringsreglerna för handelsbolag kräver mer ingående överväganden än vad som varit möjligt inom ramen för detta lagstiftningsärende och att frågan omfattas av SamRoB:s uppdrag.

Vi kan svårligen förstå varför ett förenklat årsbokslut à la K1 inte skulle kunna godtas vid beskattningen även för andra företagsformer än enskild näringsverksamhet. Att mindre belopp inte behöver periodiseras enligt alla konstens regler kan knappast påverka skatteutfallet eftersom brister i dessa hänseenden torde verka i både höjande och sänkande riktning och därmed jämna ut sig i längden. Det förtjänar att påpekas att Finansdepartementet i sin promemoria som låg till grund för propositionen hade motsatt sig att räntor inte skulle behöva periodiseras fullt ut eftersom "det finns stora möjligheter att skatteplanera med räntor". Regeringen gick emellertid inte på departementets linje i denna fråga utan 5 000-kronorsgränsen för räntor i K1 infördes alltså även vid beskattningen. Att ett förenklat årsbokslut skulle kunna medföra några kontrollsvårigheter kan vi inte heller se. Och om så vore fallet borde det väl inte godtas för enskilda näringsidkare heller?

För att de förenklade årsboksluten ska kunna få fullt genomslag i den praktiska tillämpningen krävs alltså att skattelagstiftningen ändras även för andra företagsformer än enskilda näringsidkare. Att möjliggöra en tillämpning av förenklade årsbokslut vid beskattningen är emellertid inte en fråga för oss utan behandlas inom ramen för SamRob:s arbete.

Vi är alltså väl medvetna om att vårt förslag att utsträcka reglerna om förenklade årsbokslut till samtliga företag som inte behöver upprätta årsredovisning inledningsvis inte kommer att få fullt genomslag i den praktiska tillämpningen. Det förhållandet att redovisningen t.ex. av skatteskal, eller till följd av att företagets externa intressenter kräver mer information, måste vara mer komplicerad innebär emellertid inte enligt vår mening att BFL behöver tyngas med bestämmelser om andra årsbokslut än det som i dag benämns förenklat.

3.4.4 Ett eller flera årsbokslut i enskild näringsverksamhet

Förslag: En enskild näringsidkare som bedriver näringsverksamhet dels på egen hand, dels tillsammans med någon annan under sådana förhållanden att det föreligger förutsättningar för näringsidkaren att ha separata bokföringar för den egna verksamheten respektive för den gemensamt bedrivna verksamheten bör kunna upprätta ett årsbokslut för varje verksamhet.

Av 6 kap. 3 § BFL framgår att ett företag som inte upprättar årsredovisning ska avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut. Bestämmelsen gäller bl.a. enskilda näringsidkare. Enligt definitionen av "företag" i 1 kap. 2 § jämförd med 2 kap. 6 § avses med företag nämligen bl.a. fysisk person som bedriver näringsverksamhet.

Bestämmelsen i 6 kap. 3 § uppfattas allmänt som att den ställer krav på att varje enskild näringsidkare ska upprätta just ett årsbokslut, varken mer eller mindre. Med denna tolkning uppstår problem i det fall en fysisk person bedriver mer än en verksamhet. Näringsidkaren kan t.ex. bedriva en verksamhet på egen hand och en tillsammans med en annan person.

Bestämmelsen om årsbokslut i 6 kap. 3 § ska jämföras med bestämmelsen i 4 kap. 4 § om bokföring för flera verksamheter. Av den paragrafen framgår att ett företag, t.ex. en enskild näringsidkare, som bedriver flera verksamheter ska ha en bokföring som omfattar samtliga verksamheter. Huvudregeln är alltså att all näringsverksamhet som en person bedriver ska omfattas av en och samma löpande bokföring och, på grund av bestämmelsen i 6 kap. 3 §, av ett enda årsbokslut. Inte ens om företaget bedriver flera verksamheter som är fristående från varandra, är det som huvudregel tillåtet att dela upp bokföringen (prop. 1998/99:130, Del 1, s. 388).

I andra stycket av 4 kap. 4 § finns ett undantag från huvudregeln som säger att ett företag som bedriver flera verksamheter får ha en bokföring för varje enskild verksamhet om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed. Enligt Bokföringsnämnden (Vägledning om löpande bokföring) kan särskilda skäl föreligga när ett företag bedriver dels en verksamhet på egen hand, dels en verksamhet tillsammans med någon annan. I övrigt bör enligt nämnden graden av samband mellan verksamheterna vara

avgörande om separata löpande bokföringar får förekomma eller inte. Är verksamheterna att anse som fristående från varandra och behovet av att ha en gemensam löpande bokföring för de skilda verksamheterna ringa bör verksamheterna löpande kunna bokföras separat.

En annan bestämmelse av betydelse i detta sammanhang är 4 kap. 5 § där det sägs att ett företag får ha gemensam bokföring med någon annan bokföringsskyldig endast för gemensamt bedriven verksamhet och endast om det är förenligt med god redovisningssed.

Bestämmelserna i 4 kap. 4 och 5 §§ innebär sammantaget att en enskild näringsidkare i vissa fall kan ha flera löpande bokföringar varav en eller flera kan vara gemensam med något annat företag. Till följd av bestämmelsen i 6 kap. 3 § måste dock en enskild näringsidkare som har flera löpande bokföringar upprätta ett enda årsbokslut.

Enligt vår mening bör en enskild näringsidkare som bedriver flera verksamheter på egen hand under sådana förhållanden att det föreligger förutsättningar att ha flera löpande bokföringar trots detta bara upprätta ett årsbokslut. De olika bokföringarna bör alltså sammanställas till ett enda bokslut. Annorlunda är situationen då en näringsidkare bedriver verksamhet dels på egen hand, dels tillsammans med någon annan. I denna situation bör näringsidkaren kunna ha två årsbokslut, ett för den egna verksamheten och ett för den gemensamt bedrivna verksamheten. Det är oklart om lagstiftningen möjliggör detta redan i dag. Det är dock, som nyss nämnts, en utbredd uppfattning att så inte är fallet. Lagtexten bör därför förtydligas i detta avseende.

3.4.5 Begreppen årsbokslut och årsredovisning

Enligt Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2002:6 får en redovisningshandling betecknas årsbokslut bara om den uppfyller kraven i BFL om årsbokslut. På motsvarande sätt får en redovisningshandling benämnas årsredovisning bara om den uppfyller kraven i ÅRL om årsredovisningar.

Revisionsutredningen har i sitt delbetänkande om slopad revisionsplikt (SOU 2008:32) väckt frågan om ett slopande av revisionsplikten bör medföra en begränsning i skyldigheten att upprätta årsredovisning. Utredningen menar att det kan framstå

som förvirrande med årsredovisningar av två olika slag, reviderade respektive icke reviderade. Under alla förhållanden menar utredningen att alla aktiebolag även i framtiden bör offentliggöra sitt bokslut oavsett om det benämns årsredovisning eller årsbokslut.

Vi har med anledning av revisionsutredningens förslag övervägt om en icke reviderad redovisningshandling bör benämnas något annat, t.ex. årsbokslut. Vi anser emellertid att man bör utgå från innehållet i handlingen ifråga. Redovisningshandlingar som upprättas med tillämpning av bestämmelserna om årsredovisning bör alltså benämnas årsredovisning oavsett om handlingen ifråga har reviderats eller inte. Detta överensstämmer även med BFNAR 2002:6.

4 Bokföringsfrågor

4.1 Tidpunkten för bokföring

4.1.1 Bokföringslagen

Enligt 5 kap. 1 § BFL ska affärshändelserna bokföras så att de kan presenteras i registreringsordning (grundbokföring) och i systematisk ordning (huvudbokföring). Bokföringen ska ske på ett sådant sätt att det är möjligt att kontrollera fullständigheten i bokföringsposterna och överblicka verksamhetens förlopp, ställning och resultat.

När det gäller bokföringstidpunkten är huvudregeln enligt 5 kap. 2 § att kontanta in- och utbetalningar ska bokföras senast påföljande arbetsdag och att andra affärshändelser ska bokföras så snart det kan ske. För samtliga typer av affärshändelser gäller enligt paragrafens andra stycke att bokföring får ske vid en senare tidpunkt om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed. Enligt Bokföringsnämnden innebär detta undantag dels att alla affärshändelser som har inträffat under en kalendermånad ska vara bokförda senast vid utgången av påföljande kalendermånad, dels att kontanta in- och utbetalningar ska vara grundbokförda senaste påföljande arbetsdag medan huvudbokföringen får dröja till nästkommande månad och att längre tidsförskjutningar endast kan godtas vid särskilda hinder av tillfällig natur (BFNAR 2001:2 punkterna 9–11).

När det gäller andra affärshändelser än kontanta in- och utbetalningar finns den s.k. kontantmetoden i 5 kap. 2 § tredje och fjärde styckena. Metoden innebär att företaget får dröja med bokföringen tills betalning sker. Metoden får tillämpas dels av företag som inte är skyldiga att upprätta årsredovisning och vars årliga nettoomsättning normalt understiger tre miljoner kronor, dels övriga företag om det endast förekommer ett mindre antal

fakturor eller andra handlingar i verksamheten och fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp.

4.1.2 Mervärdesskattelagen

Redovisning av mervärdesskatt ska enligt 13 kap. 6 och 16 §§ mervärdesskattelagen (1994:200), ML, som huvudregel ske enligt den s.k. faktureringsmetoden som innebär att redovisningsskyldighet inträder när omsättningen eller förvärvet enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts. Som ett alternativ till faktureringsmetoden finns enligt ML en möjlighet att redovisa mervärdesskatten enligt en kontantmetod. Förutsättningarna för att få tillämpa denna metod motsvarar dem som gäller för tillämpning av kontantmetoden i BFL. Vid redovisning av mervärdesskatten enligt kontantmetoden inträder redovisningsskyldighet för den utgående mervärdesskatten när betalning inflyter kontant eller på annat sätt kommer den skattskyldige till godo. Den ingående skatten ska dras av för den redovisningsperiod under vilken betalning har gjorts. I deklarationen för ett beskattningsårs sista redovisningsperiod ska redovisning emellertid även ske av mervärdesskatten på fordringar och skulder som är obetalda vid årets utgång, 13 kap. 8 och 18 §§ ML.

4.1.3 Inkomstskattelagen

I samband med att reglerna om förenklat årsbokslut infördes genom lagstiftning år 2006 gjordes vissa ändringar i IL så att ett förenklat årsbokslut ska kunna ligga till grund för beskattningen. Dessa ändringar gäller dock bara för enskilda näringsidkare. Frågan om även handelsbolag ska omfattas av bestämmelserna utreds för närvarande av SamRoB.

Syftet med ändringarna i IL är att den redovisning som upprättas i form av ett förenklat årsbokslut även ska kunna ligga till grund för beskattningen. I 14 kap. 2 § IL har ett nytt stycke införts som innebär att om en enskild näringsidkare upprättar ett förenklat årsbokslut ska vid beräkningen av resultatet inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag, även om detta strider mot bokförings-

mässiga grunder. För räntor gäller detta dock endast om de sammanlagda ränteinkomsterna eller sammanlagda ränteutgifterna uppgår till högst 5 000 kronor.

4.1.4 Våra direktiv

Enligt våra direktiv ska vi överväga om reglerna om kontantmetoden bör förenklas eller förtydligas. En förutsättning för arbetet är att samtliga företagets obetalda fordringar och skulder även framdeles ska bokföras vid räkenskapsårets utgång. Vidare är en utgångspunkt att reglerna i BFL och ML alltjämt ska vara samordnade.

Vi ska även överväga hur reglerna om när andra affärshändelser än kontanta in- och utbetalningar ska bokföras bör vara utformade, särskilt när det gäller mindre företag.

4.1.5 Överväganden och förslag

4.1.5.1 Kravet på "särskilda skäl" för senareläggning av bokföringen

Förslag: Kravet i 5 kap. 2 § andra stycket BFL på att det ska föreligga särskilda skäl för att affärshändelserna ska få bokföras vid en senare tidpunkt än som framgår av paragrafens första stycke slopas.

Kravet i 5 kap. 2 § andra stycket BFL på särskilda skäl för en senareläggning av bokföringstidpunkten saknar motsvarighet i 1976 års bokföringslag (1976:125). Där föreskrevs endast att andra affärshändelser än kontanta in- och utbetalningar skulle bokföras så snart det kunde ske. I förarbetena anfördes bl.a. följande (prop. 1975:104, s. 163–164). Det är knappast möjligt att kräva grundbokföring inom någon bestämd tidsperiod eftersom det ofta förekommer förhållanden, t.ex. semester, sjukdom, arbetsbelastning hos en redovisningsbyrå m.m., som gör det praktiskt svårt eller omöjligt att hålla en viss tidsgräns. Redovisningsbyråerna samarbetar ofta med dataserviceföretag varigenom tre parter blir inblandade innan grundbokföringen kan slutföras, nämligen företaget, redovisningsbyrån och dataserviceföretaget och tidsförskjut-

ningar kan härigenom lätt uppstå. Så snart ett hinder i form av t.ex. sjukdom eller semester upphört, ska naturligtvis grundbokföring ske.

Kravet på ”särskilda skäl” fanns inte heller med i Redovisningskommitténs förslag till ny bokföringslag som ligger till grund för BFL (SOU 1996:157) utan infördes först under beredningen hos Justitiedepartementet. I förarbetena uttalas bl.a. följande (prop. 1998/99:130, Del 1, s. 107 och 255 ff). Lagen bör utformas så att avsteg från huvudregeln kan ske om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed. Härigenom lämnas det till praxis och normgivande organ att närmare definiera de situationer då en fördröjd bokföring kan accepteras. Exempel på när avsteg från huvudregeln kan tillåtas är att det t.ex. kan vara befogat att något senarelägga tidpunkten för bokföringen för att kunna utnyttja bokföringsbyråers tjänster rationellt (prop. 1998/99:130, Del 1, s. 255 ff).

I Bokföringsnämndens vägledning om löpande bokföring uttalas bl.a. följande i frågan om senareläggning av bokföringen. Undantaget har främst tillkommit för att möjliggöra ett rationellt utnyttjande av redovisningsbyråernas tjänster då det i allmänhet förutsätter att de kan bearbeta ett större material vid varje bokföringstillfälle. För att inte missgynna de företag som på egen hand ombesörjer bokföringen får det anses vara förenligt med god redovisningssed att också dessa företag har motsvarande möjlighet till fördröjning av bokföringens fullgörande. En fördröjning måste emellertid vara motiverad av omständigheterna. Andra exempel på situationer som kan motivera en senareläggning av bokföringen är sjukdom, semester och arbetsbelastning hos den redovisningsbyrå som anlitas för bokföringsarbetet.

Det kan konstateras att de situationer som anges i förarbetena till BFL och som Bokföringsnämnden tar upp i sin vägledning som exempel på situationer då en senareläggning av bokföringen kan vara motiverad är av samma slag som de som angavs i förarbetena till 1976 års bokföringslag. Skillnaden är att situationerna då ansågs rymmas inom huvudregeln om att affärshändelserna skulle bokföras ”så snart det kan ske” medan de i nuvarande lagstiftningen beskrivs som undantag från huvudregeln. Av förarbetena till BFL framgår inte att man avsett att inskränka möjligheterna till senareläggning av bokföringen i förhållande till vad som gällde enligt 1976 års bokföringslag. Snarare förefaller det som att någon skill-

nad inte var avsedd. Kravet på ”särskilda skäl” kan därmed enligt vår mening inte anses ha någon självständig innebörd.

Enlig vår mening kan även kravet på att en senareläggning ska vara förenlig med god redovisningssed ifrågasättas. God redovisningssed ska enligt 4 kap. 2 § BFL alltid tillämpas, alldeles oavsett vad som står i en enskild paragraf. Vi anser att det närmast är ägnat att skapa förvirring att upprepa denna för all redovisning fundamentala förutsättning på detta sätt. Det är emellertid en lagstiftningsteknik som har valts och som tillämpas på en mängd ställen i både BFL och ÅRL. Vi har inte ansett att det ligger inom ramen för denna utredning att se över denna teknik och har därför stannat för att låta kravet kvarstå i lagen. Det får sedan ankomma på i första hand Bokföringsnämnden att via allmänna råd närmare precisera innebörden i bestämmelsen.

4.1.5.2 Kontantmetoden

Förslag: Kontantmetoden utsträcks till att gälla alla företag som understiger gränsvärdet i 5 kap. 2 § tredje stycket BFL och fjärde stycket i samma paragraf upphävs.

Det ingår inte uttryckligen i vårt uppdrag att se över gällande gränsvärde (nettoomsättning om tre miljoner kronor) för tillämpning av kontantmetoden. Inte minst mot bakgrund av att samma gränsvärde gäller enligt ML har vi avstått från att närmare fördjupa oss i den frågan. Däremot ser vi inget hinder mot att föreslå förändringar vad gäller vilka företagsformer som bör omfattas av bestämmelserna.

Enligt vår mening bör differentieringar i regelverket mellan olika företag i första hand ske med utgångspunkt i företagets storlek och intressentkrets och inte vara beroende av företagets juridiska form. Utgångspunkten bör därför vara att kontantmetoden bör tillåtas även för andra företagsformer än de som i dag får tillämpa metoden om inte starka skäl talar emot en sådan reform. Några sådana skäl är svåra att finna. Att förhållandena i ett litet aktiebolag skulle skilja sig åt från vad som gäller i en enskild näringsverksamhet av motsvarande storlek på ett sådant sätt att det finns anledning att ställa strängare krav på den löpande bokföringen i förstnämnda företag är svårt att se.

Redan i dag kan även aktiebolag tillämpa kontantmetoden under förutsättning att det förekommer ett mindre antal fakturor eller andra handlingar i verksamheten och fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp, 5 kap. 2 § fjärde stycket BFL. Denna bestämmelse har gett upphov till problem i den praktiska tillämpningen. Vad menas t.ex. med "avsevärda belopp" och "mindre antal fakturor"? Det kan också ifrågasättas om denna regel innebär någon reell lättnad i det praktiska bokföringsarbetet. Om det bara förekommer ett "mindre antal" fakturor kan detta arbete knappast uppfattas som särskilt betungande. En lättnadsregel som tar sikte på verksamheter med många transaktioner men som var och en uppgår till ett mindre belopp framstår som betydligt mer motiverad. En utökad möjlighet att tillämpa kontantmetoden till att gälla alla företag som understiger gränsvärdet innebär att bestämmelsen i fjärde stycket kan utmönstras.

I sammanhanget ska även nämnas att regeringen har tillsatt en utredning som bl.a. ska ta ställning till om kravet på lägsta tillåtna aktiekapital för privata aktiebolag bör sänkas, Utredningen om ett enklare aktiebolag (Ju 2007:15). Trenden i Europa är att sänka eller slopa kraven på aktiekapital för bolagsformer som motsvarar det svenska privata aktiebolaget. Utredningen har i maj 2008 lämnat ett delbetänkande (SOU 2008:49). Utredningens huvudförslag är att kravet på minsta aktiekapital i privata aktiebolag sänks från 100 000 kronor till 50 000 kronor. Utredningen lämnar även ett alternativt förslag om successiv inbetalning av aktiekapitalet vid nybildning av ett privat aktiebolag. Om utredningens förslag genomförs kommer det att bli lättare att bilda ett aktiebolag. Härigenom blir aktiebolaget sannolikt ett mer attraktivt alternativ för enskilda personer som bedriver näringsverksamhet. Ett bibehållande av nuvarande regler om tillämpning av kontantmetoden skulle däremot kunna utgöra en omständighet som medför att aktiebolagsformen väljs bort. En ökad användning av denna företagsform kan å andra sidan, med nuvarande reglering av kontantmetoden i BFL, leda till ett ökat tryck på undantagsregeln i 5 kap. 2 § fjärde stycket BFL, en regel som i den praktiska tillämpningen visat sig svår att hantera.

Avslutningsvis förtjänar att påpekas att när gränsvärdet för att få tillämpa kontantmetoden höjdes den 1 januari 2007 uttalades i förarbetena att kontantmetoden dittills inte hade visat sig medföra några påtagliga nackdelar från ett kontrollperspektiv (prop. 2005/06:116, s. 66 f).

Under utredningens gång har frågan om en s.k. rak kontantmetod väckts. Med rak kontantmetod menas att metoden även får tillämpas över ett årsskifte. Av våra direktiv framgår emellertid uttryckligen att en utgångspunkt för arbetet är att alla obetalda fordringar och skulder ska bokföras vid räkenskapsårets utgång. Vi har därmed sett oss förhindrade att gå in på frågan. Frågan är emellertid även uppe i SamRoB och beroende på vad den utredningen kommer fram till kan det finnas anledning för oss att återkomma till frågan i nästa etapp av arbetet.

4.2 Gemensam verifikation

4.2.1 Bokföringslagen

Huvudregeln i 5 kap. 6 § BFL är att det för varje affärshändelse ska finnas en verifikation. Flera likartade affärshändelser får dokumenteras genom en gemensam verifikation och 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.

En verifikation ska enligt 7 § innefatta uppgift om när den har sammanställts, när affärshändelsen har inträffat, vad denna avser, vilket belopp den gäller och vilken motpart den berör. Dessa uppgifter får dock enligt 8 § utelämnas om det är förenat med svårigheter att låta uppgiften ingå i verifikationen och ett utelämnande är förenligt med god redovisningssed.

I förarbetena till BFL anförs att bruket av gemensam verifikation är särskilt naturligt i fråga om visst slag av kontanthandel, där det bör vara tillåtet att som gemensam verifikation använda sådana uppgifter som sammanställs med hjälp av ett kassaregister (prop. 1998/99:130, Del 1, s. 250–251). Vidare sägs att bestämmelserna om gemensam verifikation i allt väsentligt överensstämmer med 5 § tredje stycket i 1976 års bokföringslag men att vissa tidigare detaljföreskrifter inte överförts till den nya lagen (s. 396).

I förarbetena till 1976 års bokföringslag anges vilka försäljningssituationer som bör omfattas av undantaget med gemensam veri-

fikation vid kontanthandel. Där anförs att det är lämpligt att ta fasta på de förhållanden som ger anledning till att man använder eller kan använda kassaapparat i en rörelse. Sådana apparater används i branscher där man gör ett stort antal kontantaffärer som i regel rör mindre belopp. Det är i sådana fall ofta praktiskt omöjligt att utfärda kvitton i annan form. Vidare anges att om gemensam verifikation ska kunna få användas bör försäljningen ske under sådana omständigheter att enskild verifikation med uppgift om motparts namn, försäljningens belopp etc. inte kan åstadkommas på ett enkelt sätt. Frågan om det kan anses vara svårt att upprätta fullständiga kvitton eller fullständiga verifikationer får främst bedömas med hänsyn till antalet transaktioner. Detta antal får då sättas i relation till företagets verksamhet och resurser (prop. 1975:104, s. 158).

Av förarbetena till BFL framgår vidare att en gemensam verifikation ska innefatta samma information som andra verifikationer. I vilken utsträckning information får utelämnas får bedömas enligt samma kriterier som gäller för andra verifikationer (prop. 1998/99:130, Del 1, s. 396).

BFN har i rekommendationen BFN R 2 Gemensam verifikation behandlat frågan när affärshändelser får verifieras genom en gemensam verifikation. Vid kontantförsäljning uppställs, förutom lagens krav på att det ska vara förenat med svårigheter att upprätta en verifikation för varje affärshändelse, som förutsättning att kundkretsen ska vara i huvudsak anonym, kunderna ska köpa för enskilt bruk och det ska handla om mindre belopp (punkt 14). Den gemensamma verifikationen ska i dessa fall (punkterna 20–22) utgöras av antingen kontrollremsa och tömningskvitto från kassaapparat (mindre företag som använder endast ett fåtal kassaapparater), kassarapport och tömningskvitto från varje kassaregister (företag med flertal kassaapparater och god intern kontroll) eller enbart kassarapport (företag som saknar kassaapparat).

4.2.2 "Taximålet" (NJA 2005, s. 252)

Högsta domstolen har i ett avgörande från år 2005 det s.k. taximålet prövat om ett taxiföretag brutit mot bestämmelserna i BFL om bevarande av räkenskapsinformation genom att uppgifter om de enskilda köruppdragen klippts bort från taxameterens körpassrapport (NJA 2005, s. 252). Högsta domstolen bedömde att

förutsättningen enligt BFL för att medge användning av en gemensam verifikation – att det är förenat med svårigheter att upprätta en verifikation för varje affärshändelse – inte hade varit uppfylld i det aktuella fallet; uppgifter om de enskilda körningarna hade varit dokumenterade i körpassrapporten. Uttalandet har uppfattats så att en gemensam verifikation endast kan användas vid kontant försäljning som inte registrerats i ett kassaregister.

Bokföringsnämnden har med anledning av domen från Högsta domstolen hos Justitiedepartementet hemställt om att lagen ändras så att en gemensam verifikation får användas även vid kontant försäljning som registreras i ett kassaregister (Hemställan om lagändring – gemensam verifikation, dnr 130/05). Bokföringsnämnden uppfattar Högsta domstolens uttalande som att om uppgifterna om de enskilda affärshändelserna finns, såsom är fallet när de är registrerade i en taxameter eller i ett kassaregister, så kan gemensam verifikation inte användas. Det skulle medföra att gemensam verifikation endast skulle kunna användas vid kontantförsäljning som inte registreras i ett kassaregister. Det är en förändring i förhållande till vad som gällt hittills då kontant försäljning under en dag har kunnat dokumenteras i en gemensam verifikation. Företag med en god intern kontroll har som gemensam verifikation kunnat använda kassarapport och tömningskvitto från varje kassaregister. Andra företag har varit skyldiga att spara även kontrollremssorna men dessa har tillsammans med tömningskvitto från kassaapparat utgjort en gemensam verifikation för dagens kontantförsäljning. Om varje registrering skulle anses utgöra en verifikation skulle konsekvensen bli att varje registrering från alla kassaregister måste arkiveras. Det skulle för större företag innebära stora merkostnader.

4.2.3 Lagen om kassaregister m.m.

Genom den nya lagen (2007:592) om kassaregister m.m. vilken i huvudsak träder i kraft den 1 januari 2010 införs en skyldighet för näringsidkare som säljer varor och tjänster mot kontant betalning att registrera försäljningen i ett certifierat kassaregister (2, 9 och 12 §§). Med kassaregister avses kassaapparat, kassaterminal, kassasystem och liknande apparatur för registrering av försäljning av varor och tjänster mot kontantbetalning (5 §). Kassaregistret ska på ett tillförlitligt sätt visa alla registreringar som gjorts och ett kvitto

ska alltid tas fram ur kassaregistret och erbjudas kunden (9 och 10 §§). Vissa verksamheter är undantagna från lagens tillämpningsområdet bl.a. torg- och marknadshandel samt taxitrafik (3 §). Anledningen till att taxitrafik undantagits från lagens tillämpningsområde är att taxinäringen redan är ett reglerat område när det gäller taxametrar. En taxameter mäter körsträcka och beräknar pris för körningar, men fungerar också som kassaregister genom att den lagrar registrerade belopp, skriver ut kvitto och producerar underlag till bokföringen (prop. 2006/07:105, s. 19 och 39).

Genom den nya lagen om kassaregister m.m. kommer i princip all kontantförsäljning att vara underkastad ett krav på registrering i ett kassaregister. Som framgått torde dock den nu aktuella domen från Högsta domstolen medföra att gemensam verifikation endast får användas av den som inte använder sig av ett kassaregister. Detta är sannolikt inte något problem om antalet affärshändelser är begränsat. Vad som är kännetecknande för kontantbranscher är emellertid att antalet affärshändelser regelmässigt är mycket stort.

4.2.4 Våra direktiv

Vi ska enligt våra direktiv överväga behovet av att utvidga möjligheten att använda gemensam verifikation vid kontant försäljning och konsekvenserna av en sådan utvidgning.

4.2.5 Överväganden och förslag

Förslag: Kravet i 5 kap. 6 § tredje stycket BFL på att det ska vara förenat med svårigheter att upprätta verifikationer för de olika affärshändelserna för att få använda gemensam verifikation vid kontantförsäljning tas bort. Terminologin i paragrafen anpassas till den som används i lagen om kassaregister m.m. Begreppen kassaapparat och kassarapport ersätts därför av termen kassaregister.

Som framgått har reglerna om gemensam verifikation vid kontant försäljning tillkommit för att det ansetts vara svårt att ta fram fullständiga verifikationer i kontantbranscher. I 5 kap. 6 § tredje stycket BFL föreskrivs därför som villkor för att få använda gemensam verifikation att det ska ”vara förenat med svårigheter att

upprätta verifikationer för de olika affärshändelserna”. Den tekniska utvecklingen har emellertid medfört att det av de uppgifter en verifikation ska innehålla enligt 5 kap. 7 § BFL i dag endast är uppgiften om motpart som saknas vid registrering i ett kassaregister. Trots att denna uppgift saknas medför en tillämpning av undantagsregeln i 5 kap. 8 § BFL att det ändå är möjligt att upprätta en verifikation för varje affärshändelse. Man kan alltså inte längre tala om att det är förenat med svårigheter att upprätta en verifikation för varje affärshändelse som registreras i ett kassaregister.

Kännetecknande för kontantbranscher är som tidigare anförts att det sker ett stort antal affärstransaktioner. Vidare är kundkretsen i huvudsak anonym. I de fall ett kassaregister används är kontrollmöjligheterna i efterhand trots det goda. Används inte ett kassaregister är möjligheterna till efterkontroll naturligtvis inte lika goda. En tolkning av Högsta domstolens ovan angivna dom ger emellertid vid handen att det paradoxalt nog endast är i det senare fallet som gemensam verifikation numera får användas. Detta kan framstå som logiskt om man enbart ser till hur svårt det är att upprätta en enskild verifikation. Men de skilda förutsättningarna för efterkontroll leder ändå till slutsatsen att förhållandet borde vara det omvända, dvs. gemensam verifikation bör normalt tillåtas i företag som registrerar affärshändelserna i ett kassaregister eller liknande apparatur, t.ex. taxameter.

Bestämmelserna om gemensam verifikation vid kontant försäljning i 5 kap. 6 § tredje stycket BFL tar främst sikte på företag som använder kassaregister i sin verksamhet. Högsta domstolens dom har kullkastat detta och numera är uppfattningen att alla affärshändelser som registreras i ett kassaregister ska dokumenteras med en enskild verifikation. Detta är naturligtvis en orimlig ordning, inte minst mot bakgrund av den nya lagen om kassaregister som innebär att så gott som all kontantförsäljning i framtiden kommer att registreras i kassaregister. Vi anser därför att läget måste återställas till det som var före Högsta domstolens dom. Detta kan lämpligen ske på så sätt att kravet på att det ska vara förenat med svårigheter att upprätta en enskild verifikation tas bort. Förslaget är inte avsett att utöka möjligheterna att använda gemensam verifikation utan bara att komma tillrätta med de problem som Högsta domstolens dom har medfört. Vi vill understryka att användningen av gemensam verifikation måste vara förenlig med kravet på god redovisningssed i 4 kap. 2 § BFL. Detta

krav gäller generellt och vi anser inte att det uttryckligen behöver upprepas i detta sammanhang. De närmare förutsättningarna för att få använda gemensam verifikation bör lämpligen överlämnas till Bokföringsnämnden att precisera.

4.3 Räkenskapsinformation

4.3.1 Bokföringslagen

I 1 kap. 2 § första stycket 8 BFL finns en uppräkningslista av vad som är räkenskapsinformation. Med räkenskapsinformation avses dels sammanställningar av uppgifter, t.ex. grundbokföring och huvudbokföring samt årsredovisning och årsbokslut, dels avtal och andra handlingar av särskild betydelse för att belysa verksamhetens ekonomiska förhållanden och dels sådana uppgifter i övrigt som är av betydelse för att det ska gå att följa och förstå de enskilda bokföringsposternas behandling i bokföringen.

Enligt 7 kap. 1 § första stycket BFL ska räkenskapsinformation bevaras i vanlig läsbar form (dokument), mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel, eller 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 vanlig läsbar form eller mikroskrift.

I 7 kap. 1 § andra stycket första meningen BFL föreskrivs att material med räkenskapsinformation som företaget har tagit emot från någon annan ska bevaras i det skick materialet hade när det kom till företaget och att material med räkenskapsinformation som företaget självt har upprättat ska bevaras i det skick materialet fick när räkenskapsinformationen sammanställdes. Av 6 § framgår dock att ett maskinläsbart medium får förstöras om informationen på ett betryggande sätt överförs till något annat material. Om informationen har tagits emot från någon annan och är av det slag som företaget normalt bevarar elektroniskt får detta ske först fr.o.m. det fjärde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Slutligen framgår av 2 § att material som används för att bevara räkenskapsinformation ska bevaras fram t.o.m. det tionde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades.

4.3.2 Skattebetalningslagen

Särskilda regler om arkivering av fakturor finns i 14 kap. 2 a och 2 b §§ skattebetalningslagen (1997:483), SBL. Reglerna motsvaras av bestämmelser i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

I 14 kap. 2 a § första stycket SBL anges att den som enligt ML ska säkerställa att faktura utfärdas även är skyldig att säkerställa att ett exemplar av fakturan bevaras. Skyldigheten att bevara ett exemplar av fakturan gäller även fakturor som en näringsidkare tagit emot. Av andra stycket framgår att den som avses i första stycket även ska säkerställa att uppgifterna i fakturor som lagras i elektronisk form är oförändrade och läsbara under hela lagringstiden. I tredje stycket anges att med bevarande av fakturor på elektronisk väg avses bevarande av data via kabel, radio, optisk teknik eller andra elektromagnetiska hjälpmedel.

I 14 kap. 2 b § första stycket SBL erinras om att det i BFL finns bestämmelser om arkivering av räkenskapsinformation för fysiska och juridiska personer som är bokföringsskyldiga. I andra stycket föreskrivs att, för den som inte är bokföringsskyldig men som omfattas av skyldigheten att bevara fakturor enligt 2 a §, ska bestämmelserna om former för bevarande av fakturor i 7 kap. 1 § andra stycket och 6 § BFL tillämpas.

Utöver nu nämnda bestämmelser om bevarande av fakturor finns i 2 § ett krav på att den som är deklarationsskyldig enligt lagen i skälighets omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt ska se till att det finns underlag för fullgörandet av deklarationsskyldigheten. Detta underlag ska bevaras under sju år efter utgången av det kalenderår som underlaget avser.

4.3.3 Begreppet räkenskapsinformation

Begreppet räkenskapsinformation används i BFL som en gemensam beteckning för vissa i bokföringen förekommande sammanställningar av information. Det är räkenskapsinformationen som sådan som avses och inte det material eller medium som är bärare av informationen eller som kan användas för att ta fram informationen (se prop. 1998/99:130, Del 1, s. 244–245 och 395). Den omständighet att det i BFL ställs krav på att räkenskapsinformationen ska bevaras i sitt ursprungliga skick betyder alltså

inte att även själva bäraren av informationen är att betrakta som räkenskapsinformation, dvs. pappret eller hårddisken där informationen finns lagrad är inte räkenskapsinformation.

4.3.4 Former för bevarandet av räkenskapsinformation

Räkenskapsinformationen ska i princip bevaras i sin ursprungliga form. I förarbetena till BFL utvecklas detta närmare enligt följande (prop. 1998/99:130, Del 1, s. 405).

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 fotostatkopiering. 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, ska informationen bevaras i elektronisk form så att den kan presenteras på det sätt 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 utrustningen 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 för sådan räkenskapsinformation som har upprättats inom företaget.

4.3.5 Maskinläsbar räkenskapsinformation

7 kap. 6 § BFL behandlar överföring av räkenskapsinformation från maskinläsbart medium till annan form. Fram till den 1 januari 2007 gällde enligt paragrafen att maskinläsbara medier med räkenskapsinformation som företaget hade tagit emot från någon annan fick förstöras först från och med det fjärde året efter utgången av det

kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Sedan år 2007 är emellertid fyraårsregeln bara tillämplig på sådan räkenskapsinformation som företaget normalt bevarar på ett maskinläsbart medium. Är det däremot fråga om räkenskapsinformation av sådant slag som företaget normalt bevarar på annat sätt än på ett maskinläsbart medium får alltså det maskinläsbara mediet förstöras och ersättas med någon annan lagringsform, t.ex. en utskrift på papper.

Vid den remisshantering som föregick ändringen av 7 kap. 6 § BFL den 1 januari 2007 anförde Finansinspektionen att om det redan vid mottagandet av räkenskapsinformationen blir möjligt att överföra den från elektronisk form till vanlig läsbar form eller mikroskrift, kan konsekvensen bli att källan till informationen inte kan hittas (prop. 2005/06:116, s. 99). Med anledning av kritiken anförde regeringen följande (a.a., s. 99–100).

Vad Finansinspektionen har uttalat utgör dock enligt vår mening inte anledning att inte genomföra förslaget. Visserligen finns det en viss risk för att någon avsiktligt eller oavsiktligt ändrar den maskinläsbara räkenskapsinformationen på ett sådant sätt att hela eller delar av informationen går förlorad. Detta är emellertid en risk som finns redan i dag; maskinläsbar räkenskapsinformation som består av uppgifter som företaget har tagit emot från någon annan får föras över till vanlig läsbar form efter tre år. Detta har hittills inte visat sig vara förenat med några egentliga nackdelar. Förslaget är också villkorat på så sätt att överföring till vanlig läsbar form endast får ske om det går att göra på ett betryggande sätt. Till det kommer BFL:s krav på att en verifikation alltid ska innehålla uppgift om vilken motpart en affärshändelse berör (se 5 kap. 7 § BFL). Dessa krav får anses vara tillräckliga för att i rimlig omfattning säkerställa att information inte går förlorad.

En av remissinstanserna föreslog att skyldigheten att bevara räkenskapsinformation som hade mottagits i maskinläsbar form i den form den hade när den mottogs helt och hållet skulle tas bort. Som svar på detta förslag anförde regeringen följande (a.a., s. 100).

En på det sättet utformad bestämmelse skulle undanröja eventuella tillämpningsproblem. Detta måste emellertid ställas mot de motiv som ligger bakom den begränsade möjligheten att förstöra maskinläsbar räkenskapsinformation. Vid tillkomsten av BFL ansågs det att myndigheter med rimliga kostnader skulle kunna genomföra kontrollinsatser. Myndigheter använder sig ofta av företagens maskinläsbara medier och kan därigenom på maskinell väg göra granskningar som – om materialet i stället hade varit i

vanlig läsbar form – hade krävt omfattande manuella insatser. Att helt och hållet ta bort skyldigheten att bevara maskinläsbar räkenskapsinformation i den form den hade när den mottogs skulle enligt vår uppfattning allvarligt kunna försvåra myndigheternas möjlighet att göra kontrollinsatser.

4.3.6 Arkiveringstiden

I dag ställs krav på att räkenskapsinformationen ska bevaras fram till och med det tionde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades (7 kap. 2 § BFL). I förarbetena till lagen anförde regeringen bl.a. följande om arkiveringstiden (prop. 1998/99:130, Del 1, s. 265–266).

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.

Som framgår av förarbetena är skälet till att vi har en tioårig arkiveringstid bl.a. att preskriptionstiden för fordringar och vissa i sammanhanget relevanta brott uppgår till tio år. Den tid som

Skatteverket har på sig för eftertaxering uppgår emellertid, förutom i undantagsfall, endast till sex år efter räkenskapsåret.

Som framgått tidigare gäller enligt SBL en skyldighet att bevara underlag för deklarationsskyldigheten, t.ex. i form av räkenskaper, i sju år efter utgången av det kalenderår som underlaget avser.

4.3.7 Våra direktiv

Vi ska enligt våra direktiv analysera reglerna om bevarande av räkenskapsinformation och ta ställning till om de bör ändras i något avseende. När det gäller frågan om tiden för bevarande av räkenskapsinformation ska vi väga de tekniska och praktiska problem som kan tala för en kortare arkiveringstid mot behovet av att ha tillgång till behövlig räkenskapsinformation i samband med olika kontroller, bl.a. taxeringsrevision och utredning om misstänkt brott. Vi ska särskilt överväga frågan om bevarande av räkenskapsinformation efter konkurs.

4.3.8 Överväganden och förslag

4.3.8.1 Former för bevarande av räkenskapsinformation

Förslag: En generell bestämmelse införs av innebörd att material som används för att bevara räkenskapsinformation får förstöras om informationen på ett betryggande sätt överförs till något annat material. Sådan förstöring får ske tidigast fr.o.m. det tredje året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Bestämmelsen bör införas i 7 kap. 1 § BFL och förslaget innebär att 7 kap. 6 § upphävs.

Huvudregeln i dag är att all räkenskapsinformation ska bevaras i sin ursprungliga form. I 7 kap. 6 § BFL ges dock en möjlighet att förstöra ett maskinläsbart medium som används för att bevara räkenskapsinformation förutsatt att informationen på ett betryggande sätt överförs till någon annan form. Vad gäller information som mottagits från någon annan och är av det slag som företaget normalt bevarar elektroniskt får det maskinläsbara mediet dock förstöras först från och med det fjärde året efter utgången av räkenskapsåret. Ett företag som tar emot en elektronisk faktura

och normalt inte lagrar räkenskapsinformation elektroniskt får alltså omedelbart skriva ut fakturan på papper. Före den 1 januari 2007 gällde fyraårsregeln för all maskinläsbar information som mottagits från någon annan, oavsett företagets rutiner. Som tidigare nämnts är anledningen till att tidsgränsen inte helt tagits bort farhågor för att myndigheternas kontrollinsatser i så fall skulle kunna försvåras eftersom myndigheterna använder sig av företagets maskinläsbara medier vid sina kontroller.

Vi har övervägt att föreslå att fyraårsgränsen i 7 kap. 6 § slopas för alla företag. De nyss nämnda farhågorna måste givetvis tas på största allvar men i sammanhanget måste frågan ställas vilket intresse ett seriöst företag har av att föra över räkenskapsinformation på ett maskinläsbart medium till ett dokument om företaget normalt bevarar denna information elektroniskt. I de allra flesta fall torde ett företag i en sådan situation föredra att bevara informationen elektroniskt med tanke på att en sådan förvaring kräver mindre utrymme och är lättare att hantera än en pappersbaserad arkivering. Att ta bort den kvarvarande tidsgränsen framstår vidare som ett mindre avsteg från huvudregeln att räkenskapsinformation ska bevaras i sin ursprungliga form än den ändring av tillämpningsområdet för tidsgränsen som trädde i kraft den 1 januari 2007.

Ytterligare ett skäl för att ta bort den kvarvarande tidsgränsen är att den kan ställa till problem för konkursförvaltare. En konkursförvaltare är enligt 7 kap. 19 § konkurslagen (1987:672) skyldig att ta hand om den räkenskapsinformation som hör till konkursboet. En konkursförvaltare vill regelmässigt sälja konkursboets datorer. Det kan vara så att datorerna är leasade och kostsamma för boet. Om informationen är sådan som företaget normalt bevarar på ett maskinläsbart medium är det inte tillåtet att bevara informationen i pappersform förrän efter fyra år. Konkursförvaltaren tvingas därför bevara dyr datautrustning. Tar man bort tidsgränsen skulle konkursförvaltaren kunna sälja utrustningen (jfr skrivelse från EBM den 3 mars 2003, dnr 900 2003/0106).

I detta sammanhang finns det anledning att ta upp frågan om det finns skäl att tillåta att räkenskapsinformation förs över från ett dokument till en annan form utan att dokumentet bevaras. Finns det anledning att tillåta att ett pappersdokument scannas in för att därefter förstöras? Intresset av en sådan möjlighet ska ställas mot den nuvarande arkiveringstiden som är tio år. Räkenskapsinformation som bevaras i pappersform kräver utrymme och ett skäl som brukar anföras för en förkortning av arkiveringstiden är de

svällande arkivmassorna i företagen som det kostar pengar att ta hand om. Det är ur detta perspektiv en fördel om arkiveringen kan ske elektroniskt.

Utgångspunkten måste vara att en mottagen faktura i pappersform har ett bättre bevisvärde än en kopia. Det kan av detta skäl knappast komma på fråga att tillåta att en faktura som företaget tar emot omedelbart scannas in och därefter slängs utan huvudregeln bör vara att en mottagen handling ska sparas i vart fall någon tid. I och för sig kan hävdas att en möjlighet till scanning inte innebär något förbud att spara dokumentet och att det bör överlåtas till företaget självt att avgöra om ett visst dokument ska sparas eller inte. Vi anser emellertid att en obegränsad möjlighet att fritt välja form för bevarande av räkenskapsinformation kan leda tanken fel och invägga ett företag i tron att en kopia, elektronisk eller på papper, är ett lika gott bevismedel som originaldokumentet. Vi har förvisso full respekt för argumentet att pappersdokument är skrymmande att bevara vilket skulle kunna utgöra ett skäl att tillåta scanning. Detta problem anser vi dock bättre löses genom en förkortning av arkiveringstiden, vilket vi återkommer till i nästa avsnitt. En förkortning av arkiveringstiden är alltså att föredra som medel för att minska företagens behov av arkiveringsutrymme och därmed sammanhängande kostnader för arkivering av dokument än en regel om överföring av räkenskapsinformation från dokument till någon annan form.

Vi anser inte att det bör vara uteslutet att föra över information som finns lagrad i pappersform till elektronisk form eller mikroskrift och att efter viss tid förstöra det ursprungliga dokumentet. Överföringen som sådan bör få ske när som helst under arkiveringstiden. Däremot bör det inte vara tillåtet att förstöra det ursprungliga dokumentet omedelbart utan vi anser att denna handling bör bevaras någon tid. Frågan är därmed hur länge ett pappersdokument bör bevaras. Innan vi går över till den frågan vill vi återgå till frågan om överföring av räkenskapsinformation från elektronisk form till papper.

Sedan år 2007 gäller som tidigare nämnts att elektroniskt lagrad information som företaget tar emot från någon annan omedelbart får skrivas ut på papper om företaget inte normalt bevarar informationen elektroniskt. I så fall får utskrift ske först efter fyra år. Före år 2007 gällde att alla företag måste bevara mottagen elektronisk information i denna form under fyra år. Enligt vår mening finns det egentligen ingen anledning att behandla elektronisk information på

annat sätt än sådan som bevaras på papper. Elektroniska fakturor blir allt mer vanliga i affärlivet och kommer i framtiden sannolikt att konkurrera ut pappersfakturorna. Med hänsyn till att mottagna uppgifter som regel får anses utgöra bästa bevis för en affärshändelse framstår den nuvarande möjligheten att förstöra elektroniskt lagrad information som mottagits utifrån som alltför generös. Huvudregeln bör enligt vår mening vara att även elektroniskt lagrad information som tas emot utifrån bör bevaras i det skick det hade när företaget tog emot den.

Vi anser således att all räkenskapsinformation, både mottagen och egenupprättad, som huvudregel ska bevaras i den form informationen hade när den togs emot respektive fick när den sammanställdes. Att bara föra över informationen till något annat material bör vara tillåtet när som helst och hur många gånger som helst under arkiveringstiden. Däremot bör det inte vara tillåtet att förstöra det ursprungliga materialet förrän viss tid har förflutit. Vidare bör en överföring som görs i avsikt att ersätta det ursprungliga materialet bara få ske i ett led. Ett dokument som har scannats in får alltså inte vid en senare tidpunkt skrivas ut för att ersätta den inscannade informationen. Elektroniskt lagrad information som har skrivits ut får inte därefter scannas in och skrivas ut för att ersätta den elektroniskt lagrade informationen.

När det gäller att bestämma den tid under vilken räkenskapsinformation bör bevaras i sin ursprungliga form anser vi att det finns anledning att ta hänsyn till den tid inom vilken Skatteverket får fatta ett omprövningsbeslut till nackdel för den skattskyldige. Denna tid är enligt 4 kap. 14 § taxeringslagen (1990:324) året efter taxeringsåret, dvs. två år efter beskattningsåret eller räkenskapsåret. Två år anser vi mot denna bakgrund är en minimitid under vilken räkenskapsinformationen bör bevaras i ursprungligt skick. Inte minst intresset av en effektiv skattekontroll talar för att denna tid bör förlängas något och vi har stannat för att föreslå tre år.

Vi inser att detta förslag inte löser de problem som konkursförvaltarna ibland ställs inför och som redovisats ovan. Det finns emellertid som vi ser det inget som hindrar att frågan om bevarande av räkenskapsinformation efter konkurs uttryckligen regleras i konkurslagen. Sålunda kan 7 kap. 19 § konkurslagen förse med en särskild bestämmelse som möjliggör för konkursförvaltaren att överföra räkenskapsinformation i vidare omfattning än vad som gäller enligt BFL. Vi har emellertid av tidsskäl ansett oss förhindrade att närmare gå in på denna fråga.

4.3.8.2 Arkiveringstiden

Förslag: Arkiveringstiden kortas till sju år.

Redan Redovisningskommittén anförde i sitt slutbetänkande (SOU 1995:157) att vad den erfarit efterfrågades räkenskapsinformation som var äldre än sex år sällan eller aldrig. Efter utgången av den tid som gäller för eftertaxering förlorade enligt kommittén räkenskapshandlingarna i huvudsak betydelse som underlag för kontroll av en verksamhet.

Ett argument som brukar anföras som skäl för att korta ner arkiveringstiden är de svällande arkivmassorna som företagen tvingas ta hand om men som sällan efterfrågas av någon utomstående, t.ex. Skatteverket. Ett skäl mot en förkortning är intresset av att kunna utreda och beivra ekonomisk brottslighet. I likhet med Redovisningskommittén kan vi konstatera att det är ytterst sällan som räkenskapsinformation äldre än sex år efterfrågas. Att sådan information kan ha betydelse för att utreda ekonomisk brottslighet där preskriptionstiden är längre utgör inte något tillräckligt starkt skäl för att bevara den nuvarande tioåriga arkiveringstiden. Enligt vår mening är det viktigt att vid utformningen av redovisningsreglerna, inklusive bestämmelserna om bevarande av räkenskapsinformation, göra en lämplig avvägning mellan de olika intressen som gör sig gällande. Här ska ställas företagets kostnader för att bevara gammal räkenskapsinformation mot de brottsbekämpande myndigheternas intresse av att kunna utreda och beivra brott. I det sammanhanget är det viktigt att komma ihåg att det stora flertalet företag aldrig blir föremål för någon brottsutredning eller ens eftertaxering men måste trots det spara en mängd information som aldrig efterfrågas av någon utomstående. Det anförda talar för att tiden nu är mogen för att förkorta arkiveringstiden. Med hänsyn till bestämmelsen i 14 kap. 2 § SBL om skyldighet att bevara underlag för deklarationsskyldigheten i sju år, har vi stannat för att föreslå en sänkning av arkiveringstiden till sju år.

4.3.8.3 Gallring av uppgifter i en verifikation

Utöver de uppgifter en faktura lagligen ska innehålla, kan den även innehålla annan information. Det kan t.ex. vara fråga om reklam eller personliga hälsningar. Fråga har uppkommit om det är möjligt

att rensa elektroniska fakturor som används som verifikationer från sådan information.

Av 1 kap. 8 § första stycket 8 BFL framgår att räkenskapsinformation är sådana sammanställningar som avses i bl.a. 5 kap. 6 § (verifikation) samt sådana uppgifter i övrigt som är av betydelse för att det ska gå att följa och förstå de enskilda bokföringsposternas behandling i bokföringen. Av 5 kap. 6 § framgår vilka uppgifter som en verifikation ska innehålla, nämligen uppgift om när den har sammanställts, när affärshändelsen har inträffat, vad denna avser, vilket belopp den gäller och vilken motpart den berör. Härutöver finns det bestämmelser i 11 kap. 8 § ML om vad en faktura ska innehålla.

Bedömningen av om det är tillåtet att rensa mottagna fakturor från viss information måste göras mot bakgrund av nyss nämnda bestämmelser om vad en verifikation ska innehålla och vad som utgör räkenskapsinformation. Vid denna prövning framstår det som närmast självklart att information av typen företagslogotyp, personliga hälsningar och reklam inte utgör räkenskapsinformation och därmed kan rensas bort. Detta menar vi följer av regleringen av vad som utgör räkenskapsinformation i 1 kap. 8 §. Om det skulle behövas något klarläggande i denna fråga anser vi att det närmast är en fråga för Bokföringsnämnden och inte lagstiftaren.

5 Konsekvenser av våra förslag

5.1 Effekter för företagen

Antalet aktiva företag i SCB:s företagsregister år 2006 uppgick till 917 568. Som aktiva räknas juridiska personer samt fysiska personer som antingen är registrerade för mervärdesskatt, som arbetsgivare, eller, i ej mervärdesskattepliktiga branscher, för F-skatt. Som angetts tidigare är i dag drygt 90 procent av alla företag att klassificera som mindre företag. Om gränsvärdena höjs kommer denna andel att bli än högre, se avsnitt 2.4.1. Våra förslag innebär förenklingar framför allt för de mindre företagen. Det är också främst denna kategori som har varit målgruppen för utredningen, men en del av våra förslag medför förenklingar även för större företag.

Nutek arbetar med att på regeringens uppdrag mäta hur mycket det kostar företagen att följa de administrativa krav som finns i lagstiftningen. Som framgått har Nutek inom ramen för detta uppdrag mätt företagens administrativa kostnader till följd av lagstiftningen på redovisningsområdet. Mätresultaten samlas i en databas, Malin. Databasen uppdateras årligen. Den möjliggör simuleringar på data från mätningarna för att kunna se och värdera förändringar av företagens administrativa kostnader med anledning av ändrade regler eller ändrad tillämpning av regler. På vårt uppdrag har Nutek gjort en sådan simulering med utgångspunkt i våra förslag till ändringar i ÅRL och BFL. Nutek har kompletterat simuleringarna med manuella beräkningar.

Med administrativa kostnader menas i detta sammanhang de kostnader företagen har för att upprätta, lagra eller överföra information eller uppgifter som orsakas av krav i lagar, förordningar, föreskrifter eller anvisningar i allmänna råd. Den valda avgränsningen av vad som är en administrativ kostnad innebär att inte alla våra förslag som upplevs som en lättnad av företagen bidrar

till att den administrativa kostnaden minskar. Exempel härpå är vårt förslag att minska arkiveringstiden till sju år.

Vad avser våra förslag att begränsa upplysningskyldigheten enligt 5 kap. 20–22 och 25 §§ ÅRL till större företag saknas tillräckligt detaljerat jämförelsematerial i Malin för att kunna göra en mätning av vilka effekter förslagen har på de administrativa kostnaderna. Vad gäller koncernredovisningen saknas siffermaterial i Malin. Det är därför inte möjligt att mäta vilken effekt våra förslag på detta område har på de administrativa kostnaderna.

Totalt visar Nuteks beräkning kommer de administrativa kostnaderna till följd av våra förslag till ändringar i ÅRL att minska med omkring 400 miljoner kronor, vilket motsvarar en cirka 20 procentig minskning av de administrativa kostnaderna.

Nuttek har därvid varit försiktig i sina beräkningar. Troligtvis kommer de administrativa kostnaderna att minska med än mer. Den största minskningen medför vårt förslag att begränsa kraven på personalrelaterad information (cirka 215 miljoner kronor) följt av förslaget att avskaffa skyldigheten för mindre företag att upprätta en förvaltningsberättelse (cirka 140 miljoner kronor).

Våra förslag till ändringar i ÅRL påverkar till en del de företag som har att tillämpa ÅRKL och ÅRFL. Dessa lagar hänvisar i stor utsträckning till bestämmelserna i ÅRL. Även om ÅRKL och ÅRFL inte omfattas av Nuteks beräkning står det därför klart att även kostnaderna för de företag som omfattas av dessa lagar kommer att minska.

Enligt Nuteks beräkningar medför våra förslag till ändringar i BFL en minskning av de administrativa kostnaderna med totalt cirka 78 miljoner kronor. Minskningen hänför sig här till vårt förslag att slopa reglerna om vanliga årsbokslut.

5.2 Offentligfinansiella effekter

Våra förslag innebär att redovisningslagstiftningens karaktär av ramlagstiftning förstärks. Förslagen innebär också att vi vill ge Bokföringsnämnden en starkt roll som normgivare på redovisningsområdet. Flera av våra förslag förutsätter att nämnden fyller ut lagstiftningen med allmänna råd och vägledningar i olika frågor. Detta leder till att nämnden, som i dag har en budget på cirka åtta miljoner kronor, kommer att behöva förstärkas i olika avseenden och att nämnden behöver tilldelas ökade anslag för sin verksamhet.

Detta kostar givetvis pengar och frågan är hur en förstärkning av nämndens kansli kan finansieras.

Syftet med våra förslag är att det ska bli enklare för framför allt de mindre företagen att sköta sin bokföring och sitt bokslutsarbete. Detta kommer att leda till minskade administrativa kostnader för företagen vilket i sin tur leder till ökade vinster och därmed skatteintäkter. I och för sig kan det tänkas att en del företag som i dag vänder sig till en redovisningsbyrå för att få hjälp med sin bokföring avstår från detta när regelverket blir enklare vilket i sin tur kan leda till något minskade intäkter för en del sådana byråer. Sammantaget är det emellertid vår bestämda uppfattning att våra förenklingsförslag kommer att leda till ökade skatteintäkter. Hur stora belopp det handlar om är omöjligt att säga. Vi noterar dock att företagens administrativa kostnader för att uppfylla BFL:s krav i dag enligt beräkningar av Nutek kan uppskattas till cirka 23 miljarder kronor. Denna uppskattning är i och för sig förenad med stor osäkerhet men det står trots det klart att det rör sig om mycket stora belopp. Vid en skattesats på 28 procent skulle det alltså räcka att företagens kostnader för detta arbete minskade med så lite som två promille, eller 45–50 miljoner kronor, för att effekterna av våra förslag med råge ska finansiera en fördubbling av Bokföringsnämndens resurser.

En del av våra förenklingsförslag gäller även de finansiella företagen som står under Finansinspektionens tillsyn och följer dess normgivning. De eventuella kostnader som inspektionen kan komma att vidkännas av våra förslag bedöms emellertid som försumbara.

I övrigt är det två förslag som kan få smärre effekter vid beskattningen. Det är dels förslaget att ta bort kravet på aktivering av indirekta tillverkningskostnader i 4 kap. 3 § tredje stycket ÅRL, dels förslaget att slopa bestämmelserna om "vanliga" årsbokslut.

Det första förslaget innebär att frågan om aktivering av indirekta kostnader i anskaffningsvärdet för en tillgång får avgöras inom ramen för god redovisningssed och kommer sannolikt att medföra att framför allt riktigt små företag inte behöver aktivera sådana kostnader utan kan resultatföra dem direkt. Därmed blir kostnaderna även omedelbart avdragsgilla. Detta är emellertid enbart en fråga om periodisering, dvs. i vilken form kostnaderna ska dras av – direkt eller genom värdeminskningssavdrag. Beskattningseffekterna blir enligt vår mening därmed högst marginella. Till detta hör att det bör ankomma på Bokföringsnämnden att närmare

reglera frågan om aktivering av indirekta utgifter i mindre företag och eftersom både Skatteverket och Finansdepartementet är representerade i nämnden är vi övertygade om att eventuella skattekonsekvenser kommer att bli noggrant utredda och belysta.

Det andra förslaget innebär att fler enskilda näringsidkare kommer att upprätta vad som i dag benämns förenklat årsbokslut och därmed att omfattas av de speciella skatteregler som finns i bl.a. 14 kap. 2 § tredje stycket, 17 kap. 2 § tredje stycket och 18 kap. 7 § andra stycket IL. Såvitt vi kan bedöma rör det sig emellertid om ett ytterst begränsat antal företag, högst ett par procent (se avsnitt 3.4.3, Reglerna om vanliga årsbokslut slopas). Eventuella skattekonsekvenser torde därmed även i detta fall att bli högst marginella. Vi vill dock åter erinra om Bokföringsnämndens uppgift som normgivare på området och möjligheten för nämnden att i sitt normgivningsarbete differentiera kraven beroende på företagets storlek och intressenkrets. I detta arbete utgår vi från att även berättigade krav från beskattningssynpunkt kommer att beaktas.

6 Ikraftträdande

Våra förslag innebär i huvudsak förenklingar och andra lättnader för företagen i det praktiska redovisningsarbetet. Detta talar för att lagändringarna bör träda ikraft så snart som möjligt. Med hänsyn tagen till sedvanlig remissrunda och erforderlig beredning inom berörda departement bedömer vi det dock inte som realistiskt med ett tidigare ikraftträdande än den 1 juli 2009. Nästa fråga är vilket räkenskapsår som bör vara det första som ändringarna får tillämpas. Förändringar i redovisningslagstiftningen brukar i regel träda ikraft ett visst datum och tillämpas på räkenskapsår som inleds samma dag eller senare. Vi anser emellertid att det beträffande en del av våra förslag finns anledning att avvika från denna princip.

6.1 Årsredovisningslagen

En stor del av våra förslag innebär lättnader i kraven på tilläggsupplysningar i års- och koncernredovisningen, däribland kravet på förvaltningsberättelse i mindre företag. Valet av tillämpningstidpunkt för den här typen av ändringar bör enligt vår mening inte behöva vara beroende av räkenskapsårets förläggning i tiden. Vi ser inga praktiska hinder mot att ett slopande av ett visst upplysningskrav får genomslag i en redovisningshandling som upprättas efter ett visst datum oavsett när räkenskapsåret inleddes. Det samma gäller förslagen om förkortad balansräkning och den utökade möjligheten att upprätta förkortad resultaträkning liksom förslaget till ändring av uppställningsschemat för balansräkningen i bilaga 1 till ÅRL eftersom det förslaget endast innebär en kodifiering av gällande praxis. Vad nu sagts innebär att företag med kalenderår som räkenskapsår bör få tillämpa de nya reglerna redan på räkenskapsåret 2009. Däremot bör vid ikraftträdandetidpunkten avslutade räkenskapsår omfattas av bestämmelserna i dess äldre

lydelse även om års- eller koncernredovisningen inte skulle ha upprättats vid denna tidpunkt.

I två avseenden anser vi att det finns skäl för en annan ordning än den nyss föreslagna och det gäller förslagen att ta bort kravet på aktivering av indirekta kostnader i 4 kap. 3 § tredje stycket samt att höja gränsvärdet i 1 kap. 3 §. Ett slopande av kravet på aktivering av indirekta kostnader medför, för de företag som i enlighet med god redovisningssed väljer att avstå från en aktivering, ett byte av redovisningsprincip. Sådana byten bör inte genomföras under ett löpande räkenskapsår. Av det skälet anser vi att detta förslag bör gälla först för räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2009. Vidare bör vårt förslag att höja gränsvärdet i 1 kap. 3 § ÅRL av praktiska skäl samordnas med revisionsutredningens förslag om slopad revisionsplikt. Detta innebär att vi föreslår att bestämmelsen tillämpas första gången för räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010.

6.2 Bokföringslagen

Vi föreslår att reglerna om ”vanliga” årsbokslut slopas och att alla företag som inte upprättar årsredovisning får upprätta vad som i dag benämns ett förenklat årsbokslut. Detta förslag, sammantaget med förslaget att höja gränsvärdet för mindre företag i 6 kap. 1 §, innebär att många företag kommer att gå från att upprätta en fullständig årsredovisning till ett förenklat årsbokslut. Vi har i samband med detta förslag understrukit vikten av kompletterande normgivning från i första hand Bokföringsnämndens sida och vi tror att nämnden kommer att behöva viss tid på sig för att åstadkomma detta. Av detta skäl föreslår vi att den utökade möjligheten att upprätta förenklat årsbokslut tillämpas första gången vid samma tidpunkt som höjningen av gränsvärdet för mindre företag, dvs. för räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010. Förslaget att utöka möjligheten att använda kontantmetoden i 5 kap. 2 § bör tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2009.

Förslaget om gemensam verifikation är inte avsett att innebära någon förändring av nuvarande ordning utan syftar uteslutande till att komma tillrätta med den osäkerhet beträffande bruket av sådan verifikation som uppstått till följd av en dom av Högsta domstolen. Av detta skäl anser vi att förslaget bör gälla omedelbart, dvs. även

för det räkenskapsår som pågår vid ikraftträdandetidpunkten. Detsamma anser vi bör gälla de förslag som innebär lättnader i arkiveringsskyldigheten, dvs. förslagen till ändring av 7 kap. och 2 §§. När det gäller arkiveringstiden innebär vad nu sagts följande. Ett företag som har kalenderår som räkenskapsår får när de nya reglerna träder ikraft gallra räkenskapsinformation som hänför sig till räkenskapsåret 2001 och tidigare. Ett företag vars räkenskapsår löper ut den 30 juni kan gallra information som hänför sig till det räkenskapsår som löpte ut den 30 juni 2001 och tidigare räkenskapsår. Den föreslagna treårsregeln i 1 § innebär på motsvarande sätt att mottaget material som avser räkenskapsåret 2005 får förstöras omedelbart vid ikraftträdandet om företaget har kalenderår som räkenskapsår. Om företagets räkenskapsår löper ut den 30 juni får material från det räkenskapsår som löpte ut den 30 juni 2005 omedelbart förstöras. Slutligen anser vi att även förslaget i 6 kap. 3 § första stycket att tillåta att den löpande bokföringen i en gemensamt bedriven näringsverksamhet avslutas med ett särskilt årsbokslut bör kunna gälla omedelbart. De företag som berörs av förslaget är i huvudsak enskilda näringsidkare som ska ha kalenderår som räkenskapsår. En omedelbar tillämpning av förslaget innebär därmed att dessa näringsidkare redan för räkenskapsåret 2009 får upprätta mer än ett årsbokslut för den händelse de bedriver mer än en näringsverksamhet, förutsatt att en av dem bedrivs gemensamt med någon annan.

6.3 Övriga lagförslag

Övriga förslag som vi lägger fram har närmast karaktär av följdändringar och bör därför genomföras på samma sätt och vid samma tidpunkt som huvudförslagen. Ett undantag är den föreslagna lagen om särskilt bokslut som föreslås träda i stället för bestämmelserna om årsbokslut i BFL och som mycket väl kan börja tillämpas vid en tidigare tidpunkt. Lagen om särskilt bokslut bör sålunda träda ikraft den 1 juli 2009 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni samma år. Detsamma gäller de lagförslag som bara innefattar en hänvisning till denna lag.

III Författningskommentar

Författningskommentar

1 Förslaget till lag (2008:000) om särskilt bokslut

1 §

Ett flertal lagar uppställer krav på att ett särskilt bokslut ska upprättas när ett företags redovisningsskyldighet förändras till följd av att företaget får sin hemvist i en annan stat än Sverige. Ett sådant krav finns i lagen (1972:262) om understödsföreningar, lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, lagen (1995:1570) om medlemsbanker, lagen (2004:575) om europabolag, aktiebolagslagslagen (2005:551) och lagen (2006:595) om europakooperativ. Det föreskrivs i dessa lagar att det särskilda bokslutet ska upprättas med tillämpning av bestämmelserna om årsbokslut i 6 kap. BFL. Vårt förslag att reglerna om ”vanliga” årsbokslut ska slopas medför emellertid att dessa bestämmelser kommer att upphävas. Som en konsekvens av detta förslag har bestämmelser motsvarande de i 6 kap. BFL samlats i en ny lag om särskilt bokslut.

2–8 §§

Paragraferna motsvarar 6 kap. 4–9 och 12 §§ BFL.

2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1972:262) om understödsföreningar

107 §

Paragrafen innehåller krav på att ett särskilt bokslut ska upprättas i vissa fall. För det särskilda bokslutet gäller enligt *tredje stycket* bestämmelserna om årsbokslut i 6 kap. 4–9 och 11 §§ BFL. Hänvisningarna till bestämmelserna i 6 kap. har tagits bort. I *första och*

andra styckena har föreskrifter i stället införts om att det särskilda bokslutet ska upprättas med tillämpning av den nya lagen om särskilt bokslut. Bakgrunden till ändringen framgår av kommentaren till 1 § lagen om särskilt bokslut.

Förevarande paragraf trädde i kraft den 18 augusti 2006. Den vid den tidpunkten gällande bestämmelsen i 11 § i 6 kap. BFL fick den 1 januari 2007 benämningen 12 §. Hänvisningen i förevarande paragraf justerades emellertid inte. Genom att regeln i den nuvarande 12 § förs över till den nya lagen om särskilt bokslut rättas detta till.

Paragrafen har vidare justerats språkligt.

3 Förslaget till lag om ändring i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar

12 kap. 40 §

I paragrafen regleras frågan om ett särskilt bokslut när en svensk förening deltar i en gränsöverskridande fusion och den övertagande föreningen har sin hemvist i en annan stat än Sverige.

För det särskilda bokslutet gäller enligt *andra stycket* bestämmelserna om årsbokslut i 6 kap. 4–9 och 12 §§ BFL. Hänvisningarna till bestämmelserna i 6 kap. har tagits bort. I *första stycket* har föreskrifter i stället införts om att det särskilda bokslutet ska upprättas med tillämpning av den nya lagen om särskilt bokslut. Bakgrunden till ändringen framgår av kommentaren till 1 § lagen om särskilt bokslut.

Paragrafen har vidare justerats språkligt.

4 Förslaget till lag om ändring i konkurslagen (1987:672)

7 kap. 19 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om konkursförvaltares bokföringsskyldighet. I *andra stycket* har, som en konsekvens av vårt förslag att begränsa arkiveringstiden i BFL till sju år, den tidsperiod under vilken förvaltaren måste bevara räkenskapsmaterial satts ner till sju år.

Paragrafen har vidare justerats språkligt.

5 Förslaget till lag om ändring i lagen (1992:160) om utländska filialer m.m.

14 §

I *tredje stycket 1* har hänvisningarna till 6 kap. 4–11 §§ BFL med undantag för hänvisningen till 11 § ersatts med en hänvisning till lagen om särskilt bokslut. Bakgrunden till ändringen framgår av kommentaren till 1 § lagen om särskilt bokslut.

Regeln i tredje stycket trädde i kraft den 1 januari 2002. De då gällande bestämmelserna i 10 och 11 §§ i 6 kap. BFL fick den 1 januari 2007 benämningarna 11 respektive 12 §§. Hänvisningarna i förevarande paragraf justerades emellertid inte. Genom att regeln i 6 kap. 12 § BFL förs över till den nya lagen om särskilt bokslut samtidigt som hänvisningen till 6 kap. 11 § BFL kvarstår rättas detta till.

Paragrafen har vidare justerats språkligt.

6 Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

13 kap. 8

Av paragrafen framgår under vilka förutsättningar ett företag får tillämpa den s.k. kontantmetoden i sin mervärdesskatteredovisning. Bestämmelserna motsvarar sakligt sett 5 kap. 2 § tredje och fjärde styckena BFL.

En förutsättning enligt *första stycket* för att få tillämpa kontantmetoden är i dag att företaget inte är skyldigt att upprätta årsredovisning. Denna begränsning har tagits bort. Det innebär att alla företag vars årliga nettoomsättning normalt understiger tre miljoner kronor kan tillämpa kontantmetoden i sin mervärdesskatteredovisning.

Enligt tredje stycket kan även vissa företag som inte uppfyller förutsättningarna i första stycket tillämpa kontantmetoden. Till följd av ändringen i första stycket har denna bestämmelse ansetts kunna utgå.

Paragrafen har vidare justerats språkligt.

7 Förslaget till lag om ändring i stiftelselagen (1994:1220)

3 kap. 2 §

Av paragrafen framgår vad som gäller för stiftelser som inte är bokföringsskyldiga enligt BFL. I *tredje stycket* föreskrivs i dag att räkenskapsmaterial ska bevaras under minst tio år från utgången av det räkenskapsår som räkenskapsmaterialet avser. De lagändringar vi föreslår i BFL innebär att stiftelser som är bokföringsskyldiga endast kommer att vara skyldiga att bevara räkenskapsinformation i sju år. Det finns inte skäl att kräva att stiftelser som inte är bokföringsskyldiga ska bevara räkenskapsmaterial längre än så. Tidsperioden för bevarande av räkenskapsmaterial har därför satts ner till sju år.

Paragrafen har vidare justerats språkligt.

8 Förslaget till lag om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554)

1 kap. 3 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 2.4.1.

Ändringarna i *första stycket 4 och 6* innebär att de gränsvärden som avgör om ett företag eller en koncern är att klassificera som större delvis har höjts så att de överensstämmer med motsvarande gränsvärden i artikel 11 i det fjärde direktivet.

Paragrafen har vidare justerats språkligt.

2 kap. 1 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 2.4.4.

Av paragrafen framgår vilka delar en årsredovisning ska bestå av. Kravet på att en förvaltningsberättelse ska ingå i årsredovisningen har inskränkts till att bara gälla större företag. Som framgår av författningskommentaren till 5 kap. 1 a, 14 a, 14 b och 15 a §§ samt 6 kap. 1 § införs i stället krav på att ett företag som inte upprättar någon förvaltningsberättelse ska lämna en del ytterligare information i noterna, bl.a. förslag till vinstdisposition och upplysningar om innehav av egna aktier.

Paragrafen har vidare justerats språkligt.

3 kap. 3 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 2.4.5.

Paragrafen reglerar vilken uppställningsform som ska användas för balansräkningen och resultaträkningen. Balansräkningens uppställningsform framgår av bilaga 1 till lagen och är hämtad från artikel 9 i det fjärde direktivet. Enligt direktivet får medlemsstaterna tillåta mindre företag att upprätta s.k. förkortad balansräkning (artikel 11). Genom ett tillägg i *första stycket* har denna möjlighet utnyttjats. Tillägget innebär att balansräkningen i ett mindre företag bara behöver innehålla de poster i bilagan som föregås av bokstäver och romerska siffror. Uppställningsformen har också ändrats på så sätt att uppdelningen av eget kapital i bundet respektive fritt eget kapital framgår direkt av bilagan (se avsnitt 2.4.3.2).

Paragrafen har vidare justerats språkligt.

3 kap. 11 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 2.4.3.3.

Av *första stycket* framgår att mindre företag får upprätta resultaträkning i förkortad form varmed menas att vissa poster slås samman till en post benämnd bruttovinst eller bruttoförlust. Bestämmelsen är hämtad från artikel 27 i det fjärde direktivet. I dag gäller som förutsättning för en sådan sammanslagning att den är motiverad av konkurrensskäl. Detta krav saknar motsvarighet i direktivet och har tagits bort.

I *andra stycket* har kravet att företaget i not ska ange skälen för sammanslagningen tagits bort. Kravet, som saknar motsvarighet i det fjärde direktivet, framstår som omotiverat efter nyss nämnda ändring i första stycket. Av andra stycket framgår vidare att företag som slår samman poster enligt första stycket ska lämna uppgift om nettoomsättningen och att denna uppgift får utelämnas om det är motiverat och Bolagsverket medger det. Av förarbetena framgår att ett utelämnande ska vara motiverat av konkurrensskäl (prop. 1998/99:130, Del 1, s. 464). Andra stycket har ändrats så att denna förutsättning framgår av lagtexten. Vidare har ett krav införts på att ett företag som fått tillstånd av Bolagsverket att utelämna uppgift om nettoomsättningen ska lämna upplysning om detta i en not.

Paragrafen har vidare justerats språkligt.

4 kap. 3 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 2.4.3.2, 3.4.2.1 och 3.4.2.5.

Kravet i *tredje stycket* på aktivering av indirekta tillverkningskostnader i anskaffningsvärdet för en tillgång har tagits bort. Om och i vilken utsträckning en sådan aktivering fortsättningsvis bör ske är en fråga som får lösas inom ramen för god redovisningssed.

Av *fjärde stycket* framgår att ett företag som aktiverar ränta ska lämna upplysning om detta samt om det räntebelopp som har aktiverats. Kravet på att uppgift om räntebeloppet ska lämnas har slopats. Upplysningskravet saknar motsvarighet i det fjärde direktivet och framstår som omotiverat från informationssynpunkt.

Paragrafen har vidare justerats språkligt.

5 kap. 1 a §

Förslaget har behandlats i avsnitt 2.4.4.

I paragrafen, som är ny, föreskrivs att ett företag som inte upprättar förvaltningsberättelse i stället i not ska lämna sådana upplysningar som framgår av 6 kap. 1 § första stycket och andra stycket 1 och 2. Förslaget är föranlett av vårt förslag att slopa kravet på förvaltningsberättelse i mindre företag.

5 kap. 3 och 3 a §§

Förslaget har behandlats i avsnitt 2.4.3.2.

5 kap. 3 § innehåller krav på tilläggsupplysningar beträffande företagets anläggningstillgångar. Upplysningskraven i *första stycket 1–10* har sin motsvarighet i det fjärde direktivet, artiklarna 15.3 a 33.1 tredje stycket och 35.1 c cc. Med avseende på kraven i artikel 15.3 a är det möjligt att göra undantag för mindre företag (artikel 44.2). Upplysningskraven i första stycket 2 (tillkommande och avgående tillgångar), 3 (överföringar), 7–9 (ackumulerade av-, ned- och uppskrivningar) och 10 (korrigeringar) behöver inte tillämpas av mindre företag. Dessa upplysningskrav har inskränkts till att enbart gälla större företag. Detta framgår av en ny 3 a §.

5 kap. 14 a §

Förslaget har behandlats i avsnitt 2.4.4.

Paragrafen är ny. Ett aktiebolag ska enligt 6 kap. 2 § i förvaltningsberättelsen lämna förslag till dispositioner beträffande bolagets

vinst eller förlust. I förevarande paragraf föreskrivs att ett aktiebolag som inte upprättar någon förvaltningsberättelse i fortsättningen i stället i not ska lämna förslag till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust. Förslaget är föranlett av att vi vill slopa kravet på förvaltningsberättelse i mindre företag.

5 kap. 14 b §

Förslaget har behandlats i avsnitt 2.4.4.

I paragrafen, som är ny, föreskrivs att ett aktiebolag som inte upprättar förvaltningsberättelse i stället i not ska lämna sådana upplysningar om förvärv och innehav av egna aktier som framgår av 6 kap. 1 § andra stycket 6–9. Förslaget är föranlett av att vi vill slopa kravet på förvaltningsberättelse i mindre företag.

5 kap. 15 a §

Förslaget har behandlats i avsnitt 2.4.4.

Paragrafen är ny. I dag ska en ekonomisk förening i förvaltningsberättelsen enligt 6 kap. 2 § lämna förslag till dispositioner beträffande föreningens vinst eller förlust. Om föreningen är moderföretag ska uppgift dessutom lämnas om belopp som enligt årsredovisningarna för företag inom koncernen ska föras över från fritt eget kapital i koncernen till bundet eget kapital. I förevarande paragraf föreskrivs att en ekonomisk förening som inte upprättar någon förvaltningsberättelse i fortsättningen i stället i not ska lämna förslag till dispositioner beträffande föreningens vinst eller förlust. Förslaget är föranlett av att vi vill slopa kravet på förvaltningsberättelse i mindre företag.

5 kap. 18 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 2.4.3.1.

I paragrafen föreskrivs att uppgift ska lämnas om medelantalet under räkenskapsåret anställda personer. Kravet har sin motsvarighet i artikel 43.1.9 i det fjärde direktivet. Det är möjligt att undanta mindre företag från kravet (artikel 44.1). Ändringarna innebär att upplysningsskyldigheten har inskränkts till att enbart omfatta större företag. Det därutöver tillkommande kravet på att fördelningen mellan kvinnor och män ska anges har tagits bort. Likaså har det krav som uppställs i det fall företaget har anställda i flera

länder på att medelantalet anställda och fördelningen mellan kvinnor och män ska anges för varje land slopats. De borttagna kraven saknar motsvarighet i det fjärde direktivet och upplysningarna bedöms sakna informationsvärde.

5 kap. 19 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 2.4.3.1.

Enligt paragrafen ska räkenskapsårets personalkostnader specificeras i not med avseende på löner och andra ersättningar, och sociala kostnader med särskild uppgift om pensionskostnader. Paragrafen har sin motsvarighet i artikel 43.1.9 i det fjärde direktivet. Det är möjligt att undanta mindre företag från uppgiftsskyldigheten (artikel 44.1). Upplysningsskyldigheten har nu begränsats till att bara gälla större företag.

För företag som upprättar den kostnadsslagsindelade resultaträkningen framgår företagets sammanlagda personalkostnader direkt av resultaträkningen eller av en not till denna (jfr 3 kap. 4 § fjärde stycket). Motsvarande information saknas i den funktionsindelade resultaträkningen. Med anledning av att tillämpningsområdet för paragrafen har inskränkts till större företag har ett nytt *första stycke* införts med krav på att mindre företag som upprättar en funktionsindelad resultaträkning ska lämna uppgift om räkenskapsårets personalkostnader i not. Med personalkostnader avses summan av de poster som anges i paragrafens andra stycke.

Paragrafen har vidare justerats språkligt.

5 kap. 20 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 2.4.3.1.

Paragrafen motsvarar delvis artikel 43.1.12 i det fjärde direktivet. Av artikeln följer att i noterna ska anges storleken av räkenskapsårets ersättningar till ledamöterna i förvaltnings-, lednings- och tillsynsorganen på grund av deras arbetsuppgifter. Det är möjligt att undanta mindre företag från tillämpningen av artikeln (artikel 44.1). Genom ändringen i paragrafen har upplysningsskyldigheten inskränkts till att enbart gälla större företag. Kravet att företag med anställda i flera länder ska lämna de uppgifter som anges i paragrafen särskilt för varje land har tagits bort. Kravet

saknar motsvarighet i det fjärde direktivet och upplysningarna bedöms sakna informationsvärde.

Paragrafen har vidare justerats språkligt.

5 kap. 21, 22 och 25 §§

Förslagen har behandlats i 2.4.3.1 och 2.4.3.2.

Tillämpningsområdet för paragraferna har inskränkts till att bara gälla större företag. Paragraferna har vidare justerats språkligt.

5 kap. 27 §

Hänvisningen till 5 kap. 18 b § har tagits bort eftersom den paragrafen förslås bli upphävd. Övriga ändringar är språkliga.

6 kap. 1 §

Vi föreslår att kravet på förvaltningsberättelse inskränks till att bara gälla större företag (se 2 kap. 1 §). Som en följd härav har femte, tillika sista, stycket i förevarande paragraf där det föreskrivs att vissa av bestämmelserna i paragrafen inte är tillämpliga på mindre företag utgått. Mindre företag ska dock även i fortsättningen lämna sådana upplysningar som framgår av 6 kap. 1 § första stycket och andra stycket 1 och 2. Upplysningarna ska emellertid fortsättningsvis lämnas i not (se 5 kap. 1 a §). Aktiebolag som inte upprättar förvaltningsberättelse ska vidare i fortsättningen i not lämna sådana upplysningar om förvärv av egna aktier som framgår av 6 kap. 1 § andra stycket 6–9 (5 kap. 14 b §). Vidare ska förslag till vinstdisposition lämnas i not i det fall företaget inte upprättar någon förvaltningsberättelse (5 kap. 14 a och 15 a §§).

Paragrafen har vidare justerats språkligt.

7 kap. 14 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 2.4.3.4.

I paragrafen anges vilka bestämmelser om tilläggsupplysningar som ska tillämpas vid upprättandet av koncernredovisningen.

I *första stycket* har hänvisningen till 5 kap. 18 b § tagits bort eftersom denna paragraf föreslås bli upphävd.

Av artikel 34.12 i det sjunde direktivet framgår bl.a. att upplysning ska lämnas om ersättningar m.m. till personer i ledande ställning i moderföretaget. Kravet begränsar sig till företeelser i moder-

företaget och gäller inte för motsvarande företeelser i dotterföretagen. De svenska upplysningskraven i förevarande paragraf går dock längre. Genom hänvisningarna till 5 kap. 20, 22 och 25 §§ måste ett moderföretag i koncernredovisningen lämna uppgifter om det sammanlagda beloppet av löner och andra ersättningar, pensioner eller liknande förpliktelser samt avtal om avgångsvederlag avseende styrelseledamöter, verkställande direktörer och motsvarande befattningshavare i samtliga sina dotterföretag. Genom ändringen av andra stycket har upplysningskraven enligt 5 kap. 20, 22 och 25 §§ inskränkts till att gälla enbart ledande befattningshavare i moderföretaget och personer som ingår i koncernledningen.

Paragrafen har vidare justerats språkligt.

7 kap. 31 §

I paragrafen föreskrivs att förvaltningsberättelse och finansieringsanalys för koncernen ska upprättas med tillämpning av bestämmelserna i 6 kap. Enligt sista meningen ska vad som sägs i 6 kap. 1 § om mindre företag vid tillämpningen av nämnda paragraf istället avse mindre koncerner. I 6 kap. 1 § anges i dag i femte stycket att vissa av bestämmelserna i paragrafen inte gäller för mindre företag. Vi har föreslagit att sådana företag inte ska behöva upprätta en förvaltningsberättelse, se kommentaren till 2 kap. 1 §. Till följd härav har vad som sägs om mindre företag i 6 kap. 1 § tagits bort, se kommentaren till 6 kap. 1 §. Sista meningen i förevarande paragraf har ändrats så att det direkt av paragrafen framgår vilka av bestämmelserna i 6 kap. 1 § som inte gäller för mindre koncerner. Skrivningen motsvarar den som i dag finns i femte stycket i 6 kap. 1 § och innebär ingen ändring i sak.

7 kap. 32 §

Paragrafen innehåller en uppräkningslista av de bestämmelser som ska tillämpas av de företag som omfattas av artikel 4 i EG:s s.k. IAS-förordning. Av uppräkningslistan framgår att dessa företag ska tillämpa 7 kap. 14 §, bl.a. vad gäller hänvisningarna till 5 kap. 20, 22 och 25 §§. Det innebär att de inskränkningar av upplysningskraven enligt dessa bestämmelser som vi föreslagit i 7 kap. 14 § får genomslag här också, se kommentaren till 7 kap. 14 §. Av uppräkningslistan framgår vidare att de nu aktuella företagen ska tillämpa 7 kap. 14 § även vad gäller hänvisningarna till 5 kap. 4 och 18 b §§. Eftersom vi

föreslagit att dessa paragrafer ska upphävas har hänvisningarna till dem tagits bort.

Paragrafen har vidare justerats språkligt.

8 kap. 15 §

Sista stycket har utgått som en följd av våra förslag att slopa de upplysningskrav i 5 kap. 18, 18 b och 20 §§ som nämns i stycket. Paragrafen har vidare justerats språkligt.

9 Förslaget till lag om ändring i lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag

5 kap. 1 §

Paragrafen innehåller en uppräkningslista av de bestämmelser i ÅRL om tilläggsupplysningar som ska tillämpas. I paragrafen har hänvisningarna till 5 kap. 4, 18 a och 18 b §§ ÅRL tagits bort eftersom dessa bestämmelser föreslås bli upphävda.

Paragrafen har vidare justerats språkligt.

6 kap. 1 §

I paragrafen anges vilka bestämmelser i 6 kap. ÅRL som ska tillämpas. I paragrafen har orden ”första–fjärde styckena” i hänvisningen till 6 kap. 1 § ÅRL tagits bort. Detta med anledning av att vi har föreslagit att femte tillika sista stycket i den paragrafen ska tas bort.

Paragrafen har vidare justerats språkligt.

7 kap. 4 §

I paragrafen finns en uppräkningslista av bestämmelser som i tillämpliga delar gäller för koncernredovisningen. Föreskriften i *första stycket 4* om att 5 kap. 18 a § ÅRL inte gäller för koncernredovisningen har tagits bort med anledning av att vi föreslår att den paragrafen ska upphävas. Ändringen i *andra stycket* är av motsvarande slag som i 7 kap. 14 § ÅRL, se kommentaren till den paragrafen.

Paragrafen har vidare justerats språkligt.

7 kap. 7 §

Paragrafen innehåller en uppräknning av bestämmelser som ska tillämpas av företag som omfattas av artikel 4 i EG:s s.k. IAS-förordning. Hänvisningarna till 5 kap. 4 och 18 b §§ ÅRL har tagits bort eftersom dessa bestämmelser föreslås bli upphävda. Ett nytt andra stycke har införts. Genom den nya bestämmelsen i andra stycket har upplysningskraven enligt 5 kap. 20, 22 och 25 §§ ÅRL inskränkts till att enbart gälla ledande befattningshavare i moderföretaget och personer som ingår i koncernledningen. Ändringen är av motsvarande slag som i 7 kap. 14 § andra stycket ÅRL, se kommentaren till den paragrafen.

Paragrafen har vidare justerats språkligt.

10 Förslaget till lag om ändring i lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag

5 kap. 1 §

Paragrafen innehåller en uppräknning av de bestämmelser i ÅRL om tilläggsupplysningar som ska tillämpas. Hänvisningarna till 5 kap. 4, 18 a och 18 b §§ ÅRL har tagits bort eftersom dessa bestämmelser föreslås bli upphävda.

Paragrafen har vidare justerats språkligt.

6 kap. 1 §

I paragrafen anges vilka bestämmelser i 6 kap. ÅRL som ska tillämpas. I paragrafen har orden "första-fjärde styckena" i hänvisningen till 6 kap. 1 § ÅRL tagits bort. Detta med anledning av att vi har föreslagit att femte tillika sista stycket i nämnda paragraf ska utgå.

Paragrafen har vidare justerats språkligt.

7 kap. 4 §

I paragrafen finns en uppräknning av bestämmelser som i tillämpliga delar gäller för koncernredovisningen. Föreskriften i *första stycket 4* om att 5 kap. 18 a § ÅRL inte gäller för koncernredovisningen har tagits bort med anledning av att vi föreslår att den paragrafen ska

upphävas. Ändringen i *andra stycket* är av motsvarande slag som i 7 kap. 14 § ÅRL, se kommentaren till den paragrafen.

Paragrafen har vidare justerats språkligt.

7 kap. 5 §

Paragrafen innehåller en uppräkningslista av bestämmelser som ska tillämpas av företag som omfattas av artikel 4 i EG:s s.k. IAS-förordning. Hänvisningarna till 5 kap. 4 och 18 b §§ ÅRL i *första stycket 4 b* har tagits bort eftersom dessa bestämmelser föreslås bli upphävda. Genom den nya bestämmelsen i *andra stycket* har upplysningskraven enligt 5 kap. 20, 22 och 25 §§ ÅRL inskränkts till att enbart gälla ledande befattningshavare i moderföretaget och personer som ingår i koncernledningen. Ändringen är av motsvarande slag som i 7 kap. 14 § andra stycket ÅRL, se kommentaren till den paragrafen.

Paragrafen har vidare justerats språkligt.

11 Förslaget till lag om ändring i lagen (1995:1570) om medlemsbanker

1 a kap. 28 §

Paragrafen innehåller krav på att ett särskilt bokslut ska upprättas i vissa fall. För det särskilda bokslutet gäller enligt *tredje stycket* bestämmelserna om årsbokslut i 6 kap. 4–9 och 11 §§ BFL. Hänvisningarna till bestämmelserna i 6 kap. har tagits bort. I *första och andra styckena* har föreskrifter i stället införts om att det särskilda bokslutet ska upprättas med tillämpning av den nya lagen om särskilt bokslut. Bakgrunden till ändringen framgår av kommentaren till 1 § lagen om särskilt bokslut.

Förevarande paragraf trädde i kraft den 18 augusti 2006. Den då gällande bestämmelsen i 11 § i 6 kap. BFL fick den 1 januari 2007 benämningen 12 §. Hänvisningen i förevarande paragraf justerades emellertid inte. Genom att regeln i den nuvarande 12 § förs över till den nya lagen om särskilt bokslut rättas detta till.

Paragrafen har vidare justerats språkligt.

12 Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

14 kap. 2 a §

Vi har föreslagit att 7 kap. 6 § BFL ska upphävas. Hänvisningen i förevarande paragraf till nämnda bestämmelse har därför tagits bort.

Paragrafen har vidare justerats språkligt.

13 Förslaget till lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078)

5 kap. 2 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 4.1.5.1 och 4.1.5.2

I paragrafen finns bestämmelser om tidpunkten för bokföringen av olika affärshändelser. Huvudregeln är att kontanta in- och utbetalningar ska bokföras senast påföljande arbetsdag och att andra affärshändelser ska bokföras så snart det kan ske. I *andra stycket* finns ett undantag från denna regel som innebär att affärshändelserna under vissa förutsättningar får bokföras vid en senare tidpunkt. Kravet på att det ska föreligga särskilda skäl för en sådan senareläggning har slopats eftersom det inte kan anses ha någon självständig betydelse. Någon ändring i sak är inte avsedd.

Bestämmelsen i *tredje stycket* innebär att vissa företag får tillämpa den s.k. kontantmetoden. Det gäller företag som uppfyller två kriterier. För det första ska företagets nettoomsättning normalt uppgå till högst tre miljoner kronor. För det andra ska företaget inte omfattas av bestämmelserna om årsredovisning i 6 kap. 1 §. Genom ändringen i stycket har sistnämnda krav för att få tillämpa kontantmetoden tagits bort. Alla företag vars nettoomsättning uppgår till högst tre miljoner kronor, kommer således i fortsättningen att få tillämpa kontantmetoden. Enligt *fjärde stycket* kan även vissa företag som inte uppfyller förutsättningarna i tredje stycket tillämpa kontantmetoden. Till följd av ändringen i tredje stycket har denna bestämmelse ansetts kunna utgå.

Paragrafen har vidare justerats språkligt.

5 kap. 6 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 4.2.5.

Av *tredje stycket* framgår när ett företag får använda sig av gemensam verifikation vid försäljning av varor och tjänster mot kontant betalning. Kravet på att det ska vara förenat med svårigheter att upprätta verifikationer för de olika affärshändelserna för att få använda gemensam verifikation har slopats. Någon ändring i sak är inte avsedd utan ändringen syftar uteslutande till att undanröja den osäkerhet beträffande bruket av gemensam verifikation som en dom av Högsta domstolen har medfört. Det bör ankomma på Bokföringsnämnden att närmare precisera under vilka förutsättningar som en gemensam verifikation får användas (jfr BFN R 2 Gemensam verifikation).

Tredje stycket har vidare anpassats till den nya lagen (2007:592) om kassaregister m.m., vilken i huvudsak träder i kraft den 1 januari 2010. Genom denna lag införs en skyldighet för näringsidkare som säljer varor och tjänster mot kontant betalning att registrera försäljningen i ett certifierat kassaregister. I dag föreskrivs att en gemensam verifikation får utgöras av uppgifter från en kassaapparat, kassarapport eller annan uppgift som anger summan av mottagna handlingar. Genom våra ändringar ersätts begreppet kassaapparat med termen kassaregister. En taxameter är i detta sammanhang att betrakta som ett kassaregister. Begreppet kassarapport faller in under uttrycket ”annan uppgift som anger summan av mottagna betalningar” och har därför utgått. Det bör ankomma på Bokföringsnämnden att närmare precisera vilken form den gemensamma verifikationen ska ha och vilken betydelse företagets interna kontroll har i sammanhanget.

Paragrafen har vidare justerats språkligt.

6 kap. 1 §

Av paragrafen framgår vilka företag som ska avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning. Vissa företagsformer ska alltid avsluta sin redovisning med en årsredovisning medan andra endast behöver avsluta redovisningen med en sådan om vissa gränsvärden som uppställs i paragrafen överskrids. Dessa gränsvärden överensstämmer med de som finns i 1 kap. 3 § ÅRL och som avgör om ett företag är att anse som ett mindre eller större företag. I konsekvens

med förslaget att höja gränsvärdena i 1 kap. 3 § ÅRL har gränsvärdena i förevarande paragraf höjts till samma nivå.

6 kap. 3 och 4 §§

Förslaget har behandlats i avsnitt 3.4.2.5, 3.4.3 och 3.4.4.

Vi föreslår att bestämmelserna om ”vanliga” årsbokslut slopas och att alla företag som inte behöver upprätta en årsredovisning ska få upprätta vad som i dag benämns förenklat årsbokslut. Av 4 § framgår vad ett sådant årsbokslut ska innehålla. Paragrafen överensstämmer med nuvarande 10 §. Att årsbokslutet ska upprättas i svenska kronor följer av 4 kap. 6 §.

I 3 § har *första stycket* kompletterats med en ny mening. Genom den nya meningen förtydligas att ett företag i fall som avses i 4 kap. 5 § får ha flera årsbokslut, dels ett för den egna verksamheten, dels ett för varje gemensamt bedriven verksamhet. *Andra stycket* har utgått med anledning av vårt förslag att de nuvarande reglerna om förenklat årsbokslut, ska gälla för alla företag som inte upprättar årsredovisning.

6 kap. 12 §

I paragrafen föreskrivs att poster i en balansräkning i vissa fall ska specificeras. Genom ändringarna har tillämpningsområdet för paragrafen inskränkts till att enbart gälla i de fall balansräkningen ska ingå i en årsredovisning.

Paragrafen har vidare justerats språkligt.

7 kap. 1 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 4.3.8.1.

Paragrafen innehåller föreskrifter om i vilken form räkenskapsinformation ska bevaras. I *andra stycket* föreskrivs att materialet med räkenskapsinformation ska bevaras i ursprungligt skick. Stycket har kompletterats med en föreskrift om att materialet med räkenskapsinformation inte behöver bevaras efter utgången av tredje året efter det kalenderår då räkenskapsåret avslutades om räkenskapsinformationen på ett betryggande sätt överförs till något annat material. Samtidigt föreslår vi att bestämmelserna i 6 § om överföring av räkenskapsinformation från maskinläsbart medium till annan form upphävs.

Sammantaget innebär våra förslag att ett företag måste spara räkenskapsinformation, både mottagen och egenupprättad, i den form informationen hade när den togs emot respektive fick när den sammanställdes. Först efter tre år är det tillåtet att förstöra det ursprungliga materialet och ersätta det med något annat som informationen har överförs till. En sådan överföring, som alltså görs i avsikt att ersätta det ursprungliga materialet, får vidare bara ske en gång under arkiveringstiden. Detta följer av att det är just det ursprungliga materialet (mottaget eller egenupprättat) som enligt paragrafens ordalydelse får förstöras.

Paragrafen har vidare justerats språkligt.

7 kap. 2 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 4.3.8.2.

I paragrafen anges hur länge ett företag ska spara material som används för att bevara räkenskapsinformation. Den tid materialet ska bevaras har satts ner till sju år.

Paragrafen har vidare justerats språkligt.

14 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

14 kap. 2 §

Tredje stycket har ändrats med anledning av att vi har föreslagit att reglerna om "vanliga" årsbokslut i 6 kap. BFL ska tas bort och att de nuvarande reglerna om förenklat årsbokslut ska gälla för alla företag som inte upprättar årsredovisning. Genom ändringarna har bestämmelsen gjorts tillämplig på alla enskilda näringsidkare som upprättar årsbokslut, oavsett företagets storlek.

Paragrafen har vidare justerats språkligt.

17 kap. 2, 4 a, 24 §§ samt 18 kap. 7 och 13 §§

Se författningskommentaren till 14 kap. 2 §.

15 Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

3 kap. 9 b §

Av paragrafen framgår att den som innehar andelar i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster i vissa fall ska lämna resultat- och balansräkningar för den juridiska personen. Räkningarna ska upprättas med tillämpning av 6 kap. 4, 6, 7 och 11 §§ BFL. Dessa paragrafer i BFL kommer, med vårt förslag att slopa bestämmelserna om ”vanliga” årsbokslut, att upphävas. Som framgår av författningskommentaren till 1 § lagen om särskilt bokslut föreslår vi att bestämmelser motsvarande de i 6 kap. BFL samlas i en ny lag om särskilt bokslut. Reglerna i de paragrafer i 6 kap. BFL som förevarande paragraf hänvisar till motsvaras av 2, 4, 5 och 8 §§ nämnda lag. Hänvisningarna i *tredje stycket* har därför ändrats till att avse nämnda paragrafer.

Förevarande paragraf trädde i kraft den 1 januari 2004. Den då gällande bestämmelsen i 11 § i 6 kap. BFL fick den 1 januari 2007 benämningen 12 §. Hänvisningen i tredje stycket justerades emellertid inte. Genom att regeln i den nuvarande 12 § förs över till den nya lagen om särskilt bokslut rättas detta till.

Paragrafen har vidare justerats språkligt.

16 Förslaget till lag om ändring i lagen (2004:575) om europabolag

26 a §

I paragrafen anges vissa fall då ett särskilt bokslut ska upprättas.

Det föreskrivs i *tredje stycket* att för det särskilda bokslutet gäller bestämmelserna i 6 kap. 4–9 och 12 §§ BFL. Hänvisningarna till bestämmelserna i 6 kap. har tagits bort. I *första och andra styckena* har föreskrifter istället införts om att det särskilda bokslutet ska upprättas med tillämpning av den nya lagen om särskilt bokslut. Bakgrunden till ändringen framgår av kommentaren till 1 § lagen om särskilt bokslut.

17 Förslaget till lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551)

23 kap. 50 §

I paragrafen regleras frågan om ett särskilt bokslut när ett svenskt bolag deltar i en gränsöverskridande fusion och det övertagande bolaget får sitt hemvist i en annan stat än Sverige.

Det föreskrivs i *andra stycket* att för det särskilda bokslutet gäller bestämmelserna i 6 kap. 4–9 och 12 §§ BFL. Hänvisningarna till bestämmelserna i 6 kap. har tagits bort. I *första stycket* har en föreskrift istället införts om att det särskilda bokslutet ska upprättas med tillämpning av den nya lagen om särskilt bokslut. Bakgrunden till ändringen framgår av kommentaren till 1 § lagen om särskilt bokslut.

18 Förslaget till lag om ändring i lagen (2006:595) om europakooperativ

32 §

I paragrafen anges vissa fall då ett särskilt bokslut ska upprättas.

Det föreskrivs i *tredje stycket* att för det särskilda bokslutet gäller bestämmelserna i 6 kap. 4–9 och 12 §§ BFL. Hänvisningarna till bestämmelserna i 6 kap. har tagits bort. I *första och andra styckena* har föreskrifter istället införts om att det särskilda bokslutet ska upprättas med tillämpning av den nya lagen om särskilt bokslut. Bakgrunden till ändringen framgår av kommentaren till 1 § lagen om särskilt bokslut.

Kommittédirektiv



Ytterligare förenklingar av redovisningsreglerna m.m.

Dir.
2007:78

Beslut vid regeringssammanträde den 14 juni 2007

Sammanfattning av uppdraget

En särskild utredare ska se över vissa redovisningsfrågor.

I utredarens uppdrag ingår att överväga om Sverige i större utsträckning än hittills bör utnyttja de möjligheter till lättnader och undantag för små och medelstora företag som EG:s redovisningsdirektiv erbjuder.

Även vissa andra frågor som gäller redovisningslagstiftningen ska utredas, däribland om möjligheterna att använda gemensamma verifikationer vid kontant försäljning bör utvidgas, om reglerna om "vanliga" årsbokslut kan förenklas och om vissa krav på bl.a. tilläggsupplysningar till årsredovisningen kan tas bort eller inskränkas till att gälla färre företag än i dag. Även vissa frågor om tidpunkten för den löpande bokföringen och om arkivering av räkenskapsinformation ska övervägas.

I uppdraget ingår också att se över koncerndefinitionerna i årsredovisningslagen och andra författningar samt att överväga vissa redovisningsfrågor med avseende på pensionsutfästelser. Dessutom ska utredaren överväga vissa straffrättsliga frågor.

Utredaren ska lämna de författningsförslag som översynen ger anledning till.

Utredaren ska i ett delbetänkande senast den 30 juni 2008 redovisa resultatet av sina överväganden om genomförande av EG:s redovisningsdirektiv, tidpunkten för bokföringen, gemensam verifikation, årsbokslut och tilläggsupplysningar. Uppdraget i övrigt ska redovisas senast den 1 juni 2009.

Bakgrund

Regeringens målsättning är att de administrativa kostnaderna för företagen på grund av de statliga regelverken ska minska med 25 procent till år 2010 (se prop. 2006/07:1, utg.omr. 24).

En del av företagens administrativa börda sammanhänger med de redovisningsregler som företagen måste följa.

Enligt en mätning som Verket för näringslivsutveckling (Nutek) gjorde åren 2004 och 2005 på regeringens uppdrag uppgår den totala kostnaden för svenskt näringsliv för att uppfylla de krav som ställs i årsredovisningslagen (1995:1554) till omkring 1 645 miljoner kr per år (se nedan).

Den 1 januari 2007 ändrades reglerna om bl.a. bokföringskyldighet för mindre företag. Reglerna om löpande bokföring, årsbokslut och årsredovisning förenklades då bl.a. genom att mera komplicerade bestämmelser blev tillämpliga endast på större företag. De gränsvärden som förekommer inom redovisningslagstiftningen blev färre och fick en annan utformning (se prop. 2005/06:116 och bet 2005/06:LU28). I lagstiftningsärendet uttalades att ytterligare förenklingar i redovisningslagstiftningen skulle övervägas. En särskild utredare bör nu ges i uppdrag att göra sådana överväganden.

Mätning av administrativa kostnader

På uppdrag av regeringen har Nutek gjort en mätning av den administrativa börda som följer av årsredovisningslagen (Näringslivets administrativa bördor – Årsredovisningslagen och angränsande lagstiftning, R 2005:08). Även om mätningen i första hand är avsedd som ett verktyg för regelförbättring och syftar till att identifiera var i lagstiftningen de administrativa bördorna finns ger den också en bild av hur stora de administrativa bördorna för företagen kan vara.

Enligt mätningen uppgår den totala kostnaden för svenskt näringsliv för att uppfylla de krav som ställs i årsredovisningslagen till cirka 1 645 miljoner kr per år. Företag med upp till nio anställda bedöms använda omkring tio timmar per år för att uppfylla de krav som ställs i årsredovisningslagen. Trots att detta kan anses vara en ganska begränsad tidsåtgång beräknar Nutek att kostnaden uppgår till omkring 973 miljoner kr per år för denna grupp av företag.

Nutek har inom ramen för undersökningen intervjuat företagare som ska tillämpa reglerna om årsredovisning samt redovisningskonsulter och revisorer. De personer som intervjuats upplever att kraven på tilläggsupplysningar om personalen är tidskrävande och besvärliga och många ser inte syftet med att lämna dessa upplysningar i årsredovisningen. Den totala kostnaden för upplysningar om antal anställda, sjukfrånvaro, könsfördelning bland ledande befattningshavare samt löner, ersättningar, m.m. uppgår – enligt Nuteks mätning – till 185 miljoner kr per år. Detta motsvarar 11 procent av den administrativa börda som följer av en tillämpning av årsredovisningslagen. Kostnaderna kan, när det gäller publika aktiebolag, antas öka till följd av de regler om redovisning av ersättning till ledande befattningshavare som nyligen har införts på grundval av en rekommendation från EG-kommissionen (prop. 2005/06:186 och bet. 2005/06:LU31).

Den 21 december 2006 beslutade regeringen att ge Nutek i uppdrag att genomföra en ny mätning av företagens administrativa kostnader till följd av krav i lagar, förordningar och myndigheters föreskrifter eller anvisningar i allmänna råd. Mätningarna ska omfatta bl.a. regelverket kring företagets bokföring. Uppdraget ska redovisas senast den 31 december 2007 (dnr N2006/11217/NL).

Redovisningsreglerna

Ett företag har vanligen olika intressenter som har ett behov av att kunna följa hur verksamheten i företaget utvecklas. Detta behov tillgodoses bl.a. genom regler om löpande bokföring, årsbokslut, årsredovisning, koncernredovisning och delårsrapport.

Bestämmelser om löpande bokföring finns i bokföringslagen (1999:1078). Bestämmelserna syftar till att tillgodose de behov som det bokföringsskyldiga företaget borgenärer, ägare, medlemmar och anställda samt det allmänna kan ha av att kunna följa upp företagets förhållanden. Den räkenskapsinformation som ingår i den löpande bokföringen sammanställs i årsbokslut och årsredovisningar samt, i vissa fall, koncernredovisningar och delårsrapporter. Ett årsbokslut – som inte är någon offentlig handling – sammanfattar de affärshändelser som har ägt rum under året. Bestämmelser om årsbokslut finns i bokföringslagen. Också årsredovisningar, koncernredovisningar och delårsrapporter utgör sammanfattningar av den verksamhet som förevarit under en viss

period. Deras syfte är framför allt att ge information till företagets externa intressenter. Det finns därför särskilda bestämmelser om att handlingar av dessa slag ska offentliggöras. De grundläggande bestämmelserna om vad dessa handlingar ska innehålla och hur de ska offentliggöras finns i årsredovisningslagen.

De svenska reglerna om årsredovisning och koncernredovisning grundar sig huvudsakligen på EG:s redovisningsdirektiv (rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 om årsbokslut i vissa typer av bolag, EGT L 222, 14.8.1978, s. 11, Celex 31978L0660 och rådets sjunde direktiv 83/349/EEG av den 13 juni 1983 om sammanställd redovisning, EGT L 193, 18.7.1983, s. 1, Celex 31983L0349; det fjärde respektive det sjunde bolagsrättsliga direktivet). Dessa direktiv är f.n. föremål för överväganden inom ramen för det arbete som har inletts inom EU med att minska de administrativa bördorna för företagen.

Uppdraget

Allmänt

Utredaren ska i första hand ta upp de frågor som anges nedan. Utredaren får dock ta upp även andra frågor om förenkling av redovisningsreglerna som aktualiseras under utredningsarbetet, om det bedöms motiverat och det finns utrymme för det under utredningstiden.

Särskild vikt ska läggas vid de små- och medelstora företagens behov av förenklade redovisningsregler.

Bokföringslagen och årsredovisningslagen har karaktär av ramlagar och innehåller i huvudsak endast de grundläggande normerna. Det ingår inte i utredarens uppdrag att ompröva lagstiftningens struktur.

Genomförandet av EG:s redovisningsdirektiv när det gäller små och medelstora företag

Som redan sagts grundar sig de svenska redovisningsreglerna till stor del på EG:s redovisningsdirektiv. På ett flertal punkter medger direktiven att det görs undantag eller införs enklare regler för små och medelstora företag liksom för koncerner. Sverige får t.ex. undanta fler företag än vad som skett från skyldigheten att lämna vissa tilläggsupplysningar i årsredovisningen.

När redovisningsdirektiven genomfördes i svensk rätt gjordes den bedömningen att i huvudsak samma redovisningsregler borde gälla för större och mindre företag. Av det skälet har redovisningsdirektivens möjligheter att införa enklare redovisningsregler för små och medelstora företag eller att helt undanta sådana företag från vissa krav inte utnyttjats i den utsträckning som är möjligt.

Direktiven medger sålunda att det görs ytterligare förenklingar i redovisningslagstiftningen. Förenklingsmöjligheter finns t.ex. när det gäller skyldigheten att lämna vissa tilläggsupplysningar, möjligheten att upprätta förkortad balansräkning och skyldigheten att upprätta förvaltningsberättelse.

Utredaren ska därför

- belysa hur svenska redovisningsregler förhåller sig till reglerna i övriga nordiska länder och i de utomnordiska länder som Sverige brukar jämföra sig med och som utredaren bedömer vara av intresse,
- följa det arbete i fråga om regelförenkling på redovisningsområdet som pågår inom EU,
- analysera vilka undantag och andra förenklingar som kan göras i redovisningslagstiftningen inom ramen för redovisningsdirektiven,
- överväga om Sverige bör utnyttja dessa förenklingsmöjligheter,
- utarbeta nödvändiga författningsförslag, och
- allsidigt belysa konsekvenserna av författningsförslagen. I arbetet ska särskilt belysas vilka förenklingsvinster som uppkommer och hur dessa förhåller sig till de effekter förenklingarna har för företagens intressenter, särskilt nä det gäller borgenärsskyddet, skattekontrollen och möjligheterna att utreda ekonomisk brottslighet.

Andra redovisningsfrågor

Tidpunkten för bokföringen, m.m.

Reglerna om bokföringsskyldighet för mindre företag har nyligen setts över. Översynen ledde till vissa förenklingar i reglerna om bl.a. löpande bokföring och arkivering av räkenskapsinformation (se prop. 2005/06:116 och bet. 2005/06:LU28). Vid ett samrådsmöte som Justitiedepartementet anordnade i april 2007 framkom emellertid att reglerna alltför i vissa fall anses vara svåra att överblicka och att små företag kan ha svårt att tillämpa dem.

En fråga som togs upp vid samrådsmötet var användningen av den s.k. kontantmetoden. Företag som inte behöver upprätta en årsredovisning och vars årliga nettoomsättning normalt uppgår till högst 3 miljoner kr kan numera vänta med att bokföra affärshändelser till dess betalning sker. Detsamma gäller andra företag, under förutsättning att det förekommer endast ett mindre antal fakturor eller andra handlingar i verksamheten och fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp (se 5 kap. 2 § fjärde stycket bokföringslagen). Vid mötet föreslogs att lagens kriterium ”avsevärda belopp” ska preciseras. Dessutom väcktes frågan om inte förutsättningarna för att få använda kontantmetoden borde vara desamma för alla typer av företag.

En annan fråga som togs upp var innebörden av att andra affärshändelser än kontanta in- och utbetalningar ska bokföras ”så snart det kan ske” och den praktiska tillämpningen av bestämmelsen (5 kap. 2 första stycket bokföringslagen).

Även vissa frågor om arkivering av räkenskapsinformation, särskilt elektronisk sådan, togs upp vid samrådsmötet. Det föreslogs bl.a. att tiden för bevarande av räkenskapsinformation ska kortas ned (jfr 7 kap. 2 § bokföringslagen). Även frågan om vilka uppgifter en verifikation ska innehålla togs upp (jfr 5 kap. 7 och 8 §§ bokföringslagen).

Utredaren ska därför

- överväga om reglerna i 5 kap. 2 § tredje och fjärde styckena bokföringslagen om kontantmetoden bör förenklas eller förtydligas (jfr prop. 2005/06:116, s. 67),
- överväga hur reglerna om när andra affärshändelser än kontanta in- och utbetalningar ska bokföras bör vara utformade, särskilt när det gäller mindre företag,
- undersöka om reglerna om löpande bokföring och verifikationer i övrigt bör förenklas eller förtydligas,
- analysera reglerna om bevarande av räkenskapsinformation och ta ställning till om de bör ändras i något avseende,
- när det gäller frågan om tiden för bevarande av räkenskapsinformation väga de tekniska och praktiska problem som kan tala för en kortare arkiveringstid mot behovet av att ha tillgång till behövlig räkenskapsinformation i samband med olika kontroller, bl.a. taxeringsrevision och utredning om misstänkt brott,
- särskilt överväga frågan om bevarande av räkenskapsinformation efter konkurs (jfr 7 kap. 19 § konkurslagen [1987:672]),

- utarbeta nödvändiga författningsförslag, och
- allsidigt belysa konsekvenserna av författningsförslagen för företagen och för företagens intressenter, bl.a. i mervärdesskattehänseende.

En förutsättning för arbetet i fråga om användningen av kontantmetoden är att samtliga företagets obetalda fordringar och skulder även framdeles ska bokföras vid räkenskapsårets utgång.

Redovisningslagstiftningen har betydelse för redovisningen av mervärdesskatt. Kontantmetoden för redovisning av mervärdesskatt (se 13 kap. 8 § mervärdesskattelagen [1994:200]) bygger sålunda på reglerna i 5 kap. 2 § bokföringslagen. Av betydelse för utredarens arbete är vidare att mervärdesskattelagen, som grundas på EG-direktiv, innehåller bestämmelser om fakturering (se 11 kap. mervärdesskattelagen). Utredaren ska i sitt arbete utgå från att reglerna i bokföringslagen och mervärdesskattelagen alltjämt ska vara samordnade.

Gemensam verifikation

Enligt bokföringslagen ska ett bokföringsskyldigt företag se till att det finns verifikationer för alla bokföringsposter (4 kap. 1 §). Huvudregeln i lagen är att det ska finnas en verifikation för varje enskild affärshändelse. För likartade affärshändelser får dock en gemensam verifikation användas. Detsamma gäller vid en dags försäljning av varor eller tjänster mot kontant betalning, om det skulle vara förenat med svårigheter att upprätta verifikationer för de olika affärshändelserna. Den gemensamma verifikationen får då utgöras av uppgifter från kassaapparat, kassarapport eller annan uppgift som anger summan av mottagna betalningar (se 5 kap. 6 §).

En verifikation ska innehålla uppgift om när den har sammanställts, när affärshändelsen inträffat, vad den avser, vilket belopp den gäller och vilken motpart den berör (5 kap. 7 §).

Högsta domstolen har i ett avgörande prövat om ett taxiföretag brutit mot bokföringslagens bestämmelser om bevarande av räkenskapsinformation genom att uppgifter om de enskilda köruppgifterna klippts bort från taxameterens körpassrapport (NJA 2005, s. 252). Högsta domstolen bedömde att förutsättningen enligt bokföringslagen för att medge användning av en gemensam verifikation – att det är förenat med svårigheter att upprätta en veri-

fikation för varje affärshändelse – inte hade varit uppfylld i det aktuella fallet; uppgifter om de enskilda körningarna hade varit dokumenterade i körpassrapporten. Uttalandet har uppfattats så att en gemensam verifikation endast kan användas vid kontant försäljning som inte registrerats i ett kassaregister. Bokföringsnämnden har därför hemställt att lagen ändras så att en gemensam verifikation, under vissa förutsättningar, får användas även vid kontant försäljning som registreras i ett kassaregister. Fråga har också väckts om hur grundbokföringsskyldigheten ska fullgöras och hur affärshändelserna ska presenteras i redovisningen när försäljningen under en dag inte får bokföras genom en gemensam verifikation.

Utredaren ska därför

- analysera gällande rätt,
- överväga behovet av att utvidga möjligheten att använda gemensamma verifikationer vid kontant försäljning och konsekvenserna av en sådan utvidgning,
- i sina överväganden beakta vad som sägs i den av riksdagen nyligen antagna propositionen med förslag till lag om kassaregister (se prop. 2006/07:105, bet. 2006/07:SkU18, rskr. 2006/07:182), och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

Reglerna om årsbokslut

Bokföringslagen innehåller regler om hur den löpande bokföringen ska avslutas. På vilket sätt detta ska ske beror främst på vilken form affärsverksamheten bedrivs i och hur omfattande den är. Sålunda ska bl.a. alla företag med ett begränsat ägaransvar – såsom aktiebolag – alltid upprätta och offentliggöra en årsredovisning. Andra företag – som enskilda näringsidkare – får oftast i stället avsluta den löpande bokföringen med en intern handling som inte behöver offentliggöras, dvs. ett årsbokslut eller, för vissa små verksamheter, ett förenklat årsbokslut.

Reglerna om förenklat årsbokslut, som är nya, kan tillämpas från den 1 januari 2007. Genom de nya reglerna har behovet av förenklingar när det gäller årsbokslut i stor utsträckning tillgodosetts. En fråga som dock bör övervägas är om gränsvärdet för möjligheten att upprätta årsbokslut i förenklad form bör höjas så att de förenklade reglerna omfattar flera företag än i dag. Reglerna om ”vanliga” årsbokslut framstår dessutom i några avseenden som onödigt komplicerade för de företag som inte kan använda sig av

ett förenklat årsbokslut. Det finns därför ett behov av att förenkla också bokföringslagens regler om "vanliga" årsbokslut. I Justitiedepartementets promemoria Förenklade redovisningsregler, m.m. (Ju2004/10672/L1) föreslogs vissa sådana förenklingar, bl.a. när det gäller vissa krav på tilläggsupplysningar till årsbokslut och bestämmande av anskaffningsvärden. Det ansågs emellertid att förenklingar i reglerna om "vanliga" årsbokslut borde anstå och göras i ljuset av och i samband med det projekt om redovisningsnormering för olika kategorier av företag som Bokföringsnämnden arbetar med (jfr prop. 2005/06:116, s. 76 f.). Bokföringsnämnden har nu kommit så långt i sitt arbete att det bör övervägas vilka förenklingar som kan göras i reglerna om "vanliga" årsbokslut. Dessa överväganden bör inte begränsas till de frågor som togs upp i den nyssnämnda promemorian.

En annan fråga gäller uppställningsformerna för resultat- och balansräkningar.

Enligt årsredovisningslagen ska resultat- och balansräkningarna upprättas enligt uppställningsformer som anges i bilagor till lagen. Byte av uppställningsform får ske endast under vissa i lagen angivna villkor. Även möjligheterna att avvika från de föreskrivna uppställningsformerna är reglerade (3 kap. 3 och 4 §§). De ganska omfattande och strikta regler som gäller för utformningen av resultat- och balansräkningarna går tillbaka på det fjärde bolagsrättsliga direktivet. När det gäller företag som inte är skyldiga att upprätta årsredovisning kan det dock ifrågasättas om kraven på hur resultat- och balansräkningarna ska ställas upp i årsbokslutet behöver vara så detaljerade. Direktivet är inte tillämpligt på årsbokslut. Dessutom riktar sig informationen i ett årsbokslut – vilket ju, som framgått, utgör en intern redovisningshandling – endast till en begränsad krets av intressenter. I Justitiedepartementets promemoria Förenklade redovisningsregler, m.m. diskuterades möjligheten att komplettera bokföringslagen med förenklade uppställningsformer för årsbokslut. Övervägande skäl ansågs dock tala emot att göra en sådan förändring. Några särskilda uppställningsformer avsedda för "vanliga" årsbokslut föreslogs därför inte. Det uttalades däremot att det på sikt kunde finnas anledning att se över de uppställningsformer som finns i årsredovisningslagen i syfte att åstadkomma nya, förbättrade uppställningsformer som kan användas både i vanliga årsbokslut och i en årsredovisning.

Utredaren ska därför

- överväga om gränsvärdet för möjligheten att upprätta årsbokslut i förenklad form bör höjas,
- analysera i vilken utsträckning reglerna om ”vanliga” årsbokslut kan förenklas,
- överväga om det är möjligt och lämpligt att förenkla de uppställningsformer som finns i årsredovisningslagen och åstadkomma uppställningsformer som kan användas både vid ”vanligt” årsbokslut och i en årsredovisning,
- om detta inte bedöms vara möjligt eller lämpligt, överväga om bokföringslagen bör kompletteras med förenklade uppställningsformer för årsbokslut, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

En utgångspunkt för översynen ska vara att reglerna även i framtiden ska vara tillräckligt detaljerade för att säkerställa en rättvisande redovisning. Det är dock givet att behovet av information och jämförbarhet inte är lika påtagligt som när det gäller årsredovisningar; årsbokslutet är inte en offentlig handling och de företag som det här är frågan om är normalt av en mera begränsad omfattning. Det är angeläget att föreslagna författningsändringar inte motverkar Bokföringsnämndens strävanden att genom t.ex. en utökad användning av schablonmässig värdering förenkla för mindre företag.

Finansieringsanalys

I årsredovisningen för större företag ska det ingå en finansieringsanalys (2 kap. 1 § årsredovisningslagen). Finansieringsanalysens syfte är att upplysa om den finansierings- och investeringspolitik som ett företag har fört. I analysen ska det därför redovisas hur företagets verksamhet har finansierats och vilka kapitalinvesteringar som har gjorts under räkenskapsåret (6 kap. 5 §).

Den internationella utvecklingen har inneburit att synen på vad analysen ska innehålla delvis har förändrats och att analysen numera oftast benämns kassaflödesanalys. Denna utveckling har sin bakgrund i att god redovisningssed i Sverige har kommit att återspegla innehållet i de internationella redovisningsstandarder som ges ut av den privaträttsliga organisationen International Accounting Standards Board (IASB). När det gäller kassaflödesanalyser är särskilt International Accounting Standard 7 (IAS 7) av intresse.

Fokus ligger i dag mer på företagets in- och utbetalningar, dvs. kassaflödet, än på företagets finansiering och kapitalinvesteringar.

Utredaren ska därför

- överväga om bestämmelserna om innehållet i och benämningen på finansieringsanalysen ska ändras, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

Tilläggsupplysningar till årsredovisningen, m.m.

Som redan framgått grundar sig redovisningsreglerna till stor del på EG:s redovisningsdirektiv. I vissa avseenden innehåller svensk lag emellertid regler som saknar motsvarighet i direktiven. Det gäller framförallt olika krav på uppgiftslämnande. Som exempel kan nämnas krav i 5 kap. årsredovisningslagen om att uppgift ska lämnas om taxeringsvärde (4 §), sjukfrånvaro (18 a §) och könsfördelning bland ledande befattningshavare (18 b §). Någon utvärdering av den nytta kravet på upplysningar medför i förhållande till de kostnader som reglerna medför har inte skett.

Utredaren ska därför

- analysera vilken betydelse uppgiften om könsfördelning har, särskilt för jämställdhetsarbetet,
- analysera vilken betydelse uppgiften om sjukfrånvaro har, särskilt för att få företagen att vidta åtgärder för att minska sjukfrånvaron,
- analysera vilken betydelse uppgiften om taxeringsvärde har vid bedömningen av ett företags finansiella ställning,
- ta ställning till om de ovan nämnda kraven på tilläggsupplysningar och andra upplysningskrav motiverar
- den kostnad som de medför för företagen,
- såvitt gäller könsfördelning och sjukfrånvaro föreslå de ändringar i regelverket som krävs för att ta bort upplysningskyldigheten eller inskränka den till att gälla färre företag än i dag,
- överväga om upplysningskraven i övrigt kan tas bort, ändras eller inskränkas till att gälla färre företag än i dag,
- överväga om de upplysningskrav som gäller för koncernredovisningen bör begränsas eller förtydligas,
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

Koncerndefinitioner

Den koncerndefinition som finns i årsredovisningslagen (se 1 kap. 4 §) grundar sig på det sjunde bolagsrättsliga direktivet såsom det var utformat vid tillkomsten av årsredovisningslagen. Noterade företag ska sedan år 2005 – i stället för nationell rätt som grundar sig på det sjunde direktivet – tillämpa en EG-förordning när de upprättar sin koncernredovisning (Europaparlamentets och rådets förordning [EG] nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, EGT L 243, 11.9.2002, s. 1, Celex 32002R1606; IAS-förordningen). Enligt förordningen är alla europeiska noterade företag skyldiga att upprätta sina koncernredovisningar i enlighet med de IAS/IFRS (International Financial Reporting Standards) och tillhörande tolkningsmeddelanden som har utfärdats eller antagits av International Accounting Standards Committee (IASC) eller, efter namnbyte, International Accounting Standards Board (IASB) och som har antagits av Europeiska kommissionen för tillämpning inom gemenskapen.

IAS 27 Koncernredovisning och separata finansiella rapporter innehåller en koncerndefinition som delvis skiljer sig från den definition som finns i bl.a. årsredovisningslagen. IAS 27 har med stöd av IAS-förordningen införlivats i EG-rätten.

Det är definitionen i årsredovisningslagen som är bestämmande för när ett börsnoterat företag är moderföretag i en koncern och därmed skyldigt att upprätta en koncernredovisning, men det är IAS 27 som avgör *vilka* företag som ska omfattas av koncernredovisningen. Eftersom koncerndefinitionerna skiljer sig åt, kan koncernredovisningen således komma att omfatta en annan krets av företag än de som utgör en koncern enligt årsredovisningslagen.

Det sjunde bolagsrättsliga direktivet har ändrats för att göra det möjligt för medlemsstaterna att i sin nationella rätt införa en koncerndefinition som överensstämmer med den som finns i IAS 27. Det är mot den bakgrunden som IAS-utredningen föreslog att koncerndefinitionen i årsredovisningslagen skulle anpassas till IAS 27 (jfr SOU 2003:71 s. 114 f.). En sådan ändring skulle dock ha fått konsekvenser även för tillämpningen av andra lagar. Regeringen ansåg därför att koncerndefinitionerna i årsredovisningslagen och andra författningar borde ses över i ett sammanhang. Förslaget ledde alltså inte till lagstiftning (prop. 2004/05:24, s. 87 f.). Den aviserade översynen bör nu komma till stånd.

Utredaren ska därför

- med utgångspunkt i IAS-utredningens förslag i alltjämt aktuella delar och remissvaren över utredningens betänkande föreslå hur koncerndefinitionen i årsredovisningslagen ska anpassas till IAS,
- ta ställning till om koncerndefinitionen i aktiebolagslagen (2005:551) och andra berörda författningar bör ändras med anledning av anpassningen,
- beskriva konsekvenserna av ändrade definitioner, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

Tryggandelagen

Lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse, m.m. (tryggandelagen) innehåller regler om hur en arbetsgivares utfästelser om pension till arbetstagare eller arbetstagares efterlevande kan tryggas genom särskild redovisning av pensionsskuld eller avsättning till pensionsstiftelse.

Försäkringsbolaget Pensionsgaranti, ömsesidigt (FPG) och Pensionsregistreringsinstitutet (PRI) har i en skrivelse begärt vissa ändringar i lagstiftningen när det gäller redovisningen av pensionsutfästelser (dnr Ju1997/2636/L1). Även Bokföringsnämnden har i en skrivelse begärt vissa ändringar i redovisningsreglerna. Nämnden har också tagit upp frågan om beräkningen av pensionsutfästelsers kapitalvärde (Ju2005/8822/L1).

Utredaren ska därför

- överväga behovet av att ändra reglerna om hur pensionsutfästelser ska beräknas och redovisas, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

Bokföringsbrott vid för sent upprättad årsredovisning

Den som genom att underlåta att bokföra affärshändelser eller bevara räkenskapsinformation eller genom att lämna oriktiga uppgifter i bokföringen eller på annat sätt uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosätter sin bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen döms, om rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning till följd härav inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen, för bokföringsbrott (11 kap. 5 § brottsbalken). Bestämmelsen ändrades senast den 1 juli 2005 (se prop. 2004/05:69).

Som redan har nämnts har ett företags olika intressenter ett behov av att följa hur verksamheten i företaget utvecklas. Ett väsentligt inslag i regelverket är de tidsfrister som har ställts upp. I t.ex. ett aktiebolag ska styrelsen lägga fram årsredovisningen på en ordinarie bolagsstämma som inte får hållas senare än sex månader från räkenskapsårets utgång (7 kap. 10 § aktiebolagslagen).

Frågan om i vilka fall bristande efterlevnad av skyldigheten att upprätta och offentliggöra en årsredovisning respektive att upprätta ett årsbokslut kan komma att utgöra ett bokföringsbrott har varit föremål för diskussion. Högsta domstolen har i ett avgörande år 2004 konstaterat att underlåtenhet att inom föreskriven tid upprätta en årsredovisning i ett aktiebolag utgör ett sådant brott (se NJA 2004, s. 618). I avgörandet uttalas att rörelsens ekonomiska resultat och ställning i ett aktiebolag inte kan i huvudsak bedömas utan årsredovisningen och att det av hänsyn till de olika intressenter som är beroende av årsredovisningen måste krävas att årsredovisningen verkligen föreligger inom föreskriven tid.

FAR SRS och Sveriges advokatsamfund har begärt att lagstiftningen ändras så att det inte utgör ett bokföringsbrott att upprätta en årsredovisning alltför sent (dnr Ju2005/5793/L1).

Högsta domstolens avgörande har också diskuterats i den juridiska litteraturen. Det har där hävdats att det finns vissa otydligheter i straffansvaret, bl.a. när det gäller den straffrättsligt relevanta tidpunkten för en årsredovisnings upprättande och hur det s.k. huvudsaklighetskriteriet i straffbestämmelsen förhåller sig till årsredovisningen.

Bestämmelsen om bokföringsbrott i 11 kap. 5 § brottsbalken är ett s.k. blankettstraffbud, vars innehåll, t.ex. när det gäller kretsen av bokföringsskyldiga och innehållet i bokföringsskyldigheten, bestäms av innehållet i annan lagstiftning, särskilt bokföringslagen. De närmare omständigheter som medför att en gärning utgör ett bokföringsbrott framgår således inte av stadgandet i brottsbalken. Som utgångspunkt bör denna ordning gälla även i fortsättningen.

Som framgår av bl.a. Högsta domstolens avgörande är det visserligen mycket viktigt att reglerna om upprättande av årsredovisning och årsbokslut respekteras. Regeringen anser emellertid att det bör övervägas om det är ändamålsenligt att knyta en straffsanktion till skyldigheten att upprätta årsredovisning och årsbokslut inom de tidsfrister som gäller i dag eller om intresset av att informationen redovisas kan tillgodoses på annat sätt. Mot bakgrund även av att andra sanktioner än straffrättsliga i stor utsträckning bör kunna användas inom associationsrätten finns det därför

skäl att överväga den fråga som FAR SRS och Sveriges advokatsamfund har väckt. Även de övriga frågor som nämnts förtjänar att belysas.

Utredaren ska därför

- analysera gällande rätt och belysa fördelar och nackdelar med den nuvarande ordningen,
- beskriva de icke straffrättsliga sanktioner som kan riktas mot företag som inte upprättar och offentliggör sin årsredovisning i tid respektive företag som inte upprättar sitt årsbokslut i tid,
- överväga om det finns anledning att, med beaktande av de intressen som ligger till grund för skyldigheten att upprätta årsredovisning och årsbokslut, inskränka eller ta bort straffansvaret i något avseende, särskilt för de fall där åsidosättandet av bokföringsskyldigheten består enbart i att en årsredovisning eller ett årsbokslut inte har upprättats eller har upprättats för sent,
- undersöka om eventuella ändringar av straffansvarets innehåll lämpligen kan ske genom ändringar i det civilrättsliga regelverket,
- om straffansvaret föreslås ändrat, analysera vilka konsekvenser detta kan få,
- överväga om det bör göras lagändringar som skulle kunna underlätta tillämpningen och öka förutsebarheten i regelverket, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

Det ingår inte i uppdraget att föreslå några ändringar i de grundläggande förutsättningarna för straffansvar för bokföringsbrott.

Övriga frågor

Ett flertal skrivelser och brev har kommit in till Justitiedepartementet med synpunkter på redovisningsreglerna. De ärenden som sålunda finns i departementet och som kommer in till departementet under utredningstiden kommer i den mån det bedöms lämpligt och efter samråd med utredaren att överlämnas till denne.

Arbetets bedrivande

Utredaren ska göra de internationella jämförelser som anses befogade. Situationen i länder som är jämförbara med Sverige ska särskilt beaktas. Utredaren bör samråda med EG-kommissionen när det är lämpligt.

Utredaren ska i sitt arbete föra en dialog med och inhämta synpunkter från Bokföringsnämnden, Ekobrottsmyndigheten, Skatteverket, FAR SRS, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF, Näringslivets regelnämnd, Företagarna och Svenskt Näringsliv. En dialog bör även föras med andra parter som kan bedömas bli särskilt berörda av förslagen.

En särskild utredare har fått i uppdrag att analysera i vilken utsträckning sambandet mellan redovisning och beskattning ska bestå (dir. 2004:146; Utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning [SamRoB]). Sambandet innebär att värdeeringsreglerna i redovisningslagstiftningen i vissa fall har en direkt betydelse för hur ett företag ska beskattas. Utredningens arbete bör inte föregripas. Utredaren ska därför inte lämna några förslag som kan antas ha betydelse för beskattningsunderlaget såvida inte regeringen, innan uppdraget ska slutredovisas, har tagit ställning i frågan om sambandet mellan redovisning och beskattning.

Utredaren ska hålla sig informerad om och beakta det arbete med att ta bort revisionsplikten för små företag som f.n. bedrivs inom Utredningen om revisorer och revision (dir. 2006:96 och 2006:128), det arbete som bedrivs av SamRoB och det arbete som pågår inom Regeringskansliet med att genomföra de ändringar i redovisningsdirektiven som antogs den 14 juni 2006.

Utredaren ska även följa och beakta redovisningen av det uppdrag som regeringen den 21 december 2006 gav till Nutek om att mäta företagens administrativa kostnader på bokföringsområdet.

Utredaren ska redovisa konsekvenserna för näringslivet och för det allmänna av de förslag som läggs fram. Vid bedömningen av förslagens påverkan på företagens administrativa kostnader ska utredaren ta hjälp av Nutek. Om förslagen kan bedömas medföra ökade kostnader eller intäktsminskningar för det allmänna, ska utredaren föreslå en finansiering.

Utredaren ska i ett delbetänkande senast den 30 juni 2008 redovisa resultatet av sina överväganden i anslutning till avsnitten ovan om

- Genomförandet av EG:s redovisningsdirektiv när det gäller små och medelstora företag,
- Tidpunkten för bokföringen, m.m.,
- Gemensam verifikation,
- Reglerna om årsbokslut, och
- Tilläggsupplysningar till årsredovisningen, m.m.

Uppdraget i övrigt ska redovisas senast den 1 juni 2009. Om utredaren finner det lämpligt, får dessa delar av uppdraget redovisas i ett eller flera delbetänkanden.

(Justitiedepartementet)