

# Försenad årsredovisning och bokföringsbrott, m.m.

*Slutbetänkande av Utredningen om enklare redovisning*

*Stockholm 2009*



STATENS OFFENTLIGA  
UTREDNINGAR

SOU 2009:46

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

Beställningsadress:

Fritzes kundtjänst

106 47 Stockholm

Orderfax: 08-598 191 91

Ordertel: 08-598 191 90

E-post: [order.fritzes@nj.se](mailto:order.fritzes@nj.se)

Internet: [www.fritzes.se](http://www.fritzes.se)

*Svara på remiss. Hur och varför. Statsrådsberedningen, 2003.*

– En liten broschyr som underlättar arbetet för den som ska svara på remiss.

Broschyren är gratis och kan laddas ner eller beställas på

<http://www.regeringen.se/remiss>

Textbearbetning och layout har utförts av Regeringskansliet, FA/kommittéservice

Tryckt av Edita Sverige AB  
Stockholm 2009

ISBN 978-91-38-23209-5

ISSN 0375-250X

# Till statsrådet och chefen för Justitiedepartementet

Regeringen beslutade den 14 juni 2007 att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att se över vissa redovisningsfrågor. Till särskild utredare förordnades regeringsrådet Margit Knutsson. Övriga medverkande i utredningens arbete anges på nästa sida.

Utredningen har antagit namnet Utredningen om enklare redovisning.

Utredningen får härmed överlämna slutbetänkandet *Försenad årsredovisning och bokföringsbrott, m.m.* (SOU 2009:46).

Stockholm i juni 2009

Margit Knutsson

/Johan Krantz

## **Förteckning över vilka som har deltagit i utredningens arbete**

### *Särskild utredare*

Regeringsrådet Margit Knutsson, fr.o.m. den 14 juni 2007

### *Sakkunniga (samtliga fr.o.m. den 12 juli 2007 om inte annat anges)*

Rättssakkunnige Anders Ahlgren, fr.o.m. den 1 februari 2008

Ämnesrådet Gabriella Johansson

Kanslirådet Bo Lindén

Rättssakkunnige Göran Nilsson, t.o.m. den 30 september 2008

Ämnesrådet Stefan Pärnhem

Rättssakkunnige Mari-Ann Roos, fr.o.m. den 1 oktober 2008

Departementssekreteraren Louise Thorfinn, t.o.m. den 10 juni 2008

Departementssekreteraren Robert Wälikangas, fr.o.m. den 11 juni 2008

### *Experter (samtliga fr.o.m. den 12 juli 2007 om inte annat anges)*

Vice överåklagaren Roland Andersson, fr.o.m. den 3 september 2008

Jur. kand. Karin Berggren, fr.o.m. den 6 oktober 2008

Civilekonomen Carl-Gustaf Burén

Skatteexperten Annika Fritsch, t.o.m. den 5 oktober 2008

Auktoriserade revisorn Anders Holm

Verksjuristen Katarina Holmberg, t.o.m. den 2 september 2008

Chefsjuristen Per Nordström

Kanslichefen Gunvor Pautsch

Rättslige experten Mats Schröder

Auktoriserade redovisningskonsulten Vivi-Anne Segertoft

Redovisningsspecialisten Eva Törning

### *Sekreterare*

Kammarrättsassessorn Johan Krantz, fr.o.m. den 1 september 2007

# Innehåll

<b>Förkortningar</b> .....	<b>11</b>
<b>Sammanfattning</b> .....	<b>13</b>
<b>Författningsförslag</b> .....	<b>19</b>
1 Förslag till lag om ändring i brottsbalken .....	19
2 Förslag till lag om ändring i lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. ....	21
3 Förslag till lag om ändring i försäkringsrörelselagen (1982:713) .....	25
4 Förslag till lag om ändring i sparbankslagen (1987:619) .....	28
5 Förslag till lag om ändring i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar .....	31
6 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel.....	36
7 Förslag till lag om ändring i lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader .....	38
8 Förslag till lag om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554).....	41
9 Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag.....	47
10 Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.....	50

11	Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1570) om medlemsbanker.....	51
12	Förslag till lag om ändring i lagen (1996:761) om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek.....	54
13	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	55
14	Förslag till lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551) .....	56
15	Förslag till lag om ändring i lagen (2006:1371) om kapitaltäckning och stora exponeringar.....	60
<b>1</b>	<b>Våra direktiv.....</b>	<b>63</b>
<b>2</b>	<b>Bokföringsbrott vid försent upprättad årsredovisning .....</b>	<b>65</b>
2.1	Bakgrund.....	65
2.2	Våra direktiv .....	65
2.3	Bokföringsbrottet.....	66
2.3.1	Straffbestämmelsen.....	66
2.3.2	Syftet med kriminaliseringen .....	67
2.4	Statistik m.m.....	69
2.5	Bokföringsskyldigheten .....	71
2.5.1	Gällande rätt .....	71
2.5.2	1976 års bokföringslag.....	72
2.6	För sent upprättad årsredovisning .....	74
2.6.1	NJA 2004 s. 618 .....	74
2.6.2	Vad krävs för att årsredovisningar och årsbokslut ska anses som upprättade?.....	76
2.6.3	När ska en årsredovisning senast vara upprättad? .....	77
2.6.4	Årsredovisningen ska offentliggöras .....	78
2.6.5	Revisorns agerande.....	80
2.6.6	Synpunkter på Högsta domstolens dom .....	81
2.6.7	Andra sanktioner än straffrättsliga .....	83
2.7	Överväganden och förslag .....	84

2.7.1	Vad menas med rörelsens ekonomiska resultat eller ställning? .....	85
2.7.2	Enbart den omständigheten att företaget inte har upprättat årsredovisning eller årsbokslut bör inte utgöra bokföringsbrott.....	88
2.7.3	Bör bokföringsskyldighetens innebörd ändras? .....	90
2.7.4	Den straffrättsliga bestämmelsen bör ändras.....	91
<b>3</b>	<b>Koncerndefinitioner .....</b>	<b>93</b>
3.1	Bakgrund .....	93
3.2	Våra direktiv .....	95
3.3	IAS-utredningen (SOU 2003:71) .....	95
3.4	IAS 27, Koncernredovisning och separata finansiella rapporter .....	99
3.5	Överväganden och förslag.....	101
3.5.1	Koncerndefinitionen i ÅRL anpassas till IFRS.....	101
3.5.2	Koncerndefinitionen i ÅRL anpassas inte till IFRS – noterade företag ska i stället tillämpa IAS 27.....	104
3.5.3	Bör koncerndefinitionen i ÅRL och andra lagar ändras i något hänseende? .....	109
<b>4</b>	<b>Tryggandelagen .....</b>	<b>113</b>
4.1	Våra direktiv .....	113
4.2	Skrivelsen från FPG/PRI.....	113
4.3	Skrivelsen från Bokföringsnämnden.....	113
4.4	Överväganden och förslag.....	115
4.4.1	Tryggandelagens terminologi .....	115
4.4.2	Redovisning av pensionsutfästelser som skuld.....	117
4.4.3	Minskning av posten Avsatt till pensioner.....	117
4.4.4	Beräkning av kapitalvärde enligt försäkringstekniska grunder .....	120
<b>5</b>	<b>Kassaflödesanalys .....</b>	<b>123</b>

5.1	Bakgrund och våra direktiv.....	123
5.2	Redovisning av kassaflöden .....	123
5.3	Överväganden och förslag .....	124
<b>6</b>	<b>Ikraftträdande .....</b>	<b>127</b>
<b>7</b>	<b>Konsekvenser av våra förslag.....</b>	<b>129</b>
<b>8</b>	<b>Författningskommentar .....</b>	<b>131</b>
8.1	Förslag till lag om ändring i brottsbalken.....	131
8.2	Förslag till lag om ändring i lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelser m.m. ....	132
8.3	Förslag till lag om ändring i försäkringsrörelselagen (1982:713).....	133
8.4	Förslag till lag om ändring i sparbankslagen (1987:619) .....	134
8.5	Förslag till lag om ändring i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar .....	134
8.6	Förslag till lag om ändring i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel.....	135
8.7	Förslag till lag om ändring i lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader.....	135
8.8	Förslag till lag om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554).....	135
8.9	Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag .....	137
8.10	Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.....	138
8.11	Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1570) om medlemsbanker.....	138



8.12 Förslag till lag om ändring i lagen (1996:761) om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek.....	138
8.13 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	139
8.14 Förslag till lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551) ...	139
8.15 Förslag till lag om ändring i lagen (2006:1371) om kapitaltäckning och stora exponeringar.....	140
<b>Särskilt yttrande .....</b>	<b>141</b>
<b>Bilaga</b>	
Kommittédirektiv 2007:78.....	153

# Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
BFL	Bokföringslagen (1999:1078)
BFN	Bokföringsnämnden
BFNAR	Bokföringsnämndens allmänna råd
BrB	Brottsbalken
EBM	Ekobrottsmyndigheten
ED	Exposure Draft
FAR SRS	Branschorganisationen för revisorer och rådgivare
Fjärde direktivet	Rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 om årsbokslut i vissa typer av bolag
FPG	Försäkringsbolaget Pensionsgaranti, ömsesidigt
IAS	International Accounting Standard
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IAS-förordningen	Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standard
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
PRI	Pensionsregistreringsinstitutet

Prop.	Proposition
RFR	Rådet för finansiell rapportering
RR	Redovisningsrådet
SIC	Standing Interpretations Committee
Sjunde direktivet	Rådets sjunde direktiv 83/349/EEG av den 13 juni 1983 om sammanställd redovisning
SOU	Statens offentliga utredningar
URA	Uttalande från Redovisningsrådets Akutgrupp
ÅRFL	Lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag
ÅRKL	Lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag
ÅRL	Årsredovisningslagen (1995:1554)

# Sammanfattning

## Inledning

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

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

I en första etapp av arbetet har frågorna under de första fem punkterna ovan behandlats. Resultatet av det arbetet presenterades i vårt delbetänkande *Enklare redovisning* (SOU 2008:67). I detta slut-

betänkande redovisar vi resultatet av arbetet med resterande fyra punkter.

### **Bokföringsbrott vid försent upprättad årsredovisning**

För att någon ska dömas för bokföringsbrott krävs enligt 11 kap. 5 § BrB att denne uppsåtligen eller av oaktsamhet har åsidosatt sin bokföringsskyldighet och att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning till följd härav inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen.

Högsta domstolen har i en uppmärksamrad dom från år 2004 konstaterat att underlåtenhet att inom föreskriven tid upprätta årsredovisning i ett aktiebolag utgör bokföringsbrott (NJA 2004 s. 618). Den allmänna uppfattningen är att domen innebär att den omständigheten att en årsredovisning eller ett årsbokslut inte har upprättats i sig kan föranleda ansvar för bokföringsbrott oberoende av om den löpande bokföringen ger en fullgod överblick över verksamhetens resultat och ställning.

Enbart den omständigheten att någon årsredovisning eller något årsbokslut inte har upprättats innebär enligt vår mening inte att verksamhetens ställning och resultat inte kan i huvudsak bedömas. För att ta ställning till om ett företag har gjort sig skyldigt till bokföringsbrott måste den samlade bokföringen beaktas. Om den löpande bokföringen har fullgjorts i enlighet med god redovisningssed och med iakttagande av övriga bestämmelser som reglerar den löpande bokföringen torde det som regel vara möjligt att i huvudsak bedöma rörelsens förlopp, ställning och resultat. Enbart den omständigheten att en årsredovisning eller ett årsbokslut inte har upprättats bör i ett sådant fall inte medföra straffansvar. Vi föreslår mot denna bakgrund en smärre ändring av straffbestämmelsen i BrB.

Den av oss föreslagna ändringen innebär inte någon förändrad syn på vikten av att en årsredovisning eller ett årsbokslut upprättas. Att den löpande bokföringen avslutas på något sätt är en central del av bokföringsskyldigheten och om så inte sker har företaget brutit mot denna skyldighet. Vi vill absolut inte bagatellisera detta utan anser att det finns anledning att se allvarligt på denna typ av brister i bokföringsskyldighetens fullgörande. Syftet med ändringen är uteslutande att säkerställa att enbart den omständigheten att ett företag inte upprättar en årsredovisning eller ett årsbokslut inte är

straffbart. För att ett straffbart åsidosättande av bokförings-skyldigheten ska föreligga menar vi att det bör krävas att företagets bokföring i övrigt är behäftad med sådana brister att det inte i huvudsak går att bedöma verksamhetens ställning eller resultat.

## Koncerndefinitioner

Koncerndefinitionen i ÅRL innehåller fyra alternativa grunder för att bestämma om det föreligger ett moder-dotterföretags-förhållande. Definitionen grundar sig på EG:s sjunde direktiv såsom det var utformat vid tillkomsten av ÅRL.

Noterade företag ska sedan år 2005 upprätta koncernredovisning med tillämpning av internationella redovisningstandarder (IFRS). IAS 27 innehåller en koncerndefinition som delvis skiljer sig från den definition som finns i ÅRL. Det är definitionen i ÅRL som är bestämmande för när ett börsnoterat företag är moderföretag i en koncern och därmed skyldigt att upprätta en koncernredovisning, medan det är IAS 27 som avgör vilka företag som ska omfattas av koncernredovisningen.

Vi anser att de företag som upprättar koncernredovisning enligt IFRS också bör tillämpa koncerndefinitionen i IAS 27 i vart fall för redovisningsändamål. Däremot är det inte nödvändigt att de tillämpar en koncerndefinition med samma innehåll i andra sammanhang. Inte heller är det nödvändigt att alla andra företag tillämpar denna definition, vare sig för redovisningsändamål eller i andra sammanhang.

Vi föreslår att de företag som tillämpar IFRS i koncernredovisningen också ska tillämpa IAS 27 när det gäller att bestämma om företaget i fråga är moderföretag eller inte. Förslaget innebär att de noterade företagen, och de som med stöd av 7 kap. 33 § ÅRL upprättar koncernredovisning med tillämpning av IFRS, kommer att omfattas av två koncerndefinitioner; en för redovisningsändamål (IAS 27) och en för andra ändamål (i bl.a. ABL). En annan effekt av vårt förslag är att olika koncerndefinitioner kommer att gälla på olika nivåer i en koncern; IAS 27 i moderföretaget och ÅRL i underkoncerner.

Såsom koncerndefinitionen i ÅRL är utformad måste ett företag äga minst en andel i ett annat företag för att det ska anses vara moderföretag. Detta krav innebär att ett företag enkelt kan kringgå reglerna om koncernredovisning genom att helt enkelt avstå från

ägarandel och i stället tillförsäkra sig ett bestämmande inflytande på annat sätt, t.ex. genom avtal. Detta är givetvis otillfredsställande. Företag som utåt sett framstår som en ekonomisk enhet bör som regel också presenteras på det sättet i redovisningen.

Ett annat bekymmer med dagens definition är att det kan hävdas att två företag (kanske t.o.m. flera) kan vara moderföretag samtidigt. Ett exempel är att det ena förfogar över mer än hälften av rösterna medan det andra har rätt att utse en majoritet av styrelseledamöterna. Från redovisningssynpunkt är det naturligtvis uteslutet att båda ”moderföretagen” skulle konsolidera ”dotterföretaget” i sina koncernredovisningar. I koncernredovisningen ska bara sådana företag tas med som moderföretaget har ett ensamt bestämmande inflytande över.

Vi föreslår en helt ny koncerndefinitionen i ÅRL som innebär att ett företag är moderföretag till ett annat företag om det har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över det andra företaget. Förslaget innebär dels att det inte gäller något krav på att ett företag ska äga minst en aktie eller annan andel i ett annat företag för att det ska utgöra moderföretag, dels att ett företag bara kan ha ett moderföretag. Vi föreslår vidare att koncerndefinitionen kompletteras med en presumptionsregel av innebörd att ett företag som innehar mer än hälften av rösterna i ett annat företag presumeras ha ett ensamt bestämmande inflytande. Motsvarande koncerndefinitioner i annan lagstiftning, däribland ABL, föreslås ändrade på samma sätt.

## Tryggandelagen

Enligt 7 § tryggandelagen får posten Avsatt till pensioner inte minskas under arbetsgivarens pensionsreserv i vidare mån än denna har täckning i pensionsstiftelsens förmögenhet. Med pensionsreserv avses enligt 6 § arbetsgivarens skuld för åtagande enligt allmän pensionsplan och för upplupen del av sådan utfäst pension som han i övrigt äger redovisa enligt 5 §.

Bestämmelserna i 5–7 §§ tryggandelagen uppfattas allmänt på så sätt att en avsättning som gjorts enligt tryggandelagen inte får minskas om inte samtliga utfästelser som arbetsgivaren får (enligt lagtexten ”äger”) skuldföra har täckning i pensionsstiftelsens förmögenhet, och detta oavsett om arbetsgivaren faktiskt har skuldfört utfästelserna enligt tryggandelagen. Denna tolkning av

bestämmelserna innebär att om en utfästelse som har skuldförts i enlighet med tryggandelagen skulle bortfalla, t.ex. genom köp av pensionsförsäkring eller arbetstagarens död, så påverkar det inte med säkerhet det skuldförda beloppet. Arbetsgivaren kan ju ha andra utfästelser som han valt att redovisa utanför tryggandelagens regler men som ändå ingår i pensionsreserven.

Denna ordning kan starkt ifrågasättas och vi föreslår att 7 § ändras på så sätt att man vid prövningen av om pensionsreserven har täckning i pensionsstiftelses förmögenhet bara beaktar den del av pensionsreserven som avser sådana utfästelser som arbetsgivaren har valt att skuldföra enligt lagen. Förslaget innebär att den del av pensionsreserven som arbetsgivaren väljer att trygga enligt tryggandelagens regler också kommer att tryggas inom detta system, antingen som en skuld eller genom täckning av pensionsstiftelses förmögenhet.

Med upplupen del av pensionsutfästelse avses enligt 2 § andra stycket tryggandelagen kapitalvärdet av den pension som arbetstagaren intjänat vid beräkningstillfället. Med kapitalvärde avses det diskonterade nuvärdet av framtida pensionsutbetalningar. Kapitalvärdet beräknas med ledning av försäkringstekniska grunder (tryggandegrunder) som fastställs av Finansinspektionen.

Det förekommer i dag pensionsutfästelser som arbetsgivaren väljer att koppla till värdet på en av företaget ägd tillgång, t.ex. en kapitalförsäkring. Utfästelsen innebär att arbetsgivarens ansvar är begränsat. Pensionstagaren kan här aldrig få ut vare sig mer eller mindre än värdet av tillgången och värdet av pensionsutfästelsen överensstämmer vid varje tidpunkt med tillgångens värde. Enligt BFN:s allmänna råd om årsredovisning i mindre aktiebolag ska en sådan utfästelse tas upp till tillgångens redovisade värde. Det är tveksamt om 2 § andra stycket tryggandelagen och Finansinspektionens tryggandegrunder medger en sådan värdering.

Problemet med dagens reglering synes framför allt bero på användningen av begreppet "kapitalvärde" och ett utmönstrande av det begreppet skulle sannolikt lösa i vart fall en del av det. Även användningen av begreppet "försäkringstekniska grunder" lägger sannolikt hinder i vägen för en materiellt sett korrekt värdering av vissa pensionsutfästelser. Den lösning som vi ser på problemet är att ge Finansinspektionen vidare ramar för att fastställa grunderna för värderingen av pensionsutfästelser. Vi föreslår dels att begreppet "kapitalvärde" ersätts med "värde", dels att kravet på att värdet ska beräknas "med ledning av försäkringstekniska grunder" slopas.



Härigenom skapas en högre grad av flexibilitet och därmed ökade möjligheter för inspektionen att anpassa sina föreskrifter så att de säkerställer en korrekt och rättvisande värdering av olika typer av pensionsutfästelser.

### **Kassaflödesanalys**

I årsredovisningen för större företag ska det enligt 2 kap. 1 § ÅRL ingå en finansieringsanalys. Denna handling har under årens lopp ändrat karaktär från att innehålla en redovisning av företagets finansierings- och investeringspolitik till att lämna upplysning om företagets kassaflöden inom olika områden. För att återspegla handlingens innehåll har även dess rubricering ändrats och den kallas numera för kassaflödesanalys.

Även om den allmänna uppfattningen i dag är att en finansieringsanalys och en kassaflödesanalys i stort sett är samma handling, eller i vart fall fyller samma funktion, anser vi att den nuvarande bestämmelsen i ÅRL om finansieringsanalys bör ändras så att den tydligare avspeglar den faktiska verkligheten och vad som i dag utgör god redovisningssed. Vi föreslår därför att kravet på en särskild finansieringsanalys slopas och ersätts av ett krav på kassaflödesanalys. När det gäller innehållet i kassaflödesanalysen bör lagen begränsa sig till ett krav på att den ska innehålla en redovisning av företagets in- och utbetalningar under räkenskapsåret. Liksom tidigare bör det ankomma på normgivande organ att fastställa det närmare innehållet i kassaflödesanalysen.

### **Ikraftträdande**

Vi föreslår att lagändringarna träder ikraft den 1 juli 2010. Förslaget att de företag som upprättar koncernredovisning med tillämpning av IFRS även ska tillämpa IFRS när det gäller att bestämma om företaget är moderföretag liksom förslaget till ny koncerndefinition i ÅRL bör tillämpas först på räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010. Övriga förslag bör tillämpas omedelbart.

# Författningsförslag

## 1 Förslag till lag om ändring i brottsbalken

Härigenom föreskrivs i fråga om brottsbalken att 11 kap. 5 § ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 11 kap. 5 §<sup>1</sup>

Den som uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (1999:1078) genom att underlåta att bokföra affärshändelser eller bevara räkenskapsinformation eller genom att lämna oriktiga uppgifter i bokföringen eller på annat sätt, döms, om rörelsens förlopp, *ekonomiska* resultat eller ställning till följd härav inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen, för bokföringsbrott till fängelse i högst två år eller, om brottet är ringa, till böter eller fängelse i högst sex månader.

Om brottet är grovt, döms för grovt bokföringsbrott till

Den som uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (1999:1078) genom att underlåta att bokföra affärshändelser eller bevara räkenskapsinformation eller genom att lämna oriktiga uppgifter i bokföringen eller på annat sätt, döms, om rörelsens förlopp, resultat eller ställning till följd härav inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen, för bokföringsbrott till fängelse i högst två år eller, om brottet är ringa, till böter eller fängelse i högst sex månader.

Om brottet är grovt, döms för grovt bokföringsbrott till

---

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2005:242.

fängelse i lägst sex månader och högst sex år. Vid bedömning av om brottet är grovt *skall* särskilt beaktas om åsidosättandet avsett mycket betydande belopp eller om gärningsmannen använt falsk handling eller om gärningen ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller om gärningen annars varit av särskilt farlig art.

fängelse i lägst sex månader och högst sex år. Vid bedömning av om brottet är grovt *ska* särskilt beaktas om åsidosättandet avsett mycket betydande belopp eller om gärningsmannen använt falsk handling eller om gärningen ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller om gärningen annars varit av särskilt farlig art.

Första och andra styckena gäller inte om bokföringsskyldigheten avser en juridisk person som anges i 2 kap. 2 § bokföringslagen och som inte bedriver näringsverksamhet.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2010.

## 2 Förslag till lag om ändring i lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelser m.m.

*dels* att 8 a § ska upphöra att gälla,

*dels* att 2, 3, 5, 7, 8 och 14 §§ ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 2 §

Har ej andra regler om intjänande knutits till pensionsutfästelse, anses arbetstagaren vid varje tillfälle ha intjänat så stor del av utfäst pension som motsvarar förhållandet mellan det antal år arbetstagaren varit i arbetsgivarens tjänst och antalet år från tjänstens början till pensionsåldern. Vid denna beräkning bortses dock från tid som ligger längre tillbaka än fyrtio år före pensionsåldern.

Med upplupen del av utfäst pension förstås *kapitalvärdet* av den pension som arbetstagaren intjänat vid beräkningstillfället.

Med upplupen del av utfäst pension förstås *värdet* av den pension som arbetstagaren intjänat vid beräkningstillfället.

### 3 §<sup>1</sup>

*Beräkning* av *kapitalvärde* sker *med ledning av försäkrings- tekniska grunder* som fastställs av regeringen eller av den myndighet regeringen bestämmer.

*Beräkningen* av *det värde som avses i 2 § andra stycket* sker på sätt som fastställs av regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer.

### 5 §<sup>2</sup>

Arbetsgivare äger i balansräkningen som *skuld* under rubriken *Avsatt till pensioner* upptaga vad han enligt allmän pensionsplan åtagit sig att redovisa *under denna rubrik*.

Arbetsgivare äger i balansräkningen som *delpost* under rubriken *Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser* eller *under rubriken Pensioner och liknande förpliktelser* upptaga vad han enligt allmän pensionsplan åtagit sig att redovisa *i*

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1975:1388.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1975:1388.

Aktiebolag, ömsesidigt försäkringsbolag, ekonomisk förening och sparbank äger *under rubriken Avsatt till pensioner* redovisa även upplupen del av pensionsutfästelse som ej omfattas av allmän pensionsplan. I fråga om arbetstagare, som har bestämmande inflytande över bolaget eller föreningen, eller sådan arbetstagares efterlevande får, under den tid inflytandet består, vid redovisningen avseende dock icke fästas vid annan pensionsutfästelse än sådan som ingår i allmän pensionsplan. Till grund för bedömandet huruvida en person har bestämmande inflytande lägges hans eget samt hans föräldrars, far- och morföräldrars, makes, avkomlings och avkomlings makes samlade innehav av aktier eller andelar.

Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer kan förordna att vad som sägs i andra stycket första punkten *skall* äga tillämpning även på annan arbetsgivare än som avses där.

*Posten avsatt till pensioner* får icke minskas under arbetsgivarens pensionsreserv i vidare mån än denna har täckning i pensionsstiftelses förmögenhet.

*sådan delpost.*

Aktiebolag, ömsesidigt försäkringsbolag, ekonomisk förening och sparbank äger *i sådan delpost som avses i första stycket* redovisa även upplupen del av pensionsutfästelse som ej omfattas av allmän pensionsplan. I fråga om arbetstagare, som har bestämmande inflytande över bolaget eller föreningen, eller sådan arbetstagares efterlevande får, under den tid inflytandet består, vid redovisningen avseende dock icke fästas vid annan pensionsutfästelse än sådan som ingår i allmän pensionsplan. Till grund för bedömandet huruvida en person har bestämmande inflytande lägges hans eget samt hans föräldrars, far- och morföräldrars, makes, avkomlings och avkomlings makes samlade innehav av aktier eller andelar.

Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer kan förordna att vad som sägs i andra stycket första punkten *ska* äga tillämpning även på annan arbetsgivare än som avses där.

7 §

*Sådan delpost som avses i 5 §* får icke minskas under arbetsgivarens pensionsreserv *för sådana pensionsutfästelser som ingår i delposten* i vidare mån än denna har täckning i pensionsstiftelses förmögenhet.

Till den del arbetsgivarens pensionsreserv avser pensionsutfästelse, som tryggas även av pensionsstiftelse, anses pensionsreserven täckt av stiftelsen, så långt dess förmögenhet förslår. Tryggar stiftelsen samtidigt utfästelse som icke får medräknas i pensionsreserven, anses stiftelsen i första hand täcka upplupen del av sådan utfästelse. Finns flera pensionsstiftelser som är knutna till samma arbetsgivare och tjänar stiftelserna helt eller delvis till tryggnad av samma pensionsutfästelser, anses upplupen del av utfästelserna i första hand täckt av stiftelse, som omfattar en trängre krets av personer, eller, om stiftelserna omfattar samma krets av personer, av den äldre stiftelsen.

Att pensionsstiftelse endast i vissa fall anses trygga arbetsgivares utfästelse enligt allmän pensionsplan, framgår av 10 §.

## 8 §

Arbetsgivare, som uppsåtligt eller av grov oaktsamhet minskar *posten Avsatt till pensioner* i strid med 7 §, dömes till böter.

Arbetsgivare, som uppsåtligt eller av grov oaktsamhet minskar *sådan delpost som avses i 5 §* i strid med 7 §, dömes till böter.

14 §<sup>3</sup>

Arbetsgivaren äger ur pensionsstiftelse gottgöra sig för vad han utgivit såsom

a) pensionspost, avgift för pensionsförsäkring eller annan utgift i samband med pensionering,

b) engångsunderstöd till arbetstagare vid långvarig oförmåga till arbete på grund av sjukdom, lyte eller annat men eller vid avgång ur tjänsten på grund av uppnådd ålder samt engångsunderstöd till efterlevande vid arbetstagarens frånfalle eller utgift för försäkring av sådant understöd.

Dessutom äger arbetsgivaren gottgöra sig för vad som särskilt redovisats *under rubriken Avsatt till pensioner* till fullgörande av bestämmelse i allmän pensionsplan.

Dessutom äger arbetsgivaren gottgöra sig för vad som särskilt redovisats *i sådan delpost som avses i 5 §* till fullgörande av bestämmelse i allmän pensionsplan.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2002:126.

Gottgörelse enligt denna paragraf får ej avse utgift eller redovisning för annan arbetstagare än sådan, som omfattas av stiftelsens ändamål, eller sådan arbetstagares efterlevande.

I fråga om ersättning för värdet av rätt till tjänstepension som överförs till Europeiska gemenskaperna gäller 7 § lagen (2002:125) om överföring av värdet av pensionsrättigheter till och från Europeiska gemenskaperna.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2010.

### 3 Förslag till lag om ändring i försäkringsrörelselagen (1982:713)

Härigenom föreskrivs i fråga om försäkringsrörelselagen (1982:713) att 1 kap. 9 och 9 f §§ ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### 1 kap.

##### 9 §<sup>1</sup>

Ett försäkringsbolag är moderbolag och en annan juridisk person är dotterföretag, om försäkringsbolaget

Ett försäkringsbolag är moderbolag och en annan juridisk person är dotterföretag, om försäkringsbolaget *har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över den juridiska personen.*

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

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

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

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

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1999:600.



skrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.

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

Innebar ett försäkringsbolag mer än hälften av rösterna i en juridisk person, ska det anses ha ett sådant inflytande över den andra juridiska personen som avses i första stycket, om inte annat framgår av omständigheterna.

1. innebar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i den juridiska personen,

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

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

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

Vidare är en juridisk person dotterföretag till moderbolaget, om ett annat dotterföretag till moderbolaget eller moderbolaget tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans har ett sådant inflytande som avses i första stycket.

Moderbolag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.

Med koncernföretag avses i denna lag företag i samma koncern.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestäm-

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestäm-

mer får föreskriva att denna lags bestämmelser, eller föreskrifter som meddelats med stöd av denna lag, om koncerner *skall* gälla helt eller delvis för en grupp av företag, som inte utgör en koncern enligt första–tredje styckena, men som har en gemensam eller i huvudsak gemensam ledning.

mer får föreskriva att denna lags bestämmelser, eller föreskrifter som meddelats med stöd av denna lag, om koncerner *ska* gälla helt eller delvis för en grupp av företag, som inte utgör en koncern enligt första–tredje styckena, men som har en gemensam eller i huvudsak gemensam ledning.

#### 9 f §<sup>2</sup>

I de fall som avses i 9 § första stycket 1–3 och andra stycket samt 9 b § *skall* sådana rättigheter som tillkommer någon som handlar i eget namn men för en annan fysisk eller juridisk persons räkning anses tillkomma den personen.

I de fall som avses i 9 § första–tredje styckena samt 9 b § *ska* sådana rättigheter som tillkommer någon som handlar i eget namn men för en annan fysisk eller juridisk persons räkning anses tillkomma den personen.

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

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2010 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010.

---

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2000:623.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om sparbankslagen (1987:619) att 1 kap. 2 och 3 §§ ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

##### 1 kap.

##### 2 §<sup>1</sup>

En sparbank är moderföretag och en annan juridisk person är dotterföretag, om sparbanken

En sparbank är moderföretag och en annan juridisk person är dotterföretag, om sparbanken *har rätt att ensam utöva ett bestämmande inflytande över den juridiska personen.*

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

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

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

*4. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och har rätt att ensam utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämför-*

---

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1995:1562.

bara stadgar.

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

1. innebar mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar i den juridiska personen,

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

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

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

Moderföretag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.

Innebar en sparbank mer än hälften av rösterna i en juridisk person, ska den anses ha ett sådant inflytande över den andra juridiska personen som avses i första stycket, om inte annat framgår av omständigheterna.

Vidare är en juridisk person dotterföretag till moderföretaget, om ett annat dotterföretag till moderföretaget eller moderföretaget tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans har ett sådant inflytande som avses i första stycket.

3 §<sup>2</sup>

I de fall som avses i 2 § första stycket 1–3 och andra stycket skall sådana rättigheter som tillkommer någon som handlar i eget namn men för en annan fysisk eller juridisk persons räkning anses tillkomma den personen.

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

I de fall som avses i 2 § första–tredje styckena ska sådana rättigheter som tillkommer någon som handlar i eget namn men för en annan fysisk eller juridisk persons räkning anses tillkomma den personen.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2010 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010.

---

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1995:1562.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar att 1 kap. 4 och 5 §§ samt 10 kap. 6 § ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 1 kap.

#### 4 §<sup>1</sup>

En ekonomisk förening är moderförening och en annan juridisk person är dotterföretag, om föreningen

En ekonomisk förening är moderförening och en annan juridisk person är dotterföretag, om föreningen *har rätt att ensam utöva ett bestämmande inflytande över den juridiska personen.*

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

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

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

4. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att ensam utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.

<sup>1</sup> Senaste lydelse SFS 1996:1142.

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

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

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

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

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

Moderförening och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.

Med koncernföretag avses i denna lag företag i samma koncern.

Innehar en förening mer än hälften av rösterna i en juridisk person, ska den anses ha ett sådant inflytande över den andra juridiska personen som avses i första stycket, om inte annat framgår av omständigheterna.

Vidare är en juridisk person dotterföretag till moderföreningen, om ett annat dotterföretag till moderföreningen eller moderföreningen tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans har ett sådant inflytande som avses i första stycket.

5 §<sup>2</sup>

I de fall som avses i 4 § första stycket 1–3 och andra stycket skall sådana rättigheter som tillkommer någon som handlar i eget namn men för en annan fysisk eller juridisk persons räkning anses tillkomma den personen.

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

I de fall som avses i 4 § första–tredje styckena ska sådana rättigheter som tillkommer någon som handlar i eget namn men för en annan fysisk eller juridisk persons räkning anses tillkomma den personen.

## 10 kap.

6 §<sup>3</sup>

Till reservfonden *skall* avsättas minst fem procent, i kreditmarknadsförening dock minst tio procent, av den del av föreningens nettovinst för året som inte går åt för att täcka en balanserad förlust. Vid avsättning till reservfonden *skall* till nettovinsten räknas även gottgörelser. Uppgår reservfonden till minst tjugo procent av det inbetalda insatskapitalet behöver sådan avsättning till reservfond som avses i detta stycke inte ske, om summan av reservfonden och det inbetalda insatskapitalet uppgår antingen till minst fyrtio procent av nettovärdet på föreningens tillgångar eller till minst samma belopp som föreningens skulder och avsättningar enligt balansräkningen. I en kreditmark-

Till reservfonden *ska* avsättas minst fem procent, i kreditmarknadsförening dock minst tio procent, av den del av föreningens nettovinst för året som inte går åt för att täcka en balanserad förlust. Vid avsättning till reservfonden *ska* till nettovinsten räknas även gottgörelser. Uppgår reservfonden till minst tjugo procent av det inbetalda insatskapitalet behöver sådan avsättning till reservfond som avses i detta stycke inte ske, om summan av reservfonden och det inbetalda insatskapitalet uppgår antingen till minst fyrtio procent av nettovärdet på föreningens tillgångar eller till minst samma belopp som föreningens skulder och avsättningar enligt balansräkningen. I en kreditmark-

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1996:1142.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2004:305.



nadsförening behöver avsättning inte heller göras enligt detta stycke om reservfonden uppgår till minst trettio procent av föreningens insatskapital.

Till reservfonden *skall* vidare avsättas det belopp som

1. medlem vid avgång ur föreningen inte får tillbaka av sina insatser,

2. förlagsandelsinnehavare inte får ut vid inlösen av en förlagsinsats,

3. enligt stadgarna *skall* avsättas till reservfonden,

4. enligt beslut av föreningsstämman i övrigt *skall* föras över från det i balansräkningen redovisade fria egna kapitalet till reservfonden.

Reservfonden får enligt beslut av föreningsstämman sättas ned endast för att täcka sådan förlust enligt den fastställda balansräkningen som inte kan täckas av fritt eget kapital.

Vid tillämpningen av första stycket *skall* belopp som i balansräkningen har tagits upp *under rubriken Avsatt till pensioner eller* sådan delpost som avses i 8 a § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. inte räknas som skuld eller avsättning i den mån det överstiger det belopp under vilket posten enligt 7 § första stycket lagen om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. inte får nedbringas.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får medge en förening eller vissa grupper av föreningar undantag helt eller delvis från bestämmelserna i första–tredje styckena, om det finns synnerliga skäl till det med hänsyn till arten av föreningsverksamheten och övriga omständigheter.

nadsförening behöver avsättning inte heller göras enligt detta stycke om reservfonden uppgår till minst trettio procent av föreningens insatskapital.

Till reservfonden *ska* vidare avsättas det belopp som

1. medlem vid avgång ur föreningen inte får tillbaka av sina insatser,

2. förlagsandelsinnehavare inte får ut vid inlösen av en förlagsinsats,

3. enligt stadgarna *ska* avsättas till reservfonden,

4. enligt beslut av föreningsstämman i övrigt *ska* föras över från det i balansräkningen redovisade fria egna kapitalet till reservfonden.

Reservfonden får enligt beslut av föreningsstämman sättas ned endast för att täcka sådan förlust enligt den fastställda balansräkningen som inte kan täckas av fritt eget kapital.

Vid tillämpningen av första stycket *ska* belopp som i balansräkningen har tagits upp *i* sådan delpost som avses i 5 § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. inte räknas som skuld eller avsättning i den mån det överstiger det belopp under vilket posten enligt 7 § första stycket lagen om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. inte får nedbringas.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2010. 1 kap. 4 och 5 §§ tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010.

## 6 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel att 2 § ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 2 §<sup>1</sup>

Skattskyldiga till avkastningsskatt är

1. svenska livförsäkringsföretag,
2. utländska livförsäkringsföretag som bedriver försäkringsrörelse från fast driftställe i Sverige och utländska tjänstepensionsinstitut som bedriver med försäkringsverksamhet jämförbar tjänstepensionsverksamhet från fast driftställe i Sverige,
3. understödsföreningar som bedriver till livförsäkring hänförlig verksamhet,
4. pensionsstiftelser enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. och utländska tjänstepensionsinstitut som från fast driftställe i Sverige meddelar avtal om tjänstepension med villkor som innebär att institutet kan likställas med en pensionsstiftelse enligt samma lag,
5. arbetsgivare som i sin balansräkning redovisar pensionsutfästelse *under rubriken Avsatt till pensioner enligt lagen om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. eller* i sådan delpost som avses i 8 a § *samma lag,*
5. arbetsgivare som i sin balansräkning redovisar pensionsutfästelse i sådan delpost som avses i 5 § *lagen om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.,*
6. obegränsat skattskyldiga som innehar pensionsparkonto,
7. obegränsat skattskyldiga som innehar
  - a) kapital- eller pensionsförsäkring som är meddelad i försäkringsrörelse som inte bedrivs från fast driftställe i Sverige, eller
  - b) försäkring som anses som pensionsförsäkring enligt 58 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229),
8. obegränsat skattskyldiga som ingått ett avtal om tjänstepension med ett utländskt tjänstepensionsinstitut i en verksamhet

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2008:136.

som inte bedrivs från fast driftställe i Sverige, under förutsättning att avtalet är jämförbart med en kapital- eller pensionsförsäkring,

9. obegränsat skattskyldiga som ingått ett avtal om tjänstepension med ett utländskt tjänstepensionsinstitut i en verksamhet som inte bedrivs från ett fast driftställe i Sverige, om avtalet innehåller villkor som innebär att tjänstepensionsinstitutet kan likställas med en pensionsstiftelse enligt lagen om tryggnadsavtal m.m.

Om en sådan kapitalförsäkring som avses i första stycket 7 a inte innehas av någon som är obegränsat skattskyldig, ska den som har panträtt i försäkringen anses inneha den.

Bestämmelserna i första stycket 7 omfattar inte försäkring som enbart avser olycks- eller sjukdomsfall eller dödsfall senast vid 70 års ålder och som inte är återköpsbar. Detsamma gäller ett motsvarande avtal om tjänstepension som är jämförbart med kapitalförsäkring.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2010.

## 7 Förslag till lag om ändring i lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader att 2 § ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

- |   |                        |   |
|---|------------------------|---|
| <p>Beskattningsunderlaget <i>skall</i> beräknas som den under beskattningsåret uppkomna skillnaden mellan å ena sidan summan av följande poster:</p> <p>a) avgift för tjänstepensionsförsäkring,<br/> b) avsättning till pensionsstiftelse,<br/> c) ökning av avsättning <i>under rubriken Avsatt till pensioner enligt lagen(1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. eller</i> i sådan delpost som avses i 8 a § <i>samma lag</i>,</p> <p>d) utbetalda pensioner som inte utgår enligt lag eller på grund av tjänstepensionsförsäkring,<br/> e) utgiven ersättning för av annan övertagen pensionsutfästelse,<br/> f) överföring eller betalning till ett utländskt tjänstepensionsinstitut enligt ett sådant avtal om tjänstepension som uppfyller villkoren för avdragsrätt i 28 kap. 2 § andra stycket eller 3 § inkomstskattelagen (1999:1229),<br/> å andra sidan summan av följande poster:<br/> g) gottgörelse från pensionsstiftelse,<br/> h) ersättning enligt avtal om tjänstepension från ett sådant utländskt tjänstepensionsinstitut som avses i 28 kap. 3 § inkomstskattelagen,<br/> i) minskning av avsättning <i>under rubriken Avsatt till pensioner enligt lagen om tryggande av pensionsutfästelse m.m. eller</i> i sådan delpost</p> | <p>2 §<sup>1</sup></p> | <p>Beskattningsunderlaget <i>ska</i> beräknas som den under beskattningsåret uppkomna skillnaden mellan å ena sidan summan av följande poster:</p> <p>a) avgift för tjänstepensionsförsäkring,<br/> b) avsättning till pensionsstiftelse,<br/> c) ökning av avsättning i sådan delpost som avses i 5 § <i>lagen(1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.,</i><br/> d) utbetalda pensioner som inte utgår enligt lag eller på grund av tjänstepensionsförsäkring,<br/> e) utgiven ersättning för av annan övertagen pensionsutfästelse,<br/> f) överföring eller betalning till ett utländskt tjänstepensionsinstitut enligt ett sådant avtal om tjänstepension som uppfyller villkoren för avdragsrätt i 28 kap. 2 § andra stycket eller 3 § inkomstskattelagen (1999:1229),<br/> å andra sidan summan av följande poster:<br/> g) gottgörelse från pensionsstiftelse,<br/> h) ersättning enligt avtal om tjänstepension från ett sådant utländskt tjänstepensionsinstitut som avses i 28 kap. 3 § inkomstskattelagen,<br/> i) minskning av avsättning i sådan delpost som avses i 5 § <i>lagen om tryggande av pensionsutfästelse m.m.,</i></p> |
|---|------------------------|---|

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2005:1173.

som avses i 8 a § *samma lag*,

j) 85 procent av avsättning under rubriken *Avsatt till pensioner enligt lagen om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.* eller i sådan delpost som avses i 8 a § *samma lag* vid beskattningsårets ingång multiplicerad med den genomsnittliga statslåneräntan under kalenderåret närmast före ingången av beskattningsåret,

k) erhållen ersättning för övertagen pensionsutfästelse,

l) negativt belopp som föregående beskattningsår uppkommit vid tillämpning av denna paragraf

I posten a i första stycket *skall* inte räknas med avgift för sådan gruppsjukförsäkring som omfattas av 1 § första stycket 4 lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.

I det fall beskattningsåret är längre eller kortare än 12 månader *skall* posten j i första stycket jämkas i motsvarande mån. Detsamma *skall* gälla om avsättning som avses i posten j helt upplöses under beskattningsåret.

Om den som övertar en pensionsutfästelse inte är skattskyldig enligt denna lag *skall* den som tidigare utfäst pensionen under posten e i första stycket ta upp det verkliga värdet av den övertagna utfästelsen om detta är högre än den utgivna ersättningen. Om den som befrias från en utfästelse inte är skattskyldig enligt denna lag *skall* den som övertar utfästelsen under posten k i första stycket ta upp det verkliga vär-

j) 85 procent av avsättning i sådan delpost som avses i 5 § *lagen om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.* vid beskattningsårets ingång multiplicerad med den genomsnittliga statslåneräntan under kalenderåret närmast före ingången av beskattningsåret,

I posten a i första stycket *ska* inte räknas med avgift för sådan gruppsjukförsäkring som omfattas av 1 § första stycket 4 lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.

I det fall beskattningsåret är längre eller kortare än 12 månader *ska* posten j i första stycket jämkas i motsvarande mån. Detsamma *ska* gälla om avsättning som avses i posten j helt upplöses under beskattningsåret.

Om den som övertar en pensionsutfästelse inte är skattskyldig enligt denna lag *ska* den som tidigare utfäst pensionen under posten e i första stycket ta upp det verkliga värdet av den övertagna utfästelsen om detta är högre än den utgivna ersättningen. Om den som befrias från en utfästelse inte är skattskyldig enligt denna lag *ska* den som övertar utfästelsen under posten k i första stycket ta upp det verkliga värdet av den över-

det av den övertagna utfästelsen om detta är lägre än den erhållna ersättningen.

Vid beräkning av beskattningsunderlaget *skall* bokföringsmässiga grunder tillämpas.

tagna utfästelsen om detta är lägre än den erhållna ersättningen.

Vid beräkning av beskattningsunderlaget *ska* bokföringsmässiga grunder tillämpas.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2010.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om årsredovisningslagen (1995:1554) dels att 1 kap. 4 och 6 §§, 2 kap. 1 §, 5 kap. 8 §, 6 kap. 5 §, 7 kap. 4 och 31 §§ samt rubrikerna närmast före 6 kap. 5 § och 7 kap. 31 § ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas en ny bestämmelse, 1 kap. 4 a §.

### Nuvarande lydelse

### Föreslagen lydelse

#### 1 kap.

##### 4 §<sup>1</sup>

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

Ett företag är moderföretag och en juridisk person är dotterföretag, om företaget *har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över den juridiska personen.*

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

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

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

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

<sup>1</sup> Senaste lydelse 1999:1112.



*bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.*

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

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

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

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

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

Moderföretag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.  
Med koncernföretag avses i denna lag företag i samma koncern.

*Innehar ett företag mer än hälften av rösterna i en juridisk person, ska det anses ha ett sådant inflytande över den andra juridiska personen som avses i första stycket, om inte annat framgår av omständigheterna.*

*Vidare är en juridisk person dotterföretag till moderföretaget, om ett annat dotterföretag till moderföretaget eller moderföretaget tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans har ett sådant inflytande som avses i första stycket.*

#### *4 a §*

*För 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 gäller i stället för bestämmelserna i 4 § att frågan om företaget är moderföretag avgörs med tillämpning av den internationella redovisningsstandard som behandlar denna fråga och som har antagits av EU i enlighet med förordningen.

Första stycket gäller även företag som avses i 7 kap. 33 §.

## 6 §<sup>2</sup>

I de fall som avses i 4 § första stycket 1–3 och andra stycket samt 5 § *skall* sådana rättigheter som tillkommer någon som handlar i eget namn men för en annan fysisk eller juridisk persons räkning anses tillkomma den personen.

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

I de fall som avses i 4 § första–tredje styckena samt 5 § *ska* sådana rättigheter som tillkommer någon som handlar i eget namn men för en annan fysisk eller juridisk persons räkning anses tillkomma den personen.

## 2 kap.

### 1 §<sup>3</sup>

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

I årsredovisningen för ett större företag *ska* det även ingå en *kassaflödesanalys*.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 1999:1112.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2006:871.

5 kap.  
8 §<sup>4</sup>

*Om företaget äger eller i fall som anges i 1 kap. 6 § innehar andelar i ett dotterföretag eller intresseföretag, skall det lämna uppgift om:*

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 kapitalandel i det andra företaget, beräknad med tillämpning av 1 kap. 6 §, och
4. antalet andelar som företaget äger och dessas värde enligt företags balansräkning.

Första stycket gäller också om företaget äger eller i fall som anges i 1 kap. 6 § innehar en kapitalandel på minst tjugo procent i ett annat företag.

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

Om det redovisningsskyldiga företags rösträttsandel i sådana företag som avses i första och andra styckena avviker från kapitalandelen, *skall* även rösträttsandelen anges.

*För varje dotterföretag eller intresseföretag ska upplysning lämnas om:*

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

Om det redovisningsskyldiga företags rösträttsandel i sådana företag som avses i första och andra styckena avviker från kapitalandelen, *ska* även rösträttsandelen anges.

---

<sup>4</sup> Senaste lydelse 1999:1112.

## 6 kap.

FinansieringsanalysKassaflödesanalys5 §<sup>5</sup>

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

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

## 7 kap.

4 §<sup>6</sup>

Koncernredovisningen skall bestå av

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

Koncernredovisningen ska bestå av

5. en *kassaflödesanalys*.

Förvaltningsberättelse och finansieringsanalysFörvaltningsberättelse och kassaflödesanalys31 §<sup>7</sup>

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.

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.

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

<sup>5</sup> Senaste lydelse 1999:1112.

<sup>6</sup> Senaste lydelse 2006:871.

<sup>7</sup> Senaste lydelse 2009:34.

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.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2010. 1 kap. 4, 4 a och 6 §§ samt 5 kap. 8 § tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010.

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

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

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 1 kap.

#### 4 §<sup>1</sup>

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.

### 6 kap.

#### 1 §<sup>2</sup>

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*.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2006:872.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2009:35.

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.

## 7 kap.

### 4 §<sup>3</sup>

För koncernredovisningen gäller i tillämpliga delar

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

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

3. bestämmelserna om värderingsregler i 4 kap.,

4. bestämmelserna om tilläggsupplysningar i 5 kap., med undantag för 2 § 1 och hänvisningarna till 5 kap. 8, 9, 18 a och 26 §§ årsredovisningslagen, samt

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

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

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 utelämnas i fråga om dotterföretag. Vid tillämpningen av nämnda bestämmelser *ska* dock de lämnade uppgifterna innefatta även

---

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2006:566.

även löner och andra förmåner från koncernföretag. löner och andra förmåner från koncernföretag.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2010. 1 kap. 4 § tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010.



## 10 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 att 1 kap. 3 § ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 1 kap.

#### 3 §<sup>1</sup>

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

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2010 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010.

---

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2006:873.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1995:1570) om medlemsbanker att 1 kap. 5 och 6 §§ ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 1 kap.

#### 5 §

En medlemsbank är moderföretag och en annan juridisk person är dotterföretag, om medlemsbanken

En medlemsbank är moderföretag och en annan juridisk person är dotterföretag, om medlemsbanken *har rätt att ensam utöva ett bestämmande inflytande över den juridiska personen.*

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

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

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

*4. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och har rätt att ensam utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.*

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

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

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

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

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

Moderföretag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.

Innehar en medlemsbank mer än hälften av rösterna i en juridisk person, ska den anses ha ett sådant inflytande över den andra juridiska personen som avses i första stycket, om inte annat framgår av omständigheterna.

Vidare är en juridisk person dotterföretag till moderföretaget, om ett annat dotterföretag till moderföretaget eller moderföretaget tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans har ett sådant inflytande som avses i första stycket.

I de fall som avses i 5 § första stycket 1–3 och andra stycket skall sådana rättigheter som tillkommer någon som handlar i eget namn men för en annan fysisk

## 6 §

I de fall som avses i 5 § första–tredje styckena ska sådana rättigheter som tillkommer någon som handlar i eget namn men för en annan fysisk eller

eller juridisk persons räkning    juridisk persons räkning anses  
anses tillkomma den personen.    tillkomma den personen.

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

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2010 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010.

## 12 Förslag till lag om ändring i lagen (1996:761) om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1996:761) om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek att 8 § ska ha följande lydelse.

### *Nuvarande lydelse*

Om aktiebolaget i sin balansräkning redovisar pensionsskuld eller avsättning *under rubriken Avsatt till pensioner* eller i en sådan delpost som avses i 8 a § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelser m.m., *skall* övertagaren ta upp disponibla pensionsmedel som intäkt under det beskattningsår då verksamheten tas över. Intäkten får i stället fördelas mellan detta beskattningsår och de fyra närmast följande beskattningsåren på det sätt som övertagaren önskar.

Vid tillämpning av lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel och lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader anses aktiebolaget och övertagaren utgöra en skattskyldig.

### *Föreslagen lydelse*

#### 8 §

Om aktiebolaget i sin balansräkning redovisar pensionsskuld eller avsättning i sådan delpost som avses i 5 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelser m.m., *ska* övertagaren ta upp disponibla pensionsmedel som intäkt under det beskattningsår då verksamheten tas över. Intäkten får i stället fördelas mellan detta beskattningsår och de fyra närmast följande beskattningsåren på det sätt som övertagaren önskar.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2010.

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

Härmed föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229) att 28 kap. 4 § ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### 28 kap.

##### 4 §

Med avsättning i balansräkning avses en särskild redovisning av pensionsutfästelse enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.

*– under rubriken Avsatt till pensioner, eller*

*– i delpost under rubriken Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser.*

I lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel finns bestämmelser om avkastningsskatt för arbetsgivare som tryggnat pensionsutfästelse genom avsättning i balansräkningen. I 16 kap. 17 § finns bestämmelser om avdrag för avkastningsskatt.

Med avsättning i balansräkning avses en särskild redovisning av pensionsutfästelse enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. *i sådan delpost som avses i 5 § samma lag.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2010.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om aktiebolagslagen (2005:551) att 1 kap. 11 och 12 §§ samt 25 kap. 14 § ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 1 kap.

#### 11 §

Ett aktiebolag är moderbolag och en annan juridisk person är dotterföretag, om aktiebolaget

Ett aktiebolag är moderbolag och en annan juridisk person är dotterföretag, om aktiebolaget *har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över den juridiska personen.*

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

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

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

4. äger aktier eller andelar i den juridiska personen och har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.

Vidare är en juridisk person

*Innehar ett bolag mer än*

dotterföretag till moderbolaget, om ett annat dotterföretag till moderbolaget eller moderbolaget tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans hälften av rösterna i en juridisk person, ska det anses ha ett sådant inflytande över den andra juridiska personen som avses i första stycket, om inte annat framgår av omständigheterna.

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

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

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

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

Vidare är en juridisk person dotterföretag till moderbolaget, om ett annat dotterföretag till moderbolaget eller moderbolaget tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans har ett sådant inflytande som avses i första stycket.

Moderbolag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.

Med koncernföretag avses i denna lag företag i samma koncern.

## 12 §

I de fall som avses i 11 § första stycket 1–3 och andra stycket skall sådana rättigheter som tillkommer någon som handlar i eget namn men för en annan

I de fall som avses i 11 § första–tredje styckena ska sådana rättigheter som tillkommer någon som handlar i eget namn men för en annan fysisk eller



fysisk eller juridisk persons räkning anses tillkomma den personen. juridisk persons räkning anses tillkomma den personen.

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

## 25 kap.

### 14 §

En kontrollbalansräkning *skall* upprättas enligt tillämplig lag om årsredovisning. Vid beräkningen av det egna kapitalets storlek får följande justeringar göras.

1. Tillgångar får tas upp till ett högre värde och avsättningar och skulder tas upp till ett lägre värde än i den ordinarie redovisningen, om de värderingsprinciper som används vid upprättande av kontrollbalansräkningen är förenliga med god redovisningssed. Pensionsåtaganden som *enligt 8 a § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.* har redovisats *under en delpost under rubriken Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser* får dock inte tas upp till lägre belopp än vad som är tillåtet enligt 7 § samma lag.

2. Tillgångar får redovisas till nettoförsäljningsvärdet.

3. Skulder på grund av statligt stöd för vilket återbetalningsskyldigheten är beroende av bolagets ekonomiska ställning behöver inte redovisas, om

En kontrollbalansräkning *ska* upprättas enligt tillämplig lag om årsredovisning. Vid beräkningen av det egna kapitalets storlek får följande justeringar göras.

1. Tillgångar får tas upp till ett högre värde och avsättningar och skulder tas upp till ett lägre värde än i den ordinarie redovisningen, om de värderingsprinciper som används vid upprättande av kontrollbalansräkningen är förenliga med god redovisningssed. Pensionsåtaganden som har redovisats *i sådan delpost som avses i 5 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.* får dock inte tas upp till lägre belopp än vad som är tillåtet enligt 7 § samma lag.

3. Skulder på grund av statligt stöd för vilket återbetalningsskyldigheten är beroende av bolagets ekonomiska ställning behöver inte redovisas,

stödet, i händelse av konkurs eller likvidation, *skall* betalas tillbaka först sedan övriga skulder har betalats.

Obeskattade reserver *skall* delas upp på eget kapital och uppskjuten skatteskuld.

Justeringar enligt första och andra styckena *skall* redovisas särskilt.

Kontrollbalansräkningen *skall* undertecknas av styrelsen.

om stödet, i händelse av konkurs eller likvidation, *ska* betalas tillbaka först sedan övriga skulder har betalats.

Obeskattade reserver *ska* delas upp på eget kapital och uppskjuten skatteskuld.

Justeringar enligt första och andra styckena *ska* redovisas särskilt.

Kontrollbalansräkningen *ska* undertecknas av styrelsen.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2010. 1 kap. 11 och 12 §§ tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010.

## 15 Förslag till lag om ändring i lagen (2006:1371) om kapitaltäckning och stora exponeringar

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (2006:1371) om kapitaltäckning och stora exponeringar att 1 kap. 4 och 6 §§ ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 1 kap.

#### 4 §

Ett institut, ett finansiellt holdingföretag eller ett holdingföretag med blandad verksamhet är *moderföretag* och en annan juridisk person är *dotterföretag*, om moderföretaget

Ett institut, ett finansiellt holdingföretag eller ett holdingföretag med blandad verksamhet är *moderföretag* och en annan juridisk person är *dotterföretag*, om moderföretaget *har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över den juridiska personen.*

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

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

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

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

personen eller på grund av bestämmelse i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.

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

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

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

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

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

Moderföretag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.

Innehar ett företag mer än hälften av rösterna i en juridisk person, ska det anses ha ett sådant inflytande över den andra juridiska personen som avses i första stycket, om inte annat framgår av omständigheterna.

Vidare är en juridisk person dotterföretag till moderföretaget, om ett annat dotterföretag till moderföretaget eller moderföretaget tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans har ett sådant inflytande som avses i första stycket.

## 6 §

I de fall som avses i 4 § första stycket 1–3 och andra stycket samt 5 § *skall* sådana rättigheter som tillkommer någon som handlar i eget namn men för en annan fysisk eller juridisk persons räkning anses tillkomma den personen.

När antalet röster i ett dotterföretag eller ett företag enligt 5 § bestäms, *skall* inte de aktier eller andelar i respektive företag som innehas av företaget självt eller av dess dotterföretag tas med. Detsamma gäller aktier eller andelar som innehas av den som handlar i eget namn men för något av företagets eller deras dotterföretags räkning.

I de fall som avses i 4 § första–tredje styckena samt 5 § *ska* sådana rättigheter som tillkommer någon som handlar i eget namn men för en annan fysisk eller juridisk persons räkning anses tillkomma den personen.

När antalet röster i ett dotterföretag eller ett företag enligt 5 § bestäms, *ska* inte de aktier eller andelar i respektive företag som innehas av företaget självt eller av dess dotterföretag tas med. Detsamma gäller aktier eller andelar som innehas av den som handlar i eget namn men för något av företagets eller deras dotterföretags räkning.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2010 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010.

# 1 Våra direktiv

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

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

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

Vårt arbete har bedrivits i två etapper. I etapp ett utreddes frågorna under de första fem punkterna ovan. Detta arbete slutfördes i juni 2008 genom att vi överlämnade vårt delbetänkande *Enklare redovisning* (SOU 2008:67). I etapp två har frågorna under de resterande punkterna ovan utretts. Resultatet av det arbetet presenteras i föreliggande slutbetänkande.

## 2 Bokföringsbrott vid försent upprättad årsredovisning

### 2.1 Bakgrund

Högsta domstolen har i en uppmärksammas dom från år 2004 konstaterat att underlåtenhet att inom föreskriven tid upprätta årsredovisning i ett aktiebolag utgör bokföringsbrott (NJA 2004 s. 618). I avgörandet uttalas att rörelsens ekonomiska resultat och ställning i ett aktiebolag inte kan i huvudsak bedömas utan årsredovisningen och att det av hänsyn till de olika intressenter som är beroende av årsredovisningen också måste krävas att den verkligen föreligger inom föreskriven tid. Att den löpande bokföringen i vissa fall kan ge upplysningar som kan användas för att bedöma rörelsens ställning eller resultat innebär enligt Högsta domstolen inte att årsredovisningen kan undvaras.

### 2.2 Våra direktiv

I vårt uppdrag ingår att se över frågan om bokföringsbrott vid underlåtenhet att inom föreskriven tid upprätta årsredovisning eller årsbokslut. I våra direktiv sägs att det bör övervägas om det är ändamålsenligt att knyta en straffsanktion till skyldigheten att upprätta årsredovisning och årsbokslut inom de tidsfrister som gäller i dag eller om intresset av att informationen redovisas kan tillgodoses på annat sätt. Mot bakgrund även av att andra sanktioner än straffrättsliga i stor utsträckning bör kunna användas inom associationsrätten finns det skäl att överväga om lagstiftningen ska ändras så att det inte utgör bokföringsbrott att upprätta årsredovisning eller årsbokslut för sent.

Vi ska därför enligt våra direktiv

- analysera gällande rätt och belysa fördelar och nackdelar med den nuvarande ordningen,
- beskriva de icke straffrättsliga sanktioner som kan riktas mot företag som inte upprättar och offentliggör sin årsredovisning i tid respektive företag som inte upprättar sitt årsbokslut i tid,
- överväga om det finns anledning att, med beaktande av de intressen som ligger till grund för skyldigheten att upprätta årsredovisning och årsbokslut, inskränka eller ta bort straffansvaret i något avseende, särskilt för de fall där åsidosättandet av bokföringsskyldigheten består enbart i att en årsredovisning eller ett årsbokslut inte har upprättats eller har upprättats för sent,
- undersöka om eventuella ändringar av straffansvarets innehåll lämpligen kan ske genom ändringar i det civilrättsliga regelverket,
- om straffansvaret föreslås ändrat, analysera vilka konsekvenser detta kan få,
- överväga om det bör göras lagändringar som skulle kunna underlätta tillämpningen och öka förutsebarheten i regelverket, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

Det ingår inte i vårt uppdrag att föreslå några ändringar i de grundläggande förutsättningarna för straffansvar för bokföringsbrott.

## 2.3 Bokföringsbrottet

### 2.3.1 Straffbestämmelsen

Bestämmelsen om bokföringsbrott är placerad i 11 kap. 5 § brottsbalken (BrB) och har följande lydelse.

Den som uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (1999:1078) genom att underlåta att bokföra affärshändelser eller bevara räkenskapsinformation eller genom att lämna oriktiga uppgifter i bokföringen eller på annat sätt, döms, om rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning till följd härav inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen, för *bokföringsbrott* till fängelse i högst två år eller, om brottet är ringa,



till böter eller fängelse i högst sex månader.

Om brottet är grovt, döms för *grovt bokföringsbrott* till fängelse i lägst sex månader och högst sex år. Vid bedömning av om brottet är grovt skall särskilt beaktas om åsidosättandet avsett mycket betydande belopp eller om gärningsmannen använt falsk handling eller om gärningen ingått som ett led i en brottslighet som utövats systematiskt eller om gärningen annars varit av särskilt farlig art.

Första och andra styckena gäller inte om bokföringsskyldigheten avser en juridisk person som anges i 2 kap. 2 § bokföringslagen och som inte bedriver näringsverksamhet.

Bestämmelsen om bokföringsbrott är ett s.k. blankettstraffbud. Med detta menas att straffbestämmelsen inte innehåller någon självständig brottsbeskrivning. De närmare omständigheter som medför att en gärning utgör bokföringsbrott framgår av innehållet i andra lagar, i första hand bokföringslagen (BFL).

Uttrycket rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning i 11 kap. 5 § BrB är hämtat från 2 § andra stycket i 1976 års bokföringslag (se prop. 1981/82:85 s. 30). Av den bestämmelsen framgick att bokföringsskyldigheten bl.a. innefattade att till upplysning om rörelsens förlopp löpande bokföra uppkomna affärshändelser och att till upplysning om rörelsens ekonomiska resultat och ställning vid räkenskapsårets utgång avsluta bokföringen med ett årsbokslut. Fram till dess att terminologin i 11 kap. 5 § BrB i början av 1980-talet anpassades till 1976 års bokföringslag kvalificerades den brottsliga handlingen enligt bestämmelsen genom att den försummade bokföringsplikten skulle ha lett till att ställningen och rörelsens gång inte kunde i huvudsak bedömas. Anpassningen till terminologin i 1976 års bokföringslag var inte avsedd att innebära någon ändring i sak. Med begreppet förlopp avses hur verksamhetens ställning och resultat vid ett visst tillfälle har framkommit, dvs. när de olika affärshändelserna har inträffat och hur de har påverkat verksamhetens ställning och resultat under räkenskapsåret (prop. 1998/99:130 Del 1 s. 391 f).

### 2.3.2 Syftet med kriminaliseringen

Bestämmelsen om bokföringsbrott är placerad i det kapitel i BrB som behandlar brott mot borgenärer. I förarbetena till bestämmelsen uttalas bl.a. följande (prop. 1981/82:85 s. 15 f). Ett syfte med kriminaliseringen är att bereda skydd åt den bokföringsskyldiges fordringsägare. Dessa ska ges möjlighet att vid den bok-

föringskyldiges obestånd få en överblick över hur han har skött sin rörelse. Skyldigheten att föra räkenskaper medför att den bokföringskyldige själv får bättre möjligheter till överblick och kontroll över rörelsens gång och den ekonomiska ställningen. Även samhället har ett intresse av att bokföringsplikten fullgörs; näringslivet måste hålla en informationsberedskap gentemot samhället och tillhandahålla underlag för deklarationer och andra upplysningar. Mycket viktigt är också att de anställda får vederhäftig kunskap om företaget och dess verksamhet.

År 2005 skärptes straffskalorna för bokföringsbrott och en gradindelning i bokföringsbrott och grovt bokföringsbrott infördes. I motiven till skärpningen anförs bl.a. följande om betydelsen av att bokföringskyldigheten fullgörs (prop. 2004/05:69 s. 16). Att bokföringskyldigheten fullgörs på ett korrekt sätt är viktigt för olika intressegrupper, inte minst aktieägare och kreditgivare. Det är emellertid inte bara de som direkt berörs av verksamheten som har ett intresse av en korrekt bokföring och att genom bokföringen kunna få en samlad bild av verksamhetens ekonomiska utveckling. Det är också viktigt för att allmänhetens förtroende för näringslivet ska kunna upprätthållas. Sedan det slagits fast att betydelsen av en korrekt bokföring och en enhetlig straffsanktion för de som inte lever upp till bokföringskyldighetens krav är ett viktigt samhälleligt intresse uttalas vidare följande (a prop. s. 20).

Å andra sidan har lagstiftaren framhållit att kriminalisering ska användas med försiktighet och att följande förutsättningar ska vara uppfyllda för att kriminalisering ska vara befogad (prop. 1994/95:23 s. 55):

1. beteendet kan föranleda påtaglig skada eller fara,
2. alternativa sanktioner står inte till buds, skulle inte vara rationella eller skulle kräva oproportionerligt höga kostnader,
3. straffsanktion krävs med hänsyn till gärningens allvar,
4. straffsanktion ska vara ett effektivt medel för att motverka det icke önskvärda beteendet samt
5. rättsväsendet ska ha resurser att klara av den eventuellt ytterligare belastning som kriminaliseringen innebär.

## 2.4 Statistik m.m.

År 2007 anmäldes omkring 4 700 bokföringsbrott.<sup>1</sup> Uppklaringsprocenten för bokföringsbrott var samma år 71 procent,<sup>2</sup> vilket är en jämförelsevis hög siffra. För Ekobrottsmyndigheten (EBM) som bl.a. ansvarar för ekobrottsbekämpningen i de tre storstads-länen samt i Hallands, Blekinge och Gotlands län, utgör bokföringsbrott den näst största gruppen bland de anmälda brotts-typerna (27 procent). Den största brottstypen är skattebrott (56 procent).<sup>3</sup>

Bokföringsbrottet är ett s.k. spaningsbrott. Det upptäcks inte av skadelidande personer eller företag, utan genom myndigheternas kontrollverksamhet. Det betyder att hur många brott som upp-täcks beror på omfattningen och inriktningen på kontrollverksam-heten. Den registrerade brottsligheten speglar därför inte den fak-tiska brottsutvecklingen utan enbart kontrollverksamheten.<sup>4</sup> Det är framför allt konkursförvaltare och Skatteverket som upptäcker och anmäler bokföringsbrott.<sup>5</sup>

Ungefär hälften av alla anmälningar till EBM rör brott som inte är komplicerade och som kan handläggas med snabba och rätts-säkra rutiner. Till denna grupp hör bl.a. enklare bokföringsbrott. Dessa brott handläggs som mängdärenden. Nästan alla dessa ären-den rör aktiebolag. EBM väckte i Stockholm 105 åtal i mängd-ärenden under år 2006. Av dessa avsåg 20 försenad årsredovisning och 28 försenad årsredovisning i kombination med andra brister i bokföringen. Från den 1 januari till den 7 december 2007 har sam-manlagt 121 åtal väckts i mängdärenden i Stockholm. Av dessa avsåg 12 försenad årsredovisning och 33 försenad årsredovisning i kombination med andra brister i bokföringen. Under samma tid meddelades 111 strafförelägganden i mängdärenden i Stockholm. Av dessa avsåg 32 försenad årsredovisning och 26 försenad års-redovisning i kombination med andra brister i bokföringen.<sup>6</sup>

---

<sup>1</sup> Källa BRÅ, se [www.bra.se/extra/measurepoint/?module\\_instance=5&name=/statistik/10/10La\\_anm\\_10\\_ar.xls&url=/statistik/10/10La\\_anm\\_10\\_ar.xls](http://www.bra.se/extra/measurepoint/?module_instance=5&name=/statistik/10/10La_anm_10_ar.xls&url=/statistik/10/10La_anm_10_ar.xls)

<sup>2</sup> Källa BRÅ, se [www.bra.se/extra/measurepoint/?module\\_instance=5&name=/statistik/10/10La\\_upplbr\\_10\\_ar.xls&url=/statistik/10/10La\\_upplbr\\_10\\_ar.xls](http://www.bra.se/extra/measurepoint/?module_instance=5&name=/statistik/10/10La_upplbr_10_ar.xls&url=/statistik/10/10La_upplbr_10_ar.xls)

<sup>3</sup> Ekobrottsmyndighetens årsredovisning 2008, s. 37.

<sup>4</sup> Se Korsell, L E, Förebygga ekobrott Behov och metoder, BRÅ-rapport 2003:1, s. 17.

<sup>5</sup> Se Korsell, L E, Bokföringsbrott – En studie i selektion, 2003, s. 62.

<sup>6</sup> Angående detta stycket se SOU 2008:32 s. 149–150.

Revisorernas anmälningar om brottsmisstanke handläggs i huvudsak som mängdärenden hos EBM. Nära hälften av dessa anmälningar rör för sent eller inte alls upprättade årsredovisningar. Under 2006 inkom till EBM i Stockholm 321 anmälningar från revisorer. Året dessförinnan hade 229 anmälningar inkommit.<sup>7</sup>

Det kan vara intressant att jämföra dessa siffror med antalet insända orena revisionsberättelser till Skatteverket. Dessa uppgår till omkring 8 000 per år. En mycket stor andel av dem innehåller uppgift om att årsredovisningen lämnats för sent eller att skatt inte har inbetalats i rätt tid. Omkring 75 procent av de orena revisionsberättelserna kan antas hänföra sig till aktiebolag med en omsättning på mindre än 3 miljoner kronor. Antalet orena revisionsberättelser som rör medelstora företag är få och de som rör stora företag är sällsynta.<sup>8</sup>

Enligt en studie från år 2003 kan likhetstecken nästan alltid sättas mellan bokföringsbrott och resurssvaga småföretagare. Många bokföringsbrott bottnar i en pressad ekonomisk situation. Företagarna har inte förmåga, kunskap eller medel för att sköta de administrativa sidorna av verksamheten. Det är också enkelt att upptäcka dessa brott som består av att bokföringen underlåtit under viss tid och har andra stora brister. Brotten är också enkla att upptäcka vid en översiktlig undersökning. Företag av någon storlek har däremot bokföringsrutiner som fungerar även om verksamheten börjar gå dåligt. De bokföringsbrott som sker i ytligt sett välskötta företag är också svåra att upptäcka.<sup>9</sup>

Vid konkursfallen är det svårt att upptäcka bokföringsbrott som ytligt sett framstår som korrekt eller någorlunda korrekt. Om de brottsliga dispositioner som skett genom exempelvis felaktiga värden eller förfalskade underlag inte avser för iögonfallande belopp, har de lättare att undgå djupare kontroll. En standardmetod för bokföringsbrott är att låta bokföringen försvinna. Även om en förlorad bokföring regelmässigt leder till fällande dom, är det troligt att påföljden är lägre än om den egentliga brottsligheten som bokföringen döljer kunde uppdagas. Borttappade bokföringar är därför ett primitivt sätt att försöka minska brottets straffvärde, men själva bokföringsbrottet upptäcks alltid i konkursen.<sup>10</sup>

---

<sup>7</sup> Angående detta stycket se a.a., s. 229 och 150.

<sup>8</sup> Angående detta stycket se a. a., s. 146.

<sup>9</sup> Korsell, L E, Bokföringsbrott – En studie i selektion, 2003, s. 191.

<sup>10</sup> A.a., s. 192.

## 2.5 Bokföringsskyldigheten

### 2.5.1 Gällande rätt

Det straffbara förfarandet enligt 11 kap. 5 § BrB består enligt lagtexten i ett åsidosättande av bokföringsskyldighet enligt BFL. Vad bokföringsskyldigheten innebär framgår av 4 kap. 1 och 2 §§ BFL. Av 1 § framgår att i bokföringsskyldigheten ingår bl.a. att löpande bokföra alla affärshändelser enligt bestämmelserna i 5 kap. 1–5 §§ och att avsluta den löpande bokföringen enligt bestämmelserna i 6 kap. Av förarbetena framgår att bestämmelsen i huvudsak överensstämmer med 2 § 1976 års bokföringslag (se vidare nästa avsnitt) och att skillnaderna i förhållande till den lagen främst är av redaktionell och språklig art (prop. 1998/99:130 Del I s. 385). Av 4 kap. 2 § BFL framgår att bokföringsskyldigheten ska fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed.

Den löpande bokföringen (grundbokföring och huvudbokföring) ska enligt 5 kap. 1 § BFL fullgöras på ett sådant sätt att det är möjligt att överblicka verksamhetens förlopp, ställning och resultat. I samband med att den löpande bokföringen avslutas ska enligt 3 § sådana poster som är nödvändiga för att bestämma räkenskapsårets intäkter och kostnader och den finansiella ställningen på balansdagen bokföras.

Kravet på huvudbok och det i det sammanhanget valda uttrycket ställning och resultat har utan sakliga ändringar förts över från 1976 års bokföringslag till BFL. I förarbetena anförs bl.a. följande (prop. 1998/99:130 Del I s. 391). Huvudbokföringens huvudsakliga syfte är att utgöra en länk mellan å ena sidan grundbokföringen och å andra sidan årsbokslutet eller årsredovisningen. Den löpande systematiska sammanställning av affärshändelserna som ska göras inom ramen för huvudbokföringen är också avsedd att möjliggöra en överblick av verksamhetens ställning och resultat under löpande år. Huvudbokföringen kan knappast förväntas ge någon exakt avspiegling av verksamhetens resultat och ställning under räkenskapsåret och precisionen i den bild som huvudbokföringen kan ge ifråga om verksamhetens ställning och resultat måste dessutom vara beroende av en rad omständigheter, såsom verksamhetens karaktär och vad som i det enskilda fallet är en godtagbar organisation av bokföringen. I ett företag som tillämpar kontantmetoden får det godtas att huvudbokföringen ibland ger en

ganska begränsad överblick över verksamhetens ställning och resultat.

Av 6 kap. 1 § BFL framgår att bl.a. aktiebolag och ekonomiska föreningar samt företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag (ÅRKL) och lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag (ÅRFL) ska avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning. Årsredovisningen ska enligt 2 § upprättas och offentliggöras enligt bestämmelserna i årsredovisningslagen (1995:1554) (ÅRL) eller i förekommande fall ÅRKL eller ÅRFL. Av 2 kap. 1 § ÅRL framgår att årsredovisningen bl.a. består av balansräkning, resultaträkning och noter vilka enligt 3 § ska ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Vidare ska en förvaltningsberättelse ingå. Av 6 kap. 1 § framgår att förvaltningsberättelsen bl.a. ska innehålla en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat samt upplysningar om 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.

Andra företag än sådana som avses i 6 kap. 1 § BFL ska enligt 3 § avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut. Årsbokslutet ska upprättas med tillämpning av ett antal uppräknade bestämmelser i bl.a. 2 kap. ÅRL. I denna uppräknade bestämmelser ingår inte 3 § (rättvisande bild av företagets ställning och resultat). I 11 § anges att årsbokslutet ska färdigställas så snart det kan ske, dock senast sex månader eller, i stiftelser, fyra månader efter räkenskapsårets utgång.

### 2.5.2 1976 års bokföringslag

Den nuvarande BFL från år 1999 föregicks av 1976 års bokföringslag som i sin tur ersatte 1929 års bokföringslag.

Enligt 2 § andra stycket i 1976 års bokföringslag innefattade bokföringsskyldigheten bl.a. att till upplysning om rörelsens förlopp kronologiskt och systematiskt löpande bokföra uppkomna affärshändelser och att till upplysning om rörelsens ekonomiska resultat och ställning vid räkenskapsårets utgång avsluta bokföringen med ett årsbokslut. Kravet på systematisk bokföring (huvudbokföring) var en nyhet i förhållande till 1929 års bokföringslag. Syftet med huvudbokföringen var enligt lagens 9 § att

göra det möjligt att överblicka verksamhetens gång och dess resultat och ställning. I förarbetena anfördes i denna fråga att huvudbokföringen var inriktad mot bokslutet och alltså var en förbindelselänk mellan grundbokföringen och årsbokslutet och att huvudbokföringen direkt eller genom sammanfattningar kunde ge en mer kontinuerlig överblick över bl.a. rörelsens resultat och ställning; man kunde säga att huvudbokföringen specificerade årsbokslutets poster (prop. 1975:104 s. 165).

Årsbokslutet enligt 1976 års bokföringslag utgjorde företagets officiella men icke-offentliga bokslut. Vissa företag, däribland samtliga aktiebolag, var dessutom skyldiga att upprätta en årsredovisning som till skillnad från årsbokslutet skulle revideras och offentliggöras. De balans- och resultaträkningar, inklusive tilläggsupplysningar, som ingick i årsbokslutet och årsredovisningen var i det närmaste identiska och kunde bara skilja sig åt i tre hänseenden; uppgift om lagerreservens storlek och förändring, bruttoomsättningssumman samt föregående års balans- och resultaträkningar fick under vissa förutsättningar utelämnas i årsredovisningen (SOU 1994:17 s. 154 f). Därtill kom att årsredovisningen skulle innehålla en förvaltningsberättelse och, i vissa fall, en finansieringsanalys samt att årsredovisningen, som nyss nämnts, skulle revideras och offentliggöras.

Skyldigheten att upprätta årsredovisning följde inte av bokföringslagen utan av annan lagstiftning, bl.a. 1975 års aktiebolagslag. Upprättandet av årsredovisningen utgjorde således till skillnad från vad som är fallet i dag inte en del av själva bokföringsskyldigheten. Att inte upprätta årsredovisning kunde således aldrig medföra ansvar för bokföringsbrott. Däremot kunde underlåtenhet att upprätta årsbokslut göra det. Den nuvarande BFL innebär således en viss utvidgning av bokföringsskyldigheten och synes därmed också ha medfört en viss utvidgning av det område där ansvar för bokföringsbrott kan komma ifråga (se prop. 1998/99:130 Del I s. 428 f).

## 2.6 För sent upprättad årsredovisning

### 2.6.1 NJA 2004 s. 618

Högsta domstolen har, som tidigare nämnts, kommit fram till att underlåtenheten att inom föreskriven tid upprätta årsredovisning för ett aktiebolag utgör bokföringsbrott (NJA 2004 s. 618). Högsta domstolen anförde i domskälen bl.a. följande.

I målet är klarlagt att årsredovisningen för de två aktuella räkenskapsåren upprättades efter utgången av den sexmånaderstid inom vilken, enligt 9 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385), ordinarie bolagsstämma skall hållas och årsredovisningen framläggas. Förseningen var knappt tre månader för räkenskapsåret 2000 och drygt fyra månader för räkenskapsåret 2001. I förhållande till den tid för upprättande som gäller enligt årsredovisningslagen (1995:1554) var förseningen längre, eftersom det i 8 kap. 2 § nämnda lag föreskrivs att årsredovisningen skall lämnas till revisorerna senast sex veckor före den ordinarie bolagsstämma där den skall behandlas.

Till skillnad från vad som var fallet enligt 1976 års bokföringslag (1976:125) är årsredovisningen enligt 1999 års bokföringslag (1999:1078) att betrakta som ett led i bokföringen för sådana företag som anges i 6 kap. 1 § sistnämnda lag. Av 6 kap. 2 § framgår att en årsredovisning skall upprättas och offentliggöras enligt tillämplig lag om årsredovisning. Det anförda innebär att en försening i fråga om upprättande av årsredovisning numer kan vara att hänföra till sådant åsidosättande av bokföringsskyldighet som avses i 11 kap. 5 § BrB. I vart fall gäller detta om årsredovisningen har försenats i förhållande till aktiebolagslagens bestämmelse.

I årsredovisningen skall ingå en balansräkning och en resultaträkning. 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. Resultaträkningen skall i sammandrag redovisa företagets samtliga intäkter och kostnader under räkenskapsåret. (Se 2 kap. 1 § samt 3 kap. 1 och 2 §§ årsredovisningslagen.) Balansräkningen och resultaträkningen har således till syfte att visa rörelsens ekonomiska ställning respektive resultat och de utgör för detta ändamål nödvändiga delar av bokföringen. Att den löpande bokföringen i vissa fall kan ge upplysningar som kan användas för att bedöma rörelsens ställning eller resultat innebär inte att årsredovisningen kan undvaras. Det kan t.ex. anmärkas att i årsredovisningen hänsyn skall tas till vissa förhållanden som blir kända först efter räkenskapsårets utgång, se 2 kap. 4 § första stycket 3 b) årsredovisningslagen. Ytterligare bör anmärkas att en årsredovisning skall omfatta en förvaltningsberättelse, i vilken det bl.a. skall lämnas upplysningar om sådana förhållanden som inte skall redovisas i balansräkningen, resultaträkningen eller noterna men som är viktiga för bedömningen av företagets ställning och resultat samt



sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut (6 kap. 1 § årsredovisningslagen).

Det får således anses att rörelsens ekonomiska resultat och ställning i ett aktiebolag inte kan i huvudsak bedömas utan årsredovisningen. Av hänsyn till de olika intressenter som är beroende av årsredovisningen måste också krävas att den verkligen föreligger inom den föreskrivna tiden.

I frågan om bokföringsbrotten skulle bedömas som ringa uttalade Högsta domstolen följande.

Det är visserligen att beakta att rörelsen hade relativt blygsam omfattning, att förseningen första gången berodde på en missuppfattning samt att förseningarna inte var längre än tre respektive fyra månader. Å andra sidan måste också beaktas att årsredovisningen är en viktig del av bokföringen, särskilt i ett fall som detta där rörelsen var nystartad och dessutom snart fick ekonomiska svårigheter. Till detta kommer att förseningen upprepades. Vid en samlad bedömning är brotten inte att anse som ringa.

Högsta domstolens dom innebär sammanfattningsvis att det i princip aldrig kan anses möjligt att i huvudsak bedöma ett företags ekonomiska resultat eller ställning i det fall det saknas en årsredovisning. Det straffrättsliga ansvaret påverkas inte av att det kan finnas annan tillgänglig redovisningsinformation rörande det aktuella företagens ekonomi. Avsaknaden av en årsredovisningen kan enligt domen inte kompenseras av några andra handlingar som innehåller den nödvändiga informationen.

Att ett visst utrymme för en annan tolkning av Högsta domstolens dom trots allt kan finnas visar en dom från Hovrätten för Västra Sverige från den 28 juli 2008 (mål nr B 1238-08). Målet rör ett bolag i vilket ingen verksamhet hade bedrivits under de senaste sju, åtta åren och där den enda skuld som fanns var till den åtalade styrelseledamoten. Åtalet rörde underlåtenhet att för ett visst räkenskapsår upprätta årsredovisning. Tingsrätten fann att styrelseledamoten handlat oaktsamt och dömde honom för bokföringsbrott som var att anse som ringa. Även hovrätten fann att styrelseledamoten handlat oaktsamt men anmärkte att målet gällde frågan om det s.k. huvudsaksrekvisitet var uppfyllt, dvs. om oaktsamheten haft till följd att rörelsens ekonomiska resultat och ställning inte i huvudsak kunnat bedömas med ledning av bokföringen. Hovrätten noterade därvid att då det under många år inte bedrivits någon verksamhet i bolaget fanns inte någon krets av intressenter som

haft anledning att ta del av årsredovisningen. På grund därav och då rörelsens ekonomiska resultat och ställning med tanke på omständigheterna i målet ändå måste ha kunnat i huvudsak bedömas, ogillade hovrätten åtalet.

### 2.6.2 Vad krävs för att årsredovisningar och årsbokslut ska anses som upprättade?

En förutsättning för att en årsredovisning ska anses som upprättad är att den innehåller de obligatoriska delar som enligt 2 kap. 1 § ÅRL ska ingå i en årsredovisning. Av paragrafen framgår att en årsredovisning ska bestå av följande delar:

- balansräkning,
- resultaträkning,
- noter, och
- förvaltningsberättelse.

I större företag ska även en finansieringsanalys ingå i årsredovisningen.

Vi har i vårt delbetänkande Enklare redovisning (SOU 2008:67) föreslagit att mindre företag ska undantas från skyldigheten att upprätta förvaltningsberättelse.

Vidare ska årsredovisningen enligt 2 kap. 7 § ÅRL vara undertecknad och innehålla uppgift om dagen för undertecknandet. Vilka som ska underteckna årsredovisningen är beroende av vilken företagsform det är fråga om. I aktiebolag, ekonomiska föreningar och andra företag som företräds av en styrelse ska årsredovisningen skrivas under av samtliga styrelseledamöter. Om en verkställande direktör är utsedd ska även denne skriva under årsredovisningen.

Ett årsbokslut ska bestå av en resultaträkning och en balansräkning samt vissa upplysningar som ska lämnas i noter, 6 kap. 4–9 §§ BFL. Vissa företag med en årlig nettoomsättning som normalt uppgår till högst tre miljoner kronor får lämna ett förenklat årsbokslut, 6 kap. 3 §. Det förenklade årsbokslutet ska enligt 6 kap. 10 § bestå av en resultaträkning och en balansräkning. Vi har i vårt delbetänkande föreslagit att reglerna om vanliga årsbokslut ska tas bort och att samtliga företag som inte behöver upprätta årsredovisning ska omfattas av reglerna om förenklat årsbokslut. Års-

bokslutet ska på motsvarande sätt som en årsredovisning under-tecknas och innehålla uppgift om dag för undertecknandet.

Både en årsredovisning och ett årsbokslut måste också vara kvalitatativt godtagbara för att kunna anses upprättade. Detta innebär att innehållet ska vara av sådan omfattning och i sådan grad utan felaktiga eller oriktiga värdeuppgifter att det uppfyller vissa minimikrav.<sup>11</sup>

### 2.6.3 När ska en årsredovisning senast vara upprättad?

I lagstiftningen anges inte någon uttryckligt tidpunkt då en årsredovisning senast ska vara upprättad, detta till skillnad från vad som gäller för årsbokslut, se avsnitt 2.5.1 ovan. Utifrån de tidsfrister som uppställs på skilda håll i lagstiftningen kan flera olika tidpunkter tänkas.

För aktiebolag gäller enligt 7 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551) (ABL) att aktieägarna ska hålla ordinarie bolagsstämma (årsstämma) inom sex månader från utgången av varje räkenskapsår där styrelsen ska lägga fram årsredovisningen och revisionsberättelsen. Enligt 8 kap. 2 § ÅRL ska årsredovisningen lämnas till revisorerna senast sex veckor före årsstämman. Revisorerna ska enligt 9 kap. 28 § ABL lämna en revisionsberättelse till bolagets styrelse senast tre veckor före årsstämman och av 7 kap. 25 § framgår att styrelsen ska hålla redovisningshandlingar och revisionsberättelse tillgängliga hos bolaget för aktieägarna under minst två veckor före årsstämman.

För ekonomiska föreningar gäller enligt 7 kap. 4 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar att medlemmarna ska hålla ordinarie föreningsstämma inom sex månader från utgången av varje räkenskapsår där styrelsen ska lägga fram årsredovisningen och revisionsberättelsen. Enligt 8 kap. 2 § ÅRL ska årsredovisningen lämnas till revisorerna senast en månad före föreningsstämman. Revisorerna ska enligt 8 kap. 13 § lagen om ekonomiska föreningar lämna en revisionsberättelse till föreningens styrelse senast två veckor före den ordinarie föreningsstämman och av 7 kap. 8 § sista stycket framgår att redovisningshandlingarna och revisionsberättelsen ska hållas tillgängliga för bl.a. medlemmarna under minst en vecka före stämman.

---

<sup>11</sup> Diamant, A & Engerstedt, U, Bokföringsbrott vid upprättande och offentliggörande av årsredovisning, JT 2003–04, s. 237.

Vad gäller övriga företagsformer föreskrivs precis som är fallet för aktiebolag och ekonomiska föreningar att årsredovisningen ska lämnas till revisorerna. Detta ska ske senast fyra månader efter räkenskapsårets utgång, 8 kap. 2 § ÅRL. För dessa företagsformer saknas bestämmelser om att årsredovisningen ska framläggas på en stämma eller motsvarande.

Av genomgången framgår att man kan tänka sig följande tidpunkter då en årsredovisning senast måste vara upprättad.

Aktiebolag: sex månader efter räkenskapsårets utgång alternativt två, tre eller sex veckor före årsstämman.

Ekonomiska föreningar: sex månader efter räkenskapsårets utgång alternativt en eller två veckor respektive en månad före ordinarie föreningsstämma.

Övriga företag: fyra månader efter räkenskapsårets utgång.

Utredningen om revisorer och revision har i sitt delbetänkande Avskaffande av revisionsplikten för små företag (SOU 2008:32) föreslagit att revisionsplikten i fortsättningen ska omfatta dels större företag, dels börsnoterade aktiebolag och finansiella företag oavsett storlek. Med större företag avses företag som överskrider två av följande tre gränsvärden:

- balansomslutning 41,5 miljoner kronor,
- nettoomsättning 83 miljoner kronor,
- antal anställda 50.

Om utredningens förslag genomförs kommer endast ett mycket litet antal företag att omfattas av revisionsplikt. Detta kan få betydelse för frågan när en årsredovisning senast ska vara upprättad. Om förslaget genomförs återstår för andra företagsformer än aktiebolag och ekonomiska föreningar, för vilka tidpunkten för årsstämman respektive ordinarie föreningsstämma kan tjäna som riktmärke, enbart tidpunkten för offentliggörandet av årsredovisningen för att bestämma när årsredovisningen senast ska vara upprättad.

#### **2.6.4 Årsredovisningen ska offentliggöras**

En årsredovisning ska alltid offentliggöras. Hur detta går till framgår, såvitt gäller företag i allmänhet, av 8 kap. 3 § ÅRL. Enligt bestämmelsen ska även revisionsberättelsen offentliggöras.

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

För ekonomiska föreningar gäller att kopior av handlingarna ska hållas tillgängliga för alla som är intresserade senast från en månad efter det att föreningsstämman fastställde balansräkningen och resultaträkningen. Föreningar som utgör större företag och föreningar som utgör moderföretag i större koncerner ska ge in bestyrkta kopior av handlingarna till Bolagsverket inom en månad från fastställelsebeslutet.

Handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare ska ha kommit in till Bolagsverket med kopior av handlingarna inom sex månader efter räkenskapsårets utgång.

För stiftelser uppställs ett motsvarande krav i paragrafen. För vissa stiftelser är det dock tillräckligt att bestyrkta kopior av handlingarna hålls tillgängliga för alla som är intresserade senast från sex månader efter räkenskapsårets utgång.

För övriga företag anges att kopior av handlingarna ska hållas tillgängliga för alla som är intresserade senast från sex månader efter räkenskapsårets utgång. Större företag och moderföretag i större koncerner ska ge in bestyrkta kopior av handlingarna till Bolagsverket inom sex månader från räkenskapsårets utgång.

Med en bestyrkt kopia jämförs vid tillämpningen av ÅRL ett elektroniskt original (8 kap. 3 §).

Offentliggörandet av årsredovisningen omfattas inte av bokföringsskyldigheten. Detta följer av 4 kap. 1 § BFL jämförd med 6 kap. 1 § samma lag. Av 4 kap. 1 § framgår att den löpande bokföringen ska avslutas enligt bestämmelserna i 6 kap. I 6 kap. 1 § anges vidare som huvudregel att ett företag ska avsluta bokföringen med en årsredovisning och offentliggöra den. Man skiljer alltså mellan själva avslutandet av bokföringen, som uttryckligen ingår i bokföringsskyldigheten, och offentliggörandet av den. Om även offentliggörandet hade ansetts böra ingå i bokföringsskyldigheten borde detta ha framgått av 4 kap. 1 §. Vad nu sagts innebär att ansvar för bokföringsbrott inte kan utdömas enbart på grund av att årsredovisningen inte offentliggjorts i tid.<sup>12</sup> Däremot kan naturligtvis ett försent offentliggörande av årsredovisningen utgöra en indikation på att årsredovisningen inte har upprättats i tid. Att en

---

<sup>12</sup> Se Diamant, A & Engerstedt, U, Bokföringsbrott vid upprättande och offentliggörande av årsredovisning, JT 2003–04, s. 244–245 och Dahlqvist, A-L & Elofsson, S, Bokföringsbrottet och årsredovisningen, JT 2003–04, s. 709.

årsredovisning inte har registrerats i rätt tid kan vara en avgörande omständighet när åklagaren har att ta ställning till om det finns anledning att inleda en förundersökning. De två olika momenten får dock inte sammanblandas.

### 2.6.5 Revisorns agerande

En revisor i ett aktiebolag som misstänker eller känner till att en styrelseledamot eller verkställande direktör inom ramen för bolagets verksamhet har gjort sig skyldig till vissa i lagen uppräknade slag av brott, bl.a. bokföringsbrott, ska underrätta styrelsen om sina iakttagelser och avgå senast fyra veckor härefter. Revisorn ska vidare i en särskild handling till åklagaren redogöra för misstanken samt ange de omständigheter som misstanken grundar sig på. Vad nu sagts framgår av 9 kap. 42–44 §§ ABL. Högsta domstolens dom medför att revisorn i det fall klienten inte har upprättat årsredovisning inom föreskriven tid måste underrätta åklagare och avgå från sitt uppdrag som revisor. Revisorn behöver emellertid inte avgå och göra anmälan till åklagare om den ekonomiska skadan av det misstänkta brottet har ersatts och övriga menliga verkningar av gärningen har avhjälpats, om det misstänkta brottet redan har anmälts till polismyndighet eller åklagare, eller om det misstänkta brottet är obetydligt, 44 §.

Som exempel på fall när brottet ska anses vara obetydligt anges i förarbetena det fallet att fråga är om mer bagatellartad brottslighet såsom bokföringsbrott som ligger nära gränsen för vad som över huvud taget är straffbart (prop. 1997/98:99 s. 273). Det har i debatten framförts att ett sådant utrymme för att kunna undgå straffansvar skulle kunna finnas i de situationer då årsredovisningen visserligen upprättas för sent men i mycket nära anslutning till den tidpunkt då den senast skulle ha varit upprättad, men att om Högsta domstolens syn på bokföringsbrottsligheten i övrigt anläggs, synes utrymmet att hävda att brottet är obetydligt vara begränsat.<sup>13</sup>

FAR SRS har antagit ett uttalande om revisorns åtgärder när klienten är sen med att upprätta årsredovisning. Enligt uttalandet ska en helhetsbedömning göras av om en försenad årsredovisning utgör ett obetydligt brott eller inte. Omständigheter som alltid ska

<sup>13</sup> Diamant, A, Bokföringsbrott vid sent upprättad årsredovisning – särskilt om Högsta domstolens syn på huvudsakskriteriet, JT 2004–05 s. 641.

beaktas är förseningens längd, anledningen till förseningen, om årsredovisningen kan upprättas inom en tidsfrist som inte är längre än att brottet fortfarande kan ses som obetydligt samt identiteten mellan ägare och styrelse. Vidare ska beaktas om företaget är i ekonomisk kris samt externa borgenärsintressen. Om förseningen inte medför att revisorn måste avgå ska revisionsberättelsen innehålla ett påpekande om att årsredovisningen har upprättats för sent.

Enligt 9 kap. 37 § ABL ska revisorn genast sända en kopia av revisionsberättelsen till Skatteverket om revisionsberättelsen innehåller en anmärkning att årsredovisningen inte har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning.

Utredningen om revisorer och revision har i sitt tidigare nämnda delbetänkande föreslagit att revisorns skyldighet att vidta åtgärder vid misstanke om vissa brott slopas. Likaså föreslås att skyldigheten att göra anmälan till Skatteverket slopas.

### 2.6.6 Synpunkter på Högsta domstolens dom

FAR SRS och Sveriges advokatsamfund har i en gemensam skrivelse till Justitiedepartementet anfört bl.a. följande.<sup>14</sup> Bestämmelserna om revisorns anmälningsskyldighet är besvärliga att tillämpa i praktiken. Högsta domstolens dom har inte underlättat tillämpningen utan tvärtom gjort den synnerligen svår. God revisors- och revisionssed ger revisorn tillräckligt kraftfulla medel när det gäller att förhindra bokföringsbrott av det slag som genom den aktuella domen kommit att kriminaliseras, nämligen för sent upprättad årsredovisning utan hänsyn tagen till existensen av övrigt räkenskapsmaterial som kan medföra att bolagets resultat och ställning samt rörelsens förlopp i huvudsak ändå kan bedömas. Att i sådana situationer dessutom ålägga revisorn en skyldighet att göra anmälan till åklagare och avgå från uppdraget som revisor i bolaget är en alltför ingripande åtgärd. Organisationerna pekade också på de problem som kan uppstå för en likvidator av ett aktiebolag och anförde bl.a. följande. En likvidator har ofta stora svårigheter att samla in bolagets bokföringsmaterial och över huvud taget skaffa sig en uppfattning om bolagets ställning. Likvidatorn kan på grund av Högsta domstolens avgörande hamna i en mycket prekär situation och riskerar att utan egen förskyllan drabbas av straffrättslig

<sup>14</sup> Se skrivelse till Justitiedepartementet den 20 juni 2005, Hemställan om lagändring, dnr Ju 2005/5793/L1.

påföljd. Organisationerna begärde att Justitiedepartementet skulle vidta de lagstiftningsåtgärder som är nödvändiga för att försent upprättad årsredovisning inte ska utgöra bokföringsbrott.

Vid ett samrådsmöte med representanter för Justitiedepartementet den 23 maj 2006 anförde representanter för nyss nämnda organisationer bl.a. att Högsta domstolen felaktigt påstår att det får anses att rörelsens ekonomiska resultat och ställning inte kan i huvudsak bedömas utan årsredovisningen. Möjligen äger det sin riktighet i fråga om stora företag, där årsredovisningens notapparat kan behövas för att man ska kunna förstå företagets ekonomiska situation. Stora företag är dock som regel aldrig sena med årsredovisningen.

I debatten har framförts att Högsta domstolens dom medför en alltför sträng rättstillämpning. Den lämnar inget utrymme för att ta hänsyn till hur den övriga bokföringen ser ut i det enskilda företaget. I fall då samtliga delar av bokföringen utom just årsredovisningen finns, borde man kunna tänka sig fall då bolagets resultat och ställning ändå lätt kan utläsas. I ett litet bolag med bara ett fåtal affärshändelser av blygsam omfattning borde detta vara möjligt, och då kan det inte vara rimligt att endast en försening med årsredovisningen ska ge straffpåföljd.<sup>15</sup>

Vidare har det i debatten pekats på att Högsta domstolen anlagt en alltför formell syn på underlåtenheten att i tid upprätta årsredovisning och att detta får vissa konsekvenser. Enligt denna uppfattning är en första effekt att domstolen i ansvarsdelen kommit att i generella termer jämställa slarv och okunnighet med uppsåtligt agerande. En annan effekt är att det finns en inte försumbar risk för att företagsledare i de ca 11 000 bolag, som enligt uppgift från Bolagsverket är sena med att ge in sin årsredovisning, riskerar att drabbas av straffrättsligt ansvar. Blir detta fallet kommer det straffrättsliga ansvaret också att utsträckas till att omfatta bristande offentliggörande av informationen. Sådana brister är redan sanktionerade i annan form.<sup>16</sup>

En annan synpunkt som framförts är att Högsta domstolens dom innebär en perspektivförskjutning:<sup>17</sup>

---

<sup>15</sup> Nyquist, K & Burén, C-G, HD är för sträng vid sen årsredovisning, Dagens Industri den 15 november 2004.

<sup>16</sup> Diamant, A, Bokföringsbrott vid sent upprättad årsredovisning – särskilt om Högsta domstolens syn på huvudsakskriteriet, JT 2004–05, s. 640 f.

<sup>17</sup> Leffler, T, Fordras en årsredovisning för att kunna bedöma en rörelsens ekonomiska resultat eller ställning, JT 2004–05, s. 780 f.



För att bokföringsbrott ska föreligga har tidigare bland annat fordrats, att en objektiv – tänkt – läsare av bokföringen inte har kunnat i huvudsak bedöma rörelsens ekonomiska resultat eller ställning med ledning av bokföringen. Har felet i bokföringen varit sådana att den objektive läsaren – trots dessa – kunnat i huvudsak bedöma rörelsens ekonomiska resultat eller ställning med ledning av bokföringen har inte bokföringsbrott förelegat. Det finns inget i rättsfallet som visar att en bedömning av Stjärnsmällen AB:s rörelsens ekonomiska resultat eller ställning grundad på den övriga räkenskapsinformationen skulle ge en annan bild än en bedömning grundad på en korrekt upprättad årsredovisning. /---/

Den objektive bedömaren som enligt 1976 års bokföringslag skulle kunna i huvudsak bedöma rörelsens ekonomiska resultat eller ställning med ledning av bokföringen, har med detta rättsfall förbytt till den objektive läsaren av den offentliggjorda årsredovisningen utan tillgång till den övriga räkenskapsinformationen.

Företrädare för Justitiedepartementet höll den 17 augusti 2006 ett samrådsmöte om bokföringsbrott vid för sent upprättad årsredovisning med företrädare för EBM. Vid mötet anförde representanterna för EBM bl.a. följande. De problem med Högsta domstolens dom som upplevs inom branschen torde vara av övergående slag. Därtill borde domen i stor utsträckning underlätta för revisorerna eftersom de inte behöver jaga de klienter som inte sköter sig. Redan nu visar statistik från Bolagsverket att antalet för sent inlämnade årsredovisningar har minskat. En stor fördel med Högsta domstolens dom är dess brottsförebyggande effekt och att myndighetens brottsutredande arbete förenklats avsevärt. Att ett företag inte har offentliggjort sin årsredovisning i rätt tid kan vara en avgörande omständighet när åklagaren har att ta ställning till om det finns anledning att inleda förundersökning. Detta gäller särskilt i de fall där man misstänker att det förekommer annan allvarigare ekonomisk brottslighet men inte har några mer påtagliga bevis för detta.

### 2.6.7 Andra sanktioner än straffrättsliga

Det finns inte några icke straffrättsliga sanktioner som direkt drabbar ett företag om en årsredovisning alternativt ett årsbokslut inte upprättas i tid. Offentliggörandet av årsredovisningen är däremot för aktiebolag sanktionerat genom förseningsavgifter (8 kap. 6 § ÅRL), personligt betalningsansvar för bolagets företrädare

(8 kap. 12 § ÅRL) samt likvidation (25 kap. 11 § första stycket ABL).

Förseningsavgift påförs ett aktiebolag som inte inom sju månader från räkenskapsårets utgång offentliggjort sin årsredovisning och revisionsberättelse genom att ge in bestyrkta kopior av handlingarna till Bolagsverket. Om bolaget inom denna tid har inkommit med en anmälan om fortsatt bolagsstämma enligt 7 kap. 14 § ABL och uppfyllt vissa ytterligare villkor ska bolaget betala en förseningsavgift först om handlingarna inte har inkommit inom nio månader från räkenskapsårets utgång. Förseningsavgiften för publika aktiebolag är 10 000 kr och för privata aktiebolag är avgiften 5 000 kr. Om årsredovisningen inte har kommit in inom två månader från det att underrättelse sändes till bolaget om beslut om förseningsavgift ska bolaget betala en ny förseningsavgift. Om årsredovisningen inte har kommit in inom två månader från det att underrättelse sändes till bolaget om beslut om ny förseningsavgift, ska bolaget betala ytterligare en ny förseningsavgift. Denna avgift ska uppgå till 20 000 kr för publika aktiebolag och 10 000 kr för privata aktiebolag.

Om årsredovisningen för ett aktiebolag inte har inkommit till Bolagsverket inom 15 månader från räkenskapsårets utgång svarar styrelseledamöterna och verkställande direktören solidariskt för de förpliktelser som uppkommer för bolaget.

Bolagsverket ska besluta att ett aktiebolag ska gå i likvidation om bolaget inte inkommit till Bolagsverket med en bestyrkt kopia av årsredovisningen inom elva månader från räkenskapsårets utgång.

De nu beskrivna sanktionerna gäller som framgår endast aktiebolag. Härutöver kan var och en som är skyldig att ensam eller gemensamt med någon annan till Bolagsverket ge in redovisningshandling, föreläggas av verket att vid vite fullgöra denna skyldighet (8 kap. 13 § ÅRL).

## 2.7 Överväganden och förslag

Högsta domstolen skriver i sin dom att rörelsens ekonomiska resultat och ställning inte i huvudsak kan bedömas utan årsredovisningen. Att den löpande bokföringen i vissa fall kan ge upplysningar som kan användas för att bedöma rörelsens ställning eller

resultat innebär enligt Högsta domstolen inte att årsredovisningen kan undvaras.

Även om den dom från Hovrätten för Västra Sverige som redogjorts för i avsnitt 2.6.1 pekar på ett annat sätt att tolka Högsta domstolens dom är den allmänna uppfattningen att domen innebär att den omständigheten att en årsredovisning eller ett årsbokslut inte har upprättats eller upprättats för sent i sig kan föranleda ansvar för bokföringsbrott oberoende av om den löpande bokföringen ger en fullgod överblick över verksamhetens resultat och ställning. Frågan är om detta är en lämplig ordning.

### 2.7.1 Vad menas med rörelsens ekonomiska resultat eller ställning?

Högsta domstolen synes göra en distinktion mellan rörelsens ”ekonomiska resultat eller ställning”, som är det uttryckssätt som används i straffbestämmelsen, och verksamhetens ”ställning och resultat” som är det som används i BFL:s bestämmelse om den löpande bokföringen. Frågan är om det är någon saklig skillnad mellan dessa båda uttryckssätt.

Som framgått ovan användes bägge uttrycken i 1976 års bokföringslag. Årsbokslutet skulle enligt 2 § 2 ge upplysning om rörelsens ekonomiska resultat och ställning medan huvudbokföringen enligt 9 § skulle göra det möjligt att överblicka verksamhetens gång och dess resultat och ställning. I BFL talas bara om ställning och resultat men såvitt framgår av förarbetena till lagen är någon saklig skillnad inte avsedd. Det kan för övrigt konstateras att inte heller balansräkningen, resultaträkningen och noterna i årsredovisningen behöver ge något annat än en (rättvisande) bild av företagens ställning och resultat (2 kap. 3 § ÅRL). Detsamma gäller den information som ska lämnas i förvaltningsberättelsen (6 kap. 1 § ÅRL).

En intressant detalj är vidare att det beträffande årsbokslutet inte finns något krav alls på att det ska utvisa vare sig verksamhetens ställning och resultat eller dess ekonomiska ställning och resultat, jfr 6 kap. 4 § BFL och dess hänvisningar till bestämmelser i ÅRL som inte omfattar 2 kap. 3 § ÅRL. Detta betyder givetvis inte att årsbokslutet *inte* behöver ge en bild av företagens resultat och ställning utan avsaknaden av en hänvisning till 2 kap. 3 § ÅRL är motiverat av att man inte ville genomföra det EG-rättsliga begreppet ”rättvisande bild” för årsbokslutets del. Självklart ska även års-

bokslutet vara så utformat att en läsare av det kan bilda sig en välgrundad uppfattning om verksamhetens resultat och ställning. Exemplet visar dock att man inte kan tillmäta användningen av det ena eller andra begreppet eller, för den delen, inget av dem någon avgörande betydelse.

I litteraturen<sup>18</sup> har argumenterats för att anledningen till att man talar om resultat och ställning i den löpande bokföringen men rörelsens ekonomiska resultat och ställning när det gäller bokslutet (jfr dock vad som nyss sagts beträffande årsredovisningen och årsbokslutet i nuvarande lagstiftning) beror på att lagstiftaren velat markera att huvudboken inte ger en fullständig bild av företagets resultat och ställning, och inte har något större företagsekonomiskt värde för den som verkligen vill veta hur rörelsen går och vilka tillgångar och skulder som finns. Det har därvid anförts att någon förändring inte är tänkt i BFL, även om den nya lagen inte är riktigt lika tydlig som den gamla i detta avseende. Vad nu sagts skulle betyda att grundbok och huvudbok ger information om rörelsens förlopp och att ett årsbokslut eller en årsredovisning ger information om rörelsens ekonomiska resultat och ställning.

Uppfattningen att lagstiftaren genom de skilda uttryckssätten velat markera en skillnad vinner inte stöd i förarbetena till vare sig 1976 års bokföringslag eller nuvarande redovisningslagstiftning. Och som framgått av det föregående görs inte längre denna distinktion i vare sig BFL eller ÅRL. I förarbetena både till 1976 års lag och till BFL betonas att huvudbokföringen utgör en förbindelselänk mellan grundbokföringen och årsbokslutet eller årsredovisningen och att huvudboken ska möjliggöra en avstämning under löpande år av rörelsens resultat och ställning. En förklaring till att man i 1976 års bokföringslag beträffande huvudbokföringen valde att enbart tala om rörelsens resultat och ställning kan helt enkelt ha varit att det ansågs onödigt att ange att det skulle vara fråga om verksamhetens ekonomiska resultat och ställning, då det inte gärna kan vara fråga om någonting annat. Att lagstiftaren sannolikt inte avsåg att göra någon saklig skillnad mellan de båda uttryckssätten stöds av att det i propositionen sägs att företaget genom årsbokslutet "får /---/ en definitiv överblick över rörelsens *resultat och ställning* (vår kurs.)" (prop. 1975:104 s. 170) och alltså inte över rörelsens ekonomiska resultat och ställning.

---

<sup>18</sup> Dahlqvist, A-L & Elofsson, S, Bokföringsbrott och bokföringslagen, 2 u., 2005, s. 95.

För oss framstår det som främmande att kraven på den löpande bokföringen skulle vara lägre i detta hänseende än de som ställs på årsredovisningen eller årsbokslutet. Ett företag måste givetvis under pågående räkenskapsår ha fullgod kontroll över verksamhetens förlopp och dess resultat och ställning. Att det är det *ekonomiska* resultatet och den *ekonomiska* ställningen som avses är självklart och behöver inte uttryckligen sägas. Affärlivets stabilitet och effektivitet är beroende av att kreditgivare, kunder, leverantörer och andra som ingår avtal av olika slag med ett företag vågar lita på att företaget kommer att kunna fullgöra sin del av avtalet vilket förutsätter att företaget har kontroll över sin ekonomi och en ordnad bokföring. En förutsättning för detta är i sin tur att företaget sköter den löpande bokföringen på ett korrekt sätt och en garanti för detta är att bokföringsskyldigheten är lagfäst och straffsanktionerad. Att den löpande bokföringen fullgörs på ett korrekt sätt så att företaget fortlöpande har kontroll över sin ekonomi är av betydligt större intresse för företagets mot- och samarbetsparter än att företaget ett halvår efter räkenskapsårets utgång upprättar en årsredovisning eller ett årsbokslut. Ett företag som saknar sådan kontroll riskerar att driva en olönsam verksamhet vidare till borgenärs och andras förfång och att inte vidta erforderliga åtgärder för att t.ex. avveckla verksamheten eller ändra inriktning på den. Att företaget ett halvår efter räkenskapsårets utgång upptäcker att ekonomin är körd i botten hjälper föga den leverantör eller kreditgivare som drabbats.

I detta sammanhang är det värt att uppmärksamma ABL:s regler om styrelsens ansvar för bokföringen och om kontrollbalansräkning. Av 8 kap. 4 § ABL följer att till styrelsens huvuduppgifter hör att fortlöpande bedöma bolagets ekonomiska situation samt att se till att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska förhållanden i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt. Enligt 25 kap. 13 § ABL åligger det vidare styrelsen att genast upprätta kontrollbalansräkning bl.a. i det fall det finns skäl att anta att bolagets eget kapital, beräknat på visst sätt, understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet. Vid beräkningen av det egna kapitalet får, enligt 14 §, tillgångar tas upp till ett högre värde och skulder till ett lägre värde än i den ordinarie redovisningen om de värderingsprinciper som sålunda används är förenliga med god redovisningssed. Tillgångar får även värderas till nettoförsäljningsvärdet. För att styrelsen ska kunna fullgöra sin skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning

måste den givetvis fortlöpande ha kontroll över bolagets ekonomi, inte bara vad gäller rörelsens förlopp utan även dess ekonomiska ställning och resultat. En styrelse som missar att det egna kapitalet i bolaget är förbrukat kan knappast freda sig med att den inte är skyldig att ha sådan kontroll under löpande år utan bara i samband med att bolaget upprättar årsredovisning.

### **2.7.2 Enbart den omständigheten att företaget inte har upprättat årsredovisning eller årsbokslut bör inte utgöra bokföringsbrott**

Av föregående avsnitt framgår sammanfattningsvis att den löpande bokföringen ska vara organiserad på ett sådant sätt att den fortlöpande ger en överblick över verksamhetens ställning och resultat. Enbart den omständigheten att någon årsredovisning eller något årsbokslut inte har upprättats innebär inte att ställningen och resultatet inte kan i huvudsak bedömas. För att ta ställning till om ett företag har gjort sig skyldigt till bokföringsbrott måste den samlade bokföringen beaktas (jfr hovrättens domskäl i NJA 2004 s. 618). Om det är möjligt att i huvudsak bedöma rörelsens resultat och ställning trots att en årsredovisning eller ett årsbokslut inte har upprättats, framstår det inte som rimligt att döma någon till ansvar för bokföringsbrott. En annan sak är att den omständigheten att det inte finns någon årsredovisning eller något årsbokslut kan utgöra en indikation på att även den löpande bokföringen brister i något hänseende.

När det gäller frågan om det med ledning av företagets samlade bokföring är möjligt att bedöma rörelsens resultat och ställning bör beaktas att själva årsredovisningen egentligen inte är något annat än slutresultatet av ett bokslutsarbete, dvs. en bearbetning av den information som finns i den löpande bokföringen. Bokslutsarbetet beskrivs i 5 kap. 3 § BFL vari sägs att sådana poster som är nödvändiga för att bestämma räkenskapsårets intäkter och kostnader och den finansiella ställningen på balansdagen ska bokföras. Till bokslutsarbetet hör framför allt avstämningar, korrigeringar och särskilda bokslutstransaktioner. Med bokslutstransaktioner menas i första hand periodisering av inkomster/intäkter och utgifter/kostnader men även andra åtgärder som t.ex. uppskrivningar, nedskrivningar, lagerinventering, fondavsättningar och omföringar inom eget kapital. Sådana bokslutstransaktioner utgör affärshändelser som ska bokföras

och ingår därmed i den löpande bokföringen. Arbetet med bokslutet påbörjas redan vid eller till och med före utgången av räkenskapsåret och har inte bara betydelse för att årsredovisningen eller årsbokslutet ska kunna upprättas utan är också nödvändigt för att rätt ingående balans ska kunna föras in på kontona för efterföljande år. Om företaget har genomfört bokslutsarbetet på ett korrekt sätt är det inga problem att ta fram en resultatrapport som i sammandrag redovisar företagets samtliga intäkter och kostnader under räkenskapsåret. Det är inte heller något problem att ta fram en balansrapport som i sammandrag redovisar företagets samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital på balansdagen. Om företaget däremot inte har genomfört de bokslutstransaktioner som ingår i bokslutsarbetet kan det som regel knappast hävdas att det går att med ledning av den samlade räkenskapsinformationen utläsa rörelsens resultat eller ställning. Många företag har emellertid en okomplicerad bokslutsprocess, dvs. bokslutstransaktionerna medför endast obetydliga förändringar av resultat och ställning. Den löpande bokföringen torde i sådana fall ge en fullt godtagbar bild och bokslutsposterna tillför inget nytt för en objektiv bedömning av rörelsens resultat eller ställning.

Vi vill i detta sammanhang erinra om vad som uttalades i förarbetena till den straffskärpning som genomfördes år 2005 (se avsnitt 2.3.2 ovan) nämligen att kriminalisering ska användas med försiktighet och att bara sådana beteenden som kan föranleda påtaglig skada eller fara är straffvärda, att gärningens allvar ska motivera straffsanktion samt att rättsväsendet måste ha resurser att klara av den belastning som en kriminalisering innebär.

Enbart avsaknaden av en årsredovisning eller ett årsbokslut innebär knappast i sig någon påtaglig skada eller fara. Det är betydligt viktigare att den löpande bokföringen har skötts på ett korrekt sätt. Inte heller kan gärningen betraktas som tillräckligt allvarlig för att motivera en straffsanktion. Tvärtom torde det för en i övrigt skötsam företagare framstå som svårbegripligt att han ska behöva riskera åtal för en förseelse som kanske inte upptäcks förrän långt efter det att räkenskapsåret har löpt ut och sannolikt först vid en tidpunkt då deklaration har upprättats för det aktuella året. Med tanke på att det finns ca en miljon företag i Sverige som alla är skyldiga att avsluta sin löpande bokföring på något sätt är det inte heller rimligt att tänka sig att rättsväsendet kan hantera samtliga fall av uteblivna eller försenade bokslut. När det gäller årsbokslut, som inte offentliggörs på något sätt, är det inte heller sannolikt att de

brottsutredande myndigheterna över huvud taget får kännedom om brottet.

Från EBM:s sida har synpunkten framförts att myndighetens brottsutredande arbete förenklats genom Högsta domstolens dom, se avsnitt 2.6.6 ovan. Att ett företag inte har offentliggjort sin årsredovisning i rätt tid kan vara en avgörande omständighet när åklagaren har att ta ställning till om det finns anledning att inleda förundersökning. Detta gäller särskilt i de fall där man misstänker att det förekommer annan allvarligare ekonomisk brottslighet men inte har några mer påtagliga bevis för detta. Vi inser att den rådande ordningen fyller en praktisk funktion för polis och åklagare och vi känner viss sympati för EBM:s synpunkter. Från kriminalpolitisk och straffrättslig synvinkel framstår det emellertid som närmast stötande att kriminalisera en handling som inte i sig anses straffvärd enbart i syfte att underlätta att andra brott kan beivras.

### 2.7.3 Bör bokföringsskyldighetens innebörd ändras?

Vi ska enligt våra direktiv överväga om eventuella ändringar av straffansvarets innehåll lämpligen kan ske genom ändringar i det civilrättsliga regelverket om bokföringsskyldighetens innebörd.

Som BFL är uppbyggd är avslutandet av den löpande bokföringen en del av bokföringsskyldigheten. I syfte att avkriminalisera den situationen att ett företag inte har upprättat årsredovisning eller årsbokslut skulle kunna övervägas att undanta själva avslutandet av bokföringen från bokföringsskyldigheten. Frågan är emellertid om det är lämpligt. Den process som själva avslutandet av den löpande bokföringen utgör och vars slutresultat kommer till uttryck i ett årsbokslut eller en årsredovisning är en utomordentligt viktig del av bokföringsarbetet och det skulle framstå som högst besynnerligt om den delen av bokföringsarbetet inte skulle ingå i bokföringsskyldigheten.

Det går sannolikt att tänka sig andra ändringar av det civilrättsliga regelverket för att komma till rätta med problemet. Vi har emellertid inte funnit det meningsfullt att ge oss in på någon närmare analys av tänkbara alternativ. Det främsta skälet mot att göra några ändringar i BFL är nämligen att det inte är där som problemet ligger utan i utformningen av straffbestämmelsen i BrB och Högsta domstolens tolkning och tillämpning av den bestämmelsen.



Vi är väl medvetna om att lagstiftaren vid införandet av BFL uttryckligen tog ställning till frågan om årsredovisningen skulle omfattas av bestämmelserna om bokföringsbrott och att man då ansåg att övervägande skäl talade för en sådan ordning. Man betonade emellertid att för att straffansvar skulle komma i fråga borde krävas att bristerna i fullgörandet av årsredovisningsskyldigheten – i likhet med vad som då gällde i fråga om bokföringsbrott som avsåg årsbokslut – var av den omfattningen att rörelsens förlopp, ekonomiska resultat och ställning inte kunde bedömas i huvudsak (prop. 1998/99:130 s. 330 f). Att enbart den omständigheten att en årsredovisning inte hade upprättats skulle kunna föranleda ansvar för bokföringsbrott synes inte ha föresvävat lagstiftaren.

#### 2.7.4 Den straffrättsliga bestämmelsen bör ändras

Vi har tidigare konstaterat att den löpande bokföringen i ett företag ska ske på ett sådant sätt att det kontinuerligt går att överblicka verksamhetens ställning och resultat. Vi menar att det inte finns någon saklig skillnad mellan det uttryck som används i BrB respektive i BFL för att beskriva vilka krav som bokföringen ska uppfylla. För att avgöra om någon har gjort sig skyldig till bokföringsbrott måste därför företagets samlade bokföring beaktas. Om den löpande bokföringen har fullgjorts i enlighet med god redovisningssed och med iakttagande av övriga bestämmelser som reglerar den löpande bokföringen, däribland 5 kap. 3 § BFL, torde det som regel vara möjligt att i huvudsak bedöma rörelsens förlopp, ställning och resultat. Enbart den omständigheten att en årsredovisning eller ett årsbokslut inte har upprättats bör i ett sådant fall inte medföra straffansvar. För att i möjligaste mån säkerställa att det straffbara området enligt BrB sammanfaller med vad som följer av bokföringsskyldigheten enligt BFL föreslår vi att ordet ”ekonomiska” före ”resultat eller ställning” utgår. En alternativ lösning vore att i lagtexten uttryckligen ange att bedömningen av om det är möjligt att i huvudsak bedöma rörelsens ställning och resultat ska göras med ledning av den sammantagna räkenskapsinformationen i företaget. Mot bakgrund av den tolkning vi gjort av Högsta domstolens resonemang förordar vi emellertid den första lösningen.

Vi vill poängtera att den av oss föreslagna ändringen inte innebär någon förändrad syn på vikten av att en årsredovisning eller ett årsbokslut upprättas. Att den löpande bokföringen avslutas på

något sätt är en central del av bokföringsskyldigheten och om så inte sker har företaget brutit mot denna skyldighet. Vi vill absolut inte bagatellisera detta utan anser att det finns anledning att se allvarligt på denna typ av brister i bokföringsskyldighetens fullgörande. Syftet med ändringen är uteslutande att säkerställa att enbart den omständigheten att ett företag inte upprättar en årsredovisning eller ett årsbokslut inte är straffbart. För att ett straffbart åsidosättande av bokföringsskyldigheten ska föreligga menar vi att det bör krävas att företagets bokföring i övrigt är behäftad med sådana brister att det inte i huvudsak går att bedöma verksamhetens ställning eller resultat.

Med detta förslag har vi inte funnit anledning att gå in på frågorna om vid vilken tidpunkt en årsredovisning senast ska vara upprättad eller vad som krävs för att en årsredovisning eller ett årsbokslut ska anses upprättad respektive upprättat.

## 3 Koncerndefinitioner

### 3.1 Bakgrund

Enligt koncerndefinitionen i 1 kap. 4 § första stycket ÅRL är ett företag moderföretag till ett annat företag om det;

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i det andra företaget,
2. äger andelar i det andra företaget och på grund av avtal med andra delägare i det förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar,
3. äger andelar i det andra företaget och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller
4. äger andelar i det andra företaget och har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över det på grund av avtal med det eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.

Av 1 kap. 4 § ÅRKL och 1 kap. 3 § ÅRFL framgår att ÅRL:s koncerndefinition ska tillämpas av de företag som omfattas av de lagarna.

Koncerndefinitionen grundar sig på EG:s sjunde direktiv såsom det var utformat vid tillkomsten av ÅRL.

Moderföretag i större koncerner ska upprätta koncernredovisning medan moderföretag i mindre koncerner är undantagna från detta krav. Vad som avses med större och mindre koncern framgår av 1 kap. 3 § första stycket 6 och 7 ÅRL. De gränsvärden som i dag används är 50 anställda, 25 miljoner kronor i balansomslutning och 50 miljoner kronor i nettoomsättning. Vi har i vårt delbetänkande Enklare redovisning (SOU 2008:67) föreslagit en höjning av gränsvärdena för balansomslutning och nettoomsättning till 41,5 respektive 83 miljoner kronor.

Noterade företag ska sedan år 2005 – i stället för nationell rätt som grundar sig på det sjunde direktivet – tillämpa en EG-förordning när de upprättar sin koncernredovisning, IAS-förordningen<sup>1</sup>. Enligt förordningen är alla europeiska noterade företag skyldiga att upprätta sina koncernredovisningar i enlighet med de IFRS (International Financial Reporting Standards) och tillhörande tolkningsmeddelanden (IFRIC) som har utfärdats eller antagits av den privaträttsliga organisationen International Accounting Standards Board (IASB) och som har antagits av Europeiska kommissionen för tillämpning inom gemenskapen. Även andra företag får, men behöver inte, upprätta sin koncernredovisning med tillämpning av IFRS, 7 kap. 33 § ÅRL. Motsvarande möjlighet finns för de företag som omfattas av ÅRKL och ÅRFL.

IASB påbörjade sin verksamhet år 2001 och beslutade då att anta samtliga av dess föregångare International Accounting Standards Committee (IASC) vid den tiden utgivna IAS (International Accounting Standards) och tillhörande tolkningsmeddelanden (SIC). Dessa standarder och tolkningsmeddelanden har alltså beteckningen IAS och SIC medan nya standarder och tolkningsmeddelanden har beteckningen IFRS respektive IFRIC. IAS 27, Koncernredovisning och separata finansiella rapporter, (se avsnitt 3.4 nedan) innehåller en koncerndefinition som delvis skiljer sig från den definition som finns i bl.a. ÅRL. I våra direktiv sägs att det är definitionen i ÅRL som är bestämmande för när ett börsnoterat företag är moderföretag i en koncern och därmed skyldigt att upprätta en koncernredovisning, men att det är IAS 27 som avgör vilka företag som ska omfattas av koncernredovisningen. Eftersom koncerndefinitionerna skiljer sig åt, kan koncernredovisningen således komma att omfatta en annan krets av företag än de som utgör en koncern enligt ÅRL. Det sjunde direktivet har ändrats för att göra det möjligt för medlemsstaterna att i sin nationella rätt införa en koncerndefinition som överensstämmer med den som finns i IAS 27. Det är mot den bakgrunden som IAS-utredningen (se vidare avsnitt 3.3 nedan) föreslog att koncerndefinitionen i ÅRL skulle anpassas till IAS 27. En sådan ändring skulle dock ha fått konsekvenser även för tillämpningen av andra lagar, bl.a. ABL. Regeringen ansåg därför att koncerndefinitionerna i ÅRL och andra författningar borde ses över i ett sammanhang. Förslaget ledde alltså inte till lagstiftning (prop. 2004/05:24 s. 87 f).

---

<sup>1</sup> Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder.

Bokföringsnämnden (BFN) hemställde i februari 2001 hos Justitiedepartementet om en ändring av 1 kap. 4 § första stycket 4 ÅRL. Nämnden ansåg att kravet på att ett företag måste äga andelar i ett annat företag för att klassificeras som moderföretag borde utmönstras. BFN anförde att den nuvarande utformningen av bestämmelsen medför att ett bolag som vill undvika att konsolidera vad som i praktiken är ett dotterföretag kan göra det genom att konstruera ett ägarliknande förhållande mellan sig och det andra företaget med hjälp uteslutande av avtal men undvika ett formellt ägande.

### 3.2 Våra direktiv

Enligt våra direktiv ska vi med utgångspunkt i IAS-utredningens förslag i alltjämt aktuella delar och remissvaren över utredningens betänkande föreslå hur koncerndefinitionen i ÅRL ska anpassas till IAS (numera IFRS). Vi ska även ta ställning till om koncerndefinitionen i ABL och andra berörda författningar bör ändras med anledning av anpassningen samt beskriva konsekvenserna av ändrade definitioner. Slutligen ska vi utarbeta nödvändiga författningsförslag.

### 3.3 IAS-utredningen (SOU 2003:71)

Som framgått ovan lämnade IAS-utredningen år 2003 förslag till ändring av koncerndefinitionen i ÅRL i syfte att åstadkomma överensstämmelse mellan lagen och IFRS. Utredningen anförde i denna fråga följande (s. 114 ff.).

Enligt IAS 27 p. 6 skall ett företag anses som moderföretag till ett annat företag om det har "kontroll" (på engelska "control") över detta andra företag, oavsett om det äger andelar i det. Med kontroll avses rätten att utforma ett företags finansiella och operativa strategier i syfte att erhålla fördelar (benefits) från verksamheten. IAS koncerndefinition har införts i Redovisningsrådets rekommendation RR 1:00, Koncernredovisning. I stället för "kontroll" använder rådet begreppet "bestämmande inflytande" varmed avses en rätt att utforma ett företags strategier i syfte att erhålla ekonomiska fördelar. I bilaga 1 till rekommendationen förklarar rådet att IAS beskrivning av "control" eller "bestämmande inflytande" och ÅRL:s definition av koncernbegreppet stämmer väl överens. Av det skälet har rådet valt att i RR 1:00 ta in en beskrivning av koncernbegreppet med utgångspunkt i de

karaktäristika och den förklarande text som finns i IAS (IAS 22 och IAS 27 innehåller likalydande koncerndefinitioner och Redovisningsrådets rekommendation RR 1:00 baserar sig på båda dessa rekommendationer.) Det krävs inte att moderföretaget faktiskt utövar ett bestämmande inflytande utan det är tillräckligt att det har rätt till sådant inflytande. Det skulle t.o.m. kunna hävdas att det enligt IAS räcker att moderföretaget har möjlighet till sådant inflytande. Enligt SIC-33 kan nämligen även innehav av optioner i vissa fall ha betydelse för huruvida kontroll (bestämmande inflytande) föreligger.

Det har i den praktiska tillämpningen uppstått tvekan om koncerndefinitionen i det sjunde bolagsrättsliga direktivet respektive IAS överensstämmer med varandra eller om det finns några sakliga skillnader mellan dem. Det har från en del håll gjorts gällande att direktivet uppställer ett krav på att ett företag måste äga andelar i ett annat företag för att det över huvud taget skall kunna klassificeras som moderföretag. Att företaget i fråga faktiskt har (rätt till) ett bestämmande inflytande är med detta synsätt inte tillräckligt. För att säkerställa att även sådana situationer omfattas av koncerndefinitionen har genom det s.k. moderniseringsdirektivet artikel 1.2 i det sjunde bolagsrättsliga direktivet ändrats på så sätt att kravet i artikeln på att moderföretaget skall äga aktier i ett annat företag för att det skall klassificeras som dotterföretag tagits bort. Förslaget syftar till att skapa överensstämmelse mellan direktivets definition och IAS regelverk och tydliggör att en medlemsstat har rätt att kräva att ett företag skall upprätta koncernredovisning om företaget har rätt att utöva eller faktiskt utövar ett bestämmande inflytande över ett annat företag oavsett om det är delägare i detta andra företag. Det krävs alltså inte att det bestämmande inflytandet faktiskt utövas utan det är tillräckligt att moderföretaget har rätt att utöva ett bestämmande inflytande.

För det noterade bolag som skall upprätta koncernredovisning enligt IAS kan det nog te sig naturligt att även frågan om vilka företag som ingår i koncernen, och som därmed skall omfattas av redovisningen, skall bedömas med ledning av IAS och inte enligt ÅRL. Om koncerndefinitionerna i respektive regelverk skulle skilja sig åt i något avseende skulle en annan ordning medföra att ett företag som utgör dotterföretag enligt ÅRL men som inte är det enligt IAS skulle omfattas av koncernredovisningen trots att det alltså inte är ett dotterföretag enligt IAS. Ett företag som är dotterföretag enligt IAS, men inte enligt ÅRL, skulle å andra sidan med detta resonemang utelämnas ur koncernredovisningen i strid med IAS. En sådan ordning är givetvis oacceptabel. Definitionerna i de båda regelverken måste således överensstämma.

/---/

*Sammanfattningsvis* kan konstateras att en rimlig slutsats måste vara att en korrekt tillämpning av de olika definitionerna i ÅRL respektive IAS leder till samma resultat och att de eventuella oklarheter som formuleringen av koncerndefinitionen i 1 kap. 4 § ÅRL ger upphov till

bör undanröjas. Frågan är, vilket vi strax återkommer till, på vilket sätt denna anpassning av ÅRL till IAS bör genomföras. /---/

Det finns, som vi ser det, två tänkbara lösningar på hur koncerndefinitionen i ÅRL skulle kunna ändras i syfte att nå överensstämmelse med motsvarande definition i IAS. Såsom framgår nedan har vi stannat för att föreslå att det andra alternativet genomförs i ÅRL.

Det första alternativet skulle innebära ett mycket litet ingrepp i ÅRL vilket är i linje med våra övriga förslag till lagändringar. Artikel 1.2 i det sjunde bolagsrättsliga direktivet har inte genomförts i ÅRL och genom moderniseringsdirektivet utmönstras kravet i artikel 1.2 på att ett ägarintresse skall föreligga. Vidare ändras lydelsen av led a) i artikeln till "företaget (moderföretaget) har befogenhet att utöva, eller faktiskt utövar ett ensamt bestämmande inflytande eller kontroll över ett annat företag (dotterföretaget)". En möjlighet är därför att med stöd av artikel 1.2 i det sjunde bolagsrättsliga direktivet i dess ändrade lydelse ändra den svenska definitionen. För fullständighetens skull bör noteras att ägarkravet i 1 kap. 4 § första stycket 4 ovan skulle kunna utmönstras även utan moderniseringsdirektivet. Enligt artikel 1.1 c), som ligger till grund för bestämmelsen, behöver en medlemsstat i detta fall inte föreskriva att moderföretaget skall vara delägare i dotterföretaget. Genom en sådan åtgärd skulle en del oklarheter sannolikt undanröjas men eftersom artikel 1.2 har ett vidare tillämpningsområde än nuvarande 1 kap. 4 § första stycket 4 vore det att föredra att artikel 1.2 i dess ändrade lydelse genomförs i ÅRL. 1 kap. 4 § första stycket 4 skulle förslagsvis kunna omformuleras på följande sätt:

4. Har rätt att utöva eller faktiskt utövar ett bestämmande inflytande över den juridiska personen.

Ett annat alternativ är att helt skriva om koncerndefinitionen i 1 kap. 4 § ÅRL efter mönster av IAS definition och formulera definitionen så nära IAS som möjligt. I så fall skulle de fyra alternativa koncerngrunderna i första stycket utmönstras och i stället skulle slås fast att ett företag är moderföretag om det har rätt att utöva ett ensamt bestämmande inflytande över ett annat företag. Även om en sådan åtgärd i förstone förefaller något radikal mot bakgrund av direktivets och ÅRL:s långa formuleringar finner man vid en jämförelse mellan den förklarande texten i RR 1:00 om hur man definierar ett bestämmande inflytande (se punkterna 20 och 21) å ena sidan och ÅRL och det sjunde bolagsrättsliga direktivet å den andra att definitionerna sakligt sett ligger väldigt nära varandra. Sålunda framgår det av punkten 20 att ett företag som har rösträttsmajoritet i ett annat företag antas ha ett bestämmande inflytande över detta (jfr 4 § första stycket 1). Av punkten 21 framgår vidare att faktorer som talar för att ett bestämmande inflytande föreligger är att företaget har rätt till mer än hälften av rösterna i det andra företaget genom avtal med andra delägare (jfr 4 § första stycket 2) och att företaget har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av styrelseledamöterna i det andra företaget (jfr 4 § första stycket 3). Mot denna bakgrund är det ytterligt svårt att se att det

skulle finnas några sakliga skillnader mellan IAS å ena sidan och ÅRL, efter den ovan föreslagna ändringen, å den andra. Det sjunde bolagsrättsliga direktivet torde därmed inte lägga några hinder i vägen för ett förslag som går ut på att IAS koncerndefinition införs i ÅRL.

När det gäller den närmare utformningen av en ny koncerndefinition anser vi att det har ett värde för framför allt små och medelstora företag att det klart framgår av lagtexten att rösträttsmajoritet normalt konstituerar ett koncernförhållande. Detta bör även framgent framstå som en huvudregel som kan sättas åt sidan om det finns skäl som talar för att någon annan de facto har ett ensamt bestämmande inflytande. För att tydliggöra detta föreslår vi att koncerndefinitionen formuleras efter mönster av intresseföretagsdefinitionen i 1 kap. 5 § ÅRL. I definitionen skulle i så fall slås fast att;

- ett företag som har rätt att utöva eller faktiskt utövar ett ensamt bestämmande inflytande över ett annat företag är moderföretag och det andra företaget är dotterföretag,
- ett företag som innehar mer än hälften av rösterna i ett annat företag skall anses ha sådant inflytande över det andra företaget om inte annat framgår av omständigheterna.

/---/

Flertalet remissinstanser godtog utredningens förslag, det vara bara Advokatsamfundet som avstyrkte förslaget. I övrigt framfördes följande synpunkter.

*Finansinspektionen* konstaterade att utredningens förslag innebar en utvidgning av koncerndefinitionen och att den kunde komma att fånga in s.k. specialföretag och därmed påverka redovisningen av såväl redan genomförda som framtida värdepapperiseringar. Enligt inspektionen innebär bl.a. reglerna om koncernredovisning att det ligger i originatorns intresse att inte äga aktier eller andelar i specialföretaget. Inspektionen noterade vidare att ett företag, om inga följdändringar skulle göras, skulle komma att omfattas av åtminstone tre snarlika koncerndefinitioner; en i ÅRL, en i bl.a. ABL samt en något utvidgad definition i lagen (2000:1087) om anmälningsskyldighet för vissa innehav av finansiella instrument. I sistnämnda lag jämsställs nämligen s.k. 50/50-bolag med koncernföretag. Vidare påpekade inspektionen att termen koncern förekommer även i olika lagar utan att den ges någon definition, t.ex. inkassolagen (1974:182). Sammanfattningsvis ansåg inspektionen att konsekvenserna för associations- och rörelselagstiftningen borde analyseras ytterligare.



*Skatteverket* ansåg att lagstiftaren borde göra en samlad översyn av de koncerndefinitioner som förekommer i annan lagstiftning om utredningens förslag skulle genomföras och därvid särskilt beakta att skattelagstiftningen använder sig av och hänvisar till den civilrättsliga definitionen av koncern om inte annat är angivet.

Även *Patent- och registreringsverket* framförde synpunkten att koncerndefinitioner i andra författningar borde ses över och anpassas till IAS och framförde att det inte var önskvärt att ha olika koncerndefinitioner om det inte fanns uppenbara motiv för skillnader.

*Näringslivets skattedelegation* tillstyrkte utredningens förslag men ställde sig tveksam till utredningens formulering om att den som faktiskt utövar ett bestämmande inflytande är moderföretag eftersom uttrycket för tanken till att även s.k. praktisk majoritet kan konstituera ett koncernförhållande. Delegationen påpekade att det oftast är praktiskt ogörligt att bestämma om någon som inte har rätt att utöva, genom rösträtt eller avtal, ett bestämmande inflytande över ett annat företag ändå gör det. Delegationen ansåg att definitionen borde innehålla objektiva kriterier.

Regeringen konstaterade att en ändring av koncerndefinitionen i ÅRL skulle få konsekvenser för tillämpningen av andra lagar eftersom den tagits in i bl.a. ABL och anförde bl.a. följande (prop. 2004/05:24 s. 87 f). Om inte också ABL:s definition ändras finns det en risk för komplikationer som för närvarande inte kan överblickas. Regeringen anser därför att koncerndefinitionerna i ÅRL och andra författningar måste ses över i ett sammanhang. För närvarande finns det inte tillräckligt underlag för att ta ställning till om ABL och annan berörd lagstiftning bör ändras.

### **3.4 IAS 27, Koncernredovisning och separata finansiella rapporter**

I IAS 27, Koncernredovisning och separata finansiella rapporter, definieras ett moderföretag som ett företag som har ett eller flera dotterföretag och ett dotterföretag som ett företag som står under bestämmande inflytande av ("is controlled by") ett annat företag (moderföretaget). Med "bestämmande inflytande" avses "en rätt att utforma ett företags finansiella och operativa strategier i syfte att erhålla ekonomiska fördelar". På engelska lyder texten: "Control is the power to govern the financial and operating policies of an entity to obtain benefits from its activities".

EU-kommissionen har i enlighet med IAS-förordningen antagit IAS 27 för tillämpning inom unionen.<sup>2</sup>

Sedan juni 2003 pågår ett arbete inom IASB med att ta fram en ny standard om koncernredovisning som ska ersätta IAS 27 och SIC-12, Consolidation – Special Purpose Entities. En central fråga i detta projekt är innehållet i begreppet ”bestämmande inflytande” eller, på engelska ”the definition of control”. Som ett resultat av detta arbete har IASB den 18 december 2008 lagt fram och remitterat en Exposure Draft, ED 10 Consolidated Financial Statements. IASB föreslår här att termen ”control of an entity” ska ha följande definition (punkt 4).

A reporting entity controls another entity when the reporting entity has the power to direct the activities of that other entity to generate returns for the reporting entity.

Definitionen medför enligt IASB att ett företag enbart kan kontrolleras av en part och att det kan förekomma fall när ett företag inte kontrolleras av någon part. IASB anför vidare bl.a. följande om innebörden av uttrycket ”power to direct the activities”.

Control of another entity requires the power to direct the activities of that other entity. The Board believes that the power to govern the financial and operating policies, as stated in IAS 27, is one means of having power to direct the activities of another entity, but it is not the only means. Power can be achieved in many ways, including by having voting rights, by having options or convertible instruments, by means of contractual arrangements, or a combination of these, or by having an agent with the ability to direct the activities for the benefit of the controlling entity.

I sina överväganden till ED 10 anför IASB bl.a. följande angående frågan om s.k. praktisk majoritet (”de facto control”) kan utgöra en koncerngrund.<sup>3</sup>

In October 2005 the Board stated that, in its opinion, IAS 27 contemplates that there are circumstances in which one entity can control another entity without owning more than half the voting rights. The Board accepted at that time that IAS 27 does not provide clear guidance about the particular circumstances in which this will occur and

---

<sup>2</sup> Kommissionens förordning (EG) nr 1725/2003 av den 29 september 2003 om antagande av vissa redovisningsstandarder i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002, ändrad bl.a. genom kommissionens förordning (EG) nr 2238/2004 av den 29 december 2004.

<sup>3</sup> Basis for Conclusions on Exposure Draft ED 10 Consolidated Financial Statements, BC 70–71.

that, as a consequence, there was likely to be diversity in practice. This is sometimes referred to as de facto control. This is not a term the Board supports because it implies, incorrectly, that obtaining control in such a manner is in some way weaker than other means of obtaining control.

The Board decided that the exposure draft should ensure it is clear that a reporting entity can control another entity even if it does not have more than half the voting rights, as long as those voting rights are sufficient to give the reporting entity the ability to determine the strategic operating and financing policies.

I ED 10 (punkterna 26–28) sägs följande i frågan om s.k. praktisk majoritet.

A reporting entity can have the power to direct the activities of another entity even if it holds less than half of the voting rights of that entity.

A reporting entity with less than half of the voting rights has the power to direct the activities of another entity if: (a) the reporting entity has more voting rights than any other party; and (b) the reporting entity's voting rights are sufficient to give the reporting entity the ability to determine the entity's strategic operating and financing policies.

For example, a reporting entity can have the power to direct the activities of another entity if the reporting entity is the dominant shareholder that holds voting rights and all the other shareholders with voting rights are widely dispersed and are not organised in such a way that they actively co-operate when they exercise their votes so as to have more voting power than the reporting entity.

Av det anförda framgår att man inom IASB har uppfattningen att praktisk majoritet omfattas av koncerndefinitionen i IAS 27 och att man avser att klargöra detta i en kommande standard på området.

## 3.5 Överväganden och förslag

### 3.5.1 Koncerndefinitionen i ÅRL anpassas till IFRS

Enligt våra direktiv ska vi bl.a. föreslå hur koncerndefinitionen i ÅRL ska anpassas till IFRS. Frågan gäller alltså inte *om* definitionen ska anpassas utan *hur* detta ska ske. IAS-utredningen diskuterade i sitt betänkande två förslag på hur en sådan anpassning kunde ske och vi anser att förslagen i stort sett framstår som likvärdiga. En anpassning kan alltså ske antingen genom att bara den fjärde punkten i definitionen skrivs om eller genom att samtliga punkter ersätts av en helt ny bestämmelse. Vad som främst talar för

sistnämnda lösning är att den tydliggör att ett företag bara kan ha *ett* moderföretag. Men även med förstnämnda lösning kan detta enkelt åstadkommas genom ett förtydligande att moderföretaget ska ha ett ensamt bestämmande inflytande.

En nackdel med IAS-utredningens bägge förslag är att de innebär att s.k. praktisk majoritet kan konstituera ett koncernförhållande ("faktiskt utövar ett bestämmande inflytande"). Sådan majoritet kan t.ex. föreligga om aktierna eller andelarna är så spridda att det räcker med mindre än halva röstetalet för att utöva ett dominerande inflytande på stämman med delägarna i företaget. I samband med att koncerndefinitionen infördes i ÅRL och ABL anförde regeringen bl.a. följande i denna fråga (prop. 1995/96:10 Del II s. 112). Artikel 1.1 d aa i det sjunde direktivet rör s.k. praktisk majoritet. Föreskriften är inte tvingande. Flertalet länder har valt att inte införa den i sin lagstiftning. I gällande svensk rätt kan praktisk majoritet visserligen ge upphov till ett koncernförhållande enligt sekundärregeln (1 kap. 5 § andra stycket 1976 års ABL). I praktiken har man dock sällan eller aldrig ansett att det finns en sådan praktisk majoritet att det enbart på grund därav föreligger ett koncernförhållande. En regel av detta slag torde också vara förenad med betydande praktiska olägenheter. Bl.a. är det först på bolagsstämman året efter räkenskapsåret som det går att fastställa om moderbolaget har praktisk majoritet. Regeringen anser därför att den nya lagstiftningen inte bör innehålla någon bestämmelse motsvarande artikel 1.1 d aa.

För det fall att koncerndefinitionen i IAS 27 innebär, eller kommer att innebära, att praktisk majoritet kan utgöra en koncerngrund (se avsnitt 3.4 ovan) bör detta självklart gälla för de noterade företagen eftersom de ska upprätta sin koncernredovisning enligt IFRS. Men för alla andra företag är en sådan ordning långt ifrån given.

Oavsett på vilket sätt koncerndefinitionen i ÅRL ändras uppkommer frågan om även koncerndefinitioner i annan lagstiftning bör ändras på motsvarande sätt.

När koncerndefinitionen infördes i ÅRL infördes likalydande definitionerna i bl.a. ABL och lagen om ekonomiska föreningar. Enligt departementschefen talade rättssystematiska och praktiska skäl för en fortsatt överensstämmelse mellan det koncernbegrepp som används för redovisningsändamål och det som används inom associationsrätten i övrigt (prop. 1995/96: 10 Del II s. 110). Därefter har en helt ny ABL införts utan att frågan om koncerndefi-

initionens utformning har tagits upp och man får förmoda att de överväganden som gjordes när ÅRL infördes alltså gäller. Dessa överväganden får i sin tur antas ha tagit i beaktande den omständigheten att den redovisningsmässiga koncerndefinitionen kan komma att ändras och att intresset av överensstämmelse mellan de olika definitionerna i så fall skulle leda till motsvarande ändring i den associationsrättsliga definitionen. Lagstiftaren har alltså i samband med ÅRL:s tillkomst slagit fast som sin uppfattning att koncerndefinitionen på redovisningsområdet även ska tillämpas inom associationsrätten i övrigt. Det ankommer inte på oss att överpröva detta ställningstagande. Mot denna bakgrund anser vi att för det fall att koncerndefinitionen i ÅRL ändras så bör samtliga med ÅRL överensstämmande koncerndefinitioner i annan lagstiftning ändras på motsvarande sätt.

Begreppen ”koncern”, ”moderföretag” och ”dotterföretag” etc. förekommer på en mängd håll i lagstiftningen utan att man hänvisar till någon specifik definition av begreppen. Så är t.ex. fallet inom skattelagstiftningen. I 2 kap 5 § inkomstskattelagen (1999:1229; IL) anges t.ex. att med svensk koncern avses en sådan grupp av företag eller andra näringsidkare ”som enligt någon svensk lag” bildar en koncern.

Som regel torde i de fall man utan egen definition använder begrepp som ”koncern” etc. de begrepp som används inom associationsrätten avses. Om en viss lagstiftning ska tillämpas på t.ex. ett aktiebolag så är det koncerndefinitionen i ABL som ska användas. En ändring i ABL:s koncerndefinition får därmed omedelbart genomslag även på andra rättsområden. Sådana effekter kan vara svåra att förutse och överblicka men utgör en naturlig följd av att lagstiftaren på andra områden har valt att anknyta till associationsrättens koncernbegrepp. Lagstiftaren kan enkelt försäkra sig mot oönskade och icke förutsedda effekter av detta slag genom att på område för område definiera de begrepp som används och på så sätt skraddarsy dem för olika ändamål. Ett exempel på detta är bestämmelserna om koncernbidrag i 35 kap. IL där moderföretag enligt kapitlets 2 § definieras som ett företag som äger mer än 90 procent av andelarna i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening. Andra exempel är lagen om anmälningsskyldighet för vissa innehav av finansiella instrument där s.k. 50/50-bolag enligt lagens 1 § andra stycke jämföras med moderföretag och låneförbudsreglerna i ABL där även företagsgrupper med en annan moderorganisation än

aktiebolag likställs med koncern (se 21 kap. 2 § andra stycket ABL).

Det får förmodas att lagstiftaren varit väl medveten om att den valda lagstiftningstekniken innebär att ändringar i den associationsrättsliga definitionen kan komma att få genomslag även på andra rättsområden och därvid gjort bedömningen att fördelarna med en sådan ordning överväger nackdelarna. Inte heller detta ställningstagande ankommer det på oss att överpröva. En sådan överprövning skulle för övrigt närmast kräva att det görs en särskild utredning för varje enskilt rättsområde; något som vi inte har vare sig tidsmässiga eller personella resurser att göra.

*Sammanfattningsvis* anser vi att bägge förslag till ändringar i koncerndefinitionen i ÅRL som IAS-utredningen la fram är genomförbara och skulle uppfylla kravet på en anpassning till IFRS. Vi anser också att varje ändring i koncerndefinitionen i ÅRL bör få genomslag även i annan lagstiftning där samma definition finns. Vi är emellertid inte säkra på att koncerndefinitionen, vare sig i ÅRL eller i annan lagstiftning, generellt bör anpassas till IFRS. Vi övergår nu till den frågan.

### **3.5.2 Koncerndefinitionen i ÅRL anpassas inte till IFRS – noterade företag ska i stället tillämpa IAS 27**

Som tidigare nämnts är en nackdel med IAS-utredningens förslag att de innebär att s.k. praktisk majoritet kan konstituera ett koncernförhållande. Samtidigt torde en anpassning till IAS 27 nödvändiggöra detta (se avsnitt 3.4 ovan). En annan nackdel är att en vid varje tidpunkt IFRS-anpassad koncerndefinition förutsätter att varje ändring som IASB gör i sin definition också får genomslag i ÅRL:s, och därmed även ABL:s och andra lagars, koncerndefinition. Den svenska lagstiftaren förfogar alltså inte över innehållet i koncerndefinitionen och tolkningen av den är förbehållen IASB och dess tolkningsorgan, IFRIC. Lämpligheten i en sådan ordning kan starkt ifrågasättas. Ett annat skäl som starkt talar emot en IFRS-anpassning i dagsläget är att IAS 27 för närvarande är föremål för översyn inom IASB och att koncerndefinitionen sannolikt kommer att ändras på sikt. Ytterligare argument mot en IFRS-anpassning är att det endast är ett litet fåtal företag som över huvud taget omfattas av IFRS. Den övervägande majoriteten av företagen kommer aldrig i kontakt med IFRS och det framstår som ytterst

tveksamt om de ska behöva ”påtvingsas” en koncerndefinition som är hämtad från ett regelverk som de i övrigt inte omfattas av.

Det främsta skälet för en IFRS-anpassning av koncerndefinitionen i ÅRL är att säkerställa att de företag som upprättar koncernredovisning med tillämpning av IFRS ska kunna göra det fullt ut. Det får inte förekomma att prövningen av om ett visst företag är moderföretag leder till olika resultat beroende på vilket regelverk man tillämpar. Denna situation kan dock bara uppkomma för de företag som tillämpar IFRS i sin koncernredovisning, dvs. främst noterade företag. Motsvarande problem kan inte uppstå för de företag som tillämpar ÅRL eftersom de bara omfattas av ett regelverk. Den önskade effekten med en IFRS-anpassning av koncerndefinitionen kan därmed betydligt enklare uppnås genom ett krav på att de företag som tillämpar IFRS i koncernredovisningen ska tillämpa IAS 27 i stället för koncerndefinitionen i 1 kap. 4 § ÅRL.

Vi anser alltså att det är önskvärt att de företag som upprättar koncernredovisning enligt IFRS också tillämpar den koncerndefinition som finns i IAS 27 i vart fall för redovisningsändamål. Däremot är det inte nödvändigt att de tillämpar en koncerndefinition med samma innehåll i andra sammanhang. Inte heller är det nödvändigt att alla andra företag tillämpar denna definition, vare sig för redovisningsändamål eller i andra sammanhang. Det kan tvärtom starkt ifrågasättas varför ett onoterat företag som inte tillämpar IFRS i övrigt ska underkastas en koncerndefinition som är hämtad från IASB:s regelverk med allt vad det innebär av praktiska tolknings- och tillämpningssvårigheter. Redan det förhållande att IAS 27 sannolikt innebär att praktisk majoritet kan konstituera koncernförhållande visar på olämpligheten i detta. Liksom det förhållandet att koncerndefinitionen i IFRS för närvarande är föremål för översyn; ett arbete som den svenska lagstiftaren inte har något inflytande över. Att i dagsläget ändra koncerndefinitionen i ÅRL, och andra lagar, för att anpassa den till IAS 27 samtidigt som vi vet att IAS 27 kommer att ändras framstår inte som vettigt.

*Sammanfattningsvis* anser vi att de företag som tillämpar IFRS i koncernredovisningen också ska tillämpa IAS 27 när det gäller att bestämma om företaget i fråga är moderföretag eller inte. Detta bör gälla både noterade företag, som är skyldiga att upprätta koncernredovisning med tillämpning av IFRS, och de företag som på frivillig väg väljer att göra så. Frågan är om en sådan ordning kräver någon ändring i ÅRL.

Det förefaller vara en allmän uppfattning att frågan om ett företag är moderföretag ska avgöras med utgångspunkt i koncerndefinitionen i 1 kap. 4 § ÅRL medan frågan om vilka företag som ska konsolideras i koncernredovisningen avgörs med tillämpning av IAS 27, se t.ex. våra direktiv s. 13, prop. 2004/05:24 s. 70 och Rådets för finansiell rapportering rekommendation RFR 1.2, Kompletterande redovisningsregler för koncerner, punkt 9. Även EU-kommissionen har gjort uttalanden som stöder denna slutsats.

Att detta var fallet innan några standarder ännu hade antagits av kommissionen framstår som tämligen givet. Men frågan är om detta är fallet i dag. Numera har kommissionen antagit bl.a. IAS 27 i enlighet med IAS-förordningen och den har därmed införlivats i EG-rätten (se våra direktiv s. 13). IAS 27 torde därmed ta över både det sjunde direktivets koncerndefinition och den nationella lagstiftningens. Mycket talar alltså för att de noterade företagen, och andra som frivilligt väljer att upprätta koncernredovisning med tillämpning av IFRS, med stöd av IAS-förordningen har att följa också koncerndefinitionen i IAS 27.

Det kan också på goda grunder hävdas att det egentligen inte spelar någon roll vilken koncerndefinition som används. Eftersom frågan om vilka företag som ska konsolideras i koncernredovisningen ska avgöras med tillämpning av IAS 27 så kommer ju även sådana företag som måhända faller utanför ÅRL:s definition ändå att tas med i koncernredovisningen. Så länge ett noterat företag har åtminstone ett dotterföretag enligt ÅRL:s definition så är det noterade företaget att klassificera som moderföretag och därmed koncernredovisningsskyldigt. Man kan givetvis tänka sig den situationen att ett noterat företag inte har några sådana dotterföretag utan bara sådana som uppfyller definitionen i IAS 27. I sådant fall inträffar det märkliga att företaget inte är moderföretag enligt ÅRL, och därmed inte koncernredovisningsskyldigt, trots att det alltså är moderföretag, och koncernredovisningsskyldigt, enligt IAS 27.

*Sammanfattningsvis* anser vi att det förhållandet att koncerndefinitionen i ÅRL inte ordagrant överensstämmer med den som finns intagen i IAS 27 knappast utgör något hinder för ett noterat företag att i den praktiska tillämpningen välja definitionen i IAS 27 även för att fastställa huruvida företaget är moderföretag och därmed koncernredovisningsskyldigt. Även om företaget skulle vara hänvisat till definitionen i ÅRL i denna fråga framstår det inte som sannolikt att utformningen av koncernredovisningen skulle påver-



kas. För att säkerställa att de noterade företagen kan tillämpa IFRS fullt ut har vi dock stannat för att föreslå att ett uttryckligt krav på tillämpning av IAS 27 införs i ÅRL. Samma ändring bör göras i ÅRKL och ÅRFL.

Vårt förslag innebär att de noterade företagen, och de som med stöd av 7 kap. 33 § ÅRL upprättar koncernredovisning med tillämpning av IFRS, kommer att omfattas av två koncerndefinitioner; en för redovisningsändamål (IAS 27) och en för andra ändamål (ABL). Det betyder att frågor som rör t.ex. vinstutdelning (17 kap. ABL), förvärv av egna aktier (19 kap.), låneförbud (21 kap.) och revisorsjäv (9 kap. 17 §) kommer att prövas med utgångspunkt i en annan koncerndefinition än den som legat till grund för koncernredovisningen. Om en tillämpning av ABL:s koncerndefinition leder till att företag som konsoliderats i koncernredovisningen inte utgör dotterföretag enligt ABL kan den situationen uppkomma att utdelningskapaciteten bedöms som högre eller lägre än vad som hade varit fallet om även det konsoliderade företagens ekonomi beaktats. Vidare kan ett konsoliderat dotterföretag förvärva aktier i moderbolaget. Och ett lån till den som äger aktier i ett konsoliderat dotterföretag betraktas trots detta inte som förbjudet. Slutligen kan en revisor undgå att betraktas som jävig trots att han äger aktier i ett konsoliderat dotterföretag, jfr dock 21 § revisorslagen (2001:883).

En annan effekt av vårt förslag är att olika koncerndefinitioner kommer att gälla på olika nivåer i en koncern; IAS 27 i moderföretaget och ÅRL i underkoncerner. Ett moderföretag i en underkoncern är dock inte annat än i undantagsfall skyldigt att upprätta koncernredovisning (7 kap. 2 §). En sådan situation är den då moderföretaget i underkoncernen är noterat men i så fall ska ju det företaget upprätta koncernredovisning med tillämpning av IFRS. Några sinsemellan avvikande koncernredovisningar inom en och samma koncern kan alltså som regel inte förekomma. Däremot finns det en del bestämmelser som rör årsredovisningen vars tillämpning är beroende av koncerndefinitionen. Exempel på detta är 4 kap. 14 § om värdering av aktier som ett dotterföretag äger i sitt moderföretag, 14 b § om värdering av andelar i bl.a. dotterföretag, 5 kap. 7 § om upplysning om vissa koncerninterna transaktioner, 8 § om upplysningar om bl.a. dotterföretag, 11 § om ställda säkerheter till förmån för koncernföretag, 12 § om lån till ledande befattningshavare i koncernföretag samt 26 § om uppgift om moderföretag. Man kan alltså tänka sig att ett företag som är dot-

terföretag enligt IAS 27 men inte enligt ÅRL i sin årsredovisning utelämnar uppgift om moderföretag eller om köp och försäljning med sitt moderföretag.

Nu nämnda situationer framstår som högst teoretiska. Som IAS-utredningen påpekade i sin utredning ligger de olika definitionerna i ÅRL och IAS 27 sakligt sett mycket nära varandra och även Redovisningsrådet gjorde på sin tid samma bedömning. Sannolikt är även Rådet för finansiell rapportering av denna uppfattning eftersom rådet i annat fall torde ha påpekat eventuella skillnader i RFR 1.2. Om den ändring som i det följande föreslås beträffande koncerndefinitionen i ÅRL genomförs reduceras eventuella skillnader ytterligare. Det kan alltså inte annat än i undantagsfall uppkomma en situation där ett visst företag bedöms utgöra dotterföretag enligt det ena regelverket men inte enligt det andra.

När det gäller eventuella skillnader som kan uppkomma på olika nivåer inom en koncern ska man också komma ihåg att det är koncernredovisningen som är av intresse för koncernens olika intressenter och inte årsredovisningarna i de enskilda dotterföretagen. Om årsredovisningen i ett dotterföretag till äventyrs skulle sakna uppgift om ett företag som enligt IAS 27 bedöms utgöra dotterföretag till detta, dvs. dotterdotterföretag till moderföretaget, är detta sannolikt inte något större problem. Huvudsaken är ju att det konsolideras i koncernredovisningen.

Av nu angivna skäl kan det givetvis ifrågasättas om det över huvud taget finns anledning att införa koncerndefinitionen i IAS 27 i svensk rätt. Men eftersom det inte är den svenska lagstiftaren och rättstillämparen som förfogar över innehållet i IAS 27 anser vi att ett genomförande av IAS 27 är nödvändigt för att säkerställa att svenska noterade företag fullt ut kan upprätta sin koncernredovisning enligt IFRS.

Slutligen finns det anledning att återigen kommentera förhållandet mellan IAS 27 och det sjunde direktivet och något beröra frågan om förslaget förenlighet med direktivet. Som tidigare nämnts är det en utbredd uppfattning att frågan om ett företag är moderföretag och därmed skyldigt att upprätta koncernredovisning ska avgöras med tillämpning av nationell rätt och det sjunde direktivet och inte med tillämpning av IAS 27. Detta förefaller också att vara EU-kommissionens inställning. Vårt förslag innebär att denna fråga i stället ska avgöras med tillämpning av IAS 27. I dagsläget är detta inget problem i förhållande till direktivet eftersom direktivet

har anpassats för att möjliggöra en tillämpning av IAS 27. Framtida ändringar i IAS 27 kan dock medföra att den överensstämmelse som i dag råder mellan IAS 27 och det sjunde direktivet rubbas med följd att vårt förslag inte längre skulle vara fullt ut förenligt med direktivet. Vi bedömer emellertid denna risk som försumbar.

### 3.5.3 Bör koncerndefinitionen i ÅRL och andra lagar ändras i något hänseende?

Vi har alltså stannat för att inte föreslå att koncerndefinitionen i ÅRL IFRS-anpassas. Vi anser dock att det finns skäl att göra ett par andra ändringar i definitionen.

Såsom BFN påpekade i sin skrivelse till Justitiedepartementet i februari 2001 så innebär kravet i 1 kap. 4 § 4 ÅRL på att ett företag måste äga minst en andel i ett annat företag för att det ska anses vara moderföretag att ett företag enkelt kan kringgå reglerna om koncernredovisning genom att helt enkelt avstå från ägarandel och i stället tillförsäkra sig ett bestämmande inflytande på annat sätt, t.ex. genom avtal. Detta är givetvis otillfredsställande. Företag som utåt sett framstår som en ekonomisk enhet bör som regel också presenteras på det sättet i redovisningen.

Som Finansinspektionen påpekade i sitt remissvar över IAS-utredningen så får ett utmönstrande av kravet på ägarandel till följd att även s.k. specialföretag kommer att omfattas av koncerndefinitionen. Av inspektionens yttrande framgår att organiserandet av en viss verksamhet genom specialföretag ofta är motiverat av intresset att undvika koncernredovisningsskyldighet.<sup>4</sup> Detta är enligt vår mening emellertid inget skäl som bör påverka utformningen av koncerndefinitionen. Ett företag som har ett ensamt bestämmande inflytande över ett annat bör alltid klassificeras som moderföretag oavsett på vilken grund inflytandet vilar. Om det sedan finns anledning att undanta vissa moderföretag från koncernredovisningsskyldighet beroende på vad för typ av verksamhet som företaget eller dess dotterföretag bedriver eller hur moderföretaget har valt att organisera verksamheten i koncernen får detta utredas i annat sammanhang och åstadkommas genom ändringar i den lag-

---

<sup>4</sup> Av URA 20, När skall specialföretag, bildat för ett speciellt ändamål, omfattas av koncernredovisningen? framgår dock att ett specialföretag ska omfattas av koncernredovisningen när den ekonomiska innebörden av affärsförbindelserna mellan ett företag och specialföretaget tyder på att företaget utövar ett bestämmande inflytande över specialföretaget (punkt 8).

stiftning som reglerar verksamheten i fråga. Vår uppgift är att säkerställa att den generella koncerndefinitionen i ÅRL är ändamålsenligt utformad. Vi anser alltså att det finns goda skäl för den ändring som BFN föreslog och som innebär att kravet på ägarandel utmönstras ur punkt 4 i koncerndefinitionen.

Förutom de olägenheter som kravet på ägarandel har gett upphov till innebär koncerndefinitionen i ÅRL även bekymmer i ett annat avseende, nämligen frågan om ett företag kan ha två moderföretag. Som koncerndefinitionen är uppbyggd, med fyra alternativa grunder, kan det hävdas att två företag (kanske t.o.m. flera) kan vara moderföretag samtidigt. Ett exempel är att det ena förfogar över mer än hälften av rösterna medan det andra har rätt att utse en majoritet av styrelseledamöterna. Från redovisningssynpunkt är det naturligtvis uteslutet att båda ”moderföretagen” skulle konsolidera ”dotterföretaget” i sina koncernredovisningar. I koncernredovisningen ska bara sådana företag tas med som moderföretaget har ett ensamt bestämmande inflytande över. Detta följer redan av syftet med en koncernredovisning som ju är att utvisa resultat och ställning för en grupp av företag som i ekonomiskt hänseende utgör en sammanhållen enhet vilket förutsätter att ett företag har det bestämmande inflytandet över övriga företag. Det förhållandet att ett företag väljer att dela upp sin verksamhet på flera juridiska enheter ska inte påverka redovisningen av den. Regeringsrätten har emellertid i en situation som den nyss beskrivna kommit fram till att båda företagen var moderföretag (RÅ 2004 ref. 80). Målet handlade om tillämpningen av dåvarande 3:12-reglerna i dåvarande lagen om statlig inkomstskatt och man ska vara mycket försiktig med att dra några mer långtgående slutsatser av målet.

Av betydelse i sammanhanget är frågan om s.k. 50/50-bolag kan utgöra dotterföretag. Enligt förarbetena till 1975 års aktiebolagslag kunde ett sådant bolag utgöra dotterföretag. Genom lagstiftning år 1980 klargjordes att så inte skulle vara fallet genom att man i lagtexten införde ett krav på ensamt bestämmande inflytande. När den nya koncerndefinitionen infördes i ÅRL och ABL i mitten på 1990-talet påpekades att kravet på bestämmande inflytande i 50/50-bolag skulle gälla även i fortsättningen (prop. 1995/06:10 Del II s. 113). Tanken kan knappast ha varit att kravet på bestämmande inflytande bara skulle gälla 50/50-bolag och inte i andra fall. Slutsatsen torde därmed vara att koncerndefinitionen i ÅRL ska tolkas som att den innebär ett krav på ensamt bestämmande inflytande.

Men inte minst Regeringsrättens nämnda dom visar att lagen är oklar i detta hänseende. Vi anser därför att koncerndefinitionen i ÅRL bör förtydligas så att det klart framgår att ett företag bara kan ha ett moderföretag.

*Sammanfattningsvis* föreslår vi att kravet i 1 kap. 4 § 4 ÅRL på att ett företag ska äga minst en aktie eller annan andel i ett annat företag för att det ska utgöra moderföretag upphävs samt att koncerndefinitionen förtydligas så att det klart framgår att ett företag bara kan ha ett moderföretag. Detta kan t.ex. ske genom ett tillägg inledningsvis i punkt 4 som säger att om företaget ”i annat fall än som avses i 1–3” har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande. Härigenom klargörs att även de situationer som beskrivs i 1–3 innefattar ett ensamt bestämmande inflytande. Ett alternativ till att bara skriva om punkt 4 är att införa en helt ny koncerndefinition i enlighet med IAS-utredningens förslag. I så fall bör emellertid orden ”eller faktiskt utövar” i första stycket utgå för att förhindra att praktisk majoritet utgör en koncerngrund. Vi har stannat för att föreslå sistnämnda alternativ och i likhet med IAS-utredningen anser vi att koncerndefinitionen bör kompletteras med en presumptionsregel efter mönster av intresseföretagsdefinitionen i 1 kap. 5 § ÅRL.

## 4 Tryggandelagen

### 4.1 Våra direktiv

Enligt våra direktiv ska vi överväga behovet av att ändra reglerna om hur pensionsutfästelser ska beräknas och redovisas, och utarbeta nödvändiga författningsförslag. Bakgrunden till uppdraget är en den 11 juli 1997 daterad skrivelse till Justitiedepartementet från Försäkringsbolaget Pensionsgaranti, ömsesidigt (FPG) och Pensionsregistreringsinstitutet (PRI), dnr ju1997/2636/L1, samt en den 13 oktober 2005 dagtecknad skrivelse till departementet från BFN, dnr Ju1997/8822/L1.

### 4.2 Skrivelsen från FPG/PRI

FPG/PRI har i sin skrivelse begärt att ändringar genomförs i bl.a. ÅRL i syfte att samtliga pensionsutfästelser som upptas i balansräkningen ska tas upp som delpost under rubriken Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser och att redovisning under rubriken Skulder inte bör förekomma. Vidare har FPG/PRI begärt att det av lagen ska framgå vilken benämning som ska användas för den delpost under rubriken Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser som, enligt 8 a § tryggandelagen, ska användas av arbetsgivare som omfattas av någon av årsredovisningslagarna.

### 4.3 Skrivelsen från Bokföringsnämnden

BFN föreslår i sin skrivelse att förbudet i 7 § tryggandelagen att minska posten Avsatt till pensioner, respektive delposten under rubriken Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser, begränsas till att avse endast den del av pensionsreserven som motsvarar de enskilda pensionsutfästelser som företaget valt att redo-

visa under nämnda rubriker och inte som i dag omfatta arbetsgivarens hela pensionsreserv. Nämnden föreslår även att 3 § tryggandelagen ändras för att ge möjlighet till en alternativ värdering för de pensionsutfästelser som är kopplade till utfallet av en av företaget ägd tillgång. Nämnden utvecklar i skrivelsen sin uppfattning om problemet med dagens regler enligt följande.

Ett företags pensionsreserv omfattar enligt 6 § tryggandelagen alla åtaganden som företaget *äger* (med andra ord – *får*) redovisa enligt 5 och 8 a §§ oavsett hur företaget i praktiken har valt att redovisa utfästelserna. Bestämmelsen medför problem när ett företag väljer att redovisa vissa utfästelser utanför tryggandelagens bestämmelser samtidigt som övriga utfästelser redovisas i enlighet med dessa. Differentierad redovisning beror ofta på att någon av utfästelserna inte är skattemässigt avdragsgill.

Skulle en förpliktelse som är skuldförd i enlighet med tryggandelagens rubricering bortfalla, t.ex. genom köp av pensionsförsäkring eller arbetstagares död, påverkar det inte med säkerhet det skuldförda beloppet. Posten får enligt 7 § tryggandelagen inte minskas så länge företagets totala pensionsreserv överstiger det skuldförda beloppet. Det innebär att pensionsförpliktelser som företaget har valt att redovisa utanför tryggandelagens rubricering med tvingande verkan indirekt "lyfts in", helt eller delvis, under nämnda post trots att det i grund och botten föreligger en valfrihet i sättet att redovisa förpliktelsen och företaget har valt att utnyttja denna valfrihet. Ett förbiseende av detta införlivande är dessutom straffsanktionerat.

Idag föreligger ingen skyldighet att skuldföra pensionsförpliktelser, vare sig enligt lag eller kompletterande normgivning. Ovannämnda bestämmelse i 7 § tryggandelagen försvårar att ett sådant krav införs i den kompletterande normgivningen eftersom den komplicerar redovisningen väsentligt i de fall reserveringen sker under en annan rubrik. Ett krav på rubricering i enlighet med tryggandelagens bestämmelser skulle å andra sidan innebära en likviditetsbelastning (som kan vara betydande) för företagen på grund av den omedelbara debitering av löneskatt rubriceringen utlöser oavsett om reserveringen är avdragsgill eller inte.

Även 3 § tryggandelagen innebär problem vid redovisningen. Enligt paragrafen skall pensionsutfästelsens kapitalvärde beräknas med ledning av försäkringstekniska grunder som fastställs av regeringen eller av den myndighet regeringen bestämmer, i detta fall Finansinspektionen. Det förekommer i dag förpliktelser som är kopplade till tillgångar på ett sådant sätt att förpliktelsens kapitalvärde inte är lämpade att redovisas enligt Finansinspektionens riktlinjer så som de är utformade idag. Som exempel kan nämnas förpliktelser kopplade till utfallet av kapitalförsäkringar eller fonder.

Lösningen på problemet med dagens regler är enligt BFN att förbudet i 7 § att minska det skuldförda beloppet under företagens pensionsreserv begränsas till att endast omfatta den del av pensionsreserven som motsvarar de enskilda utfästelser som redovisas under rubriken Avsatt till pensioner eller som delpost under rubriken Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser. Utfästelser som redovisas under annan rubrik eller som ansvarsförbindelser bör inte påverka bedömningen. Vad gäller 3 § anser BFN att bestämmelsen även borde ge utrymme för en annan värdering än enligt de av Finansinspektionen fastställda grunderna. Det gäller de pensionsutfästelser som är kopplade till utfallet av en tillgång, t.ex. en kapitalförsäkring eller en fond.

#### 4.4 Överväganden och förslag

Våra direktiv synes ge oss fria händer att göra en fullständig översyn av tryggandelagen. En sådan översyn vore, som FPG/PRI påpekar i sin skrivelse från år 1997, säkert både befogad och önskvärd. Med hänsyn till utredningens sammansättning och den tid som står till vårt förfogande är det naturligtvis uteslutet för oss att göra detta. Vi har i stället valt att begränsa vårt arbete till de frågor som FPG/PRI och BFN har väckt i sina respektive skrivelser. Beträffande de av BFN väckta frågorna har vi haft visst samråd med Finansinspektionen.

##### 4.4.1 Tryggandelagens terminologi

Enligt 5 § tryggandelagen får arbetsgivare som skuld redovisa vad han enligt allmän pensionsplan har åtagit sig att redovisa under rubriken Avsatt till pensioner. Vissa arbetsgivare däribland aktiebolag får dessutom skuldföra upplupen del av pensionsutfästelse som inte omfattas av allmän pensionsplan. Enligt 8 a § ska en arbetsgivare som omfattas av någon av de tre årsredovisningslagarna i stället för att redovisa sådan skuld som avses i 5 § redovisa motsvarande belopp som delpost under rubriken Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser.

Den rubrik i balansräkningen som en arbetsgivare enligt 5 § tryggandelagen ska redovisa sina pensionsutfästelser under finns inte i uppställningsformerna för balansräkningen i årsredovis-



ningslagarna. Endast indirekt genom bestämmelsen i 8 a § har en överensstämmelse med dessa lagar uppnåtts. 8 a § infördes närmast som en övergångslösning i avvaktan på resultatet av den översyn av 1976 års bokföringslag som då pågick. Det är skälet till att paragrafen, enligt sin ordalydelse, endast är tillämplig på företag som omfattas av någon av årsredovisningslagarna.

Upphävandet av 1976 års bokföringslag och införandet av BFL har medfört att det inte längre finns något behov av 8 a §. Paragrafen bör således slopas och terminologin i 5, 7 och 8 §§ bör anpassas till årsredovisningslagarna.

I 8 a § sägs inget om att 14 § är tillämplig på den delpost som avses i 8 a §. Av 14 § framgår bl.a. att arbetsgivare äger ur pensionsstiftelse gottgöra sig för vad som särskilt redovisats under Avsatt till pensioner för pensionsåtagande till fullgörande av bestämmelse i allmän pensionsplan. Av förarbetena till 8 a § framgår inte annat än att avsikten med införandet av paragrafen var att lösa de terminologiska problem som de nya årsredovisningslagarna gav upphov till. Det framgår inte att någon materiell ändring var avsedd.<sup>1</sup> Med hänsyn härtill bör terminologin även i 14 § anpassas till årsredovisningslagarna.

FPG/PRI vill att delposten under Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser ges en särskild benämning. Som organisationerna anför medför en redovisning av pensionsutfästelser enligt tryggandelagen rättsverkningar av olika slag. Några av dessa framgår direkt av tryggandelagen (se 7, 8 och 14 §§). Bestämmelserna har vidare betydelse för tillämpningen av olika skatterättsliga regler. Det är mot denna bakgrund viktigt att det inte kan uppstå någon tvekan om i vilka fall en pensionsutfästelse som redovisats i balansräkningen omfattas av tryggandelagens bestämmelser.

Skrivelsen från FPG/PRI är numera tolv år gammal. Det har enligt vår mening inte framkommit att de praktiska problem som eventuellt är förknippade med det förhållandet att lagstiftningen inte tillhandahåller någon benämning på delposten skulle vara av sådan art att de påkallar ett ingripande från lagstiftarens sida. Frågan bör lämpligen lösas inom ramen för god redovisningssed och genom kompletterande normgivning.

---

<sup>1</sup> Se prop. 1995/96:104, s. 60.

#### 4.4.2 Redovisning av pensionsutfästelser som skuld

FPG/PRI vill att samtliga pensionsutfästelser ska tas upp i balansräkningen som delpost under Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser och att redovisning som skulder inte bör förekomma.

Bestämmelserna i årsredovisningslagarna om hur pensionsutfästelser ska redovisas är i stor utsträckning en följd av EG-rätten. De bestämmelser som möjliggör redovisning av pensionsutfästelser under två separata rubriker – Avsättningar respektive Skulder – har tillkommit som ett led i införlivandet i svensk rätt av rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 om årsboksutslut i vissa typer av bolag. Kravet på att balansräkningen ska innehålla rubriken Avsättningar samt avgränsningar av vad som får redovisas under denna rubrik följer av artiklarna 9 och 20 i det fjärde direktivet. Kravet att det ska finnas en möjlighet att redovisa förpliktelser såsom pensionsutfästelser under annan rubrik än Avsättningar framgår motsatsvis genom att redovisning under rubriken Avsättningar endast får göras för förpliktelser som på balansdagen är obestämda till belopp eller den tidpunkt då de ska infrias. För förpliktelser som inte kännetecknas av något av dessa osäkerhetsmoment måste det finnas en annan rubrik att redovisa under. Med hänsyn till innehållet i EG-rätten saknas förutsättningar att ta bort möjligheten att redovisa pensionsförpliktelser under rubriken Skulder.

En annan fråga är att bestämma vilka förpliktelser som ska hänföras under den ena eller andra rubriken. Denna fråga torde bäst lösas genom kompletterande normgivning och föranleder därför inget förslag från vår sida.

#### 4.4.3 Minskning av posten Avsatt till pensioner

Enligt 7 § tryggandelagen får posten Avsatt till pensioner inte minskas under arbetsgivarens pensionsreserv i vidare mån än denna har täckning i pensionsstiftelsens förmögenhet. Med pensionsreserv avses enligt 6 § arbetsgivarens skuld för åtagande enligt allmän pensionsplan och för upplupen del av sådan utfäst pension som han i övrigt äger redovisa enligt 5 §. Arbetsgivare som agerar i strid med 7 § riskerar enligt 8 § att dömas till böter.

Bestämmelserna i 5–7 §§ tryggandelagen uppfattas allmänt på så sätt att en avsättning som gjorts enligt tryggandelagen inte får minskas om inte samtliga utfästelser som arbetsgivaren får (enligt lagtexten ”äger”) skuldföra har täckning i pensionsstiftelses förmögenhet, och detta oavsett om arbetsgivaren faktiskt har skuldfört utfästelserna enligt tryggandelagen. Denna tolkning av bestämmelserna innebär att om en utfästelse som har skuldförts i enlighet med tryggandelagen skulle bortfalla, t.ex. genom köp av pensionsförsäkring eller arbetstagarens död, så påverkar det inte med säkerhet det skuldförda beloppet. Arbetsgivaren kan ju ha andra utfästelser som han valt att redovisa utanför tryggandelagens regler men som ändå ingår i pensionsreserven.

Följande exempel kan illustrera det nyss sagda. En arbetsgivare har gjort utfästelser till A, B och C med ett kapitalvärde på vardera 75 och väljer att skuldföra 50 per person i enlighet med tryggandelagens regler. Posten Avsatt till pensioner uppgår alltså till 150 medan pensionsreserven uppgår till 225 (3 x 75). Om A dör och utfästelsen till honom sålunda bortfaller är det inte säkert att arbetsgivaren får minska posten Avsatt till pensioner eftersom pensionsreserven (avseende B och C) efter dödsfallet uppgår till samma belopp som skulden, dvs. 150. Detsamma gäller om arbetsgivaren skulle köpa en pensionsförsäkring till förmån för A. Pensionsreserven avseende B och C uppgår alltså till 150 och skulden får inte minskas under detta belopp. Man kan också tänka sig att arbetsgivaren väljer att köpa en kapitalförsäkring till förmån för A samtidigt som han väljer att skuldföra 50 vardera avseende B och C. Om B dör är det inte säkert att skulden får minskas eftersom kapitalvärdet av utfästelsen gentemot A ingår i pensionsreserven. På så sätt lyfts utfästelsen gentemot A in i tryggandelagens regelverk trots att arbetsgivaren har valt att trygga den utfästelsen på annat sätt. Ett annat problem i detta scenario är att det är kapitalvärdet av utfästelsen som ingår i pensionsreserven och detta värde är sannolikt ett helt annat än utfästelsens verkliga värde, se vidare nästa avsnitt.

Denna ordning kan, som BFN påpekar i sin skrivelse, starkt ifrågasättas. Vi anser att man vid prövningen av om pensionsreserven har täckning i pensionsstiftelses förmögenhet bara bör beakta den del av pensionsreserven som avser sådana utfästelser som arbetsgivaren har valt att skuldföra enligt tryggandelagen. Den del av pensionsreserven som arbetsgivaren inte har tryggt alls eller som han har tryggt på annat sätt än enligt tryggandelagens regler

bör däremot inte beaktas. Frågan är om en sådan ordning kräver lagändring eller om den går att förena med nuvarande lagtext.

Den allmänna uppfattningen, som den beskrivits ovan, utgår från att med pensionsreserv avses arbetsgivarens totala utfästelser och inte bara de som tryggats inom ramen för tryggandelagen. Denna slutsats anses kunna dras av formuleringen i 6 §. Där står att med pensionsreserv avses arbetsgivarens skuld för åtagande enligt allmän pensionsplan och för upplupen del av sådan utfäst pension som han i övrigt *äger* redovisa enligt 5 §, dvs. upplupen del av pensionsutfästelse som inte omfattas av allmän pensionsplan. Detta anses innebära att i pensionsreserven ingår alla utfästelser som arbetsgivare får redovisa som skuld, oavsett om han har gjort så. Denna tolkning är ingalunda självklar. I paragrafen står det att med pensionsreserv avses arbetsgivarens *skuld för åtagande ... och för upplupen del ...* Betyder inte det att det bara är de faktiskt skuldförda beloppen som ingår i pensionsreserven? Det är förvisso frivilligt för arbetsgivaren att redovisa sina pensionsutfästelser som skuld enligt tryggandelagen men om han gör det så ingår de i pensionsreserven. Vi anser alltså att ordalydelsen i 6 § ger ett visst utrymme för en tolkning som innebär att pensionsreserven bara omfattar sådana utfästelser som har skuldförts enligt tryggandelagens bestämmelser. Utfästelser som har skuldförts, men under annan rubrik, eller som har tryggats genom köp av pensionsförsäkring skulle med denna tolkning falla utanför begreppet.

Oavsett vilken tolkning av 5–7 §§ tryggandelagen som är den rätta så visar BFN:s skrivelse att det behövs ett förtydligande av lagtexten, särskilt som en överträdelse av förbudet i 7 § är straffsanktionerat. Vi föreslår därför att 7 § ändras på så sätt att man vid prövningen av om pensionsreserven har täckning i pensionsstiftelses förmögenhet bara beaktar den del av pensionsreserven som avser sådana utfästelser som arbetsgivaren har valt att skuldföra enligt lagen. Förslaget innebär att den del av pensionsreserven som arbetsgivaren väljer att trygga enligt tryggandelagens regler också kommer att tryggas inom detta system, antingen som en skuld eller genom täckning av pensionsstiftelses förmögenhet.

#### 4.4.4 Beräkning av kapitalvärde enligt försäkringstekniska grunder

Med upplupen del av pensionsutfästelse avses enligt 2 § andra stycket tryggandelagen kapitalvärdet av den pension som arbetstagaren intjänat vid beräkningstillfället. Med kapitalvärde avses det diskonterade nuvärdet av framtida pensionsutbetalningar. Enligt 3 § ska kapitalvärdet beräknas med ledning av försäkringstekniska grunder (tryggandegrunder) som fastställs av regeringen eller av den myndighet regeringen bestämmer. Av 1 § förordningen (2007:721) med bemyndigande för Finansinspektionen att meddela föreskrifter om försäkringstekniska grunder framgår att det är Finansinspektionen som fastställer dessa grunder.

Pensionsutfästelser kan vara antingen förmånsbestämda, dvs. de utgår med ett i förväg bestämt belopp, eller avgiftsbestämda. Avgiftsbestämda pensioner kännetecknas av att arbetsgivaren utfäster sig att betala en premie av en viss storlek, ofta en viss procent av den anställdes lön, till ett försäkringsföretag. Arbetsgivarens ansvar är här begränsat till att betala premien. Förmånsbestämda pensionsplaner har länge dominerat de flesta pensionsplanerna, men utvecklingen går nu i riktning mot avgiftsbestämda pensioner.<sup>2</sup> Sådana pensionsutfästelser som arbetsgivaren väljer att koppla till värdet på en av företaget ägd tillgång, t.ex. en kapitalförsäkring eller en aktiefond uppvisar likheter med en avgiftsbestämd utfästelse i och med att arbetsgivarens ansvar är begränsat. Pensionstagaren kan här aldrig få ut vare sig mer eller mindre än värdet av tillgången. Värdet av pensionsutfästelsen överensstämmer vid varje tidpunkt med tillgångens värde.

Enligt BFN:s allmänna råd Årsredovisning i mindre aktiebolag (BFNAR 2008:1) ska en utfästelse om pension som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd tillgång tas upp till tillgångens redovisade värde. Frågan är om 2 § andra stycket tryggandelagen och Finansinspektionens tryggandegrunder medger en sådan värdering. Med kapitalvärde enligt 2 § tryggandelagen avses ju ett diskonterat nuvärde av framtida pensionsutbetalningar och i tryggandegrunderna ligger antaganden om diskonteringsränta, skatt, säkerhet, dödlighet, sjuklighet m.m. Möjligtvis kan värdet av en kapitalförsäkring rymmas inom tryggandegrunderna eftersom man även vid värdering av försäkringar gör liknande antaganden.

---

<sup>2</sup> Finansinspektionens rapport 2007:8 Pension under utbetalning, s. 8.

Det får emellertid anses mer tveksamt om så är fallet om åtagandet kopplas till t.ex. en aktiefond.

Vilken betydelse har det om tryggandelagen och inspektionens tryggande grunder inte medger att utfästelsen åsätts samma värde som den tillgång som utfästelsen är kopplad till? Något krav på att en pensionsutfästelse ska tryggas enligt tryggandelagen finns ju inte utan en arbetsgivare kan välja att inte redovisa utfästelsen som en avsättning enligt den lagen. Av föregående avsnitt framgår dock att den allmänna uppfattningen är att även en sådan utfästelse ingår i arbetsgivarens pensionsreserv. En utfästelse som arbetsgivaren har valt att trygga utanför tryggandelagen genom att koppla den till en av företaget ägd tillgång kan som framgår där trots det komma att "trilla in" under tryggandelagens regelverk i och med att den anses ingå i pensionsreserven. Oavsett räckvidden av 2 § andra stycket och 3 § kan alltså dessa bestämmelser få betydelse för beräkningen av värdet även av andra utfästelser än sådana som tryggats enligt tryggandelagen.

Problemet med dagens reglering synes framför allt bero på användningen av begreppet "kapitalvärde" och ett utmönstrande av det begreppet skulle sannolikt lösa i vart fall en del av det. Även användningen av begreppet "försäkringstekniska grunder" lägger sannolikt hinder i vägen för en materiellt sett korrekt värdering av vissa pensionsutfästelser. Den lösning som vi ser på problemet är att ge Finansinspektionen vidare ramar för att fastställa grunderna för värderingen av pensionsutfästelser. Detta bör lämpligen ske genom att dels ersätta begreppet "kapitalvärde" med "värde", dels slopa kravet på att värdet ska beräknas "med ledning av försäkringstekniska grunder". Härigenom skapas en högre grad av flexibilitet och därmed ökade möjligheter för inspektionen att anpassa sina föreskrifter så att de säkerställer en korrekt och rättvisande värdering av olika typer av pensionsutfästelser.

## 5 Kassaflödesanalys

### 5.1 Bakgrund och våra direktiv

I årsredovisningen för större företag ska det enligt 2 kap. 1 § ÅRL ingå en finansieringsanalys. Finansieringsanalysens syfte är att upplysa om den finansierings- och investeringspolitik som ett företag har fört. I analysen ska det därför redovisas hur företagets verksamhet har finansierats och vilka kapitalinvesteringar som har gjorts under räkenskapsåret (6 kap. 5 §).

Den internationella utvecklingen har inneburit att synen på vad analysen ska innehålla delvis har förändrats och att analysen numera oftast benämns kassaflödesanalys. Denna utveckling har sin bakgrund i att god redovisningssed i Sverige har kommit att återspegla innehållet i de internationella redovisningsstandarder som ges ut av IASB. När det gäller kassaflödesanalyser är särskilt IAS 7 av intresse. Fokus ligger i dag mer på företagets in- och utbetalningar, dvs. kassaflödet, i syfte att ge en bild av företagets finansiering och kapitalinvesteringar.

Enligt våra direktiv ska vi överväga om bestämmelserna om innehållet i och benämningen på finansieringsanalysen ska ändras och utarbeta nödvändiga författningsförslag.

### 5.2 Redovisning av kassaflöden

Ett noterat företag ska enligt Rådets för finansiell rapportering rekommendation RFR 2.2 i huvudsak tillämpa IFRS även i sin årsredovisning däribland IAS 1, Utformning av finansiella rapporter, och IAS 7, Kassaflödesanalys. Rådets föregångare, Redovisningsrådet, gav på sin tid ut rekommendationen RR 22, Utformning av finansiella rapporter, som baserar sig på IAS 1. Av rekommendationen följer att års- och koncernredovisningen, för de företag som

då omfattades av Redovisningsrådets normgivning, dvs. i huvudsak noterade företag, skulle innehålla en kassaflödesanalys.

När det gäller innehållet i kassaflödesanalysen hänvisar RR 22 i punkt 74 till RR 7, Redovisning av kassaflöden, som baserar sig på IAS 7. Av punkt 8 i RR 7 framgår bl.a. följande. En kassaflödesanalys ska utvisa företagets in- och utbetalningar under en period. Betalningarna ska hänföras till löpande verksamhet, investeringsverksamhet eller finansieringsverksamhet. Denna uppdelning i kategorier ger information för bedömningen av respektive kassaflödes relativa betydelse för företagets finansiella ställning och likvidationssituation samt av kassaflödernas inbördes samband.

BFN har inte gett ut något allmänt råd eller någon vägledning om vare sig finansieringsanalys eller kassaflödesanalys. I det allmänna rådet Tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden (BFNAR 2000:2) slår nämnden fast att icke-noterade företag för varje område ska tillämpa antingen ett allmänt råd från nämnden som innehåller en anpassning av en redovisningsrekommendation från Redovisningsrådet eller rådets motsvarande rekommendation. Av det anförda följer att icke-noterade företag kan hämta vägledning från RR 7 och att den rekommendationen fått praktiskt genomslag vad gäller uppställningsform för kassaflödesanalys.

### 5.3 Överväganden och förslag

Som framgått ovan ska större företag upprätta en särskild finansieringsanalys som ingår i företagets årsredovisning. Denna handling har dock under årens lopp ändrat karaktär från att innehålla en redovisning av företagets finansierings- och investeringspolitik till att lämna upplysning om företagets kassaflöden inom olika områden. För att återspegla handlingens innehåll har även dess rubricering ändrats och den kallas numera för kassaflödesanalys.

Även koncernredovisningen ska innehålla en särskild finansieringsanalys, 7 kap. 4 § 5. Detta krav gäller dock inte noterade företag som upprättar koncernredovisning med tillämpning av IAS, 7 kap. 32 §. Ett sådant företag ska i enlighet med IAS 1 upprätta finansiella rapporter som består av en balansräkning, en resultaträkning, en uppställning över förändringar i eget kapital, en kassaflödesanalys samt noter. För noterade företag som upprättar koncernredovisning enligt IFRS har alltså kravet på en särskild finansi-



eringsanalys redan slopats. Av förarbetena till den lagändringen (prop. 2004/05:24 s. 71) framgår att lagstiftaren ansåg att begreppet finansieringsanalys i ÅRL och kassaflödesanalys i IFRS fick anses syfta på samma typ av redovisningshandling. Redovisningsrådet gav uttryck för samma uppfattning. I punkt 3 i RR 7 sägs nämligen att en tillämpning av rekommendationen innebär att ÅRL:s krav på vad en finansieringsanalys ska innehålla uppfylls. Bokföringsnämnden får, genom att i avsaknad av egen normgivning hänvisa till Redovisningsrådets rekommendationer, antas ha gjort samma bedömning. Detsamma torde gälla Rådet för finansiell rapportering genom dess krav på att IAS 7 ska tillämpas även i företagets årsredovisning.

Även om både lagstiftaren och normgivande organ alltså anser att en finansieringsanalys och en kassaflödesanalys i stort sett är samma handling, eller i vart fall fyller samma funktion, anser vi att den nuvarande bestämmelsen i ÅRL om finansieringsanalys bör ändras så att den tydligare avspeglar den faktiska verkligheten och vad som i dag utgör god redovisningssed. Kravet på en särskild finansieringsanalys bör därför slopas och ersättas av ett krav på kassaflödesanalys. När det gäller innehållet i kassaflödesanalysen bör lagen begränsa sig till ett krav på att den ska innehålla en redovisning av företagets in- och utbetalningar under räkenskapsåret. Liksom tidigare bör det ankomma på normgivande organ att fastställa det närmare innehållet i kassaflödesanalysen.

## 6 Ikraftträdande

De förslag som vi lägger fram i detta slutbetänkande torde inte kräva någon längre tids förberedelser för vare sig företagen eller berörda myndigheter. Med hänsyn tagen till sedvanlig remissrunda och erforderlig beredning inom berörda departement bedömer vi det som realistiskt att förslagen ska kunna träda i kraft den 1 juli 2010.

Vårt förslag till ändring av 11 kap. 5 § BrB innebär en avkriminalisering av vissa fall som i dag betraktas som bokföringsbrott. Enligt 5 § andra stycket lagen (1964:163) om införande av brottsbalken ska straff bestämmas efter den lag som gällde när gärningen företogs. Gäller annan lag när dom meddelas, ska den lagen tillämpas, om den leder till frihet från straff eller till lindrigare straff. Denna bestämmelse anses generellt tillämplig inom straffrätten om inte något annat har föreskrivits beträffande en viss författning. Vi anser inte att någon annan övergångsbestämmelse än regleringen i 5 § nämnda lag är nödvändig såvitt avser vårt förslag till ändring i BrB.

Förslaget att slopa kravet på finansieringsanalys och ersätta det med ett krav på kassaflödesanalys innebär endast en kodifiering av vad som i dag är fast praxis och god redovisningssed. Det förslaget bör därför kunna gälla omedelbart. Förslaget att de företag som upprättar koncernredovisning med tillämpning av IFRS även ska tillämpa IFRS när det gäller att bestämma om företaget är moderföretag liksom förslaget till ny koncerndefinition i ÅRL bör däremot inte tillämpas omedelbart utan först på räkenskapsår som inleds närmast efter den 30 juni 2010. Skälet till detta är att det inte kan uteslutas att de nya reglerna leder till att företag som tidigare betraktades som dotterföretag inte längre gör det och vice versa. Sådana förändringar bör inte genomföras under pågående räkenskapsår eller tillämpas på vid ikraftträdandetidpunkten avslutade räkenskapsår.

Ändringen av 5 § tryggandelagen och slopandet av 8 a § samma lag innebär endast att lagen bringas i överensstämmelse med BFL och ÅRL och bör av det skälet gälla omedelbart. Ändringen av 7 § innebär att en sakligt omotiverad begränsning i möjligheten att minska den post i balansräkningen som avser avsättningar som gjorts enligt tryggandelagen slopas och leder till en mer rättvisande redovisning. En tillämpning av den nya bestämmelsen innebär inte någon ändrad redovisningsprincip utan är snarare att hänföra till kategorin ”uppskattningar och bedömningar” (jfr RR 5, Redovisning av byte av redovisningsprincip). Det finns därmed inget skäl att avvakta med att låta ändringen få genomslag i den praktiska tillämpningen utan den bör gälla omedelbart. Även förslaget att byta ut begreppet ”kapitalvärde” mot ”värde” som beteckning på ”upplupen del av utfäst pension” i 2 § liksom förslaget att ge Finansinspektionen vidare ramar för att fastställa grunder för beräkningen av detta värde i 3 § bör gälla omedelbart. Det får sedan ankomma på inspektionen att avgöra på vilket sätt och vid vilken tidpunkt de nya bestämmelserna bör få genomslag i praktiken.

Övriga lagförslag är av karaktären följdändringar eller redaktionella ändringar och bör genomföras på samma sätt och vid samma tidpunkt som huvudförslagen.

## 7 Konsekvenser av våra förslag

Våra förslag i detta slutbetänkande innebär inga direkta förenklingar för företagen i deras redovisningsarbete och de leder sannolikt inte till några kostnadsbesparingar för dem. Trots det är vi övertygade om att de kommer att uppfattas som positiva för näringslivet.

Särskilt förslaget till ändring av bestämmelsen om bokföringsbrott tror vi kommer att välkomnas av näringslivet. Förslaget innebär att enbart den omständigheten att en årsredovisning eller ett årsbokslut inte har upprättats inom föreskriven tid inte längre utgör bokföringsbrott. Det kommer säkert att uppfattas som en lättnad för många seriösa företagare att inte riskera straffansvar för en underlåtenhet som många gånger snarare beror på tidsbrist eller okunskap än på brottsligt uppsåt.

Avsikten med ändringarna i tryggandelagen vad gäller beräkning av företagets pensionsskuld är att de ska leda till en bättre och mer rättvisande redovisning av pensionsskulden samt underlätta en positiv utveckling av god redovisningssed och torde av det skälet uppfattas som positiva.

Förslaget att ett företag som upprättar koncernredovisning med tillämpning av IFRS också ska tillämpa IFRS för att avgöra om det är moderföretag och därmed koncernredovisningsskyldigt framstår som så självklart att det inte kan uppfattas som annat än positivt. Den ändrade koncerndefinitionen i ÅRL – som innebär dels att ett företag bara kan ha ett moderföretag, dels att det inte föreligger ett absolut krav på att ett företag ska äga någon andel i ett annat företag för att sistnämnda företag ska vara dotterföretag – medför att ett företags koncerntillhörighet bestäms utifrån vad som är företagsekonomiskt och redovisningsmässigt motiverat. På så sätt torde förslaget leda till mer rättvisande koncernredovisningar.

När det gäller eventuella konsekvenser för det allmänna gör vi följande överväganden.

Vårt förslag till ändring av bestämmelsen om bokföringsbrott i 11 kap. 5 § BrB kan möjligen påverka de brottsbekämpande myndigheternas arbete med att utreda och beivra ekonomisk brottslighet. I dag kan en förundersökning inledas på den grunden att ett företag inte har offentliggjort sin årsredovisning i rätt tid vilket kan vara till nytta i de fall man misstänker att det förekommer annan allvarligare ekonomisk brottslighet men inte har några mer påtagliga bevis för detta. Denna ingång till företag vari man misstänker oegentligheter av något slag går förlorad med vårt förslag. Å andra sidan innebär avkriminaliseringen av vissa fall av bokföringsbrott att det frigörs personella och ekonomiska resurser som kan användas på annat sätt. Sammantaget torde förslaget därför inte innebära någon kostnadsökning eller behov av förstärkning för berörda myndigheter.

Vårt förslag att ge Finansinspektionen vidare ramar för att fastställa grunder för beräkningen av värdet av ”upplupen del av utfäst pension” kan i vart fall initialt leda till ett visst merarbete för inspektionen. Vi bedömer emellertid den eventuella kostnadsökning som detta kan föra med sig som högst marginell och torde inte kräva någon resursförstärkning.

Vi bedömer att våra förslag inte får några skattemässiga konsekvenser.

## 8 Författningskommentar

### 8.1 Förslag till lag om ändring i brottsbalken

#### *11 kap. 5 §*

Förslaget har behandlats i avsnitt 2.7.

I paragrafens *första stycke* har ordet ”ekonomiska” före ”resultat eller ställning” utgått. Syftet med ändringen är dels att anpassa terminologin till bestämmelsen i 5 kap. 1 § BFL, dels att tydliggöra att man vid prövningen av om någon har gjort sig skyldig till bokföringsbrott måste beakta företagets samlade bokföring. Inte bara årsredovisningen och årsbokslutet utan även den löpande bokföringen, grundbokföring och huvudbokföring, ska ske på ett sådant sätt att det är möjligt att överblicka verksamhetens ställning och resultat. Här ingår bl.a. att företaget, i samband med att den löpande bokföringen avslutas, ska bokföra sådana poster som är nödvändiga för att bestämma räkenskapsårets intäkter och kostnader och den finansiella ställningen på balansdagen (5 kap. 3 § BFL). Om den löpande bokföringen uppfyller dessa krav ska enbart den omständigheten att en årsredovisning eller ett årsbokslut inte har upprättats inte längre medföra ansvar för bokföringsbrott. För detta krävs att bokföringen i övrigt uppvisar sådana brister att det inte går att i huvudsak bedöma rörelsens ställning och resultat. I dag använder sig de flesta företag av någon form av databaserad bokföring och det är i dessa fall inga problem att med ledning av den löpande bokföringen ta fram en balansrapport eller resultatrapport. Om det i det enskilda fallet visserligen är möjligt att ta fram relevant information, även om en årsredovisning eller ett årsbokslut inte föreligger, men detta kräver en mer omfattande arbetsinsats kan det inte sägas vara möjligt att i huvudsak bedöma rörelsens ställning och resultat. I sådant fall anses även efter ändringen ett straffbart åsidosättande av bokföringsskyldigheten föreligga. Vad som i detta sammanhang kan betraktas som en

godtagbar arbetsinsats måste bedömas från fall till fall med hänsyn till förhållandena i det enskilda företaget varvid verksamhetens omfattning och antalet transaktioner naturligtvis spelar en avgörande roll.

## 8.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelser m.m.

### 2 och 3 §§

Förslagen har behandlats i avsnitt 4.4.4.

I 2 § andra stycket regleras vad som menas med ”upplupen del av utfäst pension”, jfr 5 § andra stycket, och av 3 § framgår hur detta belopp ska beräknas. Enligt sistnämnda bestämmelse ska beräkningen ske med ledning av försäkringstekniska grunder som fastställs av regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer, dvs. Finansinspektionen.

I 2 § *andra stycket* och i 3 § har begreppet ”kapitalvärde” ersatts av begreppet ”värde”. Samtidigt har kravet på att beräkningen ska ske enligt försäkringstekniska grunder i slopats. Syftet med ändringarna är att ge Finansinspektionen bättre möjligheter att anpassa sina föreskrifter för beräkningen av ”upplupen del av utfäst pension” så att de säkerställer en korrekt och rättvisande redovisning av olika typer av pensionsutfästelser.

### 5 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 4.4.1.

Terminologin i *första och andra styckena* har anpassats till den som förekommer i uppställningsformerna för balansräkningen i årsredovisningslagarna. Rubriken Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser förekommer i uppställningsformerna för balansräkningen i ÅRL och ÅRKL. I ÅRFL används i stället rubriken Pensioner och liknande förpliktelser.

En följd av detta förslag är att 8 a § kan upphävas.

## 7 §

Förslaget har behandlats i avsnitt 4.4.3.

Paragrafen innehåller i *första stycket* en begränsningsregel för hur posten Avsatt till pensioner får minskas och uppfattas allmänt på så sätt att en avsättning som gjorts enligt tryggandelagen inte får minskas om inte samtliga utfästelser som arbetsgivaren får skuldföra har täckning i pensionsstiftelses förmögenhet, och detta oavsett om arbetsgivaren faktiskt har skuldfört utfästelserna enligt tryggandelagen. Ändringen innebär att enbart sådana utfästelser som faktiskt har skuldförts enligt tryggandelagen ska beaktas vid tillämpningen av bestämmelsen. Vidare har hänvisningen till posten Avsatt till pensioner ersatts med en hänvisning till sådan delpost som avses i 5 §. Bakgrunden till den ändringen framgår av författningskommentaren till 5 §.

## 8 och 14 §§

I paragraferna har hänvisningen till posten Avsatt till pensioner ersatts av en hänvisning till sådan delpost som avses i 5 §. Se vidare författningskommentaren till den paragrafen.

### **8.3 Förslag till lag om ändring i försäkringsrörelselagen (1982:713)**

#### *1 kap. 9 §*

I paragrafen har en ny koncerndefinition införts. Definitionen är i sak likalydande med den som vi samtidigt föreslår ska införas i 1 kap. 4 § ÅRL. Se vidare författningskommentaren till den paragrafen.

#### *1 kap. 9 f §*

Som en följd av ändringen av 1 kap. 9 § har hänvisningen till den paragrafen ändrats till att avse första till tredje styckena.



#### **8.4 Förslag till lag om ändring i sparbankslagen (1987:619)**

##### *1 kap. 2 §*

I paragrafen har en ny koncerndefinition införts. Definitionen är i sak likalydande med den som vi samtidigt föreslår ska införas i 1 kap. 4 § ÅRL.

##### *1 kap. 3 §*

Som en följd av ändringen av 1 kap. 2 § har hänvisningen till den paragrafen ändrats till att avse första till tredje styckena.

#### **8.5 Förslag till lag om ändring i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar**

##### *1 kap. 4 §*

I paragrafen har en ny koncerndefinition införts. Definitionen är i sak likalydande med den som vi samtidigt föreslår ska införas i 1 kap. 4 § ÅRL. Se vidare författningskommentaren till den paragrafen.

##### *1 kap. 5 §*

Som en följd av ändringen av 1 kap. 4 § har hänvisningen till den paragrafen ändrats till att avse första till tredje styckena.

##### *10 kap. 6 §*

I fjärde stycket har hänvisningen till rubriken Avsatt till pensioner eller sådan delpost som avses i 8 a § tryggandelagen ersatts av en hänvisning till sådan delpost som avses i 5 § tryggandelagen. Se vidare författningskommentaren till 5 § tryggandelagen.

## **8.6 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel**

### *2 §*

I första stycket 5 har hänvisningen till rubriken Avsatt till pensioner eller sådan delpost som avses i 8 a § tryggandelagen ersatts av en hänvisning till sådan delpost som avses i 5 § tryggandelagen. Se vidare författningskommentaren till 5 § tryggandelagen.

## **8.7 Förslag till lag om ändring i lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader**

### *2 §*

I paragrafen har hänvisningen till rubriken Avsatt till pensioner eller sådan delpost som avses i 8 a § tryggandelagen ersatts av en hänvisning till sådan delpost som avses i 5 § tryggandelagen. Se vidare författningskommentaren till 5 § tryggandelagen.

## **8.8 Förslag till lag om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554)**

### *1 kap. 4 §*

Förslaget har behandlats i avsnitt 3.5.3.

I paragrafen har en ny koncerndefinition införts. Den innebär att de fyra alternativa koncerngrunderna i det nuvarande *första stycket* utmönstras och i stället anges att ett företag är moderföretag om det har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över ett annat företag oavsett om det äger andelar i det andra företaget eller inte. Genom kravet att moderföretaget "ensamt" ska utöva ett bestämmande inflytande slås fast att ett företag bara kan ha ett moderföretag. Vidare följer av den nya definitionen att det inte finns något krav på att moderföretaget måste äga en minst en andel för att vara moderföretag. Av det nya *andra stycket* framgår att om ett företag innehar rösträttsmajoritet i ett annat företag presumeras ett koncernförhållande föreligga.

*1 kap. 4 a §*

Förslaget har behandlats i avsnitt 3.5.2.

Paragrafen är ny. Av *första stycket* framgår att företag som enligt den s.k. IAS-förordningen är skyldiga att tillämpa IFRS på koncernredovisningen även ska tillämpa IFRS för att avgöra om företaget är moderföretag. Genom hänvisningen i *andra stycket* till 7 kap. 33 § framgår att detta även gäller företag som frivilligt väljer att upprätta sin koncernredovisning i enlighet med IFRS.

*1 kap. 6 §*

Som en följd av ändringen av 1 kap. 4 § har hänvisningen till den paragrafen ändrats till att avse första till tredje styckena.

*2 kap. 1 §*

Förslaget har behandlats i avsnitt 5.3.

Ändringen innebär att kravet på finansieringsanalys slopas och ersätts av ett krav på kassaflödesanalys.

*5 kap. 8 §*

Ändringen i *första stycket* är föranledd av att koncerndefinitionen i 1 kap. 4 § har ändrats.

*6 kap. 5 § och rubriken närmast före*

Förslaget har behandlats i avsnitt 5.3.

Ändringarna är föranledda av att kravet i 2 kap. 1 § på finansieringsanalys slopas och ersätts av ett krav på kassaflödesanalys. Kassaflödesanalysen ska innehålla en redovisning av företagets in- och utbetalningar under räkenskapsåret.

*7 kap. 4 §*

Förslaget har behandlats i avsnitt 5.3.

Ändringen innebär att kravet på finansieringsanalys slopas och ersätts av ett krav på kassaflödesanalys.

*7 kap. 31 § och rubriken närmast före*

Förslaget har behandlats i avsnitt 5.3.

Ändringen är föranledd av att kravet i 7 kap. 4 § på finansieringsanalys slopas och ersätts av ett krav på kassaflödesanalys.

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

*1 kap. 4 §*

Paragrafen har kompletterats med en hänvisning till 1 kap. 4 a § ÅRL. Se vidare författningskommentaren till den paragrafen.

*6 kap. 1 §*

Förslaget har behandlats i avsnitt 5.3.

Ändringen är föranledda av att kravet i 2 kap. 1 § ÅRL (jfr 2 kap. 2 § ÅRKL) på finansieringsanalys slopas och ersätts av ett krav på kassaflödesanalys.

*7 kap. 4 §*

Förslaget har behandlats i avsnitt 5.3.

Ändringen är föranledd av att kravet på finansieringsanalys slopas och ersätts av ett krav på kassaflödesanalys.

### **8.10 Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag**

Paragrafen har kompletterats med en hänvisning till 1 kap. 4 a § ÅRL. Se vidare författningskommentaren till den paragrafen.

### **8.11 Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1570) om medlemsbanker**

#### *1 kap. 5 §*

I paragrafen har en ny koncerndefinition införts. Definitionen är i sak likalydande med den som vi samtidigt föreslår ska införas i 1 kap. 4 § ÅRL. Se vidare författningskommentaren till den paragrafen.

#### *1 kap. 6 §*

Som en följd av ändringen av 1 kap. 5 § har hänvisningen till den paragrafen ändrats till att avse första till tredje styckena. Paragrafen har vidare justerats språkligt.

### **8.12 Förslag till lag om ändring i lagen (1996:761) om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek**

#### *8 §*

I paragrafen har hänvisningarna till rubriken Avsatt till pensioner eller sådan delpost som avses i 8 a § tryggandelagen ersatts av en hänvisning till sådan delpost som avses i 5 § tryggandelagen. Se vidare författningskommentaren till 5 § tryggandelagen.

### **8.13 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)**

#### *28 kap. 4 §*

I första stycket har hänvisningarna till rubriken Avsatt till pensioner och delpost under rubriken Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser ersatts av en hänvisning till sådan delpost som avses i 5 § tryggandelagen. Se vidare författningskommentaren till 5 § nämnda lag.

### **8.14 Förslag till lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551)**

#### *1 kap. 11 §*

I paragrafen har en ny koncerndefinition införts. Definitionen är i sak likalydande med den som vi samtidigt föreslår ska införas i 1 kap. 4 § ÅRL. Se vidare författningskommentaren till den paragrafen.

#### *1 kap. 12 §*

Som en följd av ändringen av 1 kap. 11 § har hänvisningen till den paragrafen ändrats till att avse första till tredje styckena.

#### *25 kap. 14 §*

I första stycket 1 har hänvisningen till sådan delpost som enligt 8 a § tryggandelagen redovisas under rubriken Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser ersatts av en hänvisning till sådan delpost som avses i 5 § tryggandelagen. Se vidare författningskommentaren till den paragrafen.

## 8.15 Förslag till lag om ändring i lagen (2006:1371) om kapitaltäckning och stora exponeringar

### *1 kap. 4 §*

I paragrafen har en ny koncerndefinition införts. Definitionen är i sak likalydande med den som vi samtidigt föreslår ska införas i 1 kap. 4 § ÅRL. Se vidare författningskommentaren till den paragrafen.

### *1 kap. 6 §*

Som en följd av ändringen av 1 kap. 4 § har hänvