

Lagrådsremiss

Tydligare redovisningsregler och nya rapporteringskrav för utvinningsindustrin

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 21 maj 2015

Morgan Johansson

Torbjörn Malm
(Justitiedepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen föreslås ändringar i reglerna om årsredovisning som bl.a. gör det enklare för mindre företag att redovisa.

Kraven på upplysningar i noter ges en tydligare struktur och begränsas för mindre företag. Det tydliggörs vad som avses med ägarintresse, intresseföretag och gemensamt styrda företag. Principen att information som inte är väsentlig kan utelämnas föreslås komma till uttryck som en generell regel.

I lagrådsremissen lämnas även förslag till en ny lag om rapportering av betalningar till myndigheter från större företag verksamma i utvinningsindustrin eller inom avverkning av naturskog. Den ökade öppenheten kring betalningarna ska bl.a. bidra till att motverka korruption.

Företagen ska årligen rapportera betalningar som överstiger 860 000 kronor. Ett moderföretag ska som huvudregel lämna en sammanställd rapport som omfattar hela koncernen. Om ett företag redan lämnar en rapport enligt likvärdiga tredjelandsbestämmelser, ska det vara undantaget från rapporteringskravet.

Förslagen bygger på ett EU-direktiv.

Den nya lagstiftningen föreslås träda i kraft den 1 januari 2016.

Innehållsförteckning

1	Beslut	4
2	Lagtext	5
2.1	Förslag till lag om rapportering av betalningar till myndigheter	5
2.2	Förslag till lag om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554)	8
2.3	Förslag till lag om ändring i sparbankslagen (1987:619)	61
2.4	Förslag till lag om ändring i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar	63
2.5	Förslag till lag om ändring i stiftelselagen (1994:1220)	66
2.6	Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag	67
2.7	Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag	87
2.8	Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1570) om medlemsbanker	109
2.9	Förslag till lag om ändring i lagen (1998:710) med vissa bestämmelser om Pensionsmyndighetens premiepensionsverksamhet	112
2.10	Förslag till lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078)	114
2.11	Förslag till lag om ändring i revisionslagen (1999:1079)	117
2.12	Förslag till lag om ändring i lagen (2004:46) om värdepappersfonder	118
2.13	Förslag till lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551)	119
2.14	Förslag till lag om ändring i lagen (2006:531) om särskild tillsyn över finansiella konglomerat	122
2.15	Förslag till lag om ändring i försäkringsrörelselagen (2010:2043)	123
3	Ärendet och dess beredning	125
4	Reformbehovet	125
5	En enkel indelning av företag och koncerner	128
5.1	Indelningen i storlekskategorier	128
5.2	Företag av allmänt intresse	131
6	Förtydligande av redovisningsbegrepp och allmänna bestämmelser om årsredovisning	134
6.1	Gemensamt styrda företag	134
6.2	Ägarintresse och intresseföretag	135
6.3	En generell princip om väsentlighet	137

6.4	Upplysningar om företagets namn m.m.....	140
6.5	En ändrad definition av närstående.....	141
7	Balans- och resultaträkningarna	142
7.1	Uppställningsformen för balansräkningen.....	142
7.2	Nedskrivnen goodwill	144
7.3	Immateriella anläggningstillgångar	145
7.4	Avsättningar	148
7.5	Uppställningsformerna för resultaträkningen	149
8	Förenklade krav på tilläggsupplysningar	150
8.1	En mer enhetlig reglering	150
8.2	Färre noter för mindre företag	152
8.3	Nya och ändrade krav på noter	155
9	Koncernredovisning	161
9.1	Skyldigheten att upprätta koncernredovisning	161
9.2	Konsolideringsmetoder.....	163
9.3	Innehav utan bestämmande inflytande	166
9.4	Elimineringar mellan koncernföretag	166
9.5	Balansdag	167
9.6	Förändringar i koncernens sammansättning	168
9.7	Upplysningar om dotterföretag m.m.	168
10	Förvaltningsberättelse och bolagsstyrningsrapport	169
10.1	Förvaltningsberättelsen.....	169
10.2	Revisorsgranskning av bolagsstyrningsrapporten	172
11	Rapport om betalningar till myndigheter	173
11.1	EU-gemensamma krav	173
11.2	Rapporteringskravet	174
11.3	Offentliggörande	178
12	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	179
13	Förslagets konsekvenser.....	179
14	Författningskommentar	184
14.1	Förslaget till lag om rapportering av betalningar till myndigheter.....	184
14.2	Förslaget till lag om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554)	192
14.3	Förslagen till övriga lagändringar.....	251
Bilaga 1	Redovisningsdirektivet	253
Bilaga 2	Sammanfattning av betänkandet Genomförande av EU:s nya redovisningsdirektiv (SOU 2014:22)	311
Bilaga 3	Betänkandets lagförslag.....	316
Bilaga 4	Förteckning över remissinstanserna	437
Bilaga 5	Utdrag ur IAS 24	438
Bilaga 6	Jämförelsetabell.....	441

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om rapportering av betalningar till myndigheter,
2. lag om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554),
3. lag om ändring i sparbankslagen (1987:619),
4. lag om ändring i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar,
5. lag om ändring i stiftelselagen (1994:1220),
6. lag om ändring i lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag,
7. lag om ändring i lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag,
8. lag om ändring i lagen (1995:1570) om medlemsbanker,
9. lag om ändring i lagen (1998:710) med vissa bestämmelser om Pensionsmyndighetens premiepensionsverksamhet,
10. lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078),
11. lag om ändring i revisionslagen (1999:1079),
12. lag om ändring i lagen (2004:46) om värdepappersfonder,
13. lag om ändring i aktieföringslagen (2005:551),
14. lag om ändring i lagen (2006:531) om särskild tillsyn över finansiella konglomerat,
15. lag om ändring i försäkringsrörelselagen (2010:2043).

2 Lagtext

Regeringen har följande förslag till lagtext.

2.1 Förslag till lag om rapportering av betalningar till myndigheter

Härigenom föreskrivs¹ följande.

Tillämpningsområde

1 § Denna lag innehåller bestämmelser om upprättande och offentliggörande av rapporter om betalningar till myndigheter.

Med myndigheter jämställs företag som står i ett förhållande till en myndighet som motsvarar förhållandet mellan ett dotterföretag och ett moderföretag.

Lagen är tillämplig på

1. aktieföretag och handelsbolag som är större företag eller moderföretag i större koncerner enligt 1 kap. 3 § årsredovisningslagen (1995:1554),

2. företag som avses i 1 kap. 1 § första stycket lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, och

3. företag som avses i 1 kap. 1 § första stycket lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

Uttryck i lagen

2 § I denna lag avses med

1. *företag med verksamhet i utvinningsindustrin*: företag som bedriver prospektering, utveckling, utvinning och därmed jämförlig verksamhet som avser olja, naturgas, kol, torv, sand, grus, sten, lera, salt, metallmalmer eller andra mineraler,

2. *företag med verksamhet inom avverkning av naturskog*: företag som avverkar naturskog eller som utför transporter för sådan avverkning,

3. *projekt*: en eller flera operativa verksamheter som styrs av ett enda avtal eller flera i väsentlig grad sammankopplade avtal och ligger till grund för betalningsansvar gentemot en myndighet.

Rapport på företagsnivå

3 § Ett företag med verksamhet i utvinningsindustrin eller inom avverkning av naturskog ska senast sex månader efter räkenskapsårets utgång upprätta en rapport över sådana betalningar till myndigheter som anges i 5 § och som företaget har gjort under räkenskapsåret.

Ett företag som ingår i en koncern behöver inte upprätta någon rapport om betalningarna omfattas av en rapport på koncernnivå som moderföretag

¹ Jfr Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG, i den ursprungliga lydelsen.

taget upprättar enligt denna lag eller motsvarande bestämmelser i en annan medlemsstat inom Europeiska unionen.

Rapport på koncernnivå

4 § Om något av företagen i en koncern bedriver verksamhet i utvinningsindustrin eller inom avverkning av naturskog, ska moderföretaget senast sex månader efter räkenskapsårets utgång upprätta en rapport över sådana betalningar till myndigheter som anges i 5 § och som något av koncernföretagen har gjort under räkenskapsåret.

Företaget behöver inte upprätta någon rapport om det är ett dotterföretag och betalningarna omfattas av en rapport på koncernnivå som dess moderföretag upprättar enligt denna lag eller motsvarande bestämmelser i en annan medlemsstat inom Europeiska unionen.

Rapporten behöver inte omfatta betalningar från koncernföretag som med stöd av 7 kap. 5 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) inte omfattas av koncernredovisningen för räkenskapsåret.

Rapportens innehåll

5 § Rapporten ska innehålla upplysningar om sådana betalningar för verksamheten som utgör

1. ersättning för produktionsrättigheter,
2. skatt som tas ut från företag på inkomst, produktion eller vinst från företag och inte är skatt på fysiska personers inkomst och inte heller mervärdesskatt, omsättningskatt eller annan skatt på konsumtion,
3. royalty,
4. utdelning,
5. kontrakts-, upptäckts- eller produktionsbonus,
6. ersättning för licens eller koncession, eller
7. betalning för infrastrukturförbättringar.

Det sammanlagda beloppet av de betalningar som har gjorts till varje myndighet ska anges. Om vissa betalningar har avsett ett särskilt projekt, ska det sammanlagda beloppet av de betalningarna anges. Om betalningsskyldigheten har uppstått på företagsnivå, behöver betalningarna dock inte redovisas per projekt. I samtliga fall ska det anges hur stor del som avser var och en av de typer av betalningar som anges i första stycket 1–7.

Om en betalning har gjorts på annat sätt än med pengar, ska uppgift lämnas om värdet och, i tillämpliga fall, volymen. I en not ska det förklaras hur betalningens värde har beräknats.

6 § En betalning som, ensam eller tillsammans med andra sammanhängande betalningar, är mindre än 860 000 kronor under ett räkenskapsår behöver inte tas med i rapporten.

7 § När en rapport upprättas ska hänsyn tas till vad som är en betalnings eller en verksamhets verkliga innebörd.

Offentliggörande

8 § Rapporten ska offentliggöras genom att en bestyrkt kopia på svenska ges in till Bolagsverket senast sju månader efter räkenskapsårets utgång. Med bestyrkt kopia jämställs ett elektroniskt original.

En rapport som har upprättats av ett aktiebolag ska registreras i aktiebolagsregisteret av Bolagsverket. Registreringen ska vara på svenska. Om det bolag som registreringen avser begär det, ska registreringen dessutom göras på ett annat officiellt språk inom Europeiska unionen eller på norska eller isländska.

9 § Rapporten får överföras elektroniskt till Bolagsverket.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer kan med stöd av 8 kap. 7 § regeringsformen meddela närmare föreskrifter om

1. elektronisk överföring till Bolagsverket, och
2. bestyrkande av att en elektronisk kopia överensstämmer med originalet.

Rapportering enligt tredjelands bestämmelser

10 § Ett företag behöver inte upprätta någon rapport enligt denna lag, om det i stället

1. upprättar och offentliggör en rapport i enlighet med ett tredjelands rapporteringskrav som Europeiska kommissionen har bedömt som likvärdiga med kraven inom Europeiska unionen, och
2. offentliggör rapporten i Sverige enligt 8 §.

Vite

11 § Om ett företag inte fullgör sin rapporteringsskyldighet enligt denna lag, kan Bolagsverket förelägga den som ensam eller tillsammans med någon annan är ställföreträdare för företaget att fullgöra skyldigheten.

Föreläggandet får förenas med vite.

Frågor om utdömande av vite prövas av Bolagsverket.

Överklagande

12 § Bolagsverkets beslut enligt 8 och 11 §§ får överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Överklagandet ska ges in till Bolagsverket inom två månader från dagen för beslutet.

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2016.
 2. Lagen tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

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

Härigenom föreskrivs¹ i fråga om årsredovisningslagen (1995:1554)² dels att 5 kap., 3 kap. 13 § och 7 kap. 23 § ska upphöra att gälla, dels att rubrikerna närmast före 3 kap. 13 § och 7 kap. 23 § ska utgå, dels att 1 kap. 3 och 5 §§, 2 kap. 4–6 §§, 3 kap. 1 och 3–5 §§, 4 kap. 2–8, 11, 14 och 14 b §§, 6 kap. 1–2, 6, 7 och 9 §§, 7 kap. 2, 3 a, 5, 7–10, 12–16, 18, 22, 25 och 30–32 §§, 8 kap. 15 och 16 §§, bilagorna 1–3 och rubrikerna närmast före 2 kap. 5 § och 7 kap. 5, 9, 14, 16, 18 och 25 §§ och rubriken närmast efter 7 kap. 13 § ska ha följande lydelse,

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

dels att det ska införas ett nytt kapitel, 5 kap., nio nya paragrafer, 1 kap. 4 a, 5 a, 8 och 9 §§, 2 kap. 3 a §, 3 kap. 4 b, 10 a och 10 b §§ och 4 kap. 15 a §, och närmast före 1 kap. 8 §, 2 kap. 3 a §, 3 kap. 4 b, 10 a och 10 b §§ och 4 kap. 7 och 15 a §§ nya rubriker av följande lydelse.

¹ Jfr Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG, i den ursprungliga lydelsen.

² Senaste lydelse av

3 kap. 13 § 2006:871	5 kap. 20 § 2010:1515
5 kap. 1 § 1999:1112	5 kap. 21 § 2009:573
5 kap. 2 § 2000:34	5 kap. 22 § 2010:1515
5 kap. 3 § 2010:1515	5 kap. 23 § 1999:1112
5 kap. 4 a § 2003:774	5 kap. 24 § 1999:1112
5 kap. 4 b § 2007:132	5 kap. 25 § 2010:1515
5 kap. 4 c § 2003:774	5 kap. 26 § 1999:1112
5 kap. 5 § 2003:774	5 kap. 27 § 2006:597
5 kap. 6 § 2006:871	7 kap. 23 § 1999:1112
5 kap. 7 § 1999:1112	rubriken närmast före 3 kap. 13 § 1999:1112
5 kap. 8 § 1999:1112	rubriken närmast före 5 kap. 4 a § 2003:774
5 kap. 9 § 2004:244	rubriken närmast före 5 kap. 5 § 2003:774
5 kap. 10 § 2010:1515	rubriken närmast före 5 kap. 11 a § 2009:34
5 kap. 11 § 2010:1515	rubriken närmast före 5 kap. 12 a § 2009:34
5 kap. 11 a § 2009:34	rubriken närmast före 5 kap. 15 § 1999:1112
5 kap. 12 § 2005:918	rubriken närmast före 5 kap. 16 § 1999:1112
5 kap. 12 a § 2009:34	rubriken närmast före 5 kap. 18 § 1999:1112
5 kap. 12 b § 2009:34	rubriken närmast före 5 kap. 18 b § 2003:487
5 kap. 13 § 1999:1112	rubriken närmast före 5 kap. 19 § 1999:1112
5 kap. 14 § 2005:556	rubriken närmast före 5 kap. 22 § 1999:1112
5 kap. 15 § 2004:1173	rubriken närmast före 5 kap. 23 § 1999:1112
5 kap. 16 § 2006:871	rubriken närmast före 5 kap. 24 § 1999:1112
5 kap. 17 § 2006:871	rubriken närmast före 5 kap. 25 § 1999:1112
5 kap. 18 § 1999:1112	rubriken närmast före 5 kap. 26 § 1999:1112
5 kap. 18 b § 2006:871	rubriken närmast före 5 kap. 27 § 2006:597
5 kap. 19 § 1999:1112	rubriken närmast före 7 kap. 23 § 1999:1112

1 kap.**3 §³**

I denna lag betyder

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

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

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

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

– företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:

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

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

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

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

6. **större koncerner**:

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

– koncerner *där* moderföretagets eller något av dotterföretagens *överlåtbara värdepapper* är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,

– *koncerner där något av dotterföretagen är ett sådant företag som avses i 1 kap. 1 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller 1 kap. 1 § lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag, eller*

– koncerner som uppfyller mer än ett av följande villkor:

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

³ Senaste lydelse 2010:848.

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

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

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

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

Vid tillämpningen av första stycket 6 b och c ska *andelar i dotterföretag*, fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst. *Eliminering behöver inte göras, om tillämpningen i stället utgår från följande gränsvärden:*

– balansomslutning 48 miljoner kronor,

– nettoomsättning 96 miljoner kronor.

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

Företag som avses i 2 kap. 2 § första stycket och 3 § bokföringslagen (1999:1078) ska vid tillämpningen av första stycket 4–7 och 5 kap. 47 § till nettoomsättningen lägga bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter.

4 a §

Med ägarintresse avses i denna lag ett innehav av andelar i ett annat företag som är avsett att skapa en varaktig förbindelse med det andra företaget och därigenom främja verksamheten i ägarföretaget. Ett innehav av minst 20 procent av kapitalet i det andra företaget ska anses utgöra ett ägarintresse, om inte något annat framgår av omständigheterna.

5 §⁴

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

Om ett företag *har ett ägarintresse* i en juridisk person och utövar ett betydande inflytande över *dess* driftsmässiga och finansi-

⁴ Senaste lydelse 1999:1112.

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

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

ella styrning, är den juridiska personen ett intresseföretag till företaget. Detta gäller dock inte om den juridiska personen är ett dotterföretag eller ett gemensamt styrt företag som företaget samäger.

Innehar företaget minst 20 procent av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen, ska det anses ha ett betydande inflytande över denna, om inte något annat framgår av omständigheterna. Detsamma gäller om företagets dotterföretag eller företaget tillsammans med ett eller flera dotterföretag eller flera dotterföretag tillsammans innehar minst 20 procent av rösterna.

5 a §

Med gemensamt styrt företag avses i denna lag en juridisk person som två eller flera parter enligt ett avtal utövar ett gemensamt bestämmande inflytande över.

Närstående

8 §

En juridisk person anses i denna lag som närstående till ett företag som upprättar års- eller koncernredovisning (rapporterande företag) om

1. den ingår i samma koncern som det rapporterande företaget,

2. den är ett intresseföretag till det rapporterande företaget eller till ett företag i en koncern som det rapporterande företaget ingår i,

3. det rapporterande företaget är ett intresseföretag till den juridiska personen, eller till ett företag i en koncern som den juridiska personen ingår i,

4. den är ett gemensamt styrt företag som samägs av det rapporterande företaget eller av ett företag i en koncern som det rappor-

terande företaget ingår i,

5. det rapporterade företaget är ett gemensamt styrt företag som samägs av den juridiska personen, eller av ett företag i en koncern som den juridiska personen ingår i,

6. den och det rapporterade företaget båda är gemensamt styrda företag som samägs av samma tredje företag,

7. den eller det rapporterade företaget är ett gemensamt styrt företag som samägs av ett tredje företag, och den andra av dem är ett intresseföretag till det tredje företaget,

8. den är ett dotterföretag till en juridisk person som avses i 2, 4, 6 eller 7,

9. den har som huvudsaklig verksamhet att förvalta tillgångar som det rapporterade företaget har avsatt för ersättningar till personer som har avslutat sin anställning antingen i det rapporterade företaget eller i en juridisk person som är närstående till det rapporterade företaget,

10. den har avsatt tillgångar till förvaltning av ett rapporterat företag som är en sådan juridisk person som avses i 9,

11. den står under bestämmande inflytande eller gemensamt bestämmande inflytande av en person som är närstående enligt 9 §,

12. den annars står under betydande inflytande av en person som avses i 9 § 1 eller 4–6,

13. den eller dess moderföretag har en styrelseledamot, verkställande direktör eller annan ledande befattningshavare som är en person som avses i 9 § 1, eller

14. den eller ett företag i en koncern som den ingår i tillhandahåller tjänster för företagsledning åt det rapporterade företaget eller åt dess moderföretag.

Vid tillämpningen av första stycket ska med koncern jämföras

en företagsgrupp som kontrolleras av ett företag eller ett annat rätts- subjekt som inte är ett moderföretag i denna lags mening. Med intresse- företag ska ett sådant företag jäm- ställas som skulle ha utgjort ett intresseföretag om 5 § inte hade innehållit krav på andelsinnehav.

9 §

En fysisk person anses i denna lag som närstående till ett rapport- erande företag om han eller hon

1. själv eller gemensamt med någon annan utövar ett bestäm- mande inflytande över företaget,

2. annars har ett betydande in- flytande över företaget,

3. är en styrelseledamot, den verkställande direktören eller någon annan ledande befattnings- havare i företaget eller dess moder- företag,

4. är gift eller sambo med eller förälder, barn eller styvbarn till en person som avses i 1–3,

5. är ekonomiskt eller på annat sätt beroende av en person som avses i 1–3 eller av hans eller hennes make eller sambo, eller

6. annars ingår i samma familj som en person som avses i 1–3 och kan förväntas påverka den person- en i hans eller hennes kontakter med företaget eller påverkas av honom eller henne i sina egna kon- takter med företaget.

2 kap.

Väsentlighet

3 a §

Ett företag får avvika från bestämmelserna om redovisning, uppställning, värdering, upplys- ningar och konsolidering i denna lag, om följderna av avvikelserna inte är väsentliga.

Följderna av en avvikelse ska anses vara väsentliga om utelämnad

eller felaktig information, ensam eller tillsammans med annan information, rimligen kan förväntas påverka de beslut som användare fattar på grundval av informationen.

4 §⁵

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

1. Företaget *skall* förutsättas fortsätta sin verksamhet.

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

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

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

b) hänsyn *skall* tas till alla ekonomiska förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår, även om dessa förpliktelser blir kända först efter räkenskapsårets utgång men före upprättandet av årsredovisningen, och att

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

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

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

6. Tillgångar och avsättningar eller skulder får inte kvittas mot

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

1. Företaget *ska* förutsättas fortsätta sin verksamhet.

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

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

b) hänsyn *ska* tas till alla ekonomiska förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår, även om dessa förpliktelser blir kända först efter räkenskapsårets utgång men före upprättandet av årsredovisningen, och att

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

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

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

⁵ Senaste lydelse 2004:1173.

varandra. Inte heller får intäkter och kostnader kvittas mot varandra.

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

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

Form och språk⁶

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

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

Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med 2 och 3 §§, får avvikelser göras från första stycket.

Form m.m.

5 §⁷

Årsredovisningen ska innehålla uppgifter om företagets namn, organisations- eller personnummer och säte.

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

6 §⁸

Beloppen i årsredovisningen *skall* anges i företagets redovisningsvaluta enligt 4 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078). Beloppen får dessutom anges i annan valuta enligt omräkningskursen på dagen för räkenskapsårets utgång (balansdagen). *I så fall skall upplysning om omräkningskursen lämnas i en not.*

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

Beloppen i årsredovisningen *ska* anges i företagets redovisningsvaluta enligt 4 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078). Beloppen får dessutom anges i annan valuta enligt omräkningskursen på dagen för räkenskapsårets utgång (balansdagen).

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

⁶ Senaste lydelse 2008:89.

⁷ Senaste lydelse 2008:89.

⁸ Senaste lydelse 2000:34.

räkningen *skall* utgöra ingående balans för det nya räkenskapsåret.

räkningen *ska* utgöra ingående balans för det nya räkenskapsåret.

3 kap.

1 §⁹

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

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

3 §¹⁰

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

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

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

Byte av uppställningsform för resultaträkningen får ske endast om det finns särskilda skäl och är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§.

4 §¹¹

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

Posterna i balansräkningen och resultaträkningen ska tas upp var för sig i den ordningsföljd som anges för respektive uppställningsform. *Om en tillgång, avsättning eller skuld tas upp i fler än en post i balansräkningen, ska det upplysas om förhållandet till andra poster antingen under den post där den tas upp eller i en not.*

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

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

⁹ Senaste lydelse 1999:1112.

¹⁰ Senaste lydelse 1999:1112.

¹¹ Senaste lydelse 2010:1515.

särskilt, ska de tas upp i delposter. Kompletterande poster ska ges beteckningar som tydligt anger vad som ingår i posten.

Poster som föregås av arabiska siffror får slås samman,

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

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

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

4 a §¹²

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

Bestämmelserna i första stycket gäller

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

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

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

Första stycket gäller

1. företag som omfattas av en koncernredovisning som upprättas med tillämpning av de internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, *i lydelse enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 297/2008*, och

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

Kortfristiga och långfristiga balansposter

4 b §

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

För varje skuldpost i balans-

¹² Senaste lydelse 2007:541.

räkningen ska följande anges: den del som ska betalas inom ett år från balansdagen, den del som ska betalas senare än ett år efter balansdagen och summan av dessa skulder.

Första och andra styckena gäller även fordringsposter och skuldposter som har tagits in i sådana noter som avses i 4 § fjärde stycket 2.

För mindre företag som slår samman poster enligt 4 § femte stycket ska det som föreskrivs i första och andra styckena om fordringsposter och skuldposter i balansräkningen i stället avse de sammanslagna posterna.

5 §¹³

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

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

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

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

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

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

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

Ett aktiebolags eget kapital

10 a §

Ett aktiebolags eget kapital ska i

¹³ Senaste lydelse 2006:871.

balansräkningen, i en egen räkning eller i en not delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust. Under bundet eget kapital ska följande tas upp: aktiekapital, uppskrivningsfond, reservfond, kapitalandelsfond och fond för utvecklingsutgifter. Under fritt eget kapital eller ansamlad förlust ska följande tas upp: fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust och vinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas då upp som avdragsposter.

En ekonomisk förenings eget kapital

10 b §

En ekonomisk förenings eget kapital ska i balansräkningen, i en egen räkning eller i en not delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust. Under bundet eget kapital ska följande tas upp: inbetalda eller genom insatsemission tillgodoförda insatser, uppskrivningsfond, reservfond, kapitalandelsfond och fond för utvecklingsutgifter. Medlemsinsatser och förlagsinsatser ska redovisas var för sig. Under fritt eget kapital eller ansamlad förlust ska följande tas upp: fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust och nettovinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas då upp som avdragsposter.

Det som sägs i första stycket om insatser gäller också upplåtelseavgifter i en bostadsrättsförening.

4 kap.

2 §¹⁴

Utgifter för forsknings- och Utgifter för koncessioner, patent,

¹⁴ Senaste lydelse 1999:1112.

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

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

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

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

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

3 §¹⁵

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

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

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

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

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

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 anskaff-*

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

¹⁵ Senaste lydelse 2011:1554.

ningsvärdet, ska en upplysning om detta 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.

4 §¹⁶

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

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

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

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

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

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

5 §

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

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

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

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

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

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

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

¹⁶ Senaste lydelse 2004:1173.

6 §¹⁷

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

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

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

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

Ianspråktagande av uppskrivningsfonden och fonden för utvecklingsutgifter

7 §¹⁸

Ett aktiebolag får ta uppskrivningsfonden i anspråk för

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

1. ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission,
2. täckning av förlust enligt fastställd balansräkning när förlusten inte kan täckas av fritt eget kapital.

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

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

¹⁷ Senaste lydelse 2004:1173.

¹⁸ Senaste lydelse 2005:918.

8 §

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

Vid avskrivning enligt 4 § eller nedskrivning enligt 5 § *av en uppskriven tillgång* eller vid avyttring eller utrangering av tillgången *ska* uppskrivningsfonden minskas i motsvarande utsträckning, dock högst med den del av *fonden* som svarar mot tillgången. *På samma sätt ska fonden för utvecklingsutgifter minskas vid avskrivning, nedskrivning eller avyttring av en som tillgång upptagen utgift för företagets eget utvecklingsarbete.*

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

Minskningen får göras enbart genom att

1. fonden tas i anspråk enligt 7 §,
2. den del av *uppskrivningsfonden* som motsvarar avskrivning eller nedskrivning överförs till fritt eget kapital, eller
3. den del av *uppskrivningsfonden* som motsvarar en avyttrad tillgång överförs till fritt eget kapital.

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

11 §¹⁹

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

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

14 §²⁰

Egna aktier får inte tas upp som tillgång.

Vid värdering av ett moder-

Vid värdering av ett moder-

¹⁹ Senaste lydelse 2006:871.

²⁰ Senaste lydelse 2001:934.

företags andelar i ett dotterföretag *skall* andelar som dotterföretaget äger i moderföretaget inte anses ha något värde.

företags andelar i ett dotterföretag *ska* andelar som dotterföretaget äger i moderföretaget inte anses ha något värde.

Vid förvärv av egna aktier ska fritt eget kapital minskas med utgiften för förvärvet. Vid överlåtelse av egna aktier ska fritt eget kapital ökas med inkomsten från överlåtelser.

14 b §²¹

Följande finansiella instrument får inte värderas enligt 14 a §:

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

Värdering enligt 14 a § får inte heller ske, om en sådan värdering inte skulle ge ett tillförlitligt värde på det finansiella instrumentet.

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

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

1. det är förenligt med sådana internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, *i lydelse enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 297/2008*, och

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

Avsättningar

15 a §

En avsättning ska motsvara den bästa uppskattningen av det

²¹ Senaste lydelse 2009:34.

belopp som kommer att krävas för att reglera förpliktelsen.

5 kap. Noter

Allmänna bestämmelser

Krav på noter för olika kategorier av företag

1 § Både mindre och större företag ska i noter lämna upplysningar enligt 4–24 §§.

Ytterligare bestämmelser för både mindre och större företag om upplysningar i noter finns i 2 kap. 3 §, 3 kap. 4, 10 a och 10 b §§ och 7 kap. 2 §.

Ytterligare bestämmelser för mindre företag om upplysningar i noter finns dessutom i 3 kap. 5 §.

2 § Större företag ska i noter även lämna upplysningar enligt 25–48 §§.

Ytterligare bestämmelser för större företag om upplysningar i noter finns i 3 kap. 8 och 10 §§.

Noternas ordningsföljd

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

Krav på noter för både mindre och större företag

Värderingsprinciper

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

Avvikelser från grundläggande redovisningsprinciper

5 § Om ett företag med stöd av 2 kap. 4 § andra stycket avviker från någon av de grundläggande redovisningsprinciper som anges i paragrafen, ska det lämna en upplysning om skälen för avvikelserna och en bedömning av effekten på företagets ställning och resultat.

Består avvikelserna i att kvittning görs, ska företaget även lämna en upplysning om de bruttobelopp som kvittas mot varandra.

Byte av uppställningsform

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

Jämförelsetal

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

Anläggningstillgångar

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

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

Grunderna för avskrivning av anläggningstillgångarnas olika poster ska anges.

Goodwill

9 § Om ett företag redovisar goodwill som tillgång, ska det lämna upplysningar om tillämpad avskrivningsperiod och skälen för denna.

Finansiella instrument

10 § Om ett företag har finansiella instrument som värderas enligt 4 kap. 14 a §, ska det för varje kategori lämnas upplysningar om

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

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

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

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

Paragrafen tillämpas även på sådana avtal som enligt 4 kap. 14 c § ska anses som derivatinstrument.

Uppskrivningsfonden

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

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

Fonden för verkligt värde

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

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

Långfristiga skulder

13 § Om ett företag har skulder som ska betalas senare än fem år efter balansdagen, ska det lämna en upplysning om summan av dessa.

Ställda säkerheter

14 § Om ett företag har ställt säkerheter, ska det lämna upplysningar om säkerheternas omfattning, art och form.

Eventualförpliktelser

15 § Om ett företag har garantiåtaganden, ekonomiska åtaganden eller eventuella förpliktelser som inte tas upp i balansräkningen (eventualförpliktelser), ska det lämna en upplysning om summan av dessa.

Åtaganden till förmån för koncernföretag m.fl.

16 § Om ett företag har ställda säkerheter, garantiåtaganden eller ekonomiska åtaganden till förmån för ett koncernföretag, ett intresseföretag eller ett gemensamt styrt företag som företaget samäger, ska det lämna särskilda upplysningar om detta.

Ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen

17 § Om ett företag har ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen och som är förenade med betydande risker eller fördelar för företaget, och uppgifter om dessa risker eller fördelar är nödvändiga för att företagets ställning ska kunna bedömas, ska företaget lämna upplysningar om

1. inriktningen på och det kommersiella syftet med arrangemangen, och
 2. den ekonomiska inverkan som arrangemangen har på företaget.
- Första stycket 2 gäller inte mindre företag.

Lån till ledande befattningshavare

18 § Om ett företag har lämnat lån till en styrelseledamot, en verkställande direktör eller en motsvarande befattningshavare i företaget, ska det lämna de upplysningar om detta som anges i andra stycket. Detsamma gäller om företaget har ställt pant, andra säkerheter eller garantier eller har gjort andra ekonomiska åtaganden till förmån för en sådan befattningshavare. Med styrelseledamöter jämställs suppleanter för dessa och med verkställande direktör jämställs vice verkställande direktör.

Upplysningar ska lämnas om storleken av lämnade lån, huvudsakliga lånevillkor, räntesatser, under räkenskapsåret återbetalda belopp, arten av säkerheter, garantier och andra ekonomiska åtaganden samt beloppet av de lån som säkerhet har ställts för. Upplysning ska även lämnas om vilken anknytning till företaget personen har. Om företaget under räkenskapsåret helt eller delvis har skrivit av ett lån eller avstått från att kräva in det, ska en upplysning lämnas om detta.

Exceptionella intäkter och kostnader

19 § Om ett företag har haft enskilda intäkter eller kostnader som är exceptionella i fråga om storlek eller förekomst, ska det lämna upplysningar om arten och storleken av dessa.

Medelantalet anställda under räkenskapsåret

20 § En upplysning ska lämnas om medelantalet av de personer som har varit anställda under räkenskapsåret.

Moderföretag

21 § Ett företag som är dotterföretag ska lämna upplysningar om namn, organisations- eller personnummer och säte för det moderföretag som upprättar koncernredovisning för den minsta koncern som företaget ingår i.

Väsentliga händelser efter räkenskapsårets slut

22 § Om det har inträffat händelser av väsentlig betydelse för företaget efter räkenskapsårets slut som inte kommer till uttryck i balansräkningen eller resultaträkningen, ska företaget lämna upplysningar om dessa. Upplysningarna ska omfatta den ekonomiska effekten av händelserna.

Transaktioner med närstående

23 § Om ett större företag har genomfört transaktioner på andra än marknadsmässiga villkor med närstående enligt 1 kap. 8 eller 9 §, ska det lämna upplysningar om transaktionerna. Upplysningar behöver dock inte lämnas om transaktioner

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

Skyldigheten att lämna upplysningar gäller även ett mindre företag, om det är ett publikt aktiebolag och transaktionerna har genomförts med någon som har ett betydande aktieinnehav eller är styrelseledamot i bolaget.

24 § Upplysningarna enligt 23 § ska omfatta

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

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

Krav på noter för större företag

Ytterligare upplysningar om anläggningstillgångar

25 § Om ett större företag har räknat in ränta i anskaffningsvärdet för en anläggningstillgång med stöd av 4 kap. 3 § fjärde stycket, ska företaget lämna en upplysning om det inräknade beloppet.

Större företag ska för varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 lämna upplysningar om

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

Om ett större företag har skrivit av, skrivit ned eller skrivit upp en anläggningstillgång uteslutande av skatteskäl, ska företaget lämna en upplysning om detta med angivande av avskrivningens, nedskrivningens eller uppskrivningens storlek.

Omsättningstillgångar

26 § Om ett större företag har räknat in ränta i anskaffningsvärdet för en omsättningstillgång med stöd av 4 kap. 9 § andra stycket, ska företaget lämna en upplysning om det inräknade beloppet.

Om en omsättningstillgång varit föremål för en värdejustering uteslutande av skatteskäl, ska ett större företag lämna en upplysning om detta med angivande av justeringens storlek.

Om det värde som framkommer när ett större företag beräknar varulagrets anskaffningsvärde enligt 4 kap. 11 § avviker väsentligt från varulagrets nettoförsäljningsvärde på balansdagen, ska företaget lämna en upplysning om skillnadsbeloppet. Nettoförsäljningsvärdet ska då beräknas enligt 4 kap. 9 § tredje stycket första meningen. Skillnadsbeloppet ska fördelas på de poster som är upptagna i balansräkningen.

Ytterligare upplysningar om finansiella instrument

27 § Större företag ska för varje kategori av derivatinstrument som inte värderas enligt 4 kap. 14 a § lämna upplysningar om

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

I fråga om finansiella anläggningstillgångar som enligt 4 kap. 14 a–14 c §§ får värderas till verkligt värde, och vilkas bokförda värde är högre än det verkliga värdet, ska större företag lämna upplysningar om

1. bokfört värde och det verkliga värdet, och

2. skälen till att det bokförda värdet inte har skrivits ned och det stöd som finns för antagandet att det bokförda värdet kommer att återvinnas.

Första och andra stycket ska även tillämpas på sådana avtal som enligt 4 kap. 14 c § ska anses som derivatinstrument.

Inköp och försäljningar mellan koncernföretag

28 § Om ett större företag ingår i en koncern, ska det lämna en upplysning om hur stor del av räkenskapsårets inköp och försäljningar som avser andra koncernföretag.

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

Dotterföretag och vissa andra företag

29 § Om ett större företag har dotterföretag eller ägarintressen i andra företag, ska det lämna upplysningar om

1. det andra företags namn, organisationsnummer, säte och eget kapital,

2. det andra företags resultat för det senaste räkenskapsår som årsredovisning eller årsbokslut har upprättats för,

3. företags ägarandel i det andra företaget, och

4. antalet andelar som företaget äger och deras värde enligt företags balansräkning.

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

Om företags rösträttsandel i det andra företaget avviker från ägarandelen, ska även rösträttsandelen anges.

30 § En upplysning enligt 29 § får utelämnas, om

1. den skulle kunna vålla allvarlig skada för något av de i 29 § angivna företagen,

2. Bolagsverket medger att den utelämnas, och

3. noterna innehåller information om utelämnandet.

Upplysningarna om eget kapital och resultat får också utelämnas, om

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

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

Ytterligare upplysningar om långfristiga skulder

31 § Större företag ska för varje skuldpost i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 lämna en upplysning om den del som ska betalas senare än fem år efter balansdagen.

Ytterligare upplysningar om lån till ledande befattningshavare

32 § Större företag ska lämna sådana upplysningar som anges i 18 § andra stycket om

1. lån som har lämnats till en styrelseledamot, en verkställande direktör eller en motsvarande befattningshavare i ett annat koncernföretag,

2. panter, andra säkerheter eller garantiåtaganden som har ställts eller andra ekonomiska åtaganden som har gjorts till förmån för en sådan befattningshavare, och

3. lån till eller säkerhet som har ställts till förmån för någon annan med stöd av tillstånd enligt 21 kap. 8 § aktiebolagslagen (2005:551).

Konvertibla lån

33 § Om ett större företag har utelöpande lån som är konvertibla eller förenade med optionsrätt till nyteckning eller har gett ut liknande värdepapper, ska företaget för varje lån eller liknande rättighet lämna en upplysning om utestående lånebelopp samt tid och villkor för utbyte eller för nyteckning. För varje lån mot vinstandelsbevis ska det utestående lånebeloppet och räntebestämmelserna anges.

Egna aktier

34 § Aktiebolag som är större företag ska lämna en upplysning om antalet aktier och aktiernas kvotvärde. Om aktiekapitalet består av aktier av olika slag, ska motsvarande upplysning lämnas för varje aktieslag.

Disposition av vinst eller förlust

35 § Större företag ska lämna en upplysning om förslaget till disposition av företagets vinst eller förlust eller, i förekommande fall, beslut om dispositionen.

Uppskjuten skatt

36 § Om ett större företag har tagit upp uppskjuten skatt i balansräkningen, ska det lämna en upplysning om beloppet av den uppskjutna skatten och om förändringar i detta belopp sedan föregående balansdag.

Ytterligare upplysningar om anställda

37 § Större företag ska lämna upplysningar om

1. andelen kvinnor och andelen män av medelantalet anställda under räkenskapsåret, och

2. medelantalet anställda och fördelningen mellan kvinnor och män i varje land, om företaget har anställda i flera länder.

Könsfördelningen bland ledande befattningshavare

38 § Större företag ska lämna upplysningar om fördelningen mellan kvinnor och män bland styrelseledamöter, den verkställande direktören och andra personer i företagets ledning. Fördelningen bland styrelseledamöter och bland övriga befattningshavare ska redovisas var för sig. Upplysningarna ska avse förhållandena på balansdagen.

Löner, andra ersättningar och sociala kostnader

39 § Större företag ska lämna upplysningar om storleken av följande personalkostnader för räkenskapsåret:

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

40 § Större företag ska lämna upplysningar om det sammanlagda beloppet av räkenskapsårets löner och andra ersättningar för var och en av följande grupper:

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

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

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

Pensioner och liknande förmåner

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

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

Tidigare styrelse och verkställande direktör

42 § Bestämmelserna i 40 och 41 §§ om upplysningar om styrelseledamöter och den verkställande direktören gäller även tidigare styrelseledamöter och tidigare verkställande direktör.

Suppleanter och vice verkställande direktör

43 § Vid tillämpningen av 40–42 §§ ska styrelsesuppleanter jämföras med styrelseledamöter och den vice verkställande direktören jämföras med den verkställande direktören.

Avtal om avgångsvederlag

44 § Större företag som har träffat avtal om avgångsvederlag eller liknande förmåner till styrelseledamöter, den verkställande direktören eller

andra personer i företagets ledning ska lämna upplysningar om avtalen och om de väsentligaste villkoren i avtalen.

Ytterligare upplysningar om moderföretag

45 § Större företag ska lämna sådana upplysningar som anges i 21 § även i fråga om det moderföretag som upprättar koncernredovisning för den största koncern som företaget ingår i som dotterföretag.

Om ett moderföretag som avses i första stycket eller 21 § är utländskt, ska en upplysning också lämnas om var det går att få tillgång till företagets koncernredovisning.

Ytterligare upplysningar om ställda säkerheter

46 § Större företag ska, när de enligt 14 § lämnar upplysning om ställda säkerheter, ange vilka poster i balansräkningen eller i noter enligt 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 som säkerheterna avser.

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

Nettoomsättningens fördelning

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

Ersättningar till revisor

48 § Aktiebolag och handelsbolag som är större företag ska lämna upplysningar om räkenskapsårets sammanlagda ersättning till var och en av bolagets revisorer och de revisionsföretag där revisorerna verkar. Det ska vidare anges hur stor del av ersättningen som avser revisionsuppdraget, revisionsverksamhet utöver revisionsuppdraget, skatterådgivning respektive övriga tjänster.

Särskilt om europabolag och europakooperativ

49 § 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, i lydelse enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 517/2013, eller artiklarna 37–41 i rådets förordning (EG) nr 1435/2003 av den 22 juli 2003 om stadga för europeiska kooperativa föreningar (SCE-föreningar), i den ursprungliga lydelsen, ska bestämmelserna om styrelseledamöter i 18, 23, 32, 38 och 40–44 §§ 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 följer att bestämmelserna i första stycket ska tillämpas också på ledamöter eller

suppleanter i ett europabolags eller europakooperativs lednings- eller förvaltningsorgan.

6 kap.

1 §²²

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

Upplysningar ska även lämnas om

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

2. sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret *eller* 2. sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret, *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 överlåtit under räkenskapsåret, den andel av aktiekapitalet som dessa aktier utgör samt storleken av den ersättning som har erhållits, och

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

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

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

2. exponering för prISRISKER, kreditrisiker, likviditetsrisiker och kassaflödesrisiker.

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

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

Utöver sådan information som ska lämnas enligt första–tredje styckena

²² Senaste lydelse 2010:1515.

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

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

1 a §²³

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

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

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

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

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

Information enligt första stycket 1 får lämnas i anslutning till uppgifter som lämnas enligt 5 kap. 40 eller 41 §. I sådant fall *ska* förvaltningsberättelsen innehålla en hänvisning till den plats där informationen har lämnats.

2 §²⁴

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

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

Aktiebolag och ekonomiska föreningar ska specificera förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning.

6 §²⁵

Förvaltningsberättelsen för ett

Förvaltningsberättelsen för ett

²³ Senaste lydelse 2007:541.

²⁴ Senaste lydelse 2005:918.

²⁵ Senaste lydelse 2009:34.

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

Bolagsstyrningsrapporten ska innehålla upplysningar om

1. vilka principer för bolagsstyrning som tillämpas, utöver *dem* som följer av lag eller annan författning, och var uppgifter om dessa *principer* finns tillgängliga,

2. de viktigaste inslagen i bolagets system för intern kontroll och riskhantering i samband med den finansiella rapporteringen,

3. direkta eller indirekta aktieinnehav i bolaget, som representerar minst en tiondel av röstetalet för samtliga aktier i bolaget,

4. begränsningar i fråga om hur många röster varje aktieägare kan avge vid en bolagsstämma,

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

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

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

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

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

7 §²⁶

Ett aktiebolag som endast har *teckningsoptioner eller skuldebrev* upptagna till handel på en reglerad marknad behöver inte i bolagsstyrningsrapporten lämna de upplysningar som anges i 6 § andra stycket

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

1. vilka principer för bolagsstyrning som tillämpas, utöver *de principer* som följer av lag eller annan författning, och var uppgifter om dessa finns tillgängliga,

3. direkta eller indirekta aktieinnehav i bolaget som representerar minst en tiondel av röstetalet för samtliga aktier i bolaget,

6. *bolagsstämmans* bemyndiganden till styrelsen att besluta att bolaget ska ge ut nya aktier eller förvärva egna aktier,

Ett aktiebolag som endast har *andra överlåtbara värdepapper än aktier* upptagna till handel på en reglerad marknad behöver inte i bolagsstyrningsrapporten lämna de upplysningar som anges i 6 §

²⁶ Senaste lydelse 2009:34.

1, 7 och 8 samt i tredje stycket i samma paragraf. Detta gäller dock inte om bolagets aktier handlas på en handelsplattform enligt 1 kap. 5 § 12 lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden.

andra stycket 1, 7 och 8 samt i tredje stycket i samma paragraf. Detta gäller dock inte om bolagets aktier handlas på en handelsplattform enligt 1 kap. 5 § 12 lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden.

9 §²⁷

Om förvaltningsberättelsen innehåller en sådan uppgift som avses i 8 § tredje stycket, ska bolagets revisor i ett skriftligt, undertecknat yttrande uttala sig om huruvida en sådan rapport som avses där har upprättats eller inte. När det gäller sådana upplysningar som avses i 6 § andra stycket 2–6 ska yttrandet vidare innehålla ett uttalande om huruvida upplysningarna är förenliga med årsredovisningen. Har det i rapporten tagits med sådana upplysningar som avses i 7 kap. 31 § andra stycket, ska yttrandet även innehålla ett uttalande om huruvida dessa upplysningar är förenliga med koncernredovisningen.

Om förvaltningsberättelsen innehåller en sådan uppgift som avses i 8 § tredje stycket, ska bolagets revisor i ett skriftligt, undertecknat yttrande uttala sig om huruvida en sådan rapport som avses där har upprättats eller inte. När det gäller sådana upplysningar som avses i 6 § andra stycket 2–6 ska yttrandet vidare innehålla ett uttalande om huruvida upplysningarna är förenliga med årsredovisningen *och i överensstämmelse med denna lag*. Har det i rapporten tagits med sådana upplysningar som avses i 7 kap. 31 § andra stycket, ska yttrandet även innehålla ett uttalande om huruvida dessa upplysningar är förenliga med koncernredovisningen *och i överensstämmelse med denna lag*.

Om upplysningarna innehåller väsentliga fel, ska revisorn ange detta och peka på vilka slags fel det rör sig om.

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

7 kap.

2 §²⁸

Ett moderföretag som är dotterföretag behöver inte upprätta koncernredovisning, om

1. företaget och dess samtliga dotterföretag omfattas av en koncernredovisning som upprättas av ett överordnat moderföretag, och

2. det överordnade moderföretagets koncernredovisning har upprättats och reviderats enligt

2. det överordnade moderföretagets koncernredovisning har upprättats och reviderats enligt

²⁷ Senaste lydelse 2009:34.

²⁸ Senaste lydelse 2013:436.

lagstiftning som har tillkommit i enlighet med *Europeiska gemenskapernas direktiv av den 13 juni 1983 om sammanställd redovisning (83/349/EEG) eller på likvärdigt sätt.*

a) lagstiftning som har tillkommit i enlighet med *Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, i lydelse enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/102/EU,*

b) *internationella redovisningsstandarder som har antagits enligt förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, i lydelse enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 297/2008, eller*

c) *redovisningsstandarder som Europeiska kommissionen har bedömt som likvärdiga med internationella redovisningsstandarder enligt b.*

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

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

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

tillämpas på det överordnade moderföretagets koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse.

Första stycket gäller inte,

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

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

Den som enligt första stycket inte upprättar någon koncernredovisning ska upplysa om detta i en not till årsredovisningen samt lämna uppgift om namn, *organisationsnummer* eller, i förekommande fall, personnummer samt säte för det överordnade moderföretag som upprättar den i stycket nämnda koncernredovisningen.

nade moderföretagets koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse.

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

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

Den som enligt första stycket inte upprättar någon koncernredovisning ska upplysa om detta i en not till årsredovisningen samt lämna uppgift om namn, *organisations-* eller personnummer och säte för det överordnade moderföretag som upprättar den i stycket nämnda koncernredovisningen.

3 a §²⁹

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

Ett moderföretag behöver inte upprätta *någon* koncernredovisning om samtliga dotterföretag, *sedda såväl var för sig som tillsammans, är utan väsentlig betydelse.*

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

²⁹ Senaste lydelse 2010:686.

Dotterföretag som skall omfattas av koncernredovisningen³⁰

Dotterföretag som ska omfattas av koncernredovisningen

5 §³¹

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

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

Ett dotterföretag behöver inte heller omfattas av koncernredovisningen, om

1. betydande och varaktiga hinder i väsentlig grad begränsar moderföretagets möjligheter att utöva sitt inflytande över dotterföretaget,
2. nödvändig information för att upprätta koncernredovisningen inte kan fås utan oskälig kostnad eller inom rimlig tid, eller
3. andelarna i dotterföretaget innehas tillfälligt och uteslutande i avsikt att säljas vidare.

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

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

Ett dotterföretag behöver inte omfattas av koncernredovisningen, om

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

7 §³²

För koncernredovisningen tillämpas följande bestämmelser i 2 kap.:
4 § om andra grundläggande redovisningsprinciper,

- 5 § om *språk och form*,
6 § om *valuta*, och
7 § om *undertecknande*.

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

- 3 a § om *väsentlighet*,
5 § om *form m.m.*,

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

8 §³³

Koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen *skall* var

Koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen *ska* var

³⁰ Senaste lydelse 1999:1112.

³¹ Senaste lydelse 2010:686.

³² Senaste lydelse 2000:34.

³³ Senaste lydelse 2006:871.

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

Minoritetsandelar³⁴

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

Koncernredovisningen *skall* hänföra sig till moderföretagets balansdag.

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

för sig utgöra en sammanställning av balansräkningarna respektive resultaträkningarna för moderföretaget och de dotterföretag som omfattas av koncernredovisningen. Sammanställningen *ska* göras med tillämpning av 9–13 §§ och 18–22 a §§. Vid redovisningen av andelar i andra företag än dotterföretag *ska* 25–30 §§ beaktas. I övrigt tillämpas 3 kap. *med undantag för 10 a §.* Det som sägs i 3 kap. om större och mindre företag *ska* i stället avse större respektive mindre koncerner.

Innehav utan bestämmande inflytande

9 §³⁵

Den del av eget kapital i ett dotterföretag som *är att hänföra till* andelar ägda av någon annan än de koncernföretag som omfattas av koncernredovisningen *ska i koncernbalansräkningen redovisas som innehav utan bestämmande inflytande.* Den del av årets resultat i ett dotterföretag som *är att hänföra till sådana andelar ska i koncernresultaträkningen redovisas som vinst eller förlust hänförlig till innehav utan bestämmande inflytande.*

10 §³⁶

Koncernredovisningen *ska* hänföra sig till moderföretagets balansdag.

Om ett dotterföretags balansdag ligger mer än tre månader före eller efter moderföretagets balansdag, *ska* dotterföretaget omfattas av koncernredovisningen på grundval av en balansräkning som hän-

³⁴ Senaste lydelse 1999:1112.

³⁵ Senaste lydelse 1999:1112.

³⁶ Senaste lydelse 1999:1112.

moderföretagets balansdag och en resultaträkning som avser moderföretagets räkenskapsår.

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

för sig till moderföretagets balansdag och en resultaträkning som avser moderföretagets räkenskapsår.

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

12 §³⁷

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

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

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

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

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

Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med 6 §, får avvikelse göras från andra stycket. *En* upplysning om skälen för avvikelsen *ska* anges i en not.

³⁷ Senaste lydelse 2004:1173.

13 §³⁸

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

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

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

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

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

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

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

Tilläggsupplýsningar³⁹

Allmänna tilläggsupplýsningar⁴⁰

Noter

Allmänna upplýsningar

14 §⁴¹

Bestämmelserna om tilläggsupplýsningar i 5 kap. 2, 3, 4 a–7 och 10–13 §§, 14 § andra och tredje styckena, 15–18 §§ samt 18 b–25 §§ tillämpas även på koncernredovisningen. Det som sägs där om större företag ska i

En koncernredovisning ska, utöver det som följer av övriga bestämmelser i detta kapitel, innehålla noter med upplýsningar som anges i 5 kap. 4–24 §§. Om koncernredovisningen avser en större koncern, ska den även innehålla

³⁸ Senaste lydelse 1999:1112.

³⁹ Senaste lydelse 1999:1112.

⁴⁰ Senaste lydelse 1999:1112.

⁴¹ Senaste lydelse 2010:1515.

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

noter med upplysningar som anges i 5 kap. 25–28 och 31–49 §§.

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

Det som sägs i 5 kap. 3 § om noternas ordningsföljd ska tillämpas.

Trots första stycket får uppgifter enligt 5 kap. 40 § tredje stycket tredje meningen och 5 kap. 41 § andra stycket tredje meningen utelämnas i fråga om dotterföretag. Vid tillämpningen av *de nämnda bestämmelserna* ska dock de lämnade uppgifterna avse även löner och andra förmåner från koncernföretag.

15 §⁴²

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

Om sammansättningen av de företag som omfattas av koncernredovisningen har ändrats väsentligt under räkenskapsåret, *ska* sådana upplysningar lämnas som gör det möjligt att jämföra de på varandra följande koncernredovisningarna. *Detta ska ske i noter eller i en justerad jämförande balansräkning och en justerad jämförande resultaträkning.*

Uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag⁴³

Dotterföretag och vissa andra företag

16 §⁴⁴

För varje dotterföretag och intresseföretag skall dess namn, organisationsnummer och säte

I en not ska upplysningar lämnas om namn, organisationsnummer, säte och koncernföretag-

⁴² Senaste lydelse 1999:1112.

⁴³ Senaste lydelse 1999:1112.

⁴⁴ Senaste lydelse 1999:1112.

anges. Vidare skall anges den kapitalandel, beräknad med tillämpning av 1 kap. 6 §, som koncernföretag innehar i företaget.

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

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

Hur dotterföretag skall räknas in i koncernredovisningen

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

ens ägarandel, beräknad med tillämpning av 1 kap. 6 §, i fråga om

1. dotterföretag,
2. intresseföretag som redovisas i koncernredovisningen med tillämpning av 25–29 §§,
3. gemensamt styrda företag som redovisas i koncernredovisningen med tillämpning av 25–29 §§ eller 30 § andra stycket, och
4. andra företag som ett koncernföretag självt eller på det sätt som anges i 1 kap. 6 § har ett ägarintresse i.

I fråga om företag som avses i första stycket 4 ska upplysningar även lämnas om eget kapital och resultatet för det senaste räkenskapsåret.

I upplysningarna ska grunden för att ett företag har klassificerats som dotterföretag anges. Denna uppgift får dock utelämnas, om moderföretaget innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar och ägarandelen i dotterföretaget är lika stor som rösträttsandelen. Även grunden för att ett gemensamt styrt företag redovisas med tillämpning av 30 § ska anges.

Hur dotterföretag ska räknas in i koncernredovisningen

18 §⁴⁵

En sammanställning avseende moderföretag och dotterföretag ska göras enligt 19–22 a §§.

⁴⁵ Senaste lydelse 2004:1173.

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

Om det efter en avräkning enligt 21 § föreligger ett negativt skillnadsbelopp som motsvarar en vid förvärvstidpunkten förväntad ogynn- sam resultatutveckling eller för- väntade utgifter i dotterföretaget, skall detta skillnadsbelopp redo- visas i koncernbalansräkningen. Skillnadsbeloppet får upplösas och intäktsföras i takt med att för- väntningarna infrias.

Om positiva och negativa skill- nadsbelopp avräknas mot varan- dra, skall upplysning om skillnads- beloppen lämnas i en not.

Hur andelar i intresseföretag och vissa andra företag skall räknas in i koncernredovisningen⁴⁷

Om det efter en avräkning enligt 21 § finns ett positivt skillnads- belopp, ska detta redovisas som goodwill i koncernbalansräk- ningen. Bestämmelserna i 4 kap. 4 och 5 §§ gäller även för sådan goodwill.

Om det efter en avräkning enligt 21 § finns ett negativt skillnads- belopp, ska detta skillnadsbelopp redovisas i koncernbalansräkningen som negativ goodwill. Negativ goodwill får upplösas och intäkts- föras när en sådan behandling överensstämmer med 2 kap. 2– 4 §§.

Om positiva och negativa skill- nadsbelopp avräknas mot varan- dra, ska upplysning om skillnads- beloppen lämnas i en not.

Hur andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag ska räknas in i koncernredovisningen⁴⁷

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

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

Andelar i intresseföretag ska redovisas i koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen med tillämpning av 26–29 §§, om inte något annat följer av tredje stycket.

Vid tillämpning av första stycket ska bestämmelserna i 12 § om värdering och 13 § om internvinst- eliminering tillämpas, om det inte finns särskilda hinder mot detta. Med internvinst ska avses den andel i vinsten som är att hänföra till moderföretaget vid överlåtelse mellan intresseföretag och koncern- företag.

⁴⁶ Senaste lydelse 2004:1173.

⁴⁷ Senaste lydelse 1999:1112.

⁴⁸ Senaste lydelse 1999:1112.

Ett intresseföretag behöver inte redovisas enligt första stycket, om

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

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

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

1. *informationen om ägarintresset i företaget inte är väsentlig*, eller

2. förhållandena motsvarar dem som anges i 5 § *andra* stycket.

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

30 §⁴⁹

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

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

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

I koncernbalansräkningen får *det* tas upp en så stor andel av det *gemensamt styrda företagets* tillgångar, avsättningar och skulder som belöper på ägarandelen. I koncernresultaträkningen får *det* tas upp en så stor andel av det *gemensamt styrda företagets* intäkter och kostnader som *avser* ägarandelen. Vid redovisning enligt detta stycke *ska* 10–13, 15 och 19–22 §§ tillämpas. Uppgift enligt 5 kap. 20 och 37 §§ ska anges särskilt för varje företag för vilket ägarandelar redovisas med tillämpning av denna paragraf.

31 §⁵⁰

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

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

⁴⁹ Senaste lydelse 1999:1112.

⁵⁰ Senaste lydelse 2014:542.

mindre koncerner.

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

Om *moderbolaget* har upprättat en bolagsstyrningsrapport som inte utgör en del av förvaltningsberättelsen och det i rapporten har tagits med sådana upplysningar om koncernen som avses i andra stycket, behöver upplysningarna inte lämnas också i koncernredovisningen. I sådana fall ska dock förvaltningsberättelsen för koncernen innehålla en uppgift om den plats i rapporten där upplysningarna lämnas.

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

Om *moderföretaget* har upprättat en bolagsstyrningsrapport som inte utgör en del av förvaltningsberättelsen och det i rapporten har tagits med sådana upplysningar om koncernen som avses i andra stycket, behöver upplysningarna inte lämnas också i koncernredovisningen. I sådana fall ska dock förvaltningsberättelsen för koncernen innehålla en uppgift om den plats i rapporten där upplysningarna lämnas.

32 §⁵¹

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

1. 1–3 a §§ om skyldighet att upprätta koncernredovisning,
2. 4 § första stycket 4 om förvaltningsberättelse,
3. 7 § *vad* gäller hänvisningarna till 2 kap. 5 § om *språk och form* och 2 kap. 7 § om undertecknande,
4. 12 § första stycket om värderingsprinciper,
5. 14 § *vad* gäller hänvisningarna

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, *i lydelse enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 297/2008*, ska tillämpa enbart följande bestämmelser i detta kapitel:

3. 7 § *när det* gäller hänvisningarna till 2 kap. 5 § om form *m.m.* och 2 kap. 7 § om undertecknande,
4. 8 § *till den del paragrafen hänvisar till 3 kap. 10 b § om en ekonomisk förenings eget kapital*,
5. 12 § första stycket om värderingsprinciper,
6. 14 § *när det* gäller hänvisning-

⁵¹ Senaste lydelse 2010:1515.

till följande bestämmelser i 5 kap.:

– 12 § om lån till ledande befattningshavare,

– 15 § *första och tredje styckena om en ekonomisk förenings eget kapital,*

– 18 § om medelantalet anställda under räkenskapsåret,

– 18 b § om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,

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

– 22 § om pensioner och liknande förmåner,

– 23 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,

– 24 § om suppleanter och vice verkställande direktör, *och*

– 25 § om avtal om avgångsvederlag,

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

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

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.

arna till följande bestämmelser i 5 kap.:

– 18 § om lån till ledande befattningshavare,

– 20 § om medelantalet anställda under räkenskapsåret,

– 32 § *om ytterligare upplysningar om lån till ledande befattningshavare,*

– 37 § *om ytterligare upplysningar om anställda,*

– 38 § om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,

– 40 § första stycket 1 samt andra och tredje styckena om löner *och andra* ersättningar,

– 41 § om pensioner och liknande förmåner,

– 42 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,

– 43 § om suppleanter och vice verkställande direktör,

– 44 § om avtal om avgångsvederlag, *och*

– 48 § *om ersättningar till revisor,*

7. 31 § första stycket, *när det* gäller hänvisningarna till 6 kap. 1 och 2 a–4 §§ om förvaltningsberättelsens innehåll, och

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

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

8 kap.

15 §⁵²

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

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

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

1. 9 kap. 31, 33 och 34 §§ aktiebolagslagen (2005:551),

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

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

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

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

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

1. upplysningar enligt 5 kap. 18 § har lämnats utan uppgift om fördelningen mellan kvinnor och män eller utan uppgift om fördelningen mellan olika länder, eller

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

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

1. upplysningar enligt 5 kap. 37 § har lämnats utan uppgift om fördelningen mellan kvinnor och män eller utan uppgift om fördelningen mellan olika länder, eller

2. uppgift enligt 5 kap. 38 § inte har lämnats.

16 §⁵³

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

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

2. Trots *bestämmelserna i 15 §* andra stycket får en ofullständig koncernredovisning, förutom i fall

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

2. Trots 15 § andra stycket får en ofullständig koncernredovisning, förutom i fall som avses i 15 §

⁵² Senaste lydelse 2010:1515.

⁵³ Senaste lydelse 1999:1112.

som avses i 15 § fjärde stycket, publiceras tillsammans med koncernrevisionsberättelsen, om ofullständigheten består i att uppgifter som anges i 7 kap. 16 § och som är *av ringa betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild* har utelämnats.

fjärde stycket, publiceras tillsammans med koncernrevisionsberättelsen, om ofullständigheten består i att uppgifter som anges i 7 kap. 16 § *första stycket 4* och som *inte är väsentliga* har utelämnats.

Bilaga 1⁵⁴

Uppställningsform för balansräkningen (kontoform)

TILLGÅNGAR

A. Tecknat men ej inbetalt kapital

B. Anläggningstillgångar

I. Immateriella anläggningstillgångar

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

II. Materiella anläggningstillgångar

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

III. Finansiella anläggningstillgångar

1. Andelar i koncernföretag
2. Fordringar hos koncernföretag
3. Andelar i intresseföretag
3. Andelar i intresseföretag *och gemensamt styrda företag*
4. Fordringar hos intresseföretag
4. Fordringar hos intresseföretag *och gemensamt styrda företag*
5. Ägarintressen i övriga företag
6. Fordringar hos övriga företag *som det finns ett ägarintresse i*
7. Andra långfristiga värdepappersinnehav
8. Lån till delägare och andra, till vilka delägare står i sådant förhåll-

⁵⁴ Senaste lydelse 2005:918.

ande som sägs i 21 kap. 1 § 3, 4
eller 5 aktiebolagslagen (2005:551)

9. Andra långfristiga fordringar

C. Omsättningstillgångar

I. Varulager m.m.

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

II. Fordringar

- | | |
|---|---|
| 1. Kundfordringar | |
| 2. Fordringar hos koncernföretag | |
| 3. Fordringar hos intresseföretag | 3. Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag |
| | 4. Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i |
| 4. Övriga fordringar | 5. Övriga fordringar |
| 5. Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter | 6. Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter |

III. Kortfristiga placeringar

1. Andelar i koncernföretag
2. Övriga kortfristiga placeringar

IV. Kassa och bank

EGET KAPITAL, AVSÄTTNINGAR OCH SKULDER

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

Aktiebolag:

I. Aktiekapital

II. Överkursfond

III. Uppskrivningsfond

IV Andra fonder

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

V. Balanserad vinst eller förlust

VI. Årets resultat

Ekonomiska föreningar:

I. Inbetalda insatser och emissionsinsatser

1. Medlemsinsatser
2. Förlagsinsatser

II. Uppskrivningsfond

III. Andra fonder

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

IV. Balanserad vinst eller förlust

V. Årets resultat

Övriga företag:

I. Eget kapital vid räkenskapsårets början

II. Insättningar eller uttag under året

III. Förändringar i kapitalandelsfonden

IV. Förändringar i fonden för verkligt värde

V. Årets resultat

VI. Eget kapital vid räkenskapsårets slut

B. Obeskattade reserver

C. Avsättningar

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

D. Skulder

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

Poster inom linjen

Ställda säkerheter och ansvarsförbindelser

1. Panter och därmed jämförliga säkerheter som har ställts för egna skulder och för förpliktelser som redovisas såsom avsättningar, varje slag för sig

2. Övriga ställda panter och därmed jämförliga säkerheter, varje slag för sig

3. Ansvarsförbindelser

a. Pensionsförpliktelser som inte har upptagits bland skulderna eller avsättningarna och som inte heller har täckning i pensionsstiftelses förmögenhet

b. Övriga ansvarsförbindelser

Bilaga 2⁵⁵

Uppställningsform I för resultaträkning (rapportform med kostnads- slagsindelning)

1. Nettoomsättning
2. Förändring av varulager
3. Aktiverat arbete för egen räkning
4. Övriga rörelseintäkter
5. Råvaror och förnödenheter
6. Övriga externa kostnader
7. Personalkostnader
8. Avskrivningar och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar
9. Nedskrivningar av omsättningstillgångar utöver normala nedskrivningar
10. Övriga rörelsekostnader
11. Intäkter från andelar i koncernföretag
12. Intäkter från andelar i intresseföretag
12. Intäkter från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag
13. Intäkter från övriga företag som det finns ett ägarintresse i
13. Intäkter från övriga värdepapper och fordringar som är anläggningstillgångar (med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag)
14. Intäkter från övriga värdepapper och fordringar som är anläggningstillgångar (med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag)
14. Övriga ränteintäkter och liknande intäkter (med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag)
15. Övriga ränteintäkter och liknande intäkter (med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag)
15. Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar
16. Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar
16. Räntekostnader och liknande kostnader (med särskild uppgift om kostnader avseende koncernföretag)
17. Räntekostnader och liknande kostnader (med särskild uppgift om kostnader som avser koncernföretag)

⁵⁵ Senaste lydelse 1999:1112.

17. Extraordinära intäkter

18. Extraordinära kostnader

19. Bokslutsdispositioner

20. Skatt på årets resultat

21. Övriga skatter

22. Årets resultat

18. Bokslutsdispositioner

19. Skatt på årets resultat

20. Övriga skatter

21. Årets resultat

Uppställningsform II för resultaträkning (rapportform med funktionsindelning)

1. Nettoomsättning
2. Kostnad för sålda varor
3. Bruttoresultat
4. Försäljningskostnader
5. Administrationskostnader
6. Övriga rörelseintäkter
7. Övriga rörelsekostnader
8. Intäkter från andelar i koncernföretag
9. Intäkter från andelar i intresseföretag
9. Intäkter från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag
10. Intäkter från övriga företag som det finns ett ägarintresse i
10. Intäkter från övriga värdepapper och fordringar som är anläggningstillgångar (med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag)
11. Intäkter från övriga värdepapper och fordringar som är anläggningstillgångar (med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag)
11. Övriga ränteintäkter och liknande intäkter (med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag)
12. Övriga ränteintäkter och liknande intäkter (med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag)
12. Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar
13. Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar
13. Räntekostnader och liknande kostnader (med särskild uppgift om kostnader avseende koncernföretag)
14. Räntekostnader och liknande kostnader (med särskild uppgift om kostnader som avser koncernföretag)
14. Extraordinära intäkter
15. Extraordinära kostnader
16. Bokslutsdispositioner
15. Bokslutsdispositioner
17. Skatt på årets resultat
16. Skatt på årets resultat

⁵⁶ Senaste lydelse 1999:1112.

18. Övriga skatter

19. Årets resultat

17. Övriga skatter

18. Årets resultat

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2016.
2. Lagen tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

2.3 Förslag till lag om ändring i sparbankslagen (1987:619)

Häri genom föreskrivs att 6 kap. 11 § sparbankslagen (1987:619)¹ ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 kap.

11 §²

Likvidatorerna *skall* för varje räkenskapsår avge en årsredovisning, som *skall* läggas fram på den ordinarie sparbanksstämman för godkännande. I fråga om likvidatorernas redovisning och dess behandling på stämman tillämpas inte 4 kap. 6 § andra stycket 1 och 2 denna lag. Bestämmelserna i 5 kap. 18–25 §§ och 6 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) samt 2 kap. 1 §, 5 kap. 2 § 3 och 6 kap. 3 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag behöver inte heller tillämpas.

Ingen tillgång får i balansräkningen tas upp till ett högre värde än den beräknas inbringa efter avdrag för försäljningskostnaderna. Om en tillgång kan beräknas inbringa ett väsentligt högre belopp än det värde som har tagits upp i balansräkningen eller om för en skuld eller en likvidationskostnad kan beräknas *åtgå* ett belopp som väsentligt avviker från den redovisade avsättningen eller skulden, *skall* vid tillgångs-, *avsättnings-* eller *skuldposten det beräknade beloppet anges inom linjen.*

Likvidatorerna *ska* för varje räkenskapsår avge en årsredovisning, som *ska* läggas fram på den ordinarie sparbanksstämman för godkännande. I fråga om likvidatorernas redovisning och dess behandling på stämman tillämpas inte 4 kap. 6 § andra stycket 1 och 2 denna lag. Bestämmelserna i 5 kap. 20, 37–44 och 48 §§ och 6 kap. 2 § *första stycket* årsredovisningslagen (1995:1554) samt 2 kap. 1 §, 5 kap. 2 § 3 och 6 kap. 3 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag behöver inte heller tillämpas.

En tillgång får *inte tas upp* i balansräkningen till ett högre värde än den beräknas inbringa efter avdrag för försäljningskostnaderna. Om en tillgång kan beräknas inbringa ett väsentligt högre belopp än det värde som har tagits upp i balansräkningen eller om *det* för en skuld eller en likvidationskostnad kan beräknas *gå åt* ett belopp som väsentligt avviker från den redovisade avsättningen eller skulden, *ska det beräknade beloppet anges* vid tillgångs- eller *skuld-* eller *avsättningsposten.*

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2016.

¹ Lagen omtryckt 1996:1005.

² Senaste lydelse 1999:1093.

2. Lagen tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

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

Härigenom föreskrivs att 4 kap. 1 §, 5 kap. 8 § och 11 kap. 12 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 kap.

1 §[†]

En medlem som har avgått har rätt att sex månader efter avgången få ut sina inbetalda eller genom insatsemission tillgodoförda medlemsinsatser. Beloppet får dock inte överstiga vad som *belöper på* honom eller henne i förhållande till övriga medlemmar av föreningens egna kapital enligt den balansräkning som hänför sig till tiden för avgången. Vid beräkningen av föreningens egna kapital ska bortses från *reservfonden*, uppskrivningsfonden och förlagsinsatserna. I en kreditmarknadsförening får utbetalningar av insatsbelopp dock ske tidigast sex månader efter medlemmens avgång och verkställas bara en gång per kvartal och efter Finansinspektionens tillstånd. Ett insatsbelopp i ett institut för elektroniska pengar får betalas ut bara när det kan ske med hänsyn till bestämmelserna i lagen (2011:755) om elektroniska pengar.

Den *avgångne* har vidare rätt att i samma ordning som övriga medlemmar få ut vad som *belöper på* honom eller henne av beslutad vinstutdelning.

Går föreningen i likvidation inom sex månader från avgången eller meddelas inom samma tid beslut om att försätta föreningen i

En medlem som har avgått har rätt att sex månader efter avgången få ut sina inbetalda eller genom insatsemission tillgodoförda medlemsinsatser. Beloppet får dock inte överstiga vad som *avser* honom eller henne i förhållande till övriga medlemmar av föreningens egna kapital enligt den balansräkning som hänför sig till tiden för avgången. Vid beräkningen av föreningens egna kapital ska *det* bortses från uppskrivningsfonden, *reservfonden*, *kapitalandelsfonden*, *fonden för utvecklingsutgifter* och förlagsinsatserna. I en kreditmarknadsförening får utbetalningar av insatsbelopp dock ske tidigast sex månader efter medlemmens avgång och verkställas bara en gång per kvartal och efter Finansinspektionens tillstånd. Ett insatsbelopp i ett institut för elektroniska pengar får betalas ut bara när det kan ske med hänsyn till bestämmelserna i lagen (2011:755) om elektroniska pengar.

Den *som har avgått* har vidare rätt att i samma ordning som övriga medlemmar få ut vad som *avser* honom eller henne av beslutad vinstutdelning.

Går föreningen i likvidation inom sex månader från avgången eller meddelas inom samma tid beslut om att försätta föreningen i

[†] Senaste lydelse 2011:761.

konkurs, ska *den avgångnes* rätt att få ut medlemsinsatser bedömas enligt grunderna för reglerna om skifte av föreningens tillgångar.

konkurs, ska *rätten för den som har avgått* att få ut medlemsinsatser bedömas enligt grunderna för reglerna om skifte av föreningens tillgångar.

En medlems rätt enligt första–tredje styckena får begränsas i stadgarna. Detta gäller dock inte i sådana fall som avses i 7 kap. 15 § tredje stycket eller 12 kap. 20 §.

I fall som avses i första stycket fjärde meningen ska Finansinspektionen ge tillstånd till utbetalning, om inte kreditmarknadsföreningens förmåga att fullgöra sina förpliktelser äventyras.

5 kap.

8 §²

Inlösen enligt 7 § sker till det belopp som utgör insatsens storlek enligt förlagsandelsbeviset eller, för förlagsandelar som har registrerats hos en central värdepappersförvarare enligt lagen (1998:1479) om kontoföring av finansiella instrument, insatsens storlek enligt registreringen. Beloppet får dock inte överstiga *vad* som av föreningens *egna* kapital enligt den senast fastställda balansräkningen, utan anlitande av *reservfonden* eller uppskrivningsfonden, *belöper på* andelen i förhållande till övriga förlagsinsatser.

Om föreningen försätts i konkurs på en ansökan som görs inom ett år efter inlösen, *skall vad* som föreskrivs i 4 kap. 2 § om återbetalning tillämpas i fråga om förlagsinsatsen. Detta gäller dock inte förlagsinsatser *för vilka inlösen har kunnat ske* utan föregående uppsägning.

Inlösen enligt 7 § sker till det belopp som utgör insatsens storlek enligt förlagsandelsbeviset eller, för förlagsandelar som har registrerats hos en central värdepappersförvarare enligt lagen (1998:1479) om kontoföring av finansiella instrument, insatsens storlek enligt registreringen. Beloppet får dock inte överstiga *det* som av föreningens *eget* kapital enligt den senast fastställda balansräkningen, utan anlitande av uppskrivningsfonden, *reservfonden, kapitalandelsfonden eller fonden för utvecklingsutgifter, avser* andelen i förhållande till övriga förlagsinsatser.

Om föreningen försätts i konkurs på en ansökan som görs inom ett år efter inlösen, *ska det* som föreskrivs i 4 kap. 2 § om återbetalning tillämpas i fråga om förlagsinsatsen. Detta gäller dock inte förlagsinsatser *som har kunnat lösas in* utan föregående uppsägning.

11 kap.

12 §³

Likvidatorerna *skall* för varje räkenskapsår avge en årsredovisning, som *skall* läggas fram på den

Likvidatorerna *ska* för varje räkenskapsår avge en årsredovisning, som *ska* läggas fram på den

² Senaste lydelse 2007:870.

³ Senaste lydelse 1999:1094.

ordinarie föreningsstämman för godkännande. I fråga om likvidatorernas redovisning och dess behandling på föreningsstämman tillämpas inte 7 kap. 4 § andra stycket 1 och 2 denna lag, 2 kap. 1 § andra stycket, 5 kap. 18–25 §§, 6 kap. 5 § årsredovisningslagen (1995:1554) eller 2 kap. 1 §, 5 kap. 2 § 3 och 6 kap. 3 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag.

I balansräkningen tas det egna kapitalet upp i en post, *varvid* insatskapitalet *anges inom linjen* och i förekommande fall *delas upp* på medlemsinsatskapital och förlagsinsatskapital.

Ingen tillgång får tas upp till ett högre värde än den beräknas inbringa efter avdrag för försäljningskostnaderna. Om en tillgång kan beräknas inbringa ett väsentligt högre belopp än det värde som har tagits upp i balansräkningen eller om för en skuld eller en likvidationskostnad kan beräknas *åtgå* ett belopp som väsentligt avviker från den redovisade skulden eller avsättningen, *skall* vid tillgångs- eller skuld- eller avsättningsposten *det beräknade beloppet anges inom linjen*.

ordinarie föreningsstämman för godkännande. I fråga om likvidatorernas redovisning och dess behandling på föreningsstämman tillämpas inte 7 kap. 4 § andra stycket 1 och 2 denna lag, 2 kap. 1 § andra stycket, 5 kap. 20, 37–44 och 48 §§ och 6 kap. 5 § årsredovisningslagen (1995:1554) eller 2 kap. 1 §, 5 kap. 2 § 3 och 6 kap. 3 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag.

I balansräkningen tas det egna kapitalet upp i en post. *Balansräkningen ska dock innehålla uppgift om* insatskapitalet, i förekommande fall *fördelat* på medlemsinsatskapital och förlagsinsatskapital.

En tillgång får *inte* tas upp till ett högre värde än den beräknas inbringa efter avdrag för försäljningskostnaderna. Om en tillgång kan beräknas inbringa ett väsentligt högre belopp än det värde som har tagits upp i balansräkningen eller om *det* för en skuld eller en likvidationskostnad kan beräknas *gå åt* ett belopp som väsentligt avviker från den redovisade skulden eller avsättningen, *ska det beräknade beloppet anges* vid tillgångs- eller skuld- eller avsättningsposten.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2016.

2. Lagen tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

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

Härigenom föreskrivs att 7 kap. 2 § stiftelselagen (1994:1220) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

7 kap.

2 §

Vid beräkningen av värdet av stiftelsens tillgångar *skall* det i den balansräkning som avses i 1 § inom linjen tas upp en post som utvisar den ökning av tillgångarnas sammanlagda värde som skulle följa, om de redovisades till försäljningsvärdet med avdrag för försäljningskostnaderna. *Beträffande sådana* anläggningstillgångar som undergår fortlöpande värdeminskning *gäller dock att de skall* tas upp till anskaffningsvärdet minskat med *erforderliga* avskrivningar och nedskrivningar, om man därigenom får ett högre värde.

Vid beräkningen av summan av stiftelsens skulder *skall* hänsyn inte tas till skulder på grund av statligt stöd för vilket återbetalningsskyldigheten är beroende av stiftelsens ekonomiska ställning, om stödet, för det fall att stiftelsen försätts i konkurs eller träder i likvidation, *skall* återbetalas först sedan övriga skulder till fullo har betalats.

Vid beräkningen av värdet av stiftelsens tillgångar *ska* det i den balansräkning som avses i 1 § lämnas uppgift om den ökning av tillgångarnas sammanlagda värde som skulle följa om de redovisades till försäljningsvärdet med avdrag för försäljningskostnaderna. *Sådana* anläggningstillgångar som undergår fortlöpande värdeminskning *ska dock* tas upp till anskaffningsvärdet minskat med *nödvändiga* avskrivningar och nedskrivningar, om man därigenom får ett högre värde.

Vid beräkningen av summan av stiftelsens skulder *ska* hänsyn inte tas till skulder på grund av statligt stöd för vilket återbetalningsskyldigheten är beroende av stiftelsens ekonomiska ställning, om stödet, för det fall att stiftelsen försätts i konkurs eller träder i likvidation, *ska* återbetalas först sedan övriga skulder till fullo har betalats.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2016.

2. Lagen tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

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

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

dels att 1 kap. 4 §, 2 kap. 2 §, 3 kap. 1–3 §§, 4 kap. 1 och 3 §§, 5 kap. 1–4 och 6 §§, 6 kap. 1 §, 7 kap. 2–4, 6 a och 7 §§, bilagorna 1 och 2, rubriken till 5 kap. och rubrikerna närmast före 3 kap. 3 § och 5 kap. 2, 4 och 6 §§ ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas en ny paragraf, 5 kap. 2 a §, och närmast före 5 kap. 2 a § en ny rubrik av följande lydelse.

1 kap.

4 §¹

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

3 § första stycket 2 om definition av andelar,

4 och 5 §§ om *koncern- och intresseföretagsdefinitioner*,

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

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

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

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

4 a § om vad som avses med *ägarintresse*,

5 § om vad som avses med *intresseföretag*,

5 a § om vad som avses med *gemensamt styrt företag*,

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

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

8 och 9 §§ om vad som avses med *närstående*.

2 kap.

2 §²

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

1 § om årsredovisningens delar,

2 § om överskådlighet och god redovisningssed,

3 § om rättvisande bild,

3 a § om väsentlighet,

4 § om andra grundläggande redovisningsprinciper,

¹ Senaste lydelse 2006:872.

² Senaste lydelse 2008:94.

5 § om form *och språk*,
6 § om valuta, *samt*
7 § första och femte–sjunde styckena om årsredovisningens under-
tecknande.

3 kap.

1 §³

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

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

Bestämmelserna i andra stycket gäller

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

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

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

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

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

1. företag som omfattas av en koncernredovisning som upprättas med tillämpning av de internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, *i lydelse enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 297/2008*, och

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

³ Senaste lydelse 2007:542.

2 §⁴

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

- 1 § om balansräkningens innehåll,
- 2 § om resultaträkningens innehåll,
- 4 § första, tredje och fjärde styckena om uppställning och sammanslagning av poster m.m.,
- 5 § första–tredje styckena om jämförelsetal,
- 5 a § om överkursfonden,
- 8 § om specificering av större periodiseringsposter,
- 9 § om avsättningar,
- 10 § om specificering av vissa större avsättningar, *samt*
- 13 § om *extraordinära intäkter och kostnader.*

Följande bestämmelser om balansräkningen och resultaträkningen i 3 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) ska tillämpas:

- 9 § om avsättningar, *och*
- 10 § om specificering av vissa större avsättningar.

Vid tillämpningen av 3 kap. 4 § årsredovisningslagen ska det som sägs där om sammanslagning av poster som föregås av arabiska siffror i stället gälla poster som föregås av små bokstäver.

Särskilda regler om sammanslagning av poster och om åtaganden

Särskilda regler om indelningen av eget kapital

3 §

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

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

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

Eget kapital ska delas upp på följande sätt:

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

⁴ Senaste lydelse 2006:872.

då upp som avdragsposter.

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

3. I medlemsbanker och kreditmarknadsföreningar ska eget kapital delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust. Under bundet eget kapital ska det tas upp Insatskapital, Uppskrivningsfond, Fond för utvecklingsutgifter, Reservfond och Kapitalandelsfond. Medlemsinsatser och förlagsinsatser ska redovisas var för sig. Under fritt eget kapital ska det tas upp fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust och vinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas då upp som avdragsposter.

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

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

mot Andra fonder.

4 kap.

1 §⁵

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

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

3 § om anskaffningsvärde för anläggningstillgångar,

4 § om avskrivning av anläggningstillgångar,

5 § om nedskrivning av anläggningstillgångar,

6–8 §§ om uppskrivning av anläggningstillgångar,

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

9 § första–fjärde styckena om värdering av omsättningstillgångar,

10 § om värdering av pågående arbeten,

11 § om varulagrets anskaffningsvärde,

12 § om redovisning till bestämd mängd och fast värde,

13 a § om redovisning enligt kapitalandelsmetoden,

14 § om egna aktier,

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

14 e § om värdering av säkrade poster,

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

15 a § om avsättningar, och

16 § om omräkning av förlagsinsatser.

3 §

Med finansiell anläggningstillgång förstås

1. andelar i intresseföretag och koncernföretag,

1. andelar i koncernföretag,
2. andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag,

3. ägarintressen i övriga företag,

2. värdepapper, och

4. värdepapper, och

3. annan tillgång än tillgång som skall tas upp i posterna Immateriella anläggningstillgångar (post 9) och Materiella tillgångar (post 10), allt under förutsättning att tillgångarna är avsedda att stadigvar-

5. annan tillgång än tillgång som ska tas upp i posterna Immateriella anläggningstillgångar (post 10) och Materiella tillgångar (post 11), allt under förutsättning att tillgångarna är avsedda att stadigvarande inne-

⁵ Senaste lydelse 2011:1555.

ande innehas i den ordinarie verksamheten.

has i den ordinarie verksamheten.

5 kap. Tilläggsupplysningar

5 kap. Noter m.m.

1 §⁶

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

1 § andra stycket om hänvisningar till noter,

2 § om värderings- och omräkningsprinciper,

3 § första–tredje styckena om anläggningstillgångar,

4 a–4 c §§ om finansiella instrument,

5 § om uppskrivningsfond och fond för verkligt värde,

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

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

12 § om lån till ledande befattningshavare,

12 a § första och tredje styckena samt 12 b § om transaktioner med närstående,

13 § om konvertibla lån,

14 § andra och tredje styckena om förändringar i eget kapital m.m.,

16 och 17 §§ om upplysningar

Följande bestämmelser om upplysningar i noter i 5 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) ska tillämpas:

3 § om noternas ordningsföljd,

4 § om värderingsprinciper,

5 § om avvikelser från grundläggande redovisningsprinciper,

7 § om jämförelsetal,

8 § om anläggningstillgångar,

9 § om goodwill,

10 § om finansiella instrument,

11 § om uppskrivningsfonden,

12 § om fonden för verkligt värde,

14 § om ställda säkerheter,

15 § om eventualförpliktelser,

16 § om åtaganden till förmån för koncernföretag m.fl.,

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

18 § om lån till ledande befattningshavare,

19 § om exceptionella intäkter och kostnader,

20 § om medelantalet anställda under räkenskapsåret,

21 § om moderföretag,

22 § om väsentliga händelser

⁶ Senaste lydelse 2010:1525.

om skatt,

18 § om medelantalet anställda under räkenskapsåret,

18 b § om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,

19–21 §§ om löner, andra ersättningar och sociala kostnader,

22 § om pensioner och liknande förmåner,

23 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,

24 § om suppleanter och vice verkställande direktör,

25 § om avtal om avgångsvederlag,

26 § om uppgift om moderföretag, samt

27 § om europabolag och europa-kooperativ.

efter räkenskapsårets slut,

23 § första stycket och 24 § om transaktioner med närstående,

25 § om ytterligare upplysningar om anläggningstillgångar,

26 § om omsättningstillgångar,

27 § om ytterligare upplysningar om finansiella instrument,

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

32 § om ytterligare upplysningar om lån till ledande befattningshavare,

33 § om konvertibla lån,

34 § om egna aktier,

35 § om disposition av vinst eller förlust,

36 § om uppskjuten skatt,

37 § om ytterligare upplysningar om anställda,

38 § om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,

39 och 40 §§ om löner, andra ersättningar och sociala kostnader,

41 § om pensioner och liknande förmåner,

42 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,

43 § om suppleanter och vice verkställande direktör,

44 § om avtal om avgångsvederlag,

45 § om ytterligare upplysningar om moderföretag,

46 § om ytterligare upplysningar om ställda säkerheter,

48 § om ersättningar till revisor, och

49 § om europabolag och europa-kooperativ.

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

Vid tillämpningen av 5 kap. 40 och 41 §§ årsredovisningslagen ska samtliga företag som omfattas av denna lag anses som publika aktiebolag.

Upplysningarna ska lämnas i noter.

2 §⁷

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

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

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

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

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

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

2. Vid tillämpningen av 18 § andra stycket första meningen om lån till ledande befattningshavare får upplysning om huvudsakliga lånevillkor, räntesatser samt under räkenskapsåret återbetalda belopp utelämnas.

3. Uppgifter som *ska* lämnas enligt 40 § första stycket 2 om löner och ersättningar till anställda *ska* även omfatta löner och ersättningar till delegater i *banker*.

4. Vid tillämpningen av 15 § *ska* upplysning lämnas särskilt om

a) *accepterade och endosserade växlar,*

b) *garantier,*

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

d) *övriga eventualförpliktelser.*

Särskilda regler om övriga upplysningar

2 a §

Utöver det som följer av övriga bestämmelser i denna lag ska årsredovisningen innehålla de upplysningar som anges i 3–6 §§. Upplysningarna ska lämnas i noter. Om det inte står i strid med kravet på överskådlighet, får upplysning-

⁷ Senaste lydelse 1999:1113.

arna i stället lämnas i balansräkningen eller resultaträkningen.

3 §⁸

Utöver *vad* som följer av 1 § *skall* följande uppgifter lämnas om tillgångar:

1. För överlåtbara värdepapper som inte tas upp till sitt verkliga värde enligt 4 kap. 14 a § årsredovisningslagen (1995:1554) *skall* uppgift lämnas om skillnaden mellan anskaffningsvärde och verkligt värde. Den del som avser värdepapper som tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet enligt 9 § samma kapitel *skall* anges särskilt.

2. Om det bokförda värdet för räntebärande värdepapper som inte tas upp till sitt verkliga värde enligt 4 kap. 14 a § årsredovisningslagen överstiger eller underskrider det belopp som *skall* infrias på förfallodagen, *skall* mellanskillnaden anges. Summan av överstigande belopp *skall* anges för sig och summan av underskridande belopp *skall* anges för sig.

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

4. Varje tillgångspost *skall* delas upp i sådana tillgångar som enligt 4 kap. årsredovisningslagen tas upp

a) med utgångspunkt i anskaffningsvärdet enligt 3 §,

b) till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet enligt 9 §, och

c) till sitt verkliga värde enligt 14 a §.

Utöver *det* som följer av 1 § *ska* följande uppgifter lämnas om tillgångar:

1. För överlåtbara värdepapper som inte tas upp till sitt verkliga värde enligt 4 kap. 14 a § årsredovisningslagen (1995:1554) *ska* uppgift lämnas om skillnaden mellan anskaffningsvärde och verkligt värde. Den del som avser värdepapper som tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet enligt 9 § samma kapitel *ska* anges särskilt.

2. Om det bokförda värdet för räntebärande värdepapper som inte tas upp till sitt verkliga värde enligt 4 kap. 14 a § årsredovisningslagen överstiger eller underskrider det belopp som *ska* infrias på förfallodagen, *ska* mellanskillnaden anges. Summan av överstigande belopp *ska* anges för sig och summan av underskridande belopp *ska* anges för sig.

3. Större belopp i posten Övriga tillgångar (post 13) *ska* specificeras till sin storlek och art.

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

a) med utgångspunkt i anskaffningsvärdet enligt 3 §,

b) till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet enligt 9 §, och

c) till sitt verkliga värde enligt 14 a §.

⁸ Senaste lydelse 2003:772.

4 §⁹

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

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

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

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

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

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

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

⁹ Senaste lydelse 2011:764.

som avdragspost.

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

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

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

Upplysningar om intresse- och koncernföretag

Upplysningar om koncernföretag och vissa andra företag

6 §

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

Utöver det som följer av 1 § ska följande upplysningar lämnas om koncernföretag, intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i.

1. För var och en av tillgångs-

1. För var och en av tillgångs-

posterna Belåningsbara statsskuld-förbindelser m.m. (post 2), Utlåning till kreditinstitut (post 3), Utlåning till allmänheten (post 4) och Obligationer och andra räntebärande värdepapper (post 5) *skall uppgift* lämnas om de fordringar som avser intresseföretag och om de fordringar som avser koncernföretag.

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

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

posterna Belåningsbara statsskuld-förbindelser m.m. (post 2), Utlåning till kreditinstitut (post 3), Utlåning till allmänheten (post 4) och Obligationer och andra räntebärande värdepapper (post 5) *ska upplysning* lämnas om de fordringar som avser *koncernföretag*, intresseföretag, *gemensamt styrda företag respektive övriga företag som det finns ett ägarintresse i*.

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

3. Upplysning om efterställda tillgångar för *koncernföretag*, intresseföretag, *gemensamt styrda företag respektive övriga företag som det finns ett ägarintresse i* ska lämnas särskilt för varje tillgångspost.

6 kap.

1 §¹⁰

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

1 § första–fjärde styckena om förvaltningsberättelsens innehåll,

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

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

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

5 § om kassaflödesanalys.

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

Bankaktiebolag, kreditmarknads-

Bankaktiebolag, kreditmarknads-

¹⁰ Senaste lydelse 2014:563.

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

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

7 kap.

2 §¹¹

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

4 § om koncernredovisningens delar,

5 § om dotterföretag som ska omfattas av koncernredovisningen,

6 § om överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild,

7 § andra stycket om valuta,

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

9 § om *minoritetsandelar*,

9 § om *innehav utan bestämmande inflytande*,

10 § om balansdag,

12 § om enhetliga principer för koncernredovisningen och årsredovisningen,

13 § om eliminerings mellan koncernföretag,

15 § om förändringar i koncernens sammansättning,

16 och 17 §§ om *uppgifter* om dotterföretag och vissa andra företag,

16 och 17 §§ om dotterföretag och vissa andra företag,

18–23 §§ om hur dotterföretag ska räknas in i koncernredovisningen,

18–22 a §§ om hur dotterföretag ska räknas in i koncernredovisningen,

25–30 §§ om hur andelar i intresseföretag och *vissa andra* företag ska räknas in i koncernredovisningen, och

25–30 §§ om hur andelar i intresseföretag och *gemensamt styrda* företag ska räknas in i koncernredovisningen, och

31 § andra och tredje styckena om kontroll och riskhantering.

om koncernens system för intern kontroll och riskhantering.

3 §¹²

De i 2 § angivna bestämmelserna i 7 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) *skall* tillämpas med följande avvikelser:

1. Tillämpas 5 § *tredje* stycket 3

De i 2 § angivna bestämmelserna i 7 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) *ska* tillämpas med följande avvikelser:

1. Tillämpas 5 § *andra* stycket 3

¹¹ Senaste lydelse 2009:35.

¹² Senaste lydelse 2004:1175.

om utelämnande av vissa dotterföretag för andelar som innehas som ett led i en finansiell stödaktion för en rekonstruktion eller räddning av ett dotterföretag som är ett kreditinstitut eller värdepappersbolag, *skall* moderföretaget

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

– till sin koncernredovisning foga dotterföretagets årsredovisning.

2. *Fråga* om tillstånd enligt 17 § att utelägna uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag prövas av Finansinspektionen.

om utelämnande av vissa dotterföretag för andelar som innehas som ett led i en finansiell stödaktion för en rekonstruktion eller räddning av ett dotterföretag som är ett kreditinstitut eller värdepappersbolag, *ska* moderföretaget

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

– till sin koncernredovisning foga dotterföretagets årsredovisning.

2. *Frågor* om tillstånd enligt 17 § att utelägna uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag prövas av Finansinspektionen.

4 §¹³

För koncernredovisningen gäller i tillämpliga delar

1. de allmänna bestämmelserna om årsredovisningen i 2 kap. 2 §, med undantag för hänvisningarna till 2 kap. 1–3 §§ årsredovisningslagen (1995:1554),

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

3. bestämmelserna om värderingsregler i 4 kap.,

4. bestämmelserna om *tilläggsupplysningar* i 5 kap., med undantag för 2 § 1 och hänvisningarna till 5 kap. 8, 9 och 26 §§ årsredovisningslagen, *samt*

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

Trots *vad som följer av första stycket 4* får uppgifter enligt 5 kap. 20 § tredje stycket tredje meningen och 5 kap. 22 § andra stycket tredje meningen årsredovisningslagen

2. bestämmelserna om balansräkning och resultaträkning i 3 kap.,

4. bestämmelserna om *noter m.m.* i 5 kap., med undantag för 2 § 1 och hänvisningarna till 5 kap. 21, 29, 30 och 45 §§ årsredovisningslagen, *och*

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

Trots första stycket 4 får uppgifter enligt 5 kap. 40 § tredje stycket tredje meningen och 5 kap. 41 § andra stycket tredje meningen årsredovisningslagen utelämnas i fråga

¹³ Senaste lydelse 2014:563.

utelämnas i fråga om dotterföretag. Vid tillämpningen av dessa bestämmelser ska dock de lämnade uppgifterna innefatta även löner och andra förmåner från koncernföretag.

om dotterföretag. Vid tillämpningen av dessa bestämmelser ska dock de lämnade uppgifterna innefatta även löner och andra förmåner från koncernföretag.

6 a §¹⁴

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

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

7 §¹⁵

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:

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, i lydelse enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 297/2008, ska tillämpa enbart följande bestämmelser i detta kapitel:

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

2. 2 § vad gäller hänvisningen till 2. 2 § när det 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 värderings-

¹⁴ Senaste lydelse 2010:687.

¹⁵ Senaste lydelse 2010:1525.

principer,

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

3. 4 § *vad* gäller hänvisningarna till

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

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

– 12 § om lån till ledande befattningshavare,

– 18 § om medelantalet anställda under räkenskapsåret,

– 18 b § om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,

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

– 22 § om pensioner och liknande förmåner,

– 23 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,

– 24 § om suppleanter och vice verkställande direktör, *och*

– 25 § om avtal om avgångsvederlag,

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 förvalt-

3. 4 § *när det* gäller hänvisningarna till

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

b) 3 kap. 3 § 1–4 denna lag om *indelningen av eget kapital*,

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

– 18 § om lån till ledande befattningshavare,

– 20 § om medelantalet anställda under räkenskapsåret,

– 32 § om *ytterligare upplysningar om lån till ledande befattningshavare*,

– 37 § om *ytterligare upplysningar om anställda*,

– 38 § om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,

– 40 § första stycket 1 *och* andra och tredje styckena om löner *och andra* ersättningar,

– 41 § om pensioner och liknande förmåner,

– 42 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,

– 43 § om suppleanter och vice verkställande direktör,

– 44 § om avtal om avgångsvederlag, *och*

– 48 § om *ersättningar till revisor*,

d) 5 kap. 2 § 2 denna lag med särskilda regler om *upplysningar i noter*,

e) 6 kap. 1 § denna lag, i den del *som* paragrafen hänvisar till 6 kap. 1 § första–tredje styckena årsredovisningslagen om förvalt-

ningsberättelsens innehåll och till 6 kap. 2 a § årsredovisningslagen om vissa upplysningar i förvaltningsberättelsen,

f) 6 kap. 2 § denna lag om särskilda upplysningar i förvaltningsberättelsen, *samt*

4. 5–6 a §§ om när koncernredovisning inte behöver upprättas.

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

ningsberättelsens innehåll och till 6 kap. 2 a § årsredovisningslagen om vissa upplysningar i förvaltningsberättelsen,

f) 6 kap. 2 § denna lag om särskilda upplysningar i förvaltningsberättelsen, *och*

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

Bilaga 1¹⁶

Uppställningsform för balansräkning

TILLGÅNGAR

- | | |
|--|--|
| 1. Kassa och tillgodohavanden hos centralbanker | |
| 2. Belåningsbara statsskuldförbindelser m.m. | |
| 3. Utlåning till kreditinstitut | |
| 4. Utlåning till allmänheten | |
| 5. Obligationer och andra räntebärande värdepapper | |
| 6. Aktier och andelar (som inte ingår i post 7, 8 eller 9) | |
| 7. Aktier och andelar i intresseföretag | 7. Aktier och andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag |
| 8. Aktier och andelar i koncernföretag | 9. Ägarintressen i övriga företag |
| 9. Immateriella anläggningstillgångar | 10. Immateriella anläggningstillgångar |
| a) Goodwill | a) Goodwill |
| b) Andra immateriella anläggningstillgångar | b) Andra immateriella anläggningstillgångar |
| 10. Materiella tillgångar | 11. Materiella tillgångar |
| a) Inventarier | a) Inventarier |
| b) Leasingobjekt | b) Leasingobjekt |
| c) Byggnader och mark | c) Byggnader och mark |
| 11. Tecknat ej inbetalt kapital | 12. Tecknat ej inbetalt kapital |
| 12. Övriga tillgångar | 13. Övriga tillgångar |
| 13. Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter | 14. Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter |

Summa tillgångar

SKULDER, AVSÄTTNINGAR OCH EGET KAPITAL

1. Skulder till kreditinstitut
2. In- och upplåning från allmänheten
 - a) Inlåning
 - b) Upplåning
3. Emitterade värdepapper m.m.
 - a) Emitterade skuldebrev
 - b) Övriga
4. Övriga skulder
5. Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter
6. Avsättningar
 - a) Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser
 - b) Avsättningar för skatter
 - c) Övriga avsättningar
7. Efterställda skulder

¹⁶ Senaste lydelse 2004:1175.

- 8. Obeskattade reserver
- 9. Aktiekapital / Grundfond / Insatskapital
- 10. Överkursfond
- 11. Uppskrivningsfond
- 12. Andra fonder
 - a) Reservfond
 - b) Kapitalandelsfond
 - c) Fond för verkligt värde
 - d) Garantifond
 - e) *Fond för utvecklingsutgifter*
- e) Övriga fonder
- f) *Övriga fonder*
- 13. Balanserad vinst eller förlust
- 14. Årets resultat

Summa skulder, avsättningar och eget kapital

POSTER INOM LINJEN

1. Panter och därmed jämförliga säkerheter ställda för egna skulder och för såsom avsättningar redovisade förpliktelser, varje slag för sig

2. Övriga ställda panter och jämförliga säkerheter, varje slag för sig

3. Ansvarsförbindelser

*a) Accepterade och endosse-
rade växlar*

b) Garantier

c) Övriga ansvarsförbindelser

4. Åtaganden

*a) Åtaganden till följd av
återköpstransaktioner*

b) Övriga åtaganden

Bilaga 2

Uppställningsform för resultaträkning

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

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2016.
 2. Lagen tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

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

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

dels att 1 kap. 3 §, 2 kap. 2 §, 3 kap. 2–4 §§, 4 kap. 1 och 2 §§, 5 kap. 1, 2, 4 och 6 §§, 6 kap. 1 §, 7 kap. 2–5 §§, bilagorna 1 och 2, rubriken till 5 kap. och rubrikerna närmast före 3 kap. 3 och 4 §§, 5 kap. 2, 4 och 6 §§ ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas en ny paragraf, 5 kap. 2 a §, och närmast före 5 kap. 2 a § en ny rubrik av följande lydelse.

1 kap.

3 §¹

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

3 § första stycket 2 om definition av andelar,
4 och 5 §§ om koncern- och intresseföretagsdefinitioner,

3 § första stycket 2 om definition av andelar,

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

4 a § om vad som avses med ägarintresse,

5 § om vad som avses med intresseföretag,

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

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

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

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

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

8 och 9 §§ om vad som avses med närstående.

2 kap.

2 §²

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

1 § första stycket om årsredovisningens delar,

2 § om överskådlighet och god redovisningssed,

3 § om rättvisande bild,

3 a § om väsentlighet,

¹ Senaste lydelse 2006:873.

² Senaste lydelse 2008:95.

- 4 § om andra grundläggande redovisningsprinciper,
 5 § om form och språk, 5 § om form m.m.,
 6 § om valuta, samt 6 § om valuta, och
 7 § första och femte–sjunde styckena om årsredovisningens under-
 tecknande.

3 kap.

2 §³

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

- Följande bestämmelser om balansräkningen och resultaträkningen i 3 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) ska tillämpas:*
- 1 § om balansräkningens innehåll,
 2 § om resultaträkningens innehåll,
 4 § första, tredje och fjärde styckena om uppställning och sammanslagning av poster m.m.,
 5 § första–tredje styckena om jämförelsetal,
 5 a § om överkursfonden,
 6 § första stycket om fordran på insatser,
 8 § om specificering av större periodiseringsposter,
 9 § om avsättningar, 9 § om avsättningar, och
 10 § om specificering av vissa större avsättningar, samt 10 § om specificering av vissa större avsättningar.
 13 § om extraordinära intäkter och kostnader.

Vid tillämpningen av 3 kap. 4 § årsredovisningslagen ska det som sägs där om sammanslagning av poster som föregås av arabiska siffror inte gälla för posterna upptagna i schemat för resultaträkningen i bilaga 2 eller för sådana poster i balansräkningen som ska tas upp under Placeringsstillgångar där livförsäkringstagaren bär placeringsrisk (D), Återförsäkrares andel av försäkringstekniska avsättningar (E) eller Försäkringstekniska avsättningar (DD och EE).

³ Senaste lydelse 2010:2058.

Särskilda regler om sammanslagning av poster och åtaganden

Förpliktelse till följd av försäkringsavtal

3 §⁴

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

1. Vad som i 4 § fjärde stycket sägs om sammanslagning av poster som föregås av arabiska siffror gäller inte för posterna upptagna i schemat för resultaträkningen i bilaga 2 eller för sådana poster i balansräkningen som skall tas upp under Placeringstillgångar för vilka livförsäkringstagaren bär placeringsrisk (D), Återförsäkrarens andel av försäkringstekniska avsättningar (E) eller Försäkringstekniska avsättningar (DD och EE).

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

En förpliktelse som uppkommit till följd av försäkringsavtal behöver inte tas upp som en eventualförpliktelse.

Förpliktelse till följd av försäkringsavtal

Särskilda regler om indelningen av eget kapital

4 §

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

Eget kapital ska delas upp på följande sätt:

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

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

⁴ Senaste lydelse 1999:603.

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

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

4 kap.

1 §⁵

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

2 § om immateriella anläggningstillgångar,

3 § om anskaffningsvärde för anläggningstillgångar,

4 § om avskrivning av anläggningstillgångar,

5 § om nedskrivning av anläggningstillgångar,

6–8 §§ om uppskrivning av anläggningstillgångar,

Följande bestämmelser om värderingen i 4 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) ska tillämpas:

6 § om uppskrivning av anläggningstillgångar,

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

⁵ Senaste lydelse 2011:1556.

uppskrivningsfonden,

- 9 § första–fjärde styckena om värdering av omsättningsstillgångar,
10 § om värdering av pågående arbeten,
11 § om varulagrets anskaffningsvärde,
12 § om redovisning till bestämd mängd och fast värde,
13 § om omräkning av fordringar och skulder i utländsk valuta,
13 a § om redovisning enligt kapitalandelsmetoden,
14 § om egna aktier,
14 a–14 d §§ om värdering av finansiella instrument,
14 e § om värdering av säkrade poster, *samt* 14 e § om värdering av säkrade poster,
15 § om periodisering av vissa belopp vid upptagande av lån. 15 § om periodisering av vissa belopp vid upptagande av lån, *och*
15 a § om avsättningar.

2 §⁶

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

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

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

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

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

5. a) 6 och 8 §§ gäller endast skadeförsäkringsbolag och ska tillämpas på placeringstillgångar (C) samt på sådana tillgångar hänförliga till materiella tillgångar och varulager (G.I) som stadigvarande ska innehas eller brukas, utom när sådana tillgångar tas upp till sitt verkliga värde.

b) Aktier och andelar i koncernföretag *och* intresseföretag får inte företag, intresseföretag, *gemen-*

⁶ Senaste lydelse 2011:1556.

skrivs upp till högre värde än vad som medges av Finansinspektionen. *samt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i får inte skrivs upp till högre värde än vad som medges av Finansinspektionen.*

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

7. 7 § första stycket 2 och andra stycket om användning av uppskrivningsfonden för att täcka förlust får inte tillämpas. *7. 7 § första stycket 2 och andra stycket om användning av uppskrivningsfonden eller fonden för utvecklingsutgifter för att täcka förlust får inte tillämpas.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

5 kap. Tilläggsupplysningar

5 kap. Noter m.m.

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 upplysning-

1 §⁷

Följande bestämmelser om upplysningar i noter i 5 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) ska tillämpas:

⁷ Senaste lydelse 2010:1526.

arna i stället lämnas i balansräkningen eller resultaträkningen. Vidare ska, med beaktande av vad som föreskrivs i 2 §, följande bestämmelser om tilläggsupplysningar i 5 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

1 § andra stycket om hänvisningar till noter,

2 § om värderings- och omräkningsprinciper,

3 § första–tredje styckena om anläggningstillgångar,

4 a–4 c §§ om finansiella instrument,

5 § om uppskrivningsfond och fond för verkligt värde,

7 § om inköp och försäljning mellan koncernföretag,

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

10 § andra stycket om kort- och långfristiga balansposter,

11 § första och andra styckena om ställda säkerheter,

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

12 § om lån till ledande befattningshavare,

12 a § första och tredje styckena samt 12 b § om transaktioner med närstående,

13 § om konvertibla lån,

14 § andra och tredje styckena om förändringar i eget kapital m.m.,

16 och 17 §§ om upplysningar om skatt,

18 § om medelantalet anställda under räkenskapsåret,

18 b § om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,

19–21 §§ om löner, andra ersättnings- och sociala kostnader,

22 § om pensioner och liknande förmåner,

23 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,

3 § om noternas ordningsföljd,

4 § om värderingsprinciper,

5 § om avvikelser från grundläggande redovisningsprinciper,

7 § om jämförelsetal,

8 § om anläggningstillgångar,

9 § om goodwill,

10 § om finansiella instrument,

11 § om uppskrivningsfonden,

12 § om fonden för verkligt värde,

13 § om långfristiga skulder,

14 § om ställda säkerheter,

15 § om eventalförpliktelser,

16 § om åtaganden till förmån för koncernföretag m.fl.,

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

18 § om lån till ledande befattningshavare,

19 § om exceptionella intäkter och kostnader,

20 § om medelantalet anställda under räkenskapsåret,

21 § om moderföretag,

22 § om väsentliga händelser efter räkenskapsårets slut,

23 § första stycket och 24 § om transaktioner med närstående,

25 § om ytterligare upplysningar om anläggningstillgångar,

26 § om omsättningstillgångar,

27 § om ytterligare upplysningar om finansiella instrument,

28 § om inköp och försäljningar mellan koncernföretag,

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

31 § om ytterligare upplysningar om långfristiga skulder,

32 § om ytterligare upplysningar om lån till ledande befattningshavare,

33 § om konvertibla lån,

24 § om suppleanter och vice verkställande direktör,
25 § om avtal om avgångsvederlag,
26 § om uppgift om moderföretag, samt
27 § om europabolag och europa-köoperativ.

34 § om egna aktier,
35 § om disposition av vinst eller förlust,
36 § om uppskjuten skatt,
37 § om ytterligare upplysningar om anställda,
38 § om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,
39 och 40 §§ om löner, andra ersättningar och sociala kostnader,
41 § om pensioner och liknande förmåner,
42 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,
43 § om suppleanter och vice verkställande direktör,
44 § om avtal om avgångsvederlag,
45 § om ytterligare upplysningar om moderföretag,
46 § om ytterligare upplysningar om ställda säkerheter,
48 § om ersättningar till revisor, och
49 § om europabolag och europa-köoperativ.

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

Vid tillämpningen av 5 kap. 40 och 41 §§ årsredovisningslagen ska samtliga företag som omfattas av denna lag anses som publika aktiebolag.

Upplysningarna ska lämnas i noter.

Särskilda regler om tilläggsuppl

Särskilda regler om upplysningar i

2 §⁸

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

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

1. Utöver värderingsprinciper enligt 4 § ska det anges vilket belopp som respektive värderingsprincip resulterat i.

2. a) 3 § första stycket ska tillämpas på dels immateriella till-

2. a) 8 § första stycket och 25 § andra stycket ska tillämpas på dels

⁸ Senaste lydelse 2010:2058.

gångar (B), dels byggnader och mark (C.I), dels placeringar i koncernföretag och intresseföretag (C.II).

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

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

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

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

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

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

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

9. Uppgift enligt 20 § första stycket 2 om löner och ersättningar till anställda ska delas upp på

immateriella tillgångar (B), dels byggnader och mark (C.I), dels placeringar i koncernföretag, intresseföretag, *gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i* (C.II).

b) 8 § *andra stycket och 25 § tredje stycket* ska tillämpas på dels immateriella tillgångar (B), dels placeringstillgångar (C), dels sådana materiella tillgångar och varulager (G.I) och övriga tillgångar (G.III) som stadigvarande ska brukas eller innehas.

3. Vid tillämpningen av 15 § ska upplysning lämnas särskilt om

a) *garantier,*

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

c) *övriga eventalförpliktelser.*

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

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

6. Utöver upplysningar enligt 20 och 37 §§ ska även uppgift lämnas om medelantalet anställda uppdelat på kontorstjänstemän, fälttjänstemän och övriga anställda i Sverige. Dessutom ska medelantalet fritidsombud och specialombud i Sverige anges var för sig.

7. Uppgift enligt 40 § första stycket 2 om löner och ersättningar till anställda ska delas upp på

kontorstjänstemän, fälttjänstemän och övriga anställda i Sverige. Dessutom ska ersättningsbeloppen för fritidsombud och specialombud i Sverige anges för varje grupp.

kontorstjänstemän, fälttjänstemän och övriga anställda i Sverige. Dessutom ska ersättningsbeloppen för fritidsombud och specialombud i Sverige anges för varje grupp.

Särskilda regler om övriga upplysningar

2 a §

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

Upplysningar om eget kapital och avsättningar

Upplysningar om avsättningar och eget kapital

Utöver det som följer av 1 § ska följande uppgifter lämnas om eget kapital och avsättningar:

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

2. I livförsäkringsföretag som får dela ut vinst ska eget kapital delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust. Under bundet eget kapital ska tas upp Aktiekapital, Garantikapital, Verksamhetskapital, Förlagsinsatser, Uppskrivningsfond, Reservfond, Kapitalandelsfond och Fond för verkligt värde. Under fritt eget

4 §⁹

Utöver det som följer av 1 § ska följande upplysningar lämnas om avsättningar och eget kapital:

⁹ Senaste lydelse 2010:2058.

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

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

4. Om avsättningen för kvardröjande risker i posten Ej intjänade premier och kvardröjande risker (DD.1) uppgår till väsentligt belopp, ska beloppet anges.

5. Om garanterad återbäring i posten Livförsäkringsavsättning (DD.2) uppgår till väsentligt belopp, ska beloppet anges.

6. Om avvecklingsresultat uppgår till väsentligt belopp ska det anges i en not med fördelning på kategori av skada och belopp. Med avvecklingsresultat avses skillnaden mellan å ena sidan avsättningen för oreglerade skador från föregående år vid räkenskapsårets ingång, efter avdrag för under räkenskapsåret gjorda utbetalningar av ersättningar för skador från föregående år, och å andra sidan avsättningen för oreglerade skador från föregående år vid räkenskapsårets slut.

7. Villkorad återbäring (EE.1) ska delas upp på avsättningar för vilka försäkringstagaren direkt respektive indirekt bär risk.

1. Om avsättningen för kvardröjande risker i posten Ej intjänade premier och kvardröjande risker (DD.1) uppgår till väsentligt belopp, ska beloppet anges.

2. Om garanterad återbäring i posten Livförsäkringsavsättning (DD.2) uppgår till väsentligt belopp, ska beloppet anges.

3. Om avvecklingsresultat uppgår till väsentligt belopp ska det anges i en not med fördelning på kategori av skada och belopp. Med avvecklingsresultat avses skillnaden mellan å ena sidan avsättningen för oreglerade skador från föregående år vid räkenskapsårets ingång, efter avdrag för under räkenskapsåret gjorda utbetalningar av ersättningar för skador från föregående år, och å andra sidan avsättningen för oreglerade skador från föregående år vid räkenskapsårets slut.

4. Villkorad återbäring (EE.1) ska delas upp på avsättningar som försäkringstagaren direkt respektive indirekt bär risk för.

8. Skadeförsäkringsföretag och livförsäkringsföretag som får dela ut vinst ska lämna närmare upplysningar om det belopp av fritt eget kapital som inte kan anses utdelningsbart med hänsyn till bestämmelserna i 4 kap. 1 § försäkringsrörelselagen (2010:2043) och 17 kap. 3 § tredje stycket aktiebolagslagen (2005:551) och om de förhållanden som motiverar bedömningen.

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

10. Garantikapital, verksamhetskapital och förlagsinsatser i annan valuta än redovisningsvalutan, ska räknas om enligt växelkursen på balansdagen. Skillnaden mellan det omräknade beloppet och motsvarande belopp vid räkenskapsårets ingång ska

– i ömsesidiga skadeförsäkringsbolag och ömsesidiga livförsäkringsbolag som får dela ut vinst samt försäkringsföreningar som får dela ut vinst, *föras mot Balanserad vinst eller förlust*, och

– i ömsesidiga livförsäkringsbolag som inte får dela ut vinst och livförsäkringsföreningar som inte får dela ut vinst *föras mot Andra fonder*.

Upplysningar om intresse- och koncernföretag

Utöver *vad* som följer av 1 § *skall* för var och en av posterna under Fordringar (F) och Skulder (HH) *uppgifter* lämnas om de belopp som avser koncernföretag och om de belopp som avser

5. Skadeförsäkringsföretag och livförsäkringsföretag som får dela ut vinst ska lämna närmare upplysningar om det belopp av fritt eget kapital som inte kan anses utdelningsbart med hänsyn till bestämmelserna i 4 kap. 1 § försäkringsrörelselagen (2010:2043) och 17 kap. 3 § tredje stycket aktiebolagslagen (2005:551) och om de förhållanden som motiverar bedömningen.

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

7. Garantikapital, verksamhetskapital och förlagsinsatser i annan valuta än redovisningsvalutan ska räknas om enligt växelkursen på balansdagen. Skillnaden mellan det omräknade beloppet och motsvarande belopp vid räkenskapsårets ingång ska

– *föras mot Balanserad vinst eller förlust* i ömsesidiga skadeförsäkringsbolag och ömsesidiga livförsäkringsbolag som får dela ut vinst samt försäkringsföreningar som får dela ut vinst, och

– *föras mot Andra fonder* i ömsesidiga livförsäkringsbolag som inte får dela ut vinst och livförsäkringsföreningar som inte får dela ut vinst.

Upplysningar om koncernföretag och vissa andra företag

6 §¹⁰

Utöver *det* som följer av 1 § *ska* för var och en av posterna under Fordringar (F) och Skulder (HH) *upplysningar* lämnas om de belopp som avser koncernföretag, intresseföretag, *gemensamt styrda företag*

¹⁰ Senaste lydelse 2004:1177.

intresseföretag.

respektive övriga företag som det finns ett ägarintresse i.

6 kap.

1 §¹¹

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

1 § första–fjärde styckena om förvaltningsberättelsens innehåll,
2 § om förslag till dispositioner av vinst eller förlust m.m. och
2 a § om vissa upplysningar i förvaltningsberättelsen i aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

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

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

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

Försäkringsaktiebolag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad ska även tillämpa 6 kap. 6–9 §§ årsredovisningslagen om bolagsstyrningsrapport.

7 kap.

2 §¹²

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

2 och 3 a §§ om när koncernredovisning inte behöver upprättas,
4 § 1–4 om koncernredovisningens delar,
5 § om dotterföretag som ska omfattas av koncernredovisningen,

¹¹ Senaste lydelse 2009:36.

¹² Senaste lydelse 2010:688.

6 § om överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild,
 7 § andra stycket om valuta,
 8 § första meningen om allmänna krav på koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen,
 9 § om *minoritetsandelar*, 9 § om *innehav utan bestämmande inflytande*,
 10 § om balansdag,
 12 § om enhetliga principer för koncernredovisningen och årsredovisningen,
 13 § om elimineringar mellan koncernföretag,
 15 § om förändringar i koncernens sammansättning,
 16 och 17 §§ om *uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag*, 16 och 17 §§ om dotterföretag och vissa andra företag,
 18–23 §§ om hur dotterföretag ska räknas in i koncernredovisningen, 18–22 a §§ om hur dotterföretag ska räknas in i koncernredovisningen,
 25–30 §§ om hur andelar i intresseföretag och *vissa andra* företag ska räknas in i koncernredovisningen, och 31 § andra och tredje styckena om koncernens system för intern kontroll och riskhantering. 25–30 §§ om hur andelar i intresseföretag och *gemensamt styrda* företag ska räknas in i koncernredovisningen, och 31 § andra och tredje styckena om koncernens system för intern kontroll och riskhantering.

3 §¹³

De i 2 § angivna bestämmelserna i 7 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) ska tillämpas med följande avvikelser:

1. I stället för det som sägs i 2 § första stycket 2 ska gälla att moderföretagets koncernredovisning har upprättats och reviderats enligt den lagstiftning som i den staten har tillkommit i enlighet med rådets direktiv 91/674/EEG av den 19 december 1991 om årsbokslut och sammanställd redovisning för försäkringsföretag, *senast ändrat genom* Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/46/EG, *eller har upprättats och reviderats på likvärdigt sätt.*

1. I stället för det som sägs i 2 § första stycket 2 a) ska gälla att moderföretagets koncernredovisning har upprättats och reviderats enligt den lagstiftning som i den staten har tillkommit i enlighet med rådets direktiv 91/674/EEG av den 19 december 1991 om årsbokslut och sammanställd redovisning för försäkringsföretag, *i lydelse enligt* Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/46/EG.

2. I stället för den hänvisning som i 2 § tredje stycket görs till bestämmelser om ingivande och kungörande gäller en hänvisning till 8 kap. 5, 5 a och 6 §§ denna lag.

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

¹³ Senaste lydelse 2007:1462.

4. Det som anges i 12 § första och tredje styckena om att andra värderingsprinciper får användas än i moderföretagets årsredovisning och att koncernföretagets tillgångar, avsättningar och skulder inte behöver räknas om, gäller även tillgångar vars värdering påverkar eller bestämmer försäkringstagarnas rättigheter och avsättningar som värderas med regler specifika för försäkringsrörelse. I sådant fall ska upplysning om detta lämnas i en not.

5. Fråga om tillstånd enligt 17 § att utelämnas uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag provas av Finansinspektionen.

4 §¹⁴

För koncernredovisningen gäller i tillämpliga delar

1. de allmänna bestämmelserna om årsredovisningen i 2 kap. 2 §, med undantag för hänvisningarna till 2 kap. 1–3 §§ årsredovisningslagen (1995:1554),

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

3. bestämmelserna om värderingsregler i 4 kap.,

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

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

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

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

4. bestämmelserna om *noter m.m.* i 5 kap., med undantag för 2 § 5 och hänvisningarna till 5 kap. 21, 29, 30 och 45 §§ årsredovisningslagen, samt

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

Trots första stycket 4 får uppgifter enligt 5 kap. 40 § tredje stycket tredje meningen och 5 kap. 41 § andra stycket tredje meningen årsredovisningslagen utelämnas i fråga om dotterföretag. Vid tillämpningen av dessa bestämmelser ska dock de lämnade uppgifterna innefatta även löner och andra förmåner från koncernföretag.

¹⁴ Senaste lydelse 2010:1526.

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

1. 1 § om skyldighet att upprätta koncernredovisning,
 2. 2 § *vad* gäller hänvisningarna till
 - a) 7 kap. 2 § och 3 a §§ årsredovisningslagen (1995:1554) om när koncernredovisning inte behöver upprättas,
 - b) 7 kap. 4 § första stycket 4 samma lag om förvaltningsberättelse,
 - c) 7 kap. 12 § första stycket samma lag om enhetliga värderingsprinciper,
 - d) 7 kap. 31 § andra och tredje styckena samma lag om koncernens system för intern kontroll och riskhantering,
 3. 3 § 1, 2 och 4 *såvitt avser* hänvisningen till 7 kap. 12 § första stycket årsredovisningslagen, med särskilda regler om när koncernredovisning inte behöver upprättas,
 - a) 2 kap. 2 § denna lag, i den del paragrafen hänvisar till årsredovisningslagens bestämmelser i 2 kap. 5 § om *språk och form samt* 2 kap. 7 § om undertecknande,
 - b) 5 kap. 1 § denna lag, i den del paragrafen hänvisar till följande bestämmelser i 5 kap. årsredovisningslagen:
 - 12 § om lån till ledande befattningshavare,
 - 18 § om medelantalet anställda under räkenskapsåret,
- 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, *i lydelse enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 297/2008*, ska tillämpa enbart följande bestämmelser i detta kapitel:
2. 2 § *när det* gäller hänvisningarna till
 - a) 2 kap. 2 § denna lag, i den del *som* paragrafen hänvisar till årsredovisningslagens bestämmelser i 2 kap. 5 § om form *m.m. och* 2 kap. 7 § om undertecknande,
 - b) 3 kap. 4 § denna lag om *indelningen av eget kapital*,
 - c) 5 kap. 1 § denna lag, i den del *som* paragrafen hänvisar till följande bestämmelser i 5 kap. årsredovisningslagen:
 - 18 § om lån till ledande befattningshavare,
 - 20 § om medelantalet anställda under räkenskapsåret,
 - 32 § om *yttre* utlysningar om lån till ledande befattningshavare,
 - 37 § om *yttre* utlysningar

¹⁵ Senaste lydelse 2010:2058.

– 18 b § om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,

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

– 22 § om pensioner och liknande förmåner,

– 23 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,

– 24 § om suppleanter och vice verkställande direktör, *samt*

– 25 § om avtal om avgångsvederlag,

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

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

e) 5 kap. 4 § 1–4 och 6–8 denna lag om *eget kapital* och *avsättningar*,

f) 6 kap. 1 § denna lag, i den del paragrafen hänvisar till 6 kap. 1 § första–tredje styckena årsredovisningslagen om förvaltningsberättelsens innehåll, *samt*

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

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

ningar om anställda,

– 38 § om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,

– 40 § första stycket 1 *och* andra och tredje styckena om löner *och andra* ersättningar,

– 41 § om pensioner och liknande förmåner,

– 42 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,

– 43 § om suppleanter och vice verkställande direktör,

– 44 § om avtal om avgångsvederlag, *och*

– 48 § om *ersättningar till revisor*,

d) 5 kap. 2 § 3 denna lag med särskilda regler om *upplysningar i noter*,

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

f) 5 kap. 4 § 1 och 3–5 denna lag om *avsättningar* och *eget kapital*,

g) 6 kap. 1 § denna lag, i den del *som* paragrafen hänvisar till 6 kap. 1 § första–tredje styckena årsredovisningslagen om förvaltningsberättelsens innehåll, *och*

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

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

Bilaga 1¹⁶

Uppställningsform för balansräkning

TILLGÅNGAR

- A. Tecknat ej inbetalt kapital
- B. Immateriella tillgångar
 - I Goodwill
 - II Andra immateriella tillgångar
- C. Placeringstillgångar
 - I Byggnader och mark
 - II Placeringar i koncernföretag och intresseföretag
 - II Placeringar i koncernföretag, intresseföretag, *gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i*
 - 1. Aktier och andelar i koncernföretag
 - 2. Räntebärande värdepapper emitterade av, och lån till, koncernföretag
 - 3. Aktier och andelar i intresseföretag
 - 3. Aktier och andelar i intresseföretag och *gemensamt styrda företag*
 - 4. Räntebärande värdepapper emitterade av, och lån till, intresseföretag
 - 4. Räntebärande värdepapper emitterade av, och lån till, intresseföretag och *gemensamt styrda företag*
 - 5. Aktier och andelar i *övriga företag som det finns ett ägarintresse i*
 - 6. Räntebärande värdepapper emitterade av, och lån till, *övriga företag som det finns ett ägarintresse i*
- III Andra finansiella placeringstillgångar
 - 1. Aktier och andelar
 - 2. Obligationer och andra räntebärande värdepapper
 - 3. Andelar i investeringspooler
 - 4. Lån med säkerhet i fast egendom
 - 5. Övriga lån
 - 6. Utlåning till kreditinstitut
 - 7. Övriga finansiella placeringstillgångar
- IV Depåer hos företag som avgivit återförsäkring
- D. Placeringstillgångar för vilka livförsäkringstagaren bär placeringsrisk
 - 1. Tillgångar för villkorad återbäring
 - 2. Fondförsäkringstillgångar
- E. Återförsäkrarens andel av Försäkringstekniska avsättningar
 - 1. Ej intjänade premier och kvardröjande risker
 - 2. Livförsäkringsavsättning

¹⁶ Senaste lydelse 2004:1177.

3. Oreglerade skador
 4. Återbäring och rabatter
 5. Övriga försäkringstekniska avsättningar
 6. Avsättning för livförsäkringar för vilka försäkringstagaren bär risk
 - a) Villkorad återbäring
 - b) Fondförsäkringsåtaganden
- F. Fordringar
- I Fordringar avseende direkt försäkring
 - II Fordringar avseende återförsäkring
 - III Övriga fordringar
- G. Andra tillgångar
- I Materiella tillgångar och varulager
 - II Kassa och bank
 - III Övriga tillgångar
- H. Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter
- I Upplupna ränte- och hyresintäkter
 - II Förutbetalda anskaffningskostnader
 - III Övriga förutbetalda kostnader och upplupna intäkter

EGET KAPITAL, AVSÄTTNINGAR OCH SKULDER

- AA. Eget kapital
- I Aktiekapital eller Garantikapital
 - II Överkursfond
 - III Uppskrivningsfond
 - IV Konsolideringsfond
 - V Andra fonder
 1. Reservfond
 2. Kapitalandelsfond
 3. Fond för verkligt värde
 4. Övriga fonder
 4. *Fond för utvecklingsutgifter*
 5. Övriga fonder
 - VI Balanserad vinst eller förlust
 - VII Årets resultat
- BB. Obeskattade reserver
- CC. Efterställda skulder
- DD. Försäkringstekniska avsättningar (före avgiven återförsäkring)
1. Ej intjänade premier och kvardröjande risker
 2. Livförsäkringsavsättning
 3. Oreglerade skador
 4. Återbäring och rabatter
 5. Utjämningsavsättning
 6. Övriga försäkringstekniska avsättningar
- EE. Försäkringsteknisk avsättning för livförsäkringar för vilka försäkringstagaren bär risk (före avgiven återförsäkring)
1. Villkorad återbäring
 2. Fondförsäkringsåtaganden
- FF. Andra avsättningar

1. Pensioner och liknande förpliktelser
 2. Skatter
 3. Övriga avsättningar
- GG. Depåer från återförsäkrare
- HH. Skulder
- I Skulder avseende direkt försäkring
 - II Skulder avseende återförsäkring
 - III Obligationslån
 - IV Skulder till kreditinstitut
 - V Övriga skulder
- II. Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter
- I Återförsäkrares andel av Förutbetalda anskaffningskostnader
 - II Övriga upplupna kostnader och förutbetalda intäkter

POSTER INOM LINJEN

I Panter och därmed jämförliga säkerheter ställda för egna skulder och för såsom avsättningar redovisade förpliktelser, varje slag för sig

II Övriga ställda panter och jämförliga säkerheter, varje slag för sig

III Ansvarsförbindelser

1. Garantier

2. Pensionsförpliktelser som ej upptagits bland avsättningar och ej har täckning i pensionsstiftelses förmögenhet

3. Övriga ansvarsförbindelser

IV Åtaganden

1. Åtaganden till följd av återköpstransaktioner

2. Övriga åtaganden

Bilaga 2¹⁷

Uppställningsform för resultaträkningen

I. TEKNISK REDOVISNING AV SKADEFÖRSÄKRINGSRÖRELSE

1. Premieintäkter (efter avgiven återförsäkring)
 - a. Premieinkomst (före avgiven återförsäkring)
 - b. Premier för avgiven återförsäkring (-)
 - c. Förändring i Avsättning för ej intjänade premier och kvardröjande risker, före avgiven återförsäkring (+/-)
 - d. Återförsäkrars andel av Förändring i avsättning för ej intjänade premier och kvardröjande risker (+/-)
2. Kapitalavkastning överförd från finansrörelsen (III.6)
3. Övriga tekniska intäkter (efter avgiven återförsäkring)
4. Försäkringsersättningar (efter avgiven återförsäkring)
 - a. Utbetalda försäkringsersättningar
 - aa) Före avgiven återförsäkring
 - bb) Återförsäkrars andel (-)
 - b. Förändring i Avsättning för oreglerade skador
 - aa) Före avgiven återförsäkring
 - bb) Återförsäkrars andel (-)
5. Förändring i Övriga försäkringstekniska avsättningar (efter avgiven återförsäkring) (+/-)
6. Återbäring och rabatter (efter avgiven återförsäkring)
7. Driftskostnader
8. Övriga tekniska kostnader (efter avgiven återförsäkring)
9. Förändring i Utjämningsavsättning
10. Skadeförsäkringsrörelsens tekniska resultat (införs som post III.1)

II. TEKNISK REDOVISNING AV LIVFÖRSÄKRINGSRÖRELSE

1. Premieinkomst (efter avgiven återförsäkring)
 - a. Premieinkomst (före avgiven återförsäkring)
 - b. Premier för avgiven återförsäkring (-)
2. Kapitalavkastning, intäkter
3. Orealiserade vinster på placeringstillgångar
 - a. Värdeökning på placeringstillgångar för vilka livförsäkrings-tagaren bär placeringsrisk
 - aa) Värdeökning på tillgångar för villkorad återbäring
 - bb) Värdeökning på fondförsäkringstillgångar
 - b. Värdeökning på övriga placeringstillgångar
4. Övriga tekniska intäkter (efter avgiven återförsäkring)
5. Försäkringsersättningar (efter avgiven återförsäkring)
 - a. Utbetalda försäkringsersättningar
 - aa) Före avgiven återförsäkring
 - bb) Återförsäkrars andel (-)
 - b. Förändring i Avsättning för oreglerade skador
 - aa) Före avgiven återförsäkring

¹⁷ Senaste lydelse 1999:603.

- bb) Återförsäkrarens andel (-)
- 6. Förändring i andra försäkringstekniska avsättningar (efter avgiven återförsäkring) (+/-)
 - a. Livförsäkringsavsättning
 - aa) Före avgiven återförsäkring
 - bb) Återförsäkrarens andel (-)
 - b. Försäkringsteknisk avsättning för livförsäkringar för vilka försäkringstagaren bär risk
 - aa) Villkorad återbäring
 - bb) Fondförsäkringsåtaganden
 - c. Övriga försäkringstekniska avsättningar (efter avgiven återförsäkring)
- 7. Återbäring och rabatter (efter avgiven återförsäkring)
- 8. Driftskostnader
- 9. Kapitalavkastning, kostnader
- 10. Orealiserade förluster på placeringstillgångar
 - a. Värdeminskning på placeringstillgångar för vilka livförsäkringstagaren bär placeringsrisk
 - aa) Värdeminskning på tillgångar för villkorad återbäring
 - bb) Värdeminskning på fondförsäkringstillgångar
 - b. Värdeminskning på övriga placeringstillgångar
- 11. Övriga tekniska kostnader (efter avgiven återförsäkring)
- 12. Kapitalavkastning överförd till finansrörelsen (införs som post III.4)
- 13. Livförsäkringsrörelsens tekniska resultat (införs som post III.2)

III. ICKE-TEKNISK REDOVISNING

- 1. Skadeförsäkringsrörelsens tekniska resultat (post I.10)
- 2. Livförsäkringsrörelsens tekniska resultat (post II.13)
- 3a. Kapitalavkastning, intäkter i skadeförsäkringsrörelsen
- 3b. Orealiserade vinster på placeringstillgångar
- 4. Kapitalavkastning överförd från livförsäkringsrörelsen (post II.12)
- 5a. Kapitalavkastning, kostnader i skadeförsäkringsrörelsen
- 5b. Orealiserade förluster på placeringstillgångar
- 6. Kapitalavkastning överförd till skadeförsäkringsrörelsen (post I.2)
- 7. Övriga intäkter
- 8. Övriga kostnader
- 9. *Extraordinära kostnader*
- 10. *Extraordinära intäkter*
- 11. Bokslutsdispositioner
- 9. Bokslutsdispositioner
- 12. Skatt på årets resultat
- 10. Skatt på årets resultat
- 13. Övriga skatter
- 11. Övriga skatter
- 14. Årets resultat
- 12. Årets resultat

-
- 1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2016.
 - 2. Lagen tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

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

Härigenom föreskrivs att 4 kap. 1 §, 5 kap. 8 § och 9 kap. 13 § lagen (1995:1570) om medlemsbanker ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 kap.

1 §¹

En medlem som har avgått ur en medlemsbank har rätt att få ut sina inbetalda eller genom insatsemission tillgodoförda medlemsinsatser. Beloppet får dock inte överstiga hans andel i förhållande till övriga medlemmar av bankens egna kapital enligt den balansräkning som hänför sig till tiden för avgången. Vid beräkningen av bankens egna kapital *skall* man bortse från reservfonden, *fonden för orealiserade vinster*, *uppskrivningsfonden* och förlagsinsatserna. Banken får betala ut en medlems inbetalda eller genom insatsemission tillgodoförda medlemsinsatser tidigast sex månader efter dennes avgång. Utbetalning får verkställas bara en gång per kvartal och efter Finansinspektionens tillstånd. Inspektionen *skall* ge tillstånd till utbetalning om inte bankens förmåga att fullgöra sina förpliktelser äventyras.

Den *avgångne* har vidare rätt att på samma sätt som övriga medlemmar få ut sin andel av beslutad vinstutdelning.

Går medlemsbanken i likvidation inom sex månader från avgången eller meddelas inom samma tid beslut om att försätta banken i konkurs, *skall den avgångnes* rätt att få ut medlemsinsatser bedömas

En medlem som har avgått ur en medlemsbank har rätt att få ut sina inbetalda eller genom insatsemission tillgodoförda medlemsinsatser. Beloppet får dock inte överstiga hans *eller hennes* andel i förhållande till övriga medlemmar av bankens egna kapital enligt den balansräkning som hänför sig till tiden för avgången. Vid beräkningen av bankens egna kapital *ska* man bortse från *uppskrivningsfonden*, reservfonden, *kapitalandelsfonden*, *fonden för utvecklingsutgifter* och förlagsinsatserna. Banken får betala ut en medlems inbetalda eller genom insatsemission tillgodoförda medlemsinsatser tidigast sex månader efter dennes avgång. Utbetalning får verkställas bara en gång per kvartal och efter Finansinspektionens tillstånd. Inspektionen *ska* ge tillstånd till utbetalning om inte bankens förmåga att fullgöra sina förpliktelser äventyras.

Den *som har avgått* har vidare rätt att på samma sätt som övriga medlemmar få ut sin andel av beslutad vinstutdelning.

Går medlemsbanken i likvidation inom sex månader från avgången eller meddelas inom samma tid beslut om att försätta banken i konkurs, *ska rätten för den som har avgått* att få ut medlems-

¹ Senaste lydelse 2004:318.

enligt grunderna för reglerna om insatser bedömas enligt grunderna
skifte av bankens tillgångar. för reglerna om skifte av bankens
tillgångar.

En medlems rätt enligt första–tredje styckena får begränsas i stadgarna.
Detta gäller dock inte i sådana fall som avses i 7 kap. 15 § tredje stycket
eller 10 kap. 3 § andra stycket.

5 kap.

8 §²

Inlösen enligt 7 § sker till det belopp som utgör insatsens storlek enligt förlagsandelsbeviset eller, för förlagsandelar som har registrerats hos en central värdepappersförvarare enligt lagen (1998:1479) om kontoföring av finansiella instrument, insatsens storlek enligt registreringen. Beloppet får dock inte överstiga *vad* som av medlemsbankens *egna* kapital enligt den senast fastställda balansräkningen, utan anlitande av reservfonden *eller uppskrivningsfonden, belöper på* andelen i förhållande till övriga förlagsinsatser.

Om banken försätts i konkurs på en ansökan som görs inom ett år efter inlösen, *skall vad* som föreskrivs i 4 kap. 2 § om återbetalning tillämpas i fråga om förlagsinsatsen. Detta gäller dock inte förlagsinsatser *för vilka inlösen har kunnat ske* utan föregående uppsägning.

Inlösen enligt 7 § sker till det belopp som utgör insatsens storlek enligt förlagsandelsbeviset eller, för förlagsandelar som har registrerats hos en central värdepappersförvarare enligt lagen (1998:1479) om kontoföring av finansiella instrument, insatsens storlek enligt registreringen. Beloppet får dock inte överstiga *det* som av medlemsbankens *eget* kapital enligt den senast fastställda balansräkningen, utan anlitande av *uppskrivningsfonden, reservfonden, kapitalandelsfonden eller fonden för utvecklingsutgifter, är att hänföra till* andelen i förhållande till övriga förlagsinsatser

Om banken försätts i konkurs på en ansökan som görs inom ett år efter inlösen, *ska det* som föreskrivs i 4 kap. 2 § om återbetalning tillämpas i fråga om förlagsinsatsen. Detta gäller dock inte förlagsinsatser *som har kunnat lösas in* utan föregående uppsägning.

9 kap.

13 §³

Likvidatorerna *skall* för varje räkenskapsår lämna en årsredovisning, som *skall* läggas fram på den ordinarie föreningsstämman för godkännande. I fråga om likvidatorernas redovisning och dess behandling på stämman tillämpas

Likvidatorerna *ska* för varje räkenskapsår lämna en årsredovisning, som *ska* läggas fram på den ordinarie föreningsstämman för godkännande. I fråga om likvidatorernas redovisning och dess behandling på stämman tillämpas

² Senaste lydelse 2007:871.

³ Senaste lydelse 1999:1116.

inte 7 kap. 5 § andra stycket 1 och 2 denna lag. Bestämmelserna i 5 kap. 18–25 §§ och 6 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) samt 2 kap. 1 §, 5 kap. 2 § 3 och 6 kap. 2 och 3 §§ lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag behöver inte heller tillämpas.

I balansräkningen tas det egna kapitalet upp i en post, *varvid insatskapitalet anges inom linjen och i förekommande fall delas upp på medlemsinsatskapital och förlagsinsatskapital.*

Ingen tillgång får tas upp till ett högre värde än den beräknas inbringa efter avdrag för försäljningskostnaderna. Om en tillgång kan beräknas inbringa ett väsentligt högre belopp än det värde som har tagits upp i balansräkningen eller om det för en skuld eller en likvidationskostnad kan beräknas gå åt ett belopp som väsentligt avviker från den redovisade avsättningen eller skulden, skall vid tillgångs-, avsättnings- eller skuldposten det beräknade beloppet anges inom linjen.

inte 7 kap. 5 § andra stycket 1 och 2 denna lag. Bestämmelserna i 5 kap. 20, 37–44 och 48 §§ och 6 kap. 2 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) samt 2 kap. 1 §, 5 kap. 2 § 3 och 6 kap. 2 och 3 §§ lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag behöver inte heller tillämpas.

I balansräkningen tas det egna kapitalet upp i en post. *Balansräkningen ska dock innehålla uppgift om insatskapitalet, i förekommande fall fördelat på medlemsinsatskapital och förlagsinsatskapital.*

En tillgång får inte tas upp till ett högre värde än den beräknas inbringa efter avdrag för försäljningskostnaderna. Om en tillgång kan beräknas inbringa ett väsentligt högre belopp än det värde som har tagits upp i balansräkningen eller om det för en skuld eller en likvidationskostnad kan beräknas gå åt ett belopp som väsentligt avviker från den redovisade avsättningen eller skulden, ska det beräknade beloppet anges vid tillgångs- eller avsättnings- eller skuldposten.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2016.

2. Lagen tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

2.9 Förslag till lag om ändring i lagen (1998:710) med vissa bestämmelser om Pensionsmyndighetens premiepensionsverksamhet

Härigenom föreskrivs att 5 § lagen (1998:710) med vissa bestämmelser om Pensionsmyndighetens premiepensionsverksamhet¹ ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 §²

I Pensionsmyndighetens årsredovisning ska en särskild redovisning för premiepensionsverksamheten ingå. För denna redovisning ska följande bestämmelser i lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag tillämpas.

- 1 kap. 2 § om hänvisningar till årsredovisningslagen (1995:1554),
- 1 kap. 3 § om vissa definitioner,
- 2 kap. 1 § om skyldighet att ta in en resultatanalys i årsredovisningen,
- 2 kap. 2 § om årsredovisningens innehåll m.m. när det gäller hänvisningarna till bestämmelserna i 2 kap. 1–6 §§ årsredovisningslagen,
- 3 kap. om balans- och resultaträkning,
- 4 kap. 1 § om värderingsregler när det gäller hänvisningarna till bestämmelserna i 4 kap. 14 a–15 §§ årsredovisningslagen,
- 4 kap. 2 § 11–13 om hur värderingsreglerna ska tillämpas på ett försäkringsföretags tillgångar,
- 4 kap. 4–9 §§ om värderingsregler,
- 5 kap. 1 § om *tilläggsupplysningar* med undantag av hänvisningarna till 5 kap. 1–4 §§, 5 § och 16–25 §§ årsredovisningslagen,
- 5 kap. 2–6 §§ om *tilläggsupplysningar*,
- 6 kap. om förvaltningsberättelse och resultatanalys, och
- 10 kap. 1 § om överklagande av Finansinspektionens beslut.

Om myndigheten företräder staten som ägare av ett eller flera företag, i vilka staten har ett sådant inflytande som anges i 1 kap. 4 § första, andra eller tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554), ska myndigheten även upprätta en koncernredovisning med tillämpning av bestämmelserna om sådan redovisning i 7 kap. 2–4 §§ lagen om årsredovisning i försäk-

- 4 kap. 1 § om värderingsregler när det gäller hänvisningarna till bestämmelserna i 4 kap. 14 a–15 a §§ årsredovisningslagen,
- 4 kap. 2 § *första stycket* 11–14 om hur värderingsreglerna ska tillämpas på ett försäkringsföretags tillgångar,
- 5 kap. 1 § om *noter m.m.* med undantag av hänvisningarna till 5 kap. 3, 4, 8, 11, 12, 20, 25, 36–44 och 48 §§ årsredovisningslagen,
- 5 kap. 2–6 §§ om *noter m.m.*,

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 2009:999.

² Senaste lydelse 2010:2061.

ringsföretag.

Vid tillämpningen av de bestämmelser som anges i första och andra styckena ska myndigheten anses som ett livförsäkringsföretag. Det som sägs om intresseföretag ska avse företag i vilka staten har ett sådant inflytande som anges i 1 kap. 5 § årsredovisningslagen, om myndigheten företräder staten som ägare. Det som sägs om företagets verkställande direktör ska avse myndighetens chef.

Vid tillämpningen av de bestämmelser som anges i första och andra styckena ska myndigheten anses som ett livförsäkringsföretag. Det som sägs om intresseföretag *och gemensamt styrda företag* ska avse företag i vilka staten har ett sådant inflytande som anges i 1 kap. 5 *respektive 5 a* § årsredovisningslagen, om myndigheten företräder staten som ägare. Det som sägs om företagets verkställande direktör ska avse myndighetens chef.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2016.
 2. Lagen tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

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

Härigenom föreskrivs att 6 kap. 4 och 5 §§ och 7 kap. 3 a § bokföringslagen (1999:1078) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 kap.

4 §¹

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. 11 § första stycket om resultaträkning i förkortad form,

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

4 kap. 3 § första stycket om anskaffningsvärdet för anläggningstillgångar,

4 kap. 4 § om avskrivning av anläggningstillgångar,

4 kap. 5 § om nedskrivning av anläggningstillgångar,

4 kap. 9 § om värdering av omsättningstillgångar,

4 kap. 10 § om värdering av pågående arbeten,

4 kap. 11 § om varulagrets anskaffningsvärde,

4 kap. 12 § om redovisning till bestämd mängd och fast värde, *och*

4 kap. 13 § om omräkning av fordringar och skulder i utländsk valuta.

4 kap. 15 a § om värdering av avsättningar.

¹ Senaste lydelse 2010:1514.

5 §²

I årsbokslutet ska företaget lämna de ytterligare upplysningar som anges i andra och tredje styckena.

Upplysningar ska lämnas om:

1. vilka principer för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder som har tillämpats,

2. hur värdet av varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen har beräknats, och

3. hur stor del av de totala skulderna som *förfaller till betalning* senare än ett år efter balansdagen.

2. hur värdet av varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen har beräknats,

3. hur stor del av de totala skulderna som *ska betalas* senare än ett år efter balansdagen,

4. *ställda säkerheter, med angivande av säkerheternas omfattning, art och form, och*

5. *summan av garantiåtaganden, ekonomiska åtaganden och eventuella förpliktelser som inte tas upp i balansräkningen (eventualförpliktelser).*

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

7 kap.

3 a §³

Trots bestämmelserna i 2 § får ett företag förvara maskinläsbara medier och hålla maskinutrustning och system tillgängliga i ett annat land inom Europeiska unionen om

1. platsen för förvaring och varje ändring av denna plats anmäls till Skatteverket eller, när det gäller företag som står under Finansinspektionens tillsyn, till Finansinspektionen,

2. företaget på begäran av Skatteverket eller Tullverket medger omedelbar elektronisk åtkomst till räkenskapsinformationen för kontrolländamål under arkiveringstiden, och

3. företaget genom omedelbar utskrift kan ta fram räkenskapsinformationen i Sverige i sådan form som avses i 1 § 1 eller 2.

Första stycket gäller också förvaring i ett land utanför Europeiska unionen med vilket det finns rättsliga instrument om ömsesidigt bistånd med en räckvidd som är likartad med de som föreskrivs i

– rådets direktiv 76/308/EEG av den 15 mars 1976 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar uppkomna till följd av verksamhet som utgör en del av finansieringssystemet för Europeiska utvecklings- och garantifonden för

– rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder, i sin ursprungliga lydelse,

² Senaste lydelse 2010:1514.

³ Senaste lydelse 2003:1135.

jordbruket och av jordbruksavgifter och tullar samt med avseende på mervärdesskatt,

– rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningsområdet, och

– rådets förordning (EEG) nr 218/92 av den 27 januari 1992 om administrativt samarbete inom området för indirekt beskattning (mervärdesskatt).

– rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG, i lydelse enligt rådets direktiv 2014/107/EU, och

– rådets förordning (EU) nr 904/2010 av den 7 oktober 2010 om administrativt samarbete och kampen mot mervärdesskattebedrägeri, i lydelse enligt rådets förordning (EU) nr 517/2013.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2016.
 2. Lagen tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

2.11 Förslag till lag om ändring i revisionslagen (1999:1079)

Häriigenom föreskrivs att 6 § revisionslagen (1999:1079) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 §

Revisorn *skall* efter varje räkenskapsår lämna en revisionsberättelse till företaget. Bestämmelser om berättelsens innehåll och den tidpunkt då den *skall* lämnas till företagsledningen finns i 27–32 §§.

Om företaget är ett moderföretag, *skall* revisorn även lämna en koncernrevisionsberättelse enligt bestämmelserna i 33 §. Detta gäller inte om moderföretaget enligt 7 kap. 2 *eller* 3 § årsredovisningslagen (1995:1554) inte behöver upprätta koncernredovisning.

Revisorn *ska* efter varje räkenskapsår lämna en revisionsberättelse till företaget. Bestämmelser om berättelsens innehåll och den tidpunkt då den *ska* lämnas till företagsledningen finns i 27–32 §§.

Om företaget är ett moderföretag, *ska* revisorn även lämna en koncernrevisionsberättelse enligt bestämmelserna i 33 §. Detta gäller inte om moderföretaget enligt 7 kap. 2, 3 *eller* 3 a § årsredovisningslagen (1995:1554) inte behöver upprätta koncernredovisning.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2016.
 2. Lagen tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

2.12 Förslag till lag om ändring i lagen (2004:46) om värdepappersfonder

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 3 a § lagen (2004:46) om värdepappersfonder¹ ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

3 a §²

Vid tillämpningen av 5 kap. 20 och 22 §§ årsredovisningslagen (1995:1554) *skall* fondbolag anses som publika aktiebolag.

Vid tillämpningen av 9 kap. 17 § och 10 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551) om jäv för revisor och lekmannarevisor *skall* fondbolag anses som aktiebolag som avses i 9 kap. 13 eller 14 § samma lag.

Vid tillämpningen av 5 kap. 40 och 41 §§ årsredovisningslagen (1995:1554) *ska* fondbolag anses som publika aktiebolag.

Vid tillämpningen av 9 kap. 17 § och 10 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551) om jäv för revisor och lekmannarevisor *ska* fondbolag anses som aktiebolag som avses i 9 kap. 13 eller 14 § samma lag.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2016.

2. Lagen tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 2013:563.

² Senaste lydelse 2006:573.

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

Härigenom föreskrivs att 9 kap. 31 §, 12 kap. 1 och 4 §§, 22 kap. 27 § och 25 kap. 37 § aktiebolagslagen (2005:551) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 kap.

31 §¹

Revisionsberättelsen ska innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning. I uttalandet ska det särskilt anges

1. om årsredovisningen ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning, och

2. om förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

Om det i årsredovisningen inte har lämnats sådana upplysningar som ska lämnas enligt tillämplig lag om årsredovisning, ska revisorn ange detta och, om det är möjligt, lämna behövliga upplysningar i sin berättelse.

Första och andra styckena gäller inte i fråga om revision av en sådan bolagsstyrningsrapport som avses i 6 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554). I den delen ska revisionsberättelsen i stället innehålla ett uttalande om huruvida en sådan rapport har upprättats eller inte. När det gäller sådana upplysningar i rapporten som avses i 6 kap. 6 § andra stycket 2–6 årsredovisningslagen ska berättelsen vidare innehålla ett uttalande om huruvida upplysningarna är förenliga med årsredovisningens övriga delar.

Första och andra styckena gäller inte i fråga om revision av en sådan bolagsstyrningsrapport som avses i 6 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554). I den delen ska revisionsberättelsen i stället innehålla ett uttalande om huruvida en sådan rapport har upprättats eller inte. När det gäller sådana upplysningar i rapporten som avses i 6 kap. 6 § andra stycket 2–6 årsredovisningslagen, ska berättelsen vidare innehålla ett uttalande om huruvida upplysningarna är förenliga med årsredovisningens övriga delar *och i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning. Om upplysningarna innehåller väsentliga fel, ska revisorn ange detta och peka på vilka slags fel det rör sig om.*

12 kap.

1 §

Vid fondemission ökas aktiekapitalet genom att

¹ Senaste lydelse 2009:37.

1. belopp överförs från reservfonden, *uppskrivningsfonden* eller fritt eget kapital enligt den senast fastställda balansräkningen, eller

2. värdet av en anläggningstillgång

Vid beräkning av utrymmet för fondemission enligt första stycket 1 *skall* ändringar i det bundna egna kapitalet och värdeöverföringar som har skett efter balansdagen beaktas.

En fondemission kan ske med eller

1. belopp överförs från *uppskrivningsfonden*, reservfonden, *fonden för utvecklingsutgifter* eller fritt eget kapital enligt den senast fastställda balansräkningen, eller

skrivs upp.

Vid beräkning av utrymmet för fondemission enligt första stycket 1 *ska* ändringar i det bundna egna kapitalet och värdeöverföringar som har skett efter balansdagen beaktas.

utan utgivande av nya aktier.

4 §

I förslaget till beslut om fondemission *skall* följande anges:

1. det belopp som aktiekapitalet *skall* ökas med,

2. om nya aktier *skall* ges ut i samband med ökningen av aktiekapitalet, och

3. i vilken utsträckning det belopp som aktiekapitalet *skall* ökas med *skall* tillföras aktiekapitalet

a. från fritt eget kapital,

b. från reservfonden,

c. från *uppskrivningsfonden*,
eller

d. genom uppskrivning av värdet på en anläggningstillgång.

I förslaget till beslut om fondemission *ska* följande anges:

1. det belopp som aktiekapitalet *ska* ökas med,

2. om nya aktier *ska* ges ut i samband med ökningen av aktiekapitalet, och

3. i vilken utsträckning det belopp som aktiekapitalet *ska* ökas med *ska* tillföras aktiekapitalet

a. från fritt eget kapital,

b. från reservfonden,

c. från *uppskrivningsfonden*,
d. från fonden för utvecklingsutgifter, eller

e. genom uppskrivning av värdet på en anläggningstillgång.

22 kap.

27 §

Har majoritetsaktieägaren begärt att såväl en tvist om inlösen av aktier som en tvist om inlösen av teckningsoptioner eller konvertibler *skall* avgöras av skiljemän, *skall* tvisterna handläggas i samma skiljeförfarande.

I en tvist om inlösen av teckningsoptioner eller konvertibler *skall* 1–11 §§ och 15–25 §§ tillämpas.

Om en tvist om inlösen avser såväl aktier som teckningsoptioner eller konvertibler och god man enligt 7 § har utsetts, är *denne* också behörig att företräda frånvarande innehavare av tecknings-

Om majoritetsaktieägaren *har* begärt att såväl en tvist om inlösen av aktier som en tvist om inlösen av teckningsoptioner eller konvertibler *ska* avgöras av skiljemän, *ska* tvisterna handläggas i samma skiljeförfarande.

I en tvist om inlösen av teckningsoptioner eller konvertibler *ska* 1–11 §§ och 15–25 §§ tillämpas.

Om en tvist om inlösen avser såväl aktier som teckningsoptioner eller konvertibler och *en* god man enligt 8 § har utsetts, är *han eller hon* också behörig att företräda frånvarande innehavare av teck-

optioner eller konvertibler.

ningsoptioner eller konvertibler.

25 kap.

37 §²

Likvidatorn ska för varje räkenskapsår upprätta en årsredovisning, som ska läggas fram på årsstämman. I fråga om stämman och redovisningen ska följande bestämmelser inte tillämpas:

7 kap. 11 § 2 denna lag,

2 kap. 1 § andra stycket, 5 kap. 20, 18–25 §§, 6 kap. 2 och 5 §§ årsredovisningslagen (1995:1554),

2 kap. 1 § andra stycket, 5 kap. 20, 37–44 och 48 §§, 6 kap. 2 första stycket och 5 §§ årsredovisningslagen (1995:1554),

5 kap. 2 § 3 och 6 kap. 3 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, samt

5 kap. 2 § 8 och 9 och 6 kap. 2 och 3 §§ lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

5 kap. 2 § 6 och 7 och 6 kap. 2 och 3 §§ lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

I balansräkningen får det egna kapitalet tas upp i en post. Balansräkningen ska innehålla uppgift om aktiekapitalet, i förekommande fall fördelat på olika aktieslag.

En tillgång får inte tas upp till högre värde än den beräknas inbringa efter avdrag för försäljningskostnaderna. Om en tillgång kan beräknas inbringa ett väsentligt högre belopp än det värde som tas upp i balansräkningen, ska det beräknade beloppet anges särskilt vid tillgångsposten. Om en skuld eller likvidationskostnad kan beräknas kräva ett belopp som väsentligt avviker från vad som har redovisats som skuld, ska det beräknade beloppet anges vid skuldposten.

Bestämmelserna om koncernredovisning och om delårsrapport i tillämplig lag om årsredovisning ska inte tillämpas på bolag i likvidation.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2016.

2. Lagen tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

² Senaste lydelse 2010:2071.

2.14 Förslag till lag om ändring i lagen (2006:531) om särskild tillsyn över finansiella konglomerat

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 5 § lagen (2006:531) om särskild tillsyn över finansiella konglomerat ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

5 §

Det finns ett *ägarintresse* om

1. en juridisk person är intresseföretag *till ett företag* enligt 1 kap. 5 § årsredovisningslagen (1995:1554), eller

1. en juridisk person är *ett intresseföretag eller ett gemensamt styrt företag* enligt 1 kap. 5 *respektive 5 a* § årsredovisningslagen (1995:1554), eller

2. ett företag direkt eller indirekt äger minst 20 procent av kapitalet eller av samtliga röster i ett annat företag.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2016.

2. Lagen tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

2.15 Förslag till lag om ändring i försäkringsrörelselagen (2010:2043)

Häri genom föreskrivs att 11 kap. 21 och 48 §§, 12 kap. 76 § och 13 kap. 29 § försäkringsrörelselagen (2010:2043) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

11 kap.

21 §

För ett livförsäkringsaktiebolag som driver verksamhet utan villkor om vinstutdelning i bolagsordningen och som ska övergå till vinstutdelande verksamhet får sådana villkor om vinstutdelning som avses i 20 § godkännas bara om uppskrivningsfonden, konsolideringsfonden, fonden för verkligt värde och andra övervärden i bolaget, med avdrag för aktiekapitalet och överkursfonden, gottskrivs försäkringstagarna och andra ersättningsberättigade på grund av försäkringarna som återbäring eller på annat sätt.

För ett livförsäkringsaktiebolag som driver verksamhet utan villkor om vinstutdelning i bolagsordningen och som ska övergå till vinstutdelande verksamhet får sådana villkor om vinstutdelning som avses i 20 § godkännas bara om uppskrivningsfonden, konsolideringsfonden, *kapitalandelsfonden*, fonden för verkligt värde, *fonden för utvecklingsutgifter* och andra övervärden i bolaget, med avdrag för aktiekapitalet och överkursfonden, gottskrivs försäkringstagarna och andra ersättningsberättigade på grund av försäkringarna som återbäring eller på annat sätt.

48 §

Utöver det som föreskrivs i 25 kap. 14 § aktiebolagslagen (2005:551) om kontrollbalansräkningens innehåll gäller för försäkringsaktiebolag följande.

Vid beräkningen av det egna kapitalets storlek ska *inom linjen tilläggas en post som utvisar* den ökning av tillgångarnas sammanlagda värde som skulle följa, om de redovisades till försäljningsvärdet med avdrag för de förväntade försäljningskostnaderna. I fråga om sådana tillgångar som anges i 4 kap. 2 § 4 och 5 lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag gäller att de tas upp till anskaffningsvärdet minskat med nödvändiga avskrivningar och nedskrivningar, om ett högre värde *erhålls* genom detta.

Vid beräkningen av det egna kapitalets storlek ska *det lämnas uppgift om* den ökning av tillgångarnas sammanlagda värde som skulle följa om de redovisades till försäljningsvärdet med avdrag för de förväntade försäljningskostnaderna. I fråga om sådana tillgångar som anges i 4 kap. 2 § 4 och 5 lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag gäller att de tas upp till anskaffningsvärdet minskat med nödvändiga avskrivningar och nedskrivningar, om ett högre värde *fås* genom detta.

Värdehandlingar som används för skuldtäckning enligt 6 kap. 3 § 1–4,

9–11, 16 och 17 får tas upp till högre värde än det som följer av lagen om årsredovisning i försäkringsföretag. Detta gäller bara om värdehandlingarna kan avyttras till detta högre värde vid sådana tidpunkter att förutsättningarna att infria de försäkringsåtaganden som värdehandlingarna säkerställer kan anses tillfredsställande.

Andra värdehandlingar än de som avses i tredje stycket och som utgörs av reversfordringar som *förfaller* eller kan sägas upp till betalning av försäkringsaktiebolaget först efter längre tid än ett år får, om det finns särskilda skäl för det, tas upp över det verkliga värdet, dock högst till anskaffningsvärdet.

Andra värdehandlingar än de som avses i tredje stycket och som utgörs av reversfordringar som *ska betalas* eller kan sägas upp till betalning av försäkringsaktiebolaget först efter längre tid än ett år får, om det finns särskilda skäl för det, tas upp över det verkliga värdet, dock högst till anskaffningsvärdet.

12 kap.

76 §

I 11 kap. 12 § första stycket lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar anges att vissa bestämmelser inte ska tillämpas på likvidatorernas årsredovisning och dess behandling på stämman. Bestämmelserna i 5 kap. 1 § och 2 § 9 och 10 lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag om tillämpning av 5 kap. 18–25 §§ årsredovisningslagen (1995:1554) ska inte heller tillämpas.

I 11 kap. 12 § första stycket lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar anges att vissa bestämmelser inte ska tillämpas på likvidatorernas årsredovisning och dess behandling på stämman. Bestämmelserna i 5 kap. 1 § och 2 § 6 och 7 lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag om tillämpning av 5 kap. 20, 37–44 och 48 §§ årsredovisningslagen (1995:1554) ska inte heller tillämpas.

13 kap.

29 §

I 11 kap. 12 § första stycket lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar anges att vissa bestämmelser inte ska tillämpas på likvidatorernas årsredovisning och dess behandling på stämman. Bestämmelserna i 5 kap. 1 § och 2 § 9 och 10 lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag om tillämpning av 5 kap. 18–25 §§ årsredovisningslagen (1995:1554) ska inte heller tillämpas.

I 11 kap. 12 § första stycket lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar anges att vissa bestämmelser inte ska tillämpas på likvidatorernas årsredovisning och dess behandling på stämman. Bestämmelserna i 5 kap. 1 § och 2 § 6 och 7 lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag om tillämpning av 5 kap. 20, 37–44 och 48 §§ årsredovisningslagen (1995:1554) ska inte heller tillämpas.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2016.

2. Lagen tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

3 Ärendet och dess beredning

Den 26 juni 2013 antog Europaparlamentet och rådet ett direktiv om årsredovisning och koncernredovisning samt om rapportering av betalningar till regeringar från företag verksamma inom utvinningsindustrin (nedan benämnt redovisningsdirektivet)¹, se *bilaga 1*. Direktivet ersätter de fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiven om årsredovisning respektive koncernredovisning.

Regeringen beslutade den 13 december 2012 att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att i ett delbetänkande lämna förslag till åtgärder som är nödvändiga för att genomföra direktivet (dir. 2012:126). I uppdraget ingick även att i ett slutbetänkande föreslå de ytterligare förenklningar av redovisningslagstiftningen som kan göras. Utredningen tog namnet Redovisningsutredningen (Ju 2013:01). I april 2014 överlämnade utredningen delbetänkandet Genomförande av EU:s nya redovisningsdirektiv (SOU 2014:22). En sammanfattning av betänkandet finns i *bilaga 2*. Utredningens lagförslag finns i *bilaga 3*.

I kommissionens regi har sex möten hållits om genomförandet av direktivet.

Betänkandet har remissbehandlats. Remissvaren finns tillgängliga i lagstiftningsärendet (Ju2014/2963/L1). En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 4*.

I denna lagrådsremiss behandlas de förslag som läggs fram i betänkandet. Vidare görs vissa ändringar av rättelsekaraktär i 7 kap. 3 a § bokföringslagen (1999:1078) och 22 kap. 27 § aktiebolagslagen (2005:551).

4 Reformbehovet

Svenska regler om offentlig redovisning

Svenska lagregler om offentlig redovisning finns framför allt i årsredovisningslagen (1995:1554), lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag (ÅRKL) och lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag (ÅRFL).

Årsredovisningslagen ska tillämpas av i stort sett samtliga företag som är skyldiga att upprätta en årsredovisning. Så kallade finansiella företag ska i stället tillämpa ÅRKL eller ÅRFL, som dock till stora delar överensstämmer med årsredovisningslagen.

Företagens offentliga redovisning består i huvudsak av årsredovisning och koncernredovisning.

Årsredovisningen är en sammanfattande beskrivning av ett företags ställning och resultat. Den består av en balansräkning, en resultaträkning,

¹ Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG.

tilläggsupplysningar (noter) och en förvaltningsberättelse. I balansräkningen redovisas företagens samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital i sammandrag. Intäkter och kostnader redovisas i resultaträkningen. I noterna och i förvaltningsberättelsen ska därutöver lämnas ytterligare information. Det rör sig t.ex. om vilka principer som har tillämpats för att värdera tillgångar och skulder respektive händelser av väsentlig betydelse som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut. I vissa fall ska årsredovisningen även innehålla en kassaflödesanalys som visar företagens in- och utbetalningar under räkenskapsåret.

Koncernredovisningen kan sägas utgöra en gemensam redovisning för flera företag som ingår i samma koncern. Koncernredovisningens delar är desamma som de som ingår i en årsredovisning.

Årsredovisningen och koncernredovisningen ska som regel offentliggöras genom att skickas in till Bolagsverket.

EU:s normgivning på redovisningsområdet

De svenska reglerna om årsredovisning och koncernredovisning grundar sig till stor del på EU:s redovisningsdirektiv. Det fjärde bolagsrättsliga direktivet innehåller de grundläggande bestämmelserna om skyldighet att upprätta årsredovisning (årsbokslut och förvaltningsberättelse med direktivets terminologi).² Direktivet är tillämpligt på aktiebolag och vissa handelsbolag. Det sjunde bolagsrättsliga direktivet behandlar skyldigheten att upprätta redovisning för en koncern (koncernredovisning).³ I bankredovisningsdirektivet⁴ och försäkringsredovisningsdirektivet⁵ finns särskilda redovisningsbestämmelser för finansiella företag. Bank- och försäkringsredovisningsdirektiven hänvisar i åtskilliga avseenden till de fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiven och avviker endast från dem där detta har ansetts vara motiverat av de särdrag som utmärker de finansiella företagen.

År 2002 antog EU också en förordning om tillämpning av internationella redovisningsstandarder (den s.k. IAS-förordningen).⁶ Förordningen föreskriver att alla börsnoterade europeiska företag i sina koncernredovisningar ska tillämpa de internationella redovisningsstandarder som har antagits för tillämpning inom EU. De standarder som förordningen syftar på är de som har getts ut av International Accounting Standards Board (IASB) och dess tidigare motsvarighet International Accounting Standards Committee (IASC). IASB är en privaträttslig organisation som verkar på internationell nivå. Organisationen har till uppdrag att verka för en internationell harmonisering av de redovisningsprinciper som används i olika delar av världen. De standarder som ges ut av IASB kallas för

² Rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 om årsbokslut i vissa typer av bolag.

³ Rådets sjunde direktiv 83/349/EEG av den 13 juni 1983 om sammanställd redovisning.

⁴ Rådets direktiv 86/635/EEG av den 8 december 1986 om årsbokslut och sammanställd redovisning för banker och andra finansiella institut.

⁵ Rådets direktiv 91/674/EEG av den 19 december 1991 om årsbokslut och sammanställd redovisning för försäkringsföretag.

⁶ Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder.

International Financial Reporting Standards (IFRS), medan de som har utarbetats av IASC benämns International Accounting Standards (IAS). Uttalanden om tolkningen av IAS/IFRS utfärdas av International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC), tidigare benämnd Standing Interpretations Committee (SIC).

Redovisningskraven är betungande för företagen

Den administrativa bördan av redovisningskraven är betungande. På senare år har flera reformer genomförts i syfte att minska företagens administrativa börda, på detta område senast genom avskaffandet av vissa krav på upplysningar i års- och koncernredovisningen, se prop. 2009/10:235. Utgångspunkten har varit att upplysningskraven inte ska gå längre än vad som är nödvändigt för att trygga utomstående intressenters – t.ex. investerares, borgenärens och anställdas – behov av information för att kunna bedöma företagens ekonomiska förhållanden och utvecklingsmöjligheter. Det finns fortsatt ett behov av att pröva möjligheterna att göra ytterligare lättnader, särskilt sådana som är inriktade mot mindre företag.

Ett nytt EU-direktiv med syfte att förenkla

Det nya redovisningsdirektivet är ett led i EU:s strävan att förenkla regelverken för företag som verkar inom EU, framför allt för små företag. Tillämpningsområdet sammanfaller väsentligen med tillämpningsområdet för de fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiven, dvs. för svenskt vidkommande gäller direktivet för aktiebolag samt för handelsbolag och kommanditbolag där samtliga obegränsat ansvariga delägare är aktiebolag eller andra bolag med begränsat ansvar.

Genom det nya direktivet upphävs de fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiven. Bank- och försäkringsredovisningsdirektiven fortsätter däremot att gälla.

Det nya direktivet påverkar inte tillämpningen av de internationella redovisningsstandarder som noterade företag enligt IAS-förordningen är skyldiga att följa.

Redovisningsdirektivet innehåller bestämmelser om års- och koncernredovisning. I åtskilliga avseenden innebär direktivet inte några ändringar i sak, utan överensstämmer i stora stycken med det som sägs i de äldre direktiven. Många bestämmelser har dock fått en ny disposition och en ny språklig utformning.

I en del avseenden är bestämmelserna i redovisningsdirektivet nya eller förändrade i förhållande till det som tidigare har gällt. Detta gäller i synnerhet kraven på små företags redovisning. Av särskild betydelse är att direktivet i vissa avseenden ställer krav på full harmonisering, dvs. direktivet tillåter inte att medlemsstaterna ställer högre krav än direktivet gör, eller på annat sätt avviker från direktivets reglering. Det gäller framför allt för de tilläggsupplysningar som små företag ska lämna.

En annan viktig förändring är redovisningsdirektivets uppdelning av företagen i fyra storlekskategorier (mikroföretag, små företag, medelstora företag och stora företag). Det innehåller också en särskild definition av företag av allmänt intresse. Direktivet anger tydliga gränsvärden som

bestämmer vad som är små, medelstora och stora företag. Indelningen av företagen i kategorier av olika slag har dessutom fått ökad betydelse.

Det nya direktivet innehåller också ett helt nytt regelverk om rapportering av betalningar till regeringar från företag verksamma i utvinningsindustrin eller inom avverkning av naturskog.

Genomförandet av direktivet

Medlemsstaterna är skyldiga att genomföra redovisningsdirektivet senast den 20 juli 2015. Medlemsstaterna får dock bestämma att de nya bestämmelserna ska tillämpas först på finansiella rapporter för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

Direktivet hindrar inte ett genomförande som utgår från att årsredovisningslagen även framöver är en ramlag som fylls ut genom kompletterande normgivning och är generellt tillämplig på samtliga företag som i dag är skyldiga att upprätta års- eller koncernredovisning.

I denna lagrådsremiss lämnas de förslag till lagändringar som regeringen bedömer behövs för att genomföra det nya direktivet. I övriga delar – främst avseende de bestämmelser som oförändrade förs över från de fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiven – görs bedömningen att svensk rätt i dag uppfyller direktivets krav.

Särskilt om finansiella företag

Genom redovisningsdirektivet upphävs de fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiven, till vilka bank- och försäkringsredovisningsdirektiven i hög utsträckning hänvisar. Några justeringar i bank- och försäkringsredovisningsdirektiven har emellertid inte gjorts med anledning av detta. Det nya direktivet får trots det vissa effekter på bank- och försäkringsområdet, eftersom hänvisningar till de upphävda direktiven enligt en bestämmelse i redovisningsdirektivet ska ses som hänvisningar till det direktivet (se artikel 52). Det innebär att hänvisningarna i bank- och försäkringsredovisningsdirektiven ska läsas som hänvisningar till motsvarande bestämmelser i det nya direktivet.

De förändringar som i det följande föreslås för allmänna företag och koncerner kräver alltså även vissa justeringar i de årsredovisningslagar som gäller för finansiella företag och koncerner.

5 En enkel indelning av företag och koncerner

5.1 Indelningen i storlekskategorier

<p>Regeringens förslag: Det införs en möjlighet att beräkna gränsvärdena för en koncern utan att det görs elimineringar mellan koncernföretagen. Även i övrigt anpassas reglerna om elimineringar vid beräkningen av en koncerns storlek till direktivets krav.</p>
--

Regeringens bedömning: Den nuvarande indelningen av företag och koncerner i kategorierna mindre och större bör behållas.

Utredningens förslag: Överensstämmer delvis med regeringens förslag (se betänkandet s. 206 f.). Utredningen föreslår att företag och koncerner ska delas in i tre kategorier – små, medelstora och stora – och att den tekniska beräkningen av de gränsvärden som bestämmer storlekskategorierna justeras.

Remissinstanserna: *Skatteverket, Bokföringsnämnden, Bolagsverket, Sveriges advokatsamfund, FAR, Lantbrukarnas Riksförbund, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet och Statistiska centralbyrån* avstyrker förslaget att införa kategorierna medelstora företag och medelstora koncerner. *Linköpings universitet* och *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* anser däremot att kategorierna medelstora företag och medelstora koncerner bör införas. *Skatteverket, Bokföringsnämnden, FAR, Lantbrukarnas Riksförbund* och *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund* anser att den tekniska utformningen av de gränsvärden som bestämmer storlekskategorierna inte bör ändras.

Skälen för regeringens förslag och bedömning

Indelningen av företaget i storlekskategorier

Årsredovisningslagen delar i dag in företagen i två kategorier: större respektive mindre företag. Ett företag är enligt 1 kap. 3 § första stycket 4 större om det har andelar, teckningsoptioner eller skuldebrev som är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför EES eller om det uppfyller mer än ett av följande villkor:

- a) medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
- b) företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,
- c) företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor.

Mindre företag är sådana som inte är större företag (1 kap. 3 § första stycket 5).

Vilken kategori ett företag tillhör har betydelse för vilka bestämmelser i lagen som det ska tillämpa, t.ex. avseende tilläggsupplysningar, möjligheten att använda sig av förkortad balans- och resultaträkning samt skyldigheten att upprätta en kassaflödesanalys.

Det nya redovisningsdirektivet delar, i likhet med det fjärde bolagsrättsliga direktivet, in företagen i kategorierna små, medelstora och stora företag. De gränsvärden som används för att skilja mellan små och medelstora företag är en balansomslutning på 4 miljoner euro, en nettoomsättning på 8 miljoner euro och ett genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret på 50. Medlemsstaterna får fastställa gränsvärden som överstiger de angivna gränsvärdena. De får dock inte sättas högre än 6 miljoner euro för balansomslutningen och 12 miljoner euro för nettoomsättningen. Gränsvärdena som avgör om ett företag är medelstort eller stort är enligt direktivet en balansomslutning på 20 miljoner euro, en nettoomsättning på 40 miljoner euro och ett genomsnittligt antal an-

ställda under räkenskapsåret på 250 personer. Här finns emellertid inte samma möjlighet för medlemsstaterna att fastställa högre gränsvärden.

Utöver dessa kategorier innehåller direktivet bestämmelser om ytterligare förenklingar för s.k. mikroföretag. Dessa bestämmelser är frivilliga för medlemsstaterna att införa och behandlas i Redovisningsutredningens slutbetänkande En översyn av årsredovisningslagarna (SOU 2015:8), som för närvarande bereds i Regeringskansliet.

Kategorierna medelstora företag och medelstora koncerner bör inte införas

Utredningens förslag att införa kategorin medelstora företag görs med anledning av den tydligare indelningen i företagskategorier, de redovisningskrav som ställs inom de olika kategorierna och de därmed följande möjligheterna till förenklingar. Många remissinstanser invänder dock mot dessa skäl. *Skatteverket* framhåller att det rör sig om förhållandevis få uppgiftskrav som enligt utredningens förslag skiljer mellan kategorierna medelstora företag och stora företag, samt att den nya kategorin – enligt den statistik som presenteras i betänkandet – endast omfattar knappt två procent av antalet aktiva företag. *Bokföringsnämnden* anser att skillnaden i informationskrav inte motiverar den ökade komplexitet som lagstiftningen får genom införandet av fler storlekskategorier och pekar på att det är ett begränsat antal företag som skulle ingå i kategorin medelstora företag. Enligt *Bolagsverket* finns det en risk för att ett för stort antal kategorier av företag kan motverka det förenklingsarbete som tidigare har gjorts i den svenska redovisningslagstiftningen.

Den möjlighet till indelning i tre kategorier av företag som utredningen nu föreslår var möjlig redan enligt de tidigare redovisningsdirektiven. När den nuvarande ordningen infördes övervägde regeringen hur många kategorier av företag som borde finnas och ifrågasatte behovet av tre kategorier. I stället föreslogs en indelning i två kategorier, mindre och större företag (prop. 2005/06:116 s. 83). Det nya direktivet ger inte anledning att nu göra en annan bedömning. Även om indelningen i företagskategorier har blivit tydligare i det nya direktivet, är det fortfarande små materiella skillnader på de informationskrav som direktivet ställer på kategorierna medelstora företag respektive stora företag. Därtill kommer att det är få svenska företag som skulle tillhöra kategorierna medelstora företag respektive stora företag. Den förenkling det skulle kunna innebära att införa en ytterligare kategori kan sammantaget inte anses uppväga den ökade komplexitet som såväl lagstiftningen som den kompletterande normgivningen skulle få. En ytterligare kategori bland de större företagen bör därför inte införas. Motsvarande bedömning görs i fråga om kategorin medelstora koncerner.

Gränsvärdet för små företag bör inte höjas

Som framgår ovan finns det ett visst utrymme för att höja de gränsvärden som i dag avgränsar vad som utgör mindre företag. När de nuvarande gränsvärdena kom till betonades vikten av att svenska företag kan konkurrera och samverka med företag i jämförbara länder på lika villkor och att den här aktuella regleringen därför inte borde vara mer långtgående än vad som följer av EU:s redovisningsdirektiv (prop. 2009/10:204 s. 87). Det kan mot denna bakgrund vara naturligt att, som *Linköpings universi-*

tet förordar, nu utnyttja den möjlighet som det nya direktivet ger att höja gränsbeloppen ytterligare. De nuvarande svenska gränsbeloppen ligger emellertid redan ett stycke ovanför de nivåer som framstår som det nya direktivets normalnivåer, vilket i sig talar för att gränsbeloppen inte bör höjas. En höjning av de nuvarande gränsbeloppen skulle inte heller beröra särskilt många företag. De företag som skulle beröras är dessutom av sådan storlek att det finns goda skäl för den något mera ingående redovisning av företagens förhållanden som gäller för större företag. Det föreslås därför nu inte någon höjning av gränsbeloppen. Om det senare visar sig att man i andra länder mera allmänt har lagt gränsbeloppen avsevärt över direktivets normalnivåer, kan det finnas anledning att återkomma till frågan.

Beräkningen av gränsvärdena för företag och koncerner

Den nuvarande gränsvärdeskonstruktionen i årsredovisningslagen infördes år 2007 och utformades för att överensstämma med det fjärde bolagsrättsliga direktivet, vars konstruktion har förts över oförändrad till det nya redovisningsdirektivet. Sättet att beräkna och bestämma vilken kategori ett företag tillhör är nu väl etablerat och av stor betydelse för vilka lagregler och kompletterande normer ett företag ska tillämpa. Mot denna bakgrund och då det inte är uppenbart att det finns brister i det tidigare genomförandet bör gränsvärdeskonstruktionen inte ändras på det sätt som utredningen föreslår.

För att en koncerns storlek ska kunna bedömas måste koncernens balansomslutning och nettoomsättning räknas fram. Det sker i princip genom att den redovisade balansomslutningen respektive nettoomsättningen för de olika koncernföretagen summeras. Vid beräkningen ska fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras (1 kap. 3 § andra stycket årsredovisningslagen). Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst.

De svenska reglerna överensstämmer i denna del med det som ska gälla enligt det nya direktivet, utom i två avseenden. Dels innebär direktivet att man vid beräkningen av koncernens balansomslutning även ska eliminera andelar i dotterföretag, dels kräver direktivet att medlemsstaterna tillåter att beräkningen sker utan elimineringar av de angivna slagen. Vid beräkning utan eliminering ska balansomslutningen respektive nettoomsättningen jämföras med gränsvärden som är förhöjda med 20 procent (se artiklarna 3.8, 24.3 och 24.7). De svenska lagreglerna bör anpassas till dessa krav.

5.2 Företag av allmänt intresse

Regeringens förslag: Definitionen av större företag anpassas till direktivets definition av noterade företag.

Regeringens bedömning: Företag av allmänt intresse bör inte införas som en särskild kategori.

Utredningens förslag: Utredningen föreslår att det införs en ny företagskategori, företag av allmänt intresse (se betänkandet s. 197 f.)

som ska innefatta noterade företag, finansiella företag och publika aktiebolag.

Remissinstanserna: Remissinstanserna berör inte särskilt förslaget att införa företag av allmänt intresse som en särskild kategori. Några remissinstanser, bl.a. *Revisorsnämnden*, *FAR* och *Svenskt Näringsliv*, avstyrker förslaget att inkludera publika aktiebolag i definitionen av företag av allmänt intresse. *Finansinspektionen* och *Bolagsverket* anser att även vissa ytterligare företag bör innefattas i definitionen.

Skälen för regeringens förslag och bedömning

Direktivets definition av företag av allmänt intresse

I direktivet definieras vad som där avses med företag av allmänt intresse. Definitionen används för att tydliggöra vilka informationskrav som ska tillämpas på vissa företag. Enligt artikel 2.1 a–c omfattas

- företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad i en medlemsstat i den mening som avses i artikel 4.1.14 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/39/EG av den 21 april 2004 om marknader för finansiella instrument,
- företag som är kreditinstitut enligt artikel 4.1 i direktiv 2006/48/EG av den 14 juni 2006 om rätten att starta och driva verksamhet i kreditinstitut och som inte avses i artikel 2 i samma direktiv, och
- försäkringsföretag i den mening som avses i artikel 2.1 i rådets direktiv 91/674/EEG av den 19 december 1991 om årsbokslut och koncernredovisning för försäkringsföretag.

De företag som täcks av den första strecksatsen motsvarar en del av det som i dag i svensk lag definieras som större företag – företag vars andelar, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet – och i dagligt tal ofta kallas noterade företag (1 kap. 3 § första stycket 4 årsredovisningslagen).

De kreditinstitut och försäkringsföretag som nämns i den andra och den tredje strecksatsen regleras i de finansiella årsredovisningslagarna, ÅRKL och ÅRFL. Dessa följer årsredovisningslagens regler för större företag, i den utsträckning de inte regleras särskilt i de finansiella årsredovisningslagarna (1 kap. 2 § andra stycket ÅRKL och 1 kap. 2 § andra stycket ÅRFL).

Direktivet ger dessutom medlemsstaterna utrymme att själva definiera ytterligare typer av företag som företag av allmänt intresse, till exempel företag som är av betydande allmänt intresse på grund av arten av sin verksamhet, sin storlek eller antalet anställda (artikel 2.1 d).

En första fråga som behöver besvaras är huruvida den definition av företag av allmänt intresse som finns i direktivet bör få genomslag i den svenska lagstiftningen på sådant sätt att det införs en ny företagskategori, eller om direktivets krav på redovisning för dessa företag kan uppfyllas på annat sätt. Därefter bör med anledning av hur noterade företag definieras i direktivet den motsvarande regleringen i årsredovisningslagen ses över. Slutligen finns det skäl att ta ställning till om någon eller några ytterligare typer av företag bör redovisa enligt direktivets bestämmelser för företag av allmänt intresse.

Företag av allmänt intresse bör inte införas som en särskild kategori

I direktivet förekommer en del särskilda bestämmelser för företag av allmänt intresse. De ska i likhet med stora företag lämna vissa ytterligare tilläggsupplysningar som inte krävs av små och medelstora företag samt rapporter om betalningar till myndigheter. De saknar också möjlighet att väja att inte ha revisor. Till skillnad från stora företag ska de upprätta en bolagsstyrningsrapport. Direktivet innehåller även vissa särskilda bestämmelser för koncerner där det ingår ett företag av allmänt intresse.

Eftersom det är mycket liten skillnad på vilka krav som ställs på stora företag och företag av allmänt intresse framstår behovet av att införa en ytterligare kategori företag i regelverket som ytterst begränsat. I syfte att inte komplicera lagstiftningens struktur i onödan bör en sådan lösning undvikas. För att uppnå överensstämmelse med direktivets regler om företag av allmänt intresse räcker det med att göra en justering av definitionen av större koncerner (se avsnitt 9.1 och författningskommentaren till 1 kap. 3 § första stycket 6). I årsredovisningslagen omfattas – på samma sätt som hittills – noterade företag av de relevanta redovisningskraven genom att de följer bestämmelserna för större företag. De finansiella företagen omfattas av motsvarande krav genom hänvisningar från de finansiella årsredovisningslagarna.

En ändrad definition av noterade företag

Det som vanligen avses med noterade företag beskrivs i direktivet som företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad i en medlemsstat, i den mening som avses i artikel 4.1.14 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/39/EG av den 21 april 2004 om marknader för finansiella instrument (även kallat MiFiD). I dag fångas motsvarande grupp av företag upp av definitionen av större företag i 1 kap. 3 § första stycket 4 årsredovisningslagen. Denna skiljer sig dock från det som sägs i det nya redovisningsdirektivet på det sättet att det i årsredovisningslagen talas om ”andelar, teckningsoptioner eller skuldebrev” medan det i direktivet talas om ”överlåtbara värdepapper”.

Begreppet överlåtbara värdepapper förekommer på andra ställen i svensk rätt och definieras i 1 kap. 4 § första stycket 2 lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden som sådana värdepapper (utom betalningsmedel) som kan bli föremål för handel på kapitalmarknaden. Som exempel nämns

- a) aktier i aktiebolag och motsvarande andelsrätter i andra typer av företag samt depåbevis för aktier,
- b) obligationer och andra skuldförbindelser inklusive depåbevis för sådana värdepapper, och
- c) andra värdepapper som ger rätt att överlåta eller förvärva sådana överlåtbara värdepapper som anges i a och b.

Det är tydligt att det i direktivet använda begreppet överlåtbara värdepapper har en annan och vidare innebörd än andelar, teckningsoptioner och skuldebrev. För en korrekt anpassning till det nya direktivet är det därför nödvändigt att vid avgränsningen av noterade företag använda begreppet överlåtbara värdepapper.

Bör fler företag redovisa som företag av allmänt intresse?

Som har nämnts ovan ger direktivet medlemsstaterna möjlighet att bestämma vilka ytterligare företag som ska redovisa enligt direktivets bestämmelser om företag av allmänt intresse. Utredningen föreslår att detta ska gälla för publika aktiebolag, med hänvisning till att dessa har möjlighet att söka sin kapitalförsörjning i en vidare krets av investerare och att behovet av information om företaget då är betydande. Det finns flera skäl mot en sådan utvidgning.

En utgångspunkt för genomförandet av redovisningsdirektivet är som framgår av avsnitt 4 att företagen inte bör åläggas mer betungande skyldigheter än vad som är nödvändigt. Att låta publika aktiebolag redovisa enligt direktivets bestämmelser för företag av allmänt intresse skulle innebära en väsentligt ökad börda för små publika aktiebolag, som i dag i huvudsak följer årsredovisningslagens bestämmelser för mindre företag. Ambitionen att hålla nere den administrativa bördan för företagen talar alltså också mot att följa utredningens förslag i det här avseendet.

Ställningstagandet till vilka företag som ska anses vara av allmänt intresse är inte bara av betydelse för införlivandet av redovisningsdirektivet utan även för de nya rättsakterna på revisionsområdet⁷. Avgränsningen av gruppen företag av allmänt intresse bör vara densamma i samtliga sammanhang där den används. Många publika aktiebolag räknas ändå in, i vart fall de som är av särskild samhällsekonomisk betydelse. Som *Revisorsnämnden*, *FAR* och *Svenskt Näringsliv* förespråkar bör därför sådana publika aktiebolag som inte är noterade eller finansiella företag inte höra till den grupp som ska redovisa som företag av allmänt intresse.

6 Förtydligande av redovisningsbegrepp och allmänna bestämmelser om årsredovisning

6.1 Gemensamt styrda företag

<p>Regeringens förslag: I årsredovisningslagen tydliggörs vad som avses med gemensamt styrda företag.</p>
--

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 223 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna tillstyrker förslaget eller har inget att invända mot det.

⁷ Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/56/EU av den 16 april 2014 om ändring av direktiv 2006/43/EG om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och Europaparlamentets samt rådets förordning (EU) nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG.

Skälen för regeringens förslag: Det nya redovisningsdirektivet innehåller flera bestämmelser som tar sikte på något slag av gemensamt styrt företag. I artikel 8.4 c – som motsvarar 4 kap. 14 b § årsredovisningslagen – talas det om samriskföretag (i den engelska språkversionen joint ventures). I artikel 26 används uttrycket ”företag som tillsammans med ett eller flera företag leder ett annat företag” för att beskriva i vilka situationer andelar i andra företag får redovisas i koncernredovisningen genom tillämpning av klyvningsmetoden. Till detta kommer att definitionen av närstående i artikel 2.3 hänvisar till internationella redovisningsstandarder som i sin tur använder uttryck som joint ventures eller gemensamt styrda företag. Uttrycken definieras inte i direktivet.

Direktivet innehåller alltså flera bestämmelser som tar sikte på företag som drivs av flera utan att någon av dem har ett eget bestämmande inflytande över företaget. En gemensam benämning och en entydig definition skulle underlätta förståelsen av dessa bestämmelser.

Frågan är då vilken benämning som ska väljas och hur begreppet ska definieras. Med beaktande av dels hur uttryck som samriskföretag, joint ventures och gemensamt styrda företag används i det nya direktivet, dels definitionerna i relevanta internationella redovisningsstandarder, framstår det som mest närliggande att använda uttrycket gemensamt styrda företag. För detta talar också att svensk lag bör ha en svenskspråkig terminologi, jfr 6 och 12 §§ språklagen (2009:600).

Ett gemensamt styrt företag definieras lämpligen som en juridisk person som två eller flera parter enligt ett avtal utövar ett gemensamt bestämmande inflytande över.

6.2 Ägarintresse och intresseföretag

<p>Regeringens förslag: I årsredovisningslagen tydliggörs vad som avses med ägarintresse och intresseföretag.</p>
--

Utredningens förslag: Överensstämmer i sak med regeringens förslag (se betänkandet s. 227 f.). Utredningen föreslår dock att ägarintresse benämns strategiskt andelsinnehav.

Remissinstanserna: *Finansinspektionen* framhåller att begreppet ägarintresse redan används i regelverk som ska tillämpas av svenska kreditinstitut och värdepappersbolag och att det där är liktydigt med det som enligt utredningen ska benämnas strategiskt andelsinnehav.

Skälen för regeringens förslag: I 1 kap. 5 § första stycket årsredovisningslagen finns en definition av begreppet intresseföretag. Enligt denna är ett intresseföretag en juridisk person som på visst sätt står under inflytande av ett företag som äger andelar i den juridiska personen. För att ett intresseföretagsförhållande ska föreligga krävs först och främst att ägarföretaget utövar ett betydande inflytande över det andra företagens driftmässiga och finansiella styrning. Dessutom ska ägandet utgöra ett led i en varaktig förbindelse mellan företagen. I paragrafens andra stycke finns en presumptionsregel till hjälp för bedömningen. Framgår inte annat, ska betydande inflytande och varaktig förbindelse anses föreligga om ett företag innehar minst 20 procent av rösterna i en juridisk person. En motsvarande presumtion gäller även vid indirekta innehav, dvs. om företag-

ets dotterföretag ensamt, företaget och dess dotterföretag tillsammans eller flera dotterföretag tillsammans innehar minst 20 procent av rösterna.

Årsredovisningslagens definition av intresseföretag följer av definitionerna av ägarintresse och intresseföretag i det fjärde respektive det sjunde bolagsrättsliga direktivet. Den svenska lagstiftaren valde dock vid genomförandet av direktiven att införa ett begrepp som sammanfattade direktivens båda begrepp. Termen ägarintresse förekommer därför inte i lagen.

I det nya redovisningsdirektivet definieras ägarintresse som ”sådana andelar i andra företags kapital, oavsett om andelarna representeras av värdepapper eller inte, som genom att skapa en varaktig förbindelse med dessa andra företag är avsedda att främja verksamheten i det företag som innehar dessa andelar”. En kapitalandel i ett företag ska enligt direktivet anses utgöra ett ägarintresse, om andelen överstiger en procentsats som medlemsstaterna ska bestämma och som inte får överstiga 20 procent (artikel 2.2).

I artikel 2.13 definieras intresseföretag som ”ett företag i vilket ett annat företag har ett ägarintresse och över vars operativa och finansiella politik detta andra företag utövar betydande inflytande”. I samma artikel anges att ett företag ska anses utöva ett betydande inflytande över ett annat företag om det innehar minst 20 procent av röstvärdet för aktierna eller andelarna i det.

Termen ägarintresse syftar alltså på sådana ägarandelar i ett annat företag som är ägnade att främja verksamheten i ägarföretaget. Det företag som det föreligger ett ägarintresse i kan vara ett intresseföretag, dock endast om ägarföretaget utövar ett betydande inflytande över företaget. Det företag som det föreligger ett ägarintresse i kan alternativt vara ett dotterföretag eller ett gemensamt styrt företag, men det kan även föreligga ägarintressen i andra typer av företag. Begreppet ägarintresse används bl.a. i artikel 17.1 g och 17.1 r i direktivet för att avgränsa vissa upplysningskrav och i uppställningsformerna för balans- och resultaträkningarna.

Det nya direktivet skiljer liksom sina föregångare på ägarintresse och intresseföretag. Begreppen fångar upp olika aspekter; i det ena fallet ligger fokus på andelsinnehavets storlek och syfte, i det andra fallet på graden av inflytande. Internationella redovisningsstandarder innehåller visserligen inte någon direkt motsvarighet till direktivets definition av ägarintresse, vilket kan förefalla tala för att termen nu inte behöver definieras i svensk rätt. Direktivet innehåller emellertid en tydlig avgränsning av begreppet och klara regler om hur ägarintressen ska redovisas. Ett korrekt genomförande av direktivet förutsätter att begreppet definieras i lag och att det till detta knyts de regler om ägarintressen som direktivet innehåller. Det är inte möjligt att med någon exakthet åstadkomma den reglering som direktivet påbjuder genom att fortsatt låta kriterierna för ägarintresse vara inbyggda i definitionen av intresseföretag.

Ett problem med att införa termen ägarintresse kan vara att den används i flera olika direktiv och att den då kan ha lite olika innebörd. Detta problem är dock begränsat. Det minst problematiska förefaller vara att använda samma term som i den svenska språkversionen av redovisningsdirektivet vid genomförandet.

Begreppet ägarintresse bör i lagen ges en definition som överensstämmer med det som anges i det nya direktivet. Det innebär att med ägarintresse ska avses ett sådant andelsinnehav i ett annat företag som skapar en varaktig förbindelse med företaget i avsikt att främja verksamheten i ägarföretaget. Uppgår ett andelsinnehav till minst 20 procent av det totala antalet andelar i det andra företaget, ska innehavet anses utgöra ett ägarintresse, om inte annat framgår av omständigheterna.

Definitionen av begreppet ägarintresse medför att definitionen av begreppet intresseföretag behöver ändras. I den nuvarande definitionen ingår som ett kriterium, hämtat från det fjärde direktivets definition av ägarintresse, att ägandet utgör ett led i en varaktig förbindelse mellan företagen. Detta bör nu ersättas med förutsättningen att det andelsinnehav som ägarföretaget har i det andra företaget är ett ägarintresse. I sak är detta ingen förändring.

Definitionen av intresseföretag bör dessutom anpassas till införandet av begreppet gemensamt styrda företag, eftersom lagen framöver i vissa situationer gör skillnad på intresseföretag och gemensamt styrda företag. Definitionen av intresseföretag bör därför justeras så att det framgår att företag som utgör gemensamt styrda företag inte är intresseföretag.

6.3 En generell princip om väsentlighet

Regeringens förslag: I lag införs en generell princip om väsentlighet, som innebär att lagens bestämmelser om utformningen av balans- och resultaträkningarna, värdering, upplysningar och konsolidering inte behöver följas i det enskilda fallet om följderna av detta inte är väsentliga.

I lagen klargörs att information, ensam eller sammantagen med annan information, ska anses vara väsentlig om ett utelämnande eller en felaktighet kan antas påverka de beslut som en användare av redovisningen fattar på basis av informationen.

Utredningens förslag: Överensstämmer i sak med regeringens förslag (se betänkandet s. 236 f.). Utredningen föreslår dock att väsentlighetsprincipen kommer till uttryck i varje kapitel där den är avsedd att gälla.

Remissinstanserna: Flera remissinstanser, bl.a. *Skatteverket*, *Bokföringsnämnden*, *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet*, *Lantbrukarnas Riksförbund* och *Svenskt Näringsliv*, förordar att väsentlighetsprincipen ges en generell utformning och placeras tillsammans med övriga grundläggande redovisningsprinciper. *Revisorsnämnden* anser att väsentlighetsprincipen inte bör omfatta årsredovisningslagens värderingsregler.

Skälen för regeringens förslag: I det nya direktivet har det införts en allmän väsentlighetsprincip (artikel 6.1 j). Bestämmelsen innebär att direktivets krav när det gäller redovisning, värdering, uppställning, upplysning och konsolidering inte behöver uppfyllas om följderna av att uppfylla dem är oväsentliga (artikel 6.1 j). Enligt artikel 6.4 får medlemsstaterna begränsa räckvidden av denna väsentlighetsprincip till uppställning och upplysningar. Väsentlighetsprincipen bör, enligt punkten 17 i direktivets ingress, styra redovisning, värdering, uppställning, upplysning

och koncernredovisning i de finansiella rapporterna. Av såväl direktivet som uttalanden som kommissionen har gjort under arbetet med att ta fram direktivet framgår att syftet med principen är att det ska vara möjligt att exempelvis slå ihop poster i resultaträkningen eller balansräkningen eller utelämna upplysningar i noterna om de berörda uppgifterna inte är väsentliga.

Den generella bestämmelsen om väsentlighet saknar direkt motsvarighet i de tidigare direktiven. Begreppet väsentlighet är emellertid inget nytt i redovisningssammanhang. I de tidigare direktiven har det kommit till uttryck i enskilda direktivbestämmelser, bl.a. genom specificerade undantag från upplysningsskyldighet avseende uppgifter som är av ringa betydelse (se t.ex. artikel 33.9 i det sjunde bolagsrättsliga direktivet). I det nya direktivet har vissa sådana undantag tagits bort.

Det nya direktivet innehåller fortfarande bestämmelser som ger en uttrycklig möjlighet att slå samman poster i balans- och resultaträkningarna. Enligt artikel 9.3 får medlemsstaterna tillåta eller kräva att poster i balans- och resultaträkningarna som föregås av arabiska siffror slås samman när de med hänsyn till målsättningen att ge en rättvisande bild av företagets tillgångar, skulder, ekonomiska ställning och resultat har ett oväsentligt värde eller när en sådan sammanslagning främjar överskådligheten, förutsatt att de sammanslagna posterna specificeras i noter till de finansiella rapporterna.

Enligt artikel 2.16 ska en uppgifts väsentlighet bedömas utifrån vilken påverkan ett utelämnande av eller en felaktighet i uppgiften rimligtvis kan få på beslut som en läsare av företagets årsredovisning fattar på grundval av rapporten. Väsentligheten av enskilda poster ska bedömas mot bakgrund av andra liknande poster. Det sistnämnda får förstås så att även om enskilda poster bedöms vara av inget eller litet informationsvärde var för sig, kan de sammantagna vara att bedöma som väsentliga i direktivets mening.

Det som sägs i artikel 2.16 i det nya direktivet torde överensstämma väl med hur begreppet redan tolkas i redovisningssammanhang. I IAS 1 p. 7 definieras en uppgift som väsentlig på följande sätt:

Utelämnanden eller felaktigt redovisade poster är väsentliga om de, var för sig eller gemensamt, kan påverka de ekonomiska beslut som användaren fattar på basis av de finansiella rapporterna. Väsentligheten beror på utelämnandets eller felaktighetens storlek eller karaktär, bedömt utifrån de rådande omständigheterna. Postens storlek eller karaktär, eller en kombination av dem, kan vara den avgörande faktorn. Bedömning av huruvida ett utelämnande eller en felaktighet kan påverka användares ekonomiska beslut, och därmed vara väsentligt, kräver överväganden avseende dessa användares egenskaper. I punkt 25 i Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter står att ”det förutsätts att användarna har en rimlig kunskap om affärsverksamhet, ekonomi och redovisning samt att de är beredda att studera informationen med rimlig noggrannhet”. Därför bör bedömningen beakta hur användare med sådana kunskaper rimligen kan väntas bli påverkade i sina ekonomiska beslut.

Av IAS 1 följer att ett företag ska redovisa varje väsentlig kategori av likartade poster separat, men att företaget inte behöver lämna särskilda upplysningar som krävs av en IFRS-standard om informationen inte är

väsentlig. Om en post i sig inte är väsentlig, ska den slås samman med andra poster antingen i de finansiella rapporterna eller i noterna. En post som inte är tillräckligt betydelsefull för att anges separat i de finansiella rapporterna kan emellertid behöva anges separat i noterna. Enligt IAS 8 anses finansiella rapporter som innehåller väsentliga fel inte följa IFRS. Det sägs vidare att ett väsentligt fel ska rättas genom att jämförelsetal eller ingående balanser räknas om.

I årsredovisningslagen finns inte någon övergripande väsentlighetsprincip. Som ett resultat av genomförandet av de tidigare direktiven i svensk rätt innehåller lagen dock flera undantagsbestämmelser som innebär att uppgifter och poster får utelämnas från års- eller koncernredovisningen om de är av ringa betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild eller inte är betydande. I lagen sägs bl.a. att upplysningar om dotterföretag och intresseföretag får utelämnas, om de är av ringa betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild (5 kap. 9 §). Ett annat exempel finns i 5 kap. 12 a §, som begränsar ett upplysningskrav till transaktioner som är betydande. Enligt 7 kap. 5 § får ett dotterföretag utelämnas i koncernredovisningen om det är av ringa betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild. Av 3 kap. 4 § fjärde stycket framgår att poster som föregås av arabiska siffror i balans- och resultaträkningarna får slås samman om de är av ringa betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild.

En väsentlighetsprincip kommer även till uttryck i Bokföringsnämndens K3-regelverk. Där sägs att information i en finansiell rapport ska vara begriplig, tillförlitlig, relevant och väsentlig. Där sägs också att informationen i en finansiell rapport är väsentlig, om ett utelämnande eller en felaktighet kan påverka de beslut som användare fattar på basis av informationen (BFNAR 2012:1 p. 2.8 och 11).

Svensk rätt ger alltså redan i dag företagen ett utrymme att utelämna uppgifter som inte är väsentliga från sin finansiella rapportering. Om en inträffad händelse inte påverkar bedömningen av företagets ställning och resultat, saknar den betydelse för en läsare av redovisningen och det torde enligt svensk god redovisningssed inte vara nödvändigt att lämna några särskilda upplysningar om händelsen. Det kan, för att ta ett annat exempel, också vara fullt rimligt att avstå från periodisering av obetydliga belopp. Av god redovisningssed torde också följa att företagen i viss utsträckning är skyldiga att utelämna betydelselös eller ovidkommande information, om denna riskerar att gå ut över överskådligheten och läsbarheten i den finansiella rapporten.

Det kan alltså hävdas att en princip om väsentlighet redan har fått genomslag i svensk redovisningsrätt. Eftersom delar av artikel 6.1 j i det nya direktivet är tvingande för medlemsstaterna, framstår det emellertid som nödvändigt att låta direktivets princip komma till tydligt uttryck i lag. Det bör lämpligen ske genom att det införs bestämmelser om att avvikelser får göras från lagens krav i berörda avseenden, om följden av avvikelserna inte är väsentliga.

En särskild fråga är om Sverige bör utnyttja den möjlighet som artikel 6.4 i det nya direktivet ger att begränsa tillämpningsområdet för dessa bestämmelser till dels balans- och resultaträkningarnas utformning, dels notupplysningar. *Revisorsnämnden* förordar att denna möjlighet utnyttjas så att väsentlighetsprincipen inte omfattar årsredovisningslagens vär-

deringsregler. Enligt regeringens mening är det dock angeläget att i hög utsträckning utnyttja de förenklingsmöjligheter som redovisningsdirektivet ger, varav möjligheten att inte behöva redovisa information som inte är väsentlig är en. Även om det kan antas att utrymmet för att avvika från lagens värderingsregler kommer att vara litet, kan det inte uteslutas att en sådan möjlighet i vissa fall kan vara värdefull. Exempelvis kan den ha betydelse när det gäller kostnadsföring av materiella anläggningstillgångar av begränsat värde. Principens tillämpningsområde bör alltså inte begränsas.

Som många remissinstanser förordar bör principen komma till uttryck i en generell bestämmelse som innebär att avvikelse får göras från det som föreskrivs om balans- och resultaträkningarnas utformning, värdering, upplysningar och konsolidering, under förutsättning att följderna av avvikelsen inte är väsentliga. I lagen bör vidare preciseras att en uppgift, ensam eller tillsammans med annan information, anses väsentlig och därmed inte får utelämnas eller vara felaktig, om utelämnandet eller felaktigheten kan förväntas påverka de beslut som en användare fattar på grundval av redovisningen.

Den valda lösningen föranleder vissa anpassningar av de mer detaljerade undantagsbestämmelser som redan finns och som har berörts ovan.

6.4 Upplýsningar om företagens namn m.m.

Regeringens förslag: En årsredovisning ska innehålla bl.a. uppgifter om det redovisande företagens firma, organisationsnummer och den ort där företagens styrelse har sitt säte. En årsredovisning som upprättas av en enskild näringsidkare ska innehålla uppgift om dennes personnummer. Om företaget har gått i likvidation, ska också detta anges.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 245 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna tillstyrker förslaget eller har inget att invända mot det.

Skälen för regeringens förslag: En årsredovisning ska avfattas på svenska i vanlig läsbar form eller elektronisk form och undertecknas (2 kap. 5 och 7 §§ årsredovisningslagen). Årsredovisningen ska innehålla uppgift om den dag den undertecknades. Vidare finns vissa krav i fråga om vilken valuta beloppen i årsredovisningen anges i (2 kap. 6 §). Några andra formkrav ställs inte.

Enligt artikel 5 i det nya direktivet ska ett företags årsredovisning innehålla företagens namn och den information som föreskrivs i artikel 5 a och b i Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/101/EG⁸. Av de sistnämnda artiklarna framgår att aktiebolag ska lämna de uppgifter som

⁸ Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/101/EG av den 16 september 2009 om samordning av de skyddsåtgärder som krävs i medlemsstaterna av de i artikel 48 andra stycket i fördraget avsedda bolagen i bolagsmännens och tredje mans intressen, i syfte att göra skyddsåtgärderna likvärdiga inom gemenskapen. Direktivet ersätter det tidigare s.k. publicitetsdirektivet.

krävs för att identifiera det register där information om bolaget finns lagrat i en akt samt bolagets nummer i registret. Bolaget ska även lämna information om sin rättsliga form och sitt säte samt, i förekommande fall, upplysa om att bolaget har trätt i likvidation. Kraven i det nya redovisningsdirektivet gäller även för koncernredovisningen.

Bestämmelserna i direktiv 2009/101/EG är genomförda i 28 kap. 5 § första stycket aktiebolagslagen. Där föreskrivs att ett aktiebolag i brev, fakturor, orderblanketter och på webbplatser ska ange bolagets firma, den ort där styrelsen har sitt säte samt bolagets organisationsnummer enligt lagen (1974:174) om identitetsbeteckning för juridiska personer m.fl. Om bolaget har trätt i likvidation, ska även det anges.

Bestämmelsen i artikel 5 i redovisningsdirektivet är tvingande för medlemsstaterna. Genomförandet bör ske genom att kraven på uppgifterna tas in i årsredovisningslagen.

Redovisningsdirektivets tillämpningsområde är begränsat till aktiebolag och vissa handelsbolag. Tillämpningsområdet för årsredovisningslagen är bredare och omfattar även andra juridiska och fysiska personer. Det är emellertid lämpligt att kraven för samtliga de företag som omfattas av årsredovisningslagen är så lika som möjligt.

6.5 En ändrad definition av närstående

Regeringens förslag: Definitionen av närstående parter ändras för att bättre stämma överens med internationella redovisningsstandarder.

Utredningens förslag: Överensstämmer i sak med regeringens förslag (se betänkandet s. 324 f.). Regeringens förslag har dock en delvis annorlunda utformning.

Remissinstanserna: Remissinstanserna tillstyrker förslaget eller har inget att invända mot det.

Skälen för regeringens förslag: I affärsverksamhet förekommer det ofta transaktioner där den ena parten är närstående till den andra. Ett avtal kan t.ex. ha träffats mellan ett företag och en styrelseledamot i företaget eller mellan denna styrelseledamot och ett dotterföretag. Sådana transaktioner genomförs ibland på villkor som inte skulle tillämpas om parterna inte hade varit närstående. Det kan gälla försäljning av företagets tillgångar till underpris eller inköp av varor och tjänster till överpris. Detta kan vara till nackdel för företagets ägare eller andra intressenter. Det finns därför ett intresse av att företagets redovisning ger viss insyn i sådana transaktioner.

Enligt definitionen i artikel 2.3 i det nya direktivet ska begreppet närstående ha samma betydelse som i de internationella redovisningsstandarder som har antagits i enlighet med IAS-förordningen. Härmed avses IAS 24, se *bilaga 5*, i den version som har antagits av kommissionen genom förordning (EU) nr 632/2010, senast ändrad genom förordning (EU) nr 28/2013. Det fjärde bolagsrättsliga direktivet hänvisar till IAS 24 i dess lydelse från 2003, nedan benämnd IAS 24 (2003). Årsredovisningslagen har tidigare anpassats till definitionen av närstående i den standarden (se prop. 2008/09:71 s. 51 f.). Några anpassningar till de ändringar som därefter har skett i IAS 24 har dock inte gjorts.

I den nya lydelsen av IAS 24 har närståendebegreppet gjorts mer symmetriskt än tidigare. Om exempelvis företaget A ska anses som närstående till företaget B, när B lämnar upplysningar om sina närståendetransaktioner, ska B anses som närstående till A när A fullgör sin upplysningsskyldighet. Sedan tidigare har denna symmetri funnits mellan företag i en och samma koncern. Däremot har den inte funnits i samma utsträckning i förhållande till intresseföretag och gemensamt styrda företag (i standarden kallade joint ventures) samt de fysiska personer som företaget eller koncernen är anknutna till.

Genom den nya lydelsen av IAS 24 har närståendedefinitionen i standarden i vissa fall utvidgats och i andra fall begränsats i förhållande till IAS 24 (2003).

Ändringarna i IAS 24 och i direktivet föranleder justeringar av de svenska bestämmelserna om närståendetransaktioner. Frågan berörs ytterligare i författningskommentaren.

7 Balans- och resultaträkningarna

7.1 Uppställningsformen för balansräkningen

Regeringens förslag: Tillgångsposten Balanserade utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten och liknande arbeten ska fortsättningsvis benämnas Balanserade utgifter för utvecklingsarbeten och liknande arbeten.

Ägarintressen ska särredovisas i balansräkningen. Detsamma gäller fordringar hos och skulder till de företag som ägarintressena finns i.

Om en tillgång, avsättning eller skuld tas upp i fler än en post i balansräkningen, ska upplysning lämnas om förhållandet antingen under den post där den tas upp eller i en not.

I lagen förtydligas att kortfristiga skulder ska specificeras post för post. Det införs vidare ett krav på att summan av kort- och långfristiga skulder ska anges.

Aktiebolag och ekonomiska föreningar ska redovisa uppdelningen av bundet och fritt eget kapital eller ansamlad förlust i balansräkningen, i egen räkning eller i not.

Möjligheten att redovisa poster inom linjen tas bort.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 251 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna tillstyrker förslagen eller har inget att invända mot dem.

Skälen för regeringens förslag: Den uppställningsform för balansräkningen som tillämpas i svensk rätt överensstämmer i huvudsak med den uppställningsform som finns i bilaga III i det nya direktivet. Direktivet föranleder därför endast mindre lagändringar.

En sådan ändring gäller beteckningen på posten Balanserade utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten och liknande arbeten. I linje med vad

som sägs i avsnitt 7.3 bör denna fortsättningsvis benämnas Balanserade utgifter för utvecklingsarbeten och liknande arbeten.

Som berörs i avsnitt 6.2 finns det anledning att i vissa avseenden särredovisa företag som det rapporterade företaget har ett ägarintresse i. Detta bör avspeglas även i uppställningsformen för balansräkningen så att det där tas in särskilda poster för andelar i, fordringar hos och skulder till sådana företag.

I enlighet med det som föreslås i avsnitt 6.2 bör det i poster där termen intresseföretag används i fortsättningen i stället stå intresseföretag och gemensamt styrda företag.

Enligt artikel 12.1 i direktivet krävs att det i balansräkningen eller i en not ska lämnas särskilda upplysningar om tillgångar och skulder som avser fler än en post i balansräkningen. Det har tidigare gjorts bedömningen att en motsvarande äldre direktivbestämmelse inte påkallar några svenska lagstiftningsåtgärder, eftersom kravet torde följa av allmänna principer för balansräkningens upprättande (SOU 1994:17 del 1 s. 350). I årsredovisningslagen finns därför inte någon bestämmelse om hur en tillgång eller skuld som har samband med olika poster i balansräkningen ska behandlas i årsredovisningen.

Att direktivets redovisningsnorm redan gäller enligt allmänna principer hindrar inte att den lagfästs. Införandet i lag ger en tydligare reglering. Företagen bör ha valfrihet vad gäller placeringen av tilläggsinformation. Även om artikel 12.1 inte uttryckligen nämner avsättningar, saknas det skäl att i det här sammanhanget skilja på vilka upplysningskrav som ska gälla för avsättningar och skulder. I lagen bör alltså anges att om en tillgång, avsättning eller skuld tas upp i fler än en post i balansräkningen, ska det upplysas om förhållandet antingen under den post där den tas upp eller i en not.

Av balansräkningsschemat i det nya redovisningsdirektivet framgår att fordringar som tas upp som omsättningstillgångar och som förfaller till betalning efter mer än ett år ska redovisas särskilt för varje post. I fråga om skulder sägs att skulder som förfaller till betalning inom ett år och skulder som förfaller till betalning efter mer än ett år ska redovisas separat för varje post, samt att summan av kortfristiga respektive långfristiga skulder ska anges.

Enligt årsredovisningslagens balansräkningsschema ska fordringar tas upp antingen som finansiella anläggningstillgångar eller som omsättningstillgångar. Skulderna ska specificeras på vissa poster. Balansräkningsschemat innehåller dock ingenting om specifikation av långfristiga balansposter. I stället har bestämmelser om detta tagits in i 5 kap. 10 §, som föreskriver att upplysningar om fordrings- eller skuldposter ska lämnas antingen i balansräkningen eller i noterna. För fordrings- och skuldposter ska anges den del som förfaller till betalning senare än ett år efter balansdagen. Specifikation ska göras post för post. Något uttryckligt krav på att kortfristiga skuldposter ska specificeras finns inte. Lagen säger inte heller något om att summan av skuldposter ska anges.

Det kan alltså konstateras att direktivets krav redan uppfylls i väsentliga delar. De svenska bestämmelserna anger dock inte uttryckligen att skulder som förfaller till betalning inom ett år (kortfristiga skuldposter) ska specificeras i balansräkningen. I och med att långfristiga skuldposter specificeras framgår det i och för sig indirekt vilka skulder som är kort-

fristiga skulder. Det bör likväl, för tydlighets skull, uppställas ett uttryckligt krav på specifikation av kortfristiga skulder. I lagen bör även, i enlighet med direktivet, föreskrivas att summan av kort- och långfristiga skuldposter ska anges i balansräkningen.

I 5 kap. 14 och 15 §§ finns krav på att aktiebolag och ekonomiska föreningar ska lämna upplysningar om uppdelningen på fritt och bundet eget kapital eller ansamlad förlust i not. I anslutning till det finns bestämmelser om vad som utgör bundet respektive fritt eget kapital. Ytterligare anvisningar finns i lagens balansräkningsschema. I avsnitt 8.1 föreslås dock en renodling av vilken information som ska lämnas som notupplysningar. Kravet på notupplysningar om fördelningen mellan bundet och fritt eget kapital eller ansamlad förlust bör därför tas bort. Informationen bör i stället som huvudregel lämnas i balansräkningen, där den passar in bättre. Det bör dock även finnas en möjlighet att lämna upplysningen i egen räkning eller i not.

Enligt det fjärde bolagsrättsliga direktivet får upplysningar om det som i direktivet benämns ansvarsförbindelser lämnas under balansräkningen som poster inom linjen, med särskild uppgift om varje ställd säkerhet. Det nya direktivet ger inte någon motsvarande möjlighet. I stället ska upplysningar om sådana förpliktelser som inte tas upp i själva balansräkningen alltid lämnas i not. Möjligheten enligt årsredovisningslagen att ta upp dem inom linjen måste därför tas bort. Det ersätts med ett krav på att i not lämna upplysningar om eventualförpliktelser och ställda säkerheter, se avsnitt 8.3. Att möjligheten till redovisning inom linjen tas bort i årsredovisningslagen föranleder att även andra lagar som i dag kräver att viss information ska redovisas inom linjen bör justeras.

7.2 Nedskrivnen goodwill

Regeringens förslag: Nedskrivnen goodwill ska inte få återföras.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 256 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna tillstyrker förslaget eller har inget att invända mot det.

Skälen för regeringens förslag: I 4 kap. årsredovisningslagen finns bestämmelser om värdering av anläggningstillgångar. Anläggningstillgångar ska tas upp till anskaffningsvärdet (3 §). Är nyttjandeperioden begränsad, ska avskrivningar göras (4 §). Är värdet lägre än anskaffningsvärdet med gjorda avskrivningar, ska nedskrivning göras om det kan antas att värdenedgången är bestående. Finansiella anläggningstillgångar får skrivas ned till sitt lägre värde även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående. Nedskrivningar ska återföras om det inte längre finns skäl för dem (5 §). Om en tillgång har skrivits upp, ska avskrivningar och nedskrivningar av tillgången därefter beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet (6 §).

Bestämmelserna motsvarar artikel 35.1 a–c i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. I det nya direktivet finns motsvarande bestämmelser i artiklarna 12.5 och 12.6. I artikel 12.5 förtydligas att avskrivningar av omvärderade anläggningstillgångar ska göras med utgångspunkt i det

justerade värdet. Vidare finns det i artikel 12.6 d en ny bestämmelse som innebär att värdejusteringar avseende goodwill inte får återföras, om skälen för värdejusteringen har upphört.

Den svenska regleringen av avskrivningar, nedskrivningar och uppskrivningar av anläggningstillgångar är förenlig med det nya direktivet. Årsredovisningslagens regler om återföring av nedskrivningar behöver dock anpassas genom en förskrift om att nedskriven goodwill inte får återföras.

7.3 Immateriella anläggningstillgångar

Regeringens förslag: Immateriella anläggningstillgångar ska som huvudregel skrivas av på samma sätt som anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod. Om nyttjandeperioden för aktiverade utvecklingsutgifter och goodwill inte med rimlig grad av säkerhet kan fastställas, ska den anses uppgå till fem år.

Utgifter för forskning ska inte få tas upp som en tillgång.

Det införs bestämmelser som begränsar möjligheterna att dela ut eget kapital som svarar mot aktiverade utvecklingsutgifter som företaget självt upparbetat.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 258 f.).

Remissinstanserna: FAR, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet och Linköpings universitet anser att nyttjandetiden för aktiverade utvecklingsutgifter och goodwill som inte med rimlig grad av säkerhet kan fastställas bör vara tio år. Bokföringsnämnden och Skatteverket framhåller att det bör övervägas om de föreslagna reglerna om aktivering av utvecklingsutgifter kan utformas i närmare anslutning till reglerna om uppskrivning. Denna uppfattning delas av Sveriges advokatsamfund, som bl.a. föreslår att en utdelningsbegränsning bör införas vid förvärv av utvecklingsarbeten från företag i samma koncern.

Skälen för regeringens förslag

Avskrivning av immateriella anläggningstillgångar

I det nya direktivet anges att immateriella anläggningstillgångar ska skrivas av under tillgångens förväntade nyttjandeperiod (artikel 12.11). Enligt årsredovisningslagen ska tillgångar med begränsad nyttjandeperiod skrivas av systematiskt över denna period (4 kap. 4 §). Avskrivning ska göras utifrån en plan som fastläggs vid anskaffningstillfället. För immateriella anläggningstillgångar finns det en särskild presumptionsregel enligt vilken nyttjandeperioden ska antas vara högst fem år. Det nya direktivet ger inte utrymme för en sådan presumptionsregel och den behöver därför tas bort.

Det nya direktivet innehåller särskilda regler för avskrivning av utvecklingsutgifter och goodwill. Utvecklingsutgifter och goodwill ska som utgångspunkt skrivas av systematiskt under sin beräknade nyttjandeperiod. För de undantagsfall när tillgångens nyttjandeperiod inte kan uppskattas tillförlitligt, ska medlemsstaterna föreskriva att utvecklings-

utgifter och goodwill skrivs av inom en tid av lägst fem och högst tio år. Vad som menas med att nyttjandeperioden inte kan uppskattas tillförlitligt utvecklas inte i direktivet, men bestämmelsen torde vara avsedd att tillämpas i de fall då det saknas konkret underlag för att bestämma avskrivningsperiodens längd.

Frågan är då vilken avskrivningstid som ska gälla om nyttjandeperioden inte kan uppskattas tillförlitligt. Det kan, som *FAR*, *Handels-högskolan vid Göteborgs universitet* och *Linköpings universitet* förespråkar, anföras skäl för att den ska vara längre än minimtiden fem år. I takt med kunskapssamhällets utveckling står immateriella tillgångar för en allt större andel av tillgångarna i företagen. I synnerhet för kunskapsintensiva företag kan en längre avskrivningstid vara att föredra. Å andra sidan är värdet av utvecklingsarbete och goodwill i dag knappast mera bestående och varaktigt än tidigare. Det som nu diskuteras är endast de fall där det är svårt att bedöma den framtida nyttan för företaget av visst utvecklingsarbete eller viss goodwill. Försiktigheten talar för att sådana tillgångar även i fortsättningen bör skrivas av förhållandevis snabbt. Avskrivningstiden bör därför vara fem år.

Aktivering av utvecklingsutgifter

Såväl årsredovisningslagen som det nya direktivet tillåter att vissa slag av utgifter aktiveras, dvs. tas upp som en tillgång i balansräkningen. I ett avseende avviker dock dessa regler från varandra. Lagen tillåter, i likhet med det fjärde bolagsrättsliga direktivet, att forsknings- och utvecklingsutgifter tas upp som tillgång (4 kap. 2 § årsredovisningslagen respektive artikel 37.1 i det fjärde direktivet). Det nya direktivet nämner dock endast utgifter för utvecklingsarbeten och ger alltså inte stöd för att tillåta att utgifter för forskning tas upp som tillgång (artikel 12.11 andra stycket). Även utvecklingen i internationell redovisningspraxis har gått i riktning mot att inte medge aktivering av forskningsutgifter (se IAS 38 p. 54). Aktivering av forskningsutgifter tillåts inte heller i Bokföringsnämndens K3-regelverk (BFNAR 2012:1, p. 18.11). Årsredovisningslagen bör därför ändras så att den tidigare möjligheten att aktivera forsknings- och utvecklingsutgifter begränsas till att endast gälla utvecklingsutgifter. Frågan om vilka företag som i fortsättningen ska kunna aktivera utvecklingsutgifter berörs i avsnittet nedan om en utdelningsbegränsning.

En utdelningsbegränsning för aktiverade utvecklingsutgifter

I artikel 12.11 tredje stycket i direktivet sägs att innan utvecklingsutgifterna har avskrivits helt får någon vinstutdelning inte äga rum, om inte för utdelning tillgängliga reserver och balanserade vinstmedel från tidigare år är minst lika stora som de inte avskrivna utgifterna. Enligt femte stycket samma artikel får medlemsstaterna i undantagsfall medge undantag från detta. Sådana undantag och skälen till dem ska redovisas i en not.

Det nya direktivet överensstämmer i denna del med det fjärde bolagsrättsliga direktivet. När det direktivet genomfördes i svensk rätt infördes dock inte någon utdelningsbegränsning. Redovisningskommittén ansåg att det saknades anledning att införa utdelningsbegränsningar av det aktuella slaget och att undantagsbestämmelsen i direktivet därför borde

utnyttjas (SOU 1994:17 del 1 s. 231 och s. 371). Frågan berördes inte i den efterföljande propositionen (prop. 1995/96:10 del 2 s. 52).

Det nya direktivet kan inte tolkas så att medlemsstaterna generellt får underlåta att införa utdelningsbegränsningar. Eftersom svensk rätt godtar att utgifter för utvecklingsarbeten aktiveras som tillgångar måste alltså utdelningsbegränsningar av det här slaget införas.

I den kompletterande normgivningen görs åtskillnad mellan sådana utgifter för utvecklingsarbeten som har uppkommit när företaget självt bedriver arbetet (egenupparbetade utgifter för utvecklingsarbete) och sådana utgifter som har uppkommit genom att utveckling anskaffas genom ett förvärv (förvärvad utveckling), se BFNAR 2012:1 (K3) 2.18 och 18.4–15 med tillhörande kommentarer. Varken det nya direktivet eller årsredovisningslagen gör någon sådan distinktion. Likväl finns det anledning att anta att direktivets bestämmelser om utdelningsbegränsning tar sikte enbart på utgifter för de egenupparbetade utvecklingsarbetena. Det finns därför inte något behov av att utforma bestämmelserna om utdelningsbegränsning så att de träffar även förvärvad utveckling, dvs. utgifter för förvärv av annans utvecklingsarbete.

En utdelningsbegränsning kan åstadkommas genom att det ställs upp ett krav på att ett aktiebolag som aktiverar utgifter för eget utvecklingsarbete samtidigt överför balanserade vinstmedel med ett motsvarande belopp till en särskild fond som har karaktär av bundet eget kapital. Den del av bolagets eget kapital som svarar mot den aktiverade tillgången kommer därmed inte att kunna delas ut. Särskilda regler bör gälla för hur fonden får disponeras. Huvudregeln bör vara att den inte får användas för annat än överföring till aktiekapitalet – som också utgör bundet eget kapital – eller för förlusttäckning.

Den föreslagna ordningen uppfyller direktivets krav och överensstämmer nära med den som redan gäller vid uppskrivning. Reglerna om utdelningsbegränsning bör även i övrigt följa det som gäller efter uppskrivning. Det innebär bl.a. att fonden för utvecklingsutgifter ska minskas allteftersom de aktiverade utgifterna skrivs av eller skrivs ner.

Det som nu har sagts gäller aktiebolag. Det finns också andra företagsformer där lagen reglerar möjligheten att dela ut företagets medel, i första hand ekonomiska föreningar. Direktivet är visserligen inte tillämpligt på ekonomiska föreningar och det är därför inte nödvändigt att införa motsvarande bestämmelser för dem. Det är dock naturligt att i huvudsak samma utdelningsbegränsningar i detta avseende gäller för ekonomiska föreningar som för aktiebolag.

Som bl.a. *Bokföringsnämnden* och *Skatteverket* påpekar skiljer sig denna ordning för aktivering av utvecklingsutgifter från den som gäller för uppskrivningar i det avseendet att inte bara aktiebolag och ekonomiska föreningar ges möjlighet att aktivera utvecklingsutgifter. Det torde emellertid inte vara helt ovanligt att utvecklingsarbete, eget eller sådant som utförs i samarbete med någon annan, bedrivs i andra associationsformer än de nu nämnda. Det finns därför anledning att inte låta reglerna om aktivering i detta avseende ansluta till reglerna om uppskrivning. Det torde inte heller finnas skäl att, som *Sveriges advokatsamfund* föreslår, ge utdelningsspärren ett vidare tillämpningsområde i syfte att hindra koncerninterna överlåtelser. Utvecklingsarbeten som förvärvas inom en koncern skapar inte något utdelningsutrymme på koncernnivå eftersom

dessa interna transaktioner ska elimineras. På företagsnivå torde den aktiebolagsrättsliga försiktighetsregeln leda till att det inte kan anses försvarligt att dela ut det fria egna kapital som eventuellt redovisas till följd av ett förvärv av utvecklingsarbeten.

7.4 Avsättningar

Regeringens förslag: Avsättningar ska redovisas så att de motsvarar den bästa uppskattningen av det belopp som kommer att krävas för att reglera förpliktelsen.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 266 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna tillstyrker förslaget eller har inget att invända mot det.

Skälen för regeringens förslag: Bestämmelser om avsättningar finns i 3 kap. 9 och 10 §§ årsredovisningslagen. I 3 kap. 9 § sägs att som avsättningar ska redovisas sådana förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår och som på balansdagen är säkra eller sannolika till sin förekomst men ovissa till belopp eller till den tidpunkt då de ska infrias. I paragrafen sägs även att avskrivningar och nedskrivningar inte får redovisas som avsättningar. Enligt 3 kap. 10 § ska större företag i balansräkningen eller i not specificera större avsättningar som har tagits upp under posten Övriga avsättningar i balansräkningen. Bestämmelserna har utformats i överensstämmelse med artiklarna 20 och 42 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet.

I det nya direktivet finns bestämmelser om avsättningar i artikel 12.12, i allt väsentligt motsvarande det som föreskrivs i det tidigare direktivet. Det nya direktivet innehåller emellertid inte något krav på specifikation av större avsättningar. I stället innehåller det nya direktivet en bestämmelse av annat slag, nämligen en bestämmelse om att en avsättning ska motsvara den bästa uppskattningen av de utgifter som sannolikt kommer att uppstå eller, när det gäller en skuld, det belopp som krävs för att återbetala denna skuld. Av punkten 22 i ingressen till direktivet framgår att uppskattningar av avsättningar ska baseras på en försiktig bedömning och en objektiv värdering, understödd av erfarenheter från liknande transaktioner samt, i vissa fall, även av bedömningar av externa experter. Materialet för bedömningen ska även inkludera sådant som har blivit tillgängligt efter räkenskapsårets utgång.

Flertalet av det nya direktivets bestämmelser om avsättningar är redan genomförda i svensk rätt och föranleder därför inte några ytterligare lagstiftningsåtgärder. Bestämmelsen om att avsättningar ska motsvara den bästa uppskattningen av ett företags förpliktelser saknar emellertid tidigare motsvarighet i svensk rätt. Det torde sammanhånga med att det är svårt att formulera en bestämmelse som på en och samma gång är heltäckande och konkret. Utmärkande för en avsättning är att dess storlek måste grundas på en uppskattning. I den kompletterande normgivningen har det etablerats principer kring beräkning av avsättningar. Enligt IAS 37 p. 36 ska en avsättning göras med det belopp som är den bästa uppskattningen av det som krävs för att reglera den befintliga förpliktelse-

sen vid rapportperiodens slut. Även i Bokföringsnämndens K3-regelverk finns en i sak överensstämmande definition (BFNAR 2012:1, p. 21.9). Värdet av att lagfästa det som anges i direktivet torde därför i och för sig vara begränsat. För att säkerställa ett korrekt genomförande av direktivet bör direktivbestämmelsen dock tas in i årsredovisningslagen.

7.5 Uppställningsformerna för resultaträkningen

Regeringens förslag: Posterna Extraordinära intäkter och Extraordinära kostnader tas bort från uppställningsformerna för resultaträkningen.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 268 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna tillstyrker förslaget eller har inget att invända mot det.

Skälen för regeringens förslag: De uppställningsformer för resultaträkningen som tillämpas i svensk rätt framgår av bilagorna 2 och 3 till årsredovisningslagen. De är avsedda att motsvara de uppställningsformer för resultaträkningen som återges i artiklarna 23 och 25 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet.

I samband med att det fjärde bolagsrättsliga direktivet genomfördes i svensk rätt infördes ett krav på att extraordinära intäkter och extraordinära kostnader ska redovisas under särskilda poster i resultaträkningen. Med extraordinära intäkter och extraordinära kostnader avses, enligt 3 kap. 13 § årsredovisningslagen, intäkter och kostnader i annan verksamhet än företagets normala verksamhet. Större företag ska dessutom specificera dessa extraordinära poster till storlek och art i en not. Extraordinära intäkter och kostnader ska i årsredovisningen redovisas var för sig och får inte kvittas mot varandra. Större företag ska även lämna uppgift om hur den för räkenskapsåret redovisade inkomstskatten fördelar sig på ordinärt och extraordinärt resultat (5 kap. 17 §).

Bilagorna V och VI till det nya direktivet innehåller motsvarigheter till de båda uppställningsformer för resultaträkningen som tidigare har genomförts i svensk rätt. Bestämmelserna överensstämmer i huvudsak med bestämmelserna i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. I det nya direktivet har dock den tidigare åtskillnaden mellan normala och extraordinära poster i resultaträkningen utmönstrats. Dessa förändringar har gjorts för att motverka att onormala kostnadsposter presenteras som extraordinära och för att inte snedvrیدا uppgiften om total vinst efter skatt. Onormala intäktsposter har även kunnat presenteras som normala för att förstärka uppgiften om total vinst. Det nya direktivets två uppställningsformer för resultaträkningen innehåller därför inte några poster avseende extraordinära intäkter eller kostnader.

Mot denna bakgrund bör posterna Extraordinära intäkter och Extraordinära kostnader tas bort från årsredovisningslagens uppställningsformer för resultaträkningen. Likaså bör kravet på upplysning om hur den redovisade inkomstskatten fördelar sig på ordinärt och extraordinärt resultat utmönstrats (se dock avsnitt 8.3 om ett nytt krav på upplysningar om exceptionella intäkter och kostnader). Detta får till följd att extra-

ordinära intäkter och extraordinära kostnader ska redovisas som normala intäkter och kostnader i resultaträkningen.

8 Förenklade krav på tilläggsupplysningar

8.1 En mer enhetlig reglering

Regeringens förslag: Tilläggsupplysningar ska lämnas i noter. Noter som avser enskilda poster ska läggas fram i samma ordning som i balansräkningen eller resultaträkningen.

Kraven på notupplysningar samlas i 5 kap. årsredovisningslagen.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 276 f.).

Remissinstanserna: Remissinstanserna tillstyrker förslagen eller har inget att invända mot dem.

Skälen för regeringens förslag

Tilläggsupplysningar ska lämnas som noter

Enligt årsredovisningslagen ska företagen komplettera uppgifterna i balans- och resultaträkningarna med vissa ytterligare upplysningar. I 3 och 4 kap. finns t.ex. krav på upplysningar om större periodiseringsposter (3 kap. 8 §), om den skattemässiga behandlingen av uppskrivningsbelopp (4 kap. 6 § andra stycket) och om väsentliga avvikelser mellan lagrets anskaffningsvärde och verkligt värde (4 kap. 11 § andra stycket). I 5 kap. finns enbart krav på olika slag av tilläggsupplysningar. Som huvudregel ska dessa lämnas i noter. Om det är förenligt med lagens krav på överskådlighet, får dock upplysningarna i stället lämnas i balans- och resultaträkningarna (5 kap. 1 §). Bakgrunden till bestämmelserna finns framför allt i det fjärde bolagsrättsliga direktivet.

Enligt det nya direktivet ska tilläggsupplysningarna lämnas i noter, se artiklarna 16–18. Årsredovisningslagen bör anpassas till detta. I några fall bör det dock räcka att lämna tilläggsinformationen i balansräkningen. Ett är det i avsnitt 7.1 berörda fallet att det ska upplysas om att en tillgång eller skuld tas upp i fler än en post, exempelvis när en skuldpost i balansräkningen fördelar sig på en långfristig respektive kortfristig del. Denna information bör kunna lämnas antingen i balansräkningen eller i en not. Det är en praktisk ordning som ofta används i dag. Artikel 11 i direktivet, som lämnar utrymme för avvikande uppställning på grundval av åtskillnad mellan långfristiga och kortfristiga poster, får anses medge att denna metod används även i fortsättningen.

Vidare bör större företags upplysningar om större periodiseringsposter och större avsättningar tills vidare kunna lämnas antingen i not eller i balansräkningen.

Noternas ordningsföljd

Enligt artikel 15 i direktivet ska noter läggas fram i den ordning i vilken posterna redovisas i balans- och resultaträkningarna. Bestämmelsen saknar motsvarighet i det fjärde bolagsrättsliga direktivet och har inte motiverats närmare.

Direktivbestämmelsen har ingen uttrycklig motsvarighet i årsredovisningslagen. Det enda som sägs om sättet för att lämna notupplysningar är att hänvisning ska göras vid de poster i balansräkningen eller resultaträkningen som noterna hänvisar till (se 5 kap. 1 §). Att presentationen ska följa de motsvarande posternas ordning torde i och för sig följa av allmänna principer för upprättande av balans- och resultaträkningar. Ett korrekt genomförande av direktivet får dock anses kräva att detta kommer till uttryck i lagen.

Differentierade krav på upplysningar i noter

En av de principiellt viktigaste bestämmelserna i det nya direktivet finns i artikel 16. Där sägs att medlemsstaterna inte får kräva upplysningar från små företag utöver vad som krävs eller tillåts enligt artikeln. För krav på upplysningar i noter gäller alltså s.k. full harmonisering för små företag. Bestämmelsen har i punkten 23 i ingressen motiverats med att användarna vanligtvis har ett begränsat behov av tilläggsupplysningar från små företag och att det kan vara kostsamt för dessa att sammanställa tilläggsupplysningar.

Som framgår av det följande innebär ett antal av bestämmelserna i artiklarna 16–18 förändringar som nödvändiggör motsvarande ändringar i årsredovisningslagen. Till betydande del innebär det nya direktivet dock inte någon materiell förändring vad gäller arten och innebörden av upplysningskraven. Den största förändringen är i stället den differentiering som har skett av de krav som kan ställas på de olika kategorierna av företag.

Små företag har undantagits från en del av kraven. I andra fall får medlemsstaterna välja om kraven ska vara tillämpliga på små företag. I några fall innebär dock den nya regleringen att även små företag måste lämna upplysningar som det enligt det tidigare direktivet har funnits utrymme att undanta dem från.

Medlemsstaterna är oförhindrade att kräva att medelstora företag uppfyller även de krav som annars gäller enbart för stora företag och företag av allmänt intresse. Det finns inte heller något hinder för medlemsstaterna att kräva att dessa kategorier av företag lämnar tilläggsupplysningar av andra slag än de som anges i direktivet (se artikel 4.5).

Kraven på notupplysningar ska hållas samlade

Direktivets reglering av var tilläggsupplysningar ska redovisas och vilka krav som får ställas på de olika kategorierna av företag är tydligare och mer konsekvent än i de tidigare direktiven. Det finns anledning att omarbete strukturen i årsredovisningslagens krav på tilläggsupplysningar så att den knyter närmare an till den direktivet har. Det blir på så sätt mera lättläst och överskådligt vad som gäller. Kraven på de upplysningar som måste lämnas i noter bör samlas i ett kapitel. I kapitlet bör göras en tydlig åtskillnad mellan de upplysningskrav som gäller samtliga företag

och sådana upplysningskrav som gäller enbart för större företag. En lämplig ordning är att ange de upplysningskrav som gäller samtliga företag i början av kapitlet och därefter sammanhållet de ytterligare krav som gäller större företag.

8.2 Färre noter för mindre företag

Regeringens förslag: Mindre företag ska i fortsättningen inte vara skyldiga att lämna upplysningar om

- finansiella instrument och finansiella anläggningstillgångar som inte värderas till verkligt värde,
- ränta som har räknats in i anskaffningsvärdet för en anläggningstillgång,
- vinstandelsbevis, konvertibla skuldebrev, optioner och liknande rättigheter,
- de egna aktiernas fördelning på olika aktieslag,
- löner och andra ersättningar till personal och ledande befattningshavare,
- dotterföretag,
- långfristiga skulder post för post och vilka skulder som säkerheter har ställts för,
- säkerheter uppdelade på sådana som har ställts till förmån för företaget självt och sådana som har ställts till förmån för koncernföretag m.fl.,
- lån till ledande befattningshavare i ett koncernföretag eller lån som har lämnats med särskilt tillstånd, och
- fördelningen av de anställda på kvinnor och män och på olika länder.

Möjligheten att avstå från vissa notupplysningar när balansräkningen upprättas i förkortad form tas bort.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 286 f.). Utredningen föreslår dock att mindre företag inte ska vara skyldiga att lämna några upplysningar om ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanserna tillstyrker förslagen eller har inget att invända mot dem. *TCO* förordar att nuvarande krav för mindre företag på upplysningar om ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen behålls.

Skälen för regeringens förslag

Finansiella instrument, aktieslag och lönekostnader

Det nya redovisningsdirektivet innehåller en fullständig reglering av vilka notupplysningar små företag ska lämna. Det finns inte någon möjlighet att ha ytterligare upplysningskrav på nationell nivå. I den utsträckning som svensk rätt i dag går längre än direktivets krav måste justeringar göras.

I 5 kap. 4 b § årsredovisningslagen finns krav på upplysningar om finansiella instrument som inte värderas till verkligt värde och om finansiella anläggningstillgångar som får värderas till verkligt värde men

värderas högre. Kraven måste enligt direktivet begränsas till större företag (jfr artikel 17.1 c). Detsamma gäller kraven på upplysningar i 5 kap. 13 § om vinstandelsbevis, konvertibla skuldebrev, optioner och liknande rättigheter (jfr artikel 17.1 j) och i 5 kap. 14 § om aktiekapitalets fördelning på olika aktieslag (jfr artikel 17.1 i).

I 5 kap. 19 § finns krav på upplysningar om lönekostnader och sociala kostnader, inklusive pensionskostnader, som gäller för samtliga företag. I 5 kap. 20–25 §§ ställs krav på större företag och på mindre företag som är publika aktiebolag att lämna upplysningar om löner och andra ersättningar till ledande befattningshavare med flera. Kraven på sådana upplysningar får enligt direktivet inte riktas mot små företag. Mindre företag måste därför undantas från dem.

Aktiverad ränta

Av 4 kap. 3 § fjärde stycket årsredovisningslagen framgår att ränta på kapital som har lånats för att finansiera tillverkningen av en anläggningstillgång i viss utsträckning får räknas in i anskaffningsvärdet för tillgången. Om så sker, ska en upplysning om detta lämnas i not. Bestämmelserna har sin grund i artiklarna 15.3 a och 35.4 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet.

I det nya direktivet gäller motsvarande krav på notupplysning i fråga om medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse (artikel 17.1 a). Medlemsstaterna får dock kräva att även små företag ska lämna upplysningarna (artikel 16.2). Det har inte förts fram några skäl i lagstiftningsärendet för att ställa dessa krav på mindre företag, som därför bör undantas från dem.

Dotter- och moderföretag

I årsredovisningslagen finns ett antal upplysningskrav som tar sikte på koncernföretag eller på vissa andra företag. Av 5 kap. 8 § framgår att om företaget äger eller genom annan innehar andelar i ett dotterföretag eller ett intresseföretag, ska det lämna vissa uppgifter om det andra företaget. Kravet gäller också om företaget äger eller innehar en kapitalandel på minst 20 procent i ett annat företag.

Ett företag som är dotterföretag ska enligt 5 kap. 26 § lämna uppgift om bl.a. namn, organisationsnummer och säte för de moderföretag som upprättar koncernredovisning för den största och minsta koncern som företaget ingår i som dotterföretag.

Upplysningskraven motsvarar närmast artiklarna 17.1 g, k, l, m och n och 17.2 i det nya direktivet. De får dock inte ställas på små företag, med undantag av kravet på uppgifter om det moderföretag som upprättar koncernredovisning för den minsta koncern som företaget ingår i som dotterföretag.

De svenska bestämmelserna behöver anpassas till direktivets krav. Mindre företag måste undantas från upplysningskraven, med nämnt undantag. Uppgifterna om koncerntillhörighet får anses ha ett så stort informationsvärde att mindre företag även i fortsättningen bör lämna upplysning om moderföretaget i den minsta koncern det ingår i.

Långfristiga skulder och ställda säkerheter

Enligt 5 kap. 10 § andra och tredje styckena och 11 § första stycket årsredovisningslagen ska det i balansräkningen för fordrings- och skuldposter lämnas upplysning om den del som förfaller till betalning senare än fem år efter balansdagen och om omfattningen av eventuellt ställda säkerheter med uppgift om deras art och form. Bestämmelserna genomför artikel 43.1.6 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet.

Det nya direktivet ställer motsvarande krav (artikel 16.1 g). Kravet på att uppgifterna ska anges särskilt för varje skuldpost saknar dock motsvarighet. Det ska vara tillräckligt att lämna upplysning i not om summan av företagets skulder med en kvarstående löptid på mer än fem år och om summan av de skulder som företaget har ställt säkerhet för, med uppgift om säkerhetens art och form.

Kravet på att mindre företag ska upplysa om ställda säkerheter post för post är inte förenligt med direktivet. Årsredovisningslagen behöver därför ändras i detta avseende. Något hinder mot att behålla kravet beträffande större företag finns däremot inte. Eftersom informationen bedöms vara av särskilt värde för större företags intressenter bör kravet behållas för dessa företag.

Säkerheter till förmån för koncernföretag m.fl.

Enligt 5 kap. 11 § andra stycket årsredovisningslagen ska ett företag, om det har ställt säkerhet till förmån för koncernföretag, lämna en särskild upplysning om detta. Det nya direktivet innehåller ett motsvarande upplysningskrav men kräver också att upplysningar lämnas om säkerheter som har ställts till förmån för intresseföretag (artikel 16.1 d). Lagen bör anpassas till detta. Upplysningskravet bör gälla även säkerheter som har ställts till förmån för gemensamt styrda företag som det rapporterade företaget är samägare i.

Direktivet ger inte utrymme för att kräva att små företag delar upp ställda säkerheter på säkerheter till förmån för företaget och övriga säkerheter. Kravet behöver därför tas bort. Från analysynpunkt finns det emellertid goda skäl att ha tillgång till denna information. Direktivet hindrar inte att det i nationell lagstiftning ställs upp ett krav på att andra än små företag gör en uppdelning. Ett krav på en specifikation av detta slag bör därför behållas för större företag.

Lån m.m. till ledande befattningshavare

Enligt 5 kap. 12 § årsredovisningslagen ska ett företag som lämnat lån till ledande befattningshavare i företaget eller i ett koncernföretag upplysa om detta. Detsamma gäller om företaget har ställt pant eller annan säkerhet eller ingått ansvarsförbindelse för en sådan befattningshavare. Motsvarande gäller också när ett aktiebolag har lämnat lån till eller ställt säkerhet till förmån för någon annan med stöd av tillstånd enligt 21 § kap. 8 § aktiebolagslagen. Direktivet tillåter endast att kraven mot små företag avser lån m.m. till en styrelseledamot, en verkställande direktör eller en motsvarande befattningshavare i det egna företaget (artikel 16.1 e). Årsredovisningslagen måste därför ändras så att den inte kräver mer än det av mindre företag.

Medelantalet anställda och fördelningen mellan kvinnor och män

Det nya direktivet påverkar inte möjligheten att kräva att samtliga företag lämnar uppgift om medelantalet anställda (jfr 5 kap. 18 §). Mindre företag måste dock undantas från de nuvarande kraven på att ange fördelningen mellan kvinnor och män och att specificera medelantalet och könsfördelningen för varje land företaget har anställda i.

Direktivet hindrar inte att årsredovisningslagens krav i 5 kap. 18 b § på upplysningar om fördelningen mellan kvinnor och män bland ledande befattningshavare i företaget kvarstår. Även i denna del måste emellertid tillämpningsområdet för kravet begränsas så att kravet träffar endast andra företag än mindre företag.

Noter till förkortad balansräkning

Enligt det fjärde bolagsrättsliga direktivet fanns en möjlighet att beskriva att ett företag kan lämna vissa slag av tilläggsupplysningar i sammandrag om det upprättar balansräkningen i förkortad form (artikel 44). Denna möjlighet har i svensk rätt utnyttjats i fallet när mindre företag upprättar förkortad balansräkning.

Det nya direktivet saknar en motsvarighet till denna reglering och de särskilda bestämmelserna om upplysningar i sammandrag måste därför tas bort.

Ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen

I materiellt hänseende är svensk rätt förenlig med det som sägs i artikel 17.1 p i det nya direktivet om upplysningar om ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen (jfr 5 kap. 11 a §). Små företag får åläggas att lämna upplysningarna, om kravet är begränsat till inriktningen på och det kommersiella syftet med arrangemangen (artikel 16.2). Som TCO förordar bör årsredovisningslagens krav på sådana upplysningar från mindre företag behållas. Vad som krävs är endast information när riskerna eller fördelarna med arrangemangen är betydande och uppgifterna är nödvändiga för att bedöma företagets ställning. Kravet bedöms nödvändigt för att tillgodose ett berättigat behov av information till olika intressenter.

8.3 Nya och ändrade krav på noter

Regeringens förslag: För samtliga företag införs nya eller ändrade krav på att lämna upplysningar om

- förändringar i uppskrivningsfonden och i fonden för verkligt värde,
- sådana lån till ledande befattningshavare som har skrivits av eller inte krävts in,
- summan av företagets eventualförpliktelser,
- säkerheter, garantier och ekonomiska åtaganden till förmån för intresseföretag och gemensamt styrda företag,
- väsentliga händelser efter räkenskapsårets slut, och
- exceptionella intäkter och kostnader.

- För större företag ändras kraven på att lämna upplysningar om
 - räntebeloppets storlek om ränta har aktiverats vid beräkningen av anskaffningsvärdet för en tillgång,
 - värdejusteringar som har skett uteslutande av skatteskal,
 - egna aktiers kvotvärde,
 - uppskjuten skatt, och
 - disposition av vinst eller förlust.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 290 f.). Utredningen föreslår dock att begreppet ansvarsförbindelser behålls.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanserna tillstyrker förslagen eller har inget att invända mot dem. *Bokföringsnämnden* anser att lagen i stället för att tala om ansvarsförbindelser bör tala om garantier och ekonomiska åtaganden. Nämnden, och *FAR*, anser också att kravet på upplysningar om vinst- eller förlustdispositioner ska begränsas till aktiebolag och ekonomiska föreningar. *Finansinspektionen* invänder mot förslaget att företagen ska lämna upplysningar om egna aktiers kvotvärde och anser även att företagen alltid ska lämna upplysningar om förändringar i eget kapital.

Skälen för regeringens förslag

Förändringar i uppskrivningsfonden och fonden för verkligt värde

Bestämmelser om tilläggsupplysningar om förändringar och behandling av medel i uppskrivningsfonden finns i svensk rätt i 4 kap. 6 § och 5 kap. 5 § årsredovisningslagen (jfr även 5 kap. 3 § första stycket 6 och 9 om uppskrivningar). Av 5 kap. 5 § framgår att om storleken på fonden har ändrats under räkenskapsåret, ska uppgift lämnas om dels fondens storlek vid räkenskapsårets början och slut, dels belopp som har satts av till fonden under räkenskapsåret, dels belopp som har överförts från fonden eller på annat sätt tagits i anspråk med uppgift om hur beloppet har använts.

Bestämmelserna uppfyller i huvudsak direktivets krav på upplysningar om förändringar i uppskrivningsfonden (artikel 16.1 b). Direktivet förutsätter dock att uppgifterna ska sammanställas i en tabell. Direktivet har också ett krav på att företaget ska ange det värde som skulle ha redovisats om tillgången inte hade skrivits upp, dvs. anskaffningsvärdet med avdrag för avskrivningar och nedskrivningar. Årsredovisningslagens krav bör ändras så att de överensstämmer med detta.

Bestämmelsen i 5 kap. 5 § årsredovisningslagen avser även upplysningar om förändringar av storleken på fonden för verkligt värde. Ett motsvarande krav finns i det nya direktivet (artikel 16.1 c). Även i denna del förutsätter direktivet att upplysningarna sammanställs i en tabell, vilket föranleder motsvarande justering i årsredovisningslagen.

Lån till ledande befattningshavare

I 5 kap. 12 § årsredovisningslagen sägs att om ett företag har lämnat lån till en styrelseledamot, en verkställande direktör eller en motsvarande befattningshavare i företaget eller i ett annat koncernföretag, ska det lämnas upplysning om detta. Detsamma gäller om företaget har ställt

pant eller annan säkerhet eller har ingått ansvarsförbindelse till förmån för en sådan befattningshavare. Det ska lämnas upplysning om bl.a. ränta och belopp som har återbetalats under räkenskapsåret. Av paragrafen framgår att ett aktiebolag även måste lämna upplysning om lån som har lämnats med stöd av tillstånd enligt 21 kap. 8 § aktiebolagslagen. Bestämmelserna har delvis sin grund i artikel 43.1.13 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. Kraven på upplysningar om lån till befattningshavare i koncernföretag och om lån med stöd av tillstånd saknar motsvarighet i det nya direktivet.

Det nya direktivet kräver samma upplysningar som det äldre direktivet, men även upplysningar om avskrivna eller undantagna lånebelopp (artikel 16.1 e). Det som avses med undantagna lånebelopp får anses vara att ett företag ska lämna upplysning om sådana lånebelopp som det av en eller annan anledning har avstått från att kräva tillbaka. Ett sådant upplysningskrav behöver läggas till i årsredovisningslagen.

Eventualförpliktelser

Som nämns i avsnitt 7.1 tas möjligheten att redovisa ansvarsförbindelser inom linjen bort. Enligt det nya direktivet ska i stället upplysningar om ekonomiska åtaganden, garantier eller eventuella förpliktelser som inte tas upp i balansräkningen lämnas i not. Det anges inte vad som närmare avses. I den internationella redovisningsstandarden IAS 37 förekommer det motsvarande begreppet eventualförpliktelser. Standarden skiljer mellan skulder och avsättningar å ena sidan och eventualförpliktelser å andra sidan. Skulder och avsättningar ska redovisas i balansräkningen, medan eventualförpliktelser ska redovisas i not.

Årsredovisningslagen talar inte om eventualförpliktelser utan om ansvarsförbindelser (se 3 kap. 1 §). I den kompletterande normgivningen jämföras dock i huvudsak de båda begreppen. Av gällande råd och rekommendationer framgår att redovisning av ansvarsförbindelser i huvudsak kan göras i enlighet med det som föreskrivs i IAS 37 beträffande eventualförpliktelser (se Rådet för finansiell rapporterings rekommendation RFR 2 Redovisning för juridiska personer). Detta talar för att begreppet ansvarsförbindelser skulle kunna behållas i årsredovisningslagen och att kopplingen mellan begreppen även fortsättningsvis skulle kunna åstadkommas inom ramen för den kompletterande normgivningen. Det framstår dock av tydlighetsskäl som lämpligare att i detta fall sammanfatta de åtaganden och andra förpliktelser som nämns i artikel 16.1 d med den redan inarbetade termen eventualförpliktelser.

I enlighet med det som sägs såväl i direktivet som i IAS 37 bör upplysningskravet avse endast sådana förpliktelser som inte redovisas i balansräkningen. Enligt direktivet behöver upplysningar endast lämnas om summan av förpliktelserna. Det svenska upplysningskravet bör begränsas på motsvarande sätt. Innebörden av upplysningskravet behandlas närmare i författningsscommentaren.

Enligt direktivet ska det lämnas särskilda upplysningar om pensionsförpliktelser som inte tas upp i balansräkningen. Detta saknar relevans för svenska förhållanden, eftersom en tillämpning av god redovisningssed, sådan den kommer till uttryck i bl.a. K2- och K3-regelverken, torde leda till att pensionsåtaganden alltid redovisas som antingen en avsätt-

ning eller en skuld. Något sådant notupplysningskrav behöver alltså inte införas.

Ekonomiska åtaganden till förmån för koncernföretag m.fl.

Enligt 5 kap. 11 § årsredovisningslagen ska ett företag också lämna en särskild upplysning om det har ställt säkerhet eller ingått en ansvarsförbindelse till förmån för ett koncernföretag. I lagen bör termen ansvarsförbindelse, som *Bokföringsnämnden* föreslår, i detta fall bytas till en ordalydelse som knyter närmare an till direktivets. Upplysningarna bör därför anges avse garantier och andra ekonomiska åtaganden. Det innebär ingen ändring i sak. Upplysningskravet måste vidare anpassas till det nya direktivet på så sätt att det också gäller åtaganden till förmån för intresseföretag och gemensamt styrda företag som det rapporterade företaget är samägare i (artikel 16.1 d).

Väsentliga händelser efter räkenskapsårets slut

Upplysningar om händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut ska redovisas i förvaltningsberättelsen (se 6 kap. 1 § andra stycket 2 årsredovisningslagen).

Enligt artikel 17.1 q i direktivet ska medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse lämna upplysningar om arten och den ekonomiska effekten av väsentliga händelser som inträffar efter balansdagen och som inte återspeglas i resultaträkningen eller balansräkningen. Upplysningarna ska lämnas i not. Medlemsstaterna får ställa samma krav även på små företag (artikel 16.2).

Årsredovisningslagen måste ändras i enlighet vad direktivet kräver. Upplysningarna ska alltså lämnas i not och ska avse arten och den ekonomiska effekten av händelserna.

Med hänsyn till den stora praktiska betydelse som upplysningar av detta slag kan ha bör upplysningsskyldigheten gälla samtliga företag som omfattas av årsredovisningslagen.

Frågan om upplysningar om väsentliga händelser efter räkenskapsårets slut behandlas ytterligare i avsnitt 10.1.

Exceptionella intäkter och kostnader

Det nya direktivet tillåter inte att extraordinära intäkter och kostnader redovisas som särskilda poster (se avsnitt 7.5). I stället ska företagen lämna notupplysningar om beloppet och arten av enskilda intäkter eller kostnader som är exceptionella i fråga om storlek eller förekomst (artikel 16.1 f). Direktivet ger inga närmare riktlinjer för hur detta upplysningskrav ska tolkas. Ett korrekt genomförande av direktivet förutsätter att ett notupplysningskrav av detta slag införs i årsredovisningslagen.

Storleken på aktiverad ränta

Som berörs i avsnitt 8.2 framgår det redan i dag av 4 kap. 3 § fjärde stycket årsredovisningslagen att, om ränta har räknats in i anskaffningsvärdet för en anläggningstillgång, det ska lämnas en notupplysning om detta. Enligt det nya direktivet ska det också krävas en upplysning om

storleken på det aktiverade räntebeloppet (artikel 17.1 a). Bestämmelsen i årsredovisningslagen bör ändras i enlighet med direktivets krav.

Värdejusteringar på grund av skatteskäl

Enligt artikel 17.1 b i det nya direktivet ska upplysningar lämnas om de värdejusteringar som har gjorts uteslutande av skatteskäl beträffande anläggnings- och omsättningstillgångar. Enligt det nya direktivet får detta upplysningskrav inte ställas på små företag.

Bestämmelsen motsvaras i svensk rätt av 5 kap. 3 § tredje stycket årsredovisningslagen. Där anges att till den del en anläggningstillgång har skrivits av eller skrivits ned uteslutande av skatteskäl, ska upplysning lämnas om avskrivningens eller nedskrivningens storlek. Denna bestämmelse behöver justeras så att den även tar sikte på uppskrivningar.

Någon liknande bestämmelse som tar sikte på omsättningstillgångar finns inte i årsredovisningslagen. Enligt lagen ska omsättningstillgångar, förutom sådana finansiella instrument som värderas till verkligt värde, värderas enligt den s.k. lägsta värdets princip, dvs. tillgången ska tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet på balansdagen (4 kap. 9 §). Det finns inte någon generell möjlighet att värdera omsättningstillgångar över anskaffningsvärdet. Undantag från det lägsta värdets princip har visserligen gjorts i fråga om pågående arbeten, tillgångar som får tas upp till bestämd mängd och fast värde och andelar i intresseföretag som redovisas som omsättningstillgångar enligt kapitalandelsmetoden. En värdering enligt dessa regler görs dock inte av skatteskäl.

Årsredovisningslagen innehåller överhuvudtaget inte några bestämmelser som tillåter under- eller övervärdering av skatteskäl. Det talar för att direktivbestämmelsen saknar relevans för svenskt vidkommande såvitt gäller omsättningstillgångar. Det framstår emellertid som något oklart om god redovisningssed utesluter skattepåverkade värderingar. I synnerhet gäller det sådana värderingar som godtas inom skatterätten, däribland lagervärderingar enligt de särskilda bestämmelserna i 17 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

För att säkerställa att svensk rätt står i överensstämmelse med direktivet bör bestämmelserna i årsredovisningslagen anpassas till direktivbestämmelsen. Tillämpningsområdet för dessa bestämmelser måste dock begränsas till större företag.

Egna aktiers kvotvärde

Enligt artikel 17.1 h i det nya direktivet ska det lämnas uppgift om antal och nominellt värde eller, i frånvaro av sådant värde, det bokförda parivärdet för de aktier som har tecknats under räkenskapsåret inom ramen för det ”godkända” kapitalet. I artikel 17.1 i sägs att om det finns mer än ett aktieslag, ska uppgifterna lämnas för varje aktieslag. Kravet överensstämmer med det som gäller sedan tidigare, men små företag undantas från upplysningsskyldigheten. Uttrycket det godkända kapitalet torde ta sikte på den i bl.a. Storbritannien gällande ordningen att ett aktieföretag kan ha ett i bolagsordningen angivet och hos registreringsmyndigheten antecknat godkänt kapital som är större än det samman-

lagda värdet av de aktier som har tecknats. Med parivärde avses det som i svensk aktiebolagsrätt utgör kvotvärde.

Lagen saknar krav på uppgift om aktiernas värde. Det har ansetts vara så enkelt att beräkna värdet att den informationen inte behövs. Som *Finansinspektionen* påpekar gäller det argumentet fortfarande. Det går dock enligt regeringens mening inte att bortse från direktivets mycket tydliga anvisning. I lagen bör därför tas in ett krav på upplysning om aktiernas kvotvärde.

Uppskjuten skatt

I artikel 17.1 f i det nya direktivet föreskrivs att medelstora företag, stora företag och företag av allmänt intresse, för det fall uppskjuten skatt redovisas i balansräkningen, ska upplysa om uppskjutna skattebelopp i slutet av räkenskapsåret, och förändringarna i denna post under räkenskapsåret.

De skatteförpliktelser som behandlas i de närmast motsvarande bestämmelserna i 5 kap. 16 § årsredovisningslagen är helt eller delvis av annat slag. De avser endast sådan uppskjuten skatt (latent skatt) som inte har redovisats i balansräkningen. Det är därför nödvändigt att ändra lagen så att den motsvarar direktivets krav. Upplysningskravet bör endast avse de uppskjutna skatter som faktiskt redovisas. Det innebär bl.a. att företaget inte behöver upplysa om sådana skatteförpliktelser som har skjutits upp genom avsättning till obeskattade reserver.

Det bör överlämnas till den kompletterande normgivningen att precisera innebörden i upplysningskravet.

Det är varken möjligt eller lämpligt att utsträcka upplysningskravet till mindre företag.

Disposition av vinst eller förlust

Enligt 6 kap. 2 § årsredovisningslagen ska förvaltningsberättelsen för ett aktiebolag eller en ekonomisk förening innehålla förslag till disposition av bolagets eller föreningens vinst eller förlust. Det nya direktivet kräver att sådan information lämnas i noterna (artikel 17.1 o). Kravet får inte tillämpas på små företag. Årsredovisningslagen måste anpassas till denna ändring. Ändringen innebär att notupplysningen måste lämnas av större aktiebolag, men även av de större handelsbolag som omfattas av direktivet. Intresset av en enhetlig reglering medför att kravet i årsredovisningslagen bör omfatta samtliga större handelsbolag. I praktiken torde mycket få handelsbolag beröras av kravet. Direktivet är inte tillämpligt på ekonomiska föreningar. Det är dock lämpligt att låta dem följa samma regler.

En särskild fråga är om det är möjligt att samtidigt behålla kravet på att förvaltningsberättelsen ska innehålla uppgift om förslag till vinst- eller förlustdispositioner. Detta skulle vara en praktisk ordning, eftersom aktiebolagslagen förutsätter att årsstämman när den beslutar om vinst- eller förlustdispositioner har tillgång till såväl årsredovisningen som ett av styrelsen lämnat förslag. Frågan behandlas i avsnitt 10.1.

9 Koncernredovisning

9.1 Skyldigheten att upprätta koncernredovisning

Regeringens förslag: I årsredovisningslagen klargörs att ett moderföretag inte behöver upprätta någon koncernredovisning om företaget och samtliga dess dotterföretag omfattas av en koncernredovisning som upprättas av ett överordnat moderföretag enligt en standard som har antagits av EU med stöd av IAS-förordningen eller förklarats vara likvärdig.

Moderföretag i mindre koncerner ska inte vara skyldiga att upprätta koncernredovisning.

Utredningens förslag: Överensstämmer i sak med regeringens förslag (se betänkandet s. 355 f.) men har en annan teknisk utformning.

Remissinstanserna: Tillstyrker förslagen eller har inget att invända mot dem.

Skälen för regeringens förslag

Upprättande av koncernredovisning

Ett moderföretag ska för varje räkenskapsår upprätta en koncernredovisning (7 kap. 1 § årsredovisningslagen). En koncernredovisning kan beskrivas som en årsredovisning som avser samtliga företag inom en koncern och som redovisar dessa som om de utgjorde ett enda företag. I koncernbalansräkningen sammanställs samtliga koncernföretags tillgångar, avsättningar och skulder. I koncernresultaträkningen sammanställs koncernföretagens intäkter och kostnader. Tilläggsupplysningar, förvaltningsberättelse och kassaflödesanalys upprättas på motsvarande sätt som i en årsredovisning.

Det sjunde bolagsrättsliga direktivets regler om koncernredovisning har arbetats in i det nya redovisningsdirektivet. Bestämmelserna har fått en annan utformning eftersom de är inriktade på sådant som skiljer sig från det som gäller för årsredovisningen. Kraven på koncernredovisning är i allt väsentligt oförändrade. I några avseenden finns det dock skillnader som föranleder ändringar i svensk lag.

Undantag för moderföretag i underkoncerner

Av 7 kap. 2 § årsredovisningslagen framgår att ett moderföretag som är ett dotterföretag inte behöver upprätta någon koncernredovisning om företaget och dess samtliga dotterföretag omfattas av en koncernredovisning som upprättas av ett överordnat moderföretag. Förutsättningarna är bl.a. att det överordnade moderföretagets koncernredovisning har upprättats och reviderats enligt lagstiftning som har tillkommit i enlighet med det sjunde bolagsrättsliga direktivet eller på likvärdigt sätt. Av förarbetena framgår att vad som utgör ett likvärdigt sätt får bedömas från fall till fall, men att undantaget framför allt är avsett att kunna utnyttjas om det överordnade moderföretaget upprättar sin koncernredovisning enligt IAS/IFRS (se prop. 2005/06:116 s. 98 och 141 f.).

Undantaget återspeglar tvingande regler i det sjunde bolagsrättsliga direktivet. I det nya direktivet finns motsvarande bestämmelser, men de är inte tvingande för medlemsstaterna. I lagstiftningsärendet har inte framkommit några skäl att avskaffa detta undantag. Däremot behöver det anpassas till det nya direktivet. Referensen till det tidigare direktivet ska ersättas med en referens till det nya. Vidare finns det skäl att i likhet med det nya direktivet tydligare beskriva de fall där en koncernredovisning anses följa redovisningsprinciper som är likvärdiga med direktivets. I likhet med direktivet bör lagtexten uttryckligen hänvisa till internationella redovisningsstandarder som har antagits enligt IAS-förordningen. Direktivet hänvisar också till redovisningsstandarder som av kommissionen fastställts som likvärdiga med av EU antagna IFRS-standarder. Detta ska ses mot bakgrund av artikel 23 i direktiv 2004/109/EG, som medger att tredjelandsemittenter undantas från kravet att upprätta koncernredovisning enligt IFRS-standarder som antagits i unionen om likvärdiga krav föreskrivs enligt i det landet allmänt accepterade redovisningsprinciper. För att fastställa om det tredje landets allmänt accepterade redovisningsprinciper är i överensstämmelse med antagna IFRS-standarder har begreppet likvärdighet definierats i kommissionens förordning (EG) nr 1569/2007 och en särskild bedömningsmekanism har inrättats. Kommissionen har hittills fastställt att de allmänt accepterade redovisningsprinciperna i Japan, USA, Kina, Kanada och Sydkorea är likvärdiga med av EU antagna IAS/IFRS. Den nu behandlade undantagsmöjligheten kan också beskrivas så att medlemsstaterna får undanta moderföretag som är dotterföretag till ett moderföretag som inte lyder under någon medlemsstats lagstiftning från koncernredovisningskravet, om det överordnade moderföretaget upprättar koncernredovisning i enlighet med av kommissionen godkända allmänt accepterade redovisningsprinciper i de nämnda länderna.

I svensk lag bör motsvarande precisering av undantaget göras.

Det bedöms med dessa preciseringar inte längre finnas ett praktiskt behov av att i undantagsregeln ha en generell hänvisning till fall då koncernredovisning har skett på ett med direktivet likvärdigt sätt.

Undantag för moderföretag i mindre koncerner

I årsredovisningslagen kategoriseras koncerner som antingen mindre eller större koncerner. Enligt 7 kap. 3 § behöver moderföretag i mindre koncerner inte upprätta koncernredovisning. Bestämmelsen följer av artikel 6.1 i det sjunde bolagsrättsliga direktivet. Den artikeln möjliggör för medlemsstaterna att undanta även moderföretag i koncerner som, med redovisningsdirektivets terminologi, är medelstora koncerner från skyldigheten att upprätta koncernredovisning. Sådana koncerner är enligt gällande svensk rätt större koncerner och omfattas alltså inte av undantaget i 7 kap. 3 §.

I artikel 23.1 i det nya direktivet finns en tvingande bestämmelse om att små koncerner ska undantas från skyldigheten att upprätta koncernredovisning. Undantaget ska inte gälla koncerner där något eller några av koncernföretagen är företag av allmänt intresse.

Bestämmelsen föranleder den ändringen i lagen att sådana koncerner där något av dotterföretagen faller inom tillämpningsområdet för ÅRKL

eller ÅRFL ska anses som större koncerner. I dessa fall måste en koncernredovisning upprättas oavsett koncernens faktiska storlek. Förekomsten av ett noterat koncernföretag innebär redan i dag att koncernen ska anses vara en större koncern. Ett moderföretag som följer ÅRKL eller ÅRFL upprättar redan enligt gällande regler koncernredovisning.

Ytterligare undantag från skyldigheten att upprätta koncernredovisning

I 7 kap. 5 § finns bestämmelser om vilka dotterföretag som ska omfattas av koncernredovisningen. Huvudregeln är att samtliga dotterföretag ska omfattas, men bestämmelserna medger att vissa dotterföretag undantas. Enligt paragrafens andra stycke behöver dotterföretag som är av ringa betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild inte omfattas av koncernredovisningen. Detta följer av det sjunde bolagsrättsliga direktivet. Någon motsvarande regel har dock inte förts över till det nya direktivet och den svenska undantagsregeln bör därför tas bort. Detta innebär inte någon ändring i sak, eftersom den generella väsentlighetsprincipen i 2 kap. 3 a § får anses ge ett motsvarande utrymme att undanta dotterföretag som inte är av väsentlig betydelse.

I det nya direktivet anges också att undantag från skyldigheten att upprätta koncernredovisning ska medges sådana moderföretag vars samtliga dotterföretag är sådana som får undantas från koncernredovisningen på de ovan angivna grunderna. Detta framgår inte uttryckligen av lagen i dag. En sådan bestämmelse bör tas in i lagen.

9.2 Konsolideringsmetoder

Regeringens förslag: De negativa skillnadsbelopp som framkommer vid en konsolidering enligt förvärvsmetoden ska i koncernbalansräkningen redovisas under en post benämnd negativ goodwill. En minskning av negativ goodwill ska endast få redovisas som intäkt när en sådan behandling överensstämmer med de allmänna redovisningsprinciper som anges i 2 kap. 2–4 §§ årsredovisningslagen.

Möjligheten att redovisa andelar i dotterföretag med poolningsmetoden tas bort.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 367 f.).

Remissinstanserna: Tillstyrker förslagen eller har inget att invända mot dem.

Skälen för regeringens förslag

Förvärvsmetoden

I koncernbalansräkningen ska fordringar och skulder mellan koncernföretag räknas bort (elimineras). Inte heller moderföretagets andelar i dotterföretag ska finnas med, eftersom de i huvudsak representerar de värden som ligger i dotterföretagets tillgångar, avsättningar och skulder. Dotterföretag ska i stället räknas in enligt särskilda konsoliderings-

metoder, genom antingen den s.k. förvärvsmetoden eller den s.k. poolningsmetoden.

Förvärvsmetoden regleras i svensk rätt i 7 kap. 19–22 a §§ årsredovisningslagen. Det bokförda värdet av moderföretagets andelar i ett dotterföretag ska elimineras i koncernbalansräkningen genom avräkning mot den andel av dotterföretagets eget kapital som belöpte på andelarna vid förvärvet. Vid förvärv av andelar i ett företag som är eller genom förvärvet blir ett dotterföretag ska det upprättas en förvärvsanalys för att fastställa andelarnas anskaffningsvärde för koncernen samt anskaffningsvärdet för koncernen av dotterföretagets tillgångar, avsättningar och skulder. Om anskaffningsvärdet för tillgångar, avsättningar eller skulder enligt förvärvsanalysen avviker från deras bokförda värden i dotterföretagets balansräkning, ska värdena i koncernbalansräkningen justeras med hänsyn till detta. Summan av dessa justeringar ska avräknas från det skillnadsbelopp som har uppkommit vid elimineringen. Om det efter en sådan avräkning föreligger ett positivt skillnadsbelopp, ska detta redovisas som goodwill i koncernbalansräkningen. Sådan goodwill omfattas av bestämmelserna om avskrivning och nedskrivning i 4 kap. 4 och 5 §§. Om det i stället föreligger ett negativt skillnadsbelopp som motsvarar en vid förvärvstidpunkten förväntad ogynnsam resultatutveckling eller förväntade utgifter i dotterföretaget, ska detta skillnadsbelopp redovisas. Skillnadsbeloppet får upplösas och intäktsföras i takt med att förväntningarna infrias. Om positiva och negativa skillnadsbelopp avräknas mot varandra, ska upplysning om skillnadsbeloppen lämnas i en not. Bestämmelserna följer av det sjunde bolagsrättsliga direktivet.

Enligt 7 kap. 22 a § ska förvärvsmetoden tillämpas även vid s.k. omvända förvärv, dvs. när ett företag har förvärvat ett annat företag genom att betala med andelar som det självt har gett ut och kontrollen över det förvärvande företaget som en följd av det har övergått till nya ägare. Bestämmelsen har inte någon motsvarighet i vare sig det sjunde bolagsrättsliga direktivet eller det nya direktivet, utan går tillbaka på internationella redovisningsstandarder. Vid införandet av bestämmelsen konstaterades att såväl kommissionen som en särskild av kommissionen tillfrågad expertkommitté hade granskat vilka konflikter som förelåg mellan EG:s redovisningsdirektiv och IAS och att någon konflikt inte kunnat konstateras i frågan. Slutsatsen blev att de bolagsrättsliga direktiven inte innebar något hinder mot att omvända förvärv redovisas enligt IAS (se prop. 2002/03:121 s. 64 och 65).

Bestämmelserna i det sjunde bolagsrättsliga direktivet om förvärvsmetoden har förts över till det nya direktivet huvudsakligen oförändrade.

I det sjunde bolagsrättsliga direktivet sägs att negativ goodwill i den mån den motsvarar förväntade kostnader eller förluster i dotterföretaget ska få intäktsföras endast i takt med att dessa förväntningar förverkligas. Omedelbar intäktsföring kan dock tillåtas om den motsvarar en realiserad intäkt. Enligt det nya direktivet får negativ goodwill överföras till koncernresultaträkningen när en sådan behandling överensstämmer med de allmänna bestämmelser och principer som gäller i direktivet. Exempliceringarna i det tidigare direktivet har alltså ersatts av en mer generell princip kring hanteringen av negativ goodwill. Förändringen har inte motiverats särskilt.

Eftersom goodwill, såväl positiv som negativ, enligt det nya direktivet ska redovisas under poster som benämns goodwill bör det i årsredovisningslagen nu använda uttrycket negativt skillnadsbelopp bytas ut mot negativ goodwill. I och med att begränsningarna av när negativ goodwill får intäktsföras i det nya direktivet har ersatts av en mer generell princip finns det också skäl att ändra den svenska lagen på liknande sätt. Det bör sedan ankomma på den kompletterande normgivningen att ge närmare vägledning för hur principen bör tillämpas.

Endast i ett par ytterligare detaljer i denna del avviker formuleringarna i det nya direktivet från de i det tidigare. Den ändrade ordalydelsen bedöms inte innebära någon ändring i sak.

Poolningsmetoden och företagsförvärv inom en koncern

Ett företagsförvärv innebär vanligtvis att ett företag köper andelar motsvarande mer än 50 procent av rösterna i ett annat företag. Det förvärvande företaget identifieras genom att det har en röstandel som ger ett bestämmande inflytande i det förvärvade företaget. När ägarna i de företag som går samman delar på det bestämmande inflytandet på ett jämbördigt eller i det närmaste jämbördigt sätt, utgör transaktionen i stället ett samgående.

I artikel 25 i det nya direktivet anges en metod för att konsolidera vissa koncerninterna företagsförvärv. Artikel 25 saknar direkt motsvarighet i det sjunde bolagsrättsliga direktivet men innehåller vissa komponenter av bestämmelserna i artikel 20 i det direktivet. Den kan därför sägas behandla den s.k. poolningsmetoden. I det nya direktivet är dock förutsättningarna för att använda poolningsmetoden väsentligt annorlunda än i det tidigare direktivet. Enligt det tidigare direktivet kan metoden användas för konsolidering vid vissa fall av samgåenden mellan företag. I det nya direktivet är användningen av metoden avgränsad till koncerninterna företagsförvärv.

Internationella redovisningsstandarder har tidigare godtagit att poolningsmetoden används vid samgåenden mellan företag. Så är dock inte längre fallet, bl.a. därför att metoden har missbrukats vid flera stora företagsförvärv. I IFRS 3 existerar det inte några bestämmelser om samgåenden. När en koncern bildas ska alltid ett företag identifieras som det förvärvande företaget. Det förvärvande företaget är det företag som får ett bestämmande inflytande över det andra företaget. Det förvärvande företaget blir moderföretag och det förvärvade företaget blir dotterföretag i koncernen. Enligt IFRS 3 är förvärvsmetoden den enda tillåtna metoden för att konsolidera ett dotterföretag i koncernredovisningen.

Det nya direktivet ger inte utrymme för att tillämpa metoden i de fall där årsredovisningslagen i dag tillåter att den används, dvs. för konsolidering efter samgåenden mellan företag. Möjligheten att använda poolningsmetoden vid samgåenden måste därför tas bort.

I lagstiftningsärendet har det inte framkommit några bärande skäl för att i stället tillåta att metoden används vid redovisning av koncerninterna företagsförvärv.

9.3 Innehav utan bestämmande inflytande

Regeringens förslag: Så kallade minoritetsintressen ska i koncernbalansräkningen redovisas under en post som benämns innehav utan bestämmande inflytande. Vinst- eller förlustbelopp som hänför sig till minoritetsintressen ska i koncernresultaträkningen redovisas som vinst eller förlust hänförlig till innehav utan bestämmande inflytande.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 375 f.).

Remissinstanserna: Tillstyrker förslaget eller har inget att invända mot det.

Skälen för regeringens förslag: I artiklarna 24.4 och 24.6 i det nya direktivet finns bestämmelser som innebär att s.k. minoritetsintressen ska särredovisas. De har överförts från artiklarna 21 och 23 i det sjunde bolagsrättsliga direktivet, men har genomgått vissa redaktionella förändringar. Någon ändring i sak bedöms inte ha skett. Dock använder direktivet nya benämningar på de poster under vilka andelarna och vinst- eller förlustbelopp ska redovisas, nämligen innehav utan bestämmande inflytande och vinst eller förlust hänförlig till innehav utan bestämmande inflytande. Detta överensstämmer med lydelsen i IFRS 10.

Bestämmelserna i det sjunde bolagsrättsliga direktivet motsvaras i svensk rätt av 7 kap. 9 § årsredovisningslagen. Där sägs att den del av eget kapital och årets resultat i ett dotterföretag som belöper sig på andelar ägda av någon annan än de koncernföretag som omfattas av koncernredovisningen ska redovisas som särskilda poster i koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen. Hur posterna ska benämnas anges inte i lagen. I Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2012:1 (K3) benämns andelarna minoritetsintressen. Detta är en benämning som har fått viss hävd. Det får emellertid antas att syftet med det nya direktivet i denna del är att åstadkomma en terminologi som överensstämmer med gällande IFRS-regelverk. Årsredovisningslagen bör därför ändras så att posterna i lagen benämns på samma sätt som i direktivet och IFRS.

9.4 Elimineringar mellan koncernföretag

Regeringens förslag: Möjligheten att tillämpa partiell eliminering av internvinster tas bort.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 377 f.).

Remissinstanserna: Tillstyrker förslaget eller har inget att invända mot det.

Skälen för regeringens förslag: Av artikel 24.7 i det nya direktivet framgår att koncernredovisningen ska utvisa de i redovisningen ingående företagens ställning och resultat som om dessa utgjorde ett enda företag. Motsvarande bestämmelser fanns i artikel 26 i det sjunde bolagsrättsliga direktivet. När det gäller eliminering av fordringar och skulder samt intäkter och kostnader mellan koncernföretagen (koncerninterna poster) överensstämmer det nya direktivet helt med det tidigare.

I allt väsentligt överensstämmer också bestämmelserna om eliminering av vinster och förluster mellan koncernföretagen. Vinster och förluster ska som huvudregel elimineras i den mån de hänför sig till transaktioner mellan företagen. I det sjunde bolagsrättsliga direktivet finns emellertid en bestämmelse som möjliggör för medlemsstaterna att tillåta att eliminering av koncerninterna vinster och förluster genomförs i förhållande till den procentsats som moderbolaget innehar av kapitalet i vart och ett av de dotterföretag som omfattas av koncernredovisningen, s.k. partiell eliminering. Den bestämmelsen har inte förts över till det nya direktivet.

Bestämmelserna om elimineringar mellan koncernföretag i 7 kap. 13 § årsredovisningslagen motsvarar det som sägs i artikel 24.7 i det nya direktivet. De svenska reglerna tillåter emellertid att partiell eliminering utförs beträffande internvinster. Eftersom det bedöms stå i strid med direktivet bör den möjligheten tas bort.

9.5 Balansdag

Regeringens förslag: Om ett dotterföretags balansdag ligger mer än tre månader efter moderföretagets, ska det göras en särskild anpassning till moderföretagets räkenskapsår i koncernredovisningen.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 378 f.).

Remissinstanserna: Tillstyrker förslaget eller har inget att invända mot det.

Skälen för regeringens förslag: Enligt huvudregeln i artikel 24.8 i direktivet ska koncernredovisningen upprättas vid samma tidpunkt som moderföretagets årsredovisning. En medlemsstat får dock tillåta eller kräva att koncernredovisningen upprättas någon annan dag, så att balansdagen för de flesta eller viktigaste av de företag som omfattas av koncernredovisningen kan beaktas.

Bestämmelserna i artikel 24.8 motsvarar huvudsakligen artikel 27 i det sjunde bolagsrättsliga direktivet. I det tidigare direktivet anges som en särskild förutsättning att endast företag vars balansdag ligger mer än tre månader före moderföretagets balansdag måste tas in i koncernredovisningen på grundval av en särskild delårsrapport. Enligt det nya direktivet ska även företag vars balansdag ligger mer än tre månader efter moderföretagets balansdag tas in i koncernredovisningen på grundval av en delårsrapport.

Svensk rätt tillåter inte att koncernredovisningen upprättas med utgångspunkt från någon annan dag än moderföretagets balansdag (jfr 7 kap. 10 § årsredovisningslagen). Däremot innehåller lagen särskilda bestämmelser som reglerar de anpassningar som ska göras om ett dotterföretags balansdag ligger mer än tre månader före moderföretagets. Det har inte framkommit några bärande skäl för att nu tillåta att koncernredovisningen hänför sig till annan dag än moderföretagets balansdag.

Den nuvarande regleringen i årsredovisningslagen bör dock kompletteras med en bestämmelse om att dotterföretag vars balansdag ligger mer än tre månader efter moderföretagets balansdag ska omfattas av koncernredovisningen på grundval av en balansräkning som hänför sig till

moderföretagets balansdag och en resultaträkning som avser moderföretagets räkenskapsår.

9.6 Förändringar i koncernens sammansättning

Regeringens förslag: I lagen klargörs att upplysningar om förändringar i koncernens sammansättning även får lämnas i form av en justerad jämförande balansräkning och en justerad jämförande resultaträkning.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 380 f.).

Remissinstanserna: Tillstyrker förslaget eller har inget att invända mot det.

Skälen för regeringens förslag: Om sammansättningen av de företag som omfattas av koncernredovisningen har ändrats på ett väsentligt sätt under räkenskapsåret, ska enligt 7 kap. 15 § årsredovisningslagen koncernredovisningen innehålla upplysningar som gör det möjligt att jämföra de på varandra följande koncernredovisningarna. Den outtalade huvudregeln är att dessa upplysningar ska lämnas i noter. Bestämmelsen motsvarar artikel 28 i det sjunde bolagsrättsliga direktivet. I det direktivet finns också en bestämmelse som ger medlemsstaterna möjlighet att tillåta eller kräva att upplysningsskyldigheten fullgörs genom att en justerad jämförande balansräkning och en justerad jämförande resultaträkning upprättas. Någon uttrycklig regel av detta slag finns inte i årsredovisningslagen.

Direktivkraven på tilläggsupplysningar har överförts till artikel 24.9 i det nya direktivet. I artikeln anges att upplysningsskyldigheten får fullgöras genom att en justerad jämförande balansräkning och en justerad jämförande resultaträkning upprättas. Detta innebär att medlemsstaterna inte längre har någon valmöjlighet utan måste tillåta att upplysningsskyldigheten fullgörs på detta sätt.

Den nuvarande utformningen av 7 kap. 15 § torde i och för sig inte hindra att företagen fullgör upplysningsskyldigheten på det sätt som de enligt det nya direktivet ska ha möjlighet till. Det kan emellertid vara lämpligt att i lagen tydliggöra att upplysningsskyldigheten förutsätts fullgöras i noterna, men att detta även får ske genom en justerad jämförande balansräkning och en justerad jämförande resultaträkning.

9.7 Upplysningar om dotterföretag m.m.

Regeringens förslag: Kravet på upplysningar om företag som moderföretaget eller något annat koncernföretag har en kapitalandel om minst 20 procent i tas bort. Det ersätts med ett krav på upplysningar om övriga ägarintressen.

Det införs ett krav på upplysningar om eget kapital och resultatet för det senaste räkenskapsåret för intresseföretag och gemensamt styrda företag som inte redovisas i koncernredovisningen med tillämpning av

kapitalandelsmetoden eller klyvningsmetoden samt för övriga ägarintressen.

Utredningens förslag: Överensstämmer i sak med regeringens förslag (se betänkandet s. 383 f.) men har en annan teknisk utformning.

Remissinstanserna: Tillstyrker förslagen eller har inget att invända mot dem.

Skälen för regeringens förslag: I artikel 28.2 a–d i det nya direktivet anges att det ska lämnas upplysningar om namn, organisationsnummer, säte och ägarandel avseende dotterföretag, intresseföretag, gemensamt styrda företag och företag som det rapporterade företaget har ett övrigt ägarintresse i. Bestämmelserna skiljer sig endast i några få avseenden från bestämmelserna i det tidigare direktivet (jfr artikel 34.2–34.5 i det sjunde bolagsrättsliga direktivet).

I det tidigare direktivet sägs att upplysningarna ska lämnas även beträffande sådana dotterföretag och intresseföretag som har utelämnats från koncernredovisningen på grund av att de är av ringa betydelse. En motsvarande bestämmelse beträffande dotterföretag har tagits in i det nya direktivet. Någon motsvarande bestämmelse beträffande intresseföretag finns dock inte.

För det fall det finns skäl att inte redovisa innehav i intresseföretag eller gemensamt styrda företag med tillämpning av kapitalandelsmetoden eller klyvningsmetoden, ska det avseende sådana innehav också lämnas upplysning om eget kapital och resultatet för det senaste räkenskapsåret. Detta tillkommande upplysningskrav gäller även för övriga ägarintressen.

En annan skillnad är att det nya direktivet använder begreppet ägarintresse för att avgränsa vilka uppgifter som omfattas av den särskilda upplysningsskyldigheten som gäller för andelsinnehav som inte konsolideras eller redovisas med tillämpning av kapitalandelsmetoden eller klyvningsmetoden. Detta är en viss saklig skillnad, eftersom upplysningsskyldigheten i det tidigare direktivet inte avser ägarintressen utan andelar i företag.

Nuvarande svenska bestämmelser bör anpassas till utformningen av artikel 28.2.

10 Förvaltningsberättelse och bolagsstyrningsrapport

10.1 Förvaltningsberättelsen

Regeringens förslag: Det ska inte längre krävas att förvaltningsberättelsen innehåller upplysningar om viktiga händelser som har inträffat efter räkenskapsårets slut.

Upplysningar om förändringar i eget kapital ska i fortsättningen redovisas i förvaltningsberättelsen.

Utredningens förslag: Överensstämmer delvis med regeringens förslag (se betänkandet s. 346 f.). Utredningen föreslår att förändringar i eget kapital endast ska redovisas när det föreligger förslag om värdeöverföring eller vinstutdelning.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanser tillstyrker förslagen eller har inget att invända mot dem. *Finansinspektionen* föreslår att det införs en möjlighet för större företag som lämnar förslag till dispositioner av vinst eller förlust i not att i förvaltningsberättelsen endast uppge var upplysningen har lämnats. *Svenskt Näringsliv* invänder mot att mindre företag även i fortsättningen ska behöva lämna förslag till dispositioner av vinst eller förlust i förvaltningsberättelsen. *Bokföringsnämnden*, *Finansinspektionen* och *FAR* förordar att förändringar i eget kapital alltid ska specificeras.

Skälen för regeringens förslag: En årsredovisning ska innehålla en förvaltningsberättelse, 2 kap. 1 § årsredovisningslagen. Hur förvaltningsberättelsen ska vara utformad framgår av lagens 6 kap.

I förvaltningsberättelsen måste viss information lämnas. Det finns inte något som hindrar att där även tas in upplysningar av annat slag. Att upplysningarna tas in i förvaltningsberättelsen befriar dock inte företaget från skyldigheten att i balansräkningen, resultaträkningen eller noterna redovisa sådana upplysningar som enligt lag och god redovisningssed ska lämnas där.

För förvaltningsberättelsen gäller de övergripande kraven i 2 kap. 2 § på överskådlighet och iakttagande av god redovisningssed. Det som sägs i 2 kap. 3 § om rättvisande bild är inte tillämpligt på förvaltningsberättelsen. Emellertid gäller, enligt 6 kap. 1 § första stycket, att förvaltningsberättelsen ska ge en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat. I kravet på en rättvisande översikt ligger att den ska återspegla det enskilda bolagets verkliga förhållanden och ge en så allsidig bild som möjligt (prop. 1995/96:10 del 2, s. 231).

Lagens regler om vad en förvaltningsberättelse ska innehålla kompletteras av råd och rekommendationer som har utvecklats inom ramen för god redovisningssed. Mindre aktiebolag och ekonomiska föreningar kan välja att tillämpa Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2008:1 eller 2009:1 (K2). Av K2 framgår att dessa företag bör upprätta förvaltningsberättelsen enligt en viss uppställningsform och med vissa angivna rubriker och underrubriker. K2 innehåller även andra uttalanden om vad som ska vara med i en förvaltningsberättelse. Större företag ska i de flesta fall tillämpa Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2012:1 (K3). Också K3 innehåller uttalanden om vad förvaltningsberättelsen bör innehålla.

Det nya direktivets regler om vad en förvaltningsberättelse ska innehålla överensstämmer i allt väsentligt med de tidigare direktivens. Utformningen ger dock anledning till några överväganden.

Först kan noteras att enligt artikel 46 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet ska förvaltningsberättelsen minst innehålla en rättvisande översikt över utvecklingen och resultatet av företagets verksamhet och dess ställning, tillsammans med en beskrivning av de väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer som det står inför. Ordet minst återfinns inte i den motsvarande bestämmelsen i det nya direktivet (artikel 19). Detta

bedöms inte innebära någon ändring i sak. Direktivet föreskriver inte att förvaltningsberättelsen endast får innehålla de upplysningar som krävs.

I de tidigare direktiven föreskrivs att förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om viktiga händelser som har inträffat efter räkenskapsårets slut. I det nya direktivet finns det inget motsvarande krav. I stället sägs det i artikel 17.1 q att upplysningar av detta slag ska lämnas i not. Kravet på dessa upplysningar behandlas i avsnitt 8.3. Med hänsyn till kravet på notupplysningar bör det inte ställas krav på upplysningar av samma slag i förvaltningsberättelsen.

Enligt årsredovisningslagen ska förvaltningsberättelsen även innehålla uppgifter om händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret. Det nya direktivet innehåller ingen direkt motsvarighet till den bestämmelsen. Den ligger emellertid väl i linje med det som sägs i direktivet om att förvaltningsberättelsen ska ge en rättvisande översikt över företagets utveckling, resultat och ställning. Det finns ett allmänt intresse av att alla typer av företag lämnar denna typ av information även i fortsättningen. Bestämmelsen bör därför finnas kvar.

Varken det fjärde bolagsrättsliga direktivet eller det nya direktivet innehåller någon motsvarighet till bestämmelsen i 6 kap. 1 a § om att förvaltningsberättelsen för ett aktiemarknadsbolag ska innehålla uppgift om de senaste beslutade riktlinjerna för ersättningar till ledande befattningshavare samt styrelsens förslag till nya riktlinjer. Det nya direktivet hindrar inte att svensk lag även i fortsättningen ställer krav på sådan information i förvaltningsberättelsen. Något behov av att ändra denna bestämmelse finns inte.

Kravet i 6 kap. 2 § på att förvaltningsberättelsen för ett aktiebolag eller en ekonomisk förening ska innehålla förslag till vinstdispositioner berörs i avsnitt 8.3. Enligt artikel 17.1 o i direktivet ska upplysningar om vinst- och förlustdispositioner lämnas i not. Direktivet medger inte att medlemsstaterna ålägger små företag att lämna sådana notupplysningar. Mot den bakgrunden uppstår frågan om huruvida det är möjligt att behålla kravet i 6 kap. 2 §. Direktivet hindrar inte att medlemsstaterna har mera långtgående krav på förvaltningsberättelsens innehåll än vad som anges i direktivet. Man kan, som *Svenskt Näringsliv*, ifrågasätta om det är förenligt med direktivets anda att behålla kravet för de mindre företagen. För att avgöra vad som är den enklaste ordningen för företagen bör man dock se till upplysningskravens funktion. Som utredningen pekar på är de nuvarande bestämmelserna närmast en del av de associationsrättsliga regelverken. De sammanhänger med reglerna i aktiebolagslagen och lagen om ekonomiska föreningar om att bolagsstämman respektive föreningsstämman ska besluta om disposition av vinst och förlust. Till grund för ett sådant beslut måste det finnas ett förslag och detta lämnas enligt svensk associationsrättslig tradition i förvaltningsberättelsen. Behovet av att aktieägare och medlemmar får tillgång till förslaget skulle i och för sig kunna tillgodose genom att det i aktiebolagslagen respektive lagen om ekonomiska föreningar ställdes krav på upprättande av särskilda dokument inför stämman. En sådan lösning skulle dock vara ägnad att öka den administrativa bördan för företagen. Detta är varken önskvärt eller förenligt med direktivets syfte. Med denna bedömning är det inte heller lämpligt att, såsom *Finansinspektionen* föreslår, införa en möjlighet för företagen att i förvaltningsberättelsen endast ange var informa-

tionen om förslaget lämnas. Regeringen föreslår därför inte någon ändring av bestämmelserna om förslag till vinst- och förlustdispositioner i 6 kap. 2 §.

En annan sak är att utformningen av det nya direktivet gör det nödvändigt att, såsom föreslås i avsnitt 8.3, komplettera lagen med ett krav på att större företag ska lämna notupplysningar om föreslagna vinst- eller förlustdispositioner.

I 5 kap. 14 och 15 §§ finns krav på att aktiebolag och ekonomiska föreningar ska lämna upplysningar om förändringar i eget kapital jämfört med föregående år. I avsnitt 8.1 föreslås en renodling av vilken information som ska lämnas som notupplysningar. Kravet på notupplysningar om förändringar i eget kapital bör tas bort. Informationen bör i stället lämnas i förvaltningsberättelsen, där den passar in bättre.

10.2 Revisorsgranskning av bolagsstyrningsrapporten

Regeringens förslag: Kraven på revisorsgranskning av bolagsstyrningsrapporten utökas. Revisorn ska uttala sig om huruvida vissa av upplysningarna i rapporten överensstämmer med redovisningsreglerna. Om revisorn vid sin granskning av dessa upplysningar upptäcker väsentliga fel i en bolagsstyrningsrapport, ska detta anges.

Utredningens förslag: Överensstämmer huvudsakligen med regeringens förslag (se betänkandet s. 402 f.). Utredningen föreslår inte att revisorn ska uttala sig om överensstämmelsen med redovisningsreglerna.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanser tillstyrker förslagen eller har inget att invända mot dem. FAR noterar att det inte föreslås något krav på att revisorn ska uttala sig om huruvida bolagsstyrningsrapporten överensstämmer med gällande rätt. FAR föreslår även att utformningen av kravet på att väsentliga fel ska anges görs i närmare anslutning till direktivets lydelse.

Skälen för regeringens förslag: Av artikel 20 i det nya direktivet framgår att företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna på en reglerad marknad ska ta med en företagsstyrningsrapport (i årsredovisningslagen benämnd bolagsstyrningsrapport) i sin förvaltningsberättelse. Medlemsstaterna får tillåta att de uppgifter som ska ingå i en företagsstyrningsrapport i stället tas in i en separat rapport eller i ett dokument som är tillgängligt för allmänheten på företagets webbplats och som det hänvisas till i förvaltningsberättelsen.

Bestämmelserna i artikel 20 är överförda från artikel 46 a i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. Ordalydelsen i det nya direktivet är i denna del väsentligen densamma som i det fjärde direktivet. Det nya direktivet skiljer sig dock något åt vad gäller kraven på revisorsgranskning av företagsstyrningsrapporten.

I artikel 20.3 i det nya direktivet sägs, såvitt gäller merparten av de uppgifter som ska finnas i rapporten, att revisorn ska kontrollera att informationen har lämnats. Beträffande upplysningar om företagets system för internkontroll och riskhantering i samband med den ekono-

miska rapporteringen och om sådana ägarförhållanden m.m. som kan ha betydelse för möjligheterna att genomföra ett offentligt uppköp av företaget föreskrivs att revisorn ska uttala sig enligt artikel 34.1 andra stycket. I den artikeln sägs att revisorn ska uttala sig om huruvida förvaltningsberättelsen är konsistent med de finansiella rapporterna för samma räkenskapsår och om den har upprättats enligt gällande rättsliga krav. Där sägs även att revisorn ska ange huruvida det, mot bakgrund av den kännedom om och förståelse för företaget och dess omgivning som han eller hon har fått i samband med revisionen, har kunnat identifieras väsentliga felaktigheter i förvaltningsberättelsen. I så fall ska indikeras vilken typ av felaktighet det rör sig om.

De svenska bestämmelserna om revision av bolagsstyrningsrapport finns i 9 kap. 31 § aktiebolagslagen. Bestämmelserna är tillämpliga när bolagsstyrningsrapporten utgör en del av bolagets förvaltningsberättelse. I 6 kap. 9 § årsredovisningslagen finns i sak överensstämmande bestämmelser om revision av sådana bolagsstyrningsrapporter som upprättas som separata rapporter. Bestämmelserna har samma innebörd som bestämmelserna i det fjärde direktivet. När det gäller sådana upplysningar som avses i 6 kap. 6 § andra stycket 2–6 ska yttrandet innehålla ett uttalande om huruvida upplysningarna är förenliga med årsredovisningen. I övrigt ska revisorn uttala sig om huruvida en rapport har upprättats eller inte.

De svenska bestämmelserna om revisorns kontroll av de upplysningar som avses i 6 kap. 6 § andra stycket 2–6 bör ändras så att de ansluter närmare till det nya direktivet. Det bör av dem framgå att en revisor som upptäcker något väsentligt fel i upplysningarna ska ange detta och peka på vilket slags fel det rör sig om. Som *FAR* noterar behöver omfattningen av revisorsgranskningen utökas till att även omfatta en kontroll av att upplysningarna överensstämmer med redovisningsreglerna. Även med dessa tillägg bör fortsatt gälla att granskningen ska vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver.

11 Rapport om betalningar till myndigheter

11.1 EU-gemensamma krav

<p>Regeringens förslag: Redovisningsdirektivets krav på rapport från vissa företag om betalningar till myndigheter genomförs i en ny lag.</p>
--

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 419 f.).

Remissinstanserna: Tillstyrker förslaget eller har inget att invända mot det.

Skälen för regeringens förslag

Redovisningsdirektivet

Det nya direktivet ålägger medlemsstaterna att se till att stora företag och företag av allmänt intresse som är verksamma inom utvinningsindustri eller avverkning av naturskog redovisar betalningar till offentliga förvaltningar (artiklarna 41–47).

Företagen ska redovisa betalningar som överstiger 100 000 euro för varje land där de är verksamma. Informationen ska bidra till att genomföra de principer som kommit till uttryck i Extractive Industries Transparency Initiative (EITI). Regleringen är också avsedd att komplettera Europeiska unionens handlingsplan för skogslagstiftningens efterlevnad samt förvaltning av och handel med skog (EU Flegt) och Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 995/2010 av den 20 oktober 2010 om fastställande av skyldigheter för verksamhetsutövare som släpper ut timmer och trävaror på marknaden. I förordningen föreskrivs att de som handlar med timmerprodukter ska säkerställa att olagligt avverkat timmer inte kommer in på unionsmarknaden.

Genomförandet i svensk rätt

Rapporteringskyldigheten saknar tidigare motsvarighet i svensk rätt. Bestämmelser om sådan skyldighet måste därför införas i lag eller förordning. Regler av detta slag är i och för sig av näringsrättslig natur. Det är därför inte uteslutet att, efter bemyndigande i lag, ta in bestämmelserna i förordning. Det nära sambandet med redovisningslagstiftningen talar dock för att de bör tas in i lag.

Sambandet med redovisningsreglerna är inte så starkt att det framstår som nödvändigt eller ens ändamålsenligt att placera de nya bestämmelserna i årsredovisningslagen. Ett viktigt skäl till det är att rapporteringen inte bör ske genom att de aktuella uppgifterna tas in i företagets årsredovisning, vilket berörs närmare i nästa avsnitt. Bestämmelserna bör därför tas in i en ny, särskild lag.

Den nya lagen bör ange vilka företag som omfattas av rapporteringskravet. Den bör också ange under vilka förutsättningar en rapport ska upprättas och vad den ska innehålla. Vidare bör lagen innehålla bestämmelser om hur rapporten ska offentliggöras och vad som gäller om den inte upprättas och offentliggörs i rätt tid.

11.2 Rapporteringskravet

Regeringens förslag: Rapporteringskravet ska gälla för större företag och finansiella företag som är verksamma i utvinningsindustrin eller inom avverkning av naturskog. Företagen ska årligen i en fristående rapport ange betalningar som de har gjort till myndigheter i en medlemsstat eller i ett tredjeland.

Endast betalningar som, ensamma eller tillsammans med andra sammanhängande betalningar, överstiger 860 000 kronor ska tas med.

Ett moderföretag ska som huvudregel lämna en sammanställd rapport som omfattar hela koncernen.

Om ett företag redan lämnar en rapport enligt likvärdiga tredjelandsbestämmelser, ska det vara undantaget från rapporteringskravet.

Utredningens förslag: Överensstämmer huvudsakligen med regeringens förslag. Utredningen föreslår att endast de företag som i direktivet definieras som stora företag och företag av allmänt intresse ska omfattas av reglerna (se betänkandet s. 420 f.)

Remissinstanserna: Tillstyrker förslaget eller har inget att invända mot det.

Skälen för regeringens förslag

Kretsen av företag som bör omfattas

Enligt artikel 42 i direktivet gäller rapporteringsskyldigheten stora företag och företag av allmänt intresse. Den nya lagen måste i sak omfatta åtminstone dessa kategorier av företag. Direktivet ger dock medlemsstaterna utrymme att införa motsvarande krav även på andra företag. Frågan är om Sverige bör utnyttja detta och låta rapporteringskravet gälla samtliga större företag, dvs. även de företag som i direktivet benämns medelstora företag.

Utgångspunkten är att det inte bör införas gränsvärden eller kategorindelningar som avviker från de som redan gäller generellt. Med förslaget i avsnitt 5.1 att behålla årsredovisningslagens nuvarande indelning i större och mindre företag följer därför att den lösning som bör väljas är att kräva samma sak av samtliga större företag. Tillgänglig statistik tyder på att antalet företag som berörs av en sådan utvidgning i förhållande till direktivet är mycket begränsat. Det får anses finnas ett betydande allmänt intresse i att även dessa företag tillhandahåller informationen.

För att täcka in direktivets krav, måste lagen också gälla sådana finansiella företag som upprättar årsredovisning enligt ÅRKL eller ÅRFL.

Koncerner

Enligt artikel 44 ska ett stort företag eller ett företag av allmänt intresse som är moderföretag och upprättar koncernredovisning också upprätta en sammanställd rapport om betalningar till myndigheter. Artikelns behandlar även vissa ytterligare fall där koncernen är liten eller medelstor. Direktivets konstruktion är i denna del något svårtydd. Avsikten får dock anses vara att en rapport på koncernnivå alltid ska upprättas om det någonstans i koncernen finns ett företag av allmänt intresse, även om moderföretaget inte är stort eller av allmänt intresse.

Ett moderföretag ska betraktas som verksamt i utvinningsindustrin eller inom avverkning av naturskog om något eller några av dess dotterföretag bedriver sådan verksamhet.

Det är enligt direktivet inte nödvändigt att upprätta en koncernrapport om moderföretaget också är ett dotterföretag, och dess eget moderföretag lyder under en medlemsstats lagstiftning. Vidare är det inte nödvändigt att upprätta en sammanställd rapport om allvarliga och långvariga begränsningar väsentligt försvårar moderföretagets möjligheter att utöva sina rättigheter när det gäller dotterföretagets ledning eller tillgångar, om den information som behövs inte kan erhållas utan oskälig kostnad eller inom rimlig tid, eller om aktierna eller andelarna i företaget innehas

uteslutande i avsikt att sälja dem vidare. Det innebär att en rapport på koncernnivå inte behöver omfatta sådana dotterföretag som enligt 7 kap. 5 § tredje stycket årsredovisningslagen inte omfattas av koncernredovisningen för räkenskapsåret.

Den svenska lagen bör avspegla såväl direktivets uttryckliga reglering av moderföretag som är stora eller av allmänt intresse som dess avsikt att en rapport på koncernnivå alltid ska upprättas om det i koncernen finns ett företag av allmänt intresse. Även de i direktivet angivna undantagen bör komma till uttryck i lagen. En rapport bör alltid upprättas för en större koncern, dvs. även de koncerner som i direktivet benämns medelstora koncerner. Kraven på större koncerner bör vara enhetliga och det finns ett betydande allmänintresse av informationen. Den närmare utformningen av kraven behandlas i författningskommentaren.

Företag som omfattas av en sådan sammanställd rapport som ett moderföretag ska upprätta ska enligt direktivet vara undantagna från såväl skyldigheten att upprätta en egen rapport på företagsnivå som på koncernnivå. Motsvarande undantag bör tas in i den svenska lagen.

Undantag vid rapportering enligt likvärdiga tredjelandsbestämmelser

Enligt artikel 46 är ett företag inte skyldigt att upprätta en rapport om det i stället utarbetar en rapport enligt ett tredjelands krav och dessa bedöms som likvärdiga. Den rapport som företaget upprättar måste dock alltid offentliggöras i enlighet med de nationella regler som direktivet föranleder.

I direktivet preciseras inte vilka länder som har likvärdiga krav. I stället sägs det att kommissionen ska ges befogenhet att fastställa de kriterier som ska tillämpas vid en bedömning av frågan. Enligt artikel 47 har kommissionen rätt att anta genomförandeakter för att avgöra vilka tredjelands rapporteringskrav som är likvärdiga med kraven i direktivet.

Undantaget i artikel 46 bör avspeglas i den nya lagen.

Några grundläggande definitioner

Artikel 41 i direktivet definierar några begrepp som är av grundläggande betydelse för tolkningen av direktivet. Med företag som har sin verksamhet i utvinningsindustrin avses i direktivet företag som ägnar sig åt utforskning, prospektering, upptäckt, utveckling och utvinning av mineraler, olja, naturgas eller andra ämnen. Direktivet hänvisar i denna del till en indelning i näringsgrenar som görs i en EU-förordning. Även definitionen av företag med verksamhet inom avverkning av naturskog hänvisar till denna EU-förordning. I förordningen benämns verksamheten drivning. Drivning är det arbete som sker när ett område med skog avverkas. I detta inbegrips både själva avverkningen och arbetet med att föra fram det som avverkat till bilväg. Lagen bör utformas så att den överensstämmer med dessa avgränsningar av betydelse för tillämpningsområdet.

Med myndighet avses i direktivet en nationell, regional eller lokal myndighet i en medlemsstat eller ett tredje land. Här i inbegrips även ett företag som en myndighet har ett bestämmande inflytande över. Det innebär att även exempelvis statliga bolag omfattas. Det är tydligt att vad som avses med myndighet i detta EU-rättsliga sammanhang inte enkelt

kan beskrivas i en fristående definition i den lag som genomför direktivet. Det är också tveksamt om det är lämpligt att använda termen myndighet i svensk lag på ett sätt som klart avviker från det gängse. En lämpligare lösning är att göra den avgränsning som direktivets definition syftar till i en särskild bestämmelse om tillämpningsområdet.

Eftersom direktivet föreskriver att rapporten ska redovisa vissa uppgifter på projektnivå, bör lagen klargöra vad som utgör projekt. Med projekt avses enligt direktivet de operativa verksamheter som styrs av ett enda kontrakt, en enda licens, ett enda arrende, en enda koncession eller ett enda liknande lagenligt avtal och som ligger till grund för betalningsansvar gentemot en myndighet. Om flera sådana kontrakt i väsentlig grad är sammankopplade, ska dessa dock anses utgöra ett projekt. En motsvarande definition bör tas in i lagen.

En separat rapport

En särskild fråga är om rapporteringsskyldigheten ska fullgöras genom en separat rapport eller ske inom ramen för företagets årsredovisning. Direktivet ger utrymme för båda alternativen.

Att låta rapporteringen ingå i årsredovisningen skulle ge betydande nackdelar. Årsredovisningen skulle då tyngas av en mängd information som ligger vid sidan av sådan information som annars dominerar årsredovisningen och delvis är till för andra intressenter. De som söker informationen skulle behöva leta i ett dokument som innehåller mycket annat än det de är intresserade av. Rapporteringsskyldigheten bör därför i stället fullgöras genom en särskild rapport.

Rapportens innehåll

Kraven på rapportens innehåll bör utformas så att de överensstämmer med direktivets beskrivning av berörda typer av betalningar (artikel 41.5) och de uppgifter som ska tas med (artikel 43). Den närmare utformningen av kraven behandlas i författningskommentaren.

Enligt direktivet behöver betalningar som understiger 100 000 euro under ett räkenskapsår inte beaktas. Vid tillämpningen av denna beloppsgräns ska betalningar som hör ihop räknas samman. Detta innebär att ett företag vid alla typer av periodiska betalningar eller delbetalningar måste ta hänsyn till det sammanlagda beloppet av betalningarna för att kunna avgöra om upplysningar ska lämnas. I de stater som inte har infört euro som nationell valuta ska gränsvärdet räknas om till nationell valuta på visst sätt. En omräkning enligt anvisningarna ger ett gränsvärde på drygt 860 000 kronor. Direktivet hindrar inte att ett lägre gränsvärde sätts. I lagstiftningsärendet har inte annat framkommit än att det är lämpligt att bestämma gränsvärdet i svensk rätt till det avrundade beloppet 860 000 kronor.

I artikel 43.4 anges att man vid rapporteringen ska redovisa enligt principen om verklig innebörd (substance over form). Ett företag ska alltså inte kunna undgå uppgiftskravet genom att till exempel ge en verksamhet som omfattas av direktivet en avvikande beteckning. Den svenska lagen bör ge uttryck för denna princip.

11.3 Offentliggörande

Regeringens förslag: Rapporten ska ges in till Bolagsverket inom samma tidsfrist som gäller för ingivande av årsredovisningen. Den ska offentliggöras på samma sätt som årsredovisningen.

Om rapporten inte ges in i tid, ska Bolagsverket kunna rikta vitesförelägganden mot personer i företagets ledning. Bolagsverket ska också kunna döma ut vitet.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 426 f.). Utredningen föreslår dock ett krav på att rapporten och registreringen avfattas på både svenska och engelska.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanser tillstyrker förslagen eller har inget att invända mot dem. *Svenskt Näringsliv* och *Näringslivets regelnämnd* anser att rapporten inte ska behöva avfattas på engelska.

Skälen för regeringens förslag: Rapporten eller den sammanställda rapporten ska enligt artikel 45 i direktivet offentliggöras på samma sätt som direktivet föreskriver i fråga om årsredovisningen, dvs. i enlighet med direktiv 2009/101/EG.

Den bästa lösningen för svenskt vidkommande är att rapporten offentliggörs på samma sätt som årsredovisningen. Det bör alltså åläggas det rapporteringsskyldiga företaget att ge in rapporten till Bolagsverket, som därefter kungör att detta har skett. För aktiebolag ska registrering ske i aktiebolagsregistret.

I direktivet anges inte på vilket språk rapporten ska upprättas. I direktiv 2009/101/EG sägs emellertid att offentliggörande ska ske på något av de språk som tillåts enligt de språkregler som gäller i respektive medlemsstat och att medlemsstaterna också ska tillåta offentliggörande på andra språk.

Enligt 8 kap. 3 c § årsredovisningslagen ska en registrering av en årsredovisning i aktiebolagsregistret avfattas på svenska och dessutom, om bolaget begär det, på annat officiellt språk inom EU eller på norska eller isländska. Motsvarande bör gälla för rapporterna om betalningar. Det finns, som *Svenskt Näringsliv* och *Näringslivets regelnämnd* är inne på, inte tillräckligt stöd för att kräva att rapporten ska ges in och registreras i både svensk och engelsk språkversion.

Bolagsverket har möjlighet att vitesförelägga styrelseledamöter och verkställande direktör i företag som dröjer med att ge in redovisningshandlingar till verket, se 8 kap. 13 § årsredovisningslagen. En motsvarande möjlighet behövs för de fall där ett företag underlåter att ge in en rapport om betalningar till myndigheter. Förseningsavgifter bedöms inte vara ett tillräckligt verksamt medel.

Kontrollen av att företagen fullgör sin rapporteringsskyldighet på ett korrekt sätt bör ske genom att Bolagsverket gör samma slag av övergripande granskning som i fråga om årsredovisningar.

Beslut enligt lagen bör kunna överklagas som andra liknande förvaltningsbeslut.

12 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Regeringens förslag: Lagändringarna ska träda i kraft den 1 januari 2016 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

Utredningens förslag: Överensstämmer med regeringens förslag (se betänkandet s. 443).

Remissinstanserna: Remissinstanserna yttrar sig inte särskilt över förslagen i denna del.

Skälen för regeringens förslag: Med hänsyn till den tid som de återstående leden i lagstiftningsprocessen kan väntas ta föreslås att lagändringarna träder i kraft den 1 januari 2016.

En vedertagen princip för lagstiftning på redovisningsområdet är att de bestämmelser som företagen har att följa inte ändras under löpande räkenskapsår. Lagändringar träder som regel i kraft ett visst datum och tillämpas på räkenskapsår som inleds samma dag eller senare. Det finns inte anledning att nu avvika från denna princip. Lagändringarna ska därför tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

Några ytterligare övergångsbestämmelser krävs inte.

13 Förslagets konsekvenser

Regeringens bedömning: Förslaget att inskränka kraven på notupplysningar för mindre företag kan antas leda till lägre administrativa kostnader.

Det nya kravet på att rapportera betalningar till myndigheter land för land kommer att leda till ökade kostnader för de företag som omfattas.

Bokföringsnämnden kommer att behöva ett tillfälligt resurstillskott på en miljon kronor.

Utredningens bedömning överensstämmer i huvudsak med regeringens i de delar där utredningens förslag motsvarar regeringens förslag (se betänkandet s. 431 f.)

Remissinstanserna: De flesta remissinstanser yttrar sig inte särskilt över förslagen i denna del. *Bokföringsnämnden* gör bedömningen att om nämnden inte tilldelas ytterligare resurser kan det antas att den kompletterande normgivning som behövs för ett heltäckande och förenklat regelverk inte är på plats när den nya lagstiftningen ska börja tillämpas. Denna bedömning delas av *Bolagsverket* som även framhåller att verket kommer att behöva informera om de ändrade reglerna, utbilda personal och ändra it-system. *Bolagsverket* menar att detta sammantaget kommer att leda till ökade kostnader som kan komma att överstiga den summa som utredningen kommit fram till för verkets del. *Regelrådet* anser att de administrativa kostnaderna och konsekvenserna av utredningens förslag

att dela in företagen i fler kategorier inte är tillräckligt väl beskrivna samt att flera av förslagen går längre än de minimikrav som direktivet ställer, s.k. gold-plating.

Skälen för regeringens bedömning

Anpassningar till redovisningsdirektivet

De förändringar i den svenska redovisningslagstiftningen som förslagen innebär är i allt väsentligt påkallade av det nya redovisningsdirektivet. Bestämmelserna i direktivet är, åtminstone när det gäller mindre företag, till stor del tvingande. Möjligheterna att välja alternativa lösningar är i dessa fall mycket små. Direktivet ger dock medlemsstaterna vissa valmöjligheter. I dessa fall är strävan att, när det inte finns särskilda skäl däremot, välja det alternativ som innebär den största lättningen för det enskilda företaget. Som *Regelrådet* lyfter fram är det i vissa fall möjligt att gå längre än direktivets minimikrav. För att hålla nere den administrativa bördan utnyttjas dock endast undantagsvis dessa möjligheter, exempelvis när det gäller skyldigheten för mindre publika aktiebolag att lämna vissa upplysningar om närståendetransaktioner.

I några fall anses det inte vara lämpligt att ta bort befintliga svenska regler, där detta i och för sig skulle vara förenligt med direktivet. I dessa fall rör det sig om bestämmelser som regeringen uppfattar som viktiga för svenska företags redovisning.

Antal företag som berörs

Antalet aktiva företag i Statistiska centralbyråns företagsregister uppgick år 2012 till drygt 1 137 000. Såsom aktiva företag räknas juridiska personer samt fysiska personer som antingen är registrerade för mervärdesskatt, som arbetsgivare eller, i ej mervärdesskattepliktiga branscher, för F-skatt. Exakt hur många av dessa företag som är skyldiga att upprätta årsredovisning och som därmed berörs av de föreslagna lagändringarna är svårt att bedöma. Det finns enligt Bolagsverket cirka 454 000 aktiebolag och dessa är alltid skyldiga att upprätta årsredovisning. De berörs alltså alltid i någon utsträckning av förslagen. Bland de företag som är upptagna i Statistiska centralbyråns företagsregister utgör emellertid drygt hälften, eller cirka 615 000, enskilda näringsidkare. Enskilda näringsidkare är normalt inte skyldiga att upprätta årsredovisning och berörs därför i mycket liten omfattning av lagändringarna.

För årsredovisningspliktiga företag som är mindre företag innebär flertalet av ändringarna förenklningar. Ett antal bestämmelser, särskilt krav på notupplysningar, ska inte längre tillämpas på dessa företag. Det saknas statistik avseende antalet årsredovisningspliktiga som är mindre företag. Vid en tillämpning av de föreslagna storlekskriterierna för företag i årsredovisningslagen utgör emellertid i dag cirka 98 procent av alla aktiva företag i Statistiska centralbyråns företagsregister mindre företag. Det talar för att även det alldeles övervägande antalet årsredovisningspliktiga företag är mindre företag och därmed kommer att beröras av förenklningarna i lagförslaget.

Tidsåtgång och administrativa kostnader

Samtliga företags totala kostnad för att upprätta årsredovisning uppgick enligt Tillväxtverket till cirka 1,7 miljarder kronor år 2009. Sedan dess har både lönekostnaderna och antalet företag ökat. 2014 kom det in cirka 428 000 årsredovisningar för aktiebolag till Bolagsverket.

Ett av de främsta syftena med det nya direktivet är att förenkla för de minsta företagen. Några försök till mera fullständiga beräkningar av de tidsvinster, och därmed kostnadsbesparingar, som mindre företagen kan förväntas göra totalt till följd av de föreslagna ändringarna låter sig inte göras. Några exempel på de kostnadsbesparingar som kommer att bli aktuella för de mindre företagen har dock lämnats av utredningen. Beräkningarna har tagits fram med hjälp av en s.k. minirapport från Tillväxtverket som är gjord år 2009. Rapporten behandlar årsredovisning och bokföring i s.k. K2-företag och de kostnader som förändringar i årsredovisningslagen under perioden den 1 januari till den 31 december 2009 har fört med sig för företagen.

Mindre företag ska i dag lämna upplysningar om medelantalet anställda, könsfördelning bland ledande befattningshavare och räkenskapsårets personalkostnader i årsredovisningen. De administrativa kostnaderna för att uppfylla dessa krav uppgår för de mindre företagen enligt Tillväxtverkets mätningar till cirka 100 miljoner kronor per räkenskapsår. Framöver kommer mindre företag endast behöva lämna upplysningar om medelantalet anställda, vilket enligt motsvarande mätningar kostar företagen cirka 30 miljoner kronor årligen. Besparingen för mindre företag på grund av den nu redovisade regeländringen uppgår således till cirka 70 miljoner kronor per räkenskapsår.

I dag ska en årsredovisning alltid innehålla upplysningar om innehav i dotterföretag och intresseföretag. Upplysning ska också lämnas om namn och säte för det företag som upprättar koncernredovisning i den största av de koncerner i vilken företaget ingår som dotterföretag. De administrativa kostnaderna för att uppfylla dessa krav uppgår enligt Tillväxtverket till totalt cirka 16 miljoner kronor per år. Framöver kommer endast större företag att omfattas av detta upplysningskrav. Besparingen för de mindre företagen blir enligt Tillväxtverkets beräkningar cirka 2,7 miljoner kronor.

Förslagen kommer sannolikt att innebära att de mindre företagen övergångsvis får vissa ökade administrativa kostnader i samband med att de nya reglerna ska börja tillämpas. Dessa kostnader sammanhänger bl.a. med att företagen kan behöva tillägna sig nya rutiner för informations-samlande. Det kan heller inte uteslutas att de mindre företagen i någon mån kommer att drabbas av ökade kostnader på grund av att Statistiska centralbyrån kommer att kräva in vissa för den ekonomiska statistiken nödvändiga uppgifter som inte kommer att framgå i de små företagens årsredovisningar (se närmare om detta nedan under Övriga effekter). De administrativa kostnaderna för mindre företag torde dock totalt sett komma att minska avsevärt.

Rapport om betalningar till myndigheter

Större företag och vissa finansiella företag som är aktiva i utvinningsindustrin eller inom avverkning av naturskog ska i vissa fall upprätta en

årlig rapport om betalningar till myndigheter. Rapporten ska offentliggöras genom att den ges in till Bolagsverket och registreras där. Betalningar som understiger 860 000 kr per räkenskapsår behöver inte inkluderas i rapporten. Statistiska centralbyrån har för utredningens räkning tagit fram statistik på hur många företag i Sverige som var verksamma inom utvinningsindustrin respektive skogsindustrin som helhet under år 2011. Enligt Statistiska centralbyrån finns det fem stora företag som är verksamma inom utvinningsindustrin och tio stora företag som är verksamma inom skogsindustrin. Dessa siffror är dock något osäkra eftersom det kan finnas företag som inte har utvinning eller avverkning av naturskog som sin huvudsakliga verksamhet men som ändå, i begränsad utsträckning eller tillfälligt, har del i sådan verksamhet. Det har inte gått att få fram någon statistik på hur många dessa företag skulle kunna vara. Omfattningen av det arbete som det enskilda företaget måste lägga ner på rapporten blir givetvis beroende av omfattningen av företagets verksamhet. För att kunna lämna uppgifter om betalningar på det sätt som den nya lagen kräver behöver företagen sannolikt göra omställningar av ekonomi- och redovisningssystem, vilket kommer att leda till engångskostnader. Därutöver tillkommer löpande kostnader för att samla och lagra information samt för att upprätta och registrera rapporterna.

Särskilt om effekter för publika aktiebolag

Direktivets bestämmelser om fullharmonisering för små företag innebär att flera av de särskilda krav på notupplysningar som hittills har funnits för mindre publika aktiebolag i huvudsak måste tas bort. Antalet publika aktiebolag som inte är noterade uppgår till 821 och antalet noterade till 457. Det har inte varit möjligt att få fram exakta siffror på hur många av de publika aktiebolagen som i dag är att betrakta som mindre företag. Av Statistiska centralbyråns företagsregister går dock att utläsa att antalet onoterade aktiebolag med 0–50 anställda uppgår till 46.

Andra konsekvenser för berörda företag

För samtliga kategorier av företag införs en generell möjlighet att avvika från lagens krav om följderna av avvikelserna inte är väsentlig. Denna möjlighet kommer att få vissa effekter på såväl utformningen av som innehållet i företagens års- och koncernredovisningar och kan också innebära förenklingar för företagen. Effekten bedöms dock vara förhållandevis begränsad.

Konkurrensförhållanden

Utredningens förslag träffar samtliga företag som omfattas av årsredovisningslagen och får också effekter för de finansiella företag som omfattas av de särskilda årsredovisningslagarna (ÅRKL och ÅRFL). Utformningen av de materiella reglerna torde inte leda till någon snedvridning av konkurrensen på marknaden. De minskade uppgiftskraven för mindre företag skulle teoretiskt kunna innebära att det utifrån ett administrationskostnadsperspektiv blir mer attraktivt än tidigare att klassificeras som ett mindre företag, vilket i sin tur kan vara en konkurrensfördel. Som ovan redogörs för omfattar kategorin mindre företag dock redan majoriteten av de företag som omfattas av redovisningslagarna i Sverige.

Bedömningen blir därför att konkurrensförhållandena mellan företagen inte kommer att påverkas på något avgörande sätt.

Konsekvenser för Bokföringsnämnden

Redovisningslagstiftningens karaktär av ramlagstiftning påverkas inte av lagändringarna. De normgivande organen, däribland Bokföringsnämnden, kommer även i fortsättningen att spela en viktig roll i utvecklandet av god redovisningssed. Flera av ändringarna förutsätter att dessa organ fyller ut och kompletterar lagstiftningen med allmänna råd, yttranden och vägledningar i olika frågor. De förhållandevis stora förändringar i lagstiftningen som föreslås medför att bl.a. Bokföringsnämnden blir tvungen att se över betydande delar av befintliga råd och rekommendationer.

Genom det inslag av full harmonisering som direktivet innehåller förändras även förutsättningarna för de normgivande organen i viss mån. Bokföringsnämnden har därför anledning att göra en särskild översyn av sådana allmänna råd som riktar sig till eller har betydelse för mindre företag. Denna kategori av företag omfattar i praktiken det helt övervägande antalet företag i Sverige. De nya bestämmelserna tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015. Omarbetade allmänna råd från Bokföringsnämnden behöver finnas på plats i god tid innan företagen under första halvåret 2017 upprättar sina årsredovisningar. Arbetet måste därför bedrivas parallellt med slutförandet av andra projekt som är prioriterade hos nämnden. Bokföringsnämnden kommer på grund av detta att vara i behov av ett tillfälligt resurstillskott på en miljon kronor, motsvarande en årsanställning.

Konsekvenser för Bolagsverket

De förslag om ändringar i redovisningsreglerna som regeringen lämnar är förenklade i förhållande till utredningens förslag, bl.a. genom att det inte föreslås ytterligare kategorier av företag, och kommer inte att leda till några nämnvärda kostnader för Bolagsverket. Förslaget om att företag inom utvinningsindustrin m.m. årligen ska upprätta och offentliggöra en årlig rapport får viss påverkan på Bolagsverkets verksamhet. Det rör sig dock om ett mycket begränsat antal företag som berörs av det nya rapporteringskravet. Merkostnaden för Bolagsverket bedöms bli högst marginell och inte medföra något behov av ökad avgiftsfinansiering.

Konsekvenser för Skatteverket

Förslagen bedöms inte påverka de skattemässiga resultat som företagen redovisar. Inte heller påverkas Skatteverkets kontrollmöjligheter.

Övriga effekter

Uppgifter i företagens årsredovisningar har stor betydelse för den ekonomiska statistik som tas fram av Statistiska centralbyrån och för underlaget för nationalräkenskaperna (t.ex. beräkning av bruttonationalprodukten). Exempelvis bygger Statistiska centralbyråns undersökning Företagens ekonomi på bokslut från hela näringslivets företag (exklusive

den finansiella sektorn) i Sverige, oberoende av juridisk form och företagsstorlek. Årsredovisningar används även i ett flertal andra undersökningar hos Statistiska centralbyrån. Detaljinformation som inte återfinns i årsredovisningarna samlas in via urvalsundersökningar. Företagens årsredovisningar används också för att säkerställa kvaliteten i statistiken samt för avstämning och kontroll av lämnade uppgifter.

Genom förslagen kommer den informationsmängd som är tillgänglig via de mindre företagens årsredovisningar att minska. En effekt av detta kan bli att Statistiska centralbyrån tvingas öka den direkta statistikinsamlingen från företagen. Statistiska centralbyrån kan också komma att i större utsträckning behöva kontakta företagen för kompletterande information om denna inte går att finna i företagens årsredovisningar.

Även för andra intressenter kommer den minskade informationen om mindre företag att få betydelse. De som har behov av finansiell information om mindre företag kan komma att uppleva sig ha sämre förutsättningar att skaffa sig en uppfattning av ett företags finansiella ställning och resultat jämfört med i dag. Även förutsättningarna för kreditupplysningsföretagens verksamhet påverkas av den minskade mängden uppgifter i mindre företags årsredovisningar. Någon uppskattning av de kostnader som detta medför har inte kunnat göras.

14 Författningskommentar

14.1 Förslaget till lag om rapportering av betalningar till myndigheter

Tillämpningsområde

1 § Denna lag innehåller bestämmelser om upprättande och offentliggörande av rapporter om betalningar till myndigheter.

Med myndigheter jämställs företag som står i ett förhållande till en myndighet som motsvarar förhållandet mellan ett dotterföretag och ett moderföretag.

Lagen är tillämplig på

1. aktiebolag och handelsbolag som är större företag eller moderföretag i större koncerner enligt 1 kap. 3 § årsredovisningslagen (1995:1554),
2. företag som avses i 1 kap. 1 § första stycket lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, och
3. företag som avses i 1 kap. 1 § första stycket lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

Paragrafen anger lagens tillämpningsområde. Övervägandena finns i avsnitt 11.2.

Lagen genomför artiklarna 41–48 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG (redovisningsdirektivet).

I *första stycket* beskrivs vad lagen reglerar. Någon kvalifikation av begreppet myndighet tas inte in i lagen. Det kan röra sig om en myndighet i

Sverige, i en annan medlemsstat inom Europeiska unionen eller i ett tredje land. Det kan vidare röra sig om alla former av offentlig förvaltning på såväl nationell som regional eller lokal nivå. Det saknar i detta sammanhang betydelse hur myndigheten är organiserad eller vilken del av myndigheten som tar emot betalningen.

Andra stycket innebär att företag som står i ett dotterföretagsliknande förhållande till en myndighet ska jämföras med en myndighet. Med dotterföretag och moderföretag avses detsamma som i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen. Det kan t.ex. röra sig om ett företag som ägs eller kontrolleras på statlig, regional eller lokal nivå. Förhållandet ska motsvara ett koncernförhållande, även om det inte formellt är ett sådant. Detta innebär att även dotterföretag till det företag som ägs eller kontrolleras av myndigheten omfattas av bestämmelsen.

I *tredje stycket* anges vilka företag som omfattas av lagen.

Enligt *punkten 1* omfattas aktiebolag och handelsbolag som är större företag. Vidare omfattas alla aktiebolag och handelsbolag som är moderföretag i större koncerner. Detta innebär att även ett mindre företag som är moderföretag i en större koncern omfattas av lagen. Så kan vara fallet om det bland dotterföretagen ingår ett noterat företag eller ett finansiellt företag, se 1 kap. 3 § första stycket 6 årsredovisningslagen.

Enligt *punkten 2* omfattas vissa företag enligt lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag. Det rör sig närmare bestämt om bankaktiebolag, sparbanker, medlemsbanker, kreditmarknadsföretag och Svenska skeppshypotekskassan samt bolag som är värdepappersbolag enligt lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden.

Enligt *punkten 3* omfattas vissa företag enligt lagen om årsredovisning i försäkringsföretag. Det rör sig närmare bestämt om försäkringsaktiebolag, ömsesidiga försäkringsbolag och försäkringsföreningar som omfattas av försäkringsrörelselagen (2010:2043).

Uttryck i lagen

2 § I denna lag avses med

1. *företag med verksamhet i utvinningsindustrin*: företag som bedriver prospektering, utveckling, utvinning och därmed jämförlig verksamhet som avser olja, naturgas, kol, torv, sand, grus, sten, lera, salt, metallmalmer eller andra mineraler,

2. *företag med verksamhet inom avverkning av naturskog*: företag som avverkar naturskog eller som utför transporter för sådan avverkning,

3. *projekt*: en eller flera operativa verksamheter som styrs av ett enda avtal eller flera i väsentlig grad sammankopplade avtal och ligger till grund för betalningsansvar gentemot en myndighet.

I paragrafen definieras vissa uttryck som används i lagen. Paragrafen motsvarar artiklarna 41.1, 41.2 och 41.4 i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 11.2.

I *punkten 1* definieras företag med verksamhet i utvinningsindustrin. I direktivet anges att det som avses är verksamhet som inbegriper utforskning, prospektering, upptäckt, utveckling och utvinning av mineraler, olja, naturgasfyndigheter eller andra ämnen inom ramen för de ekonomiska verksamheter som finns förtecknade i bilaga I avsnitt B – huvudgrupperna 05–08 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr

1893/2006 av den 20 december 2006 om fastställande av den statistiska näringsgrensindelningen Nace rev. 2. I den nämnda bilagan finns en lista med olika kategorier av utvinningsverksamhet. Uppräkningen i paragrafen är avsedd att täcka samma verksamheter som direktivet pekar ut. Med prospektering avses det som i dagligt tal räknas in i sådan verksamhet, dvs. såväl förundersökningar, sökande och upptäckt. Även verksamheter som är jämförliga med prospektering, utveckling och utvinning omfattas. Hur verksamheten betecknas är inte avgörande för bedömningen, se 7 §.

I *punkten 2* definieras företag med verksamhet inom avverkning av naturskog. Med naturskog avses, liksom i direktivet, skog och annan trädbevuxen mark med inhemska arter, där det inte finns några klart synliga tecken på mänsklig verksamhet och där de ekologiska processerna inte störts i betydande utsträckning, jfr skäl 69 och artikel 17.3 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/28/EG av den 23 april 2009 och 2 kap. 2 § lagen (2010:598) om hållbarhetskriterier för biodrivmedel och flytande biobränslen. Verksamheten ska bestå i drivning, dvs. avverkning och transporter av virket från avverkningsplatsen till bilväg. Ett företag omfattas även om det deltar i endast en del av drivningen. Eftersom ingen precisering görs omfattas all typ av avverkning, oavsett syftet.

I *punkten 3* anges vad som avses med projekt. Ett projekt definieras i artikel 41 i direktivet som den operativa verksamhet som styrs av ett enda kontrakt, en enda licens, ett enda arrende, en enda concession eller ett enda liknande lagenligt avtal och som ligger till grund för betalningsansvar gentemot en myndighet. Om flera sådana kontrakt i väsentlig grad är sammankopplade, ska de anses utgöra ett projekt. Med i väsentlig grad sammankopplade avtal menas, enligt punkten 45 i direktivets ingress, en uppsättning operativt och geografiskt integrerade avtal med i allt väsentligt liknande villkor som har undertecknats med en myndighet som part och som leder till betalningsansvar. Punkten 3 är utformad så att den ska motsvara denna definition.

Rapport på företagsnivå

3 § Ett företag med verksamhet i utvinningsindustrin eller inom avverkning av naturskog ska senast sex månader efter räkenskapsårets utgång upprätta en rapport över sådana betalningar till myndigheter som anges i 5 § och som företaget har gjort under räkenskapsåret.

Ett företag som ingår i en koncern behöver inte upprätta någon rapport om betalningarna omfattas av en rapport på koncernnivå som moderföretaget upprättar enligt denna lag eller motsvarande bestämmelser i en annan medlemsstat inom Europeiska unionen.

Paragrafen, som genomför artikel 42 i direktivet, anger när en rapport på företagsnivå ska upprättas. Övervägandena finns i avsnitt 11.2.

I *första stycket* föreskrivs att företag med verksamhet i utvinningsindustrin eller inom avverkning av naturskog är skyldiga att upprätta en rapport över betalningar till myndigheter. Rapporten ska upprättas räkenskapsårsvis och senast sex månader efter räkenskapsårets utgång. Med räkenskapsår avses detsamma som i 3 kap. bokföringslagen (1999:1078). Vilka kategorier av företag som omfattas framgår av 1 § tredje stycket. Preciseringen av de näringsgrenar företaget ska vara verksamt inom definieras i 2 §. Se kommentaren till den paragrafen. I kommentaren till 1 § berörs

också vad som avses med myndighet. Bestämmelser om rapportens innehåll finns i 5 §. I den paragrafen framgår också vad som avses med betalningar.

Av *andra stycket*, som motsvarar artikel 42.2 i direktivet, framgår att någon rapport inte behöver upprättas om företaget omfattas av en rapport på koncernnivå som ett moderföretag har upprättat enligt 4 § eller enligt lagstiftningen i annan medlemsstat inom Europeiska unionen. Med koncern avses detsamma som i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554). Detta innebär bl.a. att ett mindre företag som är moderföretag i en större koncern och därför är skyldigt att upprätta en rapport på koncernnivå, inte behöver upprätta någon rapport på företagsnivå. Se även kommentaren till 10 § om rapportering enligt tredjelands bestämmelser.

Rapport på koncernnivå

4 § Om något av företagen i en koncern bedriver verksamhet i utvinningsindustrin eller inom avverkning av naturskog, ska moderföretaget senast sex månader efter räkenskapsårets utgång upprätta en rapport över sådana betalningar till myndigheter som anges i 5 § och som något av koncernföretagen har gjort under räkenskapsåret.

Företaget behöver inte upprätta någon rapport om det är ett dotterföretag och betalningarna omfattas av en rapport på koncernnivå som dess moderföretag upprättar enligt denna lag eller motsvarande bestämmelser i en annan medlemsstat inom Europeiska unionen.

Rapporten behöver inte omfatta betalningar från koncernföretag som med stöd av 7 kap. 5 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) inte omfattas av koncernredovisningen för räkenskapsåret.

Paragrafen, som genomför artikel 44 i direktivet, anger när en rapport på koncernnivå ska upprättas. Övervägandena finns i avsnitt 11.2.

I *första stycket* föreskrivs att moderföretag i en koncern, där något eller några av koncernföretagen bedriver verksamhet i utvinningsindustrin eller inom avverkning av naturskog, ska upprätta en rapport som omfattar hela koncernen. Med moderföretag avses detsamma som i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen. Rapporteringsskyldigheten träffar endast sådana företag som omfattas av lagens tillämpningsområde, se kommentaren till 1 § tredje stycket.

Rapporten ska avse moderföretagets senaste räkenskapsår och vara klar senast sex månader efter räkenskapsårets utgång. Den ska omfatta sådana betalningar som något av koncernföretagen har gjort till myndigheter och som är kopplade till utvinningsverksamhet respektive avverkningsverksamhet på det sätt som anges i 5 §. Det anges inte som en förutsättning att det utbetalande koncernföretaget är detsamma som det koncernföretag som bedriver verksamheten.

Av *andra stycket* framgår att någon rapport på koncernnivå inte behöver upprättas om företaget är dotterföretag och dess eget moderföretag upprättar en rapport på koncernnivå enligt en medlemsstats lagstiftning. I detta fall förutsätts koncernföretagens betalningar redovisas i den rapporten. Detta överensstämmer huvudsakligen med det undantag från skyldigheten att upprätta koncernredovisning som finns i 7 kap. 2 § årsredovisningslagen. Bestämmelsen motsvarar artikel 44.2 c i direktivet.

Av *tredje stycket* framgår att en rapport på koncernnivå inte behöver omfatta sådana dotterföretag som med stöd av 7 kap. 5 § andra stycket årsredovisningslagen inte har konsoliderats i koncernredovisningen för samma räkenskapsår. Bestämmelsen motsvarar artikel 44.3 i direktivet.

Rapportens innehåll

5 § Rapporten ska innehålla upplysningar om sådana betalningar för verksamheten som utgör

1. ersättning för produktionsrättigheter,
2. skatt som tas ut från företag på inkomst, produktion eller vinst från företag och inte är skatt på fysiska personers inkomst och inte heller mervärdeskatt, omsättningsskatt eller annan skatt på konsumtion,
3. royalty,
4. utdelning,
5. kontrakts-, upptäckts- eller produktionsbonus,
6. ersättning för licens eller koncession, eller
7. betalning för infrastrukturförbättringar.

Det sammanlagda beloppet av de betalningar som har gjorts till varje myndighet ska anges. Om vissa betalningar har avsett ett särskilt projekt, ska det sammanlagda beloppet av de betalningarna anges. Om betalningsskyldigheten har uppstått på företagsnivå, behöver betalningarna dock inte redovisas per projekt. I samtliga fall ska det anges hur stor del som avser var och en av de typer av betalningar som anges i första stycket 1–7.

Om en betalning har gjorts på annat sätt än med pengar, ska uppgift lämnas om värdet och, i tillämpliga fall, volymen. I en not ska det förklaras hur betalningens värde har beräknats.

I paragrafen anges vilka typer av betalningar som ska rapporteras och hur de ska specificeras. Paragrafen genomför artiklarna 41.5, 43.2 och 43.3 i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 11.2.

Första stycket anger vilka typer av betalningar som ska tas med i rapporten. Betalningarna ska ha skett för verksamheten, dvs. i någon mening skett för att möjliggöra eller gynna verksamheten i utvinningsindustrin eller inom avverkning av naturskog. Av 3 och 4 §§ framgår att det är betalningar som har gjorts av respektive företag under räkenskapsåret som avses.

Uppräkningen är avsedd att inkludera typer av betalningar jämförbara med de som rapporteras av företag som deltar i utvinningsindustrins initiativ för ökad öppenhet (EITI).

Enligt *första punkten* ska ersättning för rätten att producera tas upp. Det kan t.ex. vara betalningar till en myndighet eller ett med myndighet jämställt företag för rätten att producera naturgas i ett land.

Enligt *andra punkten* ska betalning av skatt tas upp. Det som avses är den företagsskatt som betalas i respektive land och som hänför sig till verksamheten där. Det kan vara skatt på inkomsten, produktionen eller vinsten. Skatt som betalas för fysiska personers inkomst eller konsumtion ska inte tas med.

Enligt *tredje punkten* ska erlagd royalty tas upp. Med royalty avses ersättning för utnyttjandet av en tillgång, vanligen beräknad efter nyttjandets omfattning. Royalty kan t.ex. ha betydelse för utvinningen av en viss mängd olja.

Enligt *fjärde punkten* ska lämnad utdelning tas upp. I vissa fall är den rättsliga konstruktionen sådan att företaget ska betala en andel till ägare, medlemmar eller andra intressenter i verksamheten, vanligen beräknad efter vinsten av verksamheten. En utdelning på aktier i företaget enligt samma villkor som för övriga aktieägare behöver dock inte tas med.

Femte punkten avser bonus som företaget betalat för verksamheten och som tar sikte på slutandet av ett kontrakt, upptäckten av något eller uppnådd produktion.

I sjätte punkten anges ersättning för licens eller koncession, dvs. betalning enligt ett avtal eller regelverk för rätten eller tillståndet att bedriva verksamheten enligt de villkor som föreskrivs.

Enligt *sjunde punkten* ska betalning för infrastrukturförbättringar tas upp. Det kan t.ex. vara ersättning för vägar som landet har byggt för att underlätta verksamheten. Ett vanligt fall är att företaget har bidragit till investeringar i form av arbetskraft och expertkunskaper.

Enligt *andra stycket* ska summan av betalningarna anges, fördelade på dels varje myndighet som har tagit emot betalning, dels varje sådan typ av betalning som anges i första stycket 1–7. Det ska också ske en särredovisning på olika projekt. Vad som avses med projekt anges i 2 § 3. Betalningarna behöver dock inte särredovisas per projekt om de avser skyldigheter som uppstått på företagsnivå. Om ett företag till exempel har fler än ett projekt i ett världland och det landets regering beskattar företagets inkomster i landet som helhet, och inte grundar beskattningen på ett visst projekt eller en viss verksamhet i landet, får företaget redovisa den betalningen utan att specificera vilket projekt som kan kopplas till betalningen.

Enligt *tredje stycket* ska det lämnas särskilda upplysningar om sådan betalning som har skett i annan form än pengar (naturaprestationer).

6 § En betalning som, ensam eller tillsammans med andra sammanhängande betalningar, är mindre än 860 000 kronor under ett räkenskapsår behöver inte tas med i rapporten.

I paragrafen anges ett undantag från rapporteringskravet för betalningar under visst värde. Paragrafen genomför artikel 43.1 i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 11.2.

Enligt bestämmelsen behöver betalningar understigande 860 000 kronor inte redovisas i rapporten. Härvid måste dock beaktas att sammanhängande betalningar ska räknas ihop. Om ett företag t.ex. fyra gånger per år gör en betalning som avser ersättning för rätten att bryta mineraler, blir det avgörande om summan av betalningarna av detta slag under räkenskapsåret når upp till gränsvärdet 860 000 kronor.

7 § När en rapport upprättas ska hänsyn tas till vad som är en betalnings eller en verksamhets verkliga innebörd.

I paragrafen anges att hänsyn ska tas till betalningens eller verksamhetens verkliga innebörd när rapporten upprättas. Paragrafen genomför artikel 43.4 i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 11.2.

Paragrafen ger uttryck för principen om verklig innebörd (substance over form). Företagen får inte undvika att ta med en betalning i rapporten

genom att benämna den på annat sätt, genom att ge en ny beteckning åt en verksamhet eller genom att dela upp betalningen. Betalningar som hör samman med varandra ska läggas ihop till en enda summa, se 6 §.

Offentliggörande

8 § Rapporten ska offentliggöras genom att en bestyrkt kopia på svenska ges in till Bolagsverket senast sju månader efter räkenskapsårets utgång. Med bestyrkt kopia jämställs ett elektroniskt original.

En rapport som har upprättats av ett aktiebolag ska registreras i aktiebolagsregisteret av Bolagsverket. Registreringen ska vara på svenska. Om det bolag som registreringen avser begär det, ska registreringen dessutom göras på ett annat officiellt språk inom Europeiska unionen eller på norska eller isländska.

I paragrafen behandlas offentliggörandet av rapporten. Paragrafen genomför delvis artikel 45.1 i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 11.3.

Rapporten ska enligt direktivet offentliggöras på samma sätt som direktivet föreskriver i fråga om årsredovisningen, dvs. i enlighet med direktiv 2009/101/EG. Årsredovisningar för aktiebolag och handelsbolag offentliggörs genom ingivande till Bolagsverket.

I *första stycket* regleras företagens skyldighet att ge in rapporten till Bolagsverket. Tiden för att ge in rapporten överensstämmer med den som gäller i fråga om ingivande av årsredovisning i aktiebolag, jfr 8 kap. 3 och 6 §§ årsredovisningslagen (1995:1554). Rapporten ska ges in i kopia, avfattad på svenska. Det kan vara en på sedvanligt sätt bestyrkt papperskopia eller en elektronisk version av rapporten.

Av *andra stycket* framgår att rapporten, såvitt gäller aktiebolag, ska registreras i aktiebolagsregistret. Därmed blir den lätt tillgänglig för den som vill ta del av den. Av lagtexten framgår vidare att registreringen ska ske på svenska och, om bolaget begär det, annat språk inom EU eller på norska eller isländska. Detta överensstämmer med det som gäller för årsredovisning för aktiebolag enligt 8 kap. 3 c § årsredovisningslagen.

9 § Rapporten får överföras elektroniskt till Bolagsverket.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer kan med stöd av 8 kap. 7 § regeringsformen meddela närmare föreskrifter om

1. elektronisk överföring till Bolagsverket, och
2. bestyrkande av att en elektronisk kopia överensstämmer med originalet.

I paragrafen regleras elektronisk överföring till Bolagsverket. Paragrafen genomför delvis artikel 45.1 i direktivet.

Av *första stycket* framgår att rapporten får ges in till Bolagsverket på elektronisk väg. Detta överensstämmer med det som gäller för en årsredovisning, se 8 kap. 3 a § årsredovisningslagen (1995:1554).

Andra stycket innehåller en upplysning om regeringens eller, efter bemyndigande, en myndighets möjlighet att i förordning eller myndighetsföreskrifter meddela närmare föreskrifter om elektronisk överföring och bestyrkande av elektroniska kopior.

Rapportering enligt tredjelands bestämmelser

10 § Ett företag behöver inte upprätta någon rapport enligt denna lag, om det i stället

1. upprättar och offentliggör en rapport i enlighet med ett tredjelands rapporteringskrav som Europeiska kommissionen har bedömt som likvärdiga med kraven inom Europeiska unionen, och
2. offentliggör rapporten i Sverige enligt 8 §.

I paragrafen görs ett undantag från rapporteringskraven när det finns en annan likvärdig rapport. Paragrafen genomför artikel 46 i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 11.2.

Ett företag behöver inte upprätta någon rapport, om det har upprättat och offentliggjort en rapport enligt lagstiftningen i ett tredjeland (dvs. en stat utanför Europeiska unionen). En nödvändig förutsättning är dock att EU-kommissionen har bedömt att rapporteringskraven i det tredje landet är likvärdiga med rapporteringskraven i redovisningsdirektivet. Kommissionen ska i genomförandeakter fastställa vilka krav som bedöms likvärdiga. Ytterligare en förutsättning är att den enligt tredjelands lag upprättade rapporten offentliggörs även i Sverige. Rapporten måste ges in till Bolagsverket enligt bestämmelserna i 8 §.

Vite

11 § Om ett företag inte fullgör sin rapporteringsskyldighet enligt denna lag, kan Bolagsverket förelägga den som ensam eller tillsammans med någon annan är ställföreträdare för företaget att fullgöra skyldigheten.

Föreläggandet får förenas med vite.

Frågor om utdömning av vite prövas av Bolagsverket.

Paragrafen innehåller bestämmelser om vite. Bestämmelserna ger Bolagsverket sådana befogenheter som artikel 45.2 i direktivet förutsätter. Övervägandena finns i avsnitt 11.3.

Paragrafen är utformad i nära anslutning till 8 kap. 13 § årsredovisningslagen (1995:1554), som ger Bolagsverket möjlighet att vitesförelägga styrelseledamöter och verkställande direktör i företag som dröjer med att ge in årsredovisningen till verket. Det innebär att Bolagsverket har möjlighet att förena ett föreläggande om ingivande av en sådan rapport som avses i lagen med vite. Vitesföreläggandet ska inte riktas mot bolaget som sådant utan mot dess företrädare. Föreläggandet kan t.ex. riktas mot den verkställande direktören, om det finns en sådan. Om företaget är ett handelsbolag, kan föreläggandet riktas mot var och en som ensam eller tillsammans med annan äger företräda bolaget. Om föreläggandet inte följs, kan Bolagsverket förplikta den person mot vilket föreläggandet har riktats att betala ut vitet. Härvid tillämpas 9 § lagen (1985:206) om viten. Det innebär bl.a. att vitet inte ska dömas ut om ändamålet med vitet har förlorat sin betydelse och att vitet får jämkas om det finns särskilda skäl.

Överklagande

12 § Bolagsverkets beslut enligt 8 och 11 §§ får överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Överklagandet ska ges in till Bolagsverket inom två månader från dagen för beslutet.

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

Paragrafen innehåller bestämmelser om överklagande. Frågan berörs i avsnitt 11.3.

Överklagandetiden är två månader, i likhet med vad som gäller vid överklagande av motsvarande beslut enligt årsredovisningslagen (1995:1554). Tiden löper från tidpunkten för meddelandet av Bolagsverkets beslut och förutsätter alltså inte att beslutet har delgetts.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2016.
2. Lagen tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

Den nya lagen träder i kraft den 1 januari 2016 (*punkten 1*).

Av *punkten 2* framgår att företagen dock inte är skyldiga att upprätta och offentliggöra rapporter enligt lagen förrän efter utgången av det räkenskapsår som inleds närmast efter utgången av år 2015. För ett företag med kalenderår som räkenskapsår måste alltså den första rapporten upprättas och ges in till Bolagsverket senast den 31 juli 2017.

14.2 Förslaget till lag om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554)

1 kap. Inledande bestämmelser

Allmänna definitioner

3 § I denna lag betyder

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

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

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

4. större företag:

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

– företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:

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

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

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

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

6. större koncerner:

– koncerner där moderföretagets eller något av dotterföretagens *överlåtbara värdepapper* är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,

– koncerner där något av dotterföretagen är ett sådant företag som avses i 1 kap. 1 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut

och värdepappersbolag eller 1 kap. 1 § lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag, eller

– koncerner som uppfyller mer än ett av följande villkor:

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

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

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

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

Vid tillämpningen av första stycket 6 b och c ska *andelar i dotterföretag*, fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst. *Eliminering behöver inte göras, om tillämpningen i stället utgår från följande gränsvärden:*

– balansomslutning 48 miljoner kronor,

– nettoomsättning 96 miljoner kronor.

Företag som avses i 2 kap. 2 § första stycket och 3 § bokföringslagen (1999:1078) ska vid tillämpningen av första stycket 4–7 och 5 kap. 47 § till nettoomsättningen lägga bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter.

Paragrafen innehåller definitioner av vissa begrepp som förekommer i lagen. Den motsvarar delvis artiklarna 2.5 och 3 i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 5.

I *första stycket* görs en ändring i *punkten 4*. I punkten definieras i två undergrupper vad som utgör större företag i lagens mening. Ändringen görs i beskrivningen av den första undergruppen och innebär att den stämmer bättre överens med direktivets definition av vad som brukar benämnas noterade företag. Enligt bestämmelsen omfattas företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad i en medlemsstat eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Begreppet överlåtbara värdepapper är avsett att ha samma innebörd som i lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden. Där definieras överlåtbara värdepapper som sådana värdepapper, utom betalningsmedel, som kan bli föremål för handel på kapitalmarknaden. Det kan t.ex. vara fråga om aktier i aktiebolag, motsvarande andelsrätter i andra typer av företag, obligationer och andra skuldförbindelser eller depåbevis för sådana värdepapper. I lagens hittillsvarande definition av större företag talas det endast om andelar, teckningsoptioner eller skuldebrev. Begreppet överlåtbara värdepapper är avsett att leda till en något vidare avgränsning än den hittillsvarande. Begreppet är även avsett att kunna täcka in en förändring i fråga om vilka överlåtbara värdepapper som existerar på kapitalmarknaden, exempelvis vid utvecklingen av nya slag av egetkapitalinstrument.

I *punkten 6* definieras i tre undergrupper vad som utgör en större koncern. Ändringen i den första undergruppen är av samma slag som den i punkten 4. Den nya undergruppen, som utformas med den första undergruppen som förebild, innebär att en koncern alltid ska anses som större om något koncernföretag omfattas av lagen om årsredovisning i kreditinstitut och banker, ÅRKL, eller lagen om årsredovisning i försäkringsföretag, ÅRFL. Genom ändringen genomförs de artiklar i direktivet som

ställer särskilda krav på sådana koncerner där det ingår företag som i direktivet benämns företag av allmänt intresse, se artiklarna 23.1 och 44.2. Jfr även kommentaren till 4 § förslaget till lag om rapportering av vissa betalningar till myndigheter.

I *andra stycket* finns bestämmelser om hur koncernföretagens balansomslutning respektive nettoomsättning ska beräknas vid tillämpningen av första stycket punkten 6. Bestämmelserna innebär bl.a. att man vid sammanräkningen ska eliminera såväl fordringar och skulder mellan företagen som internvinster. Ett tillägg görs så att även andelar i dotterföretag ska elimineras. Elimineringen förutsätts ske på samma sätt som annars, dvs. genom att andelarnas bokförda värde avräknas mot den andel av dotterföretagets eget kapital som andelarna representerar.

I en ny tredje mening i *andra stycket* införs en alternativ, förenklad metod att bedöma vilken storlekskategori en koncern tillhör. Enligt bestämmelsen behöver elimineringar inte göras, om de högre gränsvärdena 48 och 96 miljoner kronor används. Det räcker alltså med att summera koncernföretagens balansomslutningar respektive nettoomsättningar och jämföra de framräknade beloppen med de förhöjda gränsvärdena.

Paragrafnumreringen i det nya 5 kap. föranleder en ändring av hänvisningen i *tredje stycket*. Detta innebär inte någon ändring i sak.

Koncern, intresseföretag m.m.

4 a § *Med ägarintresse avses i denna lag ett innehav av andelar i ett annat företag som är avsett att skapa en varaktig förbindelse med det andra företaget och därigenom främja verksamheten i ägarföretaget. Ett innehav av minst 20 procent av kapitalet i det andra företaget ska anses utgöra ett ägarintresse, om inte något annat framgår av omständigheterna.*

Paragrafen, som är ny, innehåller en definition av begreppet ägarintresse. Genom paragrafen genomförs artikel 2.2 i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 6.2.

För att ett företags andelsinnehav ska utgöra ett ägarintresse krävs enligt *första meningen* att syftet med innehavet är att skapa en varaktig förbindelse med det andra företaget som ska främja verksamheten i ägarföretaget. Detta kan, beroende på omständigheterna, vara fallet även vid små andelsinnehav.

Andra meningen innehåller en presumtionsregel till hjälp för bedömningen. Ett andelsinnehav som uppgår till minst 20 procent av kapitalet ska anses utgöra ett ägarintresse. Presumtionen kan brytas. Om det t.ex. står klart att ett andelsinnehav som uppgår till 20 procent endast är en investering som inte är avsedd att främja verksamheten i ägarföretaget, ska det inte anses föreligga ett ägarintresse.

5 § *Om ett företag har ett ägarintresse i en juridisk person och utövar ett betydande inflytande över dess driftsmässiga och finansiella styrning, är den juridiska personen ett intresseföretag till företaget. Detta gäller dock inte om den juridiska personen är ett dotterföretag eller ett gemensamt styrt företag som företaget samäger.*

Innehar företaget minst 20 procent av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen, ska det anses ha ett betydande inflytande över denna, om inte något annat framgår av omständigheterna. Detsamma

gäller om företagets dotterföretag eller företaget tillsammans med ett eller flera dotterföretag eller flera dotterföretag tillsammans innehar minst 20 procent av rösterna.

Paragrafen innehåller en definition av begreppet intresseföretag. Den har sin grund i artikel 2.13 i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 6.2.

Av *första stycket* framgår att ett intresseföretag är ett företag som ett annat företag på visst sätt har ett intresse i och inflytande över. Enligt paragrafens hittills gällande lydelse är ett kriterium för att ett företag ska utgöra ett intresseföretag att ägandet utgör ett led i en varaktig förbindelse mellan företagen. Detta tas bort. Det krävs i stället att andelsinnehavet är ett ägarintresse. Vad ägarintresse är framgår av definitionen i 4 a §. Den definitionen förutsätter att innehavet är avsett att skapa en varaktig förbindelse mellan företagen. Kravet i fråga om varaktig förbindelse gäller därmed i praktiken fortfarande.

Ytterligare en förutsättning för att den juridiska personen ska vara ett intresseföretag är att ägarföretaget utövar ett betydande inflytande över den juridiska personens driftsmässiga och finansiella styrning. Detta är i sak oförändrat.

I den nya andra meningen i stycket klargörs att en juridisk person som i och för sig uppfyller kriterierna för intresseföretag, ändå inte är att anse som ett sådant om det i stället utgör ägarföretagets dotterföretag eller är ett gemensamt styrt företag som ägarföretaget samäger.

I *andra stycket* görs en följdändring i anledning av att kravet på varaktig förbindelse tas bort i första stycket. Bestämmelserna ändras inte i sak.

5 a § *Med gemensamt styrt företag avses i denna lag en juridisk person som två eller flera parter enligt ett avtal utövar ett gemensamt bestämmande inflytande över.*

Paragrafen, som är ny, innehåller en definition av begreppet gemensamt styrt företag. Övervägandena finns i avsnitt 6.1.

Begreppet förekommer inte tidigare i lagen, utan inryms enligt hittillsvarande ordning i stället i definitionen av intresseföretag i 5 §. Definitionen motsvarar det som i såväl direktivet i engelsk språkversion som i den internationella redovisningsstandarden IFRS 11 benämns joint venture.

Definitionen tar sikte på situationen att två eller flera parter sluter ett avtal som innebär att verksamheten i ett annat företag ska styras gemensamt. Lagen ställer inte upp några krav på avtalets form eller innehåll. Det kan alltså röra sig om såväl muntliga som skriftliga avtal. Det mest vanligt förekommande torde emellertid vara att överenskommelsen ingår i ett skriftligt ramavtal som fastställer de allmänna villkoren för en eller flera verksamheter. Såväl fysiska som juridiska personer kan vara parter i samarbetsavtalet.

Ett gemensamt bestämmande inflytande föreligger när styrningen av det samägda företaget kräver samtycke från samtliga parter som utövar inflytande över företaget. Det krävs inte att inflytandet följer av ett andelsinnehav, utan det kan även följa av avtal. Beroende på samarbetsavtalets omfattning och inriktning kan det ingå parter i avtalet som inte har del i det gemensamt bestämmande inflytandet.

Det krävs inte heller att inflytandet faktiskt utövas gemensamt, utan endast att de parter som tillsammans har det bestämmande inflytandet måste vara överens om de styrningsåtgärder som vidtas. De närmare formerna för hur det gemensamma inflytandet ska utövas, t.ex. om det för styrningsåtgärder ska krävas minst 51 procent av rösterna eller om varje part i samarbetsavtalet ska ha vetorätt, kan regleras i samarbetsavtalet.

Närstående

8 § En juridisk person anses i denna lag som närstående till ett företag som upprättar års- eller koncernredovisning (rapporterande företag) om

1. den ingår i samma koncern som det rapporterande företaget,
2. den är ett intresseföretag till det rapporterande företaget eller till ett företag i en koncern som det rapporterande företaget ingår i,

3. det rapporterande företaget är ett intresseföretag till den juridiska personen, eller till ett företag i en koncern som den juridiska personen ingår i,

4. den är ett gemensamt styrt företag som samögs av det rapporterande företaget eller av ett företag i en koncern som det rapporterande företaget ingår i,

5. det rapporterande företaget är ett gemensamt styrt företag som samögs av den juridiska personen, eller av ett företag i en koncern som den juridiska personen ingår i,

6. den och det rapporterande företaget båda är gemensamt styrda företag som samögs av samma tredje företag,

7. den eller det rapporterande företaget är ett gemensamt styrt företag som samögs av ett tredje företag, och den andra av dem är ett intresseföretag till det tredje företaget,

8. den är ett dotterföretag till en juridisk person som avses i 2, 4, 6 eller 7,

9. den har som huvudsaklig verksamhet att förvalta tillgångar som det rapporterande företaget har avsatt för ersättningar till personer som har avslutat sin anställning antingen i det rapporterande företaget eller i en juridisk person som är närstående till det rapporterande företaget,

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

11. den står under bestämmande inflytande eller gemensamt bestämmande inflytande av en person som är närstående enligt 9 §,

12. den annars står under betydande inflytande av en person som avses i 9 § 1 eller 4–6,

13. den eller dess moderföretag har en styrelseledamot, verkställande direktör eller annan ledande befattningshavare som är en person som avses i 9 § 1, eller

14. den eller ett företag i en koncern som den ingår i tillhandahåller tjänster för företagsledning åt det rapporterande företaget eller åt dess moderföretag.

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

Paragrafen, som är ny, innehåller en uppräkningslista över vilka situationer en juridisk person ska anses som närstående till ett rapporterande företag. Tillsammans med 9 § genomför den artikel 2.3 i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 6.5.

Enligt hittills gällande ordning behandlas i 5 kap. 12 a § såväl kretsen av närstående juridiska och fysiska personer som de upplysningskrav som gäller vid transaktioner med närstående företag. Avgränsningen av kretsen av närstående skiljs nu från upplysningskraven och placeras i anslutning till lagens definitioner. Kraven på upplysningar om transaktioner med närstående parter finns i 5 kap. 23 och 24 §§.

Av såväl de tidigare bolagsrättsliga direktiven som det nya direktivet framgår att begreppet närstående ska ha samma betydelse som i de internationella redovisningsstandarder som har antagits i enlighet med den s.k. IAS-förordningen. Härmed avses den internationella redovisningsstandarden IAS 24 Upplysningar om närstående. Definitionen av närstående i denna paragraf är avsedd att ha samma innebörd som den i IAS 24, men anpassas i viss mån till den svenska lagens struktur och terminologi.

I *första stycket* räknas de förhållanden upp som innebär att en juridisk person och det rapporterade företaget anses som närstående.

Punkten 1 innebär att företag i samma koncern är närstående till varandra. Vad som avses med koncern framgår av 4 §. Varje moderföretag, dotterföretag och systerföretag är således närstående till de övriga koncernföretagen. Bestämmelsen har sin grund i punkten 9 b i i IAS 24.

Punkten 2 innebär att en juridisk person är närstående till ett rapporterat företag om den är ett intresseföretag till detta företag. Av punkten framgår också att en juridisk person är närstående till ett rapporterat företag om den är ett intresseföretag till ett företag i samma koncern som det rapporterade företaget. Vad som avses med intresseföretag framgår av 5 §. Bestämmelsen har sin grund i punkten 9 b ii i IAS 24.

Punkten 3 innebär att en juridisk person är närstående till ett rapporterat företag om detta företag är ett intresseföretag till den juridiska personen. Av punkten framgår också att en juridisk person är närstående till ett rapporterat företag om detta företag är ett intresseföretag till ett företag i samma koncern som den juridiska personen. Situationen är alltså den omvända i förhållande till den som beskrivs i punkten 2. Bestämmelsen har sin grund i punkten 9 b ii i IAS 24.

Punkten 4 innebär att en juridisk person är närstående till ett rapporterat företag om den är ett gemensamt styrt företag som samägs av det rapporterade företaget. Av punkten framgår också att en juridisk person är närstående till ett rapporterat företag om den är ett gemensamt styrt företag som samägs av ett företag i samma koncern som det rapporterade företaget. Vad som avses med gemensamt styrt företag framgår av 5 a §. Bestämmelsen har sin grund i punkten 9 b ii i IAS 24.

Punkten 5 innebär att en juridisk person är närstående till ett rapporterat företag om detta företag är ett gemensamt styrt företag som samägs av den juridiska personen. Av punkten framgår också att en juridisk person är närstående till ett rapporterat företag om detta företag är ett gemensamt styrt företag som samägs av ett företag i samma koncern som den juridiska personen. Situationen är alltså den omvända i förhållande till den som beskrivs i punkten 4. Bestämmelsen har sin grund i punkten 9 b ii i IAS 24.

Punkten 6 innebär att två gemensamt styrda företag, som har i vart fall en gemensam samägare, är närstående till varandra. Bestämmelsen har sin grund i punkten 9 b iii i IAS 24.

Punkten 7 avser fallet att ett företag dels är samägare till ett gemensamt styrt företag, dels har ett intresseföretag. I så fall är de båda underordnade företagen närstående till varandra. Bestämmelsen har sin grund i punkten 9 b iv i IAS 24.

Punkten 8 innebär att om ett intresseföretag eller ett gemensamt styrt företag är närstående till ett rapporterande företag så är även ett dotterföretag till ett sådant företag närstående till det rapporterande företaget. Bestämmelsen har sin grund i punkten 12 i IAS 24.

Punkten 9 avser en juridisk person vars huvudsakliga verksamhet är att förvalta tillgångar för ersättningar efter avslutad anställning till förmån för anställda i det rapporterande företaget eller i ett företag som är närstående till det rapporterande företaget (förvaltning av pensionsmedel). Bestämmelsen motsvarar 5 kap. 12 a § 12 i lagens hittillsvarande lydelse och har sin grund i punkten 9 b v första meningen i IAS 24.

Punkten 10 avser fallet att det rapporterande företaget självt förvaltar tillgångar för ersättning efter avslutad anställning. I den situationen är de företag som har avsatt pensionsmedel till förvaltning av det rapporterande företaget närstående till detta. Situationen är alltså den omvända i förhållande till den som beskrivs i punkten 9. Bestämmelsen har sin grund i punkten 9 b v andra meningen i IAS 24.

Punkten 11 avser ett företag över vilket en person som avses i 9 § har ett bestämmande inflytande eller gemensamt bestämmande inflytande. När det gäller vad som avses med angiven typ av inflytande hänvisas till det som anges i författningskommentaren till 9 §. Bestämmelsen har sin grund i punkten 9 b vi i IAS 24.

Punkten 12 tar sikte på företag över vilket personer som avses i 9 § 1 eller 4–6, dvs. en fysisk person eller dennes nära familjemedlemmar som utövar ett bestämmande eller gemensamt bestämmande inflytande över det rapporterande företaget, utövar ett betydande inflytande. Om en person eller dennes nära familjemedlemmar har ett betydande inflytande över två sådana företag är dessa inte att anse som närstående till varandra. Bestämmelsen har sin grund i punkten 9 b vii i IAS 24.

Punkten 13 avser fallet att en person eller dennes nära familjemedlemmar har ett bestämmande inflytande eller ett gemensamt bestämmande inflytande över det rapporterande företaget eller ett moderföretag till det rapporterande företaget. I det fallet är ett företag som personen är styrelseledamot, verkställande direktör eller annan ledande befattningshavare i närstående till det rapporterande företaget. Bestämmelsen har sin grund i punkten 9 b vii i IAS 24.

Punkten 14 avser fallet att den juridiska personen eller ett av dess koncernföretag tillhandahåller tjänster för företagsledning åt det rapporterande företaget eller åt dess moderföretag. Om exempelvis det rapporterande företagets verkställande direktör har sin anställning i ett bemanningsföretag, är detta företag alltså närstående till det rapporterande företaget. Bestämmelsen har sin grund i punkten 9 b viii i IAS 24.

Med en koncern likställs enligt *andra stycket första meningen* en företagsgrupp som kontrolleras av ett rättssubjekt som inte är ett moderföretag i årsredovisningslagens mening. Ett exempel på detta är när företag ägs och kontrolleras av en kommun. Kommunen och företagen utgör då en företagsgrupp som vid tillämpningen av denna paragraf ska jämföras med en koncern. Motsvarande gäller om företagen ägs och kontrolleras

av staten. Även när ett företag har ett bestämmande inflytande över ett eller flera andra företag men det inte föreligger något koncernförhållande därför att det kontrollerande företaget inte har någon ägarandel i det eller de andra företagen, ska företagsgruppen likställas med en koncern. Detta innebär en anpassning till det koncernbegrepp som finns i de internationella redovisningsstandarder som i enlighet med IAS-förordningen har antagits för tillämpning inom Europeiska unionen.

Av *andra stycket andra meningen* framgår att med intresseföretag ska jämföras ett företag över vilket det rapporterade företaget eller ett företag i samma koncern har ett betydande inflytande utan att det föreligger ett sådant andelsinnehav som krävs enligt definitionen av intresseföretag i 5 §. Detta innebär en anpassning till det intresseföretagsbegrepp som finns i de internationella redovisningsstandarder som i enlighet med IAS-förordningen har antagits för tillämpning inom Europeiska unionen.

I punkten 11 i IAS 24 finns ett antal exempel på situationer där företag eller fysiska personer inte ska anses vara närstående. Dessa är en direkt följd av hur närstående definieras i standarden och tas därför inte in i lagen.

9 § *En fysisk person anses i denna lag som närstående till ett rapport-erande företag om han eller hon*

1. själv eller gemensamt med någon annan utövar ett bestämmande inflytande över företaget,

2. annars har ett betydande inflytande över företaget,

3. är en styrelseledamot, den verkställande direktören eller någon annan ledande befattningshavare i företaget eller dess moderföretag,

4. är gift eller sambo med eller förälder, barn eller styvbarn till en person som avses i 1–3,

5. är ekonomiskt eller på annat sätt beroende av en person som avses i 1–3 eller av hans eller hennes make eller sambo, eller

6. annars ingår i samma familj som en person som avses i 1–3 och kan förväntas påverka den personen i hans eller hennes kontakter med företaget eller påverkas av honom eller henne i sina egna kontakter med företaget.

Paragrafen, som är ny, innehåller en uppräkningslista av i vilka situationer en fysisk person ska anses som närstående till ett rapporterat företag. Tillsammans med 8 § genomför den artikel 2.3 i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 6.5.

För en allmän bakgrund till paragrafen se författningskommentaren till 8 §.

Punkten 1 omfattar fysiska personer som utövar ett bestämmande inflytande eller ett gemensamt bestämmande inflytande över det rapporterade företaget. Bestämmelsen motsvarar delvis 5 kap. 12 a § 2 i lagens hittills gällande lydelse. Begreppet bestämmande inflytande är här avsett att ha samma innebörd som i IAS 24. Enligt ordalydelsen i IAS 24 och IFRS 10 har den ett bestämmande inflytande som har inflytande över ett investeringsobjekt och som exponeras för, eller har rätt till, rörlig avkastning från sitt engagemang i ett investeringsobjekt samt kan påverka avkastningen genom sitt inflytande över investeringsobjektet. Av IAS 24 och IFRS 11 framgår att ett bestämmande inflytande utövas gemensamt om det sker i enlighet med ett avtal som reglerar det gemensamma utövandet av inflytande över den aktuella verksamheten. Ett

gemensamt bestämmande inflytande föreligger endast när det krävs att de parter som delar det bestämmande inflytandet måste ge sitt samtycke till de relevanta verksamheterna. Se även kommentaren till 5 a §. Ytterligare ledning för tolkning av bestämmelsen kan sökas i de nämnda standarderna. Bestämmelsen har sin grund i punkten 9 a i i IAS 24.

Punkten 2 omfattar sådana fysiska personer som utövar ett betydande inflytande över det rapporterade företaget, men inte har ett bestämmande inflytande enligt punkten 1. Bestämmelsen motsvarar 5 kap. 12 a § 6 i lagens hittills gällande lydelse. Enligt IAS 24 och IAS 28 innebär begreppet betydande inflytande att en ägare kan delta i de beslut som rör ett företags finansiella och operativa strategier utan att ha bestämmande inflytande eller gemensamt bestämmande inflytande över dessa strategier. Även i denna del är bestämmelsen avsedd att ha samma innebörd som i de nämnda standarderna. När det gäller vad som ska anses som bestämmande inflytande och gemensamt bestämmande inflytande hänvisas till det som anges i anslutning till punkten 1. Vid bedömningen av om det är fråga om ett betydande inflytande kan ledning sökas i bestämmelserna om intresseföretag i 5 §. Där anges 20 procent av rösterna som en riktlinje. Bestämmelsen har sin grund i punkten 9 a ii i IAS 24.

Punkten 3 omfattar styrelseledamöter, den verkställande direktören och andra ledande befattningshavare i det rapporterade företaget eller dess moderföretag. Bestämmelsen motsvarar huvudsakligen 5 kap. 12 a § 7 i lagens hittills gällande lydelse. I den bestämmelsen anges att med moderföretag jämställs ett motsvarande utländskt rättssubjekt. Detta tas bort eftersom lagens koncerndefinition inte utesluter att moderföretaget är ett utländskt företag. Bestämmelsen har sin grund i punkten 9 a iii i IAS 24.

Punkten 4 omfattar vissa kategorier av anhöriga till sådana personer som avses i punkterna 1–3. Bestämmelsen motsvarar 5 kap. 12 a § 8 i lagens hittills gällande lydelse och har sin grund i det som sägs om nära familjemedlemmar i punkten 9 i IAS 24.

Punkten 5 tar sikte på andra familjemedlemmar än sådana som avses i 4 och som är ekonomiskt eller på annat sätt beroende av en person som avses i 1–3. Det kan t.ex. handla om en underårig som ingår i samma hushåll utan att i rättslig mening stå under personens vårdnad. Bestämmelsen motsvarar 5 kap. 12 a § 10 i lagens hittills gällande lydelse och har sin grund i det som sägs om nära familjemedlemmar i punkten 9 i IAS 24.

Punkten 6 omfattar andra familjemedlemmar än sådana som avses i 4, under förutsättning att relationen mellan familjemedlemmen och personen som avses i 1–3 är sådan att personen kan väntas påverkas av familjemedlemmen i sina kontakter med företaget. Också den omvända situationen omfattas. Bestämmelsen motsvarar 5 kap. 12 a § 9 i lagens hittills gällande lydelse och har sin grund i det som sägs om nära familjemedlemmar i punkten 9 i IAS 24.

I punkten 11 i IAS 24 finns ett antal exempel på situationer där företag eller fysiska personer inte ska anses vara närstående. Dessa är en direkt följd av hur närstående definieras i standarden och tas därför inte in i lagen.

2 kap. Allmänna bestämmelser om årsredovisning

Väsentlighet

3 a § Ett företag får avvika från bestämmelserna om redovisning, uppställning, värdering, upplysningar och konsolidering i denna lag, om följden av avvikelsen inte är väsentlig.

Följden av en avvikelse ska anses vara väsentlig om utelämnad eller felaktig information, ensam eller tillsammans med annan information, rimligen kan förväntas påverka de beslut som användare fattar på grundval av informationen.

Paragrafen, som är ny, innehåller en princip om väsentlighet och genomför artikel 2.16 och 6.1 j i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 6.3.

Av första stycket framgår att lagens krav om redovisning, uppställning, värdering, upplysningar och konsolidering inte behöver uppfyllas när följden av det inte är väsentlig. Med konsolidering avses här redovisning av innehav i dotterföretag, intresseföretag och gemensamt styrda företag i koncernredovisningen.

Möjligheten till avvikelse från lagens krav är generell. Den omfattar därför såväl upprättandet av en årsredovisnings samtliga delar som upprättande av fristående rapporter, i den utsträckning något moment innebär redovisning, uppställning, värdering, upplysningar eller konsolidering enligt lagen.

En uppgifts betydelse ska enligt *andra stycket* bedömas utifrån vilken påverkan utelämnad eller felaktig information rimligtvis kan få på beslut som en läsare av företagets finansiella rapporter fattar. Betydelsen av enskilda poster ska vidare bedömas mot bakgrund av andra liknande poster. Detta innebär att även om enskilda poster var för sig inte är väsentliga kan de vara att bedöma som väsentliga i lagens mening om de sammantagna ger en annan bild av företaget.

Med anledning av att det nu införs en generell rätt att avvika från lagens krav i vissa fall tas flertalet av de specifika möjligheterna till avvikelse som finns i lagen bort. Exempelvis stryks bestämmelsen i 7 kap. 5 § om att dotterföretag av ringa betydelse inte behöver konsolideras. Dessa fall kommenteras särskilt i anslutning till de paragrafer som berörs.

Andra grundläggande redovisningsprinciper

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

1. Företaget ska förutsättas fortsätta sin verksamhet.
2. Samma principer för värdering, klassificering och indelning av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna ska konsekvent tillämpas från ett räkenskapsår till ett annat.
3. Värderingen av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna ska göras med iakttagande av rimlig försiktighet. Detta innebär särskilt att
 - a) endast under räkenskapsåret konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen,
 - b) hänsyn ska tas till alla ekonomiska förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår, även om dessa förpliktelser blir kända först efter räkenskapsårets utgång men före upprättandet av årsredovisningen, och att
 - c) hänsyn ska tas till värdenedgångar oavsett om resultatet för räkenskapsåret är en vinst eller en förlust.

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

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

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

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

Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med 2 och 3 §§, får avvikelse göras från första stycket.

Paragrafen innehåller en uppräknig av vissa grundläggande redovisningsprinciper. Paragrafen överensstämmer delvis med artikel 6 i direktivet.

I *andra stycket* finns det enligt hittillsvarande ordning ett krav på att lämna en notupplysning om det har gjorts en avvikelse från de grundläggande redovisningsprinciperna. Detta krav flyttas nu till 5 kap. 5 §. Någon ändring i sak är inte avsedd. Frågan berörs i avsnitt 8.1.

Form m.m.

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

Årsredovisningen ska innehålla uppgifter om företagets namn, organisations- eller personnummer och säte.

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

Paragrafen innehåller bestämmelser om årsredovisningens form, språk och allmänna upplysningar. Genom paragrafen genomförs artikel 5 i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 6.4.

Andra och tredje styckena är nya. De innehåller krav på att årsredovisningen ska innehålla uppgift om det rapporterade företagets namn, organisationsnummer och säte. I de fall en enskild näringsidkare upprättar en årsredovisning ska denna innehålla uppgift om näringsidkarens personnummer. Årsredovisningen ska också innehålla uppgift om att företaget är i likvidation.

Valuta

6 § Beloppen i årsredovisningen *ska* anges i företagets redovisningsvaluta enligt 4 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078). Beloppen får dessutom anges i annan valuta enligt omräkningskursen på dagen för räkenskapsårets utgång (balansdagen).

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

Paragrafen behandlar redovisningsvalutan. Bestämmelsen anknyter till artikel 50 a i det fjärde bolagsrättsliga direktivet.

I paragrafens *första stycke* finns i den hittillsvarande lydelsen ett krav på att företag som anger belopp i årsredovisningen i annan valuta än redovisningsvalutan ska lämna upplysning om omräkningskursen i en

not. Något sådant krav återfinns inte i det nya direktivet och tas i följd av det bort ur paragrafen.

3 kap. Balansräkning och resultaträkning

Balansräkningens innehåll

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

Paragrafen innehåller allmänna bestämmelser om balansräkningens innehåll. I paragrafens hittillsvarande lydelse finns en andra mening om att ansvarsförbindelser ska redovisas som poster inom linjen. Denna bestämmelse tas bort eftersom direktivet inte tillåter redovisning inom linjen. Allt sådant som hittills har redovisats inom linjen måste nu, om det inte redovisas i själva balansräkningen, tas upp i noter till årsredovisningen (se även författningskommentaren till 5 kap. 15 §). Övervägandena finns i avsnitt 7.1.

Uppställningsformer

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

Byte av uppställningsform för resultaträkningen får ske endast om det finns särskilda skäl och är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§.

Paragrafen innehåller bestämmelser om uppställningsformerna för balansräkningen respektive resultaträkningen. Paragrafen motsvarar delvis artikel 9.1 i direktivet.

I den hittillsvarande lydelsen av paragrafens andra stycke finns ett krav på att företag som byter uppställningsform för resultaträkningen ska lämna upplysning om skälen för detta i en not. Detta upplysningskrav flyttas nu till 5 kap. 6 §. Någon ändring i sak är inte avsedd. Frågan berörs i avsnitt 8.1.

4 § Posterna i balansräkningen och resultaträkningen ska tas upp var för sig i den ordningsföljd som anges för respektive uppställningsform. *Om en tillgång, avsättning eller skuld tas upp i fler än en post i balansräkningen, ska det upplysas om förhållandet till andra poster antingen under den post där den tas upp eller i en not.*

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

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

Poster som föregås av arabiska siffror får slås samman,

1. om *posternas belopp är obetydliga* med hänsyn till kravet i 2 kap. 3 § på rättvisande bild, eller

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

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

Paragrafen innehåller bestämmelser om i vilken ordning posterna i balansräkningen och resultaträkningen ska tas upp och vilka avvikelser som får göras. Genom paragrafen genomförs artikel 12.1 i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 7.1.

I paragrafens *första stycke* införs en ny bestämmelse om att en upplysning ska lämnas om förhållandet till andra poster i de fall en tillgång, avsättning eller skuld tas upp i fler än en post. Detta kan exempelvis vara fallet om en skuld har såväl en kortfristig som en långfristig del och dessa tas upp under olika poster. Upplysningen ska lämnas antingen under den post där den tas upp eller i en not.

I *fjärde stycket* byts ”av ringa betydelse” ut mot ”obetydliga”, men någon ändring i sak är inte avsedd. Det förtydligas även att bedömningen avser posternas belopp.

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

Första stycket gäller

1. företag som omfattas av en koncernredovisning som upprättas med tillämpning av de internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, *i lydelse enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 297/2008*, och

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

I *andra stycket 2* ersätts uttrycket andelar eller skuldebrev med överlåtbara värdepapper. Frågan berörs i kommentaren till 1 kap. 3 § första stycket 4.

Kortfristiga och långfristiga balansposter

4 b § För varje fordringspost i balansräkningen som är upptagen under Omsättningstillgångar ska den del som ska betalas senare än ett år efter balansdagen anges.

För varje skuldpost i balansräkningen ska följande anges: den del som ska betalas inom ett år från balansdagen, den del som ska betalas senare än ett år efter balansdagen och summan av dessa skulder.

Första och andra styckena gäller även fordringsposter och skuldposter som har tagits in i sådana noter som avses i 4 § fjärde stycket 2.

För mindre företag som slår samman poster enligt 4 § femte stycket ska det som föreskrivs i första och andra styckena om fordringsposter och skuldposter i balansräkningen i stället avse de sammanslagna posterna.

Paragrafen innehåller bestämmelser om kortfristiga och långfristiga balansposter. Paragrafen överensstämmer i allt väsentligt med 5 kap. 10 § i lagens hittillsvarande lydelse. Eftersom bestämmelserna inte utgör notupplysningskrav, utan kräver specificering av vissa poster i balansräkningen, flyttas de till 3 kap. Genom paragrafen genomförs det som sägs under

Fordringar respektive under Skulder i bilaga 3 till direktivet. Frågan om bestämmelsernas placering berörs i avsnitt 8.1.

Första stycket motsvarar hittillsvarande 5 kap. 10 § första stycket.

Av *andra stycket* framgår att skulder som ska betalas inom ett år och skulder som ska betalas efter mer än ett år ska redovisas separat för varje post. Enligt hittills gällande lydelse av 5 kap. 10 § andra stycket krävs specifikation dels av den del av skuldposten som förfaller till betalning senare än ett år efter balansdagen, dels den del som förfaller till betalning senare än fem år efter balansdagen. Av balansräkningsschemat i direktivet framgår emellertid att även skuldposter som ska betalas inom ett år från balansdagen numera ska specificeras. Förevarande bestämmelse kräver därför att det i balansräkningen preciseras dels hur stor del av skulderna som ska betalas inom ett år från balansdagen, dels hur stor del som ska betalas senare än ett år efter balansdagen. Vidare ska summan av de kortfristiga respektive långfristiga skulderna anges. Det ska dock även fortsättningsvis genom en notupplysning lämnas uppgift om den del av en skuldpost som ska betalas senare än fem år efter balansdagen, se 5 kap. 13 och 31 §§.

Av *tredje stycket* framgår att det som sägs i första och andra styckena även gäller fordringsposter och skuldposter som redovisas i noter med stöd av 4 § fjärde stycket 2. Detta följer enligt hittillsvarande ordning av 5 kap. 10 § första och andra stycket, men förs nu av redaktionella skäl över till ett eget stycke.

Det *fjärde stycket* motsvarar hittillsvarande 5 kap. 10 § tredje stycket.

Jämförelsetal

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

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

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

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

I paragrafen finns ett krav på jämförelsetal. Bestämmelsen överensstämmer med artikel 9.5 i direktivet. Frågan berörs i avsnitt 8.1.

Jämförelsetal ska anges för varje post och delpost i balans- och resultaträkningen och vissa noter. Har företaget ändrat principerna för värdering, klassificering eller indelning i poster, måste omräkning ske, om det inte finns särskilda skäl.

I den hittills gällande lydelsen av paragrafens *tredje stycke* finns ett krav på att om omräkning eller ändring inte görs på grund av särskilda skäl, ska upplysning om det lämnas i not. Det kravet flyttas till 5 kap. 7 §.

Ett aktiebolags eget kapital

10 a § Ett aktiebolags eget kapital ska i balansräkningen, i en egen räkning eller i en not delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust. Under bundet eget kapital ska följande tas upp:

aktiekapital, uppskrivningsfond, reservfond, kapitalandelsfond och fond för utvecklingsutgifter. Under fritt eget kapital eller ansamlad förlust ska följande tas upp: fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust och vinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas då upp som avdragsposter.

I paragrafen behandlas hur ett aktiebolags eget kapital ska fördelas på bundet och fritt eget kapital. Den motsvarar hittillsvarande 5 kap. 14 § första stycket.

I paragrafen förtydligas att uppdelningen på bundet och fritt eget kapital kan göras i såväl själva balansräkningen som i egen räkning eller i noterna. Bestämmelserna flyttas därför från 5 kap., som inte innehåller några andra upplysningskrav än sådana som enbart kan fullgöras genom upplysningar i noterna. Frågan om bestämmelsernas placering berörs i avsnitt 8.1. En ytterligare förändring är att fonden för utvecklingsutgifter ska tas upp som bundet eget kapital. Den frågan behandlas i avsnitt 7.3.

En ekonomisk förenings eget kapital

10 b § *En ekonomisk förenings eget kapital ska i balansräkningen, i en egen räkning eller i en not delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust. Under bundet eget kapital ska följande tas upp: inbetalda eller genom insatsemission tillgodoförda insatser, uppskrivningsfond, reservfond, kapitalandelsfond och fond för utvecklingsutgifter. Medlemsinsatser och förlagsinsatser ska redovisas var för sig. Under fritt eget kapital eller ansamlad förlust ska följande tas upp: fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust och nettovinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas då upp som avdragsposter.*

Det som sägs i första stycket om insatser gäller också upplåtelseavgifter i en bostadsrättsförening.

I paragrafen behandlas hur ekonomiska föreningars eget kapital ska fördelas på bundet och fritt. Den motsvarar hittillsvarande 5 kap. 15 § första stycket.

I paragrafen förtydligas att uppdelningen kan göras i såväl själva balansräkningen som i egen räkning eller i noterna. Bestämmelserna flyttas därför från 5 kap., som inte innehåller några andra upplysningskrav än sådana som enbart kan fullgöras genom upplysningar i noterna. Frågan om bestämmelsernas placering berörs i avsnitt 8.1. En ytterligare förändring är att fonden för utvecklingsutgifter ska tas upp som bundet eget kapital. Den frågan behandlas i avsnitt 7.3.

4 kap. Värderingsregler

Vad som är anläggningstillgångar och omsättningstillgångar

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

Första stycket gäller även utgifter för företagets eget utvecklingsarbete. För aktiebolag och ekonomiska föreningar gäller detta dock

endast under förutsättning att motsvarande belopp överförs från fritt eget kapital till en fond för utvecklingsutgifter.

Utgifter för företagsbildning, ökning av aktiekapitalet eller motsvarande eller för företags förvaltning får inte tas upp som *tillgångar*.

Paragrafen behandlar möjligheten att ta upp utgifter för vissa immateriella rättigheter och tillgångar som anläggningstillgångar i balansräkningen (aktivering). Reglerna möjliggör en fördelning av kostnaderna på flera år än utgiftsåret. Bestämmelserna motsvarar delvis artikel 12.11 i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 7.3.

I den hittillsvarande lydelsen av *första stycket* finns bestämmelser om aktivering av utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten och liknande arbeten. Dessa förs, i modifierad form, över till andra stycket. En allmän förutsättning för aktivering är att det är fråga om rättigheter eller tillgångar av betydande värde för rörelsen under kommande år. Ordet betydande ersätter ordet väsentligt, men någon ändring i sak är inte avsedd.

Andra stycket behandlar möjligheterna att aktivera företags utgifter för eget utvecklingsarbete (ofta kallat egenupparbetade utvecklingsutgifter). Lagen ger i sin hittillsvarande lydelse utrymme för alla företag att aktivera utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten. Detta begränsas till att gälla aktiebolags och ekonomiska föreningars utgifter för utvecklingsarbete. Begränsningen innebär en anpassning till terminologin i direktivet, men ger också uttryck för en mera restriktiv syn på vad som kan aktiveras. Avsikten är alltså att rena forskningsutgifter inte ska kunna tas upp som tillgång. I sak torde detta även överensstämma med numera gällande redovisningspraxis.

I andra stycket anges det som en ny förutsättning för att få ta upp egenupparbetade utvecklingsutgifter som tillgångar att ett motsvarande belopp förs över från fritt eget kapital till en särskild fond, fonden för utvecklingsutgifter. Såsom framgår av 3 kap. 10 a och 10 b §§ utgör denna fond bundet eget kapital. Det innebär att belopp som ingår i denna fond i ett aktiebolag inte kan bli föremål för värdeöverföring, se 17 kap. aktiebolagslagen (2005:551), och i en ekonomisk förening inte kan delas ut till medlemmarna, se 10 kap. 2 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar. Bestämmelser om fondens upplösning finns i 7 och 8 §§.

Tredje stycket motsvarar det hittillsvarande andra stycket.

Anskaffningsvärde för anläggningstillgångar

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

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

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

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

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

I paragrafen behandlas hur anskaffningsvärdet för anläggningstillgångar ska beräknas. Genom paragrafen genomförs artikel 12.8 i direktivet.

Som huvudregel ska anläggningstillgångar tas upp till sitt anskaffningsvärde. I paragrafen anges hur anskaffningsvärdet beräknas. I den hittills gällande lydelsen av paragrafens *fjärde stycke* finns ett krav på att om ränta har räknats in i anskaffningsvärdet, ska upplysning om det lämnas i en not. Det kravet flyttas, något justerat, till 5 kap. 25 §. Frågan berörs i avsnitt 8.1.

Avskrivning av anläggningstillgångar

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

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

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

Paragrafen behandlar avskrivning av anläggningstillgångar och motsvarar delvis artiklarna 12.5, 12.6 och 12.11. Övervägandena finns i avsnitt 7.3.

Enligt tidigare direktivbestämmelser ska immateriella anläggningstillgångar skrivas av under en period om fem år, men medlemsstaterna har kunnat tillåta avvikelser från denna period. I det nya direktivet är huvudregeln i stället att immateriella anläggningstillgångar ska skrivas av under tillgångens nyttjandeperiod (artikel 12.11). Någon presumerad nyttjandeperiod föreskrivs inte, utan företagen har att som utgångspunkt beräkna den utifrån vad som är känt om tillgångstypen och relevanta omvärldsfaktorer. Paragrafen är därför utformad så att huvudregeln i *första stycket* om avskrivning under tillgångarnas nyttjandeperiod är tillämplig även på immateriella anläggningstillgångar.

Särskilda regler gäller enligt det ändrade *andra stycket* för avskrivning av vissa immateriella anläggningstillgångar. Reglerna gäller dels aktiverade utgifter för företagets eget utvecklingsarbete, dels goodwill, dvs. ersättning som vid förvärv av rörelse överstiger det behållna värdet av de tillgångar som förvärvats och de skulder som övertagits (jfr 2 §). För dessa tillgångar ska nyttjandeperioden, om den inte kan fastställas med en rimlig grad av tillförlitlighet, presumeras uppgå till fem år.

En tillförlitlig uppskattning av nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång i form av utvecklingsutgifter eller goodwill får anses föreligga om företaget kan presentera material som ger stöd för att tillgången kommer att vara av värde för företaget under en viss tid. Detta motsvarar de krav som ställs på den som vill bryta den hittillsvarande presumptionsregeln om en femårig nyttjandeperiod för immateriella anläggningstillgångar.

I följd av bestämmelsens ändrade konstruktion finns inte något krav på notupplysning.

Nedskrivning av anläggningstillgångar

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

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

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

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

Paragrafen behandlar nedskrivning av anläggningstillgångar och motsvarar delvis artikel 12.6 i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 7.2.

I *tredje stycket* tas det in en bestämmelse om att nedskriven goodwill inte får återföras, även om det inte längre finns skäl för nedskrivningen. Ändringen motsvarar direktivets krav och ligger i linje med det som gäller enligt den internationella redovisningsstandarden IAS 36.

Uppskrivning av anläggningstillgångar

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

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

Paragrafen behandlar uppskrivning av anläggningstillgångar. I den hittillsvarande lydelsen av *andra stycket* finns en bestämmelse om att det i samband med uppskrivning ska lämnas en notupplysning om hur uppskrivningsbeloppet har behandlats skattemässigt. Bestämmelsen flyttas till 5 kap. 11 §. Andra stycket innehåller i stället bestämmelsen i det hittillsvarande tredje stycket. Frågan berörs i avsnitt 8.1.

Ianspråktagande av uppskrivningsfonden och fonden för utvecklingsutgifter

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

1. ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission,

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

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

Paragrafen innehåller bestämmelser om hur vissa bundna fonder får tas i anspråk och motsvarar delvis artiklarna 7.2 och 12.11 i direktivet. Bestämmelserna utökas till att omfatta även ianspråktagande av fonden för utvecklingsutgifter. Övervägandena finns i avsnitt 7.3.

8 § Vid avskrivning enligt 4 § eller nedskrivning enligt 5 § *av en uppskriven tillgång* eller vid avyttring eller utrangering av tillgången *ska* uppskrivningsfonden minskas i motsvarande utsträckning, dock högst med den del av *fonden* som svarar mot tillgången. *På samma sätt ska fonden för utvecklingsutgifter minskas vid avskrivning, nedskrivning eller avyttring av en som tillgång upptagen utgift för företagets eget utvecklingsarbete.*

Minskningen får göras enbart genom att

1. fonden tas i anspråk enligt 7 §,
2. den del av *fonden* som motsvarar avskrivning eller nedskrivning överförs till fritt eget kapital, eller
3. den del av *fonden* som motsvarar en avyttrad tillgång överförs till fritt eget kapital.

Paragrafen reglerar hur uppskrivningsfonden och fonden för utvecklingsutgifter ska justeras när en uppskriven tillgång skrivs av, skrivs ned, avyttras eller utrangeras. Paragrafen motsvarar artikel 7 i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 7.3.

I *första stycket* görs ett förtydligande tillägg i första meningen. I en ny andra mening införs en bestämmelse om att fonden för utvecklingsutgifter ska minskas vid en avskrivning, nedskrivning eller avyttring av en tillgång som motsvarar en aktiverad utgift för eget utvecklingsarbete, dvs. en sådan tillgång som avses i 2 § andra stycket. Den bestämmelsen genomför delvis artikel 12.11 i direktivet.

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

Paragrafen behandlar hur anskaffningsvärdet för varulager får beräknas och motsvarar artikel 12.9 i direktivet. I den hittillsvarande lydelsen av *andra stycket* finns ett krav på notupplysningar om väsentliga avvikelser mellan det beräknade anskaffningsvärdet och varulagrets nettoförsäljningsvärde. Detta flyttas nu till 5 kap. 26 §. Frågan berörs i avsnitt 8.1.

Egna aktier

14 § Egna aktier får inte tas upp som tillgång.

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

Vid förvärv av egna aktier ska fritt eget kapital minskas med utgiften för förvärvet. Vid överlåtelse av egna aktier ska fritt eget kapital ökas med inkomsten från överlåtelsen.

I paragrafen, som inte har någon motsvarighet i direktivet, anges hur egna aktier ska värderas.

Bestämmelsen i det nya *tredje stycket* förs oförändrad över från hittillsvarande 5 kap. 14 §, eftersom den behandlar värderingsfrågor och därför passar bättre i förevarande kapitel.

Värdering av finansiella instrument

14 b § Följande finansiella instrument får inte värderas enligt 14 a §:

1. finansiella instrument som hålls till förfall och som inte utgör derivatinstrument,

2. lånefordringar och andra fordringar som härrör från företaget och som inte innehas för handelsändamål,

3. andelar i dotterföretag, intresseföretag eller *gemensamt styrda företag*,

4. egetkapitalinstrument som företaget självt har gett ut,

5. avtal om villkorad ersättning i samband med förvärv och samgåenden,

6. skulder, med undantag för skulder som ingår som en del i en handelsportfölj eller som utgör derivatinstrument, samt

7. andra finansiella instrument, som är av sådan särskild karaktär att de enligt vad som är allmänt accepterat bör redovisas på annat sätt.

Värdering enligt 14 a § får inte heller ske, om en sådan värdering inte skulle ge ett tillförlitligt värde på det finansiella instrumentet.

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

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

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

I paragrafen anges att vissa finansiella instrument inte får värderas till verkligt värde. Paragrafen överensstämmer med artikel 8.4 c i direktivet.

I *första stycket 3* ersätts begreppet samriskföretag med gemensamt styrda företag (se 1 kap. 5 a §). Någon ändring i sak är inte avsedd. Frågan berörs i avsnitt 6.1.

Avsättningar

15 a § *En avsättning ska motsvara den bästa uppskattningen av det belopp som kommer att krävas för att reglera förpliktelsen.*

Paragrafen, som är ny, behandlar avsättningar och genomför artikel 12.12 i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 7.4.

Bestämmelsen är avsedd att ge uttryck för den princip som ska tillämpas vid den uppskattning som ligger till grund för en avsättning.

Enligt bestämmelsen ska en avsättning motsvara den bästa uppskattningen av det belopp som kommer att krävas för att reglera en förpliktelse. Värderingen av avsättningen ska utgå från förhållandena på balansdagen, se 3 kap. 1 §. Vad en avsättning är framgår av 3 kap. 9 §. Avsättningar är till sin karaktär mer osäkra än de flesta andra poster i balansräkningen. De ska därför baseras på en försiktig bedömning och en objektiv värdering, understödd av erfarenheter från liknande transaktioner samt, i vissa fall, även av bedömningar av externa experter.

Det överlämnas till den kompletterande normgivningen att ge närmare vägledning om hur principen ska tillämpas i olika situationer, t.ex. i vilken utsträckning beloppen ska nuvärdesberäknas.

5 kap. Noter

Allmänna bestämmelser

Krav på noter för olika kategorier av företag

1 § Både mindre och större företag ska i noter lämna upplysningar enligt 4–24 §§.

Ytterligare bestämmelser för både mindre och större företag om upplysningar i noter finns i 2 kap. 3 §, 3 kap. 4, 10 a och 10 b §§ och 7 kap. 2 §.

Ytterligare bestämmelser för mindre företag om upplysningar i noter finns dessutom i 3 kap. 5 §.

I paragrafen, som saknar motsvarighet i det hittillsvarande 5 kap., anges de krav på notupplysningar som gäller för både mindre och större företag. Övervägandena finns i avsnitt 8.1.

Direktivet ger beträffande det stora flertalet krav på tilläggsinformation inget utrymme för att lämna informationen i själva balansräkningen eller resultaträkningen (se artikel 15). De upplysningskrav som nu anges i 5 kap. är undantagslöst av detta slag. Möjligheten att lämna sådan tilläggsinformation som anges i 5 kap. i balansräkningen eller resultaträkningen i stället för i noterna tas bort.

I *första stycket* anges de paragrafer i kapitlet som innehåller krav på upplysningar för både mindre och större företag. Av bestämmelsen följer att upplysningarna ska lämnas i noter.

Andra stycket innehåller en erinran om de ytterligare notupplysningskrav som gäller för både mindre och större företag utöver de som finns i 5 kap. För både mindre och större företag finns ytterligare krav på notupplysningar i 2 kap. 3 §, 3 kap. 4, 10 a och 10 b §§ och 7 kap. 2 §. Dessa krav flyttas inte till förevarande kapitel eftersom de passar bättre där de är placerade. Kravet i 2 kap. 3 § är mycket nära förknippat med paragrafens krav på rättvisande bild. Kraven i 3 kap. 4 § första stycket, 10 a och 10 b §§ kan fullgöras på annat sätt än genom notupplysningar. Det krav på upplysningar som finns i 7 kap. 2 § avser endast förhållandet att en koncernredovisning inte upprättas. Det krav på upplysningar i not som finns i 3 kap. 4 § fjärde stycket utgör en förutsättning för att förenklingsmöjligheten där ska få utnyttjas, och är därigenom en del av den materiella bestämmelsen.

Tredje stycket innehåller en erinran om det ytterligare krav på upplysningar i not i 3 kap. 5 § som gäller för mindre företag utöver de som finns i 5 kap. Detta krav utgör en förutsättning för att förenklingsmöjligheten där ska få utnyttjas, och är därigenom en del av den materiella bestämmelsen.

2 § Större företag ska i noter även lämna upplysningar enligt 25–48 §§.

Ytterligare bestämmelser för större företag om upplysningar i noter finns i 3 kap. 8 och 10 §§.

I paragrafen, som saknar motsvarighet i det hittillsvarande 5 kap., anges de notupplysningskrav som gäller för större företag, utöver de som framgår av 1 §.

I *första stycket* anges de paragrafer i kapitlet som innehåller krav på upplysningar som endast gäller för större företag. Av bestämmelsen följer att upplysningarna ska lämnas i noter.

Andra stycket innehåller en erinran om de ytterligare krav på upplysningar i not i 3 kap. 8 och 10 §§ som gäller för större företag. Dessa krav kan fullgöras på annat sätt än genom notupplysningar och flyttas därför inte till förevarande kapitel.

Noternas ordningsföljd

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

Paragrafen, som har viss motsvarighet i 5 kap. 1 § i lagens hittillsvarande lydelse, innebär att noter som utgångspunkt ska presenteras i samma ordning som de poster de hänför sig till och att hänvisning ska göras vid posterna. Genom paragrafen genomförs artikel 15 i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 8.1.

Paragrafen ska tillämpas endast på noter som hänför sig till enskilda poster. Det innebär att noter med mer allmän information inte behöver knytas till en viss post. Undantagsvis kan det förekomma att det för överskådlighetens skull är önskvärt med en något annan ordningsföljd än den som de motsvarande posterna har. Kravet på viss ordningsföljd gäller därför inte heller om det i det enskilda fallet skulle stå i strid med kravet på överskådlighet i 2 kap. 2 §. Det får ankomma på den kompletterande normgivningen att närmare precisera i vilka situationer som det finns anledning att acceptera en avvikande ordningsföljd.

Krav på noter för både mindre och större företag

Värderingsprinciper

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

Av paragrafen framgår att företagen ska lämna upplysning om de värderingsprinciper som tillämpas i årsredovisningen. Genom paragrafen genomförs artikel 16.1 a i direktivet. Frågan berörs i avsnitt 8.1.

Paragrafen motsvarar 5 kap. 2 § första stycket i lagens hittills gällande lydelse. Det får ankomma på den kompletterande normgivningen att tydliggöra hur ingående upplysningar som behöver lämnas om tillämpade värderingsprinciper. I ingressen till direktivet (skäl 24) uttalas bl.a. att upplysningarna särskilt bör innefatta uppgift om den värderingsgrund som tillämpas för de olika posterna, ett uttalande om dessa redovisningsprincipers överensstämmelse med fortlevnadsprincipen och uppgift om eventuella väsentliga ändringar av de redovisningsprinciper som tillämpas.

Paragrafen saknar motsvarighet till de bestämmelser om omräkning från annan valuta än redovisningsvalutan som finns i det hittillsvarande

5 kap. 2 § andra stycket och som saknar direkt motsvarighet i direktivet. Omräkningsbestämmelsen får anses ha varit ett utflöde och förtydligande av den allmänna princip som kommer till uttryck i förevarande paragraf. Den sortens förtydliganden ankommer numera på den kompletterande normgivningen.

Avvikelser från grundläggande redovisningsprinciper

5 § Om ett företag med stöd av 2 kap. 4 § andra stycket avviker från någon av de grundläggande redovisningsprinciper som anges i paragrafen, ska det lämna en upplysning om skälen för avvikelsen och en bedömning av effekten på företagets ställning och resultat.

Består avvikelsen i att kvittning görs, ska företaget även lämna en upplysning om de bruttobelopp som kvittas mot varandra.

Paragrafen ställer krav på notupplysningar när ett företag avviker från vissa av lagens grundläggande redovisningsprinciper. Genom paragrafen genomförs artikel 6.2 i direktivet delvis. Frågan om bestämmelsens placering berörs i avsnitt 8.1.

Första stycket motsvarar hittillsvarande 2 kap. 4 § andra stycket andra meningen.

Bestämmelsen i *andra stycket* saknar motsvarighet i lagens hittills gällande lydelse. I det fall en avvikelse består i att företaget frångår principen om kvittningsförbud i 2 kap. 4 § 6 måste företaget, utöver informationen enligt första stycket, i en not ange de bruttobelopp som kvittas.

Byte av uppställningsform

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

Paragrafen motsvarar 3 kap. 3 § andra stycket andra meningen i lagens hittills gällande lydelse. Genom paragrafen genomförs artikel 9.1 i direktivet delvis. Frågan om bestämmelsens placering berörs i avsnitt 8.1.

Jämförelsetal

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

Paragrafen motsvarar 3 kap. 5 § tredje stycket andra meningen i lagens hittills gällande lydelse. Genom paragrafen genomförs artikel 9.5 i direktivet delvis. Frågan om bestämmelsens placering berörs i avsnitt 8.1.

Anläggningsstillgångar

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

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

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

6. årets uppskrivningar, med särskild upplysning om uppskrivningsbeloppets användning och hur mycket av det som kvarstår oavskrivet.

Grunderna för avskrivning av anläggningstillgångarnas olika poster ska anges.

Paragrafen innehåller en uppräknig av de upplysningar om anläggnings-tillgångar som företagen ska lämna. Paragrafen motsvarar artiklarna 16.2 och 17.1 a i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 8.2.

Paragrafen motsvarar delvis 5 kap. 3 § i lagens hittills gällande lydelse.

Enligt *första stycket* ska upplysningarna lämnas för varje post i balansräkningen. Om företaget har utnyttjat den möjlighet som 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 ger att slå samman poster för att det främjar överskådligheten, ska uppgifterna lämnas i anslutning till den postvisa specifikation som i så fall ska göras i noterna.

I 5 kap. 3 § i dess hittills gällande lydelse finns en bestämmelse som undantar företag som upprättar balansräkning i förkortad form från krav- en på att upplysningar ska lämnas post för post. Direktivet ger emellertid inte medlemsstaterna någon möjlighet att undanta företag som upprättar en förkortad balansräkning från krav på notupplysningar. Paragrafen innehåller därför inte någon motsvarighet till det hittills gällande undantaget.

I 4 kap. 3 § fjärde stycket i dess hittills gällande lydelse ställs också krav på upplysningar i not om ränta som räknas in i anskaffningsvärdet för anläggningstillgångar. Detta upplysningskrav ska i fortsättningen inte gälla för mindre företag.

För större företag finns krav på upplysningar i noter även i 25 §.

Goodwill

9 § Om ett företag redovisar goodwill som tillgång, ska det lämna upp- lysningar om tillämpad avskrivningsperiod och skälen för denna.

Paragrafen, som saknar motsvarighet i det hittillsvarande 5 kap., behandlar vilka upplysningar som ska lämnas när goodwill redovisas som tillgång. Paragrafen genomför delvis artikel 12.11.

Av kravet i 4 § på angivande av tillämpade värderingsprinciper följer att det kan vara nödvändigt att lämna uppgift om vilka avskrivningstider som tillämpas på företagets olika anläggningstillgångar. Enligt förevarande paragraf gäller dock att det alltid ska lämnas upplysning om tillämpad avskrivningsperiod och skälen för denna om goodwill redovisas som tillgång.

Finansiella instrument

10 § Om ett företag har finansiella instrument som värderas enligt 4 kap. 14 a §, ska det för varje kategori lämnas upplysningar om

1. bokfört värde, och

2. de värdeförändringar som har redovisats i resultaträkningen respek- tiven fonden för verkligt värde.

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

1. omfattningen och typen av instrument, och

2. viktiga villkor som kan påverka storleken av, tidpunkten för eller säkerheten i framtida kassaflöden.

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

Paragrafen tillämpas även på sådana avtal som enligt 4 kap. 14 c § ska anses som derivatinstrument.

Paragrafen överensstämmer med artikel 16.1 c i direktivet och motsvarar 5 kap. 4 a och 4 c §§ i lagens hittillsvarande lydelse.

För större företag finns krav på upplysningar i noter avseende finansiella instrument även i 27 §.

Uppskrivningsfonden

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

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

Paragrafen ställer krav på att det lämnas vissa upplysningar angående uppskrivningsfonden. Bestämmelserna motsvarar artikel 16.1 b i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 8.3.

Bestämmelserna har sin motsvarighet i hittillsvarande 5 kap. 5 §. Det som anges där om fonden för verkligt värde förs dock över till 12 §.

Nytt är att upplysningarna ska lämnas i en sammanställning, dvs. som en tabell eller liknande överskådlig uppställning.

I *punkten 2* tillkommer ett krav på att det i sammanställningen ska lämnas upplysning om hur till fonden avsatta belopp har behandlats skattemässigt. Ett liknande krav finns enligt hittillsvarande ordning i 4 kap. 6 § andra stycket.

I *punkten 4* införs ett nytt krav på upplysning om det värde som skulle ha redovisats om anläggningstillgångarna inte hade skrivits upp.

Fonden för verkligt värde

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

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

Paragrafen behandlar fonden för verkligt värde och överensstämmer med artikel 16.1 c i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 8.3.

Motsvarande bestämmelser finns i hittillsvarande 5 kap. 5 §. Nytt är att upplysningarna ska lämnas i en sammanställning, dvs. som en tabell eller liknande överskådlig uppställning.

Långfristiga skulder

13 § Om ett företag har skulder som ska betalas senare än fem år efter balansdagen, ska det lämna en upplysning om summan av dessa.

Paragrafen behandlar långfristiga skulder. Genom paragrafen genomförs delvis artikel 16.1 g i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 8.2.

Bestämmelsen motsvarar delvis 5 kap. 10 § andra stycket i dess hittillsvarande lydelse. Den paragrafens krav på specificering av skulder som ska betalas senare än ett år från balansdagen flyttas till 3 kap. 4 b §. Upplysningen ska avse summan av de långfristiga skulderna. Dessa behöver alltså inte längre redovisas post för post. För större företag finns dock krav på post för post-redovisning av långfristiga skulder i 31 §.

Ställda säkerheter

14 § Om ett företag har ställt säkerheter, ska det lämna upplysningar om säkerheternas omfattning, art och form.

Paragrafen innehåller krav på precisering av de säkerheter som ett företag har ställt. Genom paragrafen genomförs delvis artikel 16.1 d och 16.1 g i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 8.3.

Av paragrafen framgår att omfattningen av samtliga säkerheter som företaget har ställt ska anges samt att dessa ska specificeras till art och form. Bestämmelsen motsvarar hittillsvarande 5 kap. 11 § första stycket, men är inte begränsad till säkerheter som har ställts för poster i balansräkningen. Bestämmelsen gäller även säkerheter som har ställts för eventalförpliktelser (15 §, jfr även kommentaren till 16 §).

Enligt hittills gällande bestämmelser ska upplysningar om ställda säkerheter lämnas post för post. Ett sådant krav får inte ställas på mindre företag (jfr artikel 16.1 g). Det generella kravet på post för post-redovisning av företagets ställda säkerheter tas därför bort. För större företag behålls dock krav på post för post-redovisning av ställda säkerheter i 46 § första stycket.

Enligt hittills gällande ordning krävs en uppdelning på å ena sidan säkerheter som har ställts till förmån för det egna företaget och å andra sidan säkerheter ställda till förmån för annan (se det som föreskrivs i punkterna 1 och 2 under Poster inom linjen i bilaga 1 till lagen i dess hittills gällande lydelse). Enligt direktivet är det inte möjligt att ställa så detaljerade upplysningskrav på små företag. Även detta upplysningskrav begränsas därför till att gälla endast större företag (se 46 § andra stycket).

Eventalförpliktelser

15 § Om ett företag har garantiåtaganden, ekonomiska åtaganden eller eventuella förpliktelser som inte tas upp i balansräkningen (eventalförpliktelser), ska det lämna en upplysning om summan av dessa.

I paragrafen föreskrivs att ett företag i noterna ska lämna upplysningar om dess eventalförpliktelser. Genom paragrafen genomförs artikel 16.1 d i direktivet delvis. Övervägandena finns i avsnitt 7.1 och 8.3.

Paragrafen ersätter det som sägs i hittillsvarande i 3 kap. 1 § om ansvarsförbindelser.

Samtliga åtaganden som enligt hittills gällande rätt betecknas som ansvarsförbindelser och redovisas som poster inom linjen ska redovisas som eventalförpliktelser. Avsikten är att bestämmelsen ska ha samma innebörd som i den internationella redovisningsstandarden IAS 37.

Eventalförpliktelser är en sammanfattande beteckning för sådana garantier, ekonomiska åtaganden och eventuella förpliktelser som inte tas upp i balansräkningen (jfr artikel 16.1 d).

Med garantier och ekonomiska åtaganden avses förpliktelser som företaget självmant har åtagit sig. Liksom i fråga om eventuella förpliktelser avses endast förpliktelser vars fullgörande är så osäkert att de inte ska tas upp i balansräkningen. Ett företag kan exempelvis ha ställt ut garantier som det erfarenhetsmässigt vet normalt inte behöver infrå och därför inte redovisar som en avsättning eller skuld. Förekomsten av sådana garantier och summan av dem ska då i stället redovisas som eventalförpliktelser.

Med eventuella förpliktelser avses förpliktelser som företaget inte självmant har åtagit sig, exempelvis ett verksamhetsansvar enligt lag eller ett utomobligatoriskt skadeståndsansvar. Det kan t.ex. vara nödvändigt att lämna upplysning om företagets möjliga ansvar vid miljöfarlig verksamhet eller det potentiella betalningsansvar företaget har med anledning av en pågående skadeståndsvist.

Även ett företags informella förpliktelser ska anges. Detta innebär att förpliktelser som beror på ett företags handlande men som inte nödvändigtvis manifesteras i avtal eller liknande kan behöva tas upp som en eventalförpliktelse, förutsatt att åtagandet inte redovisas som avsättning eller skuld i balansräkningen.

Den närmare avgränsningen av upplysningsskyldigheten bör ske inom ramen för den kompletterande normgivningen, t.ex. i frågor om vad som ska anses som en eventalförpliktelse och till vilka belopp eventalförpliktelser ska tas upp.

Upplysningen ska avse summan av eventalförpliktelserna och det krävs alltså inte att förpliktelserna ska anges var för sig.

Den möjlighet som 2 kap. 3 a § ger att utelämna uppgifter som inte är väsentliga gäller samtliga notupplysningskrav. Det innebär att en notupplysning om en eventalförpliktelse kan utelämnas i det fall detta inte kan antas påverka de beslut som en användare av årsredovisningen fattar på grundval av redovisningen. Så kan t.ex. vara fallet om det aktuella åtagandet avser ett litet belopp.

Åtaganden till förmån för koncernföretag m.fl.

16 § Om ett företag har ställda säkerheter, garantiåtaganden eller ekonomiska åtaganden till förmån för ett koncernföretag, ett intresseföretag eller ett gemensamt styrt företag som företaget samäger, ska det lämna särskilda upplysningar om detta.

Paragrafen ställer krav på upplysningar om ekonomiska åtaganden till förmån för koncernföretag, intresseföretag och gemensamt styrda företag. Genom paragrafen genomförs artikel 16.1 d i direktivet delvis. Övervägandena finns i avsnitt 8.3.

Bestämmelsen är en särregel som kompletterar bestämmelserna i 14 och 15 §§. Kravet innebär att det ska lämnas särskilda upplysningar om säkerheter, garantier och ekonomiska förpliktelser om dessa är till förmån

för koncernföretag, intresseföretag eller gemensamt styrda företag. Detta motsvarar delvis hittillsvarande 5 kap. 11 § andra stycket.

Ordet ansvarsförbindelser byts ut mot garantier och ekonomiska åtaganden. Någon ändring i sak är inte avsedd med detta. Upplysningar ska lämnas även om åtaganden till förmån för intresseföretag och gemensamt styrda företag som det redovisande företaget samäger.

Eftersom kravet på särskilda upplysningar kompletterar kraven i 14 och 15 §§ ska upplysningarna lämnas på samma sätt som enligt dessa paragrafer. Säkerheter ska alltså anges till omfattning, art och form och garantier och ekonomiska åtaganden till ett totalbelopp.

Paragrafen omfattar endast sådana eventalförpliktelser som företaget självt har utfäst, dvs. garantier och andra ekonomiska åtaganden. Eventuella förpliktelser, som exempelvis kan föreligga till följd av den verksamhet som företaget bedriver, omfattas inte. Dessa är för övrigt till sin natur sällan ställda till förmån för något företag. Har däremot säkerhet ställts för en sådan eventuell förpliktelse till förmån för ett koncernföretag, intresseföretag eller gemensamt styrt företag ska en särskild upplysning lämnas om detta.

Ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen

17 § Om ett företag har ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen och som är förenade med betydande risker eller fördelar för företaget, och uppgifter om dessa risker eller fördelar är nödvändiga för att företagets ställning ska kunna bedömas, ska företaget lämna upplysningar om

1. inriktningen på och det kommersiella syftet med arrangemangen, och
 2. den ekonomiska inverkan som arrangemangen har på företaget.
- Första stycket 2 gäller inte mindre företag.

Paragrafen behandlar vissa ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen. Bestämmelserna överensstämmer med de som enligt hittillsvarande ordning finns i 5 kap. 11 a §. Paragrafen motsvarar artiklarna 16.2 och 17.1 p i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 8.2.

Lån till ledande befattningshavare

18 § Om ett företag har lämnat lån till en styrelseledamot, en verkställande direktör eller en motsvarande befattningshavare i företaget, ska det lämna de upplysningar om detta som anges i andra stycket. Detsamma gäller om företaget har ställt panter, andra säkerheter eller garantier eller har gjort andra ekonomiska åtaganden till förmån för en sådan befattningshavare. Med styrelseledamöter jämställs suppleanter för dessa och med verkställande direktör jämställs vice verkställande direktör.

Upplysningar ska lämnas om storleken av lämnade lån, huvudsakliga lånevillkor, räntesatser, under räkenskapsåret återbetalda belopp, arten av säkerheter, garantier och andra ekonomiska åtaganden samt beloppet av de lån som säkerhet har ställts för. Upplysning ska även lämnas om vilken anknytning till företaget personen har. Om företaget under räkenskapsåret helt eller delvis har skrivit av ett lån eller avstått från att kräva in det, ska en upplysning lämnas om detta.

Paragrafen behandlar upplysningar om lån till ledande befattningshavare. Paragrafen motsvarar artikel 16.1 e i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 8.2.

Paragrafens *första stycke* motsvarar väsentligen 5 kap. 12 § första stycket i lagens hittills gällande lydelse. Det stycket innehåller också ett krav på att upplysningar ska lämnas om lån som företaget har lämnat till en styrelseledamot, en verkställande direktör eller en motsvarande befattningshavare i ett koncernföretag. Direktivet tillåter dock inte att ett sådant upplysningskrav ställs på små företag (jfr artikel 16.1 e). Kravet på upplysningar om lån m.m. till befattningshavare i koncernföretag flyttas till 32 § och gäller enbart större företag.

Ordet ansvarsförbindelser byts ut mot garantier och andra ekonomiska åtaganden. Någon förändring i sak är inte avsedd.

Andra stycket överensstämmer huvudsakligen med 5 kap. 12 § andra stycket i lagens hittills gällande lydelse. Det har tillkommit ett upplysningskrav som aktualiseras om företaget under räkenskapsåret helt eller delvis har skrivit av ett lån eller avstått från att kräva in det. I så fall ska företaget lämna uppgift om detta. Med avstått i detta sammanhang avses inte endast att företaget slutgiltigt och uttryckligen har eftergett fordran, utan även att företaget formlöst har underlåtit att kräva betalning.

I 5 kap. 12 § tredje stycket i hittills gällande lydelse finns ett krav på upplysningar om lån som har lämnats med stöd av 21 kap. 8 § aktiebolagslagen (2005:551). Ett sådant krav får enligt direktivet inte ställas på små företag. Det flyttas därför till 32 § och gäller endast för större företag.

Exceptionella intäkter och kostnader

19 § Om ett företag har haft enskilda intäkter eller kostnader som är exceptionella i fråga om storlek eller förekomst, ska det lämna upplysningar om arten och storleken av dessa.

Paragrafen behandlar upplysningar om exceptionella intäkter och kostnader. Genom paragrafen genomförs artikel 16.1 f i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 8.3.

Vad som avses med intäkter och kostnader som är av exceptionell storlek eller förekomst beskrivs inte närmare i direktivet, men det kan exempelvis röra sig om kostnader för omstruktureringar av ett företags aktiviteter eller avvecklande av verksamheter. Det får ankomma på den kompletterande normgivningen att lämna närmare vägledning för när intäkter och kostnader är exceptionella och hur specificerade upplysningarna behöver vara.

Enligt paragrafen ska uppgifter lämnas om enskilda intäkter eller kostnader. Det räcker alltså inte att lämna uppgifter på en aggregerad nivå.

Upplysningarna ska lämnas i en not (se 1 §). Det är därför inte tillräckligt att samma information lämnas genom särredovisning i resultaträkningen.

Medelantalet anställda under räkenskapsåret

20 § En upplysning ska lämnas om medelantalet av de personer som har varit anställda under räkenskapsåret.

Paragrafen behandlar uppgifter om medelantalet av de anställda under räkenskapsåret. Paragrafen överensstämmer med artikel 16.1 h i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 8.2.

Paragrafen motsvarar delvis 5 kap. 18 § i lagens hittills gällande lydelse. I den paragrafen, som gäller både mindre och större företag, föreskrivs att upplysning ska lämnas dels om medelantalet anställda under räkenskapsåret, dels om fördelningen mellan kvinnor och män. Om företaget har anställda i flera länder, ska dessa upplysningar lämnas land för land. Dessa olika upplysningskrav delas nu upp på två paragrafer. Förevarande paragraf innehåller endast kravet på upplysning om medelantalet anställda och kräver inte någon uppdelning av de anställda på män och kvinnor eller på olika länder. De mer specificerade upplysningarna måste fortfarande lämnas av större företag, se 37 §.

Moderföretag

21 § Ett företag som är dotterföretag ska lämna upplysningar om namn, organisations- eller personnummer och säte för det moderföretag som upprättar koncernredovisning för den minsta koncern som företaget ingår i.

Paragrafen innehåller krav på upplysningar om det redovisande företags moderföretag. Paragrafen motsvarar artiklarna 16.2 och 17.1 m. Övervägandena finns i avsnitt 8.2.

Liknande bestämmelser finns i 5 kap. 26 § i lagens hittillsvarande lydelse.

Upplysningar ska lämnas om det moderföretag som upprättar koncernredovisning för den minsta koncern som företaget ingår i. Detta kan illustreras med följande exempel. Det redovisande företaget A ägs helt och hållet av det svenska företaget B som i sin tur ägs av det tyska företaget C. C ägs i sin tur av det svenska företaget D. C och D upprättar varsin koncernredovisning, medan B inte upprättar någon koncernredovisning. A ingår därmed i tre koncerner med B, C respektive D som moderföretag. Den minsta koncernen är den där B är moderföretag. Eftersom B inte upprättar någon egen koncernredovisning, ska A i detta sammanhang lämna upplysningar om C.

Upplysning ska lämnas om moderföretagets namn, organisationsnummer och säte. Om moderföretaget undantagsvis är en fysisk person, ska dennes personnummer anges.

Ytterligare upplysningskrav om koncernförhållanden som gäller för större företag finns i 45 §.

Väsentliga händelser efter räkenskapsårets slut

22 § Om det har inträffat händelser av väsentlig betydelse för företaget efter räkenskapsårets slut som inte kommer till uttryck i balansräkningen eller resultaträkningen, ska företaget lämna upplysningar om dessa. Upplysningarna ska omfatta den ekonomiska effekten av händelserna.

Paragrafen behandlar upplysningar om väsentliga händelser efter räkenskapsårets slut. Paragrafen motsvarar artiklarna 16.2 och 17.1 q i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 8.3.

En liknande bestämmelse finns i 6 kap. 1 § andra stycket 2 i lagens hittillsvarande lydelse. Enligt den bestämmelsen ska upplysningarna lämnas i förvaltningsberättelsen. Kravet flyttas till förevarande paragraf på grund av att direktivet kräver att upplysningar av detta slag lämnas i noterna. Förvaltningsberättelsen ska fortfarande innehålla upplysningar om de händelser av väsentlig betydelse som har inträffat under räkenskapsåret (se 6 kap. 1 §).

I paragrafen tillkommer ett krav på att ange den ekonomiska effekten av den händelse som upplysningen gäller. Om företaget t.ex. har tecknat ett för den fortsatta verksamheten mycket viktigt kontrakt eller drabbats av en omfattande skada i verksamheten, ska de ekonomiska effekterna, oavsett om de är positiva eller negativa, anges.

Transaktioner med närstående

23 § Om ett större företag har genomfört transaktioner på andra än marknadsmässiga villkor med närstående enligt 1 kap. 8 eller 9 §, ska det lämna upplysningar om transaktionerna. Upplysningar behöver dock inte lämnas om transaktioner

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

Skyldigheten att lämna upplysningar gäller även ett mindre företag, om det är ett publikt aktiebolag och transaktionerna har genomförts med någon som har ett betydande aktieinnehav eller är styrelseledamot i bolaget.

Paragrafen anger krav på upplysningar om transaktioner med närstående. Paragrafen genomför artiklarna 16.2 och 17.1 r. Frågan berörs i avsnitt 6.5.

Upplysningsskyldigheten omfattar enligt *första stycket* transaktioner med närstående som har genomförts på icke marknadsmässiga villkor. Stycket motsvarar hittillsvarande 5 kap. 12 a § första och tredje styckena. Vad som avses med marknadsmässiga villkor är oförändrat. Den uttryckliga begränsningen till transaktioner som är betydande är borttagen. I stället tillämpas den generella väsentlighetsprincipen i 2 kap. 3 a §, vilket innebär att upplysningar inte behöver lämnas om transaktioner med närstående om följderna av att utelämna informationen inte är väsentliga. Definitionen av närstående återfinns i 1 kap. 8 och 9 §§.

Enligt *andra stycket* gäller motsvarande krav på mindre företag som är publika aktiebolag i fråga om vissa transaktioner. Bestämmelsen motsvarar hittillsvarande 5 kap. 12 a § andra stycket.

24 § Upplysningarna enligt 23 § ska omfatta

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

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

Paragrafen behandlar vilka upplysningar som ska lämnas om transaktioner med närstående. Paragrafen överensstämmer med artikel 17.1 r i direktivet och hittillsvarande 5 kap. 12 b §. Frågan berörs i avsnitt 6.5.

Krav på noter för större företag

Ytterligare upplysningar om anläggningstillgångar

25 § Om ett större företag har räknat in ränta i anskaffningsvärdet för en anläggningstillgång med stöd av 4 kap. 3 § fjärde stycket, ska företaget lämna en upplysning om det inräknade beloppet.

Större företag ska för varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 lämna upplysningar om

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

Om ett större företag har skrivit av, skrivit ned eller skrivit upp en anläggningstillgång uteslutande av skatteskäl, ska företaget lämna en upplysning om detta med angivande av avskrivningens, nedskrivningens eller uppskrivningens storlek.

Paragrafen anger vilka upplysningar om anläggningstillgångar som större företag ska lämna, utöver de som krävs enligt 8 §. Paragrafen motsvarar delvis artiklarna 17.1 a och 17.1 b i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 8.3.

Första stycket motsvarar huvudsakligen den bestämmelse som finns i 4 kap. 3 § fjärde stycket andra meningen i lagens hittillsvarande lydelse. Upplysningskravet går dock längre, eftersom de företag som omfattas av förevarande paragraf inte bara måste lämna uppgift om att ränta har räknats in i anskaffningsvärdet, utan även om räntebeloppets storlek.

Andra stycket motsvarar 5 kap. 3 § första stycket 7–10 i lagens hittills gällande lydelse.

Tredje stycket motsvarar väsentligen 5 kap. 3 § tredje stycket i lagens hittills gällande lydelse. Liksom hittills ska upplysning lämnas om sådan av- eller nedskrivning som har skett uteslutande av skatteskäl. Den nya bestämmelsen ställer emellertid också krav på upplysning om sådana uppskrivningar som har skett uteslutande av skatteskäl. Bestämmelsen torde framför allt få betydelse när det i god redovisningssed ges utrymme för värdejusteringar i enlighet med skattemässiga regler.

Omsättningstillgångar

26 § Om ett större företag har räknat in ränta i anskaffningsvärdet för en omsättningstillgång med stöd av 4 kap. 9 § andra stycket, ska företaget lämna en upplysning om det inräknade beloppet.

Om en omsättningstillgång varit föremål för en värdejustering uteslutande av skatteskäl, ska ett större företag lämna en upplysning om detta med angivande av justeringens storlek.

Om det värde som framkommer när ett större företag beräknar varulagrets anskaffningsvärde enligt 4 kap. 11 § avviker väsentligt från varulagrets nettoförsäljningsvärde på balansdagen, ska företaget lämna en upplysning om skillnadsbeloppet. Nettoförsäljningsvärdet ska då beräk-

nas enligt 4 kap. 9 § tredje stycket första meningen. Skillnadsbeloppet ska fördelas på de poster som är upptagna i balansräkningen.

Paragrafen anger vilka upplysningar om omsättningstillgångar som större företag ska lämna. Paragrafen genomför delvis artikel 17.1 b i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 8.3.

Första stycket motsvarar hittillsvarande 4 kap. 3 § fjärde stycket andra meningen och som genom en hänvisning i 4 kap. 9 § andra stycket gäller även vid värdering av omsättningstillgångar. Tillämpningsområdet är dock inskränkt till större företag. Till skillnad från vad som gäller enligt hittillsvarande ordning måste upplysning enligt förevarande paragraf lämnas även om det inräknade räntebeloppets storlek.

I *andra stycket* tas det in ett krav på upplysning om värdejusteringar som har gjorts uteslutande av skatteskal. Bestämmelsen är av samma slag som den i 25 §.

Tredje stycket innehåller ett krav på upplysning om väsentliga avvikelser mellan å ena sidan varulagrets anskaffningsvärde, beräknat enligt 4 kap. 11 §, och dess nettoförsäljningsvärde, beräknat enligt 4 kap. 9 §. Kravet överensstämmer i sak med den bestämmelse som finns i 4 kap. 11 § andra stycket i lagens hittillsvarande lydelse.

Ytterligare upplysningar om finansiella instrument

27 § Större företag ska för varje kategori av derivatinstrument som inte värderas enligt 4 kap. 14 a § lämna upplysningar om

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

2. omfattningen och typen av instrument.

I fråga om finansiella anläggningstillgångar som enligt 4 kap. 14 a–14 c §§ får värderas till verkligt värde, och vilkas bokförda värde är högre än det verkliga värdet, ska större företag lämna upplysningar om

1. bokfört värde och det verkliga värdet, och

2. skälen till att det bokförda värdet inte har skrivits ned och det stöd som finns för antagandet att det bokförda värdet kommer att återvinnas.

Första och andra stycket ska även tillämpas på sådana avtal som enligt 4 kap. 14 c § ska anses som derivatinstrument.

Paragrafen innehåller de krav på upplysningar om finansiella instrument som gäller för större företag, utöver de som finns i 10 §. Paragrafen överensstämmer med artikel 17.1 c i direktivet. Motsvarande bestämmelser finns i hittillsvarande 5 kap. 4 b och 4 c §§.

Inköp och försäljningar mellan koncernföretag

28 § Om ett större företag ingår i en koncern, ska det lämna en upplysning om hur stor del av räkenskapsårets inköp och försäljningar som avser andra koncernföretag.

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

I paragrafen, som inte har någon motsvarighet i direktivet, anges krav på upplysningar från större företag om inköp och försäljningar mellan koncernföretag. Paragrafen motsvarar 5 kap. 7 § i lagens hittillsvarande

lydelse, men upplysningskravet är begränsat till större företag. Frågan berörs i avsnitt 8.2.

Dotterföretag och vissa andra företag

29 § Om ett större företag har dotterföretag eller ägarintressen i andra företag, ska det lämna upplysningar om

1. det andra företags namn, organisationsnummer, säte och eget kapital,

2. det andra företags resultat för det senaste räkenskapsår som årsredovisning eller årsbokslut har upprättats för,

3. företagets ägarandel i det andra företaget, och

4. antalet andelar som företaget äger och deras värde enligt företagets balansräkning.

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

Om företagets rösträttsandel i det andra företaget avviker från ägarandelen, ska även rösträttsandelen anges.

Paragrafen anger vilka upplysningar som större företag ska lämna om dotterföretag och vissa andra företag. Paragrafen överensstämmer med artikel 17.1 g och 17.1 k i direktivet. Frågan berörs i avsnitt 8.2.

Enligt *första stycket* ska det lämnas olika slag av upplysningar om vissa andra företag som det redovisande företaget har ett andelsinnehav i. Bestämmelserna motsvarar de bestämmelser som finns i hittillsvarande 5 kap. 8 §. De gäller dock endast större företag. Kretsen av de företag som det ska lämnas upplysningar om beskrivs dessutom på ett något annat sätt. Upplysningar ska numera lämnas inte bara om dotterföretag och intresseföretag, utan även om övriga företag som det rapporterade företaget har ett ägarintresse i, däribland gemensamt styrda företag. Den hittillsvarande bestämmelsen om att upplysningar ska lämnas om företag i vilka det rapporterade företaget har en ägarandel om minst 20 procent behövs inte längre, eftersom det enligt 1 kap. 4 a § gäller en presumtion för att ett andelsinnehav om minst 20 procent av det totala antalet andelar i det andra företaget utgör ett ägarintresse.

Det hittills använda uttrycket kapitalandel byts ut mot ägarandel för att undvika förväxling med de särskilda reglerna i 7 kap. om redovisning enligt kapitalandelsmetoden, men detta innebär inte någon ändring i sak.

Andra och tredje styckena motsvarar 5 kap. 8 § tredje och fjärde styckena i lagens hittills gällande lydelse. Bestämmelserna ändras inte i sak.

30 § En upplysning enligt 29 § får utelämnas, om

1. den skulle kunna vålla allvarlig skada för något av de i 29 § angivna företagen,

2. Bolagsverket medger att den utelämnas, och

3. noterna innehåller information om utelämnandet.

Upplysningarna om eget kapital och resultat får också utelämnas, om

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

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

Paragrafen anger några situationer när ett företag får utelämna upplysningar som det annars skulle ha varit skyldigt att lämna enligt 29 §. Paragrafen överensstämmer med artiklarna 17.1 g och 17.2 i direktivet. Frågan berörs i avsnitt 8.2.

Första stycket överensstämmer med 5 kap. 9 § andra stycket i lagens hittillsvarande lydelse men har en ny redaktionell utformning. Någon ändring i sak är inte avsedd. Liksom hittills måste samtliga tre i stycket angivna förutsättningar vara för handen för att en upplysning ska få utelämnas.

Andra stycket överensstämmer huvudsakligen med 5 kap. 9 § tredje stycket i lagens hittillsvarande lydelse. Punkten 1 anpassas till det som sägs i direktivet om att upplysning om eget kapital och resultat får utelämnas om det berörda företaget inte offentliggör sin balansräkning och inte kontrolleras av företaget. Punkten 2 är i sak oförändrad. Med hänsyn till ändringen av kretsen av företag som det ska lämnas upplysningar om görs en språklig ändring.

Paragrafen innehåller inte någon motsvarighet till hittillsvarande 5 kap. 9 § första stycket, som innebär att uppgifter får utelämnas om de är av ringa betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild. I stället innehåller 2 kap. 3 a § en allmän bestämmelse om att en notupplysning får utelämnas, om följden av att utelämna upplysningen inte är väsentlig. Den bestämmelsen kan tillämpas även i fråga om sådana upplysningar som avses i 29 §.

Ytterligare upplysningar om långfristiga skulder

31 § Större företag ska för varje skuldpost i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 lämna en upplysning om den del som ska betalas senare än fem år efter balansdagen.

I paragrafen anges krav på upplysningar från större företag om långfristiga skulder. Paragrafen motsvaras inte av någon bestämmelse i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 8.2.

Enligt 13 § ska noterna bl.a. innehålla upplysning om summan av de skulder som förfaller till betalning senare än fem år från balansdagen. Enligt förevarande paragraf ska större företag när de lämnar dessa uppgifter göra detta post för post. Om företaget har slagit samman skuldposter med stöd av 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 ska motsvarande upplysningar lämnas i anslutning till de delposter som i så fall ska anges i noterna.

Ytterligare upplysningar om lån till ledande befattningshavare

32 § Större företag ska lämna sådana upplysningar som anges i 18 § andra stycket om

1. lån som har lämnats till en styrelseledamot, en verkställande direktör eller en motsvarande befattningshavare i ett annat koncernföretag,

2. pantor, andra säkerheter eller garantiåtaganden som har ställts eller andra ekonomiska åtaganden som har gjorts till förmån för en sådan befattningshavare, och

3. lån till eller säkerhet som har ställts till förmån för någon annan med stöd av tillstånd enligt 21 kap. 8 § aktiebolagslagen (2005:551).

I paragrafen, som inte har någon motsvarighet i direktivet, anges krav på upplysningar från större företag om lån m.m. till ledande befattningshavare utöver kraven i 18 §. Frågan berörs i avsnitt 8.2.

Bestämmelsen motsvarar, tillsammans med 18 §, 5 kap. 12 § i lagens hittillsvarande lydelse, med den skillnaden att kraven enligt förevarande paragraf inte riktas mot mindre företag och även avser vissa ledande befattningshavare i ett annat koncernföretag. Se även kommentaren till 18 §.

Konvertibla lån

33 § Om ett större företag har utelöpande lån som är konvertibla eller förenade med optionsrätt till nyteckning eller har gett ut liknande värdepapper, ska företaget för varje lån eller liknande rättighet lämna en upplysning om utestående lånebelopp samt tid och villkor för utbyte eller för nyteckning. För varje lån mot vinstandelsbevis ska det utestående lånebeloppet och räntebestämmelserna anges.

Paragrafen anger vilka upplysningar som större företag ska lämna om konvertibla lån och liknande. Paragrafen överensstämmer med artikel 17.1 j i direktivet. Frågan berörs i avsnitt 8.2.

I hittillsvarande 5 kap. 13 § ställs enbart krav på upplysningar om vinstandelsbevis, konvertibla skuldebrev och optioner. För att uppnå överensstämmelse med direktivet införs i förevarande paragraf även ett krav på upplysningar om liknande värdepapper. Upplysningarna krävs endast av större företag. Det får ankomma på den kompletterande normgivningen att ge vägledning om vilka typer av värdepapper som hör hit.

Egna aktier

34 § Aktiebolag som är större företag ska lämna en upplysning om antalet aktier och aktiernas kvotvärde. Om aktiekapitalet består av aktier av olika slag, ska motsvarande upplysning lämnas för varje aktieslag.

Paragrafen behandlar vilka upplysningar som större företag som är aktiebolag ska lämna om de egna aktierna. Paragrafen genomför artikel 17.1 h och 17.1 i i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 8.3.

Paragrafen motsvarar delvis hittillsvarande 5 kap. 14 § tredje stycket. Upplysningarna krävs endast av större företag. För att uppfylla direktivets krav tas det i paragrafen in ett krav på att upplysning lämnas om aktiernas kvotvärde, jfr 1 kap. 6 § aktiebolagslagen (2005:551). Det torde vara vanligt förekommande i dag att antalet aktier anges i balansräkningen i anslutning till aktiekapitalet. Om så sker blir följden av förevarande bestämmelse att upplysning om antalet aktier, tillsammans med uppgift om aktiernas kvotvärde, även måste lämnas i not.

Disposition av vinst eller förlust

35 § Större företag ska lämna en upplysning om förslaget till disposition av företagets vinst eller förlust eller, i förekommande fall, beslut om dispositionen.

Paragrafen, som saknar motsvarighet i det hittillsvarande 5 kap., behandlar upplysningar från större företag om vinst- och förlustdispositioner.

Paragrafen genomför artikel 17.1 o i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 8.3.

Av bestämmelsen följer att det i den årsredovisning som ett aktiebolag lägger fram vid bolagsstämman ska lämnas upplysning om styrelsens förslag till disposition av bolagets vinst eller förlust. Motsvarande gäller för ekonomiska föreningar. Om det i t.ex. ett handelsbolag eller en stiftelse redan har beslutats om hur vinsten eller förlusten ska disponeras, ska i stället detta anges.

I 6 kap. 2 § finns bestämmelser om att förvaltningsberättelsen i aktiebolag och ekonomiska föreningar ska innehålla uppgift om styrelsens förslag till vinst- eller förlustdispositioner. Förevarande paragrafs tillämpningsområde är till skillnad från 6 kap. 2 § begränsat till större företag. En upplysning måste lämnas i not även om informationen också lämnas i förvaltningsberättelsen. Se vidare i kommentaren till 6 kap. 2 §.

Uppskjuten skatt

36 § Om ett större företag har tagit upp uppskjuten skatt i balansräkningen, ska det lämna en upplysning om beloppet av den uppskjutna skatten och om förändringar i detta belopp sedan föregående balansdag.

Paragrafen innehåller krav på notupplysningar för större företag om uppskjuten skatt. Paragrafen motsvarar artikel 17.1 f i direktivet. Den motsvarar delvis 5 kap. 16 § i lagens hittillsvarande lydelse. Övervägandena finns i avsnitt 8.3.

Med uppskjuten skatt avses inkomstskatt för skattepliktigt resultat avseende framtida räkenskapsår till följd av tidigare transaktioner eller handlingar. Det kan vara fråga om såväl en skatteskuld som en skattefordran. Lagen reglerar inte i vilken utsträckning uppskjuten skatt ska tas upp i balansräkningen. Av gällande god redovisningssed följer emellertid att ett företag i vissa fall ska redovisa uppskjutna skatteskulder respektive skattefordringar som särskilda poster i balansräkningen (jfr BFNAR 2012:1 p. 29.19, se även IAS 12 och RR 9). Ett företag ska alltså som huvudregel redovisa en uppskjuten skatteskuld för alla skattepliktiga temporära skillnader, en uppskjuten skattefordran för alla avdragsgilla temporära skillnader, och en uppskjuten skattefordran för möjligheten att i framtiden använda skattemässiga underskottsavdrag och andra outnyttjade skatteavdrag. Skatten ska som regel inte nuvärdesberäknas (jfr dock BFNAR 2012:1 p. 29.26). När uppskjuten skatt på detta sätt redovisas i balansräkningen ska det också lämnas notupplysningar enligt förevarande paragraf. Upplysning ska lämnas om beloppet av skatteskulden respektive skattefordran samt om skatteskuldens respektive skattefordrans förändring sedan föregående balansdag.

Ytterligare upplysningar om anställda

37 § Större företag ska lämna upplysningar om

1. andelen kvinnor och andelen män av medelantalet anställda under räkenskapsåret, och

2. medelantalet anställda och fördelningen mellan kvinnor och män i varje land, om företaget har anställda i flera länder.

Paragrafen anger de ytterligare krav på upplysningar om anställda som gäller för större företag utöver de som finns i 20 §. Den har sin närmaste motsvarighet i artikel 17.1 e i direktivet. Tillsammans med upplysningskravet i 20 § motsvarar den huvudsakligen 5 kap. 18 § i lagens hittillsvarande lydelse. Frågan berörs i avsnitt 8.2

Könsfördelningen bland ledande befattningshavare

38 § Större företag ska lämna upplysningar om fördelningen mellan kvinnor och män bland styrelseledamöter, den verkställande direktören och andra personer i företagets ledning. Fördelningen bland styrelseledamöter och bland övriga befattningshavare ska redovisas var för sig. Upplysningarna ska avse förhållandena på balansdagen.

Paragrafen motsvarar hittillsvarande 5 kap. 18 b §. Upplysningskravet är dock begränsat till större företag, i stället för företag med fler än tio anställda. Direktivet innehåller inte några motsvarande bestämmelser.

Löner, andra ersättningar och sociala kostnader

39 § Större företag ska lämna upplysningar om storleken av följande personalkostnader för räkenskapsåret:

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

Paragrafen behandlar upplysningar om personalkostnadernas fördelning på löner och sociala kostnader. Paragrafen överensstämmer delvis med artikel 17.1 e i direktivet. Den motsvarar hittillsvarande 5 kap. 19 §, men upplysningskravet är begränsat till större företag. Frågan berörs i avsnitt 8.2

40 § Större företag ska lämna upplysningar om det sammanlagda beloppet av räkenskapsårets löner och andra ersättningar för var och en av följande grupper:

1. styrelseledamöter, den verkställande direktören och motsvarande befattningshavare, och
 2. anställda som inte omfattas av 1.
- Tantiem och därmed jämställd ersättning till styrelseledamöter, den verkställande direktören och motsvarande befattningshavare ska anges särskilt.

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 upplysningar om räkenskapsårets löner och andra ersättningar lämnas för var och en av styrelseledamöterna och för den verkställande direktören. Sådana upplysningar behöver dock inte lämnas för arbetstagarrepresentanter som har utsetts enligt lagen (1987:1245) om styrelserepresentation för de privatanställda.

Paragrafen behandlar vilka upplysningar som större företag ska lämna om fördelningen av löner och ersättningar på olika personalkategorier. Paragrafen överensstämmer med artikel 17.1 d i direktivet. Den motsvarar hittillsvarande 5 kap. 20 §, men upplysningskravet är begränsat till större företag. Frågan berörs i avsnitt 8.2.

Pensioner och liknande förmåner

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

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

Paragrafen behandlar vilka upplysningar som större företag ska lämna om pensioner och liknande förmåner till ledande befattningshavare m.fl. Paragrafen överensstämmer med artikel 17.1 d i direktivet. Den motsvarar hittillsvarande 5 kap. 22 §, men upplysningskravet är begränsat till större företag. Frågan berörs i avsnitt 8.2.

Tidigare styrelse och verkställande direktör

42 § Bestämmelserna i 40 och 41 §§ om upplysningar om styrelseledamöter och den verkställande direktören gäller även tidigare styrelseledamöter och tidigare verkställande direktör.

Paragrafen överensstämmer med artikel 17.1 d i direktivet och motsvarar hittillsvarande 5 kap. 23 §. Frågan berörs i avsnitt 8.2.

Suppleanter och vice verkställande direktör

43 § Vid tillämpningen av 40–42 §§ ska styrelsesuppleanter jämföras med styrelseledamöter och den vice verkställande direktören jämföras med den verkställande direktören.

Paragrafen överensstämmer med artikel 17.1 d i direktivet och motsvarar hittillsvarande 5 kap. 24 §. Frågan berörs i avsnitt 8.2.

Avtal om avgångsvederlag

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

Paragrafen behandlar vilka upplysningar om avtal om avgångsvederlag som större företag ska lämna. Paragrafen motsvarar hittillsvarande 5 kap. 25 §, med den skillnaden att den inte gäller mindre företag som är publika aktiebolag. Bestämmelsen saknar motsvarighet i direktivet. Frågan berörs i avsnitt 8.2.

Ytterligare upplysningar om moderföretag

45 § Större företag ska lämna sådana upplysningar som anges i 21 § även i fråga om det moderföretag som upprättar koncernredovisning för den största koncern som företaget ingår i som dotterföretag.

Om ett moderföretag som avses i första stycket eller 21 § är utländskt, ska en upplysning också lämnas om var det går att få tillgång till företagets koncernredovisning.

Paragrafen anger de krav på ytterligare upplysningar som större företag ska lämna om det redovisande företagets moderföretag. Paragrafen överensstämmer med artikel 17.1 l och 17.1 n i direktivet. Frågan berörs i avsnitt 8.2.

I hittillsvarande 5 kap. 26 § finns krav på upplysningar om moderföretaget i den minsta och största koncern som det redovisande företaget ingår i. Även direktivet innehåller upplysningskrav av detta slag. Kraven på upplysningar om moderföretaget i den största koncernen gäller dock enligt direktivet enbart medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse. I 21 § uppställs därför ett för samtliga företag gällande krav på upplysningar om moderföretaget i den minsta koncern som företaget ingår i (jfr artikel 17.1 m). Detta kompletteras med bestämmelserna i förevarande paragraf.

Enligt *första stycket* ska större företag även lämna upplysningar om moderföretaget i den största koncern som företaget ingår i. De upplysningar som ska lämnas om respektive moderföretag är desamma som hittills krävts.

I *andra stycket* anges att om moderföretaget är utländskt ska det även lämnas upplysning om var det går att få tillgång till företagets koncernredovisning. Är moderföretaget svenskt, förutsätts det vara känt var koncernredovisningen är tillgänglig.

Ytterligare upplysningar om ställda säkerheter

46 § Större företag ska, när de enligt 14 § lämnar upplysning om ställda säkerheter, ange vilka poster i balansräkningen eller i noter enligt 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 som säkerheterna avser.

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

Paragrafen anger de ytterligare krav på upplysningar om ställda säkerheter som gäller för större företag utöver de som finns i 14 §. Direktivet innehåller inget motsvarande upplysningskrav. Övervägandena finns i avsnitt 8.2 och 8.3.

Hittillsvarande 5 kap. 11 § kräver att företagets ställda säkerheter ska specificeras till omfattning, art och form. Upplysningarna ska lämnas post för post. Även direktivet ställer krav på upplysningar om ställda säkerheter för samtliga företag. Direktivet kräver dock inte att upplysningarna lämnas post för post. Detta innebär att sådana krav inte får ställas på mindre företag, jfr 14 §.

En post för post-redovisning av ställda säkerheter bedöms fortsatt vara värdefull i fråga om större företag. I förevarande paragrafs *första stycke* behålls kraven på sådan redovisning för större företag.

I *andra stycket* införs en särskild bestämmelse om att det ska lämnas upplysning om sådana säkerheter som inte motsvarar en skuld- eller avsättningspost. I noterna ska anges om de har ställts till förmån för företaget självt eller för någon annan. Bestämmelsen motsvarar väsentligen det

som anges i punkterna 1 och 2 under rubriken Poster inom linjen i bilaga 1 i lagens hittills gällande lydelse, med den skillnaden att upplysningarna ska lämnas i not i stället för inom linjen.

Nettoomsättningens fördelning

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

Paragrafen anger de krav på upplysningar om nettoomsättningens fördelning som gäller för större företag. Paragrafen överensstämmer med artikel 18.1 a i direktivet och motsvarar hittillsvarande 5 kap. 6 §.

Ersättningar till revisor

48 § Aktiebolag och handelsbolag som är större företag ska lämna upplysningar om räkenskapsårets sammanlagda ersättning till var och en av bolagets revisorer och de revisionsföretag där revisorerna verkar. Det ska vidare anges hur stor del av ersättningen som avser revisionsuppdraget, revisionsverksamhet utöver revisionsuppdraget, skatterådgivning respektive övriga tjänster.

Paragrafen anger de krav på upplysningar om ersättningar till revisor som gäller för större företag. Paragrafen överensstämmer med artikel 18.1 b i direktivet och motsvarar hittillsvarande 5 kap. 21 §.

Särskilt om europabolag och europakooperativ

49 § 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, i lydelse enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 517/2013, eller artiklarna 37–41 i rådets förordning (EG) nr 1435/2003 av den 22 juli 2003 om stadga för europeiska kooperativa föreningar (SCE-föreningar), i den ursprungliga lydelsen, ska bestämmelserna om styrelseledamöter i 18, 23, 32, 38 och 40–44 §§ 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 följer att bestämmelserna i första stycket ska tillämpas också på ledamöter eller suppleanter i ett europabolags eller europakooperativs lednings- eller förvaltningsorgan.

Paragrafen anger vissa anpassningar till bestämmelserna för europabolag och europakooperativ och motsvarar hittillsvarande 5 kap. 27 §.

Paragrafen får sitt materiella innehåll genom de bestämmelser till vilka den hänvisar. Dessa är i sak desamma som hittills. De begränsningar som görs i bestämmelsernas tillämpningsområde får emellertid betydelse också vid tillämpningen av förevarande paragraf. Paragrafen ska alltså tolkas så att kraven i de uppräknade bestämmelserna gäller varje europabolag och europakooperativ beroende på om det är ett mindre eller ett större företag.

Vid tillämpningen måste uppmärksammas att europabolag, p.g.a. en hänvisning i EU-förordningen om europabolag (artikel 9.1 c), delvis följer de nationella regler som gäller för publika aktiebolag. Detta får betydelse för tillämpningen av 23, 40 och 41 §§. Förordningen om europa-kooperativ innehåller inte någon motsvarighet till denna hänvisning.

6 kap. Förvaltningsberättelse m.m.

Förvaltningsberättelse

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

Upplysningar ska även lämnas om

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

2. sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret,

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

4. företagets verksamhet inom forskning och utveckling,

5. företagets filialer i utlandet,

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Paragrafen anger de grundläggande bestämmelserna om förvaltningsberättelsens innehåll. Paragrafen motsvarar artikel 19 i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 10.1.

I *andra stycket* ändras punkten 2 på så sätt att förvaltningsberättelsen inte längre behöver innehålla några upplysningar om händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat efter räkenskapsårets slut. Upplysningar av det slaget måste däremot lämnas i noterna (se 5 kap. 22 § och författningskommentaren till den paragrafen).

Det bör tilläggas att händelser som har inträffat efter räkenskapsårets utgång ofta kan vara av det slaget att de får betydelse enligt någon av de andra punkterna i stycket. Det kan då vara lämpligt, och i en del fall rentav nödvändigt för sammanhangets skull, att beröra händelserna även i förvaltningsberättelsen.

1 a § I ett aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige *ska* förvaltningsberättelsen även innehålla

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

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

Information enligt första stycket 1 får lämnas i anslutning till uppgifter som lämnas enligt 5 kap. 40 eller 41 §. I sådant fall *ska* förvaltningsberättelsen innehålla en hänvisning till den plats där informationen har lämnats.

I paragrafen finns särskilda krav på förvaltningsberättelsens innehåll i noterade företag. Paragrafen är oförändrad i sak. Paragrafindelningen i det nya 5 kap. föranleder ändrade paragrafhänvisningar i *andra stycket*.

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

Aktiebolag och ekonomiska föreningar ska specificera förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning.

Paragrafen behandlar vinst- och förlustdispositioner i aktiebolag och ekonomiska föreningar samt specifikation av förändringar i eget kapital. Övervägandena finns i avsnitt 10.1.

Större företag måste enligt de nya reglerna lämna en notupplysning om förslag till dispositioner av vinst eller förlust (se 5 kap. 35 § och författningskommentaren till den paragrafen). I *första stycket* i förevarande paragraf behålls det associationsrättsligt betingade kravet att förslaget lämnas i förvaltningsberättelsen.

I *andra stycket* införs en bestämmelse som har sin motsvarighet i hittillsvarande 5 kap. 14 § andra stycket och 5 kap. 15 § andra stycket. I de fall ett företag upprättar en särskild rapport över förändringar i eget kapital som fogas till årsredovisningen och även offentliggörs torde det i de flesta fall räcka med att det i förvaltningsberättelsen lämnas en upplysning om detta.

Bolagsstyrningsrapport

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

stället upprätta en *bolagsstyrningsrapport som är skild från årsredovisningen*.

Bolagsstyrningsrapporten ska innehålla upplysningar om

1. vilka principer för bolagsstyrning som tillämpas, utöver *de principer* som följer av lag eller annan författning, och var uppgifter om dessa finns tillgängliga,

2. de viktigaste inslagen i bolagets system för intern kontroll och riskhantering i samband med den finansiella rapporteringen,

3. direkta eller indirekta aktieinnehav i bolaget som representerar minst en tiondel av röstetalet för samtliga aktier i bolaget,

4. begränsningar i fråga om hur många röster varje aktieägare kan avge vid en bolagsstämma,

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

6. *bolagsstämmans* bemyndiganden till styrelsen att besluta att bolaget ska ge ut nya aktier eller förvärva egna aktier,

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

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

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

Paragrafen innehåller bestämmelser om att vissa företag ska upprätta en bolagsstyrningsrapport. Ändringen i *första stycket* är av samma slag som den i 1 kap. 3 § första stycket 4. För en kommentar hänvisas till den paragrafen.

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

Paragrafen innehåller särregler för sådana bolag som omfattas av skyldigheten enligt 6 kap. 6 § att upprätta en bolagsstyrningsrapport men som inte har några aktier upptagna till handel på en reglerad marknad. Ändringen i paragrafen är av samma slag som den i 1 kap. 3 § första stycket 4. För en kommentar hänvisas till den paragrafen.

9 § Om förvaltningsberättelsen innehåller en sådan uppgift som avses i 8 § tredje stycket, ska bolagets revisor i ett skriftligt, undertecknat yttrande uttala sig om huruvida en sådan rapport som avses där har upprättats eller inte. När det gäller sådana upplysningar som avses i 6 § andra stycket 2–6 ska yttrandet vidare innehålla ett uttalande om huruvida upplysningarna är förenliga med årsredovisningen *och i överensstämmelse med denna lag*. Har det i rapporten tagits med sådana upplysningar som avses i 7 kap. 31 § andra stycket, ska yttrandet även innehålla ett uttalande om huruvida dessa upplysningar är förenliga med koncernredovisningen *och i överensstämmelse med denna lag*.

Om upplysningarna innehåller väsentliga fel, ska revisorn ange detta och peka på vilka slags fel det rör sig om.

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

Paragrafen behandlar revisorsgranskning av en bolagsstyrningsrapport som upprättas som särskild handling vid sidan av årsredovisningen. Paragrafen motsvarar artiklarna 20.3 och 34.1 i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 10.2.

Enligt paragrafens *första stycke* ska revisorn i ett skriftligt yttrande ange om en bolagsstyrningsrapport har upprättats. Beträffande sådana upplysningar som avses i 6 § andra stycket 2–6 ska yttrandet dessutom innehålla ett uttalande om huruvida upplysningarna är förenliga med årsredovisningen. Mot bakgrund av direktivets skärpta reglering av revisorsgranskningen införs ett krav på att revisorns yttrande även ska avse huruvida upplysningarna är i överensstämmelse med lagen. Detta innebär att revisorn numera måste göra en, i förhållande till hittillsvarande krav, fördjupad granskning av upplysningarna. Om upplysningar om koncernens system för inre kontroll och riskhantering har tagits in i den fristående bolagsstyrningsrapporten med stöd av 7 kap. 31 § tredje stycket gäller motsvarande krav på revisorsgranskning för dessa upplysningar.

I det nya *andra stycket* införs ett krav på att revisorn i yttrandet ska ange vilka väsentliga fel som har iakttagits vid granskningen.

Det nya *tredje stycket* motsvarar det hittillsvarande andra stycket.

Den närmare omfattningen av revisorns granskning får avgöras inom ramen för självregleringen och utvecklandet av god revisionssed.

7 kap. Koncernredovisning

Allmänna bestämmelser

Skyldighet att upprätta koncernredovisning

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

1. företaget och dess samtliga dotterföretag omfattas av en koncernredovisning som upprättas av ett överordnat moderföretag, och

2. det överordnade moderföretagets koncernredovisning har upprättats och reviderats enligt

a) lagstiftning som har tillkommit i enlighet med *Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, i lydelse enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/95/EU,*

b) *internationella redovisningsstandarder som har antagits enligt förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, i lydelse enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 297/2008, eller*

c) *redovisningsstandarder som Europeiska kommissionen har bedömt som likvärdiga med internationella redovisningsstandarder enligt b.*

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

Ett moderföretag som med stöd av första stycket inte självt har upprättat någon koncernredovisning ska ge in det överordnade moderföretagets koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse till registreringsmyndigheten enligt 8 kap. 3, 3 a och 3 c §§. Registreringsmyndigheten ska på

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

Första stycket gäller inte,

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

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

Den som enligt första stycket inte upprättar någon koncernredovisning ska upplysa om detta i en not till årsredovisningen samt lämna uppgift om namn, *organisations-* eller personnummer *och* säte för det överordnade moderföretag som upprättar den i stycket nämnda koncernredovisningen.

Paragrafen behandlar vissa undantag från skyldigheten att upprätta en koncernredovisning. Paragrafen överensstämmer delvis med artikel 23 i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 9.1.

Enligt hittillsvarande ordning behöver ett moderföretag som är ett dotterföretag inte upprätta någon koncernredovisning om företaget och dess samtliga dotterföretag omfattas av en koncernredovisning som upprättas av ett överordnat moderföretag, och det överordnade moderföretagets koncernredovisning har upprättats och reviderats enligt lagstiftning som har tillkommit i enlighet med det sjunde bolagsrättsliga direktivet eller på likvärdigt sätt. Av lagens förarbeten framgår att som likvärdigt sätt anses framför allt att det överordnade moderföretaget upprättar sin koncernredovisning enligt de internationella redovisningsstandarder (IAS och IFRS) som i enlighet med IAS-förordningen har antagits för tillämpning i EU av kommissionen (se prop. 2005/06:116 s. 98 och 141 f.). Samtidigt har inte uteslutits att svenska moderföretag även kan underlåta att upprätta koncernredovisning om ett överordnat moderföretag upprättar en koncernredovisning enligt andra principer som är likvärdiga med de principer som kommer till uttryck i det sjunde bolagsrättsliga direktivet. Av fjärde stycket framgår att en koncernredovisning i vissa fall måste upprättas trots att de ovan givna förutsättningarna föreligger.

Ändringen i *första stycket* innebär dels att hänvisningen till det sjunde bolagsrättsliga direktivet byts ut mot en hänvisning till det nya redovisningsdirektivet, dels att hänvisningen till likvärdigt sätt stryks. Punkten 2 a avser endast det fallet att det överordnade moderföretagets koncernredovisning har upprättats i enlighet med lagstiftning, svensk eller utländsk, som har tillkommit i enlighet med det nya direktivet. Att undantag görs även när det överordnade moderföretagets koncernredovisning har upprättats i enlighet med av EU antagna IAS och IFRS framgår av preciseringen i den nya punkten 2 b. Av den nya punkten 2 c framgår att undantag även görs om det överordnade moderföretagets

koncernredovisning har upprättats i enlighet med standarder som av kommissionen har bedömts likvärdiga med de internationella redovisningsstandarder som avses i punkten 2 b. Bestämmelsen får betydelse när det överordnade moderföretagets koncernredovisning har upprättats i enlighet med en i ett tredje land allmänt accepterad redovisningsstandard som av kommissionen fastställts som likvärdig med en internationell redovisningsstandard som har antagits enligt IAS-förordningen. För ändamålet används en likvärdighetsmekanism som regleras i kommissionens förordning (EG) nr 1569/2007. Kommissionen har hittills, genom besluten 2008/961/EG och 2012/194/EU, fastställt att de allmänt accepterade redovisningsprinciperna i Japan, USA, Kina, Kanada och Sydkorea är likvärdiga med av EU antagna IAS och IFRS.

Fjärde stycket innehåller två undantag från regeln i första stycket. Undantaget i punkten 2 är föranlett av att direktivet inte tillåter att bestämmelsen tillämpas på noterade företag. De betecknas numera som företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad. I konsekvens med detta byts uttrycket andelarna i moderföretaget eller skuldebrev som moderföretaget har utfärdat ut mot moderföretagets överlåtbara värdepapper. Se även författningskommentaren till 1 kap. 3 § första stycket 4.

Det hittills använda uttrycket kapitalandel byts ut mot ägarandel för att undvika förväxling med de särskilda reglerna i 7 kap. om redovisning enligt kapitalandelsmetoden, men detta innebär inte någon ändring i sak.

3 a § Ett moderföretag behöver inte upprätta *någon* koncernredovisning om samtliga dotterföretag, *sedda såväl var för sig som tillsammans, är utan väsentlig betydelse.*

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

Paragrafen anger att moderföretag i vissa fall inte behöver upprätta någon koncernredovisning. Paragrafen överensstämmer med artikel 23.10 i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 6.3 och 9.1.

Bestämmelsen i *första stycket* innehåller ett undantag från skyldigheten att upprätta koncernredovisning som är knutet till principen om väsentlighet. Lagen medger i sin hittillsvarande lydelse att ett moderföretag inte upprättar någon koncernredovisning om samtliga dess dotterföretag är av ringa betydelse. Koncernredovisning ska dock upprättas, om två eller flera dotterföretag tillsammans har mer än sådan ringa betydelse. Paragrafen justeras mot bakgrund av den nya allmänna princip om väsentlighet som förs in i 2 kap. 3 a §. Av samma skäl, och då det nya direktivet inte har någon motsvarighet, tas hänvisningen till kravet på rättvisande bild bort. Paragrafen får även en något ändrad lagteknisk utformning. Någon förändring i sak är inte avsedd.

Bestämmelsen i *andra stycket* är ny och tillåter att en koncernredovisning inte upprättas i vissa särskilda situationer som regleras i 5 §, bl.a. när betydande och varaktiga hinder i väsentlig grad begränsar moderföretagets möjligheter att utöva sitt inflytande över dotterföretagen.

Dotterföretag som ska omfattas av koncernredovisningen

5 § Koncernredovisningen ska omfatta samtliga dotterföretag, om inte något annat följer av andra stycket.

Ett dotterföretag behöver inte omfattas av koncernredovisningen, om

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

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

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

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

Paragrafen innehåller bestämmelser om vilka dotterföretag som ska omfattas av koncernredovisningen. Paragrafen överensstämmer med artikel 23.9 i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 6.3 och 9.1.

Det hittillsvarande andra stycket tas bort. Detta innebär inte någon ändring i sak, eftersom den generella väsentlighetsprincipen i 2 kap. 3 a § får anses ge motsvarande utrymme att utelämna dotterföretag som är utan väsentlig betydelse från koncernredovisningen.

Principer för upprättande av koncernredovisning

Andra grundläggande principer m.m.

7 § För koncernredovisningen tillämpas följande bestämmelser i 2 kap.:

4 § om andra grundläggande redovisningsprinciper,

3 a § om väsentlighet,

5 § om form m.m.,

6 § om valuta, och

7 § om undertecknande.

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

I paragrafen anges de redovisningsprinciper och övriga bestämmelser i 2 kap. som ska tillämpas vid upprättande av en koncernredovisning. I uppräkningsläggs det till en hänvisning till bestämmelserna i 2 kap. 3 a § om väsentlighet. Frågan berörs i avsnitt 6.3.

Koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen

8 § Koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen ska var för sig utgöra en sammanställning av balansräkningarna respektive resultaträkningarna för moderföretaget och de dotterföretag som omfattas av koncernredovisningen. Sammanställningen ska göras med tillämpning av 9–13 §§ och 18–22 a §§. Vid redovisningen av andelar i andra företag än dotterföretag ska 25–30 §§ beaktas. I övrigt tillämpas 3 kap. med undantag för 10 a §. Det som sägs i 3 kap. om större och mindre företag ska i stället avse större respektive mindre koncerner.

Paragrafen behandlar koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen och överensstämmer med artiklarna 24.1, 24.2 och 24.5 i direktivet.

Som en konsekvens av att 23 § upphävs tas hänvisningen till den paragrafen bort från förevarande paragraf. Eftersom bestämmelserna om uppdelningen av eget kapital i bundet och fritt flyttas från 5 kap. till 3 kap., förs det i paragrafen in en bestämmelse som innebär att aktiebolag inte

ska dela upp det egna kapitalet på detta sätt när de upprättar koncernredovisning. Detta innebär inte någon ändring i sak. Det följer i hittillsvarande ordning av att 14 § inte hänvisar till 5 kap. 14 § första stycket.

Innehav utan bestämmande inflytande

9 § Den del av eget kapital i ett dotterföretag som är att hänföra till andelar ägda av någon annan än de koncernföretag som omfattas av koncernredovisningen ska i koncernbalansräkningen redovisas som innehav utan bestämmande inflytande. Den del av årets resultat i ett dotterföretag som är att hänföra till sådana andelar ska i koncernresultaträkningen redovisas som vinst eller förlust hänförlig till innehav utan bestämmande inflytande.

Paragrafen behandlar redovisning av innehav utan bestämmande inflytande. Paragrafen överensstämmer med artikel 24.4 och 24.6 i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 9.3.

Av paragrafen framgår att den del av ett dotterföretags eget kapital och resultat som är att hänföra till andelar ägda av någon annan än de koncernföretag som omfattas av koncernredovisningen i koncernredovisningen ska redovisas under särskilda poster. Vid införlivandet av det sjunde bolagsrättsliga direktivet utnyttjades den frihet som direktivet gav att inte ge posterna några särskilda benämningar. Enligt det nya direktivet ska detta emellertid redovisas som innehav utan bestämmande inflytande och vinst eller förlust hänförlig till sådana innehav. Paragrafen och rubriken ändras så att terminologin överensstämmer med det nya direktivet.

Balansdag

10 § Koncernredovisningen ska hänföra sig till moderföretagets balansdag.

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

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

Paragrafen innehåller bestämmelser om vilken balansdag som koncernredovisningen ska hänföra sig till. Paragrafen överensstämmer med artikel 24.8 i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 9.5.

I första stycket anges utgångspunkten att koncernredovisningen ska hänföra sig till moderföretagets balansdag.

I andra stycket behandlas situationen när ett dotterföretag har en balansdag som avviker från moderföretagets. Den outtalade huvudregeln är då att dotterföretaget kan räknas in i koncernen på grundval av den årsredovisning som upprättas per dotterföretagets balansdag. Om dotterföretagets balansdag avviker mer än tre månader från moderföretagets balansdag, måste emellertid en särskild balansräkning och en särskild resultaträkning upprättas där dotterföretagets förhållanden redovisas som om dotterföretaget hade haft samma balansdag som moderföretaget. Det görs ett tillägg i paragrafen som gör klart att detta gäller oavsett om

dotterföretagets balansdag ligger före eller efter moderföretagets balansdag.

Detta kan illustreras med ett exempel. Moderföretaget A har den 31 december år 1 som balansdag. De tre dotterföretagen B, C och D har den 30 augusti år 1, den 30 november år 1 respektive den 30 april år 2 som balansdagar. För B och D måste då upprättas särskilda balans- och resultaträkningar hänförliga till moderföretagets balansdag. C kan däremot räknas in i koncernredovisningen på grundval av sin årsredovisning men i koncernredovisningen måste lämnas upplysningar om under december år 1 inträffade händelser av väsentlig betydelse för C:s ställning och resultat.

Värderingsregler

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

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

Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med 6 §, får avvikelse göras från andra stycket. *En* upplysning om skälen för avvikelser *ska* anges i en not.

Paragrafen anger att koncernredovisningen och årsredovisningen *ska* upprättas med tillämpning av gemensamma principer för värderingen av tillgångar och skulder. Paragrafen överensstämmer med artikel 24.11 och 24.12 i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 6.3.

I *tredje stycket* ges enligt hittillsvarande lydelse två möjligheter att i undantagsfall göra avsteg från kravet på sådan omräkning. Det undantag som anger att en omräkning inte behöver göras om den är av ringa betydelse tas bort. Undantaget återspeglar en bestämmelse i det sjunde bolagsrättsliga direktivet som saknar direkt motsvarighet i det nya direktivet. Detta innebär inte någon ändring i sak eftersom den generella väsentlighetsprincipen i 2 kap. 3 a § får anses ge motsvarande utrymme att avstå från omräkning.

Elimineringar mellan koncernföretag

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

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

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

Paragrafen behandlar elimineringar och motsvarar artikel 24.7 i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 9.4.

När koncernföretagen räknas in i koncernredovisningen *ska* det bortses från fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom från intern-

vinster. Även intäkter och kostnader avseende transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändringar av internvinster, ska elimineras.

Det hittillsvarande tredje stycket tas bort. Detta innebär inte någon ändring i sak, eftersom den generella väsentlighetsprincipen i 2 kap. 3 a § får anses ge motsvarande utrymme att avstå från elimineringar.

Tredje stycket motsvarar det hittillsvarande fjärde stycket. I stycket anges vad som avses med internvinst. Paragrafen ger i sin hittillsvarande lydelse utrymme för s.k. partiell eliminering av internvinst. Eftersom direktivet inte tillåter partiell eliminering tas denna möjlighet bort. Som en följd av att moderföretaget inte längre har möjlighet att välja mellan olika internvinstbegrepp stryks kravet på upplysning om det tillämpade internvinstbegreppet.

Noter

Allmänna upplysningar

14 § *En koncernredovisning ska, utöver det som följer av övriga bestämmelser i detta kapitel, innehålla noter med upplysningar som anges i 5 kap. 4–24 §§. Om koncernredovisningen avser en större koncern, ska den även innehålla noter med upplysningar som anges i 5 kap. 25–28 och 31–49 §§.*

Det som sägs i 5 kap. 3 § om noternas ordningsföljd ska tillämpas.

Trots första stycket får uppgifter enligt 5 kap. 40 § tredje stycket tredje meningen och 5 kap. 41 § andra stycket tredje meningen utelämnas i fråga om dotterföretag. Vid tillämpningen av *de nämnda bestämmelserna* ska dock de lämnade uppgifterna avse även löner och andra förmåner från koncernföretag.

Paragrafen behandlar vilka notupplysningar en koncernredovisning ska innehålla. Paragrafen överensstämmer med artikel 28.1 i direktivet. Frågan berörs i avsnitt 8.1.

Av *första stycket* framgår att notupplysningar ska lämnas dels till följd av andra bestämmelser i kapitlet, dels till följd av hänvisningarna till 5 kap. Bland de krav på notupplysningar som följer direkt av kapitlet kan som exempel nämnas kravet i 5 § på upplysningar om skälen för att ett dotterföretag inte omfattas av koncernredovisningen. Det finns även krav på notupplysningar enligt kapitlet som följer av de hänvisningar som görs till bestämmelser i andra kapitel i lagen. Bland dessa kan nämnas kravet i 3 kap. 4 § på notupplysningar i de fall en tillgång, avsättning eller skuld avser fler än en post i balansräkningen. Att detta krav även gäller för koncernredovisningen följer av den hänvisning till 3 kap. som görs i 8 §.

Lagens krav på notupplysningar i årsredovisningen delas upp i sådana som gäller både mindre och större företag och sådana som endast gäller större företag. Av direktivet följer att i huvudsak samma upplysningskrav gäller för en koncernredovisning som för en årsredovisning. Noterna till koncernredovisningen ska innehålla de upplysningar som krävs enligt artiklarna 16, 17 och 18. Detta innebär att kraven på notupplysningar i koncernredovisningen som utgångspunkt är begränsade på samma sätt som beträffande årsredovisningen beroende på koncernens storlek. Med hänsyn härtill föreskrivs att moderföretag i samtliga koncerner i sin koncernredovisning ska lämna notupplysningar som motsvarar de upp-

lysningar som både mindre och större företag ska lämna i sina årsredovisningar. Koncernredovisningarna för större koncerner ska därutöver innehålla notupplysningar motsvarande de som ska ingå i årsredovisningen för ett större företag. Vad som avses med mindre och större koncerner framgår av 1 kap. 3 § första stycket 5 och 6.

Av *andra stycket* framgår att bestämmelserna i 5 kap. 3 § om noternas ordningsföljd ska tillämpas även vid upprättande av en koncernredovisning. Det innebär att, om inte annat följer av kravet i 2 kap. 2 § på överskådlighet, så ska noter som avser enskilda poster i koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen läggas fram i samma ordning som posterna. Hänvisning ska vidare göras vid de poster i koncernbalansräkningen eller koncernresultaträkningen till vilka noterna hänför sig. Se även författningskommentaren till 5 kap. 3 §.

I *tredje stycket* finns bestämmelser om utelämnande av vissa notupplysningar. Dessa justeras med anledning av den ändrade paragrafindelningen i det nya 5 kap.

Förändringar i koncernens sammansättning

15 § Om sammansättningen av de företag som omfattas av koncernredovisningen har ändrats väsentligt under räkenskapsåret, ska sådana upplysningar lämnas som gör det möjligt att jämföra de på varandra följande koncernredovisningarna. *Detta ska ske i noter eller i en justerad jämförande balansräkning och en justerad jämförande resultaträkning.*

Paragrafen behandlar förändringar i koncernens sammansättning. Paragrafen motsvarar artikel 24.9 i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 9.6.

Om sammansättningen av de företag som omfattas av koncernredovisningen har förändrats väsentligt under räkenskapsåret, ska det enligt denna paragraf lämnas sådana upplysningar i noter som gör det möjligt att jämföra de på varandra följande redovisningarna. Denna upplysningsskyldighet ska enligt direktivet också kunna fullgöras genom upprättande av en justerad jämförande balansräkning och en justerad jämförande resultaträkning. En sådan möjlighet införs. Det får ankomma på den kompletterande normgivningen att lämna närmare riktlinjer för hur en sådan jämförande räkning ska vara uppställd.

Dotterföretag och vissa andra företag

16 § *I en not ska upplysningar lämnas om namn, organisationsnummer, säte och koncernföretagens ägarandel, beräknad med tillämpning av 1 kap. 6 §, i fråga om*

1. dotterföretag,
2. intresseföretag som redovisas i koncernredovisningen med tillämpning av 25–29 §§,
3. gemensamt styrda företag som redovisas i koncernredovisningen med tillämpning av 25–29 §§ eller 30 § *andra stycket*, och
4. andra företag som ett koncernföretag självt eller på det sätt som anges i 1 kap. 6 § har ett ägarintresse i.

I fråga om företag som avses i första stycket 4 ska upplysningar även lämnas om eget kapital och resultatet för det senaste räkenskapsåret.

I *upplysningarna* ska grunden för att ett företag har klassificerats som dotterföretag anges. Denna uppgift får dock utelämnas, om moderföretaget innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar och

ägarandelen i dotterföretaget är lika stor som rösträttsandelen. Även grunden för att ett gemensamt styrt företag redovisas med tillämpning av 30 § ska anges.

Paragrafen behandlar upplysningar i koncernredovisningen om vissa företag som koncernföretag antingen självt eller genom annan har en ägarandel i. Paragrafen motsvarar artikel 28.2 i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 9.7.

Paragrafen ges en delvis ny utformning. I *första stycket* föreskrivs att det för varje slags företag som räknas upp ska lämnas upplysningar om namn, organisationsnummer, säte och ägarandel. Vid beräkningen av ägarandelen ska även sådana andelar som innehas av någon som handlar i eget namn men för koncernföretags räkning läggas till koncernföretagens andelar (se 1 kap. 6 §).

Det hittills använda uttrycket kapitalandel byts ut mot ägarandel för att undvika förväxling med de särskilda reglerna i 7 kap. om redovisning enligt kapitalandelsmetoden, men detta innebär inte någon ändring i sak.

Enligt *punkten 1* ska upplysningar lämnas om dotterföretag. Kravet gäller samtliga dotterföretag och alltså även sådana dotterföretag som med stöd av 5 § eller 2 kap. 3 a § har undantagits från koncernredovisningen. Bestämmelsen följer av artikel 28.2 a i direktivet.

Enligt *punkten 2* ska upplysningar om intresseföretag lämnas om de redovisas enligt kapitalandelsmetoden i 25–29 §§. Lagen anvisar inte något annat sätt att redovisa intresseföretag i koncernredovisningen än enligt kapitalandelsmetoden. Det kan emellertid förekomma att det rapporterade företaget i vissa fall inte kan få tillgång till den information i intresseföretagets bokföring som krävs för att kapitalandelsmetoden ska kunna tillämpas och därför i stället redovisar intresseföretaget som ett andelsinnehav i koncernbalansräkningen. Ett intresseföretag som enbart redovisas som ett andelsinnehav omfattas inte av förevarande punkt utan av punkten 4 och andra stycket. Vad som avses med intresseföretag anges i 1 kap. 5 §. Bestämmelsen följer av artikel 28.2 b i direktivet.

Enligt *punkten 3* ska upplysningar om gemensamt styrda företag lämnas om de redovisas enligt kapitalandelsmetoden i 25–29 §§ eller klyvningsmetoden i 30 § andra stycket. Lagen anvisar inte något annat sätt att redovisa gemensamt styrda företag i koncernredovisningen än enligt kapitalandelsmetoden eller klyvningsmetoden. Det kan emellertid förekomma att det rapporterade företaget i vissa fall inte kan få tillgång till den information i det gemensamt styrda företagets bokföring som krävs för att det ska kunna redovisas enligt någon av de tillåtna metoderna och i stället redovisar det gemensamt styrda företaget som ett andelsinnehav i koncernbalansräkningen. Ett gemensamt styrt företag som enbart redovisas som ett andelsinnehav omfattas inte av förevarande punkt utan av punkten 4 och andra stycket. Vad som avses med gemensamt styrt företag anges i 1 kap. 5 a §. Bestämmelsen följer av artikel 28.2 c i direktivet.

Enligt *punkten 4* ska upplysningar lämnas även om andra företag som ett koncernföretag, antingen självt eller genom annan, har ett ägarintresse i. Med andra företag avses sådana som inte omfattas av punkterna 1–3, dvs. även sådana intresseföretag och gemensamt styrda företag som enbart redovisas som andelsinnehav i koncernbalansräkningen. Vad som

avses med ägarintresse anges i 1 kap. 4 a §. Bestämmelsen motsvarar huvudsakligen det som sägs i det hittillsvarande andra stycket. Den möjlighet att underlåta att lämna uppgifter som finns där förs inte över till den nya lydelsen. Detta innebär inte någon ändring i sak, eftersom motsvarande möjlighet att låta bli att lämna upplysningar finns enligt den generella väsentlighetsprincipen i 2 kap. 3 a §. Bestämmelsen följer av artikel 28.2 d i direktivet.

Enligt *andra stycket* ska det i fråga om sådana företag som avses i första stycket 4 även lämnas uppgifter om eget kapital och resultatet för det senaste räkenskapsåret. Detta tillkommande krav hänger samman med att den finansiella informationen om de företag som omfattas av första stycket 4 inte har konsoliderats eller på annat sätt räknats in i koncernredovisningen så som de företag som omfattas av första stycket 1–3. I bestämmelsen ställs därför upp ett särskilt krav på viss begränsad finansiell information. Bestämmelsen följer av artikel 28.2 d i direktivet.

Tredje stycket ändras inte på annat sätt än att det där förs in ett krav på upplysning om varför ett gemensamt styrt företag som tas in i koncernredovisningen enligt klyvningsmetoden har klassificerats som ett sådant företag. Liknande krav på upplysningar finns i 30 § andra stycket i lagens hittills gällande lydelse. Det finns emellertid ett pedagogiskt värde i att i en och samma paragraf samla samtliga bestämmelser om vilka uppgifter som i nu aktuellt hänseende ska lämnas i not om dotterföretag, intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som koncernen har ett ägarintresse i. Ändringen följer av artikel 28.2 c i direktivet.

Hur dotterföretag ska räknas in i koncernredovisningen

18 § En sammanställning avseende moderföretag och dotterföretag ska göras enligt 19–22 a §§.

Med anledning av att 23 § om den s.k. poolningsmetoden upphävs tas hänvisningen till den paragrafen bort från förevarande paragraf. Övervägandena finns i avsnitt 9.2.

Förvärvsmetoden

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

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

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

I paragrafen finns bestämmelser om redovisning av sådan positiv eller negativ goodwill som kan uppkomma vid tillämpning av förvärvsmetoden. Paragrafen motsvarar artikel 24.3 f i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 9.2.

I *andra stycket* görs två ändringar. Dels byts det hittills använda begreppet negativt skillnadsbelopp ut mot begreppet negativ goodwill. Dels anpassas bestämmelserna om hur sådan goodwill får upplösas och

intäktsföras till direktivet. De nya bestämmelsernas utformning medför att frågor om upplösning och intäktsföring av negativ goodwill får lösas inom ramen för praxis och kompletterande normgivning.

Hur andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag ska räknas in i koncernredovisningen

Kapitalandelsmetoden

25 § Andelar i intresseföretag *ska* redovisas i koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen med tillämpning av 26–29 §§, om inte något annat följer av tredje stycket.

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

Ett intresseföretag behöver inte redovisas enligt första stycket, om

1. *informationen om ägarintresset i företaget inte är väsentlig*, eller
2. förhållandena motsvarar dem som anges i 5 § *andra* stycket.

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

Paragrafen behandlar hur andelar i intresseföretag ska tas in i koncernredovisningen enligt kapitalandelsmetoden. Paragrafen motsvarar delvis artikel 27 i direktivet. Frågan berörs i avsnitt 6.1–6.3.

Enligt *första stycket* i dess hittills gällande lydelse ska intresseföretag redovisas enligt kapitalandelsmetoden, om inte annat följer av bl.a. 30 §. Den paragrafen föreskriver i sin hittills gällande lydelse att om intresseföretaget utgör ett samägt företag, som inte är ett dotterföretag, kan det även redovisas enligt klyvningsmetoden. De nu nämnda företagen betecknas enligt den nya 1 kap. 5 a § som gemensamt styrda företag och ett företag kan enligt de nya bestämmelserna inte utgöra såväl ett intresseföretag som ett gemensamt styrt företag. Hänvisningen till 30 § tas därför bort. Att gemensamt styrda företag trots det får redovisas enligt kapitalandelsmetoden framgår i stället av den nya lydelsen av 30 §.

Ändringen i *tredje stycket* är av samma slag som ändringen i 3 a §. En bedömning av om ett beslut att inte tillämpa kapitalandelsmetoden kan antas påverka de beslut som en användare fattar på basis av koncernredovisningen bör normalt göras med hänsyn till intresseföretaget i dess helhet, men även storleken av andelsinnehavet i intresseföretaget bör beaktas.

Klyvningsmetoden

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

I koncernbalansräkningen får *det* tas upp en så stor andel av det *gemensamt styrda företagets* tillgångar, avsättningar och skulder som *avser* ägarandelen. I koncernresultaträkningen får *det* tas upp en så stor andel av det *gemensamt styrda företagets* intäkter och kostnader som *avser* ägarandelen. Vid redovisning enligt detta stycke *ska* 10–13, 15 och 19–22 §§ tillämpas. Uppgift enligt 5 kap. 20 och 37 §§ *ska* anges särskilt för

varje företag för vilket ägarandelar redovisas med tillämpning av denna paragraf.

Paragrafen behandlar redovisning av ägarandelar i gemensamt styrda företag enligt klyvningsmetoden. Paragrafen överensstämmer med artikel 26 i direktivet. Frågan berörs i avsnitt 6.1.

Med anledning av att begreppet gemensamt styrt företag införs i lagen, se 1 kap. 5 a §, justeras tillämpningsområdet för förevarande bestämmelser.

Bestämmelsen i *första stycket* ändras så att den anger hur gemensamt styrda företag ska räknas in i koncernredovisningen. Bestämmelsen innebär att det ska ske enligt klyvningsmetoden eller kapitalandelsmetoden.

I *andra stycket* anpassas hänvisningarna till de upplysningskrav som gäller beträffande gemensamt styrda företag till de förändringar som görs i det nya 5 kap. Av *andra stycket* i dess hittills gällande lydelse framgår att ett företag som tillämpar klyvningsmetoden ska upplysa om skälen för detta i en not. Den bestämmelsen flyttas, något justerad, till 16 §.

Förvaltningsberättelse och kassaflödesanalys

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

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

Om *moderföretaget* har upprättat en bolagsstyrningsrapport som inte utgör en del av förvaltningsberättelsen och det i rapporten har tagits med sådana upplysningar om koncernen som avses i *andra stycket*, behöver upplysningarna inte lämnas också i koncernredovisningen. I sådana fall ska dock förvaltningsberättelsen för koncernen innehålla en uppgift om den plats i rapporten där upplysningarna lämnas.

Paragrafen behandlar hur förvaltningsberättelsen och kassaflödesanalysen för koncernen ska upprättas. Paragrafen överensstämmer med artikel 29 i direktivet. Övervägandena finns i avsnitt 5.2.

I *första stycket* förs det in en hänvisning till 6 kap. 2 § *andra stycket* om krav på specifikation av förändringar i eget kapital. Detta innebär inte någon ändring i sak, utan följer enligt hittillsvarande ordning av hänvisningen i 14 § till hittillsvarande 5 kap. 14 § *andra stycket* som innehåller motsvarande krav.

Ändringen till uttrycket överlåtbara värdepapper i *andra stycket* är av samma slag som den i 1 kap. 3 § första stycket 4.

I *andra* och *tredje styckena* byts uttrycket moderbolag ut mot moderföretag. Någon ändring i sak är inte avsedd.

32 § Ett företag som omfattas av artikel 4 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, i lydelse enligt Europaparlamentets

och rådets förordning (EU) 297/2008, ska tillämpa enbart följande bestämmelser i detta kapitel:

1. 1–3 a §§ om skyldighet att upprätta koncernredovisning,
2. 4 § första stycket 4 om förvaltningsberättelse,
3. 7 § när det gäller hänvisningarna till 2 kap. 5 § om form *m.m.* och 2 kap. 7 § om undertecknande,
4. 8 § till den del paragrafen hänvisar till 3 kap. 10 b § om en ekonomisk förenings eget kapital,
5. 12 § första stycket om värderingsprinciper,
6. 14 § när det gäller hänvisningarna till följande bestämmelser i 5 kap.:
 - 18 § om lån till ledande befattningshavare,
 - 20 § om medelantalet anställda under räkenskapsåret,
 - 32 § om ytterligare upplysningar om lån till ledande befattningshavare,
 - 37 § om ytterligare upplysningar om anställda,
 - 38 § om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,
 - 40 § första stycket 1 samt andra och tredje styckena om löner och andra ersättningar,
 - 41 § om pensioner och liknande förmåner,
 - 42 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,
 - 43 § om suppleanter och vice verkställande direktör,
 - 44 § om avtal om avgångsvederlag, och
 - 48 § om ersättningar till revisor,
7. 31 § första stycket, när det gäller hänvisningarna till 6 kap. 1 och 2 a–4 §§ om förvaltningsberättelsens innehåll, och
8. 31 § andra och tredje styckena om koncernens system för intern kontroll och riskhantering.

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

Paragrafen innehåller en uppräkningslista av de bestämmelser i 7 kap. som ska tillämpas av företaget som omfattas av den s.k. IAS-förordningen.

I första stycket tas hänvisningen till 5 kap. 15 § bort och ersätts av en hänvisning till 3 kap. 10 b §. Detta innebär inte någon förändring i sak. Vidare ändras de hänvisningar som görs till 5 kap. till följd av paragrafnumreringen i det nya kapitlet.

8 kap. Offentliggörande

Publicering av årsredovisningen

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

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

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

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

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

1. upplysningar enligt 5 kap. 37 § har lämnats utan uppgift om fördelningen mellan kvinnor och män eller utan uppgift om fördelningen mellan olika länder, eller
2. uppgift enligt 5 kap. 38 § inte har lämnats.

Hänvisningarna i *fjärde stycket* ändras som en följd av paragrafindelningen i det nya 5 kap.

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

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

2. Trots 15 § andra stycket får en ofullständig koncernredovisning, förutom i fall som avses i 15 § fjärde stycket, publiceras tillsammans med koncernrevisionsberättelsen, om ofullständigheten består i att uppgifter som anges i 7 kap. 16 § *första stycket* 4 och som *inte* är *väsentliga* har utelämnats.

Ändringen i *punkten* 2 motsvarar den ändring som görs i 7 kap. 3 a §.

Bilaga 1 (se författningsförslaget)

Bilagan innehåller uppställningsformen för balansräkningen. I huvudsak överensstämmer uppställningsformen med den som framgår av lagen i dess hittills gällande lydelse. Utöver rena redaktionella förändringar och omnumreringar av vissa poster görs följande ändringar.

Under rubriken *Tillgångar B I Immateriella anläggningstillgångar punkten 1* tas hänvisningen till forskningsarbeten bort. Under den aktuella posten ska därför redovisas endast balanserade utgifter för utvecklingsarbeten och liknande arbeten (jfr bilaga III till direktivet). Ändringen behandlas i avsnitt 7.3. Som där utvecklas begränsas företagens möjligheter att dela ut medel som svarar mot aktiverade utvecklingsutgifter genom att det införs ett krav på överföring av fria vinstmedel till en bunden fond, fonden för utvecklingsutgifter, se 4 kap. 2, 7 och 8 §§. Fondens storlek ska redovisas i balansräkningen, vilket framgår av balansräkningsschemat under rubriken *Eget kapital, avsättningar och skulder (A Aktiebolag IV punkten 4 och A Ekonomiska föreningar III punkten 4)*.

Under rubriken *Tillgångar B III Finansiella anläggningstillgångar* anpassas posterna till regleringen av gemensamt styrda företag (1 kap. 5 a §) och begreppet ägarintresse (1 kap. 4 a §). Under punkterna 3 och 4, *Andelar i och Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag* ska således redovisas andelar i och fordringar hos såväl intresseföretag som gemensamt styrda företag. Under de nya punkterna 5 och 6 ska redovisas andelar i och fordringar hos sådana företag som det rapporterade företaget har ett ägarintresse i och som inte ska redovisas under punkterna 1–4. Motsvarande förändringar görs på skuldsidan av balansräkningen under rubriken *D Skulder* och punkterna 7 och 8.

Beträffande begreppen gemensamt styrda företag och ägarintresse, se övervägandena i avsnitten 6.1 och 6.2.

Uppställningsformen för balansräkningen innehåller i lagens hittills gällande lydelse s.k. poster inom linjen. Som framgår av avsnitt 8.1 tillåter direktivet inte att sådana ansvarsförbindelser och sådana ekonomiska åtaganden som inte ska redovisas i balansräkningen tas upp som poster inom linjen. Upplysningar om dessa ska istället lämnas i not, jfr 5 kap. 15 och 46 §§. Följaktligen tas bestämmelserna om Poster inom linjen bort ur balansräkningsschemat.

Bilaga 2 (se författningsförslaget)

Bilagan innehåller en av de uppställningsformer för resultaträkningen som årsredovisningslagen tillåter, rapportform med kostnadsslagsindelning. I huvudsak motsvarar uppställningsformen den som framgår av lagen i dess hittills gällande lydelse. Utöver omnumrering av vissa poster görs följande ändringar.

Intäkter från koncernföretag och ägarintressen ska enligt direktivet särredovisas i resultaträkningen. Schemat innehåller därför en ny post, 13 *Intäkter från övriga företag som det finns ägarintressen i*. Om det är fråga om intäkter som avser ett dotterföretag respektive ett intresseföretag eller ett gemensamt styrt företag, ska de dock alltid redovisas under posterna 11 respektive 12.

Tidigare krav på att extraordinära intäkter och kostnader ska specificeras i resultaträkningen ersätts med ett krav på att upplysningar om intäkter och kostnader av exceptionell storlek eller förekomst lämnas i not. Detta föranleder att posterna Extraordinära intäkter och Extraordinära kostnader tas bort från uppställningsformerna för resultaträkningen. Frågan berörs i avsnitt 8.3.

Bilaga 3 (se författningsförslaget)

Bilagan innehåller den andra av de båda uppställningsformer för resultaträkningen som årsredovisningslagen tillåter, rapportform med funktionsindelning. I huvudsak motsvarar förslagens uppställningsform den som framgår av lagen i dess hittills gällande lydelse. Utöver omnumrering av vissa poster görs samma ändringar som i bilaga 2, se författningskommentaren till denna.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2016.
2. Lagen tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

Lagändringarna träder i kraft den 1 januari 2016 (*punkten 1*).

Av *punkten 2* följer att lagen tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015. Genom bestämmelsen utnyttjas möjligheten enligt direktivet att föreskriva att bestämmelserna som genomför direktivet ska tillämpas först i fråga om räkenskapsår som inleds närmast efter utgången av 2015. Ett företag som har kalenderåret

som räkenskapsår ska alltså börja tillämpa de nya bestämmelserna vid upprättandet av års- och koncernredovisningarna för räkenskapsåret 2016, dvs. under 2017. Vid ikraftträdandet avslutade räkenskapsår omfattas däremot av äldre bestämmelser, även om års- eller koncernredovisningen inte har upprättats vid denna tidpunkt.

Det finns inte något behov av övergångsbestämmelser som särskilt tar sikte på enskilda bestämmelser. I några avseenden finns det dock anledning att lämna särskilda kommentarer.

Bestämmelserna om aktivering av utvecklingsutgifter gäller enbart sådana utgifter som tas upp som tillgång efter det att lagen har börjat tillämpas, se 4 kap. 2 §. Om företaget tidigare har aktiverat utgifter av detta slag behöver det därför inte göra någon överföring till fonden för utvecklingsutgifter motsvarande dessa tidigare aktiverade utgifter.

Bestämmelserna om avskrivning av immateriella anläggningstillgångar gäller även tidigare redovisade tillgångar, se 4 kap. 4 §. Det kan därför bli nödvändigt att ompröva tillgångens nyttjandeperiod när de nya bestämmelserna börjar tillämpas.

Förbudet mot att återföra tidigare nedskrivning av goodwill gäller även för nedskrivningar som har gjorts enligt äldre bestämmelser, se 4 kap. 5 §.

Övervägandena finns i avsnitt 12.

14.3 Förslagen till övriga lagändringar

Övriga lagändringar är följändringar till förslagen till ändringar i årsredovisningslagen (1995:1554). De föranleds huvudsakligen av paragrafindelningen i det nya 5 kap. i årsredovisningslagen och att begreppen ägarintresse, intresseföretag och gemensamt styrda företag tydliggörs. Det görs även bl.a. följändringar med anledning av att möjligheten till redovisning inom linjen tas bort och att det införs en ny bunden fond i årsredovisningslagen, fonden för utvecklingsutgifter. Ytterligare följändringar görs med anledning av att uttrycket aktier eller skuldebrev byts mot överlåtbara värdepapper. Följändringarna kommenteras inte särskilt. För kommentarer hänvisas till författningskommentaren till motsvarande paragrafer i årsredovisningslagen.

I anslutning till följändringarna i 4 kap. 1 § och 5 kap. 8 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar som innebär att fonden för utvecklingsutgifter tas upp bland de bundna fonderna görs även en ändring av rättelsekaraktär. Denna innebär att även kapitalandelsfonden räknas upp där.

Med anledning av att möjligheten att redovisa säkerheter och ansvarsförbindelser inom linjen tas bort i årsredovisningslagarna införs i lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, ÅRKL, och i lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag, ÅRFL, hänvisningar till årsredovisningslagens bestämmelser om notupplysningar om ställda säkerheter, eventalförpliktelser och åtaganden till förmån för koncernföretag, intresseföretag eller gemensamt styrda företag.

I 2 kap. 2 § ÅRKL och 2 kap. 2 § ÅRFL införs hänvisningar till den generella väsentlighetsprincipen i 2 kap. 3 a § årsredovisningslagen. Utrymmet för att utelämna information är dock begränsat i företag som följer de finansiella årsredovisningslagarna. Dessa lagar har särskilda uppställningsformer, värderingsprinciper och upplysningar som måste lämnas eller inte kan frångås, exempelvis eftersom de kan påverka hur vissa poster hanteras i beräkningar som är av särskild vikt för finansiella företag, såsom solvensberäkningar i försäkringsföretag och kapitaltäckning för kreditinstitut och värdepappersbolag.

I 7 kap. 4 § 2 ÅRKL görs en ändring av rättelsekaraktär, eftersom det som sägs där redan framgår av uppställningsformen för balansräkningen och av 5 kap. 4 §.

I 4 kap. 2 § 11 ÅRFL införs en bestämmelse om att utgifter och inkomster för egna aktier ska redovisas mot bundet eget kapital i livförsäkringsföretag som inte får dela ut vinst. Enligt hittillsvarande ordning finns den bestämmelsen i 5 kap. 2 § 7 och flyttas på grund av att de bestämmelser som den hänvisar till flyttas till 4 kap. årsredovisningslagen.

De bestämmelser som finns i 5 kap. 2 § 3 ÅRFL tas, som en rättelse, bort eftersom de bestämmelser som där hänvisas till är upphävda. Eftersom de bestämmelser om redovisning inom linjen som finns i den hittillsvarande lydelsen av bilaga 1 till lagen upphävs, införs i 5 kap. 2 § 3 särskilda bestämmelser om upplysningar om eventualförpliktelser för försäkringsföretag. De särskilda bestämmelser om upplysningar om långfristiga balansposter som finns i 5 kap. 2 § 6 tas bort, eftersom kravet överensstämmer med det som gäller enligt den nya bestämmelsen i 5 kap. 13 § årsredovisningslagen och den hittillsvarande särregleringen inte längre behövs.

I 6 kap. 1 § ÅRFL gör en ändring av rättelsekaraktär, eftersom det där hänvisas till bestämmelser i den upphävda försäkringsrörelselagen (1982:713) som saknar motsvarigheter i den nu gällande försäkringsrörelselagen (2010:2043).

I 4 kap. 1 § lagen (1995:1570) om medlemsbanker tas, som en rättelse, fonden för orealiserade vinster bort från uppräknningen av de bundna fonderna.

I 6 kap. 5 § bokföringslagen (1999:1078) införs krav på upplysningar om ställda säkerheter och eventualförpliktelser. Detta sker till följd av att de bestämmelser om ansvarsförbindelser och redovisning inom linjen som enligt hittillsvarande ordning finns i årsredovisningslagen tas bort, jfr hänvisningarna i 6 kap. 4 § bokföringslagen till 3 kap. 1 och 3 §§ årsredovisningslagen.

DIREKTIV

EUROPAPARLAMENTETS OCH RÅDETS DIREKTIV 2013/34/EU

av den 26 juni 2013

om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG

(Text av betydelse för EES)

EUROPAPARLAMENTET OCH EUROPEISKA UNIONENS RÅD HAR
ANTAGIT DETTA DIREKTIV

inremarknadsakt med åtgärder som främjar tillväxten och sysselsättningen och leder till konkreta resultat för allmänheten och företagen.

med beaktande av fördraget om Europeiska unionens funktions-
sätt, särskilt artikel 50.1,

I kommissionens meddelande *Inremarknadsakten*, som antogs i april 2011, föreslås att rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om årsbokslut i vissa typer av bolag⁽³⁾ och rådets sjunde direktiv 83/349/EEG av den 13 juni 1983 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om sammanställd redovisning⁽⁴⁾ (nedan kallade *redovisningsdirektiven*) ska förenklas när det gäller kraven på finansiella uppgifter och att minska administrativa bördor, särskilt för små och medelstora företag. *Europa 2020-strategin* för smart och hållbar tillväxt för alla syftar till att minska den administrativa bördan och förbättra företagsklimatet, särskilt för små och medelstora företag, och att främja internationaliseringen av små och medelstora företag. Europeiska rådet uppmanade vid mötet den 24–25 mars 2011 till en minskning av den totala administrativa bördan, särskilt för små och medelstora företag, både på unionsnivå och nationell nivå, och föreslog åtgärder för att höja produktiviteten, till exempel genom att undanröja byråkrati och förbättra regelverket för små och medelstora företag.

med beaktande av Europeiska kommissionens förslag,

efter översändande av utkastet till lagstiftningsakt till de nationella parlamenten,

med beaktande av Europeiska ekonomiska och sociala kommitténs yttrande⁽¹⁾,

i enlighet med det ordinarie lagstiftningsförfarandet⁽²⁾, och

av följande skäl:

(1) Detta direktiv beaktar kommissionens program för bättre lagstiftning och i synnerhet kommissionens meddelande *Smart lagstiftning i Europeiska unionen*, vars syfte är att utforma och införa lagstiftning av högsta kvalitet, med iakttagande av subsidiaritets- och proportionalitetsprinciperna, och säkerställa att de administrativa bördorna står i proportion till deras nytta. I kommissionens meddelande *Tänk småskaligt först En "Small Business Act" för Europa*, som antogs i juni 2008 och ändrades i februari 2011, erkänns den centrala roll som små och medelstora företag har i unionens ekonomi. Meddelandet syftar till att förbättra den allmänna inställningen till entreprenörskap och förankra principen "tänk småskaligt först" i beslutsfattandet från lagstiftning till offentliga tjänster. Vid Europeiska rådets möte den 24 och 25 mars 2011 välkomnades kommissionens avsikt att lägga fram en

(2) Den 18 december 2008 antog Europaparlamentet en resolution om redovisningskrav för små och medelstora företag, särskilt mikroföretag⁽⁵⁾, som angav att redovisningsdirektiven ofta är mycket betungande för små och medelstora företag, särskilt mikroföretag, och uppmanade kommissionen att fortsätta arbetet med att se över dessa direktiv.

(3) Samordningen av nationella bestämmelser om uppställningen av och innehållet i årsbokslut och förvaltningsberättelser, de värderingsgrunder som används i dessa system samt deras offentliggörande i fråga om vissa typer av företag med begränsat ansvar är av särskild betydelse för skyddet av aktieägare, delägare och tredje parter. Samtidig samordning behövs på dessa områden för sådana

⁽¹⁾ EUT C 181, 21.6.2012, s. 84.

⁽²⁾ Europaparlamentets ståndpunkt av den 12 juni 2013 (ännu ej offentliggjord i EUT) och rådets beslut av den 20 juni 2013.

⁽³⁾ EGT L 222, 14.8.1978, s. 11.

⁽⁴⁾ EGT L 193, 18.7.1983, s. 1.

⁽⁵⁾ EUT C 45E, 23.2.2010, s. 58.

typer av företag, dels eftersom vissa företag är verk-
samma i mer än en medlemsstat, dels eftersom de sådana
företag inte erbjuder tredje part någon säkerhet utöver de
belopp som utgör dessa företags nettotillgångar.

- (4) Årsbokslut har flera olika syften, och de ger inte endast information till kapitalmarknadernas investerare, utan redogör även för tidigare transaktioner och förbättrar bolagsstyrningen. I unionslagstiftningen om redovisning måste man göra en lämplig avvägning mellan bokslutens mottagares intressen och företagets intresse att inte belastas alltför hårt med rapporteringskrav.
- (5) Tillämpningsområdet för detta direktiv bör omfatta vissa företag som har begränsat ansvar, till exempel publika och privata aktiebolag eller andra bolag med begränsat ansvar. Dessutom finns det ett betydande antal handelsbolag och kommanditbolag där samtliga obegränsat ansvariga delägare antingen är publika eller privata aktiebolag eller andra bolag med begränsat ansvar, och sådana handelsbolag bör därför vara föremål för samordningsåtgärderna i detta direktiv. Detta direktiv bör också säkerställa att handelsbolag omfattas av tillämpningsområdet om delägarna i ett handelsbolag som inte är aktiebolag eller andra bolag i själva verket har begränsat ansvar för bolagets skyldigheter på grund av att detta ansvar är begränsat genom andra företag inom tillämpningsområdet för detta direktiv. Undantaget för icke-vinstdrivande företag från detta direktivs tillämpningsområde är förenligt med dess syfte i linje med artikel 50.2 g i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget).
- (6) Tillämpningsområdet för detta direktiv bör bygga på principer och säkerställa att det inte är möjligt för ett företag att utesluta sig självt från tillämpningsområdet genom att skapa en koncernstruktur med flera ovanpå varandra liggande företag som är etablerade inom eller utanför unionen.
- (7) Bestämmelserna i detta direktiv ska endast tillämpas i den mån de inte är oförenliga med eller strider mot bestämmelserna om finansiell rapportering från vissa typer av företag eller gällande bestämmelser när det gäller fördelningen av ett företags kapital som fastställs i andra gällande lagstiftningsakter som antagits av en eller flera unionsinstitutioner.
- (8) Dessutom är det nödvändigt att på unionsnivå uppställa likvärdiga rättsliga minimikrav på unionsnivå på omfattningen av den finansiella information som konkurrerande företag ska vara skyldiga att låta allmänheten ta del av.
- (9) Årsbokslut bör upprättas med iakttagande av försiktighet och bör ge en rättvisande bild av företagets tillgångar och skulder, ekonomiska ställning samt resultat. Det är möjligt att en redovisning i undantagsfall inte ger en rättvisande bild när bestämmelserna i detta direktiv tillämpas. I sådana fall bör företagen avvika från sådana bestämmelser i syfte att ge en rättvisande bild. Medlemsstaterna bör tillåtas att definiera sådana undantagsfall och fastställa de relevanta särskilda regler som ska gälla i dessa fall. Med sådana undantagsfall bör avses endast mycket ovanliga transaktioner och ovanliga situationer, och de bör till exempel inte gälla hela särskilda sektorer.
- (10) Detta direktiv bör säkerställa att kraven för små företag i stor utsträckning är harmoniserade i hela unionen. Detta direktiv bygger på principen ”tänk småskaligt först”. För att undvika orimliga administrativa bördor för dessa företag bör medlemsstaterna endast tillåtas att kräva ett fåtal upplysningar i form av noter utöver de obligatoriska noterna. Om ett enda registreringssystem tillämpas får medlemsstaterna dock i vissa fall kräva ett begränsat antal ytterligare upplysningar när dessa uttryckligen krävs i den nationella skattelagstiftningen och är absolut nödvändiga för skatteuppbörden. Det bör vara möjligt för medlemsstaterna att införa krav för medelstora och stora företag som går utöver de minimikrav som föreskrivs i detta direktiv.
- (11) I de fall där detta direktiv ger utrymme för medlemsstaterna att införa ytterligare krav på, exempelvis, små företag innebär detta att medlemsstaterna kan utnyttja denna möjlighet helt eller delvis genom att kräva mindre än möjligheten ger utrymme för. I de fall där detta direktiv tillåter medlemsstaterna att utnyttja ett undantag för, exempelvis, små företag innebär detta att medlemsstaterna kan undanta dessa företag helt eller delvis.
- (12) Små, medelstora och stora företag bör definieras och skiljas åt genom hänvisning till balansomslutning, nettoomsättning och det genomsnittliga antalet anställda under räkenskapsåret, eftersom dessa kriterier vanligtvis ger objektiva uppgifter om ett företags storlek. Om ett moderföretag inte upprättar en koncernredovisning för koncernen bör dock medlemsstaterna tillåtas att vidta de åtgärder som de anser nödvändiga för att kräva att ett sådant företag klassificeras som ett större företag genom att man fastställer dess storlek och därav följande kategori på basis av konsolidering eller summering. Om en medlemsstat tillämpar ett eller flera av de frivilliga undantagen för mikroföretag bör mikroföretagen även definieras med hänvisning till den totala balansomslutning, nettoomsättningen och genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret. Medlemsstaterna bör inte vara skyldiga att definiera separata kategorier för medelstora och stora företag i sin nationella lagstiftning om medelstora företag omfattas av samma krav som stora företag.

- (13) Mikroföretag har begränsade resurser för att uppfylla krävande lagstiftning. Om inga särskilda regler införts för mikroföretag omfattas de av reglerna för små företag. Dessa bestämmelser utgör administrativa bördor som inte står i proportion till deras storlek och som därför är relativt sett mer betungande för mikroföretag än för andra små företag. Det bör därför vara möjligt för medlemsstater att undanta mikroföretag från vissa skyldigheter som gäller för små företag och som skulle innebära alltför stora administrativa bördor för dem. Mikroföretag bör dock även fortsättningsvis omfattas av eventuella nationella skyldigheter att upprätta förteckningar över sina affärstransaktioner och sin ekonomiska ställning. Dessutom bör investeringsföretag och finansiella holdingföretag undantas från fördelarna med de förenklingar som är tillämpliga på mikroföretag.
- (14) Medlemsstaterna bör beakta de egna marknadernas specifika villkor och behov när de fattar beslut om hur eller huruvida de ska inrätta ett en särskild ordning för mikroföretag inom ramen för detta direktiv.
- (15) Offentliggörande av redovisningar kan vara betungande för mikroföretag. Samtidigt behöver medlemsstaterna sörja för att detta direktiv efterlevs. Därför bör medlemsstater som utnyttjar de undantag för mikroföretag som föreskrivs i detta direktiv tillåtas att undanta mikroföretag från ett generellt krav på offentliggörande, under förutsättning att uppgifter i balansräkningen insänds i enlighet med nationell lagstiftning till minst en utsedd behörig myndighet och att dessa uppgifter vidarebefordras till företagsregistret, så att ett exemplar kan erhållas på begäran. I sådana fall bör inte skyldigheten enligt detta direktiv att offentliggöra redovisningshandlingar i enlighet med artikel 3.5 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/101/EG av den 16 september 2009 om samordning av de skyddsåtgärder som krävs i medlemsstaterna av de i artikel 48 andra stycket i fördraget avsedda bolagen i bolagsmännens och tredje mans intressen, i syfte att göra skyddsåtgärderna likvärdiga inom gemenskapen⁽¹⁾ tillämpas.
- (16) För att se till att jämförbar och likvärdig information offentliggörs bör redovisnings- och värderingsprinciperna inbegripa fortlevnads-, försiktighets- och periodiseringsprincipen. Kvittning mellan tillgångs- och skuldposter och intäcks- och utgiftsposter bör inte tillåtas, och beståndsdelar av tillgångar och skulder bör värderas separat. I särskilda fall bör medlemsstaterna dock få tillåta eller kräva att företag utför kvittning mellan tillgångs- och skuldposter eller mellan intäcks- och kostnadsposter. Uppställningen av poster i finansiella rapporter bör ta hänsyn till den ekonomiska verkligheten bakom den underliggande transaktionen eller överenskommelsen eller dess kommersiella innebörd. Medlemsstaterna bör emellertid tillåtas att undanta företag från att tillämpa denna princip.
- (17) Väsentlighetsprincipen bör styra redovisning, värdering, uppställning, upplysning och koncernredovisning i de finansiella rapporterna. I enlighet med väsentlighetsprincipen får uppgifter som betraktas som oväsentliga till exempel sammanföras i redovisningen. Även om en enskild post kan betraktas som oväsentlig kan dock likartade oväsentliga poster betraktas som väsentliga när de ses som en helhet. Medlemsstaterna bör tillåtas att begränsa tillämpningen av den obligatoriska väsentlighetsprincipen till uppställning och upplysning. Väsentlighetsprincipen bör inte påverka eventuella nationella skyldigheter att upprätta fullständiga förteckningar över affärstransaktioner och ekonomisk ställning.
- (18) Poster som redovisas i årsbokslutet bör värderas enligt principen om anskaffnings- eller tillverkningskostnad för att se till att uppgifterna i de finansiella rapporterna är tillförlitliga. Medlemsstaterna bör dock ha rätt att tillåta eller kräva att företag omvärderar anläggningstillgångar för att mer relevant information ska kunna ges till dem som använder de finansiella rapporterna.
- (19) Behovet av jämförbara finansiella uppgifter i hela unionen gör det nödvändigt att kräva att medlemsstaterna tillåter ett system för redovisning till verkligt värde för vissa finansiella instrument. Dessutom ger system för redovisning till verkligt värde information som kan vara mer relevant för de finansiella rapporternas användare än uppgifter grundade på anskaffnings- eller tillverkningskostnad. Medlemsstaterna bör därför göra det möjligt för alla företag eller vissa kategorier av företag, utom de mikroföretag som utnyttjar undantagen i detta direktiv, att anta system för redovisning till verkligt värde med avseende på både årsbokslut och koncernredovisning eller, om en medlemsstat väljer att göra detta, endast avseende koncernredovisning. Dessutom bör medlemsstaterna ges möjlighet att tillåta eller kräva redovisning till verkligt värde för tillgångar, med undantag för finansiella instrument.
- (20) Ett begränsat antal uppställningsformer för balansräkningen är nödvändigt för att de finansiella rapporternas användare bättre ska kunna jämföra företags ekonomiska ställning i unionen. Medlemsstaterna bör kräva användning av en uppställningsform för balansräkningen och

(¹) EUT L 258, 1.10.2009, s. 11.

bör kunna få erbjuda ett val bland tillåtna uppställningsformer. Medlemsstaterna bör dock kunna tillåta eller kräva att företag ändrar uppställningsformen och lägger fram en balansräkning som skiljer mellan kortfristiga och långfristiga poster. En uppställningsform för resultaträkningen som visar kostnadsslag och en uppställning av resultaträkningen som visar kostnadernas funktion bör tillåtas. Medlemsstaterna bör kräva användning av en uppställningsform för resultaträkningen och bör kunna få erbjuda ett val bland tillåtna uppställningsformer. Medlemsstaterna bör också kunna tillåta företag att lägga fram en resultatrapport i stället för en resultaträkning som upprättas enligt en av de tillåtna uppställningsformerna. Förenklingar av de erforderliga uppställningsformerna får göras tillgängliga för små och medelstora företag. Medlemsstaterna bör dock få begränsa uppställningsformerna för balansräkningen och resultaträkningen om detta är nödvändigt för en elektronisk inlämning av finansiella rapporter.

- (21) För att underlätta jämförelsen bör en gemensam ram för redovisning, värdering och uppställning av bland annat värdejusteringar, goodwill, avsättningar, lager av varor och fungibla tillgångar samt intäkter och utgifter av exceptionell storlek eller incidens tillhandahållas.
- (22) Redovisningen och värderingen av vissa poster i finansiella rapporter bygger snarare på uppskattningar, bedömningar och modeller än på exakta beskrivningar. Som en följd av att affärsverksamhet innebär osäkerhet, kan vissa poster i finansiella rapporter inte mätas exakt utan bara uppskattas. Uppskattning innefattar bedömningar baserade på den senaste tillgängliga och tillförlitliga informationen. Användningen av uppskattningar utgör en väsentlig del av utarbetandet av finansiella rapporter. Detta gäller särskilt vid avsättningar, som till sin karaktär är mer osäkra än de flesta andra poster i balansräkningen. Uppskattningarna bör bygga på företagsledningens försiktiga bedömningar, beräknas objektivt samt kompletteras med erfarenheter av liknande transaktioner och, i en del fall, t.o.m. yttranden av oberoende experter. Varje tillkommande omständighet i form av händelser efter balansdagen bör också beaktas.
- (23) Uppgifterna i balansräkningen och resultaträkningen bör kompletteras med upplysningar i noter till de finansiella rapporterna. De som använder finansiella rapporter har vanligtvis ett begränsat behov av tilläggsupplysningar från små företag, och det kan vara kostsamt för små företag att sammanställa dessa tilläggsupplysningar. En ordning med begränsade upplysningskrav för små företag är därför berättigad. Om ett mikroföretag eller ett litet företag anser att det är fördelaktigt att lämna ytterligare upplysningar av den typ som krävs av medelstora och

stora företag, eller andra upplysningar som inte föreskrivs i detta direktiv, bör det emellertid inte hindras från att göra detta.

- (24) Upplysningar beträffande redovisningsprinciperna är en av de grundläggande beståndsdelarna av noterna till de finansiella rapporterna. Sådana upplysningar bör särskilt innefatta de värderingsgrunder som tillämpas för de olika posterna, ett uttalande om dessa redovisningsprincipers överensstämmelse med fortlevnadsprincipen och eventuella väsentliga ändringar av de redovisningsprinciper som tillämpas.
- (25) De som använder finansiella rapporter som utarbetats av medelstora och stora företag har vanligtvis mer avancerade behov. Därför bör ytterligare upplysningar tillhandahållas inom vissa områden. Undantag från vissa upplysningskrav är motiverade om upplysningarna skulle vara till skada för vissa personer eller för företaget.
- (26) Förvaltningsberättelsen och koncernens förvaltningsberättelse är viktiga inslag i den finansiella rapporteringen. En rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet och dess ställning bör tillhandahållas på ett sätt som är förenligt med företagets storlek och komplexitet. Uppgifterna bör inte begränsas till de finansiella aspekterna av företagets verksamhet, och en analys bör tillhandahållas av de miljörelaterade och sociala aspekter av verksamheten som är nödvändiga för att förstå företagets utveckling, resultat eller ställning. I de fall då koncernens förvaltningsberättelse och moderföretagets förvaltningsberättelse läggs fram i en enda rapport kan det vara lämpligt att särskilt betona de frågor som är väsentliga för de företag som omfattas av konsolideringen som helhet. Med hänsyn till den möjliga arbetsbördan för små och medelstora företag är det dock lämpligt att föreskriva att medlemsstaterna får befria sådana företag från skyldigheten att tillhandahålla icke-finansiell information i förvaltningsberättelsen.
- (27) Medlemsstaterna bör ha möjlighet att undanta små företag från skyldigheten att upprätta en förvaltningsberättelse, förutsatt att sådana företag i noterna till den finansiella rapporten tar med de uppgifter om förvärv av egna aktier eller andelar som avses i artikel 24.2 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2012/30/EU av den 25 oktober 2012 om samordning av de skyddsåtgärder som krävs i medlemsstaterna av de i artikel 54 andra stycket i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt avsedda bolagen i bolagsmännens och tredje mans intressen när det gäller att bilda ett aktiebolag samt att bevara och ändra dettas kapital, i syfte att göra skyddsåtgärderna likvärdiga.⁽¹⁾

⁽¹⁾ EUT L 315, 12.11.2012, s. 74.

- (28) Eftersom börsnoterade företag kan ha en framträdande roll för de ekonomier inom vilka de är verksamma bör de bestämmelser i detta direktiv som rör företagsstyrningsrapporten omfatta företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad.
- (29) Många företag äger andra företag och samordningen av lagstiftningen om koncernredovisningar syftar till att skydda intressenterna i aktiebolag och andra bolag med begränsat ansvar. Koncernredovisningar bör upprättas så att finansiell information om sådana företag kan förmedlas till delägare och tredje man. Den nationella lagstiftningen om koncernredovisning bör därför samordnas så att kravet på jämförbarhet och likvärdighet uppfylls när det gäller den information som företag måste offentliggöra inom unionen. Med tanke på att det saknas ett pris för transaktioner mellan oberoende parter, bör emellertid medlemsstaterna ges möjlighet att tillåta överföringar av ägarintressen inom en koncern, s.k. transaktioner under samma bestämmande inflytande, som ska redovisas med tillämpning av poolningsmetoden för redovisning, där det bokförda värdet av aktier som innehas i ett företag som omfattas av koncernredovisningen endast elimineras genom avräkning mot motsvarande andel av företagets kapital.
- (30) I direktiv 83/349/EEG fanns det ett krav på att upprätta koncernredovisningar för koncerner där antingen moderföretaget eller ett eller flera av dotterföretagen har upprättats i någon av de företagsformer som anges i bilaga I eller bilaga II till det här direktivet. Medlemsstaterna hade en möjlighet att undanta moderföretag från skyldigheten att upprätta en koncernredovisning då moderföretaget inte hörde till någon av de företagsformer som anges i bilaga I eller bilaga II. Enligt det här direktivet krävs endast att moderföretag som hör till någon av de företagsformer som anges i bilaga I eller, under vissa omständigheter, bilaga II upprättar en koncernredovisning, men medlemsstaterna har fortfarande en möjlighet att utvidga tillämpningsområdet för detta direktiv till att omfatta även andra situationer. I sak sker således ingen förändring, utan det är fortfarande upp till medlemsstaterna att besluta om huruvida företag som inte omfattas av detta direktivs tillämpningsområde ska vara skyldiga att upprätta koncernredovisning.
- (31) Koncernredovisningar bör presentera verksamheten i ett moderföretag och dess dotterföretag som en enda ekonomisk enhet (koncern). Företag som kontrolleras av moderföretaget bör betraktas som dotterföretag. Kontroll bör bygga på innehavet av en majoritet av rösträtterna, men kontroll kan också föreligga när det finns avtal med andra aktieägare eller delägare. Under vissa omständigheter kan kontroll utövas effektivt när moderföretaget innehar en minoritet av aktierna eller andelarna i dotterföretaget eller inte innehar sådana aktier eller andelar. Medlemsstaterna bör ha rätt att kräva att företag som inte omfattas av kontroll, men som har en enhetlig ledning eller har ett gemensamt förvaltnings-, lednings- eller tillsynsorgan, tas upp i koncernredovisningen.
- (32) Ett dotterföretag som i sin tur är moderföretag bör utarbeta en koncernredovisning. Medlemsstaterna bör dock ha rätt att undanta ett sådant moderföretag från skyldigheten att upprätta koncernredovisning under vissa omständigheter, på villkor att dess delägare och tredje man är tillräckligt skyddade.
- (33) Små koncerner bör undantas från skyldigheten att upprätta koncernredovisning, eftersom användarna av små företags finansiella rapporter inte har avancerade informationsbehov och det kan vara kostsamt att upprätta en koncernredovisning utöver årsboksluten för moderföretaget och dotterföretagen. Medlemsstaterna bör kunna undanta medelstora koncerner från skyldigheten att upprätta koncernredovisning på grundval av samma kostnads-/nyttoanalys, om inte något av koncernföretagen är ett företag av allmänt intresse.
- (34) Konsolidering kräver fullständigt införande av tillgångar och skulder samt kostnader och intäkter i de företag som ingår i koncernen, särredovisning av innehav utan bestämmande inflytande i koncernbalansräkningen under eget kapital samt särredovisning av innehav utan bestämmande inflytande i koncernresultaträkningen. Nödvändiga korrigeringar bör dock göras för att eliminera verkningarna av de inbördes ekonomiska relationerna mellan de företag som ska konsolideras.
- (35) Redovisnings- och värderingsprinciper som är tillämpliga på årsbokslut bör även gälla för upprättandet av koncernredovisningar. Medlemsstaterna bör emellertid kunna tillåta att de allmänna bestämmelser och principer som anges i detta direktiv tillämpas på ett annat sätt i årsbokslut än i en koncernredovisning.
- (36) Intresseföretag bör tas in i koncernredovisningen med tillämpning av kapitalandelsmetoden. Bestämmelserna om värdering av intresseföretag bör i huvudsak förbli oförändrade jämfört med direktiv 83/349/EEG och de metoder som tillåts enligt det direktivet kan fortfarande tillämpas. Medlemsstaterna bör också kunna tillåta eller kräva att gemensamt förvaltade företag tas in i koncernredovisningen genom tillämpning av klyvningsmetoden.

- (37) Koncernredovisningen bör omfatta alla upplysningar i noterna till de finansiella rapporterna för de företag som omfattas av konsolideringen som helhet. Det bör även lämnas uppgift om namn, säte och koncernens andel av företagets kapital när det gäller dotterföretag, intresseföretag, gemensamt förvaltade företag och ägarintressen.
- (38) Årsboksluten för alla företag som omfattas av detta direktiv bör offentliggöras i enlighet med direktiv 2009/101/EG. Det är emellertid lämpligt att föreskriva att vissa undantag får beviljas på detta område för små och medelstora företag.
- (39) Medlemsstaterna uppmanas att utveckla elektroniska system för offentliggörande som gör det möjligt för företag att lämna in redovisningsuppgifter, inbegripet lagstadgade finansiella rapporter, endast en gång och i en form som låter flera användare enkelt ta del av och använda uppgifterna. När det gäller rapportering av redovisningar uppmanas kommissionen att undersöka möjligheten att införa ett harmoniserat elektroniskt redovisningsformat. Sådana system bör emellertid inte vara betungande för de små och medelstora företagen.
- (40) Ledamöterna i ett företags förvaltnings-, lednings- och tillsynsorgan bör, som ett minimikrav, vara kollektivt ansvariga gentemot företaget för att utarbeta och offentliggöra årsbokslut och förvaltningsberättelser. Samma tillvägagångssätt bör även gälla för ledamöter i förvaltnings-, lednings- och tillsynsorgan för företag som upprättar en koncernredovisning. Sådana organ handlar inom ramen för den behörighet som tillkommer dem enligt nationell lagstiftning. Detta bör inte hindra medlemsstaterna från att gå längre och lagstifta om direkt ansvar gentemot aktieägare eller till och med andra intressenter.
- (41) Ansvar i fråga om upprättande och offentliggörande av årsbokslut och koncernredovisningar samt förvaltningsberättelser och förvaltningsberättelser för koncerner grundas på den nationella lagstiftningen. Lämpliga ansvarsregler bör gälla för ledamöter av ett företags förvaltnings-, lednings- och tillsynsorgan i enlighet med den enskilda medlemsstatens nationella lagstiftning. Medlemsstaterna bör tillåtas fastställa ansvarets omfattning.
- (42) För att främja en trovärdig finansiell rapportering i hela unionen bör de ledamöter av det organ inom ett företag som ansvarar för upprättandet av företagets redovisning säkerställa att den finansiella information som ingår i företagets årsbokslut och koncernens koncernredovisning ger en rättvisande bild.
- (43) Årsbokslut och koncernredovisningar bör granskas. Kravet på att det i ett revisionsuttalande ska anges huruvida årsbokslutet eller koncernredovisningen ger en rättvisande bild i enlighet med den relevanta ramen för finansiell rapportering bör inte uppfattas som en begränsning av uttalandets omfattning utan så att det klargör det sammanhang där det uttrycks. Årsbokslut för små företag bör inte omfattas av detta revisionskrav, eftersom revisioner kan utgöra en betydande administrativ börda för dessa företag. I många små företag är samma personer både aktieägare och ledning och de har därför begränsat behov av att en tredje part bestyrker de finansiella rapporterna. Detta direktiv bör dock inte hindra medlemsstaterna från att föreskriva revision av sina små företag, med beaktande av de särskilda villkoren och behoven hos de små företagen liksom hos användarna av deras finansiella rapporter. Det är vidare lämpligt att definiera innehållet i den revisionsberättelse som avses i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning⁽¹⁾. Det direktivet bör därför ändras i enlighet härmed.
- (44) För att sörja för ökad öppenhet när det gäller betalningar som görs till offentliga myndigheter bör stora företag och företag av allmänt intresse som är verksamma i utvinningsindustrin eller inom avverkning av primärskog⁽²⁾ redovisa väsentliga betalningar till offentliga myndigheter i länder där de är verksamma i en särskild rapport som lämnas årligen. Sådana företag är verksamma i länder med stora naturtillgångar, särskilt mineraler, olja, naturgas samt primärskog. Rapporten bör inkludera typer av betalningar jämförbara med dem som öppet redovisats av ett företag som deltar i utvinningsindustrins initiativ för ökad öppenhet (EITI). Initiativet kompletterar också Europeiska unionens handlingsplan för skogslagstiftningens efterlevnad samt förvaltning av och handel med skog (EU Flegt) och Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 995/2010 av den 20 oktober 2010 om fastställande av skyldigheter för verksamhetsutövare som släpper ut timmer och trävaror på marknaden⁽³⁾, som föreskriver att de som handlar med timmerprodukter ska säkerställa att olagligt avverkat timmer inte kommer in på unionsmarknaden.

⁽¹⁾ EUT L 157, 9.6.2006, s. 87.

⁽²⁾ Definierad i direktiv 2009/28/EG som "naturligt förnygrad skog med inhemska arter, där det inte finns några klart synliga tecken på mänsklig verksamhet och där de ekologiska processerna inte störts i betydande utsträckning."

⁽³⁾ EUT L 295, 12.11.2010, s. 23.

- (45) Rapporten bör tjäna till att underlätta för offentliga myndigheter i resursrika länder att genomföra EITI:s principer och kriterier och gentemot sina medborgare redogöra för betalningar sådana offentliga myndigheter mottar från företag som är verksamma i utvinningsindustrin eller inom avverkning av primärskog inom sin jurisdiktion. Rapporten bör ta med uppgifter på land- och projektnivå. Ett projekt bör definieras som de operativa verksamheter som styrs av ett enda kontrakt, en enda licens, ett enda arrende, en enda koncession eller ett enda liknande lagenligt avtal och som ligger till grund för betalningsansvar gentemot en offentlig myndighet. Om flera sådana kontrakt i väsentlig grad är sammankopplade bör detta dock anses utgöra ett projekt. "I väsentlig grad sammankopplade" lagenliga avtal bör ses som en uppsättning operativt och geografiskt integrerade kontrakt, licenser, arrenden, koncessioner eller till varandra kopplade avtal med i allt väsentligt liknande villkor som har undertecknats med en offentlig myndighet och som leder till betalningsansvar. Sådana avtal kan styras av ett enda kontrakt, ett enda konsortium, ett enda produktionsdelningsavtal, eller ett enda annat övergripande lagenligt avtal.
- (46) I rapporten behöver man inte ta hänsyn till en betalning, vare sig det gäller en enskild betalning eller ett flertal till varandra hörande betalningar, om beloppet för betalningen understiger 100 000 EUR under ett räkenskapsår. Detta innebär att ett företag vid alla typer av arrangemang avseende periodiska inbetalningar eller delbetalningar (t.ex. hyresavgifter) måste ta hänsyn till det sammanlagda beloppet för de till varandra hörande periodiska inbetalningarna eller delbetalningarna av de till varandra hörande betalningarna när det avgör om tröskelvärdet har nåtts för dessa till varandra hörande betalningar och följaktligen om upplysningar krävs.
- (47) Företag med verksamhet i utvinningsindustrin eller inom avverkning av primärskog bör inte vara skyldiga att dela upp betalningar och tilldela dem på projektbasis när det gäller betalningar som avser skyldigheter som påförs företaget på enhetsnivå snarare än projektnivå. Om ett företag till exempel har fler än ett projekt i ett värmland och det landets regering beskattar företagets inkomster i landet som helhet och inte grundar beskattningen på ett visst projekt eller viss verksamhet i landet, skulle företaget tillåtas att uppge den resulterande betalningen eller de resulterande betalningarna av inkomstskatt utan att specificera vilket projekt som kan kopplas till betalningen.
- (48) Ett företag med verksamhet i utvinningsindustrin eller inom avverkning av primärskog behöver i allmänhet inte uppge utdelningar som gjorts till en regering som innehar stamaktier eller vanliga aktier i det företaget, under förutsättning att utbetalningen görs till regeringen på samma villkor som till övriga aktieägare. Företaget kommer emellertid att behöva uppge eventuella utdelningar som gjorts i stället för produktionsrättigheter eller royaltyer.
- (49) I syfte att hantera möjligheterna att kringgå upplysningskraven bör detta direktiv särskilt ange att uppgifter om betalningar måste lämnas med avseende på den berörda verksamhetens eller betalningens innebörd. Därför bör företaget inte kunna undgå uppgiftskravet genom att till exempel ge en ny beteckning åt en verksamhet som annars skulle ha omfattats av detta direktiv. Dessutom bör betalningar och verksamheter inte på ett konstlat sätt delas upp eller slås ihop i syfte att undgå upplysningskravet.
- (50) I syfte att fastställa under vilka omständigheter som företag bör undantas från rapporteringskraven i kapitel 10 bör befogenheten att anta akter i enlighet med artikel 290 i EUT-fördraget delegeras till kommissionen när det gäller att fastställa de kriterier som ska tillämpas när det ska bedömas om tredjeländers rapporteringskrav är likvärdiga med kraven i det kapitlet. Det är av särskild betydelse att kommissionen genomför lämpliga samråd under sitt förberedande arbete, inklusive på expertnivå. När kommissionen förbereder och utarbetar delegerade akter, bör den se till att relevanta handlingar översänds samtidigt till Europaparlamentet och rådet och att detta sker så snabbt som möjligt och på lämpligt sätt.
- (51) För att säkerställa enhetliga villkor för genomförandet av artikel 46.1, bör kommissionen tilldelas genomförandebefogenheter. Dessa genomförandebefogenheter bör utövas i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 182/2011 av den 16 februari 2011 om fastställande av allmänna regler och principer för medlemsstaternas kontroll av kommissionens utövande av sina genomförandebefogenheter ⁽¹⁾.
- (52) Rapporteringsbestämmelserna bör omfattas av en översyn och en rapport från kommissionen inom tre år efter sista dagen för medlemsstaternas införlivande av detta direktiv. Översynen bör beakta bestämmelsernas effektivitet och ta hänsyn till internationella utvecklingar, inbegripet konkurrensfrågor och energitrygghet. Vid översynen bör man även överväga att utvidga rapporteringskraven till att även omfatta ytterligare näringsgrenar och huruvida rapporten bör granskas. Översynen bör desutom beakta de erfarenheter som upprättare och användare av betalningsinformationen gjort och överväga huruvida det vore lämpligt att ta med ytterligare betalningsuppgifter som effektiva skattesatser och uppgifter om mottagaren, t.ex. bankkontouppgifter.

⁽¹⁾ EUT L 55, 28.2.2011, s. 13.

(53) I enlighet med slutsatserna från G8-toppmötet i Deauville i maj 2011, och i syfte att främja likvärdiga förutsättningar internationellt bör kommissionen även fortsättningsvis uppmuntra alla internationella parter att införa liknande krav beträffande rapportering om betalningar till offentliga myndigheter. I detta sammanhang är det särskilt viktigt att arbetet fortsätter kring de berörda internationella redovisningsstandarderna.

(54) I syfte att ta hänsyn till framtida ändringar av medlemsstaternas lagstiftning och unionslagstiftning om företagsformer bör befogenheten att anta akter i enlighet med artikel 290 i EUF-fördraget delegeras till kommissionen när det gäller uppdatering av förteckningarna över företag som ingår i bilagorna I och II. Det är också nödvändigt att använda delegerade akter för att anpassa kriterierna för företagets storlek, eftersom inflationen med tiden undergräver deras faktiska värde. Det är av särskild betydelse att kommissionen genomför lämpliga samråd under sitt förberedande arbete, inklusive på expertnivå. När kommissionen förbereder och utarbetar delegerade akter, bör den se till att relevanta handlingar översänds samtidigt till Europaparlamentet och rådet och att detta sker så snabbt som möjligt och på lämpligt sätt.

(55) Eftersom målen för detta direktiv, nämligen att förenkla investeringar över gränserna samt att förbättra jämförbarheten inom hela unionen och stärka det allmänna förtroendet för finansiella redovisningar och rapporter genom förbättrade och konsekventa särskilda upplysningar, inte i tillräcklig utsträckning kan uppnås av medlemsstaterna och de därför på grund av direktivets omfattning och verkningar bättre kan uppnås på unionsnivå, kan unionen vidta åtgärder i enlighet med subsidiaritetsprincipen i artikel 5 i fördraget om Europeiska unionen. I enlighet med proportionalitetsprincipen i samma artikel går detta direktiv inte utöver vad som är nödvändigt för att nå dessa mål.

(56) Detta direktiv ersätter direktiven 78/660/EEG och 83/349/EEG. De direktiven ska därför upphävas.

(57) Detta direktiv står i överensstämmelse med de grundläggande rättigheter och principer som erkänns särskilt i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna.

(58) I enlighet med den gemensamma politiska förklaringen från medlemsstaterna och kommissionen om förklarande dokument av den 28 september 2011, har medlemsstaterna åtagit sig att, i de fall detta är berättigat, låta anmälan av införlivandeåtgärder åtföljas av ett eller flera dokument som förklarar förhållandet mellan de olika delarna i direktivet och motsvarande delar i de nationella

instrumenten för införlivande. Med avseende på detta direktiv anser lagstiftaren att översändandet av sådana dokument är berättigat.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

KAPITEL 1

TILLÄMPNINGSOMRÅDE, DEFINITIONER OCH KATEGORIER AV FÖRETAG OCH KONCERNER

Artikel 1

Tillämpningsområde

1. De samordningsåtgärder som detta direktiv föreskriver ska vidtas i fråga om bestämmelserna i medlemsstaternas lagar eller andra författningar om de företagsformer som förtecknas

a) i bilaga I,

b) i bilaga II, om alla direkta eller indirekta delägare i företaget som i övrigt har obegränsat ansvar i själva verket har begränsat ansvar, på grund av att dessa delägare är företag som

i) är av den typ som förtecknas i bilaga I, eller

ii) inte omfattas av lagstiftningen i en medlemsstat men har en rättslig form som är jämförbar med de former som förtecknas i bilaga I.

2. Medlemsstaterna ska inom en rimlig tidsperiod underrätta kommissionen om förändringar i de typer av företag i sin nationella lagstiftning som kan påverka riktigheten av bilaga I eller bilaga II. I ett sådant fall ska kommissionen ges befogenhet att anta delegerade akter i enlighet med artikel 49 för att anpassa förteckningarna över företag i bilagorna I och II.

Artikel 2

Definitioner

I detta direktiv gäller följande definitioner:

1. *företag av allmänt intresse*: företag som omfattas av tillämpningsområdet för artikel 1 och som

a) omfattas av lagstiftningen i en medlemsstat och vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad i en medlemsstat i den mening som avses i artikel 4.1.14 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/39/EG av den 21 april 2004 om marknader för finansiella instrument,⁽¹⁾

⁽¹⁾ EUT L 145, 30.4.2004, s. 1.

- b) är kreditinstitut enligt artikel 4.1 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/48/EG av den 14 juni 2006 om rätten att starta och driva verksamhet i kreditinstitut ⁽¹⁾, förutom de som avses i artikel 2 i det direktivet,
- c) är försäkringsföretag i den mening som avses i artikel 2.1 i rådets direktiv 91/674/EEG av den 19 december 1991 om årsbokslut och koncernredovisning för försäkringsföretag ⁽²⁾, eller
- d) är utsedda av medlemsstaterna till företag av allmänt intresse, till exempel företag som är av betydande allmänt intresse på grund av arten av sin verksamhet, sin storlek eller antalet anställda.
2. *ägarintresse*: sådana andelar i andra företags kapital, oavsett om andelarna representeras av värdepapper eller inte, som genom att skapa en varaktig förbindelse med dessa andra företag är avsedda att främja verksamheten i det företag som innehar dessa andelar. En kapitalandel i ett företag ska anses utgöra ett ägarintresse, om andelen överstiger ett procentuellt tröskelvärde som medlemsstaterna ska fastställa som understiger eller är lika med 20 %.
3. *närstående*: samma betydelse som i de internationella redovisningsstandarder som antagits i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder ⁽³⁾.
4. *anläggningstillgångar*: sådana tillgångar som är avsedda att stadigvarande brukas i företagets verksamhet.
5. *nettoomsättning*: belopp som erhållits genom försäljning av varor och tillhandahållande av tjänster efter avdrag av försäljningsrabatter och mervärdesskatt samt andra skatter som direkt relateras till omsättningen.
6. *anskaffningspris*: inköpspris och övriga med förvärvet sammanhängande kostnader minus sammanhängande minskningar av kostnaderna för förvärvet,
7. *tillverkningskostnad*: anskaffningspriset för råmaterial, förbrukningsvaror och andra kostnader som är direkt hänförliga till posten i fråga. Medlemsstaterna ska tillåta eller kräva att en rimlig andel av fasta eller rörliga omkostnader som är indirekt hänförliga till posten i fråga ingår i den mån de hänför sig till produktionsperioden. Distributionskostnader ska inte tas med.
8. *värdejustering*: ändringar i syfte att beakta värdeförändringar för enskilda tillgångsposter på balansdagen, oavsett om värdeförändringen är slutlig eller inte.
9. *moderföretag*: ett företag som kontrollerar över ett eller flera dotterföretag.
10. *dotterföretag*: ett företag som står under bestämmande inflytande av ett moderföretag, inbegripet varje dotterföretag till ett överordnat moderföretag.
11. *koncern*: ett moderföretag och alla dess dotterföretag.
12. *koncernföretag*: två eller flera företag inom en koncern.
13. *intresseföretag*: ett företag i vilket ett annat företag har ett ägarintresse och över vars operativa och finansiella politik detta andra företag utövar betydande inflytande. Ett företag anses utöva ett betydande inflytande över ett annat företag om det innehar minst 20 % av röstvärdet för aktierna eller andelarna i det andra företaget.
14. *investmentföretag*:
- a) företag som uteslutande har till föremål för sin verksamhet att placera sina medel i olika värdepapper, fastigheter eller andra tillgångar i det enda syftet att sprida investeringsriskerna och låta aktie- och andelsägarna få del av resultatet av kapitalförvaltningen,
- b) företag som är närstående till investmentföretag med fast kapital, om föremålet för intresseföretagets verksamhet uteslutande är att förvärva fullt betalda aktier som utfärdas av dessa investeringsföretag, utan att det påverkar tillämpningen av artikel 22.1 h i direktiv 2012/30/EU.
15. *finansiella holdingföretag*: företag som uteslutande har till föremål för sin verksamhet att förvärva andelar i andra företag och att förvalta dessa andelar i vinstsyfte utan att direkt eller indirekt delta i förvaltningen av dessa andra företag, dock utan att det påverkar deras rättigheter som aktieägare eller delägare.

⁽¹⁾ EUT L 177, 30.6.2006, s. 1.

⁽²⁾ EGT L 374, 31.12.1991, s. 7.

⁽³⁾ EGT L 243, 11.9.2002, s. 1.

16. *väsentlig*: beskaffenheten på information som innebär att utelämnanden av eller felaktigheter i den rimligen kan förväntas påverka de beslut som användarna fattar på grundval av företagets finansiella rapporter. Bedömningen av hur väsentliga enskilda poster är ska göras mot bakgrund av andra liknande poster.

Artikel 3

Kategorier av företag och koncerner

1. Vid tillämpningen av en eller flera av de möjligheter som anges i artikel 36 ska medlemsstaterna definiera begreppet mikroföretag som företag som på balansdagen inte överskrider gränsvärdena i åtminstone två av följande tre kriterier:

- a) Balansomslutning: 350 000 EUR.
- b) Nettoomsättning: 700 000 EUR.
- c) Genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret: 10.

2. Små företag är företag som på balansdagen inte överskrider gränsvärdena i åtminstone två av följande tre kriterier:

- a) Balansomslutning: 4 000 000 EUR.
- b) Nettoomsättning: 8 000 000 EUR.
- c) Genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret: 50.

Medlemsstaterna får fastställa tröskelvärden som överstiger tröskelvärdena i leden a och b i första stycket. Tröskelvärdena får dock inte överskrida 6 000 000 EUR för balansomslutningen och 12 000 000 EUR för nettoomsättningen.

3. Medelstora företag är företag som inte är mikroföretag eller små företag och som på balansdagen inte överskrider gränsvärdena i åtminstone två av följande tre kriterier:

- a) Balansomslutning: 20 000 000 EUR.
- b) Nettoomsättning: 40 000 000 EUR.
- c) Genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret: 250.

4. Stora företag är företag som på balansdagen överskrider gränsvärdena i åtminstone två av följande tre kriterier:

- a) Balansomslutning: 20 000 000 EUR.
- b) Nettoomsättning: 40 000 000 EUR.
- c) Genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret: 250.

5. Små koncerner är koncerner som består av moderföretag och dotterföretag som omfattas av en koncernredovisning och som efter konsolidering inte överskrider gränsvärdena i åtminstone två av följande tre kriterier på moderföretagets balansdag:

- a) Balansomslutning: 4 000 000 EUR.
- b) Nettoomsättning: 8 000 000 EUR.
- c) Genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret: 50.

Medlemsstaterna får fastställa tröskelvärden som överstiger tröskelvärdena i leden a och b i första stycket. Tröskelvärdena får dock inte överskrida 6 000 000 EUR för balansomslutningen och 12 000 000 EUR för nettoomsättningen.

6. Medelstora koncerner är koncerner som inte är små koncerner, som består av moderföretag och dotterföretag som omfattas av en koncernredovisning och som efter konsolidering inte överskrider gränsvärdena i åtminstone två av följande tre kriterier på moderföretagets balansdag:

- a) Balansomslutning: 20 000 000 EUR.
- b) Nettoomsättning: 40 000 000 EUR.
- c) Genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret: 250.

7. Stora koncerner är koncerner som består av moderföretag och dotterföretag som omfattas av en koncernredovisning och som efter konsolidering överskrider gränsvärdena i åtminstone två av följande tre kriterier på moderföretagets balansdag:

- a) Balansomslutning: 20 000 000 EUR.
- b) Nettoomsättning: 40 000 000 EUR.
- c) Genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret: 250.

8. Medlemsstaterna ska tillåta att den kvittning som avses i artikel 24.3 eller varje eliminering till följd av artikel 24.7 inte utförs när gränsvärdena i punkterna 5–7 i den här artikeln beräknas. I sådana fall ska gränsvärdena för balansomslutningen och nettoomsättningen höjas med 20 %.

9. För medlemsstater som inte har infört euron ska beloppen i punkterna 1–7, för alla direktiv som fastställer dessa belopp, räknas om till nationell valuta genom tillämpning av den växelkurs som offentliggjordes i *Europeiska unionens officiella tidning* dagen för respektive direktivs ikraftträdande.

Vid omräkning till nationell valuta för de medlemsstater som inte har infört euron får de belopp i euro som fastställs i punkterna 1, 3, 4, 6 och 7 ökas eller minskas med maximalt 5 % för att man ska kunna uppnå jämna belopp i de nationella valutorna.

10. När ett företag eller en koncern på balansdagen överskrider eller upphör att överskrida gränsvärdena i två av de tre kriterierna i punkterna 1–7, ska detta förhållande endast inverka på tillämpningen av de undantag som föreskrivs i detta direktiv om förhållandet inträffar två räkenskapsår i följd.

11. Den balansomslutning som avses i punkterna 1–7 i den här artikeln ska motsvaras av det samlade värdet av tillgångarna i A–E under Tillgångar i den uppställningsform som anges i bilaga III eller av tillgångarna i A–E i den uppställningsform som anges i bilaga IV.

12. När medlemsstaterna beräknar tröskelvärdena i punkterna 1–7 får de kräva att inkomster från andra källor omfattas för de företag för vilka ”nettoomsättning” inte är relevant. Medlemsstaterna får kräva att moderföretag beräknar sina tröskelvärden på koncernbasis i stället för på enskild basis. Medlemsstaterna får också kräva att koncernföretag beräknar sina tröskelvärden på gruppbasis eller koncernbasis om dessa företag har bildats uteslutande för att undvika rapportering av vissa uppgifter.

13. För att ta hänsyn till effekterna av inflationen ska kommissionen minst vart femte år genom delegerade akter i enlighet med artikel 49 se över och, där så är lämpligt, ändra de tröskelvärden som avses i punkterna 1–7 i den här artikeln, med beaktande av inflationsmåttn som offentliggörs i *Europeiska unionens officiella tidning*.

KAPITEL 2

ALLMÄNNA BESTÄMMELSER OCH PRINCIPER

Artikel 4

Allmänna bestämmelser

1. Årsbokslutet ska utgöra en helhet och ska för alla företag som ett minimum bestå av balansräkning, resultaträkning och noter till de finansiella rapporterna.

Medlemsstaterna får kräva att andra företag än små företag tar med andra uppgifter i årsboksluten utöver de handlingar som anges i första stycket.

2. Årsbokslut ska upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med bestämmelserna i detta direktiv.

3. Årsbokslutet ska ge rättvisande bild av företagets tillgångar, skulder, ekonomiska ställning och resultat. Om tillämpningen av detta direktiv inte räcker till för att ge en rättvisande bild av företagets tillgångar, skulder, ekonomiska ställning och resultat ska alla ytterligare upplysningar som är nödvändiga för att uppfylla detta krav lämnas i noterna till de finansiella rapporterna.

4. Om tillämpningen av en bestämmelse i detta direktiv undantagsvis är oförenlig med den skyldighet som föreligger enligt punkt 3, ska avsteg göras från denna bestämmelse för att ge en rättvisande bild av företagets tillgångar, skulder, ekonomiska ställning och resultat. Varje sådant avsteg ska anges i noterna till de finansiella rapporterna med upplysning om skälen för avsteget och om den inverkan som detta har på uppgifterna om företagets tillgångar, skulder, ekonomiska ställning och resultat.

Medlemsstaterna får bestämma de särskilda fall när avsteg kan ske och får föreskriva de undantagsregler som ska gälla i dessa fall.

5. Medlemsstaterna får kräva att andra företag än små företag lämnar upplysningar i sina årsbokslut som går utöver det som krävs enligt detta direktiv.

6. Med avvikelse från punkt 5 får medlemsstaterna kräva att små företag utarbetar, lämnar och offentliggör upplysningar i de finansiella rapporterna som går utöver kraven i detta direktiv, förutsatt att alla sådana uppgifter samlas in inom ramen för ett enda registreringssystem och att upplysningskravet ingår i den nationella skattelagstiftningen enbart av skatteuppbördsskäl. De upplysningar som krävs enligt denna punkt ska ingå i den relevanta delen av de finansiella rapporterna.

7. Medlemsstaterna ska till kommissionen överlämna alla ytterligare upplysningar som de kräver i enlighet med punkt 6 vid införlivandet av detta direktiv och när de inför nya krav i enlighet med punkt 6 i den nationella lagstiftningen.

8. De medlemsstater som använder elektroniska lösningar för inlämning och offentliggörande av årsbokslut ska se till att små företag i enlighet med kapitel 7 inte är skyldiga att offentliggöra de ytterligare upplysningar som krävs i den nationella skattelagstiftningen enligt punkt 6.

Artikel 5

Allmänna upplysningar

I den handling som innehåller de finansiella rapporterna ska företagets namn och de upplysningar som föreskrivs i artikel 5 a och b i direktiv 2009/101/EG ingå.

Artikel 6

Allmänna principer för finansiell rapportering

1. Poster som ingår i årsbokslutet och koncernredovisningen ska redovisas och värderas i enlighet med följande allmänna principer:

- a) Företaget förutsätts fortsätta sin verksamhet.
- b) Redovisningsprinciper och värderingsgrunder ska tillämpas konsekvent från ett räkenskapsår till ett annat.
- c) Redovisning och värdering ska ske med iakttagande av rimlig försiktighet. Detta innebär särskilt att
 - i) endast per balansdagen konstaterade intäkter får redovisas,
 - ii) alla skulder som har uppkommit under det berörda räkenskapsåret eller under ett tidigare räkenskapsår ska redovisas, även om dessa skulder blir kända först efter balansdagen men före den dag då balansräkningen upprättas, och att
 - iii) alla negativa värdejusteringar ska redovisas, oavsett om resultatet för räkenskapsåret är en vinst eller en förlust.
- d) Belopp som redovisas i balansräkningen och resultaträkningen ska beräknas enligt periodiseringsprincipen.
- e) Den ingående balansen för varje räkenskapsår ska stämma överens med närmast föregående räkenskapsårs utgående balans.

- f) Tillgångs- och skuldposternas beståndsdelar ska värderas var för sig.
- g) Kvitting får inte ske mellan tillgångs- och skuldposter eller mellan intäcks- och kostnadsposter.
- h) Poster i resultat- och balansräkningarna ska redovisas och presenteras med beaktande av den ekonomiska innebörden av transaktionen eller överenskommelsen i fråga.
- i) Poster som redovisas i de finansiella rapporterna ska värderas i enlighet med principen om anskaffnings- eller tillverkningskostnad.
- j) De krav som anges i detta direktiv när det gäller redovisning, värdering, utformning, upplysning och koncernredovisning behöver inte uppfyllas om följderna av att uppfylla dem är oväsentliga.

2. Trots vad som sägs i punkt 1 g får medlemsstaterna i särskilda fall tillåta eller kräva att företag utför kvitning mellan tillgångs- och skuldposter eller mellan intäcks- och kostnadsposter, förutsatt att de belopp som kvittas anges som bruttobelopp i noterna till den finansiella rapporten.

3. Medlemsstaterna får undanta företag från kraven i punkt 1 h.

4. Medlemsstaterna får begränsa tillämpningsområdet för punkt 1 j till uppställning och upplysning.

5. Utöver de belopp som redovisas i enlighet med punkt 1 c ii får medlemsstaterna tillåta eller kräva att alla förutsebara skulder och möjliga förluster som uppstår under det berörda räkenskapsåret eller under ett tidigare räkenskapsår redovisas, även om dessa skulder eller förluster blir kända först efter balansdagen men före den dag då balansräkningen upprättas.

Artikel 7

Alternativ värderingsgrund för anläggningstillgångar till omvärderade belopp

1. Med avvikelse från artikel 6.1 i får medlemsstaterna tillåta eller kräva att alla företag eller vissa kategorier av företag värderar anläggningstillgångar till omvärderade belopp. När nationell lagstiftning föreskriver en sådan värdering enligt omvärderingsprincipen ska den definiera innehåll och tillämpningsområde samt reglerna för tillämpningen.

2. Om punkt 1 tillämpas ska ett belopp som motsvarar skillnaden mellan en värdering enligt anskaffnings- eller tillverkningskostnad och en värdering enligt omvärderingsprincipen tas upp i balansräkningen i uppskrivningsfonden under "Eget kapital".

Uppskrivningsfonden får när som helst helt eller delvis kapitaliseras.

Uppskrivningsfonden ska minskas om det överförda beloppet till fonden inte längre behövs för tillämpningen av redovisning enligt omvärderingsprincipen. Medlemsstaterna får besluta om regler för uppskrivningsfondens användning, förutsatt att överföringar till resultaträkningen från uppskrivningsfonden får ske endast i den mån de överförda beloppen har varit kostnadsförda i resultaträkningen eller motsvarar realiserade intäkter. Belopp från uppskrivningsfonden får inte delas ut, vare sig direkt eller indirekt, om inte beloppet utgör en realiserad intäkt.

Med förbehåll för vad som anges i andra och tredje styckena i denna punkt får uppskrivningsfonden inte minskas.

3. Värdejusteringar ska beräknas varje år på grundval av det omvärderade beloppet. Genom undantag från artiklarna 9 och 13 får medlemsstaterna emellertid tillåta eller kräva att endast beloppet av värdejusteringar på grundval av anskaffnings- eller tillverkningskostnad redovisas under respektive poster i de uppställningsformer som anges i bilagorna V och VI och att den skillnad som uppkommer som ett resultat av värdering enligt omvärderingsprincipen enligt denna artikel redovisas separat i uppställningen.

Artikel 8

Alternativ värderingsgrund till verkligt värde

1. Genom undantag från artikel 6.1 i och med förbehåll för de villkor som anges i denna artikel

- a) ska medlemsstaterna tillåta eller kräva att alla företag eller vissa kategorier av företag värderar finansiella instrument, inklusive derivatinstrument, till verkligt värde, och
- b) får medlemsstaterna tillåta eller kräva att alla företag eller vissa kategorier av företag värderar vissa slag av tillgångar som inte är finansiella instrument till belopp som fastställs med hänvisning till verkligt värde.

Ett sådant tillstånd eller krav får begränsas till koncernredovisning.

2. I detta direktiv ska varubaserade avtal som ger endera avtalsparten rätt att betala med kontanter eller något annat finansiellt instrument anses som derivatinstrument, utom när sådana avtal

- a) ingicks för och fortsätter att uppfylla företagets förväntade inköps-, försäljnings- eller användningsbehov vid den tidpunkt när de ingicks och senare,

b) betecknades från början som varubaserade avtal, och

c) förväntas bli reglerade genom leverans av varan.

3. Punkt 1 a ska endast tillämpas för följande skulder:

- a) Skulder som innehas för handelsändamål.
- b) Derivatinstrument.

4. Värdering enligt punkt 1 a ska inte gälla följande:

- a) Andra finansiella instrument än derivatinstrument som hålls till förfall.
- b) Lånefordringar och kundfordringar som härrör från företaget och som inte innehas för handelsändamål.
- c) Andelar i dotterföretag, intresseföretag och samriskföretag, ägarandelsbevis som har utfärdats av företaget, avtal om villkorad ersättning i samband med företagskombinationer liksom andra finansiella instrument av sådan särskild karaktär att instrumenten, enligt vad som är allmänt accepterat, redovisas på annat sätt än andra finansiella instrument.

5. Genom undantag från artikel 6.1 i får medlemsstaterna, i fråga om alla tillgångar och skulder som uppfyller kraven för en säkrad post enligt ett system för säkringsredovisning till verkligt värde, eller en bestämd del av sådana tillgångar eller skulder, tillåta värdering till det specifika belopp som fordras enligt det systemet.

6. Genom undantag från punkterna 3 och 4 får medlemsstaterna tillåta eller kräva redovisning och värdering av samt upplysningar om finansiella instrument i överensstämmelse med internationella redovisningsstandarder som antagits i enlighet med förordning (EG) nr 1606/2002.

7. Det verkliga värdet enligt denna artikel ska fastställas med hänvisning till ett av följande värden:

- a) Ett marknadsvärde, för de finansiella instrument för vilka en tillförlitlig marknad med lätthet kan bestämmas. Om marknadsvärdet inte med lätthet kan bestämmas för ett instrument men däremot för dess beståndsdelar eller för ett liknande instrument, får instrumentets marknadsvärde härledas från värdet på beståndsdelarna eller på det liknande instrumentet.

- b) Ett värde som beräknas utifrån allmänt accepterade värderingsmodeller och värderingsmetoder för finansiella instrument för vilka en tillförlitlig marknad inte med lätthet kan bestämmas, förutsatt att sådana värderingsmodeller och värderingsmetoder ger en rimlig uppskattning av marknadsvärdet.

Finansiella instrument som inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt genom någon av de metoder som beskrivs i leden a och b i första stycket, ska värderas i enlighet med principen om anskaffnings- eller tillverkningskostnad i den utsträckning en beräkning är möjlig på denna grund.

8. När ett finansiellt instrument värderas till verkligt värde ska en värdeförändring trots artikel 6.1 c tas upp i resultaträkningen, utom i följande fall då en förändring av detta slag ska tas upp direkt i fonden för verkligt värde:

- a) Instrumentet är ett säkringsinstrument enligt ett system för säkringsredovisning som tillåter att en del av eller hela värdeförändringen inte tas med i resultaträkningen.
- b) Värdeförändringen är orsakad av en kursförändring på en monetär post som utgör en del av ett företags nettoinvestering i en utländsk enhet.

Medlemsstaterna får tillåta eller kräva att en värdeförändring på en finansiell tillgång som är tillgänglig för försäljning, och som inte är ett derivatinstrument, tas upp direkt i fonden för verkligt värde. Denna fond för verkligt värde ska justeras när belopp som anges i den inte längre är nödvändiga för tillämpningen av leden a och b i första stycket.

9. När tillgångar som inte är finansiella instrument värderas till verkligt värde får medlemsstaterna trots artikel 6.1 c tillåta eller kräva att alla företag eller vissa kategorier av företag tar upp en värdeförändring i resultaträkningen.

KAPITEL 3

BALANSRÄKNING OCH RESULTATRÄKNING

Artikel 9

Allmänna bestämmelser om balans- och resultaträkningar

1. Balans- och resultaträkningarnas uppställningsform får inte ändras från ett räkenskapsår till ett annat. Avsteg från denna princip ska dock tillåtas i undantagsfall för att ge en rättvisande bild av företagets tillgångar, skulder, ekonomiska

ställning och resultat. Alla sådana undantag och skälen till dem ska redovisas i noterna till den finansiella rapporten.

2. I balans- och resultaträkningarna ska de poster som anges i bilagorna III–VI tas upp var för sig i angiven ordningsföljd. Medlemsstaterna ska tillåta en mera detaljerad underindelning av dessa poster, förutsatt att de föreskrivna uppställningsformerna följs. Medlemsstaterna ska tillåta att delsummer och nya poster läggs till, förutsatt att innehållet i sådana nya poster inte omfattas av de i uppställningsformen angivna posterna. Medlemsstaterna får föreskriva sådana underindelningar, eller delsummer eller nya poster.

3. Uppställningsform, nomenklatur och terminologi för sådana poster i balans- och resultaträkningarna som föregås av arabiska siffror ska anpassas i de fall ett företags särskilda inriktning kräver det. Medlemsstaterna får kräva sådana anpassningar för företag som utgör en del av en viss ekonomisk sektor.

Medlemsstaterna får tillåta eller kräva att poster i balans- och resultaträkningarna som föregås av arabiska siffror sammanslås när de med hänsyn till målsättningen att ge en rättvisande bild av företagets tillgångar, skulder, ekonomiska ställning och resultat har ett oväsentligt värde eller när en sådan sammanslagning främjar överskådligheten, förutsatt att de sammanslagna posterna specificeras i noter till de finansiella rapporterna.

4. Genom undantag från punkterna 2 och 3 i den här artikeln får medlemsstaterna begränsa företagets möjligheter att avvika från de uppställningsformer som anges i bilagorna III–VI i den utsträckning som detta är nödvändigt för att de finansiella rapporterna ska kunna översändas elektroniskt.

5. För varje balans- och resultaträkningspost ska beloppet för det räkenskapsår som balans- eller resultaträkningen hänför sig till och beloppet för motsvarande post från föregående räkenskapsår anges. Om dessa belopp inte är jämförbara får medlemsstaterna kräva att beloppet för föregående räkenskapsår justeras. Varje fall av bristande jämförbarhet och eventuella justeringar av beloppen ska redovisas, med förklaringar, i noterna till den finansiella rapporten.

6. Medlemsstaterna får tillåta eller kräva en anpassning av balans- och resultaträkningarnas uppställningsformer, så att dessa utvisar disposition av vinsten eller behandling av förlusten.

7. För behandlingen av ägarintressen i årsbokslut gäller följande:

- a) Medlemsstaterna får tillåta eller kräva att ägarintressen redovisas enligt kapitalandelsmetoden enligt artikel 27, med beaktande av den anpassning som är nödvändig med hänsyn till de särdrag som utmärker årsbokslut jämfört med koncernredovisning.
- b) Medlemsstaterna får tillåta eller kräva att den andel av resultatet som kan hänföras till ägarintressen redovisas i resultaträkningen endast i fråga om belopp som motsvarar utdelningar som redan erhållits eller som kan yrkas.
- c) Om den vinst som är hänförlig till det ägarintresse och som redovisats i resultaträkningen överskrider beloppet av utdelningar som redan erhållits eller som kan yrkas, ska skillnaden tas upp som en reserv som inte får delas ut till aktieägarna.

Artikel 10

Uppställning av balansräkningen

För uppställningen av balansräkningen ska medlemsstaterna föreskriva en eller båda av de uppställningsformer som anges i bilagorna III och IV. Om en medlemsstat föreskriver båda uppställningsformerna får den tillåta att företagen själva bestämmer vilken av de angivna uppställningsformerna som de vill använda.

Artikel 11

Alternativ uppställning av balansräkningen

Medlemsstaterna får tillåta eller kräva att företag eller vissa kategorier av företag lägger fram posterna på grundval av åtskillnad mellan kortfristiga och långfristiga poster i annan uppställningsform än den som anges i bilagorna III och IV, under förutsättning att den information som lämnas åtminstone är likvärdig med den som annars ska lämnas i enlighet med bilagorna III och IV.

Artikel 12

Särskilda bestämmelser för vissa poster i balansräkningen

1. Om en tillgång eller en skuld avser fler än en post i uppställningsformen ska förhållandet till andra poster redovisas antingen under den post där den tas upp eller i noterna till den finansiella rapporten.
2. Egna aktier eller andelar samt aktier eller andelar i koncernföretag ska endast redovisas under de för detta ändamål föreskrivna rubrikerna.
3. Om tillgångar ska redovisas som anläggnings- eller omsättningstillgångar beror på det ändamål för vilket de är avsedda.

4. Rätt till fast egendom och andra liknande rättigheter, så som dessa definieras i nationell lagstiftning, ska redovisas under rubriken "Mark och byggnader".

5. Anskaffnings- eller tillverkningskostnaden, eller det omvärderade beloppet i de fall där artikel 7.1 är tillämplig, för anläggningstillgångar med begränsad ekonomisk livslängd ska minskas genom värdejusteringar i syfte att systematiskt skriva av sådana tillgångar över deras nyttjandeperiod.

6. För värdejusteringar för anläggningstillgångar gäller följande:

a) Medlemsstaterna får tillåta eller kräva att finansiella anläggningstillgångar värdejusteras i syfte att åsätta dem det lägre värde de har på balansdagen.

b) Anläggningstillgångar ska – oberoende av om de har en begränsad ekonomisk livslängd eller inte – värdejusteras i syfte att åsätta dem det lägre värde de har på balansdagen, om det kan förutses att värdeminskningen är bestående.

c) De värdejusteringar som avses i leden a och b ska debiteras resultaträkningen och anges separat i noterna till den finansiella rapporten om de inte har tagits upp särskilt i resultaträkningen.

d) Värdering till det lägre värdet enligt leden a och b får inte bibehållas, om skälen för värdejusteringen har upphört; denna bestämmelse gäller inte värdejusteringar som gjorts med avseende på goodwill.

7. Omsättningstillgångar ska göras till föremål för värdejusteringar i syfte att ta upp dem till det lägre marknadsvärde eller, under särskilda förhållanden, till något annat lägre värde som kan åsättas dem på balansdagen.

Värdering till det lägre värdet enligt första stycket får inte bibehållas om skälen för värdejusteringen har upphört.

8. Medlemsstaterna får tillåta eller kräva att ränta på kapital som har lånats för att finansiera produktionen av anläggnings- eller omsättningstillgångar inräknas i tillverkningskostnaderna i den mån räntan hänför sig till produktionsperioden. Om denna bestämmelse tillämpas ska det anges i noterna till den finansiella rapporten.

9. Medlemsstaterna får tillåta att anskaffnings- eller tillverkningskostnaderna för likartade lagertillgångar och andra fungibla tillgångsposter, inräknat värdepapper, värderas antingen på grundval av vägda genomsnittspriser, enligt FIFO-metoden ("först in – först ut"), enligt LIFO-metoden ("sist in – först ut") eller en metod som återspeglar allmänt accepterad bästa praxis.

10. Om det belopp som ska återbetalas för en skuld överstiger det mottagna beloppet, får medlemsstaterna tillåta eller kräva att mellanskillnaden tas upp som en tillgång. Den ska redovisas separat i balansräkningen eller i noterna till den finansiella rapporten. Mellanskillnaden ska skrivas av med ett skäligt belopp varje år och ska vara helt avskriven senast när skulden återbetalas.

11. Immateriella anläggningstillgångar ska skrivas av under tillgångens förväntade nyttjandeperiod.

Om den förväntade nyttjandeperioden för kostnader för utveckling och goodwill undantagsvis inte kan uppskattas tillförlitligt ska sådana tillgångar skrivas av inom en maximal tidsperiod som medlemsstaten fastställer. Denna maximala tidsperiod får inte vara kortare än fem år och får inte överskrida tio år. En förklaring av den period under vilken goodwill skrivs av ska lämnas i noterna till den finansiella rapporten.

Om nationell lagstiftning tillåter att kostnader för utveckling eller bolagsbildning tas upp under "Tillgångar", och kostnaderna för utveckling eller bolagsbildning inte har avskrivits helt, ska medlemsstaterna kräva att ingen vinstutdelning får äga rum, om inte för utdelning tillgängliga reserver och balanserade vinstmedel från tidigare år är minst lika stora som de icke avskrivna kostnaderna.

Om nationell lagstiftning tillåter att kostnader för bolagsbildning tas upp under "Tillgångar", ska dessa kostnader skrivas av inom högst fem år. I sådana fall ska medlemsstaterna kräva att tredje stycket i tillämpliga delar ska gälla kostnader för bolagsbildning.

I undantagsfall får medlemsstaterna medge undantag från tredje och fjärde styckena. Sådana undantag och skälen till dem ska redovisas i noterna till den finansiella rapporten.

12. Avsättningar ska täcka skulder som till sin karaktär är klart bestämda och som på balansdagen är antingen sannolika eller säkra beträffande sin förekomst, men som är obestämda i fråga om belopp eller tidpunkten då de uppkommer.

Medlemsstaterna får även tillåta att avsättningar görs i avsikt att täcka sådana kostnader som till sin karaktär är klart bestämda

och som på balansdagen är antingen sannolika eller säkra beträffande sin förekomst, men som är obestämda i fråga om belopp eller tidpunkten då de uppkommer.

På balansdagen ska en avsättning motsvara den bästa uppskattningen av de kostnader som sannolikt kommer att uppstå eller, när det gäller en skuld, det belopp som krävs för att återbetala denna skuld. Avsättningar får inte användas för att justera tillgångarnas värde.

Artikel 13

Uppställning av resultaträkningen

1. Medlemsstaterna ska föreskriva att en av eller båda de i bilagorna V och VI angivna uppställningsformerna ska användas för uppställning av resultaträkningen. Om en medlemsstat föreskriver båda uppställningsformerna får den tillåta att företagen att själva bestämmer vilken av de angivna uppställningsformerna som de vill använda.

2. Genom undantag från artikel 4.1 får medlemsstaterna tillåta eller kräva att alla företag, eller vissa kategorier av företag, lämnar en resultatrapport i stället för en resultaträkning i enlighet med bilagorna V och VI, förutsatt att de lämnade upplysningarnas innehåll minst är likvärdigt med de uppgifter som krävs i bilagorna V och VI.

Artikel 14

Förenklningar för små och medelstora företag

1. Medlemsstaterna får tillåta små företag att upprätta balansräkningar i förkortad form som endast visar de poster i bilagorna III och IV som föregås av bokstäver eller romerska siffror, varvid särskilt ska anges följande:

a) De upplysningar som krävs i bilaga III enligt parenteserna vid posten D II på aktivsidan och posten C på passivsidan, dock endast med totalsumma för varje post.

b) De upplysningar som krävs i i parenteserna vid posten D II i bilaga IV.

2. Medlemsstaterna får tillåta små och medelstora företag att upprätta resultaträkningar i förkortad form med följande begränsningar:

a) I bilaga V får posterna 1–5 slås ihop till en enda post kallad "Bruttoresultat".

b) I bilaga VI får posterna 1, 2, 3 och 6 slås ihop till en enda post kallad "Bruttoresultat".

KAPITEL 4

NOTER TILL DE FINANSIELLA RAPPORTERNA

Artikel 15

Allmänna bestämmelser om noterna till de finansiella rapporterna

Om noterna till balansräkningen och resultaträkningen läggs fram i enlighet med detta kapitel, ska noterna läggas fram i den ordning som posterna redovisas i balansräkningen och resultaträkningen.

Artikel 16

Innehåll i noterna till de finansiella rapporterna för alla företag

1. I noterna till de finansiella rapporterna ska alla företag, utöver eventuella uppgifter som krävs enligt andra bestämmelser i detta direktiv, lämna följande upplysningar:

- a) Tillämpade redovisningsprinciper.
- b) Om anläggningstillgångar redovisas till omvärderade belopp ska en tabell tas med som visar
 - i) förändringar i uppskrivningsfonden under räkenskapsåret, med en förklaring av den skattemässiga behandlingen av posterna i denna, samt
 - ii) det bokförda värdet i balansräkningen som skulle ha redovisats om anläggningstillgångarna inte hade omvärderats.
- c) Om finansiella instrument och/eller tillgångar som inte är finansiella instrument värderas till verkligt värde ska följande upplysningar lämnas:
 - i) De viktigaste bakomliggande antagandena för värderingsmodellerna och värderingsmetoderna, när verkliga värden har bestämts enligt artikel 8.7 b.
 - ii) För varje kategori av finansiella instrument eller tillgångar som inte är finansiella instrument: det verkliga värdet, de förändringar av värdet som redovisas direkt i resultaträkningen liksom de förändringar som redovisas i fond för verkligt värde.
 - iii) För varje kategori av derivatinstrument, upplysningar om omfattning och typ, inklusive viktiga villkor

som kan påverka belopp, tidpunkt och säkerhet vad gäller framtida kassaflöden.

- iv) En tabell som visar förändringar i fond för verkligt värde under räkenskapsåret.
 - d) Det totala beloppet för ekonomiska åtaganden, garantier eller eventuella förpliktelser som inte är upptagna i balansräkningen, och en översikt över arten och formen för varje ställd säkerhet. Pensionsförpliktelser och förpliktelser mot koncernföretag eller intresseföretag ska anges särskilt.
 - e) Storleken på de förskott och krediter som har beviljats ledamöterna i förvaltnings-, lednings- och tillsynsorganen med uppgift om räntesatser, huvudsakliga villkor och eventuellt återbetalda, avskrivna eller undantagna belopp, liksom åtaganden som har ingåtts för ledamöternas räkning i form av garantier av något slag. Uppgift ska lämnas om summan för varje sådan kategori av befattningshavare.
 - f) Storleken på och arten av enskilda intäcks- eller kostnadsposter av exceptionell storlek eller förekomst.
 - g) Summan av företagets skulder med en kvarstående löptid på mer än fem år samt alla skulder för vilka företaget har ställt säkerhet med uppgift om säkerhetens art och form.
 - h) Genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret.
2. Medlemsstaterna får på motsvarande sätt kräva att små företag ska lägga fram de uppgifter som krävs i artikel 17.1 a, m, p, q och r.
- Vid tillämpningen av första stycket ska den information som krävs i artikel 17.1 p begränsas till inriktningen på och det kommersiella syftet med de arrangemang som avses i den punkten.
- Vid tillämpningen av första stycket ska lämnande av den information som krävs i artikel 17.1 r begränsas till transaktioner som företaget genomfört med de parter som förtecknas i fjärde stycket i den punkten.
3. Medlemsstaterna får inte kräva upplysningar från små företag utöver vad som krävs eller tillåts enligt denna artikel.

Artikel 17

Ytterligare upplysningar om medelstora och stora företag och företag av allmänt intresse

1. I noterna till de finansiella rapporterna ska medelstora och stora företag och företag av allmänt intresse, utöver den information som krävs enligt artikel 16 och övriga bestämmelser i detta direktiv, lämna följande upplysningar:

a) För anläggningstillgångarnas olika poster:

i) Anskaffnings- eller tillverkningskostnaden eller, om en alternativ värderingsgrund har använts, verkligt värde eller omvärderat värde i början och slutet av räkenskapsåret.

ii) Tillkommande och avgående poster samt överföringar under räkenskapsåret.

iii) De ackumulerade värdejusteringarna vid början och slutet av räkenskapsåret.

iv) Redovisade värdejusteringar under räkenskapsåret.

v) Förändringar i ackumulerade värdejusteringar som avser tillkommande och avgående poster samt överföringar under räkenskapsåret.

vi) Om ränta kapitaliseras i enlighet med artikel 12.8, det belopp som har redovisats under tillgångar under räkenskapsåret.

b) Om anläggnings- eller omsättningstillgångar är föremål för värdejustering uteslutande av skatteskäl, justeringsbeloppet och anledningen till justeringen.

c) Om finansiella instrument värderas till anskaffnings- eller tillverkningskostnaden:

i) För varje kategori av derivatinstrument:

— Instrumentens verkliga värde om ett sådant värde kan bestämmas med hjälp av någon av de metoder som anges i artikel 8.7 a.

— Upplysningar om instrumentens omfattning och typ.

ii) För finansiella anläggningstillgångar som upptas till ett värde som överstiger det verkliga värdet:

— Bokfört värde och verkligt värde för antingen de individuella tillgångarna eller lämpliga grupper av dessa individuella tillgångar.

— Skälen till att det bokförda värdet inte har minskats, inklusive det stöd som finns för antagandet att det bokförda värdet kommer att återvinnas.

d) Storleken på räkenskapsårets ersättningar till ledamöterna i förvaltnings-, lednings- och tillsynsorganen på grund av deras arbetsuppgifter samt varje avtalad eller på annat sätt uppkommen förpliktelse som avser pensioner till tidigare ledamöter i dessa organ, med uppgift om summan för varje sådan kategori av organ.

Medlemsstaterna får frågå kravet på att en sådan uppgift utlämnas, om ett utlämnande av uppgiften skulle göra det möjligt att få kännedom om den ekonomiska ställningen för en viss ledamot i dessa organ.

e) Det genomsnittliga antalet anställda under räkenskapsåret, fördelat på kategorier, samt, om uppgift inte har lämnats särskilt i resultaträkningen, personalkostnaderna för räkenskapsåret, uppdelade mellan löner, sociala avgifter och pensionskostnader.

f) Om uppskjuten skatt redovisas i balansräkningen, uppskjutna skattebelopp i slutet av räkenskapsåret, och förändringarna i denna post under räkenskapsåret.

g) Namn och säte för varje företag i vilket företaget antingen självt eller genom en person som handlar i eget namn men för företagets räkning har ett ägarintresse, med uppgift om kapitalandel i företaget samt beloppet för det senare företagets eget kapital och resultat för det senaste räkenskapsår för vilket årsbokslut har fastställts. Uppgifterna om skulder och eget kapital samt årsresultat får utlämnas, om det berörda företaget inte offentliggör sin balansräkning och inte kontrolleras av företaget.

Medlemsstaterna får tillåta att de upplysningar som föreskrivs i första stycket i detta led ges formen av en översikt som ges in i enlighet med artikel 3.1 och 3.3 i direktiv 2009/101/EG; upplysning om ingivandet av en sådan översikt ska lämnas i noterna till den finansiella rapporten. Medlemsstaterna får också tillåta att uppgifter utlämnas om de har sådan karaktär att de skulle kunna vålla allvarlig skada för något av de företag som de avser. Medlemsstaterna kan fordra att ett sådant utlämnande får ske endast om det i förväg har godkänts av en domstol eller en administrativ myndighet. Upplysning om varje utlämnande ska lämnas i noterna till den finansiella rapporten.

- h) Antal och nominellt värde eller, i frånvaro av sådant värde, det bokförda parivärdet för de aktier som har tecknats under räkenskapsåret inom ramen för det "godkända" kapitalet, med förbehåll för vad som gäller angående detta kapitalstorlek enligt artikel 2 e i direktiv 2009/101/EG eller artikel 2 c och d i direktiv 2012/30/EU.
- i) Om det finns mer än ett aktieslag, antal och nominellt värde eller, i avsaknad av sådant värde, det bokförda parivärdet för varje aktieslag.
- j) Förekomsten av vinstandelsbevis, konvertibla skuldebrev, optioner, teckningsoptioner eller liknande värdepapper eller rättigheter, med uppgift om antal och tillhörande rättigheter.
- k) Namn, säte och rättslig form för varje företag i vilket företaget är obegränsat ansvarig delägare.
- l) Namn och säte för det företag som upprättar koncernredovisning i den största av de koncerner i vilken företaget ingår som dotterföretag.
- m) Namn och säte för det företag som upprättar koncernredovisning i den minsta av de koncerner som ingår i den i led l angivna koncernen och i vilken företaget ingår som dotterföretag.
- n) Den plats där kopior av de koncernredovisningar som avses i leden l och m kan erhållas, om de finns tillgängliga.
- o) Förslaget till disposition av företagets vinst eller förlust, eller i förekommande fall, dispositionen av företagets vinst eller förlust.
- p) Inriktningen på och det kommersiella syftet med de arrangemang som företaget inte tagit med i balansräkningen och arrangemangens ekonomiska inverkan på företaget, under förutsättning att riskerna eller fördelarna med sådana arrangemang är betydande, och i den mån redovisning av dessa risker eller fördelar är nödvändig för att bedöma företagets ekonomiska ställning.
- q) Arten och den ekonomiska effekten av väsentliga händelser som inträffar efter balansdagen, vilka inte återspeglas i resultaträkningen eller balansräkningen.
- r) Transaktioner som företaget genomfört med närstående parter, inklusive det totala beloppet för sådana transaktioner, typ av närstående partsförhållande samt annan information avseende transaktionerna som är nödvändig för att bedöma företagets ekonomiska ställning. Upplysningar om enskilda transaktioner får sammanföras enligt typ, med undantag för de fall då särskild information är nödvändig för att bedöma vilken inverkan transaktioner med närstående part har på företagets ekonomiska ställning.
- Medlemsstaterna får tillåta eller kräva att endast upplysningar om transaktioner med närstående parter som inte har genomförts under normala marknadsförhållanden lämnas.
- Medlemsstaterna får tillåta att upplysningar om transaktioner som ingåtts mellan två eller flera företag inom en koncern inte lämnas, förutsatt att ett dotterföretag som är part i transaktionen ägs helt och hållet av ett sådant företag.
- Medlemsstaterna får tillåta att ett medelstort företag begränsar upplysningarna om transaktioner med närstående parter till transaktioner som ingåtts mellan
- i) ägare som innehar ett ägarintresse i företaget,
 - ii) företag i vilka företaget självt har ett ägarintresse, och
 - iii) ledamöter i företagets administrations-, lednings- eller kontrollorgan.
2. Medlemsstaterna ska inte vara skyldiga att tillämpa punkt 1 g på ett företag som är ett moderföretag som lyder under medlemsstatens lagstiftning i följande fall:
- a) Om företaget i vilket detta moderföretag har ett ägarintresse i enlighet med punkt 1 g omfattas av en koncernredovisning som upprättas av detta moderföretag eller omfattas av en koncernredovisning för en större koncern som avses i artikel 23.4.
 - b) Om detta ägarintresse har redovisats av det nämnda moderföretaget i dess årsbokslut i enlighet med artikel 9.7, eller i den koncernredovisning som upprättats av det nämnda moderföretaget i enlighet med artikel 27.1–27.8.

*Artikel 18***Ytterligare upplysningar om stora företag och företag av allmänt intresse**

1. I noterna till den finansiella rapporten ska stora företag och företag av allmänt intresse, utöver den information som krävs enligt artiklarna 16 och 17 och övriga bestämmelser i detta direktiv, lämna följande upplysningar:

- a) Nettoomsättningen uppdelad efter verksamhetskategorier och geografiska marknader, i den mån dessa kategorier respektive marknader väsentligen skiljer sig åt, med hänsyn tagen till hur handeln med sådana varor och tjänster är organiserad.
- b) Varje lagstadgade revisors eller revisionsföretags totala arvoden under räkenskapsåret för den lagstadgade revisionen av årsbokslutet, totala arvoden för andra kvalitetssäkringstjänster, totala arvoden för skatterådgivning samt totala arvoden för andra tjänster än revisionstjänster.

2. Medlemsstaterna får tillåta att den information som avses i punkt 1 a utelämnas, om offentliggörandet av dessa uppgifter skulle kunna vålla allvarlig skada för företaget. Medlemsstaterna kan fordra att ett utelämnande får ske endast om det i förväg har godkänts av en domstol eller en administrativ myndighet. Upplysning om varje utelämnande ska lämnas i noterna till den finansiella rapporten.

3. Medlemsstaterna får föreskriva att punkt 1 b inte ska gälla årsbokslut för företag som ingår i den koncernredovisning som måste upprättas enligt artikel 22, under förutsättning att sådan information lämnas i noterna till koncernredovisningen.

KAPITEL 5

FÖRVALTNINGSBERÄTTELSE*Artikel 19***Förvaltningsberättelsens innehåll**

1. Förvaltningsberättelsen ska innehålla en rättvisande översikt över utvecklingen och resultatet av företagets verksamhet och dess ställning, tillsammans med en beskrivning av de väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer som det står inför.

Översikten ska vara en balanserad och fullständig analys av utvecklingen och resultatet av företagets verksamhet och av dess ställning, i vilken hänsyn tas till verksamhetens storlek och komplexitet.

I den utsträckning som behövs för att förstå företagets utveckling, resultat eller ställning ska analysen innefatta både de finansiella och, där så är lämpligt, icke-finansiella centrala resultatindikatorer som är relevanta för den aktuella verksamheten,

inklusive information rörande miljö- och personalfrågor. Förvaltningsberättelsens analys ska där så är lämpligt innehålla hänvisningar till och ytterligare upplysningar om de belopp som tas upp i årsbokslutet.

2. Förvaltningsberättelsen ska även upplysa om

- a) företagets förväntade framtida utveckling,
- b) verksamhet inom forskning och utveckling,
- c) den information om förvärv av egna aktier eller andelar som föreskrivs i artikel 24.2 i direktiv 2012/30/EU,
- d) förekomsten av filialer till företaget, och
- e) företagets användning av finansiella instrument och när det är väsentligt för bedömningen av dess tillgångar, skulder, ekonomiska ställning och resultat
 - i) företagets mål och policy för hantering av finansiella risker, inklusive dess säkringspolicy för varje viktig typ av planerad transaktion där säkringsredovisning används, och
 - ii) företagets exponering för prisrisk, kreditrisk, likviditetsrisk och kassaflödesrisk.

3. Medlemsstaterna får undanta små företag från skyldigheten att utarbeta förvaltningsberättelser, under förutsättning att de kräver att den information som avses i artikel 24.2 i direktiv 2012/30/EU om företags förvärv av sina egna aktier eller andelar lämnas i noterna till den finansiella rapporten.

4. Medlemsstaterna får undanta små och medelstora företag från den skyldighet som avses i punkt 1 tredje stycket i den mån den avser icke-finansiell information.

*Artikel 20***Företagsstyrningsrapport**

1. Företag som avses i artikel 2.1 a ska ta med en företagsstyrningsrapport i sin förvaltningsberättelse. Denna rapport ska utgöra ett särskilt avsnitt i förvaltningsberättelsen och åtminstone innehålla följande uppgifter:

a) En hänvisning till följande uppgifter, i förekommande fall:

- i) Den kod för företagsstyrning som företaget är skyldigt att följa.

ii) Den kod för företagsstyrning som företaget självt beslutat om att tillämpa.

iii) All relevant information om de metoder för företagsstyrning som tillämpas utöver kraven i nationell lagstiftning.

När det hänvisas till den kod för företagsstyrning som avses i leden i eller ii, ska företaget även lämna upplysningar om var den relevanta texten finns offentligt tillgänglig. När det hänvisas till den information som avses i led iii ska företaget se till att närmare uppgifter om dess praxis för företagsstyrning finns offentligt tillgängliga.

b) I den mån ett företag, i enlighet med nationell lagstiftning, avviker från den kod för företagsstyrning som avses i led a i eller a ii, ska företaget förklara vilka delar av koden för företagsstyrning som det avviker från och anledningen härtill. I fall då företaget beslutat att inte hänvisa till några bestämmelser för företagsstyrning i den kod som avses i led a i eller a ii ska företaget motivera detta.

c) En beskrivning av de viktigaste inslagen i företagets system för internkontroll och riskhantering i samband med den ekonomiska rapporteringen.

d) Den information som krävs i artikel 10.1 c, d, f, h och i i Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/25/EG av den 21 april 2004 om uppköpserbjudanden ⁽¹⁾ om företaget omfattas av det direktivet.

e) En beskrivning av hur bolagsstämman fungerar och vilken makt den har samt en beskrivning av aktieägarnas rättigheter och hur dessa kan utövas, såvida denna information inte redan i sin helhet finns tillgänglig i nationell lagstiftning.

f) En beskrivning av hur förvaltnings-, lednings- och tillsynsorganen och deras kommittéer är sammansatta och fungerar.

2. Medlemsstaterna får tillåta att de uppgifter som krävs enligt punkt 1 i denna artikel tas upp i

a) en separat rapport som offentliggörs tillsammans med förvaltningsberättelsen på det sätt som anges i artikel 30, eller

b) ett dokument som är tillgängligt för allmänheten på företagets webbplats, som det hänvisas till i förvaltningsberättelsen.

Denna separata rapport eller det dokument som avses i led a respektive led b får hänvisa till förvaltningsberättelsen om den information som krävs enligt punkt 1 d i denna artikel görs tillgänglig i förvaltningsberättelsen.

3. Den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget ska avge ett revisionsuttalande i enlighet med artikel 34.1 andra stycket när det gäller den information som redovisats i enlighet med punkt 1 c och d i den här artikeln och kontrollera att den information som avses i punkt 1 a, b, e och f i den här artikeln har redovisats.

4. Medlemsstaterna får undanta sådana företag som avses i punkt 1 som endast har emitterat andra värdepapper än aktier som tagits upp till handel på en reglerad marknad enligt artikel 4.1.14 i direktiv 2004/39/EG från tillämpningen av punkt 1 a, b, e och f i den här artikeln, såvida inte detta företag har emitterat aktier som är upptagna till handel i en multilateral handelsplattform i den mening som avses i artikel 4.1.15 i direktiv 2004/39/EG.

KAPITEL 6

KONCERNREDOVISNINGAR OCH ANDRA BERÄTTELSE

Artikel 21

Tillämpningsområdet för koncernredovisningar och andra berättelser

Med avseende på tillämpningen av detta kapitel ska ett moderföretag och alla dess dotterföretag omfattas av en koncernredovisning, om moderföretaget är ett företag på vilket de samordningsåtgärder som föreskrivs i detta direktiv är tillämpliga på grundval av artikel 1.1.

Artikel 22

Kravet att upprätta en koncernredovisning

1. Medlemsstaten ska föreskriva att varje företag som lyder under dess nationella lagstiftning ska upprätta en koncernredovisning och en förvaltningsberättelse för koncern, om företaget (ett moderföretag)

a) innehar majoriteten av aktieägarnas eller delägarnas röster i ett annat företag (ett dotterföretag),

b) har rätt att utse eller entlediga en majoritet av ledamöterna i förvaltnings-, lednings- eller tillsynsorganet i ett annat företag (ett dotterföretag) och samtidigt är aktieägare eller delägare i detta företag,

⁽¹⁾ EUT L 142, 30.4.2004, s. 12.

- c) har rätt att utöva ett bestämmande inflytande över ett företag (ett dotterföretag) i vilket det är aktieägare eller delägare enligt ett avtal som är slutet med det företaget eller enligt en bestämmelse i det företags urkund eller bolagsordning, om den lagstiftning som dotterföretaget lyder under tillåter sådana avtal eller bestämmelser.

En medlemsstat behöver inte föreskriva att moderföretaget ska vara aktieägare eller delägare i dotterföretaget; de medlemsstater där lagarna inte täcker sådana avtal eller klausuler behöver inte tillämpa denna bestämmelse, eller

- d) är aktieägare eller delägare i ett företag, och

- i) en majoritet av de ledamöter i företagets (dotterföretagets) förvaltnings-, lednings- eller tillsynsorgan som har utfört sitt uppdrag under räkenskapsåret, under det föregående räkenskapsåret och fram till tidpunkten för upprättandet av koncernredovisningen, har utsetts enbart på grund av den nämnde aktieägarens eller delägarens sätt att utöva sin rösträtt, eller
- ii) till följd av avtal med andra aktieägare eller delägare i företaget (dotterföretaget) ensam förfogar över en majoritet av rösterna för aktierna eller andelarna i det företaget. Medlemsstaterna får införa mer detaljerade föreskrifter angående form och innehåll för sådana avtal.

Medlemsstaterna ska åtminstone införa den i led ii angivna ordningen. De får för tillämpningen av led i kräva att rösträtten motsvarar minst 20 % av de totala rösträttigheterna.

Bestämmelserna i led i ska dock inte tillämpas om en tredje part innehar sådana rättigheter i det företaget som avses i led a, b eller c.

2. Utöver de fall som nämns i punkt 1 får medlemsstaterna kräva att ett företag som lyder under deras nationella lagstiftning upprättar en koncernredovisning och en förvaltningsberättelse för koncern om

- a) företaget (ett moderföretag) har befogenhet att utöva eller faktiskt utövar ett bestämmande inflytande eller kontroll över ett annat företag (dotterföretaget), eller
- b) företaget (ett moderföretag) och ett annat företag (dotterföretaget) står under moderföretagets gemensamma ledning,

3. Vid tillämpningen av punkt 1 a, b och d ska till moderföretagets rättigheter att rösta samt att utse och entlediga läggas sådana rättigheter som tillkommer ett annat dotterföretag eller någon som handlar i eget namn men på moderföretagets eller ett annat dotterföretags vägnar.

4. Vid tillämpningen av punkt 1 a, b och d ska de rättigheter som anges i punkt 3 minskas med sådana rättigheter som

- a) är förenade med aktier eller andelar vilka innehas för någon annans räkning än moderföretagets eller dess dotterföretags, eller som
- b) är förenade med aktier eller andelar
- i) som innehas som säkerhet, förutsatt att rättigheterna utövas enligt mottagna instruktioner, eller
- ii) som innehas som ett led i en löpande transaktion i en låneverksamhet, förutsatt att rösträtten utövas i dens intresse som har ställt säkerheten.

5. Vid tillämpningen av punkt 1 a och d ska aktieägarnas eller delägarnas samlade rösträtt i ett dotterföretag minskas med de rösträtter som är förenade med aktier eller andelar som innehas av dotterföretaget självt eller av ett dotterföretag till detta eller av någon som handlar i eget namn men på dessa dotterföretags vägnar.

6. Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 23.9 ska ett moderföretag och alla dess dotterföretag omfattas av en koncernredovisning oavsett var dotterföretagen har sitt säte.

7. Utan att det påverkar tillämpningen av denna artikel eller artiklarna 21 och 23 får en medlemsstat kräva att ett företag som lyder under dess lagstiftning upprättar en koncernredovisning och en förvaltningsberättelse för koncern, om

- a) detta företag och ett eller flera andra företag som företaget inte är närstående enligt beskrivningen i punkt 1 eller 2, står under enhetlig ledning i enlighet med
- i) avtal som ingåtts med det förstnämnda företaget eller
- ii) dessa andra företags stiftelseurkund eller bolagsordning, eller

b) förvaltnings-, lednings- eller tillsynsorganen i detta företag och ett eller flera andra företag med vilka det förstnämnda företaget inte har något sådant samband som avses i punkt 1 eller 2, till större delen består av samma personer vilka har fullgjort sitt uppdrag under räkenskapsåret och fram till dess att den koncernredovisningen upprättas.

8. Om den möjlighet för medlemsstaterna som avses i punkt 7 utnyttjas ska företag enligt beskrivningen i den punkten och alla deras dotterföretag omfattas av en koncernredovisning om ett eller flera av företagen är etablerade i någon av de företagsformer som förtecknas i bilaga I eller bilaga II.

9. Punkt 6 i denna artikel och artiklarna 23.1, 23.2, 23.9, 23.10 och 24–29 ska tillämpas på den koncernredovisning och den förvaltningsberättelse för koncern som avses i punkt 7 i den här artikeln med följande ändringar:

- a) Hänvisningar till moderföretag ska anses vara hänvisningar till alla de företag som avses i punkt 7 i denna artikel.
- b) Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 24.3 ska vad som i koncernredovisningen ingår under posterna "Eget kapital", "Överkurs vid emission", "Uppskrivningsfond", "Kapitalreserver", "Balanserad vinst eller förlust" och "Årets vinst eller förlust" utgöra de sammanlagda beloppen för de i punkt 7 i den här artikeln angivna företagen.

Artikel 23

Undantag från konsolideringsskyldigheten

1. Små koncerner ska undantas från skyldigheten att upprätta en koncernredovisning och en förvaltningsberättelse för koncern, utom när ett koncernföretag är ett företag av allmänt intresse.

2. Medlemsstaterna får undanta medelstora koncerner från skyldigheten att upprätta en koncernredovisning och en förvaltningsberättelse för koncern, utom när ett koncernföretag är ett företag av allmänt intresse.

3. Trots punkterna 1 och 2 i den här artikeln får en medlemsstat i följande fall undanta varje moderföretag (det undantagna företaget) som lyder under medlemsstatens nationella lagstiftning och som också är ett dotterföretag, inbegripet ett företag av allmänt intresse såvida det inte omfattas av artikel 2.1 a, från skyldigheten att upprätta en koncernredovisning och en förvaltningsberättelse för koncern, om dess eget moderföretag lyder under lagstiftningen i en medlemsstat och

- a) moderföretaget till det undantagna företaget äger samtliga aktier eller andelar i det företag som ska undantas; därvid ska bortses från aktier eller andelar som ledamöter i det

undantagna företagens förvaltnings-, lednings- eller tillsynsorgan äger på grund av en rättslig skyldighet eller i enlighet med det företagens statuter, eller

- b) moderföretaget till det undantagna företaget äger minst 90 % av aktierna eller andelarna i det undantagna företaget och de återstående aktieägarna eller delägarna i det undantagna företaget har godkänt undantaget.

4. De undantag som avses i punkt 3 ska uppfylla samtliga följande villkor:

- a) Det företag som ska undantas och, utan att det påverkar tillämpningen av punkt 9, alla dess dotterföretag omfattas av koncernredovisningen för en större koncern med ett moderföretag som lyder under en medlemsstats lagstiftning.
- b) Den koncernredovisning som avses i led a och förvaltningsberättelsen för koncern i större koncerner upprättas av moderföretaget i denna koncern, i enlighet med lagstiftningen i den medlemsstat som moderföretaget lyder under, i enlighet med detta direktiv eller internationell redovisningsstandard som antagits i enlighet med förordning (EG) nr 1606/2002.
- c) När det gäller det undantagna företaget offentliggörs följande dokument på sådant sätt som föreskrivs i den medlemsstat under vilkens lagstiftning det undantagna företaget lyder och i överensstämmelse med artikel 30:

- i) Den koncernredovisning som avses i led a och den förvaltningsberättelse för koncern som avses i led b.

ii) Revisionsberättelsen.

iii) I förekommande fall den bilaga som avses i punkt 6.

Medlemsstaten får kräva att de handlingar som avses i leden i, ii och iii offentliggörs på den statens officiella språk och att översättningen är bestyrkt.

- d) Noterna till årsbokslutet för det företag som ska undantas innehåller följande:

- i) Namn och säte för det moderföretag som upprättar den koncernredovisning som avses i led a.

ii) Undantaget från skyldigheten att upprätta koncernredovisning och förvaltningsberättelse för koncern.

5. I de fall som inte omfattas av punkt 3 får en medlemsstat, utan att det påverkar tillämpningen av punkterna 1, 2 och 3 i den här artikeln, undanta varje moderföretag (det undantagna företaget) som lyder under medlemsstatens nationella lagstiftning och som också är ett dotterföretag, inbegripet ett företag av allmänt intresse såvida det inte omfattas av artikel 2.1 a, vars moderföretag lyder under lagstiftningen i en medlemsstat, från skyldigheten att upprätta en koncernredovisning och en förvaltningsberättelse för koncern, förutsatt att alla villkoren i punkt 4 är uppfyllda och vidare under förutsättning att

a) aktieägarna eller delägarna i det undantagna företaget som äger en minsta andel av det tecknade kapitalet i företaget inte har begärt att en koncernredovisning upprättas minst sex månader före utgången av räkenskapsåret,

b) den minsta andel som avses i led a inte överskrider följande gränsvärden:

i) 10 % av det tecknade kapitalet för publika aktiebolag och kommanditbolag med aktiekapital, och

ii) 20 % av det tecknade kapitalet för andra företagsformer,

c) medlemsstaten inte gör undantaget beroende av

i) villkoret att det moderföretag som upprättade den koncernredovisning som avses i punkt 4 a ska lyda under den nationella lagstiftningen för den medlemsstat som beviljar undantaget, eller

ii) villkor i samband med upprättandet och revisionen av denna koncernredovisning.

6. En medlemsstat får göra de i punkterna 3 och 5 angivna undantagen beroende av att det lämnas ytterligare upplysningar, i överensstämmelse med detta direktiv, i den koncernredovisning som avses i punkt 4 a, eller i en bilaga till denna, om sådana krav ställs på de företag som lyder under medlemsstatens nationella lagstiftning och som under motsvarande förhållanden är skyldiga att upprätta koncernredovisning.

7. Punkterna 3–6 ska tillämpas utan att det påverkar tillämpningen av medlemsstaternas lagstiftning om upprättande av koncernredovisning eller förvaltningsberättelse för koncern i den mån dessa handlingar krävs

a) för de anställdas eller deras representanters information, eller

b) av en domstol eller en administrativ myndighet för dess eget bruk.

8. Utan att det påverkar tillämpningen av punkterna 1, 2, 3 och 5 i den här artikeln får en medlemsstat som tillåter undantag i enlighet med punkterna 3 och 5 i den här artikeln också undanta varje moderföretag (det undantagna företaget), som lyder under medlemsstatens nationella lagstiftning och som också är ett dotterföretag, inbegripet ett företag av allmänt intresse såvida det inte omfattas av artikel 2.1 a, vars moderföretag inte lyder under medlemsstatens lagstiftning från skyldigheten att upprätta en koncernredovisning och en förvaltningsberättelse för koncern, om samtliga följande villkor är uppfyllda:

a) Det företag som ska undantas och, utan att det påverkar tillämpningen av punkt 9, alla dess dotterföretag omfattas av en koncernredovisning för en större koncern.

b) Den koncernredovisning som avses i led a och, i förekommande fall, förvaltningsberättelsen för koncern, upprättas

i) i enlighet med detta direktiv,

ii) i enlighet med internationell redovisningsstandard som antagits enligt förordning (EG) nr 1606/2002,

iii) så att handlingarna blir likvärdiga med en koncernredovisning och förvaltningsberättelse för koncern som utarbetas i enlighet med detta direktiv, eller

iv) så att handlingarna blir likvärdiga med internationell redovisningsstandard som fastställts i enlighet med kommissionens förordning (EG) nr 1569/2007 av den 21 december 2007 om införande av en mekanism för fastställande av likvärdighet för redovisningsstandarder som tillämpas av tredjelandsemittenter av värdepapper enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/71/EG och 2004/109/EG ⁽¹⁾.

c) Den koncernredovisning som avses i led a har granskats av en eller flera lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som är behöriga att granska finansiella rapporter enligt den nationella lagstiftning under vilken det företag som har upprättat den koncernredovisningen lyder.

⁽¹⁾ EUT L 340, 22.12.2007, s. 66.

Punkterna 4 c och d och 5–7 ska tillämpas.

9. Ett företag, inbegripet ett företag av allmänt intresse, behöver inte omfattas av en koncernredovisning om minst ett av följande villkor är uppfyllda:

- a) I ytterst sällsynta fall om den information som behövs för att upprätta en koncernredovisning enligt detta direktiv inte kan erhållas utan oskäligen kostnad eller inom rimlig tid.
- b) Aktierna eller andelarna i företaget innehas uteslutande i avsikt att säljas vidare.
- c) Betydande och varaktiga hinder föreligger som i väsentlig grad
 - i) begränsar moderföretagets möjligheter att utöva sina rättigheter när det gäller företagets ledning eller tillgångar, eller
 - ii) begränsar möjligheterna till enhetlig ledning av företaget, om detta står i ett sådant förhållande som avses i artikel 22.7.

10. Utan att det påverkar tillämpningen av artiklarna 6.1 b och 21 samt punkterna 1 och 2 i den här artikeln ska varje moderföretag, inbegripet ett företag av allmänt intresse, undantas från skyldigheten i artikel 22 om

- a) det endast har dotterföretag som är av ringa betydelse, både var för sig och tillsammans, eller
- b) alla dess dotterföretag kan undantas från konsolideringen med stöd av punkt 9.

Artikel 24

Upprättande av koncernredovisningar

1. Kapitlen 2 och 3 ska tillämpas på koncernredovisningar, med beaktande av den anpassning som är nödvändig med hänsyn till de särdrag som utmärker en koncernredovisning jämfört med årsbokslut.

2. Tillgångar och skulder i de företag som omfattas av koncernredovisningen ska i sin helhet redovisas i den koncernbalansräkningen.

3. Det bokförda värdet av aktier eller andelar i företag som ska konsolideras ska elimineras genom att avräknas mot den andel av dessa företags egna kapital som aktierna eller andelarna representerar, i enlighet med följande:

- a) Med undantag för sådana aktier eller andelar i moderföretaget som ägs av detta eller av något annat företag som omfattas av konsolideringen, vilka ska behandlas som egna aktier eller andelar i enlighet med kapitel 3, ska elimineringen utföras på grundval av de bokförda värdena den dag då dessa företag omfattas av en konsolidering för första gången. De differenser som uppkommer vid elimineringen ska i möjligaste mån öka eller minska värdet av sådana poster i koncernbalansräkningen vilkas verkliga värden överstiger eller understiger posternas bokförda värde.
- b) En medlemsstat får tillåta eller kräva att elimineringen på grundval av värden hos identifierbara poster på aktiv- och passivsidan ska hänföra sig till värdena vid tidpunkten för förvärvet av aktierna eller andelarna eller, då det handlar om successiva förvärv, den tidpunkt då företaget blev dotterföretag.
- c) Den eventuella differens som återstår efter tillämpningen av led a eller som följer av tillämpningen av led b ska redovisas som goodwill i den koncernbalansräkningen.
- d) De metoder som används för att beräkna värdet på goodwill samt väsentliga värdeförändringar i förhållande till det föregående räkenskapsåret ska förklaras i noterna till den finansiella rapporten.
- e) Om avräkningen av positiv och negativ goodwill är godkänd av medlemsstaten ska noterna till den finansiella rapporten även innehålla en analys av goodwill.
- f) Negativ goodwill får överföras till den koncernresultaträkningen när en sådan behandling överensstämmer med de principer som fastställs i kapitel 2.

4. När aktier eller andelar i dotterföretag som omfattas av konsolideringen innehas av andra än dessa företag ska belopp som hänför sig till dessa aktier eller andelar redovisas särskilt i den koncernbalansräkningen som innehav utan bestämmande inflytande.

5. Intäkter och kostnader i de företag som omfattas av konsolideringen ska i sin helhet redovisas i den koncernresultaträkningen.

6. Vinst- eller förlustbelopp som hänför sig till sådana aktier eller andelar som avses i punkt 4 ska redovisas särskilt i den koncernresultaträkningen som vinst eller förlust hänförlig till innehav utan bestämmande inflytande.

7. I koncernredovisningen ska för de företag som omfattas av denna anges tillgångar, skulder, ekonomisk ställning och resultat, som om dessa företag utgjorde ett enda företag. Särskilt följande ska elimineras från koncernredovisningen:

- a) Fordringar och skulder mellan företagen.
- b) Intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan företagen.
- c) Vinst och förluster som hänför sig till transaktioner mellan företagen, när dessa ingår i de bokförda tillgångsvärdena.

8. Koncernredovisningen ska upprättas vid samma tidpunkt som moderföretagets årsbokslut.

En medlemsstat får dock tillåta eller kräva att koncernredovisningen upprättas någon annan dag, så att balansdagen för de flesta eller de viktigaste av de företag som omfattas av koncernredovisningen kan beaktas, förutsatt att

- a) detta anges i noterna till koncernredovisningen med upplysning om skälen,
- b) hänsyn tas till eller upplysning lämnas om viktiga händelser avseende tillgångar, skulder, ekonomisk ställning och resultat för ett företag som omfattas av koncernredovisningen, om händelserna har inträffat mellan detta företags balansdag och dagen för den koncern balansräkningen, och
- c) om balansdagen för ett företag ligger mer än tre månader före eller efter dagen för den koncernbalansräkningen, ska detta företag tas in i koncernredovisningen på grundval av en delårsrapport med samma balansdag som den koncernbalansräkningen.

9. Om sammansättningen av de företag som ska omfattas av koncernredovisningen har ändrats väsentligt under räkenskapsåret, ska koncernredovisningen lämna sådana upplysningar som gör det möjligt att jämföra de på varandra följande koncernredovisningarna på ett meningsfullt sätt. Denna skyldighet får fullgöras genom att en justerad jämförande balansräkning och en justerad jämförande resultaträkning upprättas.

10. Tillgångar och skulder som ingår i koncernredovisningen ska värderas på ett enhetligt sätt och i enlighet med kapitel 2.

11. Ett företag som upprättar en koncernredovisning ska tillämpa samma värderingsgrunder som tillämpas i årsbokslutet. Medlemsstaterna får dock tillåta eller kräva att andra värderingsgrunder i enlighet med kapitel 2 används i koncernredovisningen. Om detta undantag tillämpas, ska detta anges i noterna till koncernredovisningen med upplysning om skälen.

12. Om tillgångar och skulder som ingår i koncernredovisningen har värderats av företag som omfattas av konsolideringen med användning av värderingsgrunder som skiljer sig från dem som används för konsolideringen, ska dessa tillgångar och skulder värderas på nytt i enlighet med de värderingsgrunder som används för konsolideringen. Avsteg från detta krav ska emellertid tillåtas i undantagsfall. Ett sådant avsteg ska anges i noterna till koncernredovisningen med upplysning om skälen för avsteget.

13. Uppskjutna skattebelopp ska redovisas i koncernredovisningen förutsatt att de inom en förutsebar framtid sannolikt kommer att leda till en skattskyldighet för något av de företag som omfattas av konsolideringen.

14. Om tillgångar som ingår i en koncernredovisning har varit föremål för en värdejustering uteslutande av skatteskäl, ska värdejusteringen elimineras innan tillgångarna tas in i koncernredovisningen.

Artikel 25

Företagsförvärv inom en koncern

1. En medlemsstat får tillåta eller kräva att det bokförda värdet av aktier eller andelar som innehåses i ett företag som omfattas av konsolideringen endast elimineras genom avräkning mot motsvarande ägarandel av företagets kapital, förutsatt att det ytterst är samma part som har ett bestämmande inflytande över företagen i företagsförvärvet både före och efter företagsförvärvet, och att detta bestämmande inflytande inte är av tillfällig natur.

2. Den differens som uppkommer vid tillämpningen av punkt 1 ska läggas till eller dras ifrån reserverna i koncernredovisningen.

3. Tillämpningen av den i punkt 1 angivna metoden, de därav följande ändringarna i reserverna samt namn och säte för de berörda företagen ska anges i noterna till koncernredovisningen.

Artikel 26

Redovisning enligt klyvningsmetoden

1. Om ett företag som omfattas av en koncernredovisning tillsammans med ett eller flera företag som inte omfattas av denna redovisning leder ett annat företag, får medlemsstaterna tillåta eller kräva att en så stor del av det sistnämnda företaget omfattas av koncernredovisningen som motsvarar den andel av detta företags kapital som det förstnämnda företaget äger.

2. Artiklarna 23.9, 23.10 och 24 ska i tillämpliga delar tillämpas på en sådan redovisning som avses i punkt 1 i denna artikel.

Artikel 27

Redovisning enligt kapitalandelsmetoden för intresseföretag

1. Om ett företag som omfattas av en koncernredovisning har ett intresseföretag ska det intresseföretaget redovisas i den koncern balansräkningen under en särskild post med lämplig beteckning.

2. När denna artikel tillämpas för första gången på ett intresseföretag ska detta företag redovisas i den koncernbalansräkningen, antingen

a) till sitt bokförda värde, beräknat enligt värderingsreglerna i kapitlen 2 och 3; skillnaden mellan detta värde och det belopp som motsvarar den andel av det egna kapital som ägarintresset i det intresseföretaget representerar ska anges särskilt i den koncernbalansräkningen eller i noterna till koncernredovisningen; skillnaden ska beräknas med hänsyn till förhållandena vid den tidpunkt då metoden tillämpas första gången; eller

b) till ett belopp som motsvarar den andel av intresseföretagets egna kapital som ägarintresset i det intresseföretaget representerar; skillnaden mellan detta belopp och det bokförda värdet beräknat enligt värderingsreglerna i kapitlen 2 och 3 ska anges särskilt i den koncernbalansräkningen eller i noterna till koncernredovisningen; skillnaden ska beräknas med hänsyn till förhållandena vid den tidpunkt då metoden tillämpas första gången.

En medlemsstat får föreskriva att antingen led a eller led b ska tillämpas. I sådana fall ska det i den koncernbalansräkningen eller i noterna till koncernredovisningen anges vilket av alternativen som har tillämpats.

Dessutom får en medlemsstat tillåta eller kräva att skillnaden vid tillämpningen av a eller b beräknas med hänsyn till förhållandena vid den tidpunkt då aktierna eller andelarna förvärvades eller, om de förvärvats i två eller flera steg, den tidpunkt då företaget blev ett intresseföretag.

3. Om ett intresseföretags tillgångar eller skulder har värderats enligt andra metoder än de som används vid konsolidering i enlighet med artikel 24.11, får tillgångarna eller skulderna vid beräkningen av den skillnad som avses i punkt 2 a och b omvärderas enligt de metoder som används vid konsolideringen.

Om en sådan omvärdering inte har genomförts ska detta anges i noterna till koncernredovisningen. En medlemsstat får kräva att en omvärdering ska äga rum.

4. Det bokförda värde som avses i punkt 2 a eller det belopp enligt punkt 2 b som motsvarar andelen av intresseföretagets egna kapital ska ökas eller minskas med beloppet för alla ändringar som har skett under räkenskapsåret i den andel av intresseföretagets egna kapital som det ägarintresset representerar. En minskning ska äga rum som motsvarar beloppet av utdelningar som hänförs till det ägarintresset.

5. Om en positiv skillnad enligt punkt 2 a eller b inte kan hänföras till något visst slag av tillgångar eller skulder ska skillnaden behandlas i enlighet med de regler som gäller för posten "goodwill" som anges i artiklarna 12.6 d, 12.11 första stycket, 24.3 c samt bilagorna III och IV.

6. Den del av resultatet i ett intresseföretag som hänförs till ägarintressen i sådana intresseföretag ska redovisas i den koncernresultaträkningen under en särskild post med lämplig beteckning.

7. Eliminering enligt artikel 24.7 ska äga rum i den mån de uppgifter som krävs föreligger eller är tillgängliga.

8. Om ett intresseföretag upprättar en koncernredovisning ska punkterna 1-7 tillämpas på det egna kapitalet i en sådan koncernredovisning.

9. Denna artikel behöver inte tillämpas om ägarintresset i intresseföretagets kapital är oväsentligt.

Artikel 28

Noterna till koncernredovisningen

1. Noterna till koncernredovisningen ska innehålla de uppgifter som krävs enligt artiklarna 16, 17 och 18, utöver övriga uppgifter som krävs enligt andra bestämmelser i detta direktiv på ett sätt som underlättar bedömningen av den ekonomiska ställningen i de företag som omfattas av konsolideringen som helhet, med beaktande av den anpassning som är nödvändig med hänsyn till de särdrag som utmärker en koncernredovisning jämfört med årsbokslut, bland annat följande:

a) I upplysningarna om transaktioner mellan närstående parter ska vid konsolideringen eliminerade transaktioner mellan närstående parter som omfattas av koncernredovisningen inte ingå.

b) I upplysningarna om det genomsnittliga antalet anställda under räkenskapsåret ska särskild uppgift lämnas om det genomsnittliga antalet anställda i företag som till viss del ska omfattas av koncernredovisningen.

c) I upplysningarna om storleken på de ersättningar, förskott och krediter som har beviljats ledamöterna i förvaltnings-, lednings- och tillsynsorgan ska endast belopp som har beviljats av moderföretaget och dess dotterföretag till ledamöterna i moderföretagets förvaltnings-, lednings- och tillsynsorgan redovisas.

2. Noterna till koncernredovisningen ska utöver de uppgifter som krävs enligt punkt 1 innehålla följande upplysningar:

a) När det gäller företag som omfattas av koncernredovisningen:

i) Namn och säte för dessa företag.

ii) Andelar av kapitalet i dessa företag, utom moderföretaget, som innehas av företag som omfattas av denna konsolidering eller av personer som handlar i eget namn men för dessa företags räkning.

iii) Uppgift om vilket av villkoren i artikel 22.1, 22.2 och 22.7 efter tillämpning av artikel 22.3, 22.4 och 22.5 som konsolideringen bygger på. Den uppgiften behöver dock inte lämnas om koncernredovisningen upprättas på grundval av artikel 22.1 a och om kapitalandelen är lika stor som rösträttsandelen.

Samma upplysningar ska lämnas om företag som har undantagits från konsolideringen på grundval av att de är oväsentliga enligt artiklarna 6.1 j och 23.10, och en förklaring ska lämnas till varför ett utelämnande av företagen har skett enligt artikel 23.9.

b) Namn och säte för företag som enligt artikel 27.1 utgör intresseföretag och som omfattas av konsolideringen, med uppgift om den andel i intresseföretagens kapital som innehas av företag som omfattas av konsolideringen, eller av personer som handlar i eget namn men för de sistnämnda företagens räkning.

c) Namn och säte för de företag som enligt artikel 26 har konsoliderats enligt klyvningsmetoden, grunden för den gemensamma ledningen av dessa företag samt den andel i dessa företags kapital som innehas av företag som omfattas

av konsolideringen eller av personer som handlar i eget namn men för de sistnämnda företagens räkning.

d) När det gäller vart och ett av de företag, utom de som avses i leden a, b och c, i vilka företag som omfattas av konsolideringen, antingen själva eller genom personer som handlar i eget namn men för dessa företags räkning, har ett ägarintresse:

i) Namn och säte för dessa företag.

ii) Uppgift om kapitalandelens storlek.

iii) Företagets egna kapital och resultat för det senaste räkenskapsår för vilket årsbokslut har fastställts.

Uppgifterna om eget kapital och resultat får även utelämnas, om det berörda företaget inte offentliggör sin balansräkning.

3. Medlemsstaterna får tillåta att de uppgifter som krävs enligt punkt 2 a–d ges formen av en översikt som givits in enligt artikel 3.3 i direktiv 2009/101/EG. Upplysning om ingivandet av en sådan översikt ska lämnas i noterna till koncernredovisningen. Medlemsstaterna får också tillåta att uppgifter utelämnas om de har sådan karaktär att ett offentliggörande skulle kunna vålla allvarlig skada för något av de företag som de avser. Medlemsstaterna kan kräva att ett utelämnande får ske endast om det i förväg har godkänts av en domstol eller en administrativ myndighet. Upplysning om varje utelämnande ska lämnas i noterna till koncernredovisningen.

Artikel 29

Förvaltningsberättelsen för koncernen

1. Förvaltningsberättelsen för koncernen ska, utöver eventuella andra uppgifter som krävs enligt andra bestämmelser i detta direktiv, åtminstone innehålla de upplysningar som krävs enligt artiklarna 19 och 20, med beaktande av den anpassning som är nödvändig med hänsyn till de särdrag som utmärker en förvaltningsberättelse för koncern i förhållande till en förvaltningsberättelse, på ett sätt som underlättar bedömningen av ställningen i de företag som omfattas konsolideringen i sin helhet.

2. Följande anpassningar av de uppgifter som krävs enligt artiklarna 19 och 20 ska tillämpas:

a) I rapporteringen av uppgifter om egna aktier som har förvärvats ska förvaltningsberättelsen för koncernen ange antal och nominellt värde eller, i avsaknad av sådant värde, det bokförda parivärdet för alla aktier och andelar i moderföretaget som innehas av detta moderföretag, av dotterföretag till

detta moderföretag eller av en person som handlar i eget namn men för något av dessa företags räkning. En medlemsstat får tillåta eller kräva att dessa uppgifter lämnas i noterna till koncernredovisningen.

- b) I rapporteringen om system för internkontroll och riskhantering ska företagsstyrningsrapporten hänvisa till huvuddragen i systemen för internkontroll och riskhantering för de företag som omfattas av konsolideringen som helhet.

3. Om en förvaltningsberättelse för koncern krävs utöver en förvaltningsberättelse, får de två rapporterna läggas fram som en enda rapport.

KAPITEL 7

OFFENTLIGGÖRANDE

Artikel 30

Allmänna krav på offentliggörande

1. Medlemsstaterna ska se till att företag inom en rimlig tidsperiod, som inte får överstiga 12 månader efter balansdagen, offentliggör det vederbörligen godkända årsbokslutet och förvaltningsberättelsen, tillsammans med det revisionsuttalande som lämnats av den lagstaddade revisor eller revisionsföretag som avses i artikel 34 i det här direktivet, enligt lagstiftningen i varje medlemsstat i enlighet med kapitel 2 i direktiv 2009/101/EG.

Medlemsstaterna får dock undanta företag från skyldigheten att offentliggöra förvaltningsberättelsen om en kopia av hela eller någon del av varje sådan förvaltningsberättelse enkelt kan erhållas på begäran till en kostnad som inte överstiger självkostnaden.

2. Medlemsstaterna får undanta ett företag som avses i bilaga II på vilket de samordningsåtgärder som föreskrivs i detta direktiv är tillämpliga på grundval av artikel 1.1. b från skyldigheten att offentliggöra sina finansiella rapporter i enlighet med artikel 3 i direktiv 2009/101/EG, förutsatt att dessa finansiella rapporter är tillgängliga för allmänheten på företagets huvudkontor, i följande fall:

- a) Alla obegränsat ansvariga delägare i det berörda företaget är företag som avses i bilaga I, vilka lyder under lagstiftningen i någon annan medlemsstat än den under vars lagstiftning det berörda företaget lyder, och inget av dessa företag offentliggör heller det berörda företagets finansiella rapporter tillsammans med sina egna.
- b) Alla obegränsat ansvariga delägare i det berörda företaget är företag som inte lyder under någon medlemsstats lagstiftning

men har en rättslig form som är jämförbar med formen för de företag som avses i direktiv 2009/101/EG.

Kopior av de finansiella rapporterna ska kunna erhållas på begäran. Kostnaden för en sådan kopia får inte överstiga självkostnaden.

3. Punkt 1 ska tillämpas på koncernredovisningar och förvaltningsberättelser för koncern.

Om det företag som upprättar koncernredovisningen har bildats som någon av de företagsformer som anges i bilaga II och enligt sin medlemsstats nationella lagstiftning inte behöver offentliggöra de handlingar som avses i punkt 1 på samma sätt som föreskrivs i artikel 3 i direktiv 2009/101/EG, ska det åtminstone göra dessa handlingar tillgängliga för allmänheten på sitt huvudkontor och en kopia ska tillhandahållas på begäran för vilken kostnaden inte får överstiga självkostnaden.

Artikel 31

Förenklningar för små och medelstora företag

1. Medlemsstaterna får undanta små företag från skyldigheten att offentliggöra resultaträkning och förvaltningsberättelse.

2. Medlemsstaterna får tillåta medelstora företag att offentliggöra

a) balansräkningar i förkortad form som endast visar de poster i bilagorna III och IV som föregås av bokstäver och romerska siffror, med särredovisning antingen i balansräkningen eller i noter till de finansiella rapporterna av

i) posterna C I 3, C II 1, 2, 3 och 4, C III 1, 2, 3 och 4, D II 2, 3 och 6 samt D III 1 och 2 på aktivsidan och C 1, 2, 6, 7 och 9 på passivsidan i bilaga III,

ii) posterna C I 3, C II 1, 2, 3 och 4, C III 1, 2, 3 och 4, D II 2, 3 och 6, D III 1 och 2, F 1, 2, 6, 7 och 9 samt I 1, 2, 6, 7 och 9 i bilaga IV,

iii) de upplysningar som krävs såsom anges inom parenteserna vid posten D II på aktivsidan och posten C på passivsidan i bilaga III, dock totalt för alla berörda poster och särskilt för posterna D II 2 och 3 på aktivsidan och C 1, 2, 6, 7 och 9 på passivsidan,

iv) de upplysningar som krävs såsom anges inom parenteserna vid posten D II i bilaga IV, dock totalt för alla de berörda posterna och särskilt för posterna D II 2 och 3,

- b) noter i förkortad form till de finansiella rapporterna utan de uppgifter som krävs enligt artikel 17.1 f och j.

Denna punkt ska inte påverka tillämpningen av artikel 30.1 till den del det i den artikeln hänvisas till resultaträkningen, förvaltningsberättelsen och revisionsuttalandet av lagstadgad revisor eller ett revisionsföretag.

Artikel 32

Andra krav på offentliggörande

1. Om årsbokslut och förvaltningsberättelse offentliggörs i sin helhet ska de återges i den form och text på grundval av vilka den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget har utarbetat sitt revisionsuttalande. De ska åtföljas av den fullständiga revisionsberättelsen.

2. Om årsbokslut inte offentliggörs i sin helhet ska det i den förkortade versionen av årsbokslutet, som inte ska åtföljas av revisionsberättelsen,

- a) anges att den offentliggjorda versionen är förkortad,
- b) göras en hänvisning till det register till vilket bokslutet har lämnats in i enlighet med artikel 3 i direktiv 2009/101/EG eller, om den finansiella rapporten ännu inte har lämnats in ska detta anges,
- c) anges om ett revisionsuttalande utan reservation, med reservation eller med avvikande mening avgetts av den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget, eller om den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget inte har kunnat avge något revisionsuttalande,
- d) anges om den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget i revisionsberättelsen särskilt fäst uppmärksamhet på något visst förhållande utan att det föranlett att revisionsuttalandet lämnats med reservation.

Artikel 33

Skyldighet och ansvar för att upprätta och offentliggöra finansiella rapporter och förvaltningsberättelser

1. Medlemsstaterna ska se till att ledamöterna av ett företags förvaltnings-, lednings- och tillsynsorgan inom ramen för den behörighet som tillkommer dem enligt nationell lagstiftning kollektivt ansvarar för att säkerställa att

- a) årsbokslutet, förvaltningsberättelsen och, om den lämnas separat, företagsstyrningsrapporten, och

- b) koncernredovisningen, förvaltningsberättelsen för koncernen och, om den lämnas separat, företagsstyrningsrapporten för koncernen

upprättas och offentliggörs i enlighet med kraven i detta direktiv och, i tillämpliga fall, med de internationella redovisningsstandarder som antagits i enlighet med förordning (EG) nr 1606/2002.

2. Medlemsstaterna ska se till att deras lagar och andra författningar om ansvar, åtminstone gentemot företaget, tillämpas på ledamöterna av företagets förvaltnings-, lednings- och tillsynsorgan, om de skyldigheter som avses i punkt 1 åsidosätts.

KAPITEL 8

REVISION

Artikel 34

Allmänt krav

1. Medlemsstaterna ska se till att de finansiella rapporterna för företag av allmänt intresse samt medelstora och stora företag är granskade av en eller flera lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som godkänts av medlemsstaterna för att utföra lagstadgad revision enligt direktiv 2006/43/EG.

De lagstadgade revisorerna eller revisionsföretagen ska även

- a) uttala sig om
- i) huruvida förvaltningsberättelsen är konsistent med de finansiella rapporterna för samma räkenskapsår,
- ii) huruvida förvaltningsberättelsen har upprättats enligt gällande rättsliga krav,
- b) ange huruvida han, hon eller det, mot bakgrund av den kännedom om och förståelse för företaget och dess omgivning som denne fått i samband med revisionen, har kunnat identifiera väsentliga felaktigheter i förvaltningsberättelsen, samt ska indikera vilken typ av felaktighet det rör sig om.

2. Punkt 1 första stycket ska i tillämpliga delar även tillämpas med avseende på koncernredovisningar. Punkt 1 andra stycket ska i tillämpliga delar även tillämpas med avseende på koncernredovisningar och förvaltningsberättelser för koncernen.

Artikel 35

Ändring av direktiv 2006/43/EG med avseende på revisionsberättelsen

Artikel 28 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG ska ersättas med följande:

”Artikel 28

Revisionsberättelse

1. Revisionsberättelsen ska innehålla
 - a) en inledning som minst ska innehålla identifikationsuppgifter för de finansiella rapporter som omfattas av den lagstadgade revisionen, tillsammans med den föreställningsram för den finansiella rapporteringen som följts när de har utarbetats,
 - b) en beskrivning av den lagstadgade revisionens omfattning, i vilken det minst ska anges vilka revisionsstandarder som har tillämpats vid den lagstadgade revisionen,
 - c) ett revisionsuttalande, som ska lämnas utan reservation, med reservation eller med avvikande mening, i vilket klart ska anges den lagstadgade revisorns uppfattning om
 - i) huruvida årsbokslutet ger en rättvisande bild i enlighet med den relevanta föreställningsramen för den finansiella rapporteringen som följts, och
 - ii) när det är tillämpligt, huruvida årsbokslutet uppfyller de lagstadgade kraven.
- Om den lagstadgade revisorn inte kan lämna ett revisionsuttalande ska revisionsberättelsen innehålla ett uttalande om att revisorn avstår från att yttra sig,
- d) en hänvisning till varje förhållande som den lagstadgade revisorn fäst särskild uppmärksamhet på utan att det förantlett att revisionsuttalandet lämnats med reservation, och
 - e) det revisionsuttalande och den upplysning som avses i artikel 34.1 andra stycket i direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG (*).

2. Revisionsberättelsen ska dateras och undertecknas av den lagstadgade revisorn. Om ett revisionsföretag utför den lagstadgade revisionen, ska revisionsberättelsen undertecknas åtminstone av den eller de lagstadgade revisorer som utför den lagstadgade revisionen för revisionsföretagets räkning. Medlemsstaterna får under exceptionella omständigheter föreskriva att detta undertecknande inte behöver offentliggöras om någons personliga säkerhet därigenom kan hotas på ett överhängande och betydande sätt. Den eller de medverkande personernas namn ska under alla omständigheter vara kända av de berörda behöriga myndigheterna.

3. Revisionsberättelsen om koncernredovisningen ska uppfylla kraven i punkterna 1 och 2. I utlåtandet om huruvida förvaltningsberättelsen är konsistent med de finansiella rapporterna enligt punkt 1 e ska den lagstadgade revisorn eller revisionsföretaget beakta koncernredovisningen och förvaltningsberättelsen för koncernen. Om årsbokslutet för moderföretaget bifogas till koncernredovisningen får de revisionsberättelser som krävs enligt denna artikel kombineras.

(*) EUT L 182, 29.6.2013, s. 19.”

KAPITEL 9

BESTÄMMELSER OM UNDANTAG OCH BEGRÄNSNINGAR FÖR UNDANTAG

Artikel 36

Undantag för mikroföretag

1. Medlemsstaterna får undanta mikroföretag från någon eller samtliga av följande skyldigheter:
 - a) Skyldigheten att redovisa ”förutbetalda kostnader och upplupna intäkter” och ”upplupna kostnader och förutbetalda intäkter”. Om en medlemsstat använder det alternativet får den tillåta dessa företag att avvika från artikel 6.1 d i när det gäller kravet att ta hänsyn till ”förutbetalda kostnader och upplupna intäkter” och ”upplupna kostnader och förutbetalda intäkter”, men endast för andra kostnader enligt punkt 2 b vi i den här artikeln, under förutsättning att detta anges i noterna till den finansiella rapporten eller i enlighet med led b i den här punkten under balansräkningen.
 - b) Skyldigheten att upprätta noter till den finansiella rapporten i enlighet med artikel 16, förutsatt att de uppgifter som krävs i artikel 16.1 d och e i detta direktiv samt i artikel 24.2 i direktiv 2012/30/EU anges under balansräkningen.

c) Skyldigheten att upprätta en förvaltningsberättelse i enlighet med kapitel 5, under förutsättning att de uppgifter som krävs i artikel 24.2 i direktiv 2012/30/EU anges i noterna till den finansiella rapporten eller, i enlighet med led b i den här punkten, under balansräkningen.

d) Skyldigheten att offentliggöra årsbokslut i enlighet med kapitel 7 i detta direktiv under förutsättning att de uppgifter om balansräkningen som finns i detta vederbörligen sänds in i enlighet med nationell lagstiftning till minst en behörig myndighet som utsetts av medlemsstaten i fråga. Om den behöriga myndigheten inte är det centrala registret, ett handelsregister eller ett bolagsregister i enlighet med artikel 3.1 i direktiv 2009/101/EG, ska den behöriga myndigheten lämna de insända uppgifterna till registret.

2. Medlemsstaterna får tillåta mikroföretag att endast upprätta följande:

a) En balansräkning i förkortad form med särskild redovisning av åtminstone de poster som föregås av bokstäver i bilagorna III och IV, i förekommande fall. Där punkt 1 a i den här artikeln är tillämplig ska post E under "Tillgångar" och D under "Skulder och eget kapital" i bilaga III eller posterna E och K i bilaga IV undantas från balansräkningen.

b) En resultaträkning i förkortad form med särskild redovisning av åtminstone följande poster, i förekommande fall:

i) Nettoomsättning.

ii) Övriga intäkter.

iii) Kostnader för råvaror och förnödenheter.

iv) Personalkostnader.

v) Värdejusteringar.

vi) Övriga kostnader.

vii) Skatter.

viii) Vinst eller förlust.

3. Medlemsstaterna ska inte tillåta eller kräva att artikel 8 tillämpas på mikroföretag som utnyttjar något av undantagen i punkterna 1 och 2 i den här artikeln.

4. För mikroföretag ska årsbokslut som upprättas i enlighet med punkterna 1, 2 och 3 i den här artikeln anses ge en sådan rättvisande bild som krävs enligt artikel 4.3 och följaktligen ska artikel 4.4 inte vara tillämplig på sådana bokslut.

5. Där punkt 1 a i den här artikeln är tillämplig ska den balansomslutning som avses i artikel 3.1 a motsvaras av tillgångarna i posterna A–D under "Tillgångar" i bilaga III eller posterna A–D i bilagorna IV.

6. Utan att det påverkar tillämpningen av den här artikeln ska medlemsstaterna säkerställa att mikroföretag i övrigt betraktas som små företag.

7. Medlemsstaterna får inte göra de undantag som anges i punkterna 1, 2 och 3 tillgängliga för investeringsföretag eller finansiella holdingföretag.

8. Medlemsstater som den 19 juli 2013 har satt i kraft lagar och andra författningar i enlighet med Europaparlamentets och rådets direktiv 2012/6/EU av den 14 mars 2012 om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG om årsbokslut i vissa typer av bolag vad gäller mikroenheter⁽¹⁾ får undantas från kraven i artikel 3.9 med avseende på omräkning till nationell valuta av tröskelvärdena i artikel 3.1 vid tillämpning av artikel 53.1 första meningen.

9. Senast den 20 juli 2018 ska kommissionen till Europaparlamentet, rådet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén översända en rapport om situationen för mikroföretag, särskilt med beaktande av situationen på nationell nivå vad gäller antalet företag som omfattas av storlekskriterierna och minskningen av administrativa bördor till följd av undantaget från kravet på offentliggörande.

Artikel 37

Undantag för dotterföretag

Trots bestämmelserna i direktiven 2009/101/EG och 2012/30/EU behöver medlemsstaten inte tillämpa bestämmelserna i detta direktiv om innehåll i samt revision och offentliggörande av årsbokslut och förvaltningsberättelse på företag som lyder under medlemsstatens nationella lagstiftning och som är ett dotterföretag, om följande villkor är uppfyllda:

1. Moderföretaget omfattas av lagstiftningen i en medlemsstat.

⁽¹⁾ EUT L 81, 21.3.2012, s 3.

2. Alla aktieägare eller delägare i dotterföretaget har förklarat att de går med på detta undantag för varje räkenskapsår under vilket undantaget tillämpas.
3. Moderföretaget har förklarat att det ansvarar för de förpliktelser som dotterföretaget har åtagit sig.
4. De i punkterna 2 och 3 i denna artikel angivna förklaringarna offentliggörs av dotterföretaget enligt medlemsstatens lagstiftning i överensstämmelse med kapitel 2 i direktiv 2009/101/EG.
5. Dotterföretaget omfattas av den koncernredovisning som moderföretaget upprättar i enlighet med detta direktiv.
6. Undantaget anges i noterna till den koncernredovisning som moderföretaget upprättar.
7. Den i punkt 5 i denna artikel angivna koncernredovisningen, förvaltningsberättelsen för koncern och revisionsberättelsen offentliggörs för dotterföretaget i enlighet med medlemsstatens lagstiftning i överensstämmelse med kapitel 2 i direktiv 2009/101/EG.
- b) det berörda företaget omfattas av en koncernredovisning som upprättas, granskas och offentliggörs enligt detta direktiv av
- i) en obegränsat ansvarig delägare, eller
- ii) om det berörda företaget omfattas av en koncernredovisning för en större koncern företag, vilken upprättas, granskas och offentliggörs enligt detta direktiv av ett moderföretag som lyder under en medlemsstats lagstiftning. Upplysning om undantaget ska lämnas i noterna till koncernredovisningen.
3. I de fall som avses i punkt 2 ska det berörda företaget på begäran uppge namnet på det företag som offentliggör de finansiella rapporterna.

Artikel 39

Undantag i fråga om resultaträkningen för moderföretag som upprättar koncernredovisning

En medlemsstat behöver inte tillämpa bestämmelserna i detta direktiv om revision och offentliggörande av resultaträkningen på företag som lyder under dess nationella lagstiftning och som är moderföretag, förutsatt att följande villkor är uppfyllda:

1. Moderföretaget upprättar koncernredovisning i enlighet med detta direktiv och ingår i den koncernredovisningen.
2. Undantaget anges i noterna till moderföretagets årsbokslut.
3. Undantaget anges i noterna till den koncernredovisning som moderföretaget upprättar.
4. Det enligt detta direktiv beräknade årsresultatet för moderföretaget anges i dess balansräkning.

Artikel 40

Begränsning av undantag för företag av allmänt intresse

Om inget annat uttryckligen föreskrivs i detta direktiv får medlemsstaterna inte göra de förenklningar och undantag som anges i detta direktiv tillgängliga för företag av allmänt intresse. Ett företag av allmänt intresse ska behandlas som ett stort företag oavsett dess nettoomsättning, balansomslutning eller genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret.

Företag som är obegränsat ansvariga delägare i andra företag

1. Medlemsstaterna får kräva att ett sådant företag som avses i artikel 1.1 a och som lyder under medlemsstatens lagstiftning samt är obegränsat ansvarig delägare i ett företag som avses i artikel 1.1 b (nedan kallat *det berörda företaget*), ska upprätta, låta granska och offentliggöra de finansiella rapporterna för det berörda företaget tillsammans med sina egna finansiella rapporter i enlighet med detta direktiv, varvid kraven i detta direktiv inte ska tillämpas på det berörda företaget.

2. En medlemsstat behöver inte tillämpa kraven i detta direktiv på det berörda företaget, om

a) de finansiella rapporterna för det berörda företaget upprättas, granskas och offentliggörs i enlighet med bestämmelserna i detta direktiv av ett företag som

i) är obegränsat ansvarig delägare i det berörda företaget, och

ii) lyder under någon annan medlemsstats lagstiftning,

KAPITEL 10

RAPPORT OM BETALNINGAR TILL OFFENTLIGA MYNDIGHETER

Artikel 41

Definitioner rörande rapportering om betalningar till offentliga myndigheter

I detta kapitel gäller följande definitioner:

1. *företag med verksamhet i utvinningsindustrin*: ett företag med verksamhet som inbegriper utforskning, prospektering, upptäckt, utveckling och utvinning av mineraler, olja, naturgasfyndigheter eller andra ämnen, inom ramen för de ekonomiska verksamheter som är förtecknade i bilaga I avsnitt B – huvudgrupperna 05–08 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1893/2006 av den 20 december 2006 om fastställande av den statistiska näringsgrensindelningen Nace rev. 2 ⁽¹⁾.
2. *företag med verksamhet inom avverkning av primärskog*: ett företag med verksamhet i primärskogar enligt vad som avses i bilaga I avsnitt A – huvudgrupp 02, grupp 02.2 i förordning (EG) nr 1893/2006.
3. *offentlig myndighet*: en nationell, regional eller lokal myndighet i en medlemsstat eller ett tredje land. Häri inbegrips en avdelning, en byrå eller ett företag som kontrolleras av den myndigheten enligt vad som föreskrivs i artikel 22.1–6 i detta direktiv.
4. *projekt*: de operativa verksamheter som styrs av ett enda kontrakt, en enda licens, ett enda arrende, en enda koncession eller ett enda liknande lagenligt avtal och som ligger till grund för betalningsansvar gentemot en offentlig myndighet. Om flera sådana kontrakt i väsentlig grad är sammankopplade ska dessa dock anses utgöra ett projekt.
5. *betalning*: ett utbetalt belopp, vare sig det är i pengar eller in natura, för de verksamheter som beskrivs i punkterna 1 och 2, av följande typer:

a) Produktionsrättigheter.

b) Skatter som tas ut på inkomster, produktion eller vinst från företag, med undantag för skatter som tas ut på konsumtion, t.ex. mervärdesskatter, skatt på fysiska personers inkomster eller omsättningsskatter.

c) Royalty.

d) Utdelningar.

e) Kontraks-, upptäckts- och produktionsbonusar.

f) Licensavgifter, hyresavgifter, inträdesavgifter och andra ersättningar för licenser och/eller koncessioner.

g) Betalningar för infrastrukturförbättringar.

Artikel 42

Företag som är skyldiga att rapportera om betalningar till offentliga myndigheter

1. Medlemsstaterna ska kräva att stora företag och alla företag av allmänt intresse som är verksamma inom utvinningsindustrin eller avverkning av primärskog upprättar och offentliggör en årlig rapport om betalningar som gjorts till offentliga myndigheter.
2. Denna skyldighet ska inte gälla företag som lyder under en medlemsstats lagstiftning som är ett dotterföretag eller moderföretag där följande båda villkor är uppfyllda:

a) Moderföretaget omfattas av lagstiftningen i en medlemsstat.

b) Betalningarna till offentliga myndigheter från ett sådant företag omfattas av den konsoliderade rapport om betalningar till offentliga myndigheter som moderföretaget upprättat i enlighet med artikel 44.

Artikel 43

Innehållet i rapporten

1. I rapporten behöver man inte ta hänsyn till en betalning, vare sig det gäller en enskild betalning eller ett flertal till varandra hörande betalningar, om beloppet för betalningen understiger 100 000 EUR under ett räkenskapsår.

2. I rapporten ska följande uppgifter för motsvarande räkenskapsår redovisas med avseende på verksamheter som beskrivs i artikel 41.1 och 41.2.

a) De totala belopp som har utbetalats till varje offentlig myndighet.

b) Det totala belopp per typ av betalning som anges i artikel 41.5 a–g som har utbetalats till varje offentlig myndighet.

c) Om sådana betalningar har hänförts till ett specifikt projekt, det totala belopp per typ av betalning som anges i artikel 41.5 a–g som har utbetalats för varje sådant projekt samt det totala utbetalade beloppet för varje sådant projekt.

⁽¹⁾ EUT L 393, 30.12.2006, s. 1.

Betalningar från ett företag för skyldigheter som åläggs företag på enhetsnivå får redovisas per enhet i stället för per projekt.

3. I de fall betalningar in natura görs till en offentlig myndighet ska de rapporteras i värde och, i förekommande fall, i volym. Kompletterande noter ska lämnas som förklarar hur deras värde har beräknats.

4. Redovisningen av de betalningar som avses i denna artikel ska återspegla den berörda betalningens eller verksamhetens innebörd snarare än dess form. Betalningar och verksamheter får inte på ett konstlat sätt delas upp eller slås ihop i syfte att undgå tillämpningen av detta direktiv.

5. För medlemsstater som inte har infört euron ska det tröskelvärde i euro som fastställs i punkt 1 räknas om till nationell valuta genom

a) tillämpning av den växelkurs som offentliggjordes i *Europeiska unionens officiella tidning* dagen för ikraftträdandet av varje direktiv där detta tröskelvärde fastställs och

b) avrundning till närmaste hundratal.

Artikel 44

Konsoliderad rapport om betalningar till offentliga myndigheter

1. En medlemsstat ska kräva att stora företag och företag av allmänt intresse som är verksamma i utvinningsindustrin eller inom avverkning av primärskog och som faller under dess nationella lagstiftning upprättar en konsoliderad rapport om betalningar till offentliga myndigheter i enlighet med artiklarna 42 och 43 om det moderföretaget är skyldigt att upprätta en koncernredovisning enligt vad som föreskrivs i artikel 22.1–22.6.

Ett moderföretag ska betraktas som verksamt i utvinningsindustrin eller inom avverkning av primärskog om något eller några av dess dotterföretag är verksamma i utvinningsindustrin eller inom avverkning av primärskog.

Den konsoliderade rapporten ska endast omfatta betalningar som härrör från utvinningsverksamhet och/eller verksamhet som avses avverkning av primärskog.

2. Skyldigheten att upprätta den konsoliderade rapport som avses i punkt 1 ska inte gälla följande:

a) Ett moderföretag i en liten koncern, enligt definitionen i artikel 3.5, utom när ett koncernföretag är ett företag av allmänt intresse.

b) Ett moderföretag i en medelstor koncern, enligt definitionen i artikel 3.6, utom när ett koncernföretag är ett företag av allmänt intresse.

c) Ett moderföretag som lyder under en medlemsstats lagstiftning och som också är ett dotterföretag, om dess eget moderföretag lyder under en medlemsstats lagstiftning.

3. Ett företag, inbegripet ett företag av allmänt intresse, behöver inte omfattas av en konsoliderad rapport om betalningar till offentliga myndigheter om minst ett av följande villkor är uppfyllda:

a) Allvarliga långsiktiga begränsningar försvårar väsentligt moderföretagets möjligheter att utöva sina rättigheter när det gäller företagets ledning eller tillgångar.

b) I ytterst sällsynta fall om den information som behövs för att upprätta en konsoliderad rapport om betalningar till offentliga myndigheter enligt detta direktiv inte kan erhållas utan oskälig kostnad eller inom rimlig tid.

c) Om aktierna eller andelarna i företaget innehas uteslutande i avsikt att säljas vidare.

De ovanstående undantagen ska endast gälla om de även utnyttjas med avseende på koncernredovisningen.

Artikel 45

Offentliggörande

1. Den rapport som avses i artikel 42 och den konsoliderade rapport som avses i artikel 44 om betalningar till offentliga myndigheter ska offentliggöras enligt vad som fastställs i lagstiftningen i varje medlemsstat i enlighet med kapitel 2 i direktiv 2009/101/EG.

2. Medlemsstaterna ska se till att medlemmarna av ett företags ansvariga organ, inom ramen för de befogenheter som nationell lagstiftning ger dem, har ansvar för att se till att rapporten om betalningar till offentliga myndigheter såvitt de vet och efter bästa förmåga utarbetas och offentliggörs i enlighet med kraven i detta direktiv.

Artikel 46

Likvärdighetskriterier

1. Sådana företag som avses i artiklarna 42 och 44 och som utarbetar och offentliggör en rapport i enlighet med ett tredjelandets rapporteringskrav som i enlighet med artikel 47 bedöms som likvärdiga med kraven i detta kapitel, är undantagna från kraven i detta kapitel, med undantag för skyldigheten att offentliggöra rapporten enligt vad som fastställs i lagstiftningen i varje medlemsstat i enlighet med kapitel 2 i direktiv 2009/101/EG.

2. Kommissionen ska ges befogenhet att anta delegerade akter enligt artikel 49 med avseende på fastställande av de kriterier som ska tillämpas vid bedömning, i enlighet med punkt 1 i den här artikeln, av huruvida ett tredjelands rapporteringskrav är likvärdiga med kraven i detta kapitel.

3. De kriterier som kommissionen fastställer i enlighet med punkt 2 måste

a) omfatta följande:

i) Målföretag.

ii) Målmottagare av betalningar.

iii) Beaktade betalningar.

iv) Fördelning av beaktade betalningar.

v) Uppdelning av beaktade betalningar.

vi) Mekanismer som utlöser rapportering på konsoliderad nivå.

vii) Rapporteringsmedium.

viii) Rapporteringsfrekvens.

ix) Åtgärder för att motverka skatteundandragande.

b) i övrigt begränsas till kriterier som underlättar en direkt jämförelse mellan tredjeländers rapporteringskrav och kraven i detta kapitel.

Artikel 47

Tillämpning av likvärdighetskriterier

Kommissionen ska ges befogenhet att anta genomförandeakter med avseende på fastställande av vilka rapporteringskrav i tredjeländer som den, efter att ha tillämpat de likvärdighetskriterier som fastställts i enlighet med artikel 46, anser vara likvärdiga med kraven i detta kapitel. Dessa genomförandeakter ska antas i enlighet med det granskningsförfarande som avses i artikel 50.2.

Artikel 48

Översyn

Kommissionen ska se över detta kapitel genomförande och effektivitet och rapportera om detta, i synnerhet vad gäller

rapporteringskravens omfattning och efterlevnaden av dessa och hur rapporteringen genomförs på projektbas.

Översynen ska ta hänsyn till internationella utvecklingar – särskilt i fråga om ökad insyn i betalningar som görs till offentliga myndigheter –, bedöma inverkan av andra internationella ordningar och beakta effekterna på konkurrenskraft och en trygg energiförsörjning. Den ska slutföras senast den 21 juli 2018

Rapporten ska läggas fram inför Europaparlamentet och rådet, när så är lämpligt åtföljd av ett lagförslag. I rapporten ska man överväga att utvidga rapporteringskraven till att även omfatta ytterligare näringsgrenar och huruvida rapporten om betalningar till offentliga myndigheter bör granskas. I rapporten ska man också överväga redovisning av ytterligare information om det genomsnittliga antalet anställda, anlitan av underleverantörer och alla eventuella ekonomiska sanktioner som utfärdats per land.

Dessutom ska man i rapporten göra en bedömning av genomförbarheten i att införa en skyldighet för alla unionsemittenter att dels vid anlitan av mineralleverantörer göra en due diligence-granskning för att säkerställa att leveranskedjorna inte har någon koppling till parter i en konflikt, dels följa EITI:s och OECD:s rekommendationer om ansvarsfull förvaltning av leveranskedjan.

KAPITEL 11

SLUTBESTÄMMELSER

Artikel 49

Utövande av delegerade befogenheter

1. Befogenheten att anta delegerade akter ges till kommissionen med förbehåll för de villkor som anges i denna artikel.

2. Den befogenhet att anta delegerade akter som avses i artiklarna 1.2, 3.13 och 46.2 ska ges till kommissionen på obestämd tid från och med den dag som anges i artikel 54.

3. Den delegering av befogenheter som avses i artiklarna 1.2, 3.13 och 46.2 får när som helst återkallas av Europaparlamentet eller rådet. Ett beslut om återkallelse innebär att delegeringen av den befogenhet som avses i beslutet upphör att gälla. Beslutet får verkan dagen efter det att det offentliggörs i *Europeiska unionens officiella tidning*, eller vid ett senare i beslutet angivet datum. Det påverkar inte giltigheten av delegerade akter som redan har trätt i kraft.

4. Så snart kommissionen antar en delegerad akt ska den samtidigt delge Europaparlamentet och rådet denna.

5. En delegerad akt som antas enligt artikel 1.2, 3.13 eller 46.2 ska träda i kraft endast om varken Europaparlamentet eller rådet har gjort invändningar mot den delegerade akten inom en period av två månader från den dag då akten delgavs Europaparlamentet och rådet, eller om både Europaparlamentet och rådet, före utgången av den perioden, har underrättat kommissionen om att de inte kommer att invända. Denna period ska förlängas med två månader på Europaparlamentets eller rådets initiativ.

Artikel 50

Kommittéförfarande

1. Kommissionen ska biträdas av en kommitté. Denna kommitté ska vara en kommitté i den mening som avses i förordning (EU) nr 182/2011.

2. När det hänvisas till denna punkt ska artikel 5 i förordning (EU) nr 182/2011 tillämpas.

Artikel 51

Sanktioner

Medlemsstaterna ska fastställa sanktioner vid överträdelser av de nationella bestämmelser som antas i enlighet med detta direktiv och vidta alla nödvändiga åtgärder för att se till att de genomförs. Sanktionerna ska vara effektiva, proportionella och avskräckande.

Artikel 52

Upphävande av direktiven 78/660/EEG och 83/349/EEG

Direktiven 78/660/EEG och 83/349/EEG ska upphöra att gälla.

Hänvisningar till de upphävda direktiven ska tolkas som hänvisningar till detta direktiv och ska läsas i enlighet med jämförelsetabellen i bilaga VII.

Artikel 53

Införlivande

1. Medlemsstaterna ska senast den 20 juli 2015 sätta i kraft de lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa detta direktiv. De ska genast underrätta kommissionen om detta.

Medlemsstaterna får föreskriva att de i första stycket avsedda bestämmelserna ska tillämpas första gången på finansiella rapporter för det räkenskapsår som börjar den 1 januari 2016 eller under kalenderåret 2016.

När en medlemsstat antar dessa bestämmelser ska de innehålla en hänvisning till detta direktiv eller åtföljas av en sådan hänvisning när de offentliggörs. Närmare föreskrifter om hur hänvisningen ska göras ska varje medlemsstat själv utfärda.

2. Medlemsstaterna ska till kommissionen överlämna texterna till de centrala bestämmelser i nationell lagstiftning som de antar inom det område som omfattas av detta direktiv.

Artikel 54

Ikraftträdande

Detta direktiv träder i kraft den tjugonde dagen efter det att det har offentliggjorts i *Europeiska unionens officiella tidning*.

Artikel 55

Adressater

Detta direktiv riktar sig till medlemsstaterna.

Utfärdat i Bryssel 26 juni 2013

På Europaparlaments vägnar

M. SCHULZ *Ordförande*

På rådets vägnar

A. SHATTER
Ordförande

BILAGA I

FÖRETAGSFORMER SOM AVSES I ARTIKEL 1.1 FÖRSTA STYCKET

— Belgien:

la société anonyme/de naamloze vennootschap, la société en commandite par actions/de commanditaire vennootschap op aandelen, la société privée à responsabilité limitée/de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, la société coopérative à responsabilité limitée/de coöperatieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid;

— Bulgarien:

акционерно дружество, дружество с ограничена отговорност, командитно дружество с акции.

— Tjeckien:

společnost s ručením omezeným, akciová společnost.

— Danmark:

aktieselskaber, kommanditaktieselskaber, anpartsselskaber.

— Tyskland:

die Aktiengesellschaft, die Kommanditgesellschaft auf Aktien, die Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

— Estland:

aktsiaselts, osuühing.

— Irland:

public companies limited by shares or by guarantee, private companies limited by shares or by guarantee.

— Grekland:

η ανώνυμη εταιρία, η εταιρία περιορισμένης ευθύνης, η ετερόρρυθμη κατά μετοχές εταιρία;

— Spanien:

la sociedad anónima, la sociedad comanditaria por acciones, la sociedad de responsabilidad limitada.

— Frankrike:

la société anonyme, la société en commandite par actions, la société à responsabilité limitée, la société par actions simplifiée.

— Italien:

la società per azioni, la società in accomandita per azioni, la società a responsabilità limitata.

— Cypern:

Δημόσιες εταιρείες περιορισμένης ευθύνης με μετοχές ή με εγγύηση, ιδιωτικές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης με μετοχές ή με εγγύηση.

— Lettland:

akciju sabiedrība, sabiedrība ar ierobežotu atbildību.

— Litauen:

akcinės bendrovės, uždariosios akcinės bendrovės.

— Luxemburg:

la société anonyme, la société en commandite par actions, la société à responsabilité limitée.

— Ungern:

részvénytársaság, korlátolt felelősségű társaság.

— Malta:

kumpanija pubblika —public limited liability company, kumpanija privata —private limited liability company,

soċjeta in akkomandita bil-kapital maqsum f'azzjonijiet —partnership en commandite with the capital divided into shares.

— Nederländerna:

de naamloze vennootschap, de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid.

— Österrike:

die Aktiengesellschaft, die Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

— Polen:

spółka akcyjna, spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, spółka komandytowo-akcyjna.

— Portugal:

a sociedade anónima, de responsabilidade limitada, a sociedade em comandita por acções, a sociedade por quotas de responsabilidade limitada.

— Rumänien:

societate pe acțiuni, societate cu răspundere limitată, societate în comandită pe acțiuni.

— Slovenien:

delniška družba, družba z omejeno odgovornostjo, komanditna delniška družba.

— Slovakien:

akciová spoločnosť, spoločnosť s ručením obmedzeným.

— Finland:

yksityinen osakeyhtiö/privat aktiebolag, julkinen osakeyhtiö/publikt aktiebolag.

— Sverige:

aktiebolag.

— Förenade kungariket:

public companies limited by shares or by guarantee, private companies limited by shares or by guarantee.

BILAGA II

FÖRETAGSFORMER SOM AVSES I ARTIKEL 1.1 B

— Belgien:

la société en nom collectif/de vennootschap onder firma, la société en commandite simple/de gewone commanditaire vennootschap, la société coopérative à responsabilité illimitée/de coöperatieve vennootschap met onbeperkte aansprakelijkheid;

— Bulgarien:

събирателно дружество, командитно дружество.

— Tjeckien:

veřejná obchodní společnost, komanditní společnost.

— Danmark:

interessentskaber, kommanditselskaber.

— Tyskland:

die offene Handelsgesellschaft, die Kommanditgesellschaft.

— Estland:

täisühing, usaldusühing.

— Irland:

partnerships, limited partnerships, unlimited companies.

— Grekland:

η ομόρρυθμος εταιρία, η ετερόρρυθμος εταιρία.

— Spanien:

sociedad colectiva, sociedad en comandita simple.

— Frankrike:

la société en nom collectif, la société en commandite simple.

— Italien:

la società in nome collettivo, la società in accomandita semplice.

— Cypern:

Ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες (συνεταιρισμοί).

— Lettland:

pilnsabiedrība, komandītsabiedrība;

— Litauen:

tikrosios ūkinės bendrijos, komanditinės ūkinės bendrijos.

— Luxemburg:

la société en nom collectif, la société en commandite simple.

— Ungern:

közkereseti társaság, betéti társaság, közös vállalat, egyesülés, egyéni cég.

— Malta:

soċjeta f'isem kollettiv jew soċjeta in akkomandita, bil-kapital li mhux maqsum f'azzjonijiet meta s-soċji kollha li għandhom responsabbilita' llimitata huma soċjetajiet in akkomandita bil-kapital maqsum f'azzjonijiet — partnership en nom collectif or partnership en commandite with capital that is not divided into shares, when all the partners with unlimited liability are partnership en commandite with the capital divided into shares.

— Nederländerna:

de vennootschap onder firma, de commanditaire vennootschap.

— Österrike:

die offene Gesellschaft, die Kommanditgesellschaft.

— Polen:

spółka jawna, spółka komandytowa.

— Portugal:

sociedade em nome colectivo, sociedade em comandita simples.

— Rumänien:

societate în nume colectiv, societate în comandită simplă.

— Slovenien:

družba z neomejeno odgovornostjo, komanditna družba.

— Slovakien:

verejná obchodná spoločnosť, komanditná spoločnosť.

— Finland:

avoin yhtiö/ öppet bolag, kommandiittiyhtiö/kommanditbolag.

— Sverige:

handelsbolag, kommanditbolag.

— Förenade kungariket:

partnerships, limited partnerships, unlimited companies.

*BILAGA III***BALANSRÄKNINGENS HORISONTELLA UPPSTÄLLNINGSFÖRM ENLIGT ARTIKEL 10****Tillgångar**

A. Tecknat ej inbetalt kapital

varav infordrat

(om inte nationell lagstiftning föreskriver att det kapital som har infordrats ska redovisas under "Eget kapital". I så fall ska den del av kapitalet som har infordrats men ännu inte inbetalats redovisas som en tillgång antingen under A eller under D II 5).

B. Bolagsbildningskostnader

I enlighet med nationell lagstiftning och om nationell lagstiftning medger att de redovisas som tillgångar. Nationell lagstiftning får också föreskriva att bolagsbildningskostnader ska redovisas som första post under "Immateriella anläggningstillgångar".

C. Anläggningstillgångar

I. Immateriella anläggningstillgångar

1. Utvecklingskostnader om nationell lagstiftning medger att de redovisas som tillgångar.
2. Koncessioner, patent, licenser, varumärken samt liknande rättigheter och tillgångar om de har
 - a) förvärvats mot vederlag och inte ska redovisas under C I 3, eller är
 - b) utvecklade av företaget självt, om nationell lagstiftning medger att de redovisas som tillgångar.
3. Goodwill om den har förvärvats mot vederlag.
4. Förskottsbetalningar.

II. Materiella anläggningstillgångar

1. Mark och byggnader.
2. Anläggningar och maskiner.
3. Övriga anläggningar, verktyg och inventarier.
4. Förskottsbetalningar och pågående nyanläggningar.

III. Finansiella anläggningstillgångar

1. Aktier eller andelar i koncernföretag.
2. Fordringar hos koncernföretag.
3. Ägarintressen.
4. Fordringar hos företag i vilka företaget har ägarintressen.
5. Investeringar som innehas som anläggningstillgångar.
6. Övriga lån.

D. Omsättningstillgångar

I. Varulager

1. Råvaror och förnödenheter.
2. Varor under tillverkning.
3. Färdiga varor och handelsvaror.
4. Förskottsbetalningar.

II. Fordringar

(Fordringar som förfaller till betalning efter mer än ett år ska redovisas särskilt för varje post.)

1. Kundfordringar.
2. Fordringar hos koncernföretag.
3. Fordringar hos företag i vilka företaget har ägarintressen.
4. Övriga fordringar.
5. Tecknat kapital som är infordrat men ännu inte inbetalt (om inte nationell lagstiftning föreskriver att kapital som är infordrat ska redovisas som tillgångar under A).
6. Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter (om inte nationell lagstiftning föreskriver att sådana poster ska redovisas som tillgångar under E).

III. Kortfristiga placeringar

1. Aktier eller andelar i koncernföretag.
2. Egna aktier eller andelar (med uppgift om deras nominella värde eller, om sådant saknas, deras bokförda parivärde), om nationell lagstiftning medger att de redovisas i balansräkningen.
3. Övriga kortfristiga placeringar.

IV. Kassa och bank

D. Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter

(Om inte nationell lagstiftning föreskriver att sådana poster ska redovisas som tillgångar under D II 6.)

Eget kapital, avsättningar och skulder

A. Eget kapital

I. Tecknat kapital

(Om inte nationell lagstiftning föreskriver att endast infordrat kapital ska redovisas under denna post. I så fall ska det tecknade kapitalet och det inbetalda kapitalet redovisas särskilt).

II. Överkurs vid emission

III. Uppskrivningsfond

IV. Reserver

1. Lagstadgad reserv om nationell lagstiftning kräver sådan reserv.
2. Reserv för egna aktier och andelar om nationell lagstiftning kräver uppläggning av en sådan reserv, utan att det påverkar tillämpningen av artikel 24.1 b i direktiv 2012/30/EU.
3. Reserver föreskrivna i bolagsordningen.
4. Andra reserver, inklusive fonden för verkligt värde.

V. Balanserad vinst eller förlust

VI. Räkenskapsårets vinst eller förlust

B. Avsättningar

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

C. Skulder

(Skulder som förfaller till betalning inom ett år och skulder som förfaller till betalning efter mer än ett år ska redovisas separat för varje post, liksom summorna av dessa skulder.)

1. Obligationslån med särskilt angivande av konvertibla lån.
2. Skulder till kreditinstitut.
3. Mottagna förskottsbetalningar för varor, om de inte är öppet redovisade som avdrag från varulager.
4. Leverantörsskulder.
5. Växelskulder.
6. Skulder till koncernföretag.
7. Skulder till företag i vilka företaget har ägarintressen.
8. Övriga skulder, inklusive skatt och sociala avgifter.
9. Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter (om inte nationell lagstiftning föreskriver att sådana poster ska redovisas under D).

D. Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter

(Om inte nationell lagstiftning föreskriver att sådana poster ska redovisas under C 9 – Skulder).

BILAGA IV

BALANSRÄKNINGENS VERTIKALA UPPSTÄLLNINGSFÖRM ENLIGT ARTIKEL 10

A. Tecknat ej inbetalt kapital

varav infordrat (om inte nationell lagstiftning föreskriver att infordrat kapital ska redovisas under L. I så fall ska den del av kapitalet som har infordrats men ännu inte inbetalats redovisas antingen under A eller under D II 5).

B. Bolagsbildningskostnader

såsom de definieras i nationell lagstiftning och om denna medger att de redovisas som en tillgång. Nationell lagstiftning kan också föreskriva att bolagsbildningskostnader ska redovisas som första post under "Immateriella anläggningstillgångar".

C. Anläggningstillgångar

I. Immateriella anläggningstillgångar

1. Utvecklingskostnader om nationell lagstiftning medger att de redovisas som tillgångar.
2. Koncessioner, patent, licenser, varumärken samt liknande rättigheter och tillgångar om de har
 - a) förvärvats mot vederlag och inte ska redovisas under C I 3, eller är
 - b) utvecklade av företaget självt, om nationell lagstiftning medger att de redovisas som tillgångar.
3. Goodwill om den har förvärvats mot vederlag.

4. Förskottsbetalningar.

II. Materiella anläggningstillgångar

1. Mark och byggnader.
2. Anläggningar och maskiner.
3. Övriga anläggningar, verktyg och inventarier.
4. Förskottsbetalningar och pågående nyanläggningar.

III. Finansiella anläggningstillgångar

1. Aktier eller andelar i koncernföretag.
2. Fordringar hos koncernföretag.
3. Ägarintressen.
4. Fordringar hos företag i vilka företaget har ägarintressen.
5. Investeringar som innehas som anläggningstillgångar.
6. Övriga lån.

D. Omsättningstillgångar

I. Varulager

1. Råvaror och förnödenheter.
2. Varor under tillverkning.
3. Färdiga varor och handelsvaror.
4. Förskottsbetalningar.

II. Fordringar

(Fordringar som förfaller till betalning efter mer än ett år ska redovisas särskilt för varje post.)

1. Kundfordringar.
2. Fordringar hos koncernföretag.
3. Fordringar hos företag i vilka bolaget har ägarintressen.
4. Övriga fordringar.
5. Tecknat kapital som är infortrat men ännu inte inbetalt (om inte nationell lagstiftning föreskriver att infortrat kapital ska redovisas som en tillgång under A).
6. Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter (om inte nationell lagstiftning föreskriver att dessa poster ska redovisas som tillgångar under E).

III. Kortfristiga placeringar

1. Aktier eller andelar i koncernföretag.
2. Egna aktier eller andelar (med uppgift om deras nominella värde eller, om sådant saknas, deras bokförda parivärde), om nationell lagstiftning medger att de redovisas i balansräkningen.
3. Övriga kortfristiga placeringar.

IV. Kassa och bank

E. Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter

(Om inte nationell lagstiftning föreskriver att sådana poster ska redovisas under D II 6).

F. Skulder: Skulder som förfaller till betalning inom ett år.

1. Obligationslån med särskilt angivande av konvertibla lån.
2. Skulder till kreditinstitut.
3. Mottagna förskottsbetalningar för varor, om de inte är öppet redovisade som avdrag från varulager.
4. Leverantörsskulder.
5. Växelskulder.
6. Skulder till koncernföretag.
7. Skulder till företag i vilka bolaget har ägarintressen.
8. Övriga skulder, inklusive skatt och sociala avgifter.
9. Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter (om inte nationell lagstiftning föreskriver att sådana poster ska redovisas under K).

G. Omsättningstillgångar med avdrag för kortfristiga skulder

(Med beaktande av förutbetalda kostnader och upplupna intäkter enligt E och upplupna kostnader och förutbetalda intäkter enligt K).

H. Summan av tillgångarna med avdrag för kortfristiga skulder.

- I. Skulder: Skulder som förfaller till betalning efter mer än ett år
 1. Obligationslån med särskilt angivande av konvertibla lån.

2. Skulder till kreditinstitut.
 3. Mottagna förskottsbetalningar för varor, om de inte är öppet redovisade som avdrag från varulager.
 4. Leverantörsskulder.
 5. Växelskulder.
 6. Skulder till koncernföretag.
 7. Skulder till företag i vilka bolaget har ägarintressen.
 8. Övriga skulder, inklusive skatt och sociala avgifter.
 9. Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter (om inte nationell lagstiftning föreskriver att sådana poster ska redovisas under K).
- J. Avsättningar
1. Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser.
 2. Avsättningar för skatter.
 3. Övriga avsättningar.
- K. Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter
(Om inte nationell lagstiftning föreskriver att sådana poster ska redovisas under F 9 eller I 9 eller båda).
- L. Eget kapital
- I. Tecknat kapital
(Om inte nationell lagstiftning föreskriver att endast infordrat kapital ska redovisas under denna post. I så fall ska det tecknade kapitalet och det inbetalda kapitalet redovisas var för sig).
 - II. Överkurs vid emission
 - III. Uppskrivningsfond
 - IV. Reserver
 1. Lagstadgad reserv om nationell lagstiftning kräver sådan reserv.
 2. Reserv för egna aktier och andelar om nationell lagstiftning kräver upplägning av en sådan reserv, utan att det påverkar tillämpningen av artikel 24.1 b i direktiv2012/30/EU.
 3. Reserver föreskrivna i bolagsordningen.
 4. Övriga reserver, inklusive fonden för verkligt värde.
- V. Balanserad vinst eller förlust
- VI. Räkenskapsårets vinst eller förlust
-

BILAGA V

RESULTATRÄKNINGENS UPPSTÄLLNINGSFÖRM – MED KOSTNADSSLAGSINDELNING, ENLIGT ARTIKEL 13

1. Nettoomsättning.
 2. Förändring av lager av färdiga varor och av varor under tillverkning.
 3. Arbete för egen räkning som har redovisats under tillgångar.
 4. Övriga rörelseintäkter.
 5. a) Råvaror och förnödenheter.
b) Övriga externa kostnader.
 6. Personalkostnader:
 - a) Löner och arvoden.
 - b) Sociala kostnader med pensioner särskilt angivna.
 7. a) Värdejusteringar av kostnader för bolagsbildning samt av materiella och immateriella anläggningstillgångar.
b) Värdejusteringar av omsättningstillgångar i den utsträckning de överstiger normala värdejusteringar i företaget.
 8. Övriga rörelsekostnader.
 9. Intäkter från ägarintressen, med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag.
 10. Intäkter från övriga värdepapper och fordringar som är anläggningstillgångar, med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag.
 11. Övriga ränteintäkter och liknande intäkter, med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag.
 12. Värdejusteringar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar.
 13. Räntekostnader och liknande kostnader, med särskild uppgift om belopp som ska betalas till koncernföretag.
 14. Skatt på resultatet.
 15. Resultat efter skatt.
 16. Övriga skatter som inte redovisas under posterna 1–15.
 17. Årets vinst eller förlust.
-

*BILAGA VI***RESULTATRÄKNINGENS UPPSTÄLLNINGSFORM – MED FUNKTIONSinDELNING, ENLIGT ARTIKEL 13**

1. Nettoomsättning.
 2. Kostnad för sålda varor (inklusive värdejusteringar).
 3. Bruttoresultat.
 4. Försäljningskostnader (inklusive värdejusteringar).
 5. Administrationskostnader (inklusive värdejusteringar).
 6. Övriga rörelseintäkter.
 7. Intäkter från ägarintressen, med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag.
 8. Intäkter från övriga värdepapper och fordringar som är anläggningstillgångar, med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag.
 9. Övriga ränteintäkter och liknande intäkter, med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag.
 10. Värdejusteringar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar.
 11. Räntekostnader och liknande kostnader, med särskild uppgift om belopp som ska betalas till koncernföretag.
 12. Skatt på resultatet.
 13. Resultat efter skatt.
 14. Övriga skatter som inte redovisas under posterna 1–13.
 15. Årets vinst eller förlust.
-

BILAGA VII

Jämförelsetabell

Direktiv 78/660/EEG	Direktiv 83/349/EEG	Detta direktiv
Artikel 1.1 första stycket inledningen	—	Artikel 1.1 a
Artikel 1.1 första stycket första till tjugosjunde strecksatserna	—	Bilaga I
Artikel 1.1 andra stycket	—	Artikel 1.1 b
Artikel 1.1 andra stycket a–aa	—	Bilaga II
Artikel 1.1 tredje stycket	—	
Artikel 1.2	—	—
Artikel 2.1	—	Artikel 4.1
Artikel 2.2	—	Artikel 4.2
Artikel 2.3	—	Artikel 4.3
Artikel 2.4	—	Artikel 4.3
Artikel 2.5	—	Artikel 4.4
Artikel 2.6	—	Artikel 4.5
Artikel 3	—	Artikel 9.1
Artikel 4.1	—	Artikel 9.2
Artikel 4.2	—	Artikel 9.3
Artikel 4.3	—	Artikel 9.3
Artikel 4.4	—	Artikel 9.5
Artikel 4.5	—	—
Artikel 4.6	—	Artikel 6.1 h och artikel 6.3
Artikel 5.1	—	
Artikel 5.2	—	Artikel 2.14
Artikel 5.3	—	Artikel 2.15
Artikel 6	—	Artikel 9.6
Artikel 7	—	Artikel 6.1 g
Artikel 8	—	Artikel 10
Artikel 9.A	—	Bilaga III (A)
Artikel 9.B	—	Bilaga III (B)
Artikel 9.C	—	Bilaga III (C)
Artikel 9.D	—	Bilaga III (D)
Artikel 9.E	—	Bilaga III (E)
Artikel 9.F	—	—

Direktiv 78/660/EEG	Direktiv 83/349/EEG	Detta direktiv
Skulder	—	Eget kapital, avsättningar och skulder
Artikel 9.A	—	Bilaga III (A)
Artikel 9.B	—	Bilaga III (B)
Artikel 9.C	—	Bilaga III (C)
Artikel 9.D	—	Bilaga III (D)
Artikel 9.E	—	—
Artikel 10	—	Bilaga IV
Artikel 10a	—	Artikel 11
Artikel 11 första stycket	—	Artiklarna 3.2 och 14.1
Artikel 11 andra stycket	—	—
Artikel 11 tredje stycket	—	Artikel 3.9 första stycket
Artikel 12.1	—	Artikel 3.10
Artikel 12.2	—	Artikel 3.9 andra stycket
Artikel 12.3	—	Artikel 3.11
Artikel 13.1	—	Artikel 12.1
Artikel 13.2	—	Artikel 12.2
Artikel 14	—	Artikel 16.1 d
Artikel 15.1	—	Artikel 12.3
Artikel 15.2	—	Artikel 2.4
Artikel 15.3 a	—	Artikel 17.1 a
Artikel 15.3 b	—	—
Artikel 15.3 c	—	Artikel 17.1 a i
Artikel 15.4	—	—
Artikel 16	—	Artikel 12.4
Artikel 17	—	Artikel 2.2
Artikel 18	—	—
Artikel 19	—	Artikel 2.8
Artikel 20.1	—	Artikel 12.12 första stycket
Artikel 20.2	—	Artikel 12.12 andra stycket
Artikel 20.3	—	Artikel 12.12 tredje stycket
Artikel 21	—	—
Artikel 22 första stycket	—	Artikel 13.1
Artikel 22 andra stycket	—	Artikel 13.2
Artikel 23.1–23.15	—	Bilaga V punkterna 1 till 15
Artikel 23.16–23.19	—	—
Artikel 23.20 och 23.21	—	Bilaga V punkterna 16 till 17

Direktiv 78/660/EEG	Direktiv 83/349/EEG	Detta direktiv
Artikel 24	—	—
Artikel 25.1–25.13	—	Bilaga VI punkterna 1 till 13
Artikel 25.14–25.17	—	—
Artikel 25.18 och 25.19	—	Bilaga VI punkterna 14 och 15
Artikel 26	—	—
Artikel 27 första stycket inledningen	—	Artikel 3.3
Artikel 27 första stycket a och c	—	Artikel 14.2 a och b
Artikel 27 första stycket b och d	—	—
Artikel 27 andra stycket	—	Artikel 3.9 första stycket
Artikel 28	—	Artikel 2.5
Artikel 29	—	—
Artikel 30	—	—
Artikel 31.1	—	Artikel 6.1 inledningen och leden a–f
Artikel 31.1a	—	Artikel 6.5
Artikel 31.2	—	Artikel 4.4
Artikel 32	—	Artikel 6.1 i
Artikel 33.1 inledningen	—	Artikel 6.1
Artikel 33.1 a och b samt andra och tredje styckena	—	—
Artikel 33.1 c	—	Artikel 7.1
Artikel 33.2 a första stycket och artikel 33.2 b, c och d	—	Artikel 7.2
Artikel 33.2 a andra stycket	—	Artikel 16.1 b
Artikel 33.3	—	Artikel 7.3
Artikel 33.4	—	Artikel 16.1 b
Artikel 33.5	—	—
Artikel 34	—	Artikel 12.11 fjärde stycket
Artikel 35.1 a	—	Artikel 6.1 i
Artikel 35.1 b	—	Artikel 12.5
Artikel 35.1 c	—	Artikel 12.6
Artikel 35.1 d	—	Artikel 17.1 b
Artikel 35.2	—	Artikel 2.6
Artikel 35.3	—	Artikel 2.7

Direktiv 78/660/EEG	Direktiv 83/349/EEG	Detta direktiv
Artikel 35.4	—	Artiklarna 12.8 och 17.1 a vi
Artikel 36	—	—
Artikel 37.1	—	Artikel 12.11 första, tredje och fjärde stycket
Artikel 37.2	—	Artikel 12.11 första och andra stycket
Artikel 38	—	—
Artikel 39.1 a	—	Artikel 6.1 i
Artikel 39.1 b	—	Artikel 12.7 första stycket
Artikel 39.1 c	—	—
Artikel 39.1 d	—	Artikel 12.7 andra stycket
Artikel 39.1 e	—	Artikel 17.1 b
Artikel 39.2	—	Artikel 2.6
Artikel 40.1	—	Artikel 12.9
Artikel 40.2	—	—
Artikel 41	—	Artikel 12.10
Artikel 42 första stycket	—	Artikel 12.12 tredje stycket
Artikel 42 andra stycket	—	—
Artikel 42a.1	—	Artikel 8.1 a
Artikel 42a.2	—	Artikel 8.2
Artikel 42a.3	—	Artikel 8.3
Artikel 42a.4	—	Artikel 8.4
Artikel 42a.5	—	Artikel 8.5
Artikel 42a.5a	—	Artikel 8.6
Artikel 42b	—	Artikel 8.7
Artikel 42c	—	Artikel 8.8
Artikel 42d	—	Artikel 16.1 c
Artikel 42e	—	Artikel 8.1 b
Artikel 42f	—	Artikel 8.9
Artikel 43.1 inledningen	—	Artikel 16.1 inledningen
Artikel 43.1 led 1	—	Artikel 16.1 a
Artikel 43.1 led 2 första stycket	—	Artikel 17.1 g första stycket
Artikel 43.1 led 2 andra stycket	—	Artikel 17.1 k
Artikel 43.1 led 3	—	Artikel 17.1 h
Artikel 43.1 led 4	—	Artikel 17.1 i

Direktiv 78/660/EEG	Direktiv 83/349/EEG	Detta direktiv
Artikel 43.1 led 5	—	Artikel 17.1 j
Artikel 43.1.6	—	Artikel 16.1 g
Artikel 43.1.7	—	Artikel 16.1 d
Artikel 43.1.7a	—	Artikel 16.1 p
Artikel 43.1.7b	—	Artiklarna 2.3 och 17.1 r
Artikel 43.1.8	—	Artikel 18.1 a
Artikel 43.1.9	—	Artikel 17.1 e
Artikel 43.1.10	—	—
Artikel 43.1.11	—	Artikel 17.1 f
Artikel 43.1.12	—	Artikel 17.1 d första stycket
Artikel 43.1.13	—	Artikel 16.1 e
Artikel 43.1.14 a	—	Artikel 17.1 c i
Artikel 43.1.14 b	—	Artikel 17.1 c ii
Artikel 43.1.15	—	Artikel 18.1 b och artikel 18.3
Artikel 43.2	—	—
Artikel 43.3	—	Artikel 17.1 d andra stycket
Artikel 44	—	—
Artikel 45.1	—	Artikel 17.1 g andra stycket Artikel 28.3
Artikel 45.2	—	Artikel 18.2
Artikel 46	—	Artikel 19
Artikel 46a	—	Artikel 20
Artikel 47.1 och 47.1a	—	Artikel 30.1 och 30.2
Artikel 47.2	—	Artikel 31.1
Artikel 47.3	—	Artikel 31.2
Artikel 48	—	Artikel 32.1
Artikel 49	—	Artikel 32.2
Artikel 50	—	Artikel 17.1 o
Artikel 50a	—	—
Artikel 50b	—	Artikel 33.1 a
Artikel 50c	—	Artikel 33.2
Artikel 51.1	—	Artikel 34.1
Artikel 51.2	—	—
Artikel 51.3	—	—

Direktiv 78/660/EEG	Direktiv 83/349/EEG	Detta direktiv
Artikel 51a	—	Artikel 35
Artikel 52	—	—
Artikel 53.2	—	Artikel 3.13
Artikel 53a	—	Artikel 40
Artikel 55	—	—
Artikel 56.1	—	—
Artikel 56.2	—	Artikel 17.1 l, m och n
Artikel 57	—	Artikel 37
Artikel 57a	—	Artikel 38
Artikel 58	—	Artikel 39
Artikel 59.1	—	Artikel 9.7 a
Artikel 59.2–59.6 a	—	Artiklarna 9.7 a och artikel 27
Artikel 59.6 b och c	—	Artikel 9.7 b och c
Artikel 59.7 och 59.8	—	Artiklarna 9.7 a och artikel 27
Artikel 59.9	—	Artikel 27.9
Artikel 60	—	—
Artikel 60a	—	Artikel 51
Artikel 61	—	Artikel 17.2
Artikel 61a	—	—
Artikel 62	—	Artikel 55
—	Artikel 1.1	Artikel 22.1
—	Artikel 1.2	Artikel 22.2
—	Artikel 2.1, 2.2 och 2.3	Artikel 22.3, 22.4 och 22.5
—	Artikel 3.1	Artikel 22.6
—	Artikel 3.2	Artikel 2.10
—	Artikel 4.1	Artikel 21
—	Artikel 4.2	—
—	Artikel 5	—
—	Artikel 6.1	Artikel 23.2
—	Artikel 6.2	Artikel 3.8
—	Artikel 6.3	Artikel 3.9 andra stycket, artikel 3.10 och 3.11
—	Artikel 6.4	Artikel 23.2
—	Artikel 7.1	Artikel 23.3
—	Artikel 7.2	Artikel 24.4
—	Artikel 7.3	Artikel 23.3 inledningen

Direktiv 78/660/EEG	Direktiv 83/349/EEG	Detta direktiv
—	Artikel 8	Artikel 23.5
—	Artikel 9.1	Artikel 23.6
—	Artikel 9.2	—
—	Artikel 10	Artikel 23.7
—	Artikel 11	Artikel 23.8
—	Artikel 12.1	Artikel 22.7
—	Artikel 12.2	Artikel 22.8
—	Artikel 12.3	Artikel 22.9
—	Artikel 13.1 och 13.2	Artikel 2.16 och artikel 6.1 j
—	Artikel 13.2a	Artikel 23.10
—	Artikel 13.3	Artikel 23.9
—	Artikel 15	—
—	Artikel 16	Artikel 4
—	Artikel 17.1	Artikel 24.1
—	Artikel 17.2	—
—	Artikel 18	Artikel 24.2
—	Artikel 19	Artikel 24.3 a-e
—	Artikel 20	—
—	Artikel 21	Artikel 24.4
—	Artikel 22	Artikel 24.5
—	Artikel 23	Artikel 24.6
—	Artikel 24	—
—	Artikel 25.1	Artikel 6.1 b
—	Artikel 25.2	Artikel 4.4
—	Artikel 26.1	Artikel 24.7
—	Artikel 26.2	—
—	Artikel 26.3	Artikel 6.1 j
—	Artikel 27	Artikel 24.8
—	Artikel 28	Artikel 24.9
—	Artikel 29.1	Artikel 24.10
—	Artikel 29.2	Artikel 24.11
—	Artikel 29.3	Artikel 24.12
—	Artikel 29.4	Artikel 24.13
—	Artikel 29.5	Artikel 24.14
—	Artikel 30	Artikel 24 c

Direktiv 78/660/EEG	Direktiv 83/349/EEG	Detta direktiv
—	Artikel 30.2	—
—	Artikel 31	Artikel 24.3 f
—	Artikel 32.1 och 32.2	Artikel 26
—	Artikel 32.3	—
—	Artikel 33.1	Artikel 27
—	Artikel 34 inledningen och artikel 34.1 första meningen	Artikel 16.1 a och artikel 28.1
—	Artikel 34.1 andra meningen	—
—	Artikel 34.2	Artikel 28.2 a
—	Artikel 34.3 a	Artikel 28.2 b
—	Artikel 34.3 b	—
—	Artikel 34.4	Artikel 28.2 c
—	Artikel 34.5	Artikel 28.2 d
—	Artikel 34.6	Artikel 16.1 g och artikel 28.1
—	Artikel 34.7	Artikel 16.1 d och artikel 28.1
—	Artikel 34.7a	Artikel 17.1 p
—	Artikel 34.7b	Artikel 17.1 r
—	Artikel 34.8	Artikel 18.1 a
—	Artikel 34.9 a	Artikel 17.1 e
—	Artikel 34.9 b	Artikel 28.1 b
—	Artikel 34.10	—
—	Artikel 34.11	Artikel 17.1 f och artikel 28.1
—	Artikel 34.12 och 34.13	Artikel 28.1 c
—	Artikel 34.14	Artikel 16.1 c och artikel 28.1
—	Artikel 17.1 c	Artikel 17.1 c och artikel 28.1
—	Artikel 34.16	Artikel 18.1 b och artikel 28.1
—	Artikel 35.1	Artikel 3
—	Artikel 35.2	—
—	Artikel 36.1	Artiklarna 19.1 och 29.1
—	Artikel 36.2 a	—
—	Artikel 36.2 b och c	Artikel 19.2 b och c
—	Artikel 36.2 d	Artikel 29.2 a

Direktiv 78/660/EEG	Direktiv 83/349/EEG	Detta direktiv
—	Artikel 36.2 e	Artikel 20.2 e och artikel 29.1
—	Artikel 36.2 f	Artikel 29.2 b
—	Artikel 36.3	Artikel 29.3
—	Artikel 36a	Artikel 33.1 b
—	Artikel 36b	Artikel 33.2
—	Artikel 37.1	Artikel 34.1 och 34.2
—	Artikel 37.2	Artikel 35
—	Artikel 37.4	Artikel 35
—	Artikel 38.1	Artikel 30.1 första stycket och artikel 30.3 första stycket
—	Artikel 38.2	Artikel 30.1 andra stycket
—	Artikel 38.3	—
—	Artikel 38.4	Artikel 30.3 andra stycket
—	Artikel 38.5 och 38.6	—
—	Artikel 38.7	Artikel 40
—	Artikel 38a	—
—	Artikel 39	—
—	Artikel 40	—
—	Artikel 41.1	Artikel 2.12
—	Artikel 41.1a	Artikel 2.3
—	Artikel 41.2–41.5	—
—	Artikel 42	—
—	Artikel 43	—
—	Artikel 44	—
—	Artikel 45	—
—	Artikel 46	—
—	Artikel 47	—
—	Artikel 48	Artikel 51
—	Artikel 49	—
—	Artikel 50	—
—	Artikel 50a	—
—	Artikel 51	Artikel 55

Sammanfattning av betänkandet Genomförande av EU:s nya redovisningsdirektiv (SOU 2014:22)

Sammanfattning

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

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

Allmänt om genomförandet av det nya direktivet (avsnitt 3)

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

Direktivet är endast tillämpligt på aktiebolag och vissa handelsbolag och kommanditbolag. ÅRL gäller å andra sidan för samtliga företag som är skyldiga att upprätta årsredovisning (med undantag av kreditinstitut, värdepappersbolag och försäkringsföretag) och väsentligen gäller samma regler oavsett vilken företagsform det aktuella företaget har. Utredningen föreslår att de nya eller ändrade bestämmelser som det nya direktivet föranleder ska gälla för samtliga företag som är skyldiga att upprätta års- eller koncernredovisning enligt ÅRL.

Kategorier av företag och koncerner (avsnitt 4)

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

Utredningens förslag innebär att företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad (”noterade företag”) samt kreditinstitut, försäkringsföretag och publika aktiebolag ska anses som ”företag av allmänt intresse”. Övriga företag ska delas in i de tre storlekskategorierna ”små företag”, ”medelstora företag” och ”stora företag”. Dessa ska särskiljas genom storlekkriterier som – likt de

nuvarande kriterierna i ÅRL för vad som är ”mindre företag” och ”större företag” – anknyter till antalet anställda i företaget, företagets balansomslutning och företagets nettoomsättning. I förslaget går gränsen mellan små och medelstora företag vid följande gränsvärden; antal anställda 50, balansomslutning 40 miljoner kr och nettoomsättning 80 miljoner kr. Om ett företag överstiger minst två av dessa värden, ska det anses som ett medelstort företag. Motsvarande avgränsning mellan medelstora och stora företag görs med användande av följande tre gränsvärden; antal anställda 250, balansomslutning 175 miljoner kr och nettoomsättning 350 miljoner kr. Såsom förslaget är utformat kommer ”små företag” därmed i allt väsentligt att motsvara vad som i dag utgör ”mindre företag”. Av det som i dag utgör större företag kommer enbart de allra största att utgöra ”stora företag”, medan återstoden kommer att vara ”medelstora företag”.

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

Utredningen avser att i sitt slutbetänkande ta ställning till om direktivets särskilda regler för ”mikroföretag” bör utnyttjas i Sverige. Förevarande förslag innehåller dock ingen definition av dessa företag eller några särskilda bestämmelser för mikroföretag.

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

Begreppen koncern, gemensamt styrda företag, strategiska andelsinnehav och intresseföretag

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

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

Väsentlighetsprincipen

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

inte kan påverka de beslut som användare fattar på basis av informationen. Bilaga 2

Andra redovisningsprinciper

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

Balans- och resultaträkningar

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

Värdering

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

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

Minskade krav på tilläggsupplysningar

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

- löner, sociala avgifter och pensionskostnader,
- fördelningen av de anställda på kvinnor och män och på olika länder,
- vissa långfristiga skulder och ställda säkerheter ”post för post”,
- vissa ansvarförbindelser,
- antalet aktier,
- vinstandelsbevis, konvertibla skuldebrev, optioner och liknande rättigheter,

- finansiella instrument och finansiella anläggningstillgångar som inte har värderats till verkligt värde, och
- ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen.

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

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

Eventualförpliktelser, säkerheter m.m.

I utredningens förslag tas den möjlighet som ÅRL i dag ger att redovisa vissa poster, däribland ”ansvarsförbindelser” och ”ställda säkerheter”, inom linjen bort. I stället föreslås det att det i ÅRL tas in ett krav på att företagen i noterna ska redovisa summan av alla eventualförpliktelser, dvs. sådana åtaganden och möjliga förpliktelser som inte redovisas i balansräkningen. Det införs också ett krav på att företagen ska lämna upplysningar om omfattningen, arten och formen av ställda säkerheter. Små företag behöver i denna del bara lämna en aggregerad uppgift, medan andra företag måste redovisa ställda säkerheter post för post. Särskild upplysning ska lämnas om säkerheter ställda till förmån för koncernföretag, intresseföretag och gemensamt styrda företag som det redovisande företaget är samägare i (se avsnitten 8.7 och 8.8.3).

Upplysningar om transaktioner med närstående

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

Koncernredovisning

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

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

Ändringar i ÅRKL och ÅRFL

I ÅRKL och ÅRFL justeras regleringen i stor utsträckning på motsvarande sätt som i ÅRL. Bl.a. innebär utredningens förslag att möjligheterna till redovisning ”inom linjen” i balansräkningen försvinner även för kreditinstitut, värdepappersbolag och försäkringsföretag. Enligt förslaget ska de tilläggsupplysningar som dessa företag ska lämna, och som har sin grund i det nya redovisningsdirektivet, med några mindre undantag, alltid lämnas i noterna. Även tilläggsupplysningar som är föranledda av särskilda bestämmelser i bank- och försäkringsredovisningsdirektiven ska, liksom tidigare, som huvudregel lämnas i not. Utredningens förslag innebär emellertid att ett utrymme för att lämna dessa tilläggsupplysningar i balans- och resultaträkningen, om det inte står i strid med kravet på överskådlighet, finns kvar (jfr avsnitt 13.4).

Rapportering om vissa betalningar till myndigheter

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

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

Ikraftträdande

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

Betänkandets lagförslag

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

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

dels att 3 kap. 13 § och 7 kap. 23 § ska upphöra att gälla,
dels att rubrikerna närmast före 3 kap. 13 § och 7 kap. 23 § ska utgå,
dels att nuvarande 3 kap. 4 a § ska betecknas 3 kap. 4 b §,
dels att nuvarande 5 kap. samt 1 kap. 3 och 5 §§, 2 kap. 1 och 4-6 §§, 3 kap. 1, 3, 4 och 8-11 §§, 4 kap. 2-8, 11, 13 a och 14 b §§, 6 kap. 1-2 och 5-9 §§, 7 kap. 2-3 a, 5, 7-18, 25 och 30-32 §§, 8 kap. 3 och 15-16 §§ samt bilagorna 1-3 till lagen ska ha följande lydelse,
dels att det i lagen ska införas elva nya paragrafer, 1 kap. 3 a-3 c, 4 a och 5 a §§, 2 kap. 4 a §, 3 kap. 4 a, 10 a, 10 b och 13 §§ samt 4 kap. 17 § av följande lydelse,
dels att rubrikerna närmast före 6 kap. 5 § samt 7 kap. 5, 9, 14, 16, 18 och 25 §§ ska ha följande lydelse,
dels att det närmast före den nya 3 kap. 13 § och den nya 4 kap. 17 § ska införas två nya rubriker av följande lydelse, *dels* att rubriken närmast före 1 kap. 4 § ska lyda ”Begreppen koncern, intresseföretag m.m.”.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

3 §²

I denna lag betyder

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

koncernredovisning eller en delårsrapport,

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

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

4. *större företag*:

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

– företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:

4. *företag av allmänt intresse*:

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

– företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i

¹ Senaste lydelse av förutvarande

3 kap. 13 § 2006:871

7 kap. 23 § 1999:1112.

² Senaste lydelse 2010:848.

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

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

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

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

6. större koncerner:

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

– koncerner som uppfyller mer än ett av följande villkor:

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

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

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

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

kreditinstitut och värdepappersbolag eller är av det slag som avses i 1 kap. 1 § andra stycket nämnda lag,

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

– publika aktiebolag,

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

c) koncernföretagets redovisade

nettoomsättning uppgår till mer än 350 miljoner kronor,

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

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

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

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

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

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

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.

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

– Balansomslutning 48 miljoner kr respektive 210 miljoner kronor,

– Nettoomsättning: 96 miljoner kr respektive 420 miljoner kr.

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

3 a §

En fysisk person och hans eller hennes nära familjemedlemmar ska vid tillämpningen av denna lag anses som närstående till ett

företag som upprättar års- eller koncernredovisning enligt denna lag (ett rapporterende företag), om han eller hon

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

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

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

Med en persons nära familjemedlemmar avses i första stycket

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

– annan person som ingår i samma familj som honom eller henne och som kan förväntas påverka honom eller henne i hans eller hennes kontakter med det rapporterende företaget eller som kan förväntas påverkas av honom eller henne i sina egna kontakter med det rapporterende företaget,

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

3 b §

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

11. Den juridiska personen står under bestämmande inflytande eller gemensamt bestämmande

inflytande av en person eller en sådan nära familjemedlem som är närstående enligt 3 a § första stycket.

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

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

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

3 c §

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

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

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

3. Finansiärer, fackföreningar, statliga och kommunala företag samt statliga och kommunala myndigheter som inte har ett bestämmande inflytande, gemensamt bestämmande inflytande eller

betydande inflytande över det rapporterade företaget ska inte anses som närstående enbart på grund av sina normala affärs-kontakter med ett företag.

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

4 a §

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

5 §³

Om ett företag äger andelar i en juridisk person som inte är dotterföretag och utövar ett betydande inflytande över den juridiska personens driftsmässiga och finansiella styrning samt ägandet utgör ett led i en varaktig förbindelse mellan företaget och den juridiska personen, är den juridiska personen intresseföretag till företaget.

Innehar ett företag minst tjugo procent av rösterna för samtliga andelar i en juridisk person, skall det anses ha sådant inflytande över och sådan förbindelse med denna

Om ett företag har ett strategiskt andelsinnehav i en juridisk person och utövar ett betydande inflytande över den juridiska personens driftsmässiga och finansiella styrning, är den juridiska personen intresseföretag till företaget. Detta gäller dock inte om den juridiska personen utgör företagets dotterföretag eller är ett gemensamt styrt företag som företaget är samägare i.

Innehar ett företag minst tjugo procent av rösterna för samtliga andelar i en juridisk person, ska det anses ha sådant inflytande över denna som avses i första stycket,

³ Senaste lydelse 1999:1112.

som avses i första stycket, om inte annat framgår av omständigheterna. Detsamma gäller om företagets dotterföretag eller företaget tillsammans med ett eller flera dotterföretag eller flera dotterföretag tillsammans innehar minst tjugo procent av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen.

om inte annat framgår av omständigheterna. Detsamma gäller om företagets dotterföretag eller företaget tillsammans med ett eller flera dotterföretag eller flera dotterföretag tillsammans innehar minst tjugo procent av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen.

5 a §

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

2 kap.

1 §⁴

En årsredovisning *skall* bestå av

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

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

En årsredovisning *ska* bestå av

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

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

4 §⁵

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

1. Företaget *skall* förutsättas fortsätta sin verksamhet.
2. Samma principer för värdering, klassificering och indelning av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna *skall* konsekvent tillämpas från ett räkenskapsår till ett annat.
3. Värderingen av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna *skall* göras med iakt-

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

1. Företaget *ska* förutsättas fortsätta sin verksamhet.
2. Samma principer för värdering, klassificering och indelning av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna *ska* konsekvent tillämpas från ett räkenskapsår till ett annat.
3. Värderingen av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna *ska* göras med iakt-

⁴ Senaste lydelse 2006:871.

⁵ Senaste lydelse 2004:1173.

tagande av rimlig försiktighet. Detta innebär särskilt att

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

b) hänsyn *skall* tas till alla ekonomiska förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår, även om dessa förpliktelser blir kända först efter räkenskapsårets utgång men före upprättandet av årsredovisningen, och att

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

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

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

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

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

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

tagande av rimlig försiktighet. Detta innebär särskilt att

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

b) hänsyn *ska* tas till alla ekonomiska förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår, även om dessa förpliktelser blir kända först efter räkenskapsårets utgång men före upprättandet av årsredovisningen, och att

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

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

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

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

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

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

4 a §

Vid tillämpningen av bestämmelser i denna lag om att ett företag får avvika från bestämmelser i lagen om effekten av avvikelsen är oväsentlig gäller följande. Effekten av en avvikelse ska anses vara

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

5 §⁶

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

Årsredovisningen ska innehålla uppgifter om

- 1. företagets firma,*
- 2. den ort där företagets styrelse har sitt säte eller, om ingen styrelse finns, den ort där förvaltningen förs, och*
- 3. företagets organisationsnummer enligt lagen (1974:174) om identitetsbeteckning för juridiska personer m.fl. eller, i fråga om enskilda näringsidkare, dennes personnummer.*

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

6 §⁷

Beloppen i årsredovisningen *skall* anges i företagets redovisningsvaluta enligt 4 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078). Beloppen får dessutom anges i annan valuta enligt omräkningskursen på dagen för räkenskapsårets utgång (balansdagen). *I så fall skall upplysning om omräkningskursen lämnas i en not.*

Vid byte av redovisningsvaluta *skall* balansräkningen för det gamla räkenskapsåret räknas om till den nya redovisningsvalutan enligt den växelkurs som har

Beloppen i årsredovisningen *ska* anges i företagets redovisningsvaluta enligt 4 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078). Beloppen får dessutom anges i annan valuta enligt omräkningskursen på dagen för räkenskapsårets utgång (balansdagen).

Vid byte av redovisningsvaluta *ska* balansräkningen för det gamla räkenskapsåret räknas om till den nya redovisningsvalutan enligt den växelkurs som har fastställts av

⁶ Senaste lydelse 2008:89.

⁷ Senaste lydelse 2000:34.

fastställt av Europeiska centralbanken den sista svenska bankdagen under räkenskapsåret. Den omräknade balansräkningen *skall* utgöra ingående balans för det nya räkenskapsåret.

Europeiska centralbanken den sista svenska bankdagen under räkenskapsåret. Den omräknade balansräkningen *ska* utgöra ingående balans för det nya räkenskapsåret.

3 kap.

1 §⁸

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

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

3 §⁹

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

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

Byte av uppställningsform för resultaträkningen får ske endast om det finns särskilda skäl och är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§. *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 §§.

4 §¹⁰

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

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

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

Andra poster än de som finns upptagna i uppställningsformerna får tas upp, om de nya posternas innehåll inte täcks av uppställningsformernas

⁸ Senaste lydelse 1999:1112.

⁹ Senaste lydelse 1999:1112.

¹⁰ Senaste lydelse 2010:1515.

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

Poster som föregås av arabiska siffror får slås samman,

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

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

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

4 a §

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

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

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

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

4 a §¹¹

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

Bestämmelserna i första stycket gäller

4 b §

¹¹ Senaste lydelse 2007:541.

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

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

5 §¹²

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

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

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

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

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

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

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

8 §¹³

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

Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska i balansräkningen eller i en not specificera större belopp som ingår i posterna Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter och Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter.

9 §¹⁴

Som avsättningar *skall* sådana förpliktelser redovisas som är hänförliga till räkenskapsåret eller

Som avsättningar *ska* sådana förpliktelser redovisas som är hänförliga till räkenskapsåret eller

¹² Senaste lydelse 2006:871.

¹³ Senaste lydelse 2006:871.

¹⁴ Senaste lydelse 1999:1112.

tidigare räkenskapsår och som på balansdagen är säkra eller sannolika till sin förekomst men ovissa till belopp eller till den tidpunkt då de skall infrias.

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

Avskrivningar och nedskrivningar får inte redovisas som avsättningar.

10 §¹⁵

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

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

10 a §

Ett aktiebolags eget kapital ska delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust. Under bundet eget kapital ska tas upp aktiekapital, uppskrivningsfond, reservfond, fond för utvecklingsutgifter och kapitalandelsfond. Under fritt eget kapital eller ansamlad förlust ska tas upp fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust samt vinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas då upp som avdragsposter.

10 b §

En ekonomisk förenings eget kapital ska delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust. Under bundet eget kapital ska tas upp inbetalda eller genom insatsemission tillgodoförda insatser, uppskrivningsfond, fond för utvecklingsutgifter, reservfond och kapitalandelsfond. Medlemsinsatser och förlagsin-

¹⁵ Senaste lydelse 2006:871.

satser ska redovisas var för sig. Under fritt eget kapital eller ansamlad förlust ska tas upp fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust samt nettovinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas därvid upp som avdragsposter.

Vad som sägs i första stycket om insats gäller också upplåtelseavgift i en bostads-rättsförening.

11 §¹⁶

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

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

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

Oväsentliga avvikelser

13 §

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

4 kap.

2 §¹⁷

Utgifter för *forsknings- och utvecklingsarbeten* och liknande arbeten som är av *väsentligt* värde för rörelsen under kommande år får tas upp som immateriell anläggningstillgång. Detsamma gäller utgifter för koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter och liknande rättigheter och tillgångar samt ersättning som vid

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

¹⁶ Senaste lydelse 2010:1515.

¹⁷ Senaste lydelse 1999:1112.

förvärv av rörelse överstiger det behållna värdet av de tillgångar som förvärvats och de skulder som övertagits (goodwill).

förvärvats och de skulder som övertagits (goodwill). Bilaga 3

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

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

3 §¹⁸

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

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

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

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

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

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

4 §¹⁹

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

Nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång som avses i 2 § skall anses uppgå till högst fem år, om inte en annan

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

Om nyttjandeperioden för immateriella anläggningstillgångar som utgörs av utgifter för företagets eget utvecklingsarbete inte med

¹⁸ Senaste lydelse 2011:1554.

¹⁹ Senaste lydelse 2004:1173.

längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas. Om en sådan längre avskrivningstid tillämpas, skall det i en not lämnas upplysning om detta. I noten skall i så fall också anges skälen för den längre avskrivningstiden.

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

rimlig grad av säkerhet kan fastställas, ska perioden anses uppgå till fem år. Detsamma gäller i fråga om sådan goodwill som avses i 2 §.

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

5 §

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

En finansiell anläggningstillgång som tillgången har på balansdagen även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående.

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

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

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

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

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

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

6 §²⁰

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

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

Avskrivningar och nedskriv-

Avskrivningar och nedskriv-

²⁰ Senaste lydelse 2004:1173.

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

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

Ianspråktagande av fonden för utvecklingsutgifter och uppskrivningsfonden

7 §²¹

Ett aktiebolag får ta uppskrivningsfonden i anspråk för

1. ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission,

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

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

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

1. ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission,

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

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

8 §

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

Vid avskrivning enligt 4 § eller nedskrivning enligt 5 § *av en uppskriven tillgång* eller vid avyttring eller utrangering av tillgången *ska* uppskrivningsfonden minskas i motsvarande utsträckning, dock högst med den del av *fonden* som

²¹ Senaste lydelse 2005:918.

svarar mot tillgången.

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

1. fonden tas i anspråk enligt 7 §,
2. den del av *uppskrivningsfonden* som motsvarar avskrivning eller nedskrivning överförs till fritt eget kapital, eller
3. den del av *uppskrivningsfonden* som motsvarar en avyttrad tillgång överförs till fritt eget kapital.

svarar mot tillgången. *På samma sätt ska fonden för utvecklingsutgifter minskas i samband med avyttring, avskrivning eller nedskrivning av en tillgång som avses i 4 kap. 2 § andra stycket.*

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

1. fonden tas i anspråk enligt 7 §,
2. den del av *fonden* som motsvarar avskrivning eller nedskrivning överförs till fritt eget kapital, eller
3. den del av *fonden* som motsvarar en avyttrad tillgång överförs till fritt eget kapital.

11 §²²

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

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

13 a §²³

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

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

²² Senaste lydelse 2006:871.

²³ Senaste lydelse 2004:1173.

14 b §²⁴

Följande finansiella instrument får inte värderas enligt 14 a §:

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

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

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

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

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

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

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

Oväsentliga avvikelser

17 §²⁵

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

²⁴ Senaste lydelse 2009:34.

²⁵ Tidigare 17 § upphävd genom 1999:1112.

5 kap. Notupplysningar

Allmänna bestämmelser

Upplýsningar för olika kategorier av företag

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

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

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

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

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

Notupplýsningarnas placering

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

Utelämnande av oväsentliga upplýsningar

5 § Ett företag får utelämna en upplýsning som ska lämnas enligt detta kapitel, om effekten av att utelämna upplýsningen är oväsentlig.

Notupplýsningskrav för samtliga företag

Värderings- och omräkningsprinciper

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

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

Avvikelser från principen om kvittningsförbud

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

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

Byte av uppställningsform

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

Jämförelsetal

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

Anläggningstillgångar

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

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

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

Grunderna för avskrivning av anläggningstillgångarnas olika poster ska anges.

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

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

Finansiella instrument

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

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

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

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

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

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

Uppskrivningsfonden

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

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

Fonden för verkligt värde

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

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

Långfristiga balansposter

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

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

Ställda säkerheter

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

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

Eventualförpliktelser

18 § Upplysning ska lämnas om summan av företagets eventualförpliktelser.

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

Lån till ledande befattningshavare

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

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

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

Intäkter och kostnader av exceptionell storlek eller förekomst

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

Medelantalet anställda under räkenskapsåret

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

Upplysningar om moderföretag

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

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

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

Händelser av väsentlig betydelse efter räkenskapsårets slut

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

Notupplysningskrav för medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse*Ytterligare upplysningar om anläggningstillgångar*

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

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

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

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

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

Omsättningstillgångar

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Inköp och försäljningar inom koncernföretag

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

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

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

Upplysningar om dotterföretag och vissa andra företag

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

1. Det andra företags namn, organisationsnummer, säte och eget kapital,
2. Det andra företags resultat för det senaste räkenskapsår för vilket årsredovisning eller årsbokslut har upprättats,
3. Företags ägarandel i det andra företaget, och
4. Antalet andelar som företaget äger och dessas värde enligt företags balansräkning.

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

Om, i fall som avses i första eller andra stycket, det redovisnings-skyldiga företags rösträttsandel i det andra företaget avviker från ägarandelen, ska även rösträttsandelen anges.

30 § En upplysning enligt 29 får utelämnas, om

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

2. Bolagsverket medger att den utelämnas, och
3. noterna innehåller information om utelämnandet.

Upplysning om eget kapital och resultat får också utelämnas, om

1. det andra företaget inte offentliggör sin balansräkning och inte utgör ett dotterföretag till företaget, eller
2. det andra företaget omfattas av en av företaget upprättad koncernredovisning eller av en sådan koncernredovisning som avses i 7 kap. 2 § första stycket.

Kortfristiga och långfristiga balansposter

31 § Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska för varje skuldpost i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § femte stycket 2 lämna upplysning om den del som förfaller till betalning senare än fem år efter balansdagen.

Upplysningar om ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen

32 § Om ett medelstort eller stort företag eller ett företag av allmänt intresse har ekonomiska arrangemang, som inte redovisas i balansräkningen och som är förenade med betydande risker eller fördelar för företaget, samt uppgifter om dessa risker eller fördelar är nödvändiga för att företagets ställning ska kunna bedömas, ska företaget lämna upplysning om

1. inriktningen på och det kommersiella syftet med arrangemangen, och
2. den ekonomiska inverkan som arrangemangen har på företaget.

Ytterligare upplysningar om lån till ledande befattningshavare

33 § Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska, utöver vad som följer av 20 §, lämna upplysningar enligt 20 § om

1. lån som har lämnats till en styrelseledamot, en verkställande direktör eller en motsvarande befattningshavare i ett annat koncernföretag, och
2. pantar, säkerheter och ansvarsförbindelser som har ställts till förmån för en sådan befattningshavare.

Vad som sägs i 20 § andra stycket tillämpas också, om ett aktiebolag har lämnat lån till eller ställt säkerhet till förmån för någon annan med stöd av tillstånd enligt 21 kap. 8 § aktiebolagslagen (2005:551).

Upplysningar om transaktioner med närstående

34 § Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna upplysningar om transaktioner som på andra än marknadsmässiga villkor har genomförts med personer eller företag som är att anse som närstående enligt 1 kap. 3 a–3 c §§.

Upplysningar enligt denna paragraf behöver inte lämnas om transaktioner som har ingåtts

1. mellan ett moderföretag och dess helägda dotterföretag, eller

2. mellan två eller flera dotterföretag, om samtliga aktier eller andelar ägs av andra företag inom samma koncern. Bilaga 3

35 § Upplysningar enligt 34 § ska omfatta

1. uppgift om transaktionernas art och de belopp som transaktionerna omfattar,
2. uppgift om vilket slag av närståendeförhållande som föreligger, och
3. andra uppgifter om transaktionerna som är nödvändiga för att bedöma företagets ställning.

Upplysningar om flera transaktioner får lämnas i samlad form, om de avser samma typ av transaktioner och upplysning om de enskilda transaktionerna inte är nödvändig för att bedöma vilken inverkan de har på företagets ställning.

Konvertibla lån

36 § Om ett medelstort eller stort företag eller ett företag av allmänt intresse har utelöpande lån som är konvertibla eller förenade med optionsrätt till nyteckning eller har gett ut liknande värdepapper, ska för varje lån eller liknande rättighet anges utestående lånebelopp samt tid och villkor för utbyte eller för nyteckning. För varje lån mot vinstandelsbevis ska utestående lånebelopp och räntebestämmelserna anges.

Upplysningar om aktier

37 § Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna upplysning om antalet aktier och aktiernas kvotvärde. Om aktiekapitalet består av aktier av olika slag, ska motsvarande upplysning lämnas för varje aktieslag.

Upplysningar om förslag till förlust- och vinstdispositioner

38 § Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna upplysning om förslag till disposition beträffande företagets vinst eller förlust eller, i förekommande fall, beslut om disposition av företagets vinst eller förlust.

Upplysningar om skatter

39 § Om ett medelstort eller stort företag eller ett företag av allmänt intresse har tagit upp uppskjuten skatt i balansräkningen, ska det lämna upplysning om beloppet av den uppskjutna skatten och om förändringar i detta belopp sedan föregående balansdag.

Ytterligare upplysningar om anställda

40 § Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna upplysning om

1. de anställdas fördelning på kvinnor och män, och
2. om företaget har anställda i flera länder, medelantalet anställda och fördelningen mellan kvinnor och män i varje land.

Könsfördelningen bland ledande befattningshavare

41 § Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna upplysning om fördelningen mellan kvinnor och män bland styrelseledamöter, verkställande direktör och andra personer i företagets ledning. Fördelningen bland styrelseledamöter och bland övriga befattningshavare ska redovisas var för sig. Upplysningarna ska avse förhållandena på balansdagen.

Löner, andra ersättningar och sociala kostnader

42 § Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna särskild upplysning om storleken av följande personalkostnader, hänförliga till räkenskapsåret:

1. löner och andra ersättningar, och
2. sociala kostnader, med särskild uppgift om pensionskostnader.

43 § Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna upplysning om det sammanlagda beloppet av räkenskapsårets löner och andra ersättningar för var och en av följande grupper:

1. styrelseledamöter, verkställande direktören och motsvarande befattningshavare, och
2. anställda som inte omfattas av 1.

Tantiem och därmed jämställd ersättning till styrelseledamöter, verkställande direktören och motsvarande befattningshavare ska anges särskilt.

I ett företag av allmänt intresse ska vid tillämpningen av första och andra styckena samtliga personer i bolagets ledning ingå i den grupp som avses i första stycket 1. Antalet personer i gruppen ska anges. Vidare ska upplysningar om räkenskapsårets löner och andra ersättningar lämnas för var och en av styrelseledamöterna och för den verkställande direktören. Sådana upplysningar behöver dock inte lämnas för arbetstagarrepresentanter som har utsetts enligt lagen (1987:1245) om styrelserepresentation för de privatanställda.

Pensioner och liknande förmåner

44 § Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna upplysningar om det sammanlagda beloppet av kostnader och förpliktelser som avser pensioner eller liknande förmåner till styrelseledamöter, verkställande direktören eller motsvarande befattningshavare.

I ett företag av allmänt intresse ska upplysningar som avses i första stycket omfatta även pensioner och liknande förmåner till andra personer i bolagets ledning. Antalet personer som omfattas ska anges. Vidare ska upplysningar lämnas för var och en av styrelseledamöterna och för den verkställande direktören, dock inte för arbetstagarrepresentanter som har utsetts enligt lagen (1987:1245) om styrelserepresentation för de privatanställda.

45 § Bestämmelserna i 43 och 44 §§ angående upplysningar om styrelseledamöter och verkställande direktören gäller även tidigare styrelseledamöter och tidigare verkställande direktör.

Suppleanter och vice verkställande direktör

46 § Vid tillämpningen av 43-45 §§ ska styrelsesuppleanter jämföras med styrelseledamöter och vice verkställande direktör jämföras med verkställande direktör

Avtal om avgångsvederlag

47 § Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse som har träffat avtal om avgångsvederlag eller liknande förmåner till styrelseledamöter, verkställande direktören eller andra personer i företagets ledning, ska lämna upplysning om avtalen och om de väsentligaste villkoren i avtalen.

Ytterligare upplysningar om moderföretag

48 § Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska lämna sådana upplysningar som sägs i 23 § första stycket även avseende det moderföretag som upprättar koncernredovisning för den största koncern som företaget ingår i som dotterföretag.

Ytterligare upplysningar om ställda säkerheter

49 § Medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse ska, när de enligt 17 § lämnar upplysning om ställda säkerheter, ange vilka poster i balansräkningen eller i noter enligt 3 kap. 4 § femte stycket 2 som säkerheterna avser.

I fråga om säkerheter som inte motsvarar en skuld- eller avsättningspost i balansräkningen ska det vidare anges om säkerheten har ställts till förmån för företaget självt eller till förmån för annan.

Ytterligare notupplysningskrav för stora företag och företag av allmänt intresse

Nettoomsättningens fördelning

50 § Om företagets verksamhetsgrenar eller geografiska marknader avviker betydligt från varandra, ska stora företag och företag av allmänt intresse lämna upplysningar om nettoomsättningens fördelning på verksamhetsgrenarna och marknaderna. Bedömningen av om företagets verksamhetsgrenar och marknader avviker betydligt från varandra ska göras med hänsyn till hur företaget normalt organiserar försäljningen av varor och tjänster.

51 § I aktiebolag och handelsbolag som är ett stort företag eller ett företag av allmänt intresse ska upplysning lämnas om den sammanlagda på räkenskapsåret belöpande ersättningen till var och en av bolagets revisorer och de revisionsföretag där revisorerna verkar. Särskild upplysning ska lämnas om hur stor del av ersättningen som avser revisionsuppdraget, revisionsverksamhet utöver revisionsuppdraget, skatterådgivning respektive övriga tjänster.

Särskilt om europabolag och europakooperativ

52 § I fråga om europabolag och europakooperativ med ett sådant förvaltningsystem som avses i artiklarna 39–42 i rådets förordning (EG) nr 2157/2001 av den 8 oktober 2001 om stadga för europabolag eller artiklarna 37–41 i rådets förordning (EG) nr 1435/2003 av den 22 juli 2003 om stadga för europeiska kooperativa föreningar (SCE-föreningar) ska bestämmelserna om styrelseledamöter i 20, 33, 41 och 43–47 §§ tillämpas på ledamöter eller suppleanter i europabolagets eller europakooperativets tillsynsorgan.

Av 16 § andra stycket och 22 § lagen (2004:575) om europabolag samt 21 § andra stycket och 26 § lagen (2006:595) om europakooperativ framgår att bestämmelserna i första stycket ska tillämpas också på ledamöter eller suppleanter i ett europabolags eller europakooperativs lednings- eller förvaltningsorgan.

6 kap.

1 §²⁶

Förvaltningsberättelsen ska innehålla en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat. När det behövs för förståelsen av årsredovisningen ska översikten innehålla hänvisningar till och ytterligare upplysningar om de belopp som tas upp i andra delar av årsredovisningen.

Upplysningar ska även lämnas om

1. sådana förhållanden som inte ska redovisas i balansräkningen, resultaträkningen eller noterna, men som är viktiga för bedömningen av utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat,

2. sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret *eller* 2. sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret, *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,

²⁶ Senaste lydelse 2010:1515.

6. antal och kvotvärde för de egna aktier som innehas av företaget, den andel av aktiekapitalet som dessa aktier utgör samt storleken av den ersättning som har betalats för aktierna,

7. antal och kvotvärde för de egna aktier som har förvärvats under räkenskapsåret, den andel av aktiekapitalet som dessa aktier utgör samt storleken av den ersättning som har betalats,

8. antal och kvotvärde för de egna aktier som har överlåtits under räkenskapsåret, den andel av aktiekapitalet som dessa aktier utgör samt storleken av den ersättning som har erhållits, och

9. skälen för de förvärv eller överlåtelser av egna aktier som har skett under räkenskapsåret.

Om det är väsentligt för bedömningen av företagets ställning och resultat, ska det även lämnas följande upplysningar avseende användningen av finansiella instrument:

1. mål och tillämpade principer för finansiell riskstyrning jämte, för varje viktig typ av planerad affärshändelse där säkringsredovisning används, tillämpade principer för säkring, och

2. exponering för prisrisker, kreditrisker, likviditetsrisker och kassaflödesrisker.

Utöver sådan information som ska lämnas enligt första-tredje styckena ska förvaltningsberättelsen innehålla sådana icke- finansiella upplysningar som behövs för förståelsen av företagets utveckling, ställning eller resultat och som är relevanta för den aktuella verksamheten, däribland upplysningar om miljö- och personalfrågor. Företag som bedriver verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig enligt miljöbalken ska alltid lämna upplysningar om verksamhetens påverkan på den yttre miljön.

Andra stycket 3–5, tredje stycket och fjärde stycket gäller inte *mindre* företag.

Andra stycket 3–5, tredje stycket och fjärde stycket gäller inte *små* företag.

1 a §²⁷

I ett aktiebolag, vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige, *skall* förvaltningsberättelsen även innehålla

1. de senast beslutade riktlinjerna av det slag som avses i 8 kap. 51 § aktiebolagslagen (2005:551), och

2. styrelsens förslag till riktlinjer att gälla för tiden från nästa årsstämma.

Information enligt första stycket 1 får lämnas i anslutning till uppgifter som lämnas enligt 5 kap. 20 eller 22 §. I sådant fall *skall* för-

I ett aktiebolag, vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige, *ska* förvaltningsberättelsen även innehålla

1. de senast beslutade riktlinjerna av det slag som avses i 8 kap. 51 § aktiebolagslagen (2005:551), och

2. styrelsens förslag till riktlinjer att gälla för tiden från nästa årsstämma.

Information enligt första stycket 1 får lämnas i anslutning till uppgifter som lämnas enligt 5 kap. 35 eller 37 §§. I sådant fall *ska* för-

²⁷ Senaste lydelse 2007:541.

valtningsberättelsen innehålla en hänvisning till den plats där informationen har lämnats.

valtningsberättelsen innehålla en hänvisning till den plats där informationen har lämnats.

2 §²⁸

I aktiebolag och ekonomiska föreningar *skall* i förvaltningsberättelsen även lämnas förslag till dispositioner beträffande bolagets eller föreningens vinst eller förlust. I en ekonomisk förening *skall*, om föreningen är moderföretag, dessutom lämnas uppgift om belopp som enligt årsredovisningarna för företag inom koncernen *skall* föras över från fritt eget kapital i koncernen till bundet eget kapital.

I aktiebolag och ekonomiska föreningar *ska* i förvaltningsberättelsen även lämnas förslag till dispositioner beträffande bolagets eller föreningens vinst eller förlust. I en ekonomisk förening *ska*, om föreningen är moderföretag, dessutom lämnas uppgift om belopp som enligt årsredovisningarna för företag inom koncernen *ska* föras över från fritt eget kapital i koncernen till bundet eget kapital.

Om det föreligger förslag om värdeöverföring enligt 17 kap. aktiebolagslagen (2005:551), ska förändringar i aktiebolagets eget kapital jämfört med föregående års balansräkning specificeras. Om bolaget har förvärvat egna aktier, ska fritt eget kapital minskas med utgiften för förvärvet. Har egna aktier överlåtit, ska fritt eget kapital ökas med inkomsten från överlåtelsen.

Om det föreligger ett förslag om vinstutdelning enligt 10 kap. 1 § andra stycket 2 lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, ska förändringar i den ekonomiska föreningens eget kapital jämfört med föregående års balansräkning specificeras.

Finansieringsanalys

Kassaflödesanalys

5 §²⁹

I *finansieringsanalysen* *skall* redovisas företagets *finansiering och kapitalinvesteringar* under räkenskapsåret.

I *kassaflödesanalysen* ska företagets *in- och utbetalningar* under räkenskapsåret redovisas.

²⁸ Senaste lydelse 1999:1112.

²⁹ Senaste lydelse 1999:1112.

6 §³⁰

Förvaltningsberättelsen för ett aktiebolag vars *aktier, teckningsoptioner eller skuldebrev* är upptagna till handel på en reglerad marknad ska innehålla en bolagsstyrningsrapport, om inte bolaget har valt att med stöd av 8 § i stället upprätta en från årsredovisningen skild bolagsstyrningsrapport.

Förvaltningsberättelsen för ett aktiebolag vars *överlåtbara värdepapper* är upptagna till handel på en reglerad marknad ska innehålla en bolagsstyrningsrapport, om inte bolaget har valt att med stöd av 8 § i stället upprätta en från årsredovisningen skild bolagsstyrningsrapport.

Bolagsstyrningsrapporten ska innehålla upplysningar om

1. vilka principer för bolagsstyrning som tillämpas, utöver dem som följer av lag eller annan författning, och var uppgifter om dessa principer finns tillgängliga,

2. de viktigaste inslagen i bolagets system för intern kontroll och riskhantering i samband med den finansiella rapporteringen,

3. direkta eller indirekta aktieinnehav i bolaget, som representerar minst en tiondel av röstetalet för samtliga aktier i bolaget,

4. begränsningar i fråga om hur många röster varje aktieägare kan avge vid en bolagsstämma,

5. bestämmelser i bolagsordningen om tillsättande och entledigande av styrelseledamöter samt om ändring av bolagsordningen,

6. av bolagsstämman lämnade bemyndiganden till styrelsen att besluta att bolaget ska ge ut nya aktier eller förvärva egna aktier,

7. hur bolagsstämman fungerar, bolagsstämmans huvudsakliga beslutanderätt, aktieägarnas rättigheter och hur dessa rättigheter utövas, i den omfattning som dessa förhållanden inte framgår av lag eller annan författning,

8. hur styrelsen och, i förekommande fall, inom bolaget inrättade kommittéer är sammansatta och hur de fungerar, i den omfattning som dessa förhållanden inte framgår av lag eller annan författning.

Om bolaget inte tillämpar någon kod för bolagsstyrning, ska skälen för detta anges. Om bolaget tillämpar en kod för bolagsstyrning, ska det i förekommande fall anges vilka delar av koden som bolaget avviker från och skälen för detta.

7 §³¹

Ett aktiebolag som endast har *teckningsoptioner eller skuldebrev* upptagna till handel på en reglerad marknad behöver inte i bolagsstyrningsrapporten lämna de upplysningar som anges i 6 § andra stycket 1, 7 och 8 samt i tredje stycket i samma paragraf. Detta gäller dock inte om bolagets aktier

Ett aktiebolag som endast har *andra överlåtbara värdepapper än aktier* upptagna till handel på en reglerad marknad behöver inte i bolagsstyrningsrapporten lämna de upplysningar som anges i 6 § andra stycket 1, 7 och 8 samt i tredje stycket i samma paragraf.

Detta gäller dock inte om

³⁰ Senaste lydelse 2009:34.

³¹ Senaste lydelse 2009:34.

handlas på en handelsplattform enligt 1 kap. 5 § 12 lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden.

bolagets aktier handlas på en handelsplattform enligt 1 kap. 5 § 12 lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden.

9 §³²

Om förvaltningsberättelsen innehåller en sådan uppgift som avses i 8 § tredje stycket, ska bolagets revisor i ett skriftligt, undertecknat yttrande uttala sig om huruvida en sådan rapport som avses där har upprättats eller inte. När det gäller sådana upplysningar som avses i 6 § andra stycket 2–6 ska yttrandet vidare innehålla ett uttalande om huruvida upplysningarna är förenliga med årsredovisningen. Har det i rapporten tagits med sådana upplysningar som avses i 7 kap. 31 § andra stycket, ska yttrandet även innehålla ett uttalande om huruvida dessa upplysningar är förenliga med koncernredovisningen.

Om förvaltningsberättelsen innehåller en sådan uppgift som avses i 8 § tredje stycket, ska bolagets revisor i ett skriftligt, undertecknat yttrande uttala sig om huruvida en sådan rapport som avses där har upprättats eller inte. När det gäller sådana upplysningar som avses i 6 § andra stycket 2–6 ska yttrandet vidare innehålla ett uttalande om huruvida upplysningarna är förenliga med årsredovisningen. *Om upplysningarna innehåller väsentliga fel, ska revisorn ange detta och lämna behövliga upplysningar.* Har det i rapporten tagits med sådana upplysningar som avses i 7 kap. 31 § andra stycket, ska yttrandet även innehålla ett uttalande om huruvida dessa upplysningar är förenliga med koncernredovisningen.

Revisorns yttrande ska lämnas till bolagets styrelse inom samma tid som revisionsberättelsen och sedan fogas till bolagsstyrningsrapporten.

7 kap.

2 §³³

Ett moderföretag som är dotterföretag behöver inte upprätta koncernredovisning, om

1. företaget och dess samtliga dotterföretag omfattas av en koncernredovisning som upprättas av ett överordnat moderföretag, och

2. det överordnade moderföretagets koncernredovisning har upprättats och reviderats enligt lagstiftning som har tillkommit i enlighet med *Europeiska gemenskapernas direktiv av den 13 juni 1983 om sammanställd redovisning (83/349/EEG) eller på likvärdigt sätt.*

2. det överordnade moderföretagets koncernredovisning har upprättats och reviderats

a) enligt lagstiftning som har tillkommit i enlighet med *Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av*

³² Senaste lydelse 2009:34.

³³ Senaste lydelse 2013:436.

företag,

b) i enlighet med internationella redovisningsstandarder som har antagits enligt förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, eller

c) på ett sätt som Europeiska kommissionen har bedömt som likvärdigt med internationella redovisningsstandarder enligt b.

Första stycket gäller även om något dotterföretag av skäl som anges i 5 § andra eller tredje stycket inte omfattas av den upprättade koncernredovisningen.

Ett moderföretag som med stöd av första stycket inte självt har upprättat någon koncernredovisning ska ge in det överordnade moderföretagets koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse till registreringsmyndigheten enligt bestämmelserna i 8 kap. 3, 3 a och 3 c §§. Registreringsmyndigheten ska på det sätt som anges i 8 kap. 4 § kungöra att handlingarna har getts in. Om handlingarna inte är avfattade på svenska, får registreringsmyndigheten förelägga moderföretaget att ge in en bestyrkt översättning till svenska. Ett sådant föreläggande ska beslutas om någon begär det. Om moderföretaget, i fall det hade upprättat en koncernredovisning, enligt 8 kap. 3 och 16 §§ inte skulle ha varit skyldigt att ge in denna och koncernrevisionsberättelsen till registreringsmyndigheten, ska vad som i nämnda paragrafer sägs om att handlingarna ska hållas tillgängliga i stället tillämpas på det överordnade moderföretagets koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse.

Första stycket gäller inte,

1. om delägare som har en kapitalandel i moderföretaget på minst tio procent senast sex månader före räkenskapsårets utgång hos moderföretagets styrelse eller motsvarande ledningsorgan har krävt att koncernredovisning ska upprättas, eller

2. om andelarna i moderföretaget eller *skuldebrev* som moderföretaget har utfärdat är upptagna till handel på en reglerad marknad. 2. om andelarna i moderföretaget eller *överlåtbara värdepapper* som moderföretaget har utfärdat är upptagna till handel på en reglerad marknad

Den som enligt första stycket inte upprättar någon koncernredovisning ska upplysa om detta i en not till årsredovisningen samt lämna uppgift om namn, organisationsnummer eller, i förekommande fall, personsnummer samt säte för det överordnade moderföretag som upprättar den i stycket nämnda koncernredovisningen.

3 §³⁴

Moderföretag i *mindre* koncerner behöver inte upprätta kon- Moderföretag i *små* koncerner behöver inte upprätta *någon*

³⁴ Senaste lydelse 2009:34.

cernredovisning.

koncernredovisning, *om inte annat följer av andra stycket.*

Det som sägs i första stycket gäller inte om moderföretaget eller ett annat koncernföretag är ett företag av allmänt intresse.

3 a §³⁵

Ett moderföretag behöver inte upprätta koncernredovisning, om moderföretagets samtliga dotterföretag är av *ringa* betydelse med hänsyn till kravet i 6 § på rättvisande bild. Koncernredovisning ska dock upprättas, om två eller flera dotterföretag tillsammans *har mer än sådan ringa* betydelse.

Ett moderföretag behöver inte upprätta *någon* koncernredovisning, om moderföretagets samtliga dotterföretag är av *oväsentlig* betydelse med hänsyn till kravet i 6 § på rättvisande bild. Koncernredovisning ska dock upprättas, om två eller flera dotterföretag tillsammans *är av mer än oväsentlig* betydelse.

Ett moderföretag behöver inte heller upprätta någon koncernredovisning om moderföretagets samtliga dotterföretag av skäl som anges i 5 § tredje stycket inte ska omfattas av en koncernredovisning.

Dotterföretag som skall omfattas av koncernredovisningen

Dotterföretag som ska omfattas av koncernredovisningen

5 §³⁶

Koncernredovisningen ska omfatta samtliga dotterföretag, om inte annat följer av andra eller tredje stycket.

Ett dotterföretag behöver inte omfattas av koncernredovisningen, om företaget är av *ringa* betydelse med hänsyn till kravet i 6 § på rättvisande bild. Om två eller flera dotterföretag tillsammans *har mer än sådan ringa* betydelse, ska de dock omfattas av koncernredovisningen.

Ett dotterföretag behöver inte omfattas av koncernredovisningen, om företaget är av *oväsentlig* betydelse med hänsyn till kravet i 6 § på rättvisande bild. Om två eller flera dotterföretag tillsammans *är av mer än oväsentlig* betydelse, ska de dock omfattas av koncernredovisningen.

Ett dotterföretag behöver inte heller omfattas av koncernredovisningen, om

1. betydande och varaktiga hinder i väsentlig grad begränsar moderföretagets möjligheter att utöva sitt inflytande över dotterföretaget,

³⁵ Senaste lydelse 2010:686.

³⁶ Senaste lydelse 2010:686.

2. nödvändig information för att upprätta koncernredovisningen inte kan fås utan oskälig kostnad eller inom rimlig tid, eller

3. andelarna i dotterföretaget innehas tillfälligt och uteslutande i avsikt att säljas vidare.

Ett företag som tillämpar andra eller tredje stycket ska i en not upplysa om skälen för detta.

7 §³⁷

För koncernredovisningen tillämpas följande bestämmelser i 2 kap.:

4 § om andra grundläggande redovisningsprinciper,

4 a § om väsentlighet,

5 § om språk och form,

6 § om valuta, och

7 § om undertecknande.

I koncernredovisningen *skall* beloppen anges i samma valuta som i moderföretagets årsredovisning.

I koncernredovisningen *ska* beloppen anges i samma valuta som i moderföretagets årsredovisning.

8 §³⁸

Koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen *skall* var för sig utgöra en sammanställning av balansräkningarna respektive resultaträkningarna för moderföretaget och de dotterföretag som omfattas av koncernredovisningen. Sammanställningen *skall* göras med tillämpning av 9–13 §§ och 18–23 §§. Vid redovisningen av andelar i andra företag än dotterföretag *skall* 25–30 §§ beaktas. I övrigt tillämpas 3 kap. *Vad* som sägs där om *större och mindre företag skall* dock i stället avse *större respektive mindre* koncerner.

Koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen *ska* var för sig utgöra en sammanställning av balansräkningarna respektive resultaträkningarna för moderföretaget och de dotterföretag som omfattas av koncernredovisningen. Sammanställningen *ska* göras med tillämpning av 9–13 §§ och 18–22 a §§. Vid redovisningen av andelar i andra företag än dotterföretag *ska* 25–30 §§ beaktas. I övrigt tillämpas 3 kap. *Det* som sägs där om *små, medelstora och stora företag ska* dock i stället avse *små, medelstora och stora* koncerner. *Om det i koncernen ingår ett företag av allmänt intresse, ska det som sägs i 3 kap. om företag av allmänt intresse tillämpas.*

³⁷ Senaste lydelse 2000:34.

³⁸ Senaste lydelse 2006:871.

9 §³⁹

Den del av eget kapital och årets resultat i ett dotterföretag som belöper sig på andelar ägda av någon annan än de koncernföretag som omfattas av koncernredovisningen skall redovisas som särskilda poster i koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen.

Den del av eget kapital i ett dotterföretag som belöper sig på andelar ägda av någon annan än de koncernföretag som omfattas av koncernredovisningen ska i koncernbalansräkningen redovisas som innehav utan bestämmande inflytande. Den del av årets resultat i ett dotterföretag som belöper sig på sådana andelar ska i koncernresultaträkningen redovisas som vinst eller förlust hänförlig till innehav utan bestämmande inflytande.

10 §⁴⁰

Koncernredovisningen skall hänföra sig till moderföretagets balansdag.

Koncernredovisningen ska hänföra sig till moderföretagets balansdag.

Om ett dotterföretags balansdag ligger mer än tre månader före moderföretagets balansdag, skall dotterföretaget omfattas av koncernredovisningen på grundval av en balansräkning som hänför sig till moderföretagets balansdag och en resultaträkning som avser moderföretagets räkenskapsår.

Om ett dotterföretags balansdag ligger mer än tre månader före eller efter moderföretagets balansdag, ska dotterföretaget omfattas av koncernredovisningen på grundval av en balansräkning som hänför sig till moderföretagets balansdag och en resultaträkning som avser moderföretagets räkenskapsår.

Om ett dotterföretags balansdag ligger högst tre månader före moderföretagets balansdag, skall upplysning lämnas om sådana händelser som är viktiga för att bedöma dotterföretagets ställning och resultat och som har inträffat mellan dotterföretagets och moderföretagets balansdagar.

Om ett dotterföretags balansdag ligger högst tre månader före eller efter moderföretagets balansdag, ska upplysning lämnas om sådana händelser som är viktiga för att bedöma dotterföretagets ställning och resultat och som har inträffat mellan dotterföretagets och moderföretagets balansdagar.

12 §⁴¹

Koncernredovisningen och årsredovisningen skall upprättas med

Koncernredovisningen och årsredovisningen ska upprättas med

³⁹ Senaste lydelse 1999:1112.

⁴⁰ Senaste lydelse 1999:1112.

⁴¹ Senaste lydelse 2004:1173.

tillämpning av gemensamma principer för värderingen av tillgångar, avsättningar och skulder. Olika värderingsprinciper får användas, om det finns särskilda skäl. I sådant fall *skall* upplysning om detta lämnas i not med angivande av skälen för avvikelser.

Har något av de koncernföretag som omfattas av koncernredovisningen tillämpat andra principer för värderingen av tillgångar, avsättningar och skulder än dem som tillämpas i koncernbalansräkningen, *skall* dessa tillgångar, avsättningar och skulder räknas om enligt sistnämnda principer.

Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med 6 §, får avvikelser göras från vad som föreskrivs i andra stycket. Sådan avvikelse får även göras, om en omräkning med hänsyn till kravet på rättvisande bild är *av ringa betydelse*. I dessa fall *skall* upplysning om skälen för avvikelser anges i en not.

tillämpning av gemensamma principer för värderingen av tillgångar, avsättningar och skulder. Olika värderingsprinciper får användas, om det finns särskilda skäl. I sådant fall *ska* upplysning om detta lämnas i not med angivande av skälen för avvikelser.

Har något av de koncernföretag som omfattas av koncernredovisningen tillämpat andra principer för värderingen av tillgångar, avsättningar och skulder än dem som tillämpas i koncernbalansräkningen, *ska* dessa tillgångar, avsättningar och skulder räknas om enligt sistnämnda principer.

Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med 6 §, får avvikelser göras från vad som föreskrivs i andra stycket. *En* sådan avvikelse får även göras, om en omräkning är *oväsentlig* med hänsyn till kravet på rättvisande bild. *Upplysning* om skälen för avvikelser *ska* anges i en not.

13 §⁴²

Fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, *skall* elimineras i koncernbalansräkningen.

Intäkter och kostnader, som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst under räkenskapsåret, *skall* elimineras i koncernresultaträkningen.

Vad som sägs i första och andra styckena om eliminering av fordringar och skulder, intäkter och kostnader samt internvinster gäller inte om beloppen är av *ringa* betydelse med hänsyn till kravet i 6 § på rättvisande bild.

Med internvinst avses *antingen*

Fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, *ska* elimineras i koncernbalansräkningen.

Intäkter och kostnader, som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst under räkenskapsåret, *ska* elimineras i koncernresultaträkningen.

Det som sägs i första och andra styckena om eliminering av fordringar och skulder, intäkter och kostnader samt internvinster gäller inte om beloppen är av *oväsentlig* betydelse med hänsyn till kravet i 6 § på rättvisande bild.

Med internvinst avses en vinst

⁴² Senaste lydelse 1999:1112.

en vinst vid överlåtelse av en tillgång inom koncernen *eller den på moderföretaget belöpande andelen av en sådan vinst*, i den utsträckning tillgången inte därefter har överlåtits till en köpare utanför koncernen eller har förbrukats eller dess värde har satts ned hos det företag inom koncernen som har förvärvat tillgången. *Upplýsning om det internvinstbegrepp som har tillämpats skall lämnas i en not.*

vid överlåtelse av en tillgång inom koncernen i den utsträckning tillgången inte därefter har överlåtits till en köpare utanför koncernen eller har förbrukats eller dess värde har satts ned hos det företag inom koncernen som har förvärvat tillgången.

Tilläggsupplýsningar

Notupplýsningar

Allmänna tilläggsupplýsningar

Allmänna notupplýsningar

14 §⁴³

Bestämmelserna om tilläggsupplýsningar i 5 kap. 2, 3, 4 a–7 och 10–13 §§, 14 § andra och tredje styckena, 15–18 §§ samt 18 b–25 §§ tillämpas även på koncernredovisningen. Det som sägs där om större företag ska i stället avse större koncerner och det som sägs om mindre företag ska i stället avse mindre koncerner. Det som sägs i 5 kap. 18 b § om medelantalet anställda ska avse medelantalet anställda i koncernen. Tilläggsupplýsningarna ska lämnas på det sätt som anges i 5 kap. 1 § första stycket andra och tredje meningarna och andra stycket i samma paragraf.

En koncernredovisning ska innehålla de notupplýsningar som anges i 5 kap. 6–24 §§. Om koncernredovisningen avser en medelstor koncern, ska den även innehålla de notupplýsningar som anges i 5 kap. 25–28 och 31–49 §§. Om koncernredovisningen avser en stor koncern eller om det i koncernen ingår ett företag av allmänt intresse, ska den även innehålla de notupplýsningar som anges i 5 kap. 25–28 och 31–51 §§.

Det som sägs i 5 kap. 4 § om notupplýsningarnas placering och i 5 kap. 5 § om utelämnande av oväsentliga upplýsningar ska tillämpas.

Trots det som sägs i första stycket får uppgifter enligt 5 kap. 20 § tredje stycket tredje meningen och 5 kap. 22 § andra stycket tredje meningen utelämnas i fråga

Trots det som sägs i första stycket får uppgifter enligt 5 kap. 43 § tredje stycket tredje meningen och 5 kap. 44 § andra stycket tredje meningen utelämnas i fråga

⁴³ Senaste lydelse 2010:1515.

om dotterföretag. Vid tillämpningen av *nämnda bestämmelser* ska dock de lämnade uppgifterna innefatta även löner och andra förmåner från koncernföretag.

om dotterföretag. Vid tillämpningen av *de nämnda bestämmelserna* ska dock de lämnade uppgifterna avse även löner och andra förmåner från koncernföretag.

15 §⁴⁴

Om sammansättningen av de företag som omfattas av koncernredovisningen har ändrats väsentligt under räkenskapsåret, *skall* sådana upplysningar lämnas som gör det möjligt att jämföra de på varandra följande koncernredovisningarna.

Om sammansättningen av de företag som omfattas av koncernredovisningen har ändrats väsentligt under räkenskapsåret, *ska* sådana upplysningar lämnas som gör det möjligt att jämföra de på varandra följande koncernredovisningarna. *Detta får ske genom upprättande av en justerad jämförande balansräkning och en justerad jämförande resultaträkning.*

Uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag**Upplysningar om dotterföretag och vissa andra företag**16 §⁴⁵

För varje dotterföretag *och intresseföretag skall* dess namn, organisationsnummer och säte anges. Vidare *skall* anges den *kapitalandel*, beräknad med tillämpning av 1 kap. 6 §, som koncernföretag innehar i företaget.

För varje dotterföretag *ska* dess namn, organisationsnummer och säte anges. Vidare *ska* anges den *ägarandel*, beräknad med tillämpning av 1 kap. 6 §, som koncernföretag innehar i företaget.

Bestämmelserna i första stycket skall tillämpas även i fråga om *andra företag i vilka ett koncernföretag självt eller på det sätt som anges i 1 kap. 6 § innehar en kapitalandel på minst 20 procent. Uppgifter om dessa företag behöver dock inte lämnas om uppgifterna med hänsyn till kravet på rättvisande bild är av ringa betydelse.*

Bestämmelserna i första stycket ska tillämpas även ifråga om

1. *intresseföretag som tas in i koncernredovisningen med tillämpning av 25–29 §§, och*

2. *gemensamt styrda företag som tas in i koncernredovisningen med tillämpning av 30 § och som ett koncernföretag, självt eller på det sätt som anges i 1 kap. 6 §, innehar en andel i.*

I fråga om andra företag, i vilka ett koncernföretag självt eller på det sätt som anges i 1 kap. 6 § har

⁴⁴ Senaste lydelse 1999:1112.

⁴⁵ Senaste lydelse 1999:1112.

I koncernredovisningen skall grunden för att ett företag har klassificerats som dotterföretag anges. Denna uppgift får utelämnas, om moderföretaget innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar och kapitalandelen i dotterföretaget är lika stor som rösträtsandelen.

ett strategiskt andelsinnehav, ska ägarandelen, företagets namn, organisationsnummer och säte anges. Vidare ska företagets eget kapital och resultatet för det senaste räkenskapsåret anges.

I koncernredovisningen ska grunden för att ett företag har klassificerats som dotterföretag anges. Denna uppgift får utelämnas, om moderföretaget innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar och kapitalandelen i dotterföretaget är lika stor som rösträtsandelen. *I koncernredovisningen ska även anges grunden för att ett gemensamt styrt företag har tagits in i koncernredovisningen med tillämpning av 30 §.*

17 §⁴⁶

Bolagsverket får medge att uppgifter inte behöver lämnas enligt 16 § första och andra styckena, om uppgifterna är av sådant slag att de kan vålla allvarlig skada för moderföretaget eller för något av de angivna företagen.

Bolagsverket får medge att uppgifter inte behöver lämnas enligt 16 § första–tredje styckena, om uppgifterna är av sådant slag att de kan vålla allvarlig skada för moderföretaget eller för något av de angivna företagen.

Hur dotterföretag skall räknas in i koncernredovisningen

Sammanställning avseende moderföretag och dotterföretag skall göras enligt någon av de metoder som anges i 19–22 a §§ eller 23 §.

Hur dotterföretag ska räknas in i koncernredovisningen18 §⁴⁷

Sammanställning avseende moderföretag och dotterföretag ska göras enligt någon av de metoder som anges i 19–22 a §§.

22 §⁴⁸

Om det efter en avräkning enligt 21 § föreligger ett positivt skillnadsbelopp, skall detta redovisas som goodwill i koncernbalansräkningen. Bestämmelserna i 4 kap. 4

Om det efter en avräkning enligt 21 § föreligger ett positivt skillnadsbelopp, ska detta redovisas som goodwill i koncernbalansräkningen. Bestämmelserna i 4 kap. 4

⁴⁶ Senaste lydelse 2004:244.

⁴⁷ Senaste lydelse 2004:1173.

⁴⁸ Senaste lydelse 2004:1173.

och 5 §§ gäller även för sådan goodwill.

Om det efter en avräkning enligt 21 § föreligger ett negativt skillnadsbelopp *som motsvarar en vid förvärvstidpunkten förväntad ogynnsam resultatutveckling eller förväntade utgifter i dotterföretaget*, skall detta skillnadsbelopp redovisas i koncernbalansräkningen. *Skillnadsbeloppet får upplösas och intäktsföras i takt med att förväntningarna infrias.*

Om positiva och negativa skillnadsbelopp avräknas mot varandra, *skall* upplysning om skillnadsbeloppen lämnas i en not.

Hur andelar i intresseföretag och vissa andra företag skall räknas in i koncernredovisningen

och 5 §§ gäller även för sådan goodwill.

Om det efter en avräkning enligt 21 § föreligger ett negativt skillnadsbelopp ska detta skillnadsbelopp redovisas i koncernbalansräkningen *som negativ goodwill. Negativ goodwill får upplösas och intäktsföras när en sådan behandling överensstämmer med bestämmelserna i 2 kap. 2–4 §§.*

Om positiva och negativa skillnadsbelopp avräknas mot varandra, *ska* upplysning om skillnadsbeloppen lämnas i en not.

Hur andelar i intresseföretag och vissa andra företag ska räknas in i koncernredovisningen

25 §⁴⁹

Andelar i intresseföretag *skall* redovisas i koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen med tillämpning av bestämmelserna i 26–29 §§, om inte annat följer av tredje stycket eller 30 §.

Vid tillämpning av första stycket *skall* bestämmelserna i 12 § om värdering och 13 § om internvinsteliminering tillämpas, om det inte finns särskilda hinder mot detta. Med internvinst *skall* därvid avses den andel i vinst som belöper på moderföretaget vid överlåtelse mellan intresseföretag och koncernföretag.

Ett intresseföretag behöver inte redovisas enligt första stycket, om

1. företaget *har ringa betydelse* med hänsyn till kravet i 6 § på rättvisande bild, eller

2. förhållandena motsvarar dem som anges i 5 § tredje stycket.

Den som tillämpar tredje stycket

Andelar i intresseföretag *ska* redovisas i koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen med tillämpning av bestämmelserna i 26–29 §§, om inte annat följer av tredje stycket eller 30 §.

Vid tillämpning av första stycket *ska* bestämmelserna i 12 § om värdering och 13 § om internvinsteliminering tillämpas, om det inte finns särskilda hinder mot detta. Med internvinst *ska* därvid avses den andel i vinst som belöper på moderföretaget vid överlåtelse mellan intresseföretag och koncernföretag.

1. *det strategiska andelsinnehavet i företaget är oväsentligt* med hänsyn till kravet i 6 § på rättvisande bild, eller

Den som tillämpar tredje stycket

Den som tillämpar tredje stycket

⁴⁹ Senaste lydelse 1999:1112.

skall i en not upplysa om skälen för detta.

ska i en not upplysa om skälen för detta.

30 §⁵⁰

Ett företag som omfattas av en koncernredovisning och som tillsammans med ett eller flera företag, som inte omfattas av koncernredovisningen, leder ett *annat företag som inte är dotterföretag*, får redovisa sin ägarandel i det sistnämnda företaget enligt andra stycket.

I koncernbalansräkningen får tas upp en så stor andel av det *underordnade företags* tillgångar, avsättningar och skulder som belöper på ägarandelen. I koncernresultaträkningen får tas upp en så stor andel av det *underordnade företags* intäkter och kostnader som belöper på ägarandelen. Vid redovisning enligt detta stycke *skall* 10–13, 15 och 19–22 §§ tillämpas. *Ett företag som tillämpar denna paragraf skall i en not upplysa om skälen för detta*. Uppgift enligt 5 kap. 18 § *skall* anges särskilt för varje företag för vilket ägarandelar redovisas med tillämpning av denna paragraf.

Ett företag som omfattas av en koncernredovisning och som tillsammans med ett eller flera företag, som inte omfattas av koncernredovisningen, leder ett *gemensamt styrt företag*, *ska* redovisa sin ägarandel i det sistnämnda företaget enligt andra stycket *eller enligt 25-29 §§*.

I koncernbalansräkningen får tas upp en så stor andel av det *gemensamt styrda företags* tillgångar, avsättningar och skulder som belöper på ägarandelen. I koncernresultaträkningen får tas upp en så stor andel av det *gemensamt styrda företags* intäkter och kostnader som belöper på ägarandelen. Vid redovisning enligt detta stycke *ska* 10–13, 15 och 19–22 §§ tillämpas. Uppgift enligt 5 kap. 22 och 40 §§ *ska* anges särskilt för varje företag för vilket ägarandelar redovisas med tillämpning av denna paragraf.

31 §⁵¹

Förvaltningsberättelse och finansieringsanalys för koncernen ska upprättas med tillämpning av 6 kap. 1 § och 2 a–5 §§. Det som sägs i 6 kap. 1 § om *mindre* företag ska i stället avse *mindre* koncerner.

Om moderbolaget är ett aktieföretag och bolagets eller något av dess dotterföretags andelar, *teckningsoptioner eller skuldebrev* är upptagna till handel på en

Förvaltningsberättelse och finansieringsanalys för koncernen ska upprättas med tillämpning av 6 kap. 1 § och 2 a–5 §§. Det som sägs i 6 kap. 1 § om *små* företag ska i stället avse *små* koncerner.

Om moderbolaget är ett aktieföretag och bolagets eller något av dess dotterföretags andelar *eller överlåtbara värdepapper* är upptagna till handel på en reglerad

⁵⁰ Senaste lydelse 1999:1112.

⁵¹ Senaste lydelse 2009:34.

reglerad marknad, ska det i förvaltningsberättelsen lämnas upplysning om de viktigaste inslagen i koncernens system för intern kontroll och riskhantering i samband med upprättandet av koncernredovisningen.

Om moderbolaget har upprättat en bolagsstyrningsrapport som inte utgör en del av förvaltningsberättelsen och det i rapporten har tagits med sådana upplysningar om koncernen som avses i andra stycket, behöver upplysningarna inte lämnas också i koncernredovisningen. I sådana fall ska dock förvaltningsberättelsen för koncernen innehålla en uppgift om den plats i rapporten där upplysningarna lämnas.

marknad, ska det i förvaltningsberättelsen lämnas upplysning om de viktigaste inslagen i koncernens system för intern kontroll och riskhantering i samband med upprättandet av koncernredovisningen.

32 §⁵²

Ett företag som omfattas av artikel 4 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder ska tillämpa enbart följande bestämmelser i detta kapitel:

1. 1-3 a §§ om skyldighet att upprätta koncernredovisning,
2. 4 § första stycket 4 om förvaltningsberättelse,
3. 7 § vad gäller hänvisningarna till 2 kap. 5 § om språk och form och 2 kap. 7 § om undertecknande,
4. 12 § första stycket om värderingsprinciper,
5. 14 § vad gäller hänvisningarna till följande bestämmelser i 5 kap.:
 - 12 § om lån till ledande befattningshavare,
 - 15 § första och tredje styckena om en ekonomisk förenings eget kapital,
 - 18 § om medelantalet anställda under räkenskapsåret,
 - 18 b § om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,
 - 20 § första stycket 1 samt andra och tredje styckena samt 21 § om löner, ersättningar och sociala kostnader,
 - 22 § om pensioner och liknande förmåner,
 - 23 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,
 - 24 § om suppleanter och vice verkställande direktör, och
4. 8 § till den del paragrafen hänvisar till 3 kap. 10 b § första och tredje styckena om en ekonomisk förenings eget kapital.
5. 12 § första stycket om värderingsprinciper,
6. 14 § vad gäller hänvisningarna till följande bestämmelser i 5 kap.:
 - 20 § om lån till ledande befattningshavare,
 - 22 § om medelantalet anställda under räkenskapsåret,
 - 33 § om ytterligare upplysningar om lån till ledande befattningshavare,
 - 40 § om ytterligare upplysningar om anställda,
 - 41 § om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,
 - 43 § första stycket 1 samt andra och tredje styckena om löner, ersättningar och sociala kostnader,

⁵² Senaste lydelse 2010:1515.

– 25 § om avtal om avgångsvederlag,

6. 31 § första stycket, vad gäller hänvisningarna till 6 kap. 1 och 2 a–4 §§ om förvaltningsberättelsens innehåll, och

7. 31 § andra och tredje styckena om koncernens system för intern kontroll och riskhantering.

– 44 § om pensioner och liknande förmåner,

– 45 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,

– 46 § om suppleanter och vice verkställande direktör,

– 47 § om avtal om avgångsvederlag, och

– 51 § om ersättningar till revisor.

7. 31 § första stycket, vad gäller hänvisningarna till 6 kap. 1 och 2 a–4 §§ om förvaltningsberättelsens innehåll, och

8. 31 § andra och tredje styckena om koncernens system för intern kontroll och riskhantering.

Ett företag som avses i första stycket behöver inte lämna upplysningar enligt 6 kap. 1 §, om upplysningarna lämnas på annan plats i redovisningen. I sådant fall ska förvaltningsberättelsen för koncernen innehålla en hänvisning till den plats där uppgifterna har lämnats.

8 kap.

3 §⁵³

Den skyldighet att offentliggöra årsredovisningen som följer av 6 kap. 2 § bokföringslagen (1999:1078) ska fullgöras på följande sätt. På samma sätt ska även revisionsberättelsen offentliggöras.

1. Aktiebolag

Bestyrkta kopior av handlingarna ska ha kommit in till registreringsmyndigheten inom en månad efter det att bolagsstämman fastställde balansräkningen och resultaträkningen.

På kopian av årsredovisningen ska en styrelseledamot eller den verkställande direktören teckna bevis om att balansräkningen och resultaträkningen har fastställts. Uppgift ska också lämnas om fastställeledagen. Beviset ska även innehålla uppgift om bolagsstämmans beslut beträffande bolagets vinst eller förlust.

2. Ekonomiska föreningar

Kopior av handlingarna ska hållas tillgängliga för alla som är intresserade senast från en månad efter det att föreningsstämman fastställde balansräkningen och resultaträkningen. Efter särskilt föreläggande av registreringsmyndigheten ska bestyrkta kopior av handlingarna ges in dit. Sådant föreläggande ska utfärdas när

2. Ekonomiska föreningar

Kopior av handlingarna ska hållas tillgängliga för alla som är intresserade senast från en månad efter det att föreningsstämman fastställde balansräkningen och resultaträkningen. Efter särskilt föreläggande av registreringsmyndigheten ska bestyrkta kopior av handlingarna ges in dit. Sådant föreläggande ska utfärdas när

⁵³ Senaste lydelse 2009:702.

någon begär det. Föreningar som enligt 1 kap. 3 § utgör *större* företag och föreningar som är moderföretag i koncerner som enligt samma paragraf utgör *större* koncerner är skyldiga att ge in handlingarna till registreringsmyndigheten även om något föreläggande inte har utfärdats. Handlingarna ska i dessa fall ha kommit in till myndigheten inom en månad från fastställelsebeslutet.

någon begär det. Föreningar som enligt 1 kap. 3 § utgör *medelstora eller stora företag eller företag av allmänt intresse* och föreningar som är moderföretag i koncerner som enligt samma paragraf utgör *medelstora eller stora* koncerner är skyldiga att ge in handlingarna till registreringsmyndigheten även om något föreläggande inte har utfärdats. Handlingarna ska i dessa fall ha kommit in till myndigheten inom en månad från fastställelsebeslutet.

På kopian av årsredovisningen ska en styrelseledamot eller den verkställande direktören teckna bevis om att balansräkningen och resultaträkningen har fastställts. Uppgift ska också lämnas om fastställensedagen. Beviset ska även innehålla föreningsstämans beslut beträffande föreningens vinst eller förlust.

3. Handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare och grupperingar enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1082/2006

Kopior av handlingarna ska ha kommit in till registreringsmyndigheten inom sex månader efter räkenskapsårets utgång.

4. Stiftelser

Kopior av handlingarna ska ha kommit in till registreringsmyndigheten inom sex månader efter räkenskapsårets utgång. Beträffande kollektivavtalsstiftelser samt stiftelser som avses i 9 kap. 10 § första stycket stiftelselagen (1994:1220) gäller i stället att bestyrkta kopior ska hållas tillgängliga för alla som är intresserade senast från sex månader efter räkenskapsårets utgång.

5. Övriga företag

Kopior av handlingarna ska hållas tillgängliga för alla som är intresserade senast från sex månader efter räkenskapsårets utgång. Efter särskilt föreläggande av registreringsmyndigheten ska bestyrkta kopior av handlingarna ges in dit. Sådant föreläggande ska utfärdas när någon begär det. *Större* företag och moderföretag i *större* koncerner är skyldiga att ge in handlingarna till registreringsmyndigheten även om något föreläggande inte har meddelats. Handlingarna ska i dessa fall ha kommit in till myndigheten inom sex månader från räkenskapsårets utgång.

5. Övriga företag

Kopior av handlingarna ska hållas tillgängliga för alla som är intresserade senast från sex månader efter räkenskapsårets utgång. Efter särskilt föreläggande av registreringsmyndigheten ska bestyrkta kopior av handlingarna ges in dit. Sådant föreläggande ska utfärdas när någon begär det. *Företag som är medelstora eller stora företag eller företag av allmänt intresse och moderföretag i medelstora eller stora koncerner* är skyldiga att ge in handlingarna till registreringsmyndigheten även om något föreläggande inte har meddelats. Handlingarna ska i dessa fall ha kommit in till myndigheten inom sex månader

Med en bestyrkt kopia jämföres vid tillämpningen av denna lag ett elektroniskt original.

15 §⁵⁴

Om ett företag publicerar sin årsredovisning i ofullständigt skick, ska det av publikationen framgå att den inte är fullständig. Det ska också anges om den fullständiga årsredovisningen har getts in till registreringsmyndigheten.

En årsredovisning får, när den publiceras i ofullständigt skick, inte åtföljas av revisionsberättelsen. Publikationen ska i stället innehålla revisorns uttalande om att den fullständiga årsredovisningen har upprättats enligt lag, liksom uppgift om anmärkningar enligt

1. 9 kap. 31, 33 och 34 §§ aktiebolagslagen (2005:551),

2. 8 kap. 13 § andra–fjärde styckena lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar,

3. 28–30 §§ revisionslagen (1999:1079), och

4. 4 kap. 11 § andra och tredje styckena stiftelselagen (1994:1220).

Om någon revisionsberättelse inte har lämnats, ska detta förhållande liksom skälen för det anges.

Trots bestämmelserna i andra stycket får en ofullständig årsredovisning publiceras tillsammans med revisionsberättelsen, om ofullständigheten består i att

1. upplysningar enligt 5 kap. 18 § har lämnats utan uppgift om fördelningen mellan kvinnor och män eller utan uppgift om fördelningen mellan olika länder, eller

2. uppgift enligt 5 kap. 18 b § inte har lämnats.

Trots bestämmelserna i andra stycket får en ofullständig årsredovisning publiceras tillsammans med revisionsberättelsen, om ofullständigheten består i att

1. upplysningar enligt 5 kap. 40 § har lämnats utan uppgift om fördelningen mellan kvinnor och män eller utan uppgift om fördelningen mellan olika länder, eller

2. uppgift enligt 5 kap. 41 § inte har lämnats.

16 §⁵⁵

Detta kapitel tillämpas också på koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse med följande avvikelser:

1. Trots bestämmelserna i 3 § 2 och 5 är moderföretag alltid skyldiga att ge in koncernredovisningen och koncernrevisionsberättelsen till registreringsmyndigheten.

2. Trots bestämmelserna i 15 § andra stycket får en ofullständig koncernredovisning, förutom i fall som avses i 15 § fjärde stycket, publiceras tillsammans med koncernrevisionsberättelsen, om ofull-

2. Trots bestämmelserna i 15 § andra stycket får en ofullständig koncernredovisning, förutom i fall som avses i 15 § fjärde stycket, publiceras tillsammans med koncernrevisionsberättelsen, om ofull-

⁵⁴ Senaste lydelse 2010:1515.

⁵⁵ Senaste lydelse 1999:1112.

ständigheten består i att uppgifter som anges i 7 kap. 16 § och som är av *ringa* betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild har utelämnats.

ständigheten består i att uppgifter som anges i 7 kap. 16 § och som är av *oväsentlig* betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild har utelämnats.

Bilaga 3

Bilaga 1

Uppställningsform för balansräkningen (kontoform)

TILLGÅNGAR

Tecknat men ej inbetalt kapital

Anläggningstillgångar

I. Immateriella anläggningstillgångar

1. Balanserade utgifter för utvecklingsarbeten och liknande arbeten
2. Koncessioner, patent, licenser, varumärken samt liknande rättigheter
3. Hyresrätter och liknande rättigheter
4. Goodwill
5. Förskott avseende immateriella anläggningstillgångar

II. Materiella anläggningstillgångar

1. Byggnader och mark
2. Maskiner och andra tekniska anläggningar
3. Inventarier, verktyg och installationer
4. Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar

III. Finansiella anläggningstillgångar

1. Andelar i koncernföretag
2. Fordringar på koncernföretag
3. Andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag
4. Fordringar på intresseföretag och gemensamt styrda företag
5. Strategiska andelsinnehav i övriga företag
6. Fordringar på övriga företag i vilka strategiska andelsinnehav förekommer
7. Andra långfristiga värdepappersinnehav
8. Lån till delägare och andra, till vilka delägare står i sådant förhållande som sägs i 21 kap. 1 § 3, 4 eller 5 aktiebolagslagen (2005:551)
9. Andra långfristiga fordringar

Omsättningstillgångar

I. Varulager m.m.

1. Råvaror och förnödenheter
2. Varor under tillverkning

3. Färdiga varor och handelsvaror
4. Pågående arbete för annans räkning
5. Förskott till leverantörer

II. Fordringar

1. Kundfordringar
2. Fordringar på koncernföretag
3. Fordringar på intresseföretag och gemensamt styrda företag
4. Fordringar på övriga företag i vilka strategiska andelsinnehav förekommer
5. Övriga fordringar
6. Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter

III. Kortfristiga placeringar

1. Andelar i koncernföretag
2. Övriga kortfristiga placeringar

IV. Kassa och bank

EGET KAPITAL, AVSÄTTNINGAR OCH SKULDER

A. Eget kapital, med uppgift om vad som utgör fritt eget kapital och bundet eget kapital

Aktiebolag:

I. Aktiekapital

II. Överkursfond

III. Uppskrivningsfond

IV Andra fonder

1. Reservfond
2. Kapitalandelsfond
3. Fond för verkligt värde
4. Fond för utvecklingsutgifter
5. Övrigt

V. Balanserad vinst eller förlust

VI. Årets resultat

Ekonomiska föreningar:

I. Inbetalda insatser och emissionsinsatser

1. Medlemsinsatser
2. Förlagsinsatser

II. Uppskrivningsfond

III. Andra fonder

1. Reservfond
2. Kapitalandelsfond
3. Fond för verkligt värde
4. Fond för utvecklingsutgifter
5. Övrigt

IV. Balanserad vinst eller förlust

V. Årets resultat

- I. Eget kapital vid räkenskapsårets början*
- II. Insättningar eller uttag under året*
- III. Förändringar i kapitalandelsfonden*
- IV. Förändringar i fonden för verkligt värde*
- V. Årets resultat*
- VI. Eget kapital vid räkenskapsårets slut*

B. Obeskattade reserver

C. Avsättningar

- 1. Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser*
- 2. Avsättningar för skatter*
- 3. Övriga avsättningar*

D. Skulder

- 1. Obligationslån*
- 2. Skulder till kreditinstitut*
- 3. Förskott från kunder (får även redovisas som avdragspost under Varulager m.m.)*
- 4. Leverantörsskulder*
- 5. Växelskulder*
- 6. Skulder till koncernföretag*
- 7. Skulder till intresseföretag och gemensamt styrda företag*
- 8. Skulder till övriga företag i vilka strategiska andelsinnehav förekommer*
- 9. Skatteskulder*
- 10. Övriga skulder*
 - a) Återbetalningspliktiga medel mottagna av allmänheten enligt lagen (2004:299) om inlåningsverksamhet*
 - b) Andra skulder*
- 11. Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter*

Bilaga 2

***Uppställningsform I för resultaträkning (rapportform med kostnads-
slagsindelning)***

- 1. Nettoomsättning*
- 2. Förändring av varulager*
- 3. Aktiverat arbete för egen räkning*
- 4. Övriga rörelseintäkter*
- 5. Råvaror och förnödenheter*
- 6. Övriga externa kostnader*
- 7. Personalkostnader*
- 8. Avskrivningar och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar*

9. Nedskrivningar av omsättningstillgångar utöver normala nedskrivningar
10. Övriga rörelsekostnader
11. Intäkter från andelar i koncernföretag
12. Intäkter från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag
13. Intäkter från övriga företag i vilka strategiska andelsinnehav förekommer
14. Intäkter från övriga värdepapper och fordringar som är anläggningstillgångar (med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag)
15. Övriga ränteintäkter och liknande intäkter (med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag)
16. Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar
17. Räntekostnader och liknande kostnader (med särskild uppgift om kostnader avseende koncernföretag)
18. Bokslutsdispositioner
19. Skatt på årets resultat
20. Övriga skatter

Bilaga 3

Uppställningsform II för resultaträkning (rapportform med funktionsindelning)

1. Nettoomsättning
 2. Kostnad för sålda varor
 3. Bruttoresultat
 4. Försäljningskostnader
 5. Administrationskostnader
 6. Övriga rörelseintäkter
 7. Övriga rörelsekostnader
 8. Intäkter från andelar i koncernföretag
 9. Intäkter från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag
 10. Intäkter från övriga företag i vilka strategiska andelsinnehav förekommer
 11. Intäkter från övriga värdepapper och fordringar som är anläggningstillgångar (med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag)
 12. Övriga ränteintäkter och liknande intäkter (med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag)
 13. Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar
 14. Räntekostnader och liknande kostnader (med särskild uppgift om kostnader avseende koncernföretag)
 15. Bokslutsdispositioner
 16. Skatt på årets resultat
 17. Övriga skatter
 18. Årets resultat
-

Denna lag träder i kraft den 20 juli 2015 och tillämpas första gången Bilaga 3
för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag

dels att nuvarande 1 kap. 2 och 4 §§, 2 kap. 2 §, 3 kap. 1–3 §§, 4 kap. 1 och 3 §§, 5 kap. 1, 2, 4 och 6 §§, 6 kap. 1 §, 7 kap. 2, 4, 6 a och 7 §§ samt bilagorna 1 och 2 till lagen ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas fem nya paragrafer, 3 kap. 4 och 5 §§, 4 kap. 7 § samt 5 kap. 2 a och 8 §§, av följande lydelse,

dels att rubrikerna närmast före 3 kap. 3 § samt 5 kap. 2, 4 och 6 §§ ska ha följande lydelse,

dels att det närmast före de nya 3 kap. 4 och 5 §§, den nya 4 kap. 7 § samt de nya 5 kap. 2 a och 8 §§ ska införas nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

2 §¹

När det i denna lag hänvisas till en bestämmelse i årsredovisningslagen (1995:1554) ska bestämmelsen tillämpas även om den anges gälla för aktiebolag, om inte annat särskilt föreskrivs.

Bestämmelser i årsredovisningslagen som ska tillämpas på *större* företag och *större* koncerner ska tillämpas på kreditinstitut och värdepappersbolag som omfattas av denna lag, om inte annat särskilt föreskrivs.

Bestämmelser i årsredovisningslagen som ska tillämpas på *företag av allmänt intresse* eller på *koncerner som innehåller företaget av allmänt intresse* ska tillämpas på kreditinstitut och värdepappersbolag som omfattas av denna lag, om inte annat särskilt föreskrivs.

Bestämmelser i årsredovisningslagen som gäller ekonomiska föreningar ska tillämpas på medlemsbanker och kreditmarknadsföreningar, om inte annat särskilt föreskrivs.

Om bestämmelsen i årsredovisningslagen hänvisar till en annan bestämmelse i årsredovisningslagen eller till årsredovisningslagen i dess helhet, ska även hänvisningen tillämpas, om inte annat följer av bestämmelserna i denna lag eller i föreskrifter som meddelats med stöd av denna lag.

1 kap.

4 §²

Följande bestämmelser i 1 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) *skall* tillämpas :

Följande bestämmelser i 1 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) *ska* tillämpas :

¹ Senaste lydelse 2011:764.

² Senaste lydelse 2006:872.

3 § första stycket 2 om definition av andelar,

4 och 5 §§ om koncern- och intresseföretagsdefinitioner,

6 § om hänsynstagande till vissa rättigheter hos mellanman m.m., samt

7 § om skyldighet för moderföretag och dotterföretag att lämna varandra upplysningar.

3 § första stycket 2 om definition av andelar,

3 a–3 c §§ om vad som avses med närstående parter,

4 § om vad som avses med koncern, moderföretag och dotterföretag,

4 a § om vad som avses med strategiska andelsinnehav,

5 § om vad som avses med intresseföretag,

5 a § om vad som avses med gemensamt styrda företag,

6 § om hänsynstagande till vissa rättigheter hos mellanman m.m., samt

7 § om skyldighet för moderföretag och dotterföretag att lämna varandra upplysningar.

2 kap.

2 §³

Följande bestämmelser om årsredovisningens innehåll i 2 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) ska tillämpas:

1 § om årsredovisningens delar,

2 § om överskådlighet och god redovisningssed,

3 § om rättvisande bild,

4 § om andra grundläggande redovisningsprinciper,

4 a § om oväsentliga avvikelser,

5 § om form och språk,

6 § om valuta, samt

7 § första och femte-sjunde styckena om årsredovisningens undertecknande.

3 kap.

1 §⁴

Balansräkningen *skall* upprättas enligt den uppställningsform som anges i bilaga 1 till denna lag. Resultaträkningen *skall* upprättas enligt den uppställningsform som anges i bilaga 2. Hänvisningar i denna lag till poster gäller poster i dessa uppställningsformer, om inte annat framgår.

Balansräkningen *ska* upprättas enligt den uppställningsform som anges i bilaga 1 till denna lag. Resultaträkningen *ska* upprättas enligt den uppställningsform som anges i bilaga 2. Hänvisningar i denna lag till poster gäller poster i dessa uppställningsformer, om inte annat framgår.

³ Senaste lydelse 2008:94.

⁴ Senaste lydelse 2007:542.

Trots bestämmelserna i första stycket samt 2 och 3 §§ får kreditinstitut och värdepappersbolag som avses i tredje stycket dela upp posterna med hänsyn till deras karaktär och relativa likviditet, om det är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§ årsredovisningslagen (1995:1554).

Bestämmelserna i andra stycket gäller

1. företag som omfattas av en koncernredovisning som upprättas med tillämpning av de internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, och

2. andra företag vars *aktier eller skuldebrev* är upptagna till handel på en reglerad marknad. 2. andra företag vars *överbåbara värdepapper* är upptagna till handel på en reglerad marknad.

Regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, Finansinspektionen får meddela föreskrifter om avvikande uppställningsformer för balansräkningen och resultaträkningen för värdepappersbolag, om avvikelserna är nödvändiga med hänsyn till dessa bolags särskilda verksamhetsinriktning.

2 §⁵

Med beaktande av vad som föreskrivs i 3 § *skall* följande bestämmelser om balansräkningen och resultaträkningen i 3 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

1 § om balansräkningens innehåll,

2 § om resultaträkningens innehåll,

4 § första, *tredje* och *fjärde* styckena om uppställning och sammanslagning av poster m.m.,

5 § första–tredje styckena om jämförelsetal,

5 a § om överkursfonden,

8 § om specificering av större periodiseringsposter,

9 § om avsättningar,

10 § om specificering av vissa större avsättningar, samt

13 § om extraordinära intäkter och kostnader.

Med beaktande av vad som föreskrivs i 3 § *ska* följande bestämmelser om balansräkningen och resultaträkningen i 3 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

1 § om balansräkningens innehåll,

2 § om resultaträkningens innehåll,

4 § första, *fjärde* och *femte* styckena om uppställning och sammanslagning av poster m.m.,

5 § första–tredje styckena om jämförelsetal,

5 a § om överkursfonden,

8 § om specificering av större periodiseringsposter,

9 § om avsättningar,

10 § om specificering av vissa större avsättningar, samt

13 § om oväsentliga avvikelser.

⁵ Senaste lydelse 2006:872.

3 §

De i 2 § angivna bestämmelserna i 3 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) skall tillämpas med följande avvikelser:

1. Vad som i 4 § fjärde stycket sägs om sammanslagning av poster som föregås av arabiska siffror skall gälla poster som föregås av små bokstäver.

2. Inom linjen skall, utöver ställda säkerheter och ansvarsförbindelser, oåterkalleliga åtaganden som innebär risktagande anges.

De i 2 § angivna bestämmelserna i 3 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) ska tillämpas. Vad som sägs i 4 § femte stycket om sammanslagning av poster som föregås av arabiska siffror ska gälla poster som föregås av små bokstäver.

**Särskilda regler om indelningen
av eget kapital**

4 §

Utöver vad som följer av 1–3 §§ ska följande bestämmelser tillämpas beträffande indelningen av eget kapital:

1. I bankaktiebolag och andra aktiebolag som omfattas av denna lag ska eget kapital delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust. Under bundet eget kapital ska tas upp Aktiekapital, Uppskrivningsfond, Fond för utvecklingsutgifter, Reservfond och Kapitalandelsfond. Under fritt eget kapital ska tas upp fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust samt vinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas därvid upp som avdragsposter.

2. I sparbank ska eget kapital delas upp i fonder och vinst eller förlust för räkenskapsåret. Med fonder avses Grundfond, Uppskrivningsfond, Reservfond, Kapitalandelsfond, Fond för verkligt värde, Garantifond samt Fond för

utvecklingsutgifter. Benämningen fond får inte användas för annat belopp i balansräkningen. Förlust för räkenskapsåret tas upp som avdragspost.

3. I medlemsbank och kreditmarknadsförening ska eget kapital delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust. Under bundet eget kapital ska tas upp Insatskapital, Uppskrivningsfond, Fond för utvecklingsutgifter, Reservfond och Kapitalandelsfond. Medlemsinsatser och förlagsinsatser ska redovisas var för sig. Under fritt eget kapital ska tas upp fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust samt vinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas därvid upp som avdragsposter.

4. Aktiebolag, medlemsbanker och ekonomiska föreningar som omfattas av denna lag ska lämna närmare upplysningar om det belopp av fritt eget kapital som inte kan anses utdelningsbart med hänsyn till tillämpliga bestämmelser om kapitalskydd enligt rörelselagarna för kreditinstitut och värdepappersbolag, samt om de förhållanden som motiverar bedömningen.

5. Om en sparbank har bidrag till garantifonden i annan valuta än i redovisningsvalutan, ska dessa räknas om enligt växelkursen på balansdagen. Skillnaden mellan det omräknade beloppet och motsvarande belopp vid räkenskapsårets ingång, ska föras mot Andra fonder.

Oväsentliga avvikelser

5 §

Kreditinstitut och värdepappersbolag får avvika från vad som föreskrivs i 1–4 §§ och i bilagorna 1 och 2 till lagen, om effekten av

4 kap.**1 §⁶**

Med beaktande av vad som föreskrivs i 2 § ska följande bestämmelser om värderingen i 4 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

1 § första stycket och 2 § om vad som är anläggningstillgångar och omsättningstillgångar,

3 § om anskaffningsvärde för anläggningstillgångar,

4 § om avskrivning av anläggningstillgångar,

5 § om nedskrivning av anläggningstillgångar,

6–8 §§ om uppskrivning av anläggningstillgångar,

6 § om uppskrivning av anläggningstillgångar,
7 och 8 §§ om ianspråktagande av fonden för utvecklingsutgifter och uppskrivningsfonden,

9 § första–fjärde styckena om värdering av omsättningstillgångar,

10 § om värdering av pågående arbeten,

11 § om varulagrets anskaffningsvärde,

12 § om redovisning till bestämd mängd och fast värde,

13 a § om redovisning enligt kapitalandelsmetoden,

14 § om egna aktier,

14 a–14 d §§ om värdering av finansiella instrument,

14 e § om värdering av säkrade poster,

15 § om periodisering av vissa belopp vid upptagande av lån, *samt* belopp vid upptagande av lån,

16 § om omräkning av förlagsinsatser, *samt* omräkning av förlagsinsatser, *samt*

17 § om oväsentliga avvikelser.

3 §

Med finansiell anläggningstillgång förstås

1. andelar i intresseföretag och koncernföretag,

2. värdepapper, och

3. annan tillgång än tillgång som skall tas upp i posterna Immateriella anläggningstillgångar (post 9) och Materiella tillgångar (post 10), allt under förutsättning att tillgångarna är avsedda att stadigvarande innehas i den ordinarie verksamheten.

1. andelar i koncernföretag,

2. andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag,

3. strategiska andelsinnehav i övriga företag,

4. värdepapper, och

5. annan tillgång än tillgång som ska tas upp i posterna Immateriella anläggningstillgångar (post 9) och Materiella tillgångar (post 10), allt under förutsättning att tillgångarna är avsedda att stadigvarande innehas i den ordinarie verksamheten.

⁶ Senaste lydelse 2011:1555.

7 §

Kreditinstitut och värdepappersbolag får avvika från vad som föreskrivs i 1–6 §§ om effekten av avvikelserna är oväsentlig.

5 kap.

Tilläggsupplysningar**Notupplysningar**1 §⁷

Utöver vad som följer av övriga bestämmelser i denna lag ska årsredovisningen innehålla de upplysningar som anges i 3–6 §§ nedan. Upplysningarna ska lämnas i noter. Om det inte står i strid med kravet på överskådlighet, får upplysningarna i stället lämnas i balansräkningen eller resultaträkningen. Vidare ska, med beaktande av vad som föreskrivs i 2 §, följande bestämmelser om tilläggsupplysningar i 5 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

1 § andra stycket om hänvisningar till noter,

2 § om värderings- och omräkningsprinciper,

3 § första–tredje styckena om anläggningstillgångar,

4 a–4 c §§ om finansiella instrument,

5 § om uppskrivningsfond och fond för verkligt värde,

8 och 9 §§ om uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag,

11 a § första stycket om ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen,

12 § om lån till ledande befattningshavare,

12 a § första och tredje styckena

Med beaktande av vad som föreskrivs i 2 §, ska följande bestämmelser om notupplysningar i 5 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

4 § om notupplysningarnas placering,

5 § om utelämnande av oväsentliga upplysningar,

6 § om värderings- och omräkningsprinciper,

7 § om avvikelse från principen om kvittningsförbud,

8 § om valuta,

10 § om jämförelsetal,

11 § om anläggningstillgångar,

12 § om goodwill,

13 § om finansiella instrument,

⁷ Senaste lydelse 2010:1525.

samt 12 b § om transaktioner med närstående,

13 § om konvertibla lån,

14 § andra och tredje styckena om förändringar i eget kapital m.m.,

16 och 17 §§ om upplysningar om skatt,

18 § om medelantalet anställda under räkenskapsåret,

18 b § om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,

19–21 §§ om löner, andra ersättningar och sociala kostnader,

22 § om pensioner och liknande förmåner,

23 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,

24 § om suppleanter och vice verkställande direktör,

25 § om avtal om avgångsvederlag,

26 § om uppgift om moderföretag, samt

27 § om europabolag och europakooperativ.

14 § om uppskrivningsfond,

15 § om fond för verkligt värde,

17 § om ställda säkerheter,

18 § om eventualförpliktelser,

20 § om lån till ledande befattningshavare,

21 § om intäkter och kostnader av exceptionell storlek eller förekost,

22 § om anställda,

23 § om moderföretag,

24 § om händelser av väsentlig betydelse efter räkenskapsårets slut,

25 § om ytterligare upplysningar om anläggningstillgångar,

26 § om omsättningstillgångar,

27 § om ytterligare upplysningar om finansiella instrument,

29 och 30 §§ om uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag,

32 § om ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen,

33 § om ytterligare upplysningar om lån till ledande befattningshavare,

34 och 35 §§ om transaktioner med närstående,

36 § om konvertibla lån,

37 § om aktier,

38 § om förslag till förlust- och vinstdispositioner,

39 § om skatter,

40 § om ytterligare upplysningar om anställda,

41 § om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,

42 och 43 §§ om löner, andra ersättningar och sociala kostnader,

44 § om pensioner och liknande

förmåner,

45 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,

46 § om suppleanter och vice verkställande direktör,

47 § om avtal om avgångsvederlag,

48 § om ytterligare upplysningar om moderföretag,

49 § om ytterligare upplysningar om ställda säkerheter,

51 § om ersättningar till revisor, samt

52 § om europabolag och europa-koperativ.

Vid tillämpningen av 5 kap. 20 och 22 §§ årsredovisningslagen ska samtliga företag som omfattas av denna lag anses som publika aktieföretag.

Upplysningarna ska lämnas i noter.

Särskilda regler om tilläggsupplysningar

Särskilda regler om notupplysningar

2 §⁸

De i 1 § angivna bestämmelserna i 5 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) skall tillämpas med följande avvikelser:

1. Fråga om tillstånd enligt 9 § andra stycket att utelämna uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag prövas av Finansinspektionen.

2. Vid tillämpningen av 12 § andra stycket första meningen om lån till ledande befattningshavare får upplysning om huvudsakliga lånevillkor, räntesatser samt under räkenskapsåret återbetalda belopp utelämnas.

3. Uppgifter som skall lämnas enligt 20 § första stycket 2 om löner och ersättningar till anställda, skall även omfatta löner och ersättningar till delegater i bank.

De i 1 § angivna bestämmelserna i 5 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) ska tillämpas med följande avvikelser:

1. Fråga om tillstånd enligt 30 § andra stycket att utelämna uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag prövas av Finansinspektionen.

2. Vid tillämpningen av 20 § andra stycket första meningen om lån till ledande befattningshavare får upplysning om huvudsakliga lånevillkor, räntesatser samt under räkenskapsåret återbetalda belopp utelämnas.

3. Uppgifter som ska lämnas enligt 43 § första stycket 2 om löner och ersättningar till anställda, ska även omfatta löner och ersättningar till delegater i bank.

4. Vid tillämpningen av 18 § ska

⁸ Senaste lydelse 1999:1113.

upplysning lämnas särskilt om

- a) accepterade och endosserade växlar,
- b) garantier,
- c) oåterkalleliga åtaganden som innebär risktagande, varvid åtaganden till följd av återköpstransaktioner ska anges särskilt, och övriga eventualförpliktelser.

Särskilda regler om övriga upplysningar

2 a §

Utöver vad som följer av övriga bestämmelser i denna lag ska årsredovisningen innehålla de upplysningar som anges i 3–6 §§ nedan. Upplysningarna ska lämnas i noter. Om det inte står i strid med kravet på överskådlighet, får upplysningarna i stället lämnas i balansräkningen eller resultaträkningen.

Upplysningar om skulder och Upplysningar om skulder indelning av eget kapital

4 §⁹

Utöver vad som följer av 1 § ska följande *uppgifter* lämnas om skulder och eget kapital:

1. För varje efterställd skuld som uppgår till mer än tio procent av samtliga efterställda skulder, ska *uppgift* lämnas om lånebelopp, lånevaluta, räntesats, förfallodag, omständigheter som kan medföra förtida återbetalning, efterställningsvillkoren samt förutsättningar och villkor för betalning på förfallodagen eller för konvertering. Vidare ska sammanfattande upplysningar lämnas om vilka regler som gäller för övriga efterställda skulder.

2. Större belopp i posten Övriga

Utöver vad som följer av 1 § ska följande *upplysningar* lämnas om skulder:

1. För varje efterställd skuld som uppgår till mer än tio procent av samtliga efterställda skulder, ska *upplysning* lämnas om lånebelopp, lånevaluta, räntesats, förfallodag, omständigheter som kan medföra förtida återbetalning, efterställningsvillkoren samt förutsättningar och villkor för betalning på förfallodagen eller för konvertering. Vidare ska sammanfattande upplysningar lämnas om vilka regler som gäller för övriga efterställda skulder.

2. Större belopp i posten Övriga

⁹ Senaste lydelse 2011:764.

skulder (post 4) ska specificeras till sin storlek och art.

3. I bankaktiebolag och andra aktiebolag som omfattas av denna lag ska eget kapital delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust. Under bundet eget kapital ska tas upp Aktiekapital, Uppskrivningsfond, Reservfond och Kapitalandelsfond. Under fritt eget kapital ska tas upp fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust samt vinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas därvid upp som avdragsposter.

4. I sparbank ska eget kapital delas upp i fonder och vinst eller förlust för räkenskapsåret. Med fonder avses Grundfond, Uppskrivningsfond, Reservfond, Kapitalandelsfond, Fond för verkligt värde samt Garantifond. Benämningen fond får inte användas för annat belopp i balansräkningen. Förlust för räkenskapsåret tas upp som avdragspost.

5. I medlemsbank och kreditmarknadsförening ska eget kapital delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust. Under bundet eget kapital ska tas upp Insatskapital, Uppskrivningsfond, Reservfond och Kapitalandelsfond. Medlemsinsatser och förlagsinsatser ska redovisas var för sig. Under fritt eget kapital ska tas upp fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust samt vinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas därvid upp som avdragsposter.

6. Aktiebolag, medlemsbanker och ekonomiska föreningar som omfattas av denna lag ska lämna närmare upplysningar om det belopp av fritt eget kapital som inte kan anses utdelningsbart med hänsyn till tillämpliga bestäm-

skulder (post 4) ska specificeras till sin storlek och art.

melser om kapitalskydd enligt rörelselagarna för kreditinstitut och värdepappersbolag, samt om de förhållanden som motiverar bedömningen.

7. Om en sparbank har bidrag till garantifonden i annan valuta än i redovisningsvalutan, ska dessa räknas om enligt växelkursen på balansdagen. Skillnaden mellan det omräknade beloppet och motsvarande belopp vid räkenskapsårets ingång, ska föras mot Andra fonder.

Upplysningar om intresse- och koncernföretag

Upplysningar om koncernföretag och vissa andra företag

6 §

Utöver vad som följer av 1 § skall följande uppgifter lämnas om intresseföretag och koncernföretag.

1. För var och en av tillgångsposterna Belåningsbara statsskuld-förbindelser m.m. (post 2), Utlåning till kreditinstitut (post 3), Utlåning till allmänheten (post 4) och Obligationer och andra räntebärande värdepapper (post 5) skall uppgift lämnas om de fordringar som avser intresseföretag och om de fordringar som avser koncernföretag.

2. För var och en av skuldposterna Skulder till kreditinstitut (post 1), In- och upplåning från allmänheten (post 2), Emitterade värdepapper m.m. (post 3) och Efterställda skulder (post 7) skall uppgift lämnas om de skulder som avser intresseföretag och om de skulder som avser koncernföretag.

Utöver vad som följer av 1 § ska följande upplysningar lämnas om koncernföretag, intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag i vilka strategiska andelsinnehav förekommer.

1. För var och en av tillgångsposterna Belåningsbara statsskuld-förbindelser m.m. (post 2), Utlåning till kreditinstitut (post 3), Utlåning till allmänheten (post 4) och Obligationer och andra räntebärande värdepapper (post 5) skall upplysning lämnas om de fordringar som avser intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag i vilka strategiska andelsinnehav förekommer samt om de fordringar som avser koncernföretag.

2. För var och en av skuldposterna Skulder till kreditinstitut (post 1), In- och upplåning från allmänheten (post 2), Emitterade värdepapper m.m. (post 3) och Efterställda skulder (post 7) ska upplysning lämnas om de skulder som avser intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag i vilka strategiska andelsinnehav förekommer samt om de skulder som avser koncernföretag.

3. Uppgift om efterställda tillgångar avseende intresseföretag och koncernföretag skall lämnas särskilt för varje tillgångspost.

3. *Uppllysning* om efterställda tillgångar avseende intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag i vilka strategiska andelsinnehav förekommer samt koncernföretag ska lämnas särskilt för varje tillgångspost.

Oväsentliga avvikelser

8 §

Kreditinstitut och värdepappersbolag får avvika från vad som föreskrivs i 1-7 §§ om effekten av avvikelserna är oväsentlig.

6 kap.

1 §¹⁰

Följande bestämmelser i 6 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) ska tillämpas:

1 § första–fjärde styckena om förvaltningsberättelsens innehåll,

2 § om förslag till dispositioner av vinst eller förlust m.m.,

2 a § om vissa upplysningar i förvaltningsberättelsen i aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,

3 § första stycket om vissa upplysningar om ekonomiska föreningar, samt

5 § om *finansieringsanalys*.

5 § om *kassaflödesanalys*.

Bankaktiebolag, kreditmarknadsbolag och värdepappersbolag, vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige, ska även tillämpa 6 kap. 1 a § årsredovisningslagen om förvaltningsberättelsens innehåll.

Bankaktiebolag, kreditmarknadsbolag och värdepappersbolag, vars aktier, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad, ska även tillämpa 6 kap. 6–9 §§ årsredovisningslagen om bolagsstyrningsrapport.

Bankaktiebolag, kreditmarknadsbolag och värdepappersbolag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, ska även tillämpa 6 kap. 6–9 §§ årsredovisningslagen om bolagsstyrningsrapport.

7 kap.

2 §¹¹

Med beaktande av vad som föreskrivs i 3 § ska följande bestämmelser om koncernredovisning i 7 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

¹⁰ Senaste lydelse 2009:35.

¹¹ Senaste lydelse 2009:35.

- 4 § om koncernredovisningens delar,
 5 § om dotterföretag som ska omfattas av koncernredovisningen,
 6 § om överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild,
 7 § andra stycket om valuta,
 8 § första meningen om allmänna krav på koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen,
 9 § om *minoritetsandelar*, 9 § om *innehav utan bestämmande inflytande*,
 10 § om balansdag,
 12 § om enhetliga principer för koncernredovisningen och årsredovisningen,
 13 § om elimineringar mellan koncernföretag,
 15 § om förändringar i koncernens sammansättning,
 16 och 17 §§ om uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag,
 18–23 §§ om hur dotterföretag ska räknas in i koncernredovisningen, 18–22 a §§ om hur dotterföretag ska räknas in i koncernredovisningen,
 25–30 §§ om hur andelar i intresseföretag och vissa andra företag ska räknas in i koncernredovisningen, och
 31 § andra och tredje styckena om koncernens system för intern kontroll och riskhantering.

4 §¹²

För koncernredovisningen gäller i tillämpliga delar

1. de allmänna bestämmelserna om årsredovisningen i 2 kap. 2 §, med undantag för hänvisningarna till 2 kap. 1–3 §§ årsredovisningslagen (1995:1554),
 2. bestämmelserna om balansräkning och resultaträkning i 3 kap., med det tillägget att vad som avsatts till kapitalandelsfonden ska tas upp som bundet kapital under Andra fonder (post 12) i koncernbalansräkningen,
 3. bestämmelserna om värderingsregler i 4 kap.,
 4. bestämmelserna om tilläggsupplysningar i 5 kap., med undantag för 2 § 1 och hänvisningarna till 5 kap. 8, 9 och 26 §§ årsredovisningslagen, samt
 5. bestämmelserna om förvaltningsberättelse och *finansieringsanalys* i 6 kap. 1 § första stycket, med undantag för hänvisningen till 6 kap. 2 och 3 §§ årsredovisningslagen.
- 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
4. bestämmelserna om tilläggsupplysningar i 5 kap., med undantag för 2 § 1 och hänvisningarna till 5 kap. 23, 29, 30 och 48 §§ årsredovisningslagen, samt
 5. bestämmelserna om förvaltningsberättelse och *kassaflödesanalys* i 6 kap. 1 § första stycket, med undantag för hänvisningen till 6 kap. 2 och 3 §§ årsredovisningslagen.
- Trots vad som följer av första stycket 4 får uppgifter enligt 5 kap. 43 § tredje stycket tredje meningen och 5 kap. 44 § andra stycket tredje meningen årsredovisningslagen

¹² Senaste lydelse 2010:1525.

utelämnas i fråga om dotterföretag. Vid tillämpningen av dessa bestämmelser ska dock de lämnade uppgifterna innefatta även löner och andra förmåner från koncernföretag.

utelämnas i fråga om dotterföretag. Vid tillämpningen av dessa bestämmelser ska dock de lämnade uppgifterna innefatta även löner och andra förmåner från koncernföretag.

6 §¹³

Ett moderföretag behöver inte upprätta koncernredovisning, om moderföretagets samtliga dotterföretag är av *ringa* betydelse med hänsyn till kravet i 7 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554) på rättvisande bild. Koncernredovisning ska dock upprättas, om två eller flera dotterföretag tillsammans *har mer än sådan ringa betydelse*.

Ett moderföretag behöver inte upprätta koncernredovisning, om moderföretagets samtliga dotterföretag är av *oväsentlig* betydelse med hänsyn till kravet i 7 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554) på rättvisande bild. Koncernredovisning ska dock upprättas, om två eller flera dotterföretag tillsammans *är av mer än oväsentlig betydelse*.

Ett moderföretag behöver heller inte upprätta koncernredovisning om moderföretagets samtliga dotterföretag av skäl som anges i 7 kap. 5 § tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554) inte ska omfattas av en koncernredovisning.

7 §¹⁴

Företag som avses i 1 § och som omfattas av artikel 4 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder ska tillämpa enbart följande bestämmelser i detta kapitel:

1. 1 § om skyldighet att upprätta koncernredovisning och i vissa fall kapitaltäckningsanalys,

2. 2 § vad gäller hänvisningen till

a) 7 kap. 4 § första stycket 4 årsredovisningslagen (1995:1554) om förvaltningsberättelse,

b) 7 kap. 12 § första stycket samma lag om enhetliga värderingsprinciper,

c) 7 kap. 31 § andra och tredje styckena samma lag om koncernens system för intern kontroll och riskhantering,

3. 4 § vad gäller hänvisningarna till

a) 2 kap. 2 § denna lag, i den del paragrafen hänvisar till årsredovisningslagens bestämmelser i 2 kap.

3. 4 § vad gäller hänvisningarna till

a) 2 kap. 2 § denna lag, i den del paragrafen hänvisar till årsredovisningslagens bestämmelser i 2 kap.

¹³ Senaste lydelse 2010:687.

¹⁴ Senaste lydelse 2010:1525.

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:

– 18 § 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 2 § 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,

c) 5 kap. 2 § 2 denna lag med särskilda regler om tilläggsupplysningar,

d) 5 kap. 4 § 3–6 denna lag om indelning av eget kapital,

e) 6 kap. 1 § denna lag, i den del paragrafen hänvisar till 6 kap. 1 § första–tredje styckena årsredovisningslagen om förvaltningsberättelsens innehåll och till 6 kap. 2 a § årsredovisningslagen om vissa upplysningar i förvaltningsberättelsen,

f) 6 kap. 2 § denna lag om särskilda upplysningar i förvaltningsberättelsen, samt

4. 5–6 a §§ om när koncernredovisning inte behöver upprättas.

Företaget behöver inte lämna upplysningar enligt 6 kap. 1 § om upplysningarna lämnas på annan plats i redovisningen. I sådant fall ska

5 § om språk och form samt 2 kap. 7 § om undertecknande,

b) 3 kap. 4 § 1–4 denna lag om indelning av eget kapital,

c) 5 kap. 1 § denna lag, i den del paragrafen hänvisar till följande bestämmelser i 5 kap. årsredovisningslagen:

– 20 § om lån till ledande befattningshavare,

– 22 § om medelantalet anställda under räkenskapsåret,

– 33 § om ytterligare upplysningar om lån till ledande befattningshavare,

– 40 § om ytterligare upplysningar om anställda,

– 41 § om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,

– 43 § första stycket 1 samt andra och tredje styckena om löner, ersättningar och sociala kostnader,

– 44 § om pensioner och liknande förmåner,

– 45 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,

– 46 § om suppleanter och vice verkställande direktör,

– 47 § om avtal om avgångsvederlag, och

– 51 § om ersättningar till revisor.

d) 5 kap. 2 § 2 denna lag med särskilda regler om tilläggsupplysningar,

e) 6 kap. 1 § denna lag, i den del paragrafen hänvisar till 6 kap. 1 § första–tredje styckena årsredovisningslagen om förvaltningsberättelsens innehåll och till 6 kap. 2 a § årsredovisningslagen om vissa upplysningar i förvaltningsberättelsen,

f) 6 kap. 2 § denna lag om särskilda upplysningar i förvaltningsberättelsen, samt

Bilaga 1¹⁵

Uppställningsform för balansräkning

TILLGÅNGAR

1. Kassa och tillgodohavanden hos centralbanker
2. Belåningsbara statsskuldförbindelser m.m.
3. Utlåning till kreditinstitut
4. Utlåning till allmänheten
5. Obligationer och andra räntebärande värdepapper
6. Aktier och andelar (som inte ingår i post 7, 8 eller 9)
7. Aktier och andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag
8. Aktier och andelar i koncernföretag
9. Strategiska andelsinnehav i övriga företag
10. Immateriella anläggningstillgångar
 - a) Goodwill
 - b) Andra immateriella anläggningstillgångar
11. Materiella tillgångar
 - a) Inventarier
 - b) Leasingobjekt
 - c) Byggnader och mark
12. Tecknat ej inbetalt kapital
13. Övriga tillgångar
14. Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter

Summa tillgångar

SKULDER, AVSÄTTNINGAR OCH EGET KAPITAL

1. Skulder till kreditinstitut
2. In- och upplåning från allmänheten
 - a) Inlåning
 - b) Upplåning
3. Emitterade värdepapper m.m.
 - a) Emitterade skuldebrev
 - b) Övriga
4. Övriga skulder
5. Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter
6. Avsättningar
 - a) Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser
 - b) Avsättningar för skatter
 - c) Övriga avsättningar
7. Efterställda skulder
8. Obeskattade reserver
9. Aktiekapital / Grundfond / Insatskapital

¹⁵ Senaste lydelse 2004:1175.

10. Överkursfond
11. Uppskrivningsfond
12. Andra fonder
 - a) Reservfond
 - b) Kapitalandelsfond
 - c) Fond för verkligt värde
 - d) Garantifond
 - e) Fond för utvecklingsutgifter
 - f) Övriga fonder
13. Balanserad vinst eller förlust
14. Årets resultat

Summa skulder, avsättningar och eget kapital

Bilaga 2

Uppställningsform för resultaträkning

1. Ränteintäkter
2. Leasingintäkter
3. Räntekostnader
4. Erhållna utdelningar
5. Provisionsintäkter
6. Provisionskostnader
7. Nettoresultat av finansiella transaktioner
8. Övriga rörelseintäkter
9. Allmänna administrationskostnader
10. Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar
11. Övriga rörelsekostnader
12. Kreditförluster, netto
13. Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar
14. Återföringar av nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar
15. Bokslutsdispositioner
16. Skatt på årets resultat
17. Övriga skatter
18. Årets resultat

Denna lag träder i kraft den 20 juli 2015 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag

dels att nuvarande 1 kap. 2 och 3 §§, 2 kap. 2 §, 3 kap. 2-4 §§, 4 kap. 1 och 2 §§, 5 kap. 1, 2, 4 och 6 §§, 6 kap. 1 §, 7 kap. 2-5 §§ samt bilagorna 1 och 2 till lagen ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas fem nya paragrafer, 3 kap. 5 och 6 §§, 4 kap. 10 § samt 5 kap. 2 a och 7 §§, av följande lydelse,

dels att rubrikerna närmast före 3 kap. 3 § samt 5 kap. 2, 4 och 6 §§ ska ha följande lydelse,

dels att det närmast före de nya 3 kap. 5 och 6 §§, den nya 4 kap. 10 § samt de nya 5 kap. 2 a och 7 §§ ska införas två nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

2 §¹

När det i denna lag hänvisas till en bestämmelse i årsredovisningslagen (1995:1554) ska bestämmelsen tillämpas även om den anges gälla för aktiebolag, om inte annat särskilt föreskrivs.

Bestämmelser i årsredovisningslagen som ska tillämpas på *större företag och större koncerner* ska tillämpas på försäkringsföretag som omfattas av denna lag, om inte annat särskilt föreskrivs.

Bestämmelser i årsredovisningslagen som ska tillämpas på *företag av allmänt intresse eller på koncerner som innehåller företag av allmänt intresse* ska tillämpas på försäkringsföretag som omfattas av denna lag, om inte annat särskilt föreskrivs.

Bestämmelser i årsredovisningslagen som gäller ekonomiska föreningar ska tillämpas på ömsesidiga försäkringsbolag och försäkringsföreningar, om inte annat särskilt föreskrivs.

Om bestämmelsen i årsredovisningslagen hänvisar till en annan bestämmelse i årsredovisningslagen eller till årsredovisningslagen i dess helhet, ska även hänvisningen tillämpas, om inte annat följer av bestämmelserna i denna lag eller föreskrifter som meddelats med stöd av denna lag.

3 §²

Följande bestämmelser i 1 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) *skall* tillämpas:

3 § första stycket 2 om defini-

Följande bestämmelser i 1 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) *ska* tillämpas:

3 § första stycket 2 om defini-

¹ Senaste lydelse 2010:2058.

² Senaste lydelse 2006:873.

tion av andelar,

4 och 5 §§ om *koncern- och intresseföretagsdefinitioner*,

6 § om hänsynstagande till vissa rättigheter hos mellanman m.m., samt

7 § om skyldighet för moderföretag och dotterföretag att lämna varandra upplysningar.

tion av andelar,

3 a–3 c §§ om *vad som avses med närstående parter*,

4 § om *vad som avses med koncern, moderföretag och dotterföretag*,

4 a § om *vad som avses med strategiska andelsinnehav*,

5 § om *vad som avses med intresseföretag*,

5 a § om *vad som avses med gemensamt styrda företag*,

6 § om hänsynstagande till vissa rättigheter hos mellanman m.m., samt

7 § om skyldighet för moderföretag och dotterföretag att lämna varandra upplysningar.

2 kap.

2 §³

Följande bestämmelser om årsredovisningens innehåll i 2 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) ska tillämpas:

1 § första stycket om årsredovisningens delar,

2 § om överskådlighet och god redovisningssed,

3 § om rättvisande bild,

4 § om andra grundläggande redovisningsprinciper,

4 a § om oväsentliga avvikelser,

5 § om form och språk,

6 § om valuta, samt

7 § första och femte–sjunde styckena om årsredovisningens undertecknande.

3 kap.

2 §⁴

Med beaktande av det som föreskrivs i 3 § ska följande bestämmelser om balansräkningen och resultaträkningen i 3 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

1 § om balansräkningens innehåll,

2 § om resultaträkningens innehåll,

4 § första, tredje och fjärde styckena om uppställning och sammanslagning av poster m.m.,

4 § första, fjärde och femte styckena om uppställning och sammanslagning av poster m.m.,

5 § första–tredje styckena om jämförelsetal,

5 a § om överkursfonden,

6 § första stycket om fordran på insatser,

³ Senaste lydelse 2008:95.

⁴ Senaste lydelse 2010:2058.

8 § om specificering av större periodiseringsposter,	9 § om avsättningar,
9 § om avsättningar, <i>samt</i>	10 § om specificering av vissa större avsättningar, <i>samt</i>
10 § om specificering av vissa större avsättningar.	13 § om oväsentliga avvikelser.
13 § om extraordinära intäkter och kostnader.	

**Särskilda regler om samman-
slagning av poster och åtaganden**

**Särskilda regler om samman-
slagning av poster**

3 §⁵

De i 2 § angivna bestämmelserna i 3 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) *skall* tillämpas med följande avvikelser:

1. Vad som i 4 § *fjärde* stycket *sägs* om sammanslagning av poster som föregås av arabiska siffror gäller inte för posterna upptagna i schemat för resultaträkningen i bilaga 2 eller för sådana poster i balansräkningen som *skall* tas upp under Placeringsstillgångar för vilka livförsäkringstagaren bär placeringsrisk (D), Återförsäkrares andel av försäkringstekniska avsättningar (E) eller Försäkringstekniska avsättningar (DD och EE).

2. *Inom linjen skall, utöver ställda säkerheter och ansvarsförbindelser, oåterkalleliga åtaganden som innebär risktagande anges.*

De i 2 § angivna bestämmelserna i 3 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) *ska* tillämpas. Vad som *sägs* i 4 § *femte* stycket om sammanslagning av poster som föregås av arabiska siffror gäller inte för posterna upptagna i schemat för resultaträkningen i bilaga 2 eller för sådana poster i balansräkningen som *ska* tas upp under Placeringsstillgångar för vilka livförsäkringstagaren bär placeringsrisk (D), Återförsäkrares andel av försäkringstekniska avsättningar (E) eller Försäkringstekniska avsättningar (DD och EE).

4 §

Förpliktelse som uppkommit till följd av försäkringsavtal behöver inte tas upp som *ansvarsförbindelse eller åtagande*.

Förpliktelse som uppkommit till följd av försäkringsavtal behöver inte tas upp som *eventualförpliktelse*.

**Särskilda regler om indelningen
av eget kapital**

5 §

Utöver det som följer av 1-3 §§ ska följande uppgifter lämnas om

⁵ Senaste lydelse 1999:603.

eget kapital:

1. I livförsäkringsföretag som inte får dela ut vinst ska som bundet eget kapital tas upp Aktiekapital, Garantikapital, Verksamhetskapital, Överkursfond, Förlagsinsatser, Konsolideringsfond, Kapitalandelsfond, Fond för verkligt värde, Fond för utvecklingsutgifter och vinst eller förlust för räkenskapsåret. Förlust för räkenskapsåret tas därvid upp som avdragspost.

2. I livförsäkringsföretag som får dela ut vinst ska eget kapital delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust. Under bundet eget kapital ska tas upp Aktiekapital, Garantikapital, Verksamhetskapital, Förlagsinsatser, Uppskrivningsfond, Reservfond, Kapitalandelsfond, Fond för verkligt värde och Fond för utvecklingsutgifter. Under fritt eget kapital eller ansamlad förlust ska tas upp fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust samt vinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas därvid upp som avdragsposter.

3. I skadeförsäkringsföretag ska eget kapital delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust. Under bundet eget kapital ska tas upp Aktiekapital, Garantikapital, Verksamhetskapital, Förlagsinsatser, Uppskrivningsfond, Reservfond, Kapitalandelsfond och Fond för utvecklingsutgifter. Under fritt eget kapital eller ansamlad förlust ska tas upp fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust samt vinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas därvid upp som avdragsposter.

6 §

Försäkringsföretag får avvika från vad som föreskrivs i 1–5 §§ och i bilagorna 1 och 2 till lagen, om effekten av avvikelserna är oväsentlig.

4 kap.1 §⁶

Med beaktande av vad som föreskrivs i 2 § ska följande bestämmelser om värderingen i 4 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

2 § om immateriella anläggningstillgångar,

3 § om anskaffningsvärde för anläggningstillgångar,

4 § om avskrivning av anläggningstillgångar,

5 § om nedskrivning av anläggningstillgångar,

6–8 §§ om uppskrivning av anläggningstillgångar,

7 och 8 §§ om ianspråktagande av fonden för utvecklingsutgifter och uppskrivningsfonden,

9 § första–fjärde styckena om värdering av omsättningstillgångar,

10 § om värdering av pågående arbeten,

11 § om varulagrets anskaffningsvärde,

12 § om redovisning till bestämd mängd och fast värde,

13 § om omräkning av fordringar och skulder i utländsk valuta,

13 a § om redovisning enligt kapitalandelsmetoden,

14 § om egna aktier,

14 a–14 d §§ om värdering av finansiella instrument,

14 e § om värdering av säkrade poster, *samt*

14 e § om värdering av säkrade poster,

15 § om periodisering av vissa belopp vid upptagande av lån.

15 § om periodisering av vissa belopp vid upptagande av lån, *samt*

17 § om oväsentliga avvikelser.

2 §⁷

De i 1 § angivna bestämmelserna i 4 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) ska tillämpas med följande avvikelser:

1. 2 § tillämpas på immateriella tillgångar (B).

2. 3 § ska tillämpas på samtliga tillgångar, om inte annat följer av detta kapitel.

3. 4 § ska tillämpas på dels immateriella tillgångar (B), dels placeringstillgångar (C) samt dels sådana materiella tillgångar och varulager (G.I) och övriga tillgångar (G.III) som stadigvarande ska brukas eller innehas, utom när sådana tillgångar tas upp till sitt verkliga värde.

4. a) 5 § ska tillämpas på dels

4. a) 5 § ska tillämpas på dels

⁶ Senaste lydelse 2011:1556.

⁷ Senaste lydelse 2011:1556.

immateriella tillgångar (B), dels placeringstillgångar (C) samt dels sådana materiella tillgångar och varulager (G.I) och övriga tillgångar (G.III) som stadigvarande ska brukas eller innehas, utom när sådana tillgångar tas upp till sitt verkliga värde.

b) 5 § andra stycket ska tillämpas endast på placeringar i koncernföretag och intresseföretag (C.II), andra finansiella placeringstillgångar (C.III.1–7) samt depåer hos företag som avgivit återförsäkring (C.IV), utom när sådana tillgångar tas upp till sitt verkliga värde.

5. a) 6 och 8 §§ gäller endast skadeförsäkringsbolag och ska tillämpas på placeringstillgångar (C) samt på sådana tillgångar hänförliga till materiella tillgångar och varulager (G.I) som stadigvarande ska innehas eller brukas, utom när sådana tillgångar tas upp till sitt verkliga värde.

b) Aktier och andelar i koncernföretag och intresseföretag får inte skrivas upp till högre värde än vad som medges av Finansinspektionen.

6. Uppskrivningsbelopp enligt 6 § får endast användas för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller för avsättning till en uppskrivningsfond (AA.III).

7. 7 § första stycket 2 och andra stycket om användning av uppskrivningsfonden för att täcka förlust får inte tillämpas.

8. 9 § ska tillämpas på dels fordringar (F), dels kassa och bank (G.II), dels sådana materiella tillgångar och varulager (G.I) och övriga tillgångar (G.III) som inte stadigvarande ska brukas eller innehas, utom när sådana tillgångar tas upp till sitt verkliga värde.

9. 12 § ska tillämpas på materiella tillgångar och varulager (G.I).

immateriella tillgångar (B), dels placeringstillgångar (C) samt dels sådana materiella tillgångar och varulager (G.I) och övriga tillgångar (G.III) som stadigvarande ska brukas eller innehas, utom när sådana tillgångar tas upp till sitt verkliga värde.

b) 5 § andra stycket ska tillämpas endast på placeringar i koncernföretag, intresseföretag, *gemensamt styrda företag och övriga företag i vilka strategiska andelsinnehav förekommer* (C.II), andra finansiella placeringstillgångar (C.III.1–7) samt depåer hos företag som avgivit återförsäkring (C.IV), utom när sådana tillgångar tas upp till sitt verkliga värde.

5. a) 6 och 8 §§ gäller endast skadeförsäkringsbolag och ska tillämpas på placeringstillgångar (C) samt på sådana tillgångar hänförliga till materiella tillgångar och varulager (G.I) som stadigvarande ska innehas eller brukas, utom när sådana tillgångar tas upp till sitt verkliga värde.

b) Aktier och andelar i koncernföretag, intresseföretag, *gemensamt styrda företag och övriga företag i vilka strategiska andelsinnehav förekommer* får inte skrivas upp till högre värde än vad som medges av Finansinspektionen.

7. 7 § första stycket 2 och andra stycket om användning av uppskrivningsfonden *eller fonden för utvecklingsutgifter* för att täcka förlust får inte tillämpas.

10. 13 a § får om det finns särskilda skäl och efter Finansinspektionens medgivande tillämpas även av andra försäkringsföretag än sådana företag som det hänvisas till i den bestämmelsen.

11. Finansiella instrument ska tas upp till sitt verkliga värde om det är förenligt med 14 a §.

12. Försäkringsföretag som omfattas av denna lag får tillämpa 14 b § tredje stycket.

13. Placeringsstillgångar för vilka livförsäkringstagaren bär placeringsrisken (D) ska alltid tas upp till sitt verkliga värde.

Oväsentliga avvikelser

10 §

Försäkringsföretag får avvika från vad som föreskrivs i 1–9 §§ om effekten av avvikelserna är oväsentlig.

5 kap.

Tilläggsupplysningar

Notupplysningar

1 §⁸

Utöver vad som följer av övriga bestämmelser i denna lag ska årsredovisningen innehålla de upplysningar som anges i 3–6 §§ nedan. Upplysningarna ska lämnas i noter. Om det inte står i strid med kravet på överskådlighet, får upplysningarna i stället lämnas i balansräkningen eller resultaträkningen. Vidare ska, med beaktande av vad som föreskrivs i 2 §, följande bestämmelser om tilläggsupplysningar i 5 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

1 § andra stycket om hänvisningar till noter,

2 § om värderings- och omräkningsprinciper,

3 § första-tredje styckena om anläggningstillgångar,

4 a–4 c §§ om finansiella instrument,

5 § om uppskrivningsfond och fond för verkligt värde,

Med beaktande av vad som föreskrivs i 2 §, ska följande bestämmelser om notupplysningar i 5 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

4 § om notupplysningarnas placering,

5 § om utelämnande av oväsentliga upplysningar,

6 § om värderings- och omräkningsprinciper,

7 § om avvikelser från principen om kvittningsförbud,

8 § om valuta,

⁸ Senaste lydelse 2010:1526.

- 7 § om inköp och försäljning mellan koncernföretag,
- 8 och 9 §§ om uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag,
- 10 § andra stycket om kort- och långfristiga balansposter,
- 11 § första och andra styckena om ställda säkerheter,
- 11 a § första stycket om ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen,
- 12 § om lån till ledande befattningshavare,
- 12 a § första och tredje styckena samt 12 b § om transaktioner med närstående,
- 13 § om konvertibla lån,
- 14 § andra och tredje styckena om förändringar i eget kapital m.m.,
- 16 och 17 §§ om upplysningar om skatt,
- 18 § om medelantalet anställda under räkenskapsåret,
- 18 b § om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,
- 19–21 §§ om löner, andra ersättningar och sociala kostnader,
- 22 § om pensioner och liknande förmåner,
- 23 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,
- 24 § om suppleanter och vice verkställande direktör,
- 25 § om avtal om avgångsvederlag,
- 26 § om uppgift om moderföretag, samt
- 27 § om europabolag och europakooperativ,
- 10 § om jämförelsetal,
- 11 § om anläggningstillgångar,
- 12 § om goodwill,
- 13 § om finansiella instrument,
- 14 § om uppskrivningsfond,
- 15 § om fond för verkligt värde,
- 16 § om långfristiga balansposter,
- 17 § om ställda säkerheter,
- 18 § om eventualförpliktelser,
- 19 § om säkerheter och ansvarsförbindelser som har ställts till förmån för koncernföretag m.m.,
- 20 § om lån till ledande befattningshavare,
- 21 § om intäkter och kostnader av exceptionell storlek eller förekomst,
- 22 § om anställda,
- 23 § om moderföretag,
- 24 § om händelser av väsentlig betydelse efter räkenskapsårets slut,
- 25 § om ytterligare upplysningar om anläggningstillgångar,
- 26 § om omsättningstillgångar,
- 27 § om ytterligare upplysningar om finansiella instrument,
- 28 § om inköp och försäljningar mellan koncernföretag,
- 29 och 30 §§ om uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag,
- 31 § om långfristiga balansposter,
- 32 § om ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balans-

räkningen,

33 § om ytterligare upplysningar om lån till ledande befattningshavare,

34 och 35 §§ om transaktioner med närstående,

36 § om konvertibla lån,

37 § om aktier,

38 § om förslag till förlust- och vinstdispositioner,

39 § om skatter,

40 § om ytterligare upplysningar om anställda,

41 § om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,

42 och 43 §§ om löner, andra ersättningar och sociala kostnader,

44 § om pensioner och liknande förmåner,

45 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,

46 § om suppleanter och vice verkställande direktör,

47 § om avtal om avgångsvederlag,

48 §§ om ytterligare upplysningar om moderföretag,

49 §§ om ytterligare upplysningar om ställda säkerheter,

51 § om ersättningar till revisor, samt

52 § om europabolag och europakooperativ.

Vid tillämpningen av 5 kap. 20 och 22 §§ årsredovisningslagen ska samtliga företag som omfattas av denna lag anses som publika aktiebolag.

Upplysningarna ska lämnas i noter.

Särskilda regler om tilläggsupplýsningar

Särskilda regler om notupplýsningar

2 §⁹

De i 1 § angivna bestämmelserna i 5 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) ska tillämpas med följande avvikelser:

1. Utöver värderings- och omräkningsprinciper enligt 2 § ska det anges vilket belopp som respektive värderingsprincip resulterat i.

⁹ Senaste lydelse 2010:2058.

2. a) 3 § första stycket ska tillämpas på dels immateriella tillgångar (B), dels byggnader och mark (C.I), dels placeringar i koncernföretag och intresseföretag (C.II).

b) 3 § andra och tredje styckena ska tillämpas på dels immateriella tillgångar (B), dels placeringstillgångar (C), dels sådana materiella tillgångar och varulager (G.I) och övriga tillgångar (G.III) som stadigvarande ska brukas eller innehas.

3. 4 § ska tillämpas på byggnader och mark (C.I).

4. 7 § ska i stället för inköp och försäljning gälla mottagen och avgiven återförsäkring.

5. Fråga om tillstånd enligt 9 § andra stycket att utelämna uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag prövas av Finansinspektionen.

6. 10 § andra stycket om kort- och långfristiga balansposter ska tillämpas endast beträffande de skulder som förfaller till betalning senare än fem år efter balansdagen.

7. Utgifter och inkomster enligt 14 § andra stycket för egna aktier ska redovisas mot bundet eget kapital i livförsäkringsaktiebolag som inte får dela ut vinst.

8. Utöver upplysningar enligt 18 § ska även uppgift lämnas om medelantalet anställda uppdelat på kontorstjänstemän, fälttjänstemän och övriga anställda i Sverige. Dessutom skall medelantalet fritidsombud och specialombud i

2. a) 11 § första stycket och 25 § tredje stycket ska tillämpas på dels immateriella tillgångar (B), dels byggnader och mark (C.I), dels placeringar i koncernföretag, intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag i vilka strategiska andelsinnehav förekommer (C.II).

b) 11 § tredje stycket och 25 § fjärde stycket ska tillämpas på dels immateriella tillgångar (B), dels placeringstillgångar (C), dels sådana materiella tillgångar och varulager (G.I) och övriga tillgångar (G.III) som stadigvarande ska brukas eller innehas.

3. Vid tillämpningen av 18 § ska upplysning lämnas särskilt om

a) garantier,

b) oåterkalleliga åtaganden som innebär risktagande, varvid åtaganden till följd av återköpstransaktioner ska anges särskilt, och

c) övriga eventualförpliktelser.

4. 28 § ska i stället för inköp och försäljning gälla mottagen och avgiven återförsäkring.

5. Fråga om tillstånd enligt 30 § andra stycket att utelämna uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag prövas av Finansinspektionen.

6. Utöver upplysningar enligt 22 och 40 §§ ska även uppgift lämnas om medelantalet anställda uppdelat på kontorstjänstemän, fälttjänstemän och övriga anställda i Sverige. Dessutom skall medelantalet fritidsombud och specialombud i

Sverige anges var för sig.

9. Uppgift enligt 20 § första stycket 2 om löner och ersättningar till anställda ska delas upp på kontorstjänstemän, fälttjänstemän och övriga anställda i Sverige. Dessutom ska ersättningsbeloppen för fritidsombud och specialombud i Sverige anges för varje grupp.

Sverige anges var för sig.

7. Uppgift enligt 43 § första stycket 2 om löner och ersättningar till anställda ska delas upp på kontorstjänstemän, fälttjänstemän och övriga anställda i Sverige. Dessutom ska ersättningsbeloppen för fritidsombud och specialombud i Sverige anges för varje grupp.

Särskilda regler om övriga upplysningar

2 a §

Utöver vad som följer av övriga bestämmelser i denna lag ska årsredovisningen innehålla de upplysningar som anges i 3–5 §§ nedan. Upplysningarna ska lämnas i noter. Om det inte står i strid med kravet på överskådlighet, får upplysningarna i stället lämnas i balansräkningen eller resultaträkningen.

Upplysningar om eget kapital och avsättningar

Upplysningar om avsättningar och eget kapital

4 §¹⁰

Utöver det som följer av 1 § ska följande uppgifter lämnas om *eget kapital och avsättningar*:

1. I livförsäkringsföretag som inte får dela ut vinst ska som bundet eget kapital tas upp Aktiekapital, Garantikapital, Verksamhetskapital, Överkursfond, Förlagsinsatser, Konsolideringsfond, Kapitalandelsfond, Fond för verkligt värde och vinst eller förlust för räkenskapsåret. Förlust för räkenskapsåret tas därvid upp som avdragspost.¹¹

2. I livförsäkringsföretag som får dela ut vinst ska eget kapital delas upp i bundet eget kapital och

Utöver det som följer av 1 § ska följande uppgifter lämnas om *avsättningar och eget kapital*:

¹⁰ Senaste lydelse Lag 2010:2058.

¹¹ Till 3 kap.

fritt eget kapital eller ansamlad förlust. Under bundet eget kapital ska tas upp Aktiekapital, Garanti-kapital, Verksamhetskapital, Förlagsinsatser, Uppskrivningsfond, Reservfond, Kapitalandelsfond och Fond för verkligt värde. Under fritt eget kapital eller ansamlad förlust ska tas upp fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust samt vinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas därvid upp som avdragsposter.¹²

3. I skadeförsäkringsföretag ska eget kapital delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust. Under bundet eget kapital ska tas upp Aktiekapital, Garantikapital, Verksamhetskapital, Förlagsinsatser, Uppskrivningsfond, Reservfond och Kapitalandelsfond. Under fritt eget kapital eller ansamlad förlust ska tas upp fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust samt vinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas därvid upp som avdragsposter.¹³

4. Om avsättningen för kvardröjande risker i posten Ej intjänade premier och kvardröjande risker (DD.1) uppgår till väsentligt belopp, ska beloppet anges.

5. Om garanterad återbäring i posten Livförsäkringsavsättning (DD.2) uppgår till väsentligt belopp, ska beloppet anges.

6. Om avvecklingsresultat uppgår till väsentligt belopp ska det anges i en not med fördelning på kategori av skada och belopp. Med avvecklingsresultat avses skillnaden mellan å ena sidan avsätt-

1. Om avsättningen för kvardröjande risker i posten Ej intjänade premier och kvardröjande risker (DD.1) uppgår till väsentligt belopp, ska beloppet anges.

2. Om garanterad återbäring i posten Livförsäkringsavsättning (DD.2) uppgår till väsentligt belopp, ska beloppet anges.

3. Om avvecklingsresultat uppgår till väsentligt belopp ska det anges i en not med fördelning på kategori av skada och belopp. Med avvecklingsresultat avses skillnaden mellan å ena sidan avsätt-

¹² Till 3 kap.

¹³ Till 3 kap.

ningen för oreglerade skador från föregående år vid räkenskapsårets ingång, efter avdrag för under räkenskapsåret gjorda utbetalningar av ersättningar för skador från föregående år, och å andra sidan avsättningen för oreglerade skador från föregående år vid räkenskapsårets slut.

7. Villkorad återbäring (EE.1) ska delas upp på avsättningar för vilka försäkringstagaren direkt respektive indirekt bär risk.

8. Skadeförsäkringsföretag och livförsäkringsföretag som får dela ut vinst ska lämna närmare upplysningar om det belopp av fritt eget kapital som inte kan anses utdelningsbart med hänsyn till bestämmelserna i 4 kap. 1 § försäkringsrörelselagen (2010:2043) och 17 kap. 3 § tredje stycket aktiebolagslagen (2005:551) och om de förhållanden som motiverar bedömningen.

9. Livförsäkringsföretag ska lämna upplysning om belopp som inte får användas för vinstutdelning eller förlusttäckning enligt bolagsordning eller stadgar.

10. Garantikapital, verksamhetskapital och förlagsinsatser i annan valuta än redovisningsvalutan, ska räknas om enligt växelkursen på balansdagen. Skillnaden mellan det omräknade beloppet och motsvarande belopp vid räkenskapsårets ingång ska

– i ömsesidiga skadeförsäkringsbolag och ömsesidiga livförsäkringsbolag som får dela ut vinst samt försäkringsföreningar som får dela ut vinst, föras mot Balanserad vinst eller förlust, och

– i ömsesidiga livförsäkringsbolag som inte får dela ut vinst och livförsäkringsföreningar som inte får dela ut vinst föras mot Andra fonder.

ningen för oreglerade skador från föregående år vid räkenskapsårets ingång, efter avdrag för under räkenskapsåret gjorda utbetalningar av ersättningar för skador från föregående år, och å andra sidan avsättningen för oreglerade skador från föregående år vid räkenskapsårets slut.

4. Villkorad återbäring (EE.1) ska delas upp på avsättningar för vilka försäkringstagaren direkt respektive indirekt bär risk.

5. Skadeförsäkringsföretag och livförsäkringsföretag som får dela ut vinst ska lämna närmare upplysningar om det belopp av fritt eget kapital som inte kan anses utdelningsbart med hänsyn till bestämmelserna i 4 kap. 1 § försäkringsrörelselagen (2010:2043) och 17 kap. 3 § tredje stycket aktiebolagslagen (2005:551) och om de förhållanden som motiverar bedömningen.

5. Livförsäkringsföretag ska lämna upplysning om belopp som inte får användas för vinstutdelning eller förlusttäckning enligt bolagsordning eller stadgar.

6. Garantikapital, verksamhetskapital och förlagsinsatser i annan valuta än redovisningsvalutan, ska räknas om enligt växelkursen på balansdagen. Skillnaden mellan det omräknade beloppet och motsvarande belopp vid räkenskapsårets ingång ska

– i ömsesidiga skadeförsäkringsbolag och ömsesidiga livförsäkringsbolag som får dela ut vinst samt försäkringsföreningar som får dela ut vinst, föras mot Balanserad vinst eller förlust, och

– i ömsesidiga livförsäkringsbolag som inte får dela ut vinst och livförsäkringsföreningar som inte får dela ut vinst föras mot Andra fonder.

6 §

Utöver vad som följer av 1 § skall för var och en av posterna under Fordringar (F) och Skulder (HH) uppgifter lämnas om de belopp som avser koncernföretag och om de belopp som avser intresseföretag.

Utöver vad som följer av 1 § ska för var och en av posterna under Fordringar (F) och Skulder (HH) uppgifter lämnas om de belopp som avser koncernföretag och om de belopp som avser intresseföretag, *gemensamt styrda företag eller övriga företag i vilka strategiska andelsinnehav förekommer.*

Oväsentliga avvikelser

7 §

Försäkringsföretag får avvika från vad som föreskrivs i 1–6 §§ om effekten av avvikelserna är oväsentlig.

6 kap.

1 §¹⁴

Med beaktande av det som föreskrivs i andra stycket ska följande bestämmelser i 6 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

1 § första–fjärde styckena om förvaltningsberättelsens innehåll,

2 § om förslag till dispositioner av vinst eller förlust m.m. och

2 a § om vissa upplysningar i förvaltningsberättelsen i aktiebolag vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Det som sägs i 6 kap. 1 § andra stycket 6–8 årsredovisningslagen om upplysningar om kvotvärde ska dock i stället avse nominellt belopp.

Försäkringsaktiebolag, vars aktier är upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige, ska även tillämpa 6 kap. 1 a § årsredovisningslagen om förvaltningsberättelsens innehåll. Vid tillämpningen av nämnda paragraf ska det som sägs om riktlinjer av det slag som avses i 8 kap. 51 § aktiebolagslagen (2005:551) i stället avse riktlinjer av det slag som avses i 8 kap. 9 § försäkringsrörelselagen (1982:713).

Försäkringsaktiebolag, vars aktier, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad, ska även tillämpa 6 kap. 6–9 §§ årsredovisningslagen om bolagsstyrningsrapport.

Försäkringsaktiebolag, vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad, ska även tillämpa 6 kap. 6–9 §§ årsredovisningslagen om bolagsstyrningsrapport.

¹⁴ Senaste lydelse 2009:36.

visning för försäkringsföretag, visning för försäkringsföretag, senast ändrat genom Europa- senast ändrat genom Europa- parlamentets och rådets direktiv parlamentets och rådets direktiv 2006/46/EG, *eller har upprättats 2006/46/EG. och reviderats på likvärdigt sätt.*

2. I stället för den hänvisning som i 2 § tredje stycket görs till bestämmelser om ingivande och kungörande gäller en hänvisning till 8 kap. 5, 5 a och 6 §§ denna lag.

3. I stället för den i 10 § föreskrivna tiden gäller en tid om sex månader.

4. Det som anges i 12 § första och tredje styckena om att andra värderingsprinciper får användas än i moderföretagets årsredovisning och att koncernföretagens tillgångar, avsättningar och skulder inte behöver räknas om, gäller även tillgångar vars värdering påverkar eller bestämmer försäkringstagarnas rättigheter och avsättningar som värderas med regler specifika för försäkringsrörelse. I sådant fall ska upplysning om detta lämnas i en not.

5. Fråga om tillstånd enligt 17 § att utelägna uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag prövas av Finansinspektionen.

4 §¹⁷

För koncernredovisningen gäller i tillämpliga delar

1. de allmänna bestämmelserna om årsredovisningen i 2 kap. 2 §, med undantag för hänvisningarna till 2 kap. 1–3 §§ årsredovisningslagen (1995:1554),

2. bestämmelserna om balansräkning och resultaträkning i 3 kap., med det tillägget att vad som avsatts till kapitalandelsfonden ska tas upp i koncernbalansräkningen som bundet eget kapital under Andra fonder (AA.V),

3. bestämmelserna om värderingsregler i 4 kap.,

4. bestämmelserna om tilläggsupplysningar i 5 kap., med undantag för 2 § 5 och hänvisningarna till 5 kap. 8, 9 och 26 §§ årsredovisningslagen, samt

5. bestämmelserna om upplysningarna i förvaltningsberättelsen i 6 kap. 1 § första stycket och 2 §, med undantag för hänvisningen till 6 kap. 2 § årsredovisningslagen.

Trots vad som följer av första stycket 4 får uppgifter enligt 5 kap. 20 § tredje stycket tredje meningen och 5 kap. 22 § andra stycket tredje meningen årsredovisningslagen utelämnas i fråga om dotterföretag. Vid tillämpningen av dessa be-

4. bestämmelserna om tilläggsupplysningar i 5 kap., med undantag för 2 § 5 och hänvisningarna till 5 kap. 23, 29, 30 och 48 §§ årsredovisningslagen, samt

5. bestämmelserna om upplysningarna i förvaltningsberättelsen i 6 kap. 1 § första stycket och 2 §, med undantag för hänvisningen till 6 kap. 2 § årsredovisningslagen.

Trots vad som följer av första stycket 4 får uppgifter enligt 5 kap. 43 § tredje stycket tredje meningen och 5 kap. 44 § andra stycket tredje meningen årsredovisningslagen utelämnas i fråga om dotterföretag. Vid tillämpningen av dessa be-

¹⁷ Senaste lydelse 2010:1526.

stämmelser ska dock de lämnade uppgifterna innefatta även löner och andra förmåner från koncernföretag.

stämmelser ska dock de lämnade uppgifterna innefatta även löner och andra förmåner från koncernföretag.

5 §¹⁸

Företag som avses i 1 § och som omfattas av artikel 4 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder ska tillämpa enbart följande bestämmelser i detta kapitel:

1. 1 § om skyldighet att upprätta koncernredovisning,
2. 2 § vad gäller hänvisningarna till
 - a) 7 kap. 2 § och 3 a §§ årsredovisningslagen (1995:1554) om när koncernredovisning inte behöver upprättas,
 - b) 7 kap. 4 § första stycket 4 samma lag om förvaltningsberättelse,
 - c) 7 kap. 12 § första stycket samma lag om enhetliga värderingsprinciper,
 - d) 7 kap. 31 § andra och tredje styckena samma lag om koncernens system för intern kontroll och riskhantering,
3. 3 § 1, 2 och 4 såvitt avser hänvisningen till 7 kap. 12 § första stycket årsredovisningslagen, med särskilda regler om när koncernredovisning inte behöver upprättas,
4. 4 § vad gäller hänvisningarna till
 - a) 2 kap. 2 § denna lag, i den del paragrafen hänvisar till årsredovisningslagens bestämmelser i 2 kap. 5 § om språk och form samt 2 kap. 7 § om undertecknande,
 - b) 5 kap. 1 § denna lag, i den del paragrafen hänvisar till följande bestämmelser i 5 kap. årsredovisningslagen:
 - 12 § om lån till ledande befattningshavare,
 - 18 § om medelantalet anställda under räkenskapsåret,
 - 18 b § om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,
 - 20 § första stycket 1 och andra och tredje styckena samt 21 § om löner, ersättningar och sociala kostnader,
 - 22 § om pensioner och liknande förmåner,
 - 23 § om tidigare styrelse och
4. 4 § vad gäller hänvisningarna till
 - a) 2 kap. 2 § denna lag, i den del paragrafen hänvisar till årsredovisningslagens bestämmelser i 2 kap. 5 § om språk och form samt 2 kap. 7 § om undertecknande,
 - b) 3 kap. 5 § denna lag,
 - c) 5 kap. 1 § denna lag, i den del paragrafen hänvisar till följande bestämmelser i 5 kap. årsredovisningslagen:
 - 20 § om lån till ledande befattningshavare,
 - 22 § om medelantalet anställda under räkenskapsåret,
 - 33 § om ytterligare upplysningar om lån till ledande befattningshavare,
 - 40 § om ytterligare upplysningar om anställda,
 - 41 § om könsfördelningen bland ledande befattningshavare,
 - 43 § första stycket 1 samt andra och tredje styckena om löner,

¹⁸ Senaste lydelse 2010:2058.

verkställande direktör,

– 24 § om suppleanter och vice verkställande direktör, samt

– 25 § om avtal om avgångsvederlag,

c) 5 kap. 2 § 3 denna lag med särskilda regler om tilläggsupplýsningar,

d) 5 kap. 3 § 4 denna lag om villkorad återbäring,

e) 5 kap. 4 § 1–4 och 6–8 denna lag om eget kapital och avsättningar,

f) 6 kap. 1 § denna lag, i den del paragrafen hänvisar till 6 kap. 1 § första-tredje styckena årsredovisningslagen om förvaltningsberättelsens innehåll, samt

g) 6 kap. 2 § denna lag om särskilda upplysningar i förvaltningsberättelsen.

Företaget behöver inte lämna upplysningar enligt 6 kap. 1 § om upplysningarna lämnas på annan plats i redovisningen. I sådant fall ska förvaltningsberättelsen innehålla en hänvisning till den plats där uppgifterna har lämnats.

ersättningar och sociala kostnader, – 44 § om pensioner och liknande förmåner,

– 45 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,

– 46 § om suppleanter och vice verkställande direktör,

– 47 § om avtal om avgångsvederlag, och

– 51 § om ersättningar till revisor.

d) 5 kap. 2 § 3 denna lag med särskilda regler om tilläggsupplýsningar,

e) 5 kap. 3 § 4 denna lag om villkorad återbäring,

f) 5 kap. 4 § 1 och 3–5 denna lag om eget kapital och avsättningar,

g) 6 kap. 1 § denna lag, i den del paragrafen hänvisar till 6 kap. 1 § första-tredje styckena årsredovisningslagen om förvaltningsberättelsens innehåll, samt

h) 6 kap. 2 § denna lag om särskilda upplysningar i förvaltningsberättelsen.

Bilaga 1¹⁹

Uppställningsform för balansräkning

TILLGÅNGAR

A. Tecknat ej inbetalt kapital

B. Immateriella tillgångar

I Goodwill

II Andra immateriella tillgångar

C. Placeringstillgångar

¹⁹ Senaste lydelse Lag 2004:1177.

I Byggnader och mark

II Placeringar i koncernföretag, intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag i vilka strategiska andelsinnehav förekommer

1. Aktier och andelar i koncernföretag
2. Räntebärande värdepapper emitterade av, och lån till, koncernföretag
3. Aktier och andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag
4. Räntebärande värdepapper emitterade av, och lån till, intresseföretag och gemensamt styrda företag
5. Aktier och andelar i övriga företag i vilka strategiska andelsinnehav förekommer
6. Räntebärande värdepapper emitterade av, och lån till, övriga företag i vilka strategiska andelsinnehav förekommer

III Andra finansiella placeringstillgångar

1. Aktier och andelar
2. Obligationer och andra räntebärande värdepapper
3. Andelar i investeringspooler
4. Lån med säkerhet i fast egendom
5. Övriga lån
6. Utlåning till kreditinstitut
7. Övriga finansiella placeringstillgångar

IV Depåer hos företag som avgivit återförsäkring

D. Placeringstillgångar för vilka livförsäkringstagaren bär placeringsrisk

1. Tillgångar för villkorad återbäring
2. Fondförsäkringstillgångar

E. Återförsäkrares andel av Försäkringstekniska avsättningar

1. Ej intjänade premier och kvardröjande risker
2. Livförsäkringsavsättning
3. Oreglerade skador
4. Återbäring och rabatter
5. Övriga försäkringstekniska avsättningar
6. Avsättning för livförsäkringar för vilka försäkringstagaren bär risk
 - a) Villkorad återbäring
 - b) Fondförsäkringsåtaganden

F. Fordringar

I Fordringar avseende direkt försäkring

II Fordringar avseende återförsäkring

III Övriga fordringar

G. Andra tillgångar

I Materiella tillgångar och varulager

II Kassa och bank

III Övriga tillgångar

H. Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter

- I Upplupna ränte- och hyresintäkter
- II Förutbetalda anskaffningskostnader
- III Övriga förutbetalda kostnader och upplupna intäkter

EGET KAPITAL, AVSÄTTNINGAR OCH SKULDER

AA. Eget kapital

- I Aktiekapital eller Garantikapital
- II Överkursfond
- III Uppskrivningsfond
- IV Konsolideringsfond
- V Andra fonder
 - 1. Reservfond
 - 2. Kapitalandelsfond
 - 3. Fond för verkligt värde
 - 4. Fond för utvecklingsutgifter
 - 5. Övriga fonder
- VI Balanserad vinst eller förlust
- VII Årets resultat

BB. Obeskattade reserver

CC. Efterställda skulder

DD. Försäkringstekniska avsättningar (före avgiven återförsäkring)

- 1. Ej intjänade premier och kvardröjande risker
- 2. Livförsäkringsavsättning
- 3. Oreglerade skador
- 4. Återbäring och rabatter
- 5. Utjämningsavsättning
- 6. Övriga försäkringstekniska avsättningar

EE. Försäkringsteknisk avsättning för livförsäkringar för vilka försäkringstagaren bär risk (före avgiven återförsäkring)

- 1. Villkorad återbäring
- 2. Fondförsäkringsåtaganden

FF. Andra avsättningar

- 1. Pensioner och liknande förpliktelser
- 2. Skatter
- 3. Övriga avsättningar

GG. Depåer från återförsäkrare

HH. Skulder

- I Skulder avseende direkt försäkring
- II Skulder avseende återförsäkring
- III Obligationslån
- IV Skulder till kreditinstitut
- V Övriga skulder

- II. Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter
- I Återförsäkrarens andel av Förutbetalda anskaffningskostnader
- II Övriga upplupna kostnader och förutbetalda intäkter

Bilaga 2²⁰

Uppställningsform för resultaträkningen

I. TEKNISK REDOVISNING AV SKADEFÖRSÄKRINGSRÖRELSE

1. Premieintäkter (efter avgiven återförsäkring)
 - a. Premieinkomst (före avgiven återförsäkring)
 - b. Premier för avgiven återförsäkring (-)
 - c. Förändring i Avsättning för ej intjänade premier och kvardröjande risker, före avgiven återförsäkring (+/-)
 - d. Återförsäkrarens andel av Förändring i avsättning för ej intjänade premier och kvardröjande risker (+/-)
2. Kapitalavkastning överförd från finansrörelsen (III.6)
3. Övriga tekniska intäkter (efter avgiven återförsäkring)
4. Försäkringsersättningar (efter avgiven återförsäkring)
 - a. Utbetalda försäkringsersättningar
 - aa) Före avgiven återförsäkring
 - bb) Återförsäkrarens andel (-)
 - b. Förändring i Avsättning för oreglerade skador
 - aa) Före avgiven återförsäkring
 - bb) Återförsäkrarens andel (-)
5. Förändring i Övriga försäkringstekniska avsättningar (efter avgiven återförsäkring) (+/-)
6. Återbäring och rabatter (efter avgiven återförsäkring)
7. Driftskostnader
8. Övriga tekniska kostnader (efter avgiven återförsäkring)
9. Förändring i Utjämningsavsättning
10. Skadeförsäkringsrörelsens tekniska resultat (införs som post III.1)

II. TEKNISK REDOVISNING AV LIVFÖRSÄKRINGSRÖRELSE

1. Premieinkomst (efter avgiven återförsäkring)
 - a. Premieinkomst (före avgiven återförsäkring)
 - b. Premier för avgiven återförsäkring (-)
2. Kapitalavkastning, intäkter
3. Orealiserade vinster på placeringstillgångar
 - a. Värdeökning på placeringstillgångar för vilka livförsäkrings-tagaren bär placeringsrisk
 - aa) Värdeökning på tillgångar för villkorad återbäring
 - bb) Värdeökning på fondförsäkringstillgångar
 - b. Värdeökning på övriga placeringstillgångar

²⁰ Senaste lydelse 1999:603.

4. Övriga tekniska intäkter (efter avgiven återförsäkring)
5. Försäkringsersättningar (efter avgiven återförsäkring)
 - a. Utbetalda försäkringsersättningar
 - aa) Före avgiven återförsäkring
 - bb) Återförsäkrares andel (-)
 - b. Förändring i Avsättning för oreglerade skador
 - aa) Före avgiven återförsäkring
 - bb) Återförsäkrares andel (-)
6. Förändring i andra försäkringstekniska avsättningar (efter avgiven återförsäkring) (+/-)
 - a. Livförsäkringsavsättning
 - aa) Före avgiven återförsäkring
 - bb) Återförsäkrares andel (-)
 - b. Försäkringsteknisk avsättning för livförsäkringar för vilka försäkringstagaren bär risk
 - aa) Villkorad återbäring
 - bb) Fondförsäkringsåtaganden
 - c. Övriga försäkringstekniska avsättningar (efter avgiven återförsäkring)
7. Återbäring och rabatter (efter avgiven återförsäkring)
8. Driftskostnader
9. Kapitalavkastning, kostnader
10. Orealiserade förluster på placeringstillgångar
 - a. Värdeminskning på placeringstillgångar för vilka livförsäkringstagaren bär placeringsrisk
 - aa) Värdeminskning på tillgångar för villkorad återbäring
 - bb) Värdeminskning på fondförsäkringstillgångar
 - b. Värdeminskning på övriga placeringstillgångar
11. Övriga tekniska kostnader (efter avgiven återförsäkring)
12. Kapitalavkastning överförd till finansrörelsen (införs som post III.4)
13. Livförsäkringsrörelsens tekniska resultat (införs som post III.2)

III. ICKE-TEKNISK REDOVISNING

1. Skadeförsäkringsrörelsens tekniska resultat (post I.10)
 2. Livförsäkringsrörelsens tekniska resultat (post II.13)
 - 3a. Kapitalavkastning, intäkter i skadeförsäkringsrörelsen
 - 3b. Orealiserade vinster på placeringstillgångar
 4. Kapitalavkastning överförd från livförsäkringsrörelsen (post II.12)
 - 5a. Kapitalavkastning, kostnader i skadeförsäkringsrörelsen
 - 5b. Orealiserade förluster på placeringstillgångar
 6. Kapitalavkastning överförd till skadeförsäkringsrörelsen (post I.2)
 7. Övriga intäkter
 8. Övriga kostnader
 9. Bokslutsdispositioner
 10. Skatt på årets resultat
 11. Övriga skatter
 12. Årets resultat
-

Denna lag träder i kraft den 20 juli 2015 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

Förslag till lag om rapportering av vissa betalningar till myndigheter

Bilaga 3

Härmed föreskrivs följande.

Tillämpningsområde

1 § Denna lag innehåller bestämmelser om upprättande och offentliggörande av rapporter om betalningar till myndigheter och därmed jämförliga juridiska personer.

Lagen är tillämplig på sådana aktiebolag och handelsbolag som utgör företag av allmänt intresse eller stora företag enligt 1 kap. 3 § årsredovisningslagen (1995:1554).

Definitioner

2 § I denna lag avses med

1 företag med verksamhet i utvinningsindustrin: företag som bedriver prospektering, utvinning och därmed jämförlig verksamhet som avser mineraler, olja, naturgas, kol, råpetroleum, malm, salt, torv, sand, grus, sten och lera,

2. företag med verksamhet inom avverkning av primärskog: företag som bedriver avverkning och transport av primärskog,

3. myndighet:

– en nationell, regional eller lokal myndighet i en medlemsstat eller ett tredje land, inbegripet en avdelning eller en byrå i en sådan myndighet, eller

– ett företag som i förhållande till en sådan myndighet framstår som ett dotterföretag,

4. projekt: en eller flera operativa verksamheter som styrs av ett enda avtal eller av flera avtal som i väsentlig grad är sammankopplade till varandra och som ligger till grund för betalningsansvar gentemot en myndighet.

Rapportering på företagsnivå

3 § Ett företag som avses i 1 § och är verksamt inom utvinningsindustrin eller inom avverkning av primärskog ska senast sex månader efter varje räkenskapsårs utgång upprätta en rapport över sådana betalningar till myndigheter som anges i 6 § och som företaget har gjort under räkenskapsåret.

Ett företag behöver inte upprätta någon rapport enligt första stycket, om

a. företaget är ett dotterföretag,

b. dess moderföretag omfattas av lagstiftningen i Sverige eller i en annan stat inom Europeiska unionen, och

c. företagets betalningar till myndigheter omfattas av en rapport på koncernnivå som moderföretaget upprättar enligt 4 § eller motsvarande bestämmelser i annan stat inom Europeiska unionen.

Rapportering på koncernnivå

4 § Ett företag som avses i 1 § och som är moderföretag i en koncern ska, om något av koncernföretagen är verksamt inom utvinningsindustrin eller inom avverkning av primärskog, senast sex månader efter varje räkenskapsårs utgång upprätta en rapport över sådana betalningar till myndigheter som anges i 6 § och som något av koncernföretagen har gjort under räkenskapsåret.

En sådan rapport som avses i första stycket behöver dock inte upprättas om

1. koncernen är en liten eller medelstor koncern enligt 1 kap. 3 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) och inget av koncernföretagen är ett företag av allmänt intresse, eller

2. moderföretag självt är dotterföretag i en större koncern och dess eget moderföretag lyder under en medlemsstats lagstiftning.

En rapport som avses i första stycket behöver inte omfatta betalningar från sådana koncernföretag som enligt 7 kap. 5 § tredje stycket årsredovisningslagen inte behöver omfattas av en koncernredovisning.

Rapportering enligt tredjelandets bestämmelser

5 § Ett företag behöver inte upprätta någon rapport enligt 3 § eller 4 §, om det i stället

1. utarbetar och offentliggör en rapport i enlighet med ett tredjelandets rapporteringskrav som Europeiska kommissionen har bedömt som likvärdiga med kraven i Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG, och

2. offentliggör rapporten i Sverige enligt 9 §.

Rapportens innehåll

6 § En rapport enligt 3 § eller 4 § ska innehålla uppgift om de betalningar som företaget eller, vid tillämpningen av 4 §, något av koncernföretagen har gjort till en myndighet med anledning av verksamhet inom utvinningsindustrin eller inom avverkning av primärskog och som utgör

a) ersättning för produktionsrättigheter,

b) skatt som tas ut på inkomster, produktion eller vinst från företag, med undantag för skatter som tas ut på konsumtion, skatt på fysiska personers inkomster eller omsättningsskatter,

c) royalty,

d) utdelning,

e) kontrakts-, upptäckts- och produktionsbonus eller liknande förmån,

f) ersättning för licenser eller koncessioner, och

g) betalning för infrastrukturförbättringar.

Vid rapporteringen ska hänsyn tas till vad som är en betalnings eller en verksamhets verkliga innebörd.

I rapporten ska redovisas

a) det sammanlagda beloppet av de betalningar som har gjorts till varje myndighet, med särskild uppgift om hur stor del av beloppet som avser var och en av de typer av betalningar som anges i första stycket a–g,

b) om betalningar har avsett ett särskilt projekt; det sammanlagda beloppet av de betalningar som avsett det projektet med särskild uppgift om hur stor del av beloppet som avser var och en av de typer av betalningar som anges i första stycket a–g.

Om en betalning har skett på annat sätt än med pengar, ska uppgift lämnas om betalningens värde och, i förekommande fall, volym. I en kompletterande not ska det lämnas upplysningar som förklarar hur betalningens värde har beräknats.

7 § En betalning som, ensam eller tillsammans med andra sammanhängande betalningar understiger 860 000 kr under ett räkenskapsår behöver inte tas med i en rapport enligt 3 § eller 4 §.

Rapportens undertecknande

8 § I aktiebolag ska rapporten skrivas under av samtliga styrelseledamöter. Om en verkställande direktör är utsedd, ska även denne skriva under rapporten.

I handelsbolag ska rapporten skrivas under av samtliga obegränsat ansvariga delägare.

Om rapporten upprättas i elektronisk form, ska den undertecknas med avancerad elektronisk signatur enligt lagen (2000:832) om kvalificerade elektroniska signaturer.

Rapporten ska innehålla uppgift om den dag då den undertecknades.

Offentliggörande

9 § En rapport enligt denna lag ska offentliggöras genom ingivande till Bolagsverket.

En kopia av rapporten, avfattad på svenska och engelska, ska ha kommit in till Bolagsverket inom sju månader från räkenskapsårets utgång.

Rapporten ska, så vitt gäller aktiebolag, registreras i aktiebolagsregistret. Registreringen ska avfattas på svenska och engelska. Om det bolag som registreringen avser begär det, ska registreringen dessutom avfattas på annat officiellt språk inom Europeiska unionen.

10 § Rapporten får överföras elektroniskt till Bolagsverket.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddelar närmare föreskrifter om

1. elektronisk överföring till Bolagsverket, och
2. bestyrkande av att en elektronisk kopia överensstämmer med originalet.

11 § När rapporten har getts in till Bolagsverket, ska myndigheten kungöra detta. Kungörandet ska ske i en tidning som myndigheten ger ut och avfattas på samma språk som registreringen enligt 9 § tredje stycket.

Vite

12 § Om ett bolag som omfattas av denna lag inte fullgör sin rapporteringsskyldighet enligt denna lag, kan Bolagsverket förelägga den som ensam eller tillsammans med annan är ställföreträdare för bolaget att fullgöra skyldigheten.

Föreläggandet får förenas med vite.

Frågor om utdömmande av vite prövas av Bolagsverket.

Överklagande

13 § Beslut enligt denna lag får överklagas vid allmän förvaltningsdomstol. Överklagande ska ske inom två månader från beslutet.

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

Denna lag träder i kraft den 20 juli 2015 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

Förslag till lag om ändring i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar

Bilaga 3

Härigenom föreskrivs att 8 kap. 5 § och 11 kap. 12 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 kap. **5 §¹**

Minst en revisor ska vara auktoriserad revisor, om föreningen uppfyller mer än ett av följande villkor:

1. medelantalet anställda i föreningen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

2. föreningens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,

3. föreningens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor.

För en förening som omfattas av första stycket får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer i ett enskilt fall besluta att det i stället för en auktoriserad revisor får utses en viss godkänd revisor. Ett sådant beslut gäller i högst fem år.

Första och andra styckena gäller även för en moderförening i en koncern, om koncernen uppfyller mer än ett av följande villkor:

1. medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

Minst en revisor ska vara auktoriserad revisor, om föreningen är

1. ett medelstort eller stort företag eller ett företag av allmänt intresse enligt 1 kap. 3 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554), eller

2. moderföretag i en medelstor eller stor koncern enligt samma paragraf.

¹ Senaste lydelse 2013:219

2. koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,

3. koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor.

Vid tillämpningen av tredje stycket 2 och 3 ska fordringar och skulder mellan koncern-företag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst.

I andra föreningar än som avses i första eller tredje stycket ska en auktoriserad eller en godkänd revisor utses, om minst en tiondel av samtliga röstberättigade begär det vid en föreningsstämma där revisorsval ska ske.

11 kap.

12 §²

Likvidatorerna *skall* för varje räkenskapsår avge en årsredovisning, som skall läggas fram på den ordinarie föreningsstämman för godkännande. I fråga om likvidatorernas redovisning och dess behandling på föreningsstämman tillämpas inte 7 kap. 4 § andra stycket 1 och 2 denna lag, 2 kap. 1 § andra stycket, 5 kap. 18–25 §§, 6 kap. 5 § årsredovisningslagen (1995:1554) eller 2 kap. 1 §, 5 kap. 2 § 3 och 6 kap. 3 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag.

I balansräkningen tas det egna kapitalet upp i en post, varvid insatskapitalet anges inom linjen och i förekommande fall delas upp på medlemsinsatskapital och förlagsinsatskapital.

Ingen tillgång får tas upp till ett högre värde än den beräknas inbringa efter avdrag för försäljningskostnaderna. Om en tillgång kan beräknas inbringa ett väsentligt högre belopp än det värde som har tagits upp i

Likvidatorerna *ska* för varje räkenskapsår avge en årsredovisning, som ska läggas fram på den ordinarie föreningsstämman för godkännande. I fråga om likvidatorernas redovisning och dess behandling på föreningsstämman tillämpas inte 7 kap. 4 § andra stycket 1 och 2 denna lag, 2 kap. 1 § andra stycket, 5 kap. 22, 40–47 och 51 §§, 6 kap. 5 § årsredovisningslagen (1995:1554) eller 2 kap. 1 §, 5 kap. 2 § 3 och 6 kap. 3 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag.

² Senaste lydelse 1999:1094.

bilansräkningen eller om för en skuld eller en likvidationskostnad kan Bilaga 3
beräknas åtgå ett belopp som väsentligt avviker från den redovisade skul-
den eller avsättningen, skall vid tillgångs- eller skuld- eller avsätt-
ningsposten det beräknade beloppet anges inom linjen.

Denna lag träder i kraft den 20 juli 2015 och tillämpas första gången
för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

Förslag till lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078)

Härigenom föreskrivs att 6 kap. 1 och 4 §§ bokföringslagen (1999:1078) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 kap.

1 §¹

Företag som tillhör någon eller några av följande kategorier ska för varje räkenskapsår avsluta bokföringen

med en årsredovisning och offentliggöra den enligt 2 §:

1. aktiebolag,
2. ekonomiska föreningar,
3. handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare,
3 a. grupperingar enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1082/2006 av den 5 juli 2006 om en europeisk gruppering för territoriellt samarbete (EGTS),

4. företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag,

4. företag av allmänt intresse enligt 1 kap. 3 § första stycket 4 årsredovisningslagen (1995:1554),

5. stiftelser som är bokföringsskyldiga enligt denna lag, dock inte stiftelser som får använda sina tillgångar uteslutande till förmån för medlemmar av en viss eller vissa släkter och som är bokföringsskyldiga endast på grund av 2 kap. 3 § första stycket,

6. företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:

6. medelstora eller stora företag enligt 1 kap. 3 § årsredovisningslagen,

a) medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

b) företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,

c) företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor,

7. företag som är moderföretag i

7. företag som är moderföretag i

¹ Senaste lydelse 2010:849.

en koncern vilken uppfyller mer än ett av följande villkor:

a) medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

b) koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,

c) koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor.

Vid tillämpningen av första stycket 7 b och c ska fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänförs till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst.

en medelstor eller en stor koncern enligt 1 kap. 3 § årsredovisningslagen.

4 §²

Ett årsbokslut ska bestå av en resultaträkning och en balansräkning. Årsbokslutet ska upprättas i vanlig läsbar form eller i elektronisk form. Beloppen i årsbokslutet ska anges i svenska kronor.

När årsbokslutet upprättas, ska följande bestämmelser i årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

1 kap. 3 § om vad som avses med andelar och nettoomsättning samt om de tillägg som ska göras till nettoomsättningen,

1 kap. 4–6 §§ om koncern- och intresseföretagsdefinitioner,

2 kap. 2 § om överskådlighet och god redovisningssed,

2 kap. 4 § om andra grundläggande redovisningsprinciper,

2 kap. 4 a § om oväsentliga avvikelser,

2 kap. 7 § om undertecknande,

3 kap. 1 och 2 §§ om balans- och resultaträkningarnas innehåll,

3 kap. 3 och 4 §§ om uppställningsformer,

3 kap. 9 § om avsättningar,

3 kap. 11 § första stycket om resultaträkning i förkortad form,

3 kap. 13 § om oväsentliga avvikelser,

² Senaste lydelse 2010:1514.

4 kap. 1 och 2 §§ om vad som är anläggningstillgångar och omsättningsstillgångar,

4 kap. 3 § första stycket om anskaffningsvärdet för anläggningstillgångar,

4 kap. 4 § om avskrivning av anläggningstillgångar,

4 kap. 5 § om nedskrivning av anläggningstillgångar,

4 kap. 9 § om värdering av omsättningstillgångar,

4 kap. 10 § om värdering av pågående arbeten,

4 kap. 11 § om varulagrets anskaffningsvärde,

4 kap. 12 § om redovisning till bestämd mängd och fast värde, *och* 4 kap. 12 § om redovisning till bestämd mängd och fast värde,

4 kap. 13 § om omräkning av fordringar och skulder i utländsk valuta. 4 kap. 13 § om omräkning av fordringar och skulder i utländsk valuta, *och*

4 kap. 17 § om oväsentliga avvikelser.

Denna lag träder i kraft den 20 juli 2015 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

Härigenom föreskrivs att 2 och 6 §§ revisionslagen (1999:1079) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §¹

Lagen är tillämplig på företag som enligt 6 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078) är skyldiga att avsluta bokföringen med en årsredovisning, dock inte företag för vilka regler om revision finns i någon annan lag.

I fråga om handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare är lagen tillämplig endast om bolaget *uppfyller mer än ett av följande villkor:*

1. *medelantalet anställda i bolaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 3,*

2. *bolagets redovisade balansomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 1,5 miljoner kronor,*

3. *bolagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 3 miljoner kronor.*

Andra stycket gäller även för moderbolag i en koncern, om koncernen uppfyller mer än ett av de villkor som anges där. Vid tillämpningen ska fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst.

I fråga om handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare är lagen tillämplig endast om bolaget är

1. *ett medelstort eller stort företag eller ett företag av allmänt intresse enligt 1 kap. 3 § årsredovisningslagen (1995:1554), eller*

2. *moderföretag i en medelstor eller stor koncern enligt samma paragraf.*

6 §

Revisorn *skall* efter varje räkenskapsår lämna en revisionsberätt-

Revisorn *ska* efter varje räkenskapsår lämna en revisionsberätt-

¹ Senaste lydelse 2010:837.

else till företaget. Bestämmelser om berättelsens innehåll och den tidpunkt då den *skall* lämnas till företagsledningen finns i 27–32 §§.

Om företaget är ett moderföretag, *skall* revisorn även lämna en koncernrevisionsberättelse enligt bestämmelserna i 33 §. Detta gäller inte om moderföretaget enligt 7 kap. 2 *eller* 3 § årsredovisningslagen (1995:1554) inte behöver upprätta koncernredovisning.

else till företaget. Bestämmelser om berättelsens innehåll och den tidpunkt då den *ska* lämnas till företagsledningen finns i 27–32 §§.

Om företaget är ett moderföretag, *ska* revisorn även lämna en koncernrevisionsberättelse enligt bestämmelserna i 33 §. Detta gäller inte om moderföretaget enligt 7 kap. 2, 3 *eller* 3 a § årsredovisningslagen (1995:1554) inte behöver upprätta koncernredovisning.

Denna lag träder i kraft den 20 juli 2015 och tillämpas första gången för räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

Härigenom föreskrivs att 9 kap. 13, 14 och 31 §§ samt 25 kap. 37 § aktiebolagslagen (2005:551) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 kap.
13 §¹

Minst en revisor som bolagsstämman utsett ska vara auktoriserad revisor, om

1. bolaget uppfyller mer än ett av följande villkor:

a) medelantalet anställda i bolaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

b) bolagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,

c) bolagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor, eller

2. bolagets aktier, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

14 §²

Bestämmelserna i 13 § gäller även för moderbolag i en koncern, om koncernen uppfyller mer än ett av följande villkor:

1. medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

Minst en revisor som bolagsstämman utsett ska vara auktoriserad revisor, om *bolaget är ett medelstort eller stort företag eller ett företag av allmänt intresse enligt 1 kap. 3 § årsredovisningslagen (1995:1554).*

Bestämmelserna i 13 § gäller även för moderbolag i en koncern, om *koncernen är en medelstor eller en stor koncern enligt 1 kap. 3 § årsredovisningslagen (1995:1554) eller om något av koncernföretagen är ett företag av allmänt intresse enligt samma paragraf*

¹ Senaste lydelse 2013:218.

² Senaste lydelse 2010:834.

2. koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,

3. koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor.

Vid tillämpningen av första stycket 2 och 3 ska fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst.

31 §³

Revisionsberättelsen ska innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning. I uttalandet ska det särskilt anges

1. om årsredovisningen ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning, och

2. om förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

Om det i årsredovisningen inte har lämnats sådana upplysningar som ska lämnas enligt tillämplig lag om årsredovisning, ska revisorn ange detta och, om det är möjligt, lämna behövliga upplysningar i sin berättelse.

Första och andra styckena gäller inte i fråga om revision av en sådan bolagsstyrningsrapport som avses i 6 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554). I den delen ska revisionsberättelsen i stället innehålla ett uttalande om huruvida en sådan rapport har upprättats eller inte. När det gäller sådana upplysningar i rapporten som avses i 6 kap. 6 § andra stycket 2–6 årsredovisningslagen ska berättelsen vidare innehålla ett uttalande om huruvida upplysningarna är förenliga med årsredo-

Första och andra styckena gäller inte i fråga om revision av en sådan bolagsstyrningsrapport som avses i 6 kap. 6 § årsredovisningslagen (1995:1554). I den delen ska revisionsberättelsen i stället innehålla ett uttalande om huruvida en sådan rapport har upprättats eller inte. När det gäller sådana upplysningar i rapporten som avses i 6 kap. 6 § andra stycket 2–6 årsredovisningslagen ska berättelsen vidare innehålla ett uttalande om huruvida upplysningarna är förenliga med årsredovisningens övriga

³ Senaste lydelse 2009:37.

visningens övriga delar.

delar. *Om upplysningarna innehåller väsentliga fel, ska revisorn ange detta och lämna behövliga upplysningar.*

Bilaga 3

25 kap.

37 §⁴

Likvidatorn ska för varje räkenskapsår upprätta en årsredovisning, som ska läggas fram på årsstämman. I fråga om stämman och redovisningen ska följande bestämmelser inte tillämpas:

7 kap. 11 § 2 denna lag,

2 kap. 1 § andra stycket, 5 kap. 2 kap. 1 § andra stycket, 5 kap. 22, 18–25 §§, 6 kap. 2 och 5 §§ årsredovisningslagen (1995:1554), 40–47 och 51 §§, 6 kap. 2 och 5 §§ årsredovisningslagen (1995:1554),

5 kap. 2 § 3 och 6 kap. 3 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, samt

5 kap. 2 § 8 och 9 och 6 kap. 2 och 3 §§ lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag, 5 kap. 2 § 6 och 7 och 6 kap. 2 och 3 §§ lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

I balansräkningen får det egna kapitalet tas upp i en post. Balansräkningen ska innehålla uppgift om aktiekapitalet, i förekommande fall fördelat på olika aktieslag.

En tillgång får inte tas upp till högre värde än den beräknas inbringa efter avdrag för försäljningskostnaderna. Om en tillgång kan beräknas inbringa ett väsentligt högre belopp än det värde som tas upp i balansräkningen, ska det beräknade beloppet anges särskilt vid tillgångsposten. Om en skuld eller likvidationskostnad kan beräknas kräva ett belopp som väsentligt avviker från vad som har redovisats som skuld, ska det beräknade beloppet anges vid skuldposten.

Bestämmelserna om koncernredovisning och om delårsrapport i tillämplig lag om årsredovisning ska inte tillämpas på bolag i likvidation.

Denna lag träder i kraft den 20 juli 2015 och tillämpas första gången för räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

⁴ Senaste lydelse 2005:551.

Förslag till lag om ändring i sparbankslagen (1987:619)

Härigenom föreskrivs att 6 kap. 11 § sparbankslagen (1987:619) ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse***6 kap.**11 §¹

Likvidatorerna *skall* för varje räkenskapsår avge en årsredovisning, som *skall* läggas fram på den ordinarie sparbanksstämman för godkännande. I fråga om likvidatorernas redovisning och dess behandling på stämman tillämpas inte 4 kap. 6 § andra stycket 1 och 2 denna lag. Bestämmelserna i 5 kap. 18–25 §§ och 6 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) samt 2 kap. 1 §, 5 kap. 2 § 3 och 6 kap. 3 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag behöver inte heller tillämpas.

Likvidatorerna *ska* för varje räkenskapsår avge en årsredovisning, som ska läggas fram på den ordinarie sparbanksstämman för godkännande. I fråga om likvidatorernas redovisning och dess behandling på stämman tillämpas inte 4 kap. 6 § andra stycket 1 och 2 denna lag. Bestämmelserna i 5 kap. 22, 40–47 och 51 §§ och 6 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) samt 2 kap. 1 §, 5 kap. 2 § 3 och 6 kap. 3 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag behöver inte heller tillämpas.

Denna lag träder i kraft den 20 juli 2015 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

¹ Senaste lydelse 2010:848.

Härigenom föreskrivs att 9 kap. 13 § lagen (1995:1570) om medlemsbanker ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 kap.
13 §¹

Likvidatorerna *skall* för varje räkenskapsår lämna en årsredovisning, som *skall* läggas fram på den ordinarie föreningsstämman för godkännande. I fråga om likvidatorernas redovisning och dess behandling på stämman tillämpas inte 7 kap. 5 § andra stycket 1 och 2 denna lag. Bestämmelserna i 5 kap. 18–25 §§ och 6 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) samt 2 kap. 1 §, 5 kap. 2 § 3 och 6 kap. 2 och 3 §§ lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag behöver inte heller tillämpas.

I balansräkningen tas det egna kapitalet upp i en post, varvid insatskapitalet anges inom linjen och i förekommande fall delas upp på medlemsinsatskapital och förlagsinsatskapital.

Ingen tillgång får tas upp till ett högre värde än den beräknas inbringa efter avdrag för försäljningskostnaderna. Om en tillgång kan beräknas inbringa ett väsentligt högre belopp än det värde som har tagits upp i balansräkningen eller om det för en skuld eller en likvidationskostnad kan beräknas gå åt ett belopp som väsentligt avviker från den redovisade avsättningen eller skulden, *skall* vid tillgångs-, avsättnings- eller skuldposten det beräknade beloppet anges inom linjen.

Likvidatorerna *ska* för varje räkenskapsår lämna en årsredovisning, som *ska* läggas fram på den ordinarie föreningsstämman för godkännande. I fråga om likvidatorernas redovisning och dess behandling på stämman tillämpas inte 7 kap. 5 § andra stycket 1 och 2 denna lag. Bestämmelserna i 5 kap. 22, 40–47 och 51 §§ och 6 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) samt 2 kap. 1 §, 5 kap. 2 § 3 och 6 kap. 2 och 3 §§ lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag behöver inte heller tillämpas.

Ingen tillgång får tas upp till ett högre värde än den beräknas inbringa efter avdrag för försäljningskostnaderna. Om en tillgång kan beräknas inbringa ett väsentligt högre belopp än det värde som har tagits upp i balansräkningen eller om det för en skuld eller en likvidationskostnad kan beräknas gå åt ett belopp som väsentligt avviker från den redovisade avsättningen eller skulden, *ska* vid tillgångs-, avsättnings- eller skuldposten det beräknade beloppet anges inom linjen.

¹ Senaste lydelse 1999:1116.

Denna lag träder i kraft den 20 juli 2015 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

Förslag till lag om ändring i lagen (1998:710) med vissa bestämmelser om Pensionsmyndighetens premiepensionsverksamhet Bilaga 3

Härigenom föreskrivs att 5 § lagen (1998:710) med vissa bestämmelser om Pensionsmyndighetens premiepensions-verksamhet ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 §¹

I Pensionsmyndighetens årsredovisning ska en särskild redovisning för premiepensionsverksamheten ingå. För denna redovisning ska följande bestämmelser i lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag tillämpas.

- 1 kap. 2 § om hänvisningar till årsredovisningslagen (1995:1554),
- 1 kap. 3 § om vissa definitioner,
- 2 kap. 1 § om skyldighet att ta in en resultatanalys i årsredovisningen,
- 2 kap. 2 § om årsredovisningens innehåll m.m. när det gäller hänvisningarna till bestämmelserna i 2 kap. 1–6 §§ årsredovisningslagen,
- 3 kap. om balans- och resultaträkning,
- 4 kap.1 § om värderingsregler när det gäller hänvisningarna till bestämmelserna i 4 kap. 14 a–15 § årsredovisningslagen,
- 4 kap. 2 § 11–13 om hur värderingsreglerna ska tillämpas på ett försäkringsföretags tillgångar,
- 4 kap. 4–9 §§ om värderingsregler,
- 5 kap. 1 § om tilläggsupplysningar med undantag av hänvisningarna till 5 kap. 1–4 §§, 5 § och 16–25 §§ årsredovisningslagen,
- 5 kap. 1 § om tilläggsupplysningar med undantag av hänvisningarna till 5 kap. 4, 6, 11, 14, 15, 22, 25, 39–47 och 51 §§ årsredovisningslagen,
- 5 kap. 2–6 §§ om tilläggsupplysningar,
- 6 kap. om förvaltningsberättelse och resultatanalys, och
- 10 kap. 1 § om överklagande av Finansinspektionens beslut.

Om myndigheten företräder staten som ägare av ett eller flera företag, i vilka staten har ett sådant inflytande som anges i 1 kap. 4 § första, andra eller tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554), ska myndigheten även upprätta en koncernredovisning med tillämpning av bestämmelserna om sådan redovisning i 7 kap. 2–4 §§ lagen om årsredovisning i försäkringsföretag.

Vid tillämpningen av de bestämmelser som anges i första och andra styckena ska myndigheten anses som ett livförsäkringsföretag. Det som sågs om intresseföretag ska avse företag i vilka staten har ett sådant

¹ Senaste lydelse 2010:2061.

inflytande som anges i 1 kap. 5 § årsredovisningslagen, om myndigheten företräder staten som ägare. Det som sägs om företagets verkställande direktör ska avse myndighetens chef.

Denna lag träder i kraft den 20 juli 2015 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

Förslag till lag om ändring i lagen (2006:531) om särskild tillsyn över finansiella konglomerat

Bilaga 3

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 5 § lagen (2006:531) om särskild tillsyn över finansiella konglomerat ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap. 5 §¹

Det finns ett ägarintresse om

1. en juridisk person är intresseföretag till ett företag enligt 1 kap. 5 § årsredovisningslagen (1995:1554), eller

2. ett företag direkt eller indirekt äger minst 20 procent av kapitalet eller av samtliga röster i ett annat företag.

1. en juridisk person är intresseföretag till ett företag enligt 1 kap. 5 § årsredovisningslagen (1995:1554) eller ett gemensamt styrt företag enligt 1 kap. 5 a § samma lag, eller

Denna lag träder i kraft den 20 juli 2015 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

¹ Senaste lydelse 2006:531.

Förslag till lag om ändring i lagen (2006:1371) om kapitaltäckning och stora exponeringar

Härigenom föreskrivs 1 kap. 5 § och 3 kap. 2 § lagen (2006:1371) om kapitaltäckning och stora exponeringar att ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

5 §¹

Det finns ett ägarintresse om

1. en juridisk person är intresseföretag till ett företag enligt 1 kap. 5 § årsredovisningslagen (1995:1554), eller

2. ett företag direkt eller indirekt äger minst 20 procent av kapitalet eller av samtliga röster i ett annat företag.

1. en juridisk person är intresseföretag till ett företag enligt 1 kap. 5 § årsredovisningslagen (1995:1554) *eller ett gemensamt styrt företag enligt 1 kap. 5 a § samma lag,* eller

3 kap.

2 §²

I det primära kapitalet får följande ingå:

1. Eget kapital enligt 5 kap. 4 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, om det helt kan täcka förluster i en fortlevnads-situation och om det vid konkurs eller likvidation prioriteras efter alla andra krav,

a) för bankaktiebolag, kreditmarknadsbolag och värdepappersbolag, dock inte uppskrivningsfonder,

b) för sparbanker, dock endast reservfonder,

c) för medlemsbanker och kreditmarknadsföreningar, dock inte förlagsinsatser och uppskrivningsfonder,

2. För Svenska skeppshypotekskassan: kassans reservfond.

3. För banker, kreditmarknadsföretag och värdepappersbolag: kapitalandelen av skatteutjämningsreserv och periodiseringsfond.

1. Eget kapital enligt 3 kap. 4 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, om det helt kan täcka förluster i en fortlevnads-situation och om det vid konkurs eller likvidation prioriteras efter alla andra krav,

a) för bankaktiebolag, kreditmarknadsbolag och värdepappersbolag, dock inte uppskrivningsfonder,

b) för sparbanker, dock endast reservfonder,

c) för medlemsbanker och kreditmarknadsföreningar, dock inte förlagsinsatser och uppskrivningsfonder,

¹ Senaste lydelse 2006:1371.

² Senaste lydelse 2011:752.

4. För banker och kreditmarknadsföretag: kapitalandelen av det belopp som svarar mot bankens eller företagets reserver till följd av avskrivning på egendom som upplåtits till nyttjande.

Från summan av posterna enligt första stycket ska följande räknas av

1. förluster under löpande räkenskapsår,
2. immateriella anläggningstillgångar enligt bilaga 1 till lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, punkten 9 under rubriken tillgångar, och
3. den nettovinst som hos ett institut som är originator till en värdepapperisering uppkommer till följd av kapitalisering av framtida inkomster av de värdepapperiserade tillgångarna och som ger en kreditförstärkning till positioner i värdepapperiseringen.

Denna lag träder i kraft den 20 juli 2015 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

Förslag till lag om ändring i försäkringsrörelselagen (2010:2043)

Härigenom föreskrivs att 12 kap. 76 § och 13 kap. 29 § försäkringsrörelselagen (2010:2043) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

12 kap.

76 §¹

I 11 kap. 12 § första stycket lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar anges att vissa bestämmelser inte ska tillämpas på likvidatorernas årsredovisning och dess behandling på stämman. Bestämmelserna i 5 kap. 1 § och 2 § 9 och 10 lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag om tillämpning av 5 kap. 18–25 §§ årsredovisningslagen (1995:1554) ska inte heller tillämpas.

I 11 kap. 12 § första stycket lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar anges att vissa bestämmelser inte ska tillämpas på likvidatorernas årsredovisning och dess behandling på stämman. Bestämmelserna i 5 kap. 1 § och 2 § 9 och 10 lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag om tillämpning av 5 kap. 22, 40–47 och 51 §§ årsredovisningslagen (1995:1554) ska inte heller tillämpas.

13 kap.

29 §²

I 11 kap. 12 § första stycket lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar anges att vissa bestämmelser inte ska tillämpas på likvidatorernas årsredovisning och dess behandling på stämman. Bestämmelserna i 5 kap. 1 § och 2 § 9 och 10 lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag om tillämpning av 5 kap. 18–25 §§ årsredovisningslagen (1995:1554) ska inte heller tillämpas.

I 11 kap. 12 § första stycket lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar anges att vissa bestämmelser inte ska tillämpas på likvidatorernas årsredovisning och dess behandling på stämman. Bestämmelserna i 5 kap. 1 § och 2 § 9 och 10 lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag om tillämpning av 5 kap. 22, 40–47 och 51 §§ årsredovisningslagen (1995:1554) ska inte heller tillämpas.

Denna lag träder i kraft den 20 juli 2015 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

¹ Senaste lydelse 2010:2043.

² Senaste lydelse 2010:2043.

Förslag till förordning om ändring i förordning (1995:1600) om årsredovisning i kreditinstitut, värdepappersbolag och försäkringsföretag

Bilaga 3

Härigenom föreskrivs att 12 § förordningen (1995:1600) om årsredovisning i kreditinstitut, värdepappersbolag och försäkringsföretag ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

12 §¹

Finansinspektionen prövar frågor som avses i

1. 4 kap. 2 § 1, 5 kap. 2 § 1 och 7 kap. 3 § 2 lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, och

2. 4 kap. 2 § 5 b, 5 kap. 2 § 4 och 7 kap. 3 § 4 lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

2. 4 kap. 2 § 5 b, 5 kap. 2 § 5 och 7 kap. 3 § 5 lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

Denna förordning träder i kraft den 20 juli 2015 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

¹ Senaste lydelse 1999:1161

Förslag till förordning om ändring i förordning (1995:1633) om vissa årsredovisningsfrågor

Härigenom föreskrivs att 6 § förordningen (1995:1633) om vissa årsredovisningsfrågor ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 §¹

Registreringsmyndigheten skall
pröva frågor om tillstånd som avses i
3 kap. 11 § andra stycket, 5 kap. 9 §
andra stycket och 7 kap. 17 §
årsredovisningslagen (1995:1554).

Registreringsmyndigheten skall
pröva frågor om tillstånd som avses i
3 kap. 11 § andra stycket, 5 kap.
30 § första stycket och 7 kap. 17 §
årsredovisningslagen (1995:1554).

Denna förordning träder i kraft den 20 juli 2015 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2015.

¹ Senaste lydelse 1999:1169.

Efter remiss har yttranden över betänkandet Genomförande av EU:s nya redovisningsdirektiv (SOU 2014:22) inkommit från Svea hovrätt, Kammarrätten i Göteborg, Kommerskollegiet, Revisorsnämnden, Finansinspektionen, Ekonomistyrningsverket, Skatteverket, Kronofogdemyndigheten, Bokföringsnämnden, Länsstyrelsen i Stockholms län, Bolagsverket, Regelrådet, Statistiska Centralbyrån (SCB), Sveriges advokatsamfund, FAR, Finansbolagens Förening, Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, Kollegiet för svensk bolagsstyrning, Landsorganisationen i Sverige (LO), Linköpings Universitet Ekonomiska institutionen, Lantbrukarnas Riksförbund (LRF), Näringslivets Regelnämnd (NNR), Småföretagarnas Riksförbund, Sparbankernas Riksförbund, Svenska Bankföreningen, Svenska Fondhandlareföreningen, Svenskt Näringsliv, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF), Tjänstemännens Centralorganisation (TCO) och Transparency International Sverige.

Företagarna, Handelshögskolan i Stockholm, Landsorganisationen i Sverige (LO), Sveriges Akademikers Centralorganisation (SACO) och Svensk Försäkring har inbjudits att yttra sig, men avstått från att lämna synpunkter.

Actionaid, Afrikagrupperna, Aktiemarknadsbolagens förening, CONCORD, CSR Sweden, Diakonia, Fair Trade Center, Fondbolagens Förening, Forum Syd, FöretagarFörbundet, Svenska ICC, Institutet mot mutor, NASDAQOMX Stockholm AB, Nordic Growth Market NGM AB, PeaceWorks Latinamerika, Rådet för finansiell rapportering, Rådet för kommunal redovisning, Social Venture Network Sweden (SVN), Svenska Kreditföreningen, Sveriges Aktiesparares Riksförbund – aktiespararna och Unionen har inbjudits att yttra sig, men inte inkommit med något yttrande.

Yttrande över betänkandet har också inkommit från IT&Teleföretagen, Bisnode, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet och redovisningsexperten Sven-Eric Ingblad.

Utdrag ur IAS 24¹

9 I denna standard används följande begrepp med de innebörder som anges nedan:

Närstående part är en person eller ett företag som är närstående till det företag som upprättar sina finansiella rapporter (i denna standard kallat det "rapporterande företaget").

(a) En person eller en persons nära familjemedlemmar är närstående till ett rapporterande företag om personen i fråga

(i) utövar ett bestämmande inflytande eller gemensamt bestämmande inflytande över det rapporterande företaget,

(ii) har ett betydande inflytande över det rapporterande företaget, eller

(iii) är en av nyckelpersonerna i ledande ställning i det rapporterande företaget eller i moderbolaget till det rapporterande företaget.

(b) Ett företag är närstående till ett rapporterande företag om något av nedanstående villkor är tillämpliga:

(i) Företaget och det andra (rapporterande) företaget ingår i samma koncern (vilket betyder att varje moderbolag, dotterbolag och systerföretag är närstående till de övriga).

(ii) Ett företag är ett av det andra företagens intresseföretag eller ett joint venture (samriskbolag) i vilket det rapporterande företaget är samägare (eller ett intresseföretag till en koncern som företaget ingår i eller ett joint venture i vilket den koncernen är samägare).

(iii) Båda företagen är joint ventures i vilket samma tredje part är samägare.

(iv) Ett företag är ett joint venture i vilket ett tredje företag är samägare och det andra företaget är ett intresseföretag till det tredje företaget.

(v) Företaget är en plan för ersättning efter avslutad anställning till förmån för anställda i antingen det rapporterande företaget eller i ett företag som är närstående till det rapporterande företaget. Om det rapporterande företaget självt utgör en sådan plan är de stödjande arbetsgivarna också närstående till det rapporterande företaget.

(vi) Företaget står under bestämmande inflytande eller gemensamt bestämmande inflytande av en person som avses i (a).

(vii) En person som avses i (a)(i) har ett betydande inflytande över företaget eller är en av nyckelpersonerna i ledande ställning i företaget (eller i ett moderbolag till företaget).

(viii) Företaget, eller något koncernföretag i en koncern i vilken företaget ingår i, tillhandahåller tjänster som brukar utföras av nyckelpersoner i ledande ställning ("key management personnel services") åt det rapporterande företaget eller till dess moderföretag.

¹ Antagen av EU-kommissionen genom förordning (EU) nr 632/2010, senast ändrad genom förordning (EU) nr 28/2015.

En transaktion med närstående är en överföring av resurser, tjänster eller förpliktelser mellan ett rapporterande företag och en närstående part, oavsett om ersättning utgår eller ej.

En persons nära familjemedlemmar är sådana som kan väntas påverka, eller påverkas av, personen i dennes eller dessas kontakter med företaget, i vilka följande innefattas:

- (a) Personens barn och maka/make eller sambo,
- (b) barn till personens maka/make eller sambo, och
- (c) personer som är ekonomiskt eller på annat sätt beroende av personens maka/manke eller sambo.

Ersättning innefattar alla ersättningar till anställda (enligt definitionen i IAS 19, Ersättningar till anställda), inklusive ersättningar till anställda i fråga om vilka IFRS 2, Aktierelaterade ersättningar, tillämpas. Ersättningar till anställda är alla former av vederlag som ett företag eller någon på uppdrag av företaget betalar, ska betala eller tillhandahåller i utbyte mot tjänster som utförs åt företaget. De innefattar även sådana vederlag som betalas för moderföretagets räkning men som hänför sig till företaget. Ersättning innefattar

(a) kortfristiga ersättningar till anställda, såsom löner och sociala avgifter, betald semester och betald sjukfrånvaro, vinstandelar och bonus (om de skall betalas inom tolv månader från periodens slut) och icke-monetära ersättningar (såsom sjukvård, bostad, bil samt gratis eller subventionerade varor och tjänster) för nuvarande anställda,

(b) ersättningar efter avslutad anställning, såsom pensioner, andra ersättningar, livförsäkring och sjukvård,

(c) övriga långfristiga ersättningar till anställda, inklusive ledighet för dem som varit anställda under lång tid och sabbatsår, ersättningar i samband med jubileer eller andra ersättningar till dem som varit anställda under lång tid, långfristiga ersättningar vid arbetsoförmåga och, om de inte ska betalas inom tolv månader efter periodens slut, vinstandelar, bonus och uppskjutna ersättningar,

(d) ersättningar vid uppsägning, och

(e) aktierelaterade ersättningar.

Begreppen ”bestämmande inflytande”, ”investmentföretag”, ”gemensamt bestämmande inflytande” och ”betydande inflytande” definieras i IFRS 10, IFRS 11 *Samarbetsarrangemang*, respektive IAS 28 *Innehav i intresseföretag och joint ventures* och används i denna standard med den innebörd som anges i dessa IFRS.¹¹⁶

Nyckelpersoner i ledande ställning är de personer som har befogenhet och ansvar för planering, ledning och styrning av företagets verksamhet, direkt eller indirekt, däribland företagets styrelseledamöter (såväl sådana som är anställda i företaget som andra).

Med *Staten* avses statsmakten, offentliga myndigheter samt byråer och liknande organ oavsett om dessa är lokala, nationella eller internationella.

Ett *staten närstående företag* är ett företag över vilket en stat utövar ett bestämmande inflytande, gemensamt bestämmande inflytande eller betydande inflytande.

10 Bedömningen om en närståenderelation föreligger eller inte grundas på förhållandets ekonomiska innebörd och inte enbart på den juridiska formen.

11 I denna standard anses följande företag eller fysiska personer inte vara närstående:

(a) två företag enbart på grund av att de har en gemensam styrelseledamot eller annan nyckelperson i ledande ställning eller på grund av att en nyckelperson i ledande ställning i ett företag har ett betydande inflytande över det andra företaget.

(b) två samägare, enbart på grund av att de utövar ett gemensamt bestämmande inflytande över ett joint venture.

(c) (i) finansiärer,

(ii) fackföreningar,

iii) allmännyttiga företag, och

(iv) ministerier och offentliga myndigheter som inte har ett bestämmande inflytande, gemensamt bestämmande inflytande eller betydande inflytande över det rapporterande företaget enbart på grund av deras normala affärskontakter med ett företag (trots att de kan begränsa företagets handlingsfrihet eller medverka i dess beslutsprocess).

(d) en kund, leverantör, franchisegivare, distributör eller generalagent med vilken ett företag har en betydande affärsvolym, enbart till följd av det ekonomiska beroende som detta förhållande medför.

12 I definitionen av närstående inbegrips dotterbolag till intresseföretag i ett intresseföretag och dotterbolag till ett joint venture i ett joint venture. Därför är exempelvis ett intresseföretags dotterbolag och en investerare som har ett betydande inflytande intresseföretaget varandra närstående.

Sammanställning av bestämmelserna i redovisningsdirektivet och motsvarande bestämmelser i årsredovisningslagen (1995:1554) eller annan lag

<i>Direktivet</i>	<i>Årsredovisningslagen (eller annan lag)</i>
Artikel 1.1	1 kap. 1, 2 §§, 6 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078)
Artikel 1.2	–
Artikel 2.1	Ingen motsvarighet ¹
Artikel 2.2	1 kap. 4 a §
Artikel 2.3	1 kap. 8 och 9 §§
Artikel 2.4	4 kap. 1 §
Artikel 2.5	1 kap. 3 § första stycket 3
Artikel 2.6	4 kap. 3 §
Artiklarna 2.7–2.8	Ingen motsvarighet
Artiklarna 2.9–2.12	1 kap. 4 §
Artikel 2.13	1 kap. 5 §
Artikel 2.14	Ingen motsvarighet
Artikel 2.15	1 kap 1 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag och 1 kap. 1 § lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag
Artikel 2.16	2 kap. 3 a §
Artikel 3.1	Ingen motsvarighet
Artikel 3.2	1 kap. 3 § första stycket 5
Artikel 3.3	Ingen motsvarighet
Artikel 3.4	1 kap. 3 § första stycket 4
Artikel 3.5	1 kap. 3 § första stycket 7
Artikel 3.6	Ingen motsvarighet
Artikel 3.7	1 kap. 3 § första stycket 6
Artikel 3.8	1 kap. 3 § andra stycket
Artikel 3.9	1 kap. 3 § första stycket
Artikel 3.10	1 kap. 3 § första stycket
Artikel 3.11	Ingen motsvarighet
Artikel 3.12	Ingen motsvarighet
Artikel 3.13	–
Artikel 4.1	2 kap. 1 §
Artikel 4.2	2 kap. 2 §
Artikel 4.3	2 kap. 3 §
Artikel 4.4	2 kap. 3 §

¹ I det fall det antecknas ”ingen motsvarighet” i högerspalten har bedömningen gjorts att antingen ingen genomförandeåtgärd i form av lagstiftning behövs eller att den möjlighet direktivet erbjuder inte bör utnyttjas.

Bilaga 6

Artikel 4.5	└
Artikel 4.6	Ingen motsvarighet
Artikel 4.7	└
Artikel 4.8	└
Artikel 5	2 kap. 5 §
Artikel 6.1 a–g	2 kap. 4 §
Artikel 6.1 h	Ingen motsvarighet
Artikel 6.1 i	4 kap. 3 §
Artikel 6.1 j	2 kap. 3 a §
Artikel 6.2	2 kap. 4 § och 5 kap. 5 §
Artikel 6.3	Undantaget har utnyttjats, se artikel 6.1 h
Artikel 6.4	Ingen motsvarighet
Artikel 6.5	Ingen motsvarighet
Artikel 7	4 kap. 6–8 §§
Artikel 8	4 kap. 14 a–14 e §§
Artikel 9.1	3 kap. 3 § och 5 kap. 6 §
Artikel 9.2	Bilagorna 1–3
Artikel 9.3	3 kap. 4 § andra och fjärde stycket
Artikel 9.4	Ingen motsvarighet
Artikel 9.5	3 kap. 5 § första stycket och 5 kap. 7 §
Artikel 9.6	Ingen motsvarighet
Artikel 9.7	4 kap. 13 a
Artikel 10	Bilaga 1
Artikel 11	3 kap. 4 a §
Artikel 12.1	3 kap. 4 § första stycket
Artikel 12.2	Ingen motsvarighet, jfr 4 kap. 14 §
Artikel 12.3	4 kap. 1 §
Artikel 12.4	Bilaga 1 B II 1
Artikel 12.5	4 kap. 4–6 §§
Artikel 12.6	4 kap. 4–6 §§
Artikel 12.7	4 kap. 9 §
Artikel 12.8	4 kap. 3 § fjärde stycket och 5 kap. 25 § första stycket
Artikel 12.9	4 kap. 11 §
Artikel 12.10	4 kap. 15 §
Artikel 12.11	4 kap. 2 §, 4 § andra stycket, 7 och 8 §§, 5 kap. 9 §
Artikel 12.12	4 kap. 15 a §
Artikel 13.1	3 kap. 3 §
Artikel 13.2	Ingen motsvarighet
Artikel 14.1	3 kap. 4 § femte stycket
Artikel 14.2	3 kap. 11 § första stycket
Artikel 15	5 kap. 3 §
Artikel 16.1.a	5 kap. 4 §
Artikel 16.1.b	5 kap. 11 §
Artikel 16.1.c	5 kap. 10 och 12 §§
Artikel 16.d	5 kap. 14–16 §§
Artikel 16.1.e	5 kap. 18 §
Artikel 16.1.f	5 kap. 19 §

Artikel 16.1.g	5 kap. 13 och 14 §§
Artikel 16.1.h	5 kap. 20 §
Artikel 16.2	5 kap. 8, 17, 21--24 §§
Artikel 16.3	–
Artikel 17.1.a	5 kap. 8 och 25 §§
Artikel 17.1.b	5 kap. 25 § tredje stycket och 26 § andra stycket
Artikel 17.1.c	5 kap. 27 §
Artikel 17.1.d	5 kap. 40–43 §§
Artikel 17.1.e	5 kap. 38 och 39 §§
Artikel 17.1.f	5 kap. 36 §
Artikel 17.1.g	5 kap. 29 och 30 §§
Artikel 17.1.h	5 kap. 34 §
Artikel 17.1.i	5 kap. 34 §
Artikel 17.1.j	5 kap. 33 §
Artikel 17.1.k	5 kap. 29 § andra stycket
Artikel 17.1.l	5 kap. 45 §
Artikel 17.1.m	5 kap. 21 §
Artikel 17.1.n	5 kap. 45 §
Artikel 17.1.o	5 kap. 35 §
Artikel 17.1.p	5 kap. 17 §
Artikel 17.1.q	5 kap. 22 §
Artikel 17.1.r	5 kap. 23 och 24 §§
Artikel 17.2	5 kap. 30 §
Artikel 18.1.a	5 kap. 47 §
Artikel 18.1.b	5 kap. 48 §
Artikel 18.2	Ingen motsvarighet
Artikel 18.3	Ingen motsvarighet
Artikel 19.1	6 kap. 1 §
Artikel 19.2	6 kap. 1 §
Artikel 19.3	Ingen motsvarighet
Artikel 19.4	6 kap. 1 § femte stycket
Artikel 20.1	6 kap. 6 §
Artikel 20.2	6 kap. 8 §
Artikel 20.3	6 kap. 9 §, 9 kap. 31 § aktiebolagslagen (2005:551)
Artikel 20.4	6 kap. 7 §
Artikel 21	7 kap. 1 § och 5 § första stycket
Artikel 22.1	1 kap. 4 § och 7 kap. 1 §
Artikel 22.2	Ingen motsvarighet
Artiklarna 22.3–22.5	1 kap. 6 §
Artikel 22.6	1 kap. 4 §
Artiklarna 22.7–22.9	Ingen motsvarighet
Artikel 23.1	7 kap. 3 §
Artikel 23.2	Ingen motsvarighet
Artikel 23.3–5	7 kap. 2 §
Artikel 23.6	Ingen motsvarighet
Artikel 23.7	–
Artikel 23.8	7 kap. 2 §
Artikel 23.9	7 kap. 5 §
Artikel 23.10	7 kap. 3 a §

Bilaga 6

Artikel 24.1	7 kap. 6–8 §§
Artikel 24.2	7 kap. 8 §
Artikel 24.3	7 kap. 19–22 §§
Artikel 24.4	7 kap. 9 §
Artikel 24.5	7 kap. 8 §
Artikel 24.6	7 kap. 9 §
Artikel 24.7	7 kap. 13 §
Artikel 24.8	7 kap. 10 §
Artikel 24.9	7 kap. 15 §
Artikel 24.10	7 kap. 11 §
Artikel 24.11–12	7 kap. 12 §
Artikel 24.13	Ingen motsvarighet
Artikel 24.14	Ingen motsvarighet
Artikel 25	Ingen motsvarighet
Artikel 26	7 kap. 30 §
Artikel 27	7 kap. 25–29 §§
Artikel 28.1	7 kap. 14 §
Artikel 28.2	7 kap. 16 §
Artikel 28.3	7 kap. 17 §
Artikel 29	7 kap. 4 och 31 §§
Artikel 30	8 kap. 2 och 3 §§
Artikel 31	Ingen motsvarighet
Artikel 32.1	8 kap. 14 §
Artikel 32.2	8 kap. 15 §
Artikel 33	8 kap. 12 och 13 §§
Artikel 34	9 kap. aktiebolagslagen och revisionslagen (1999:1079)
Artikel 35	9 kap. 28–36 §§ aktiebolagslagen och 27–32 a § revisionslagen
Artikel 36	Ingen motsvarighet
Artikel 37	Ingen motsvarighet
Artikel 38	Ingen motsvarighet
Artikel 39	Ingen motsvarighet
Artikel 40	–
Artiklarna 41.1–41.4	1 och 2 § lagen om rapportering av betalningar till myndigheter
Artikel 41.5	5 § första stycket lagen om rapportering av betalningar till myndigheter
Artikel 42.1	3 § första stycket lagen om rapportering av betalningar till myndigheter
Artikel 42.2	3 § andra stycket lagen om rapportering av betalningar till myndigheter
Artikel 43.1	6 § lagen om rapportering av betalningar till myndigheter
Artikel 43.2	5 § andra stycket lagen om rapportering av betalningar till myndigheter
Artikel 43.3	5 § tredje stycket lagen om rapportering av betalningar till myndigheter

Artikel 43.4	7 § lagen om rapportering av betalningar till myndigheter	Bilaga 6
Artikel 43.5	6 § lagen om rapportering av betalningar till myndigheter	
Artikel 44	4 § lagen om rapportering av betalningar till myndigheter	
Artikel 45.1	8 och 9 §§ lagen om rapportering av betalningar till myndigheter	
Artikel 45.2	11 § lagen om rapportering av betalningar till myndigheter	
Artikel 46	10 § lagen om rapportering av betalningar till myndigheter	
Artikel 47	–	
Artikel 48	–	
Artikel 49	–	
Artikel 50	–	
Artikel 51	8 kap. 5–13 §§, 11 kap. 5 § brottsbalken	
Artikel 52	–	
Artikel 53	Ikraftträdandebestämmelser i respektive lag	
Artikel 54	–	
Artikel 55	–	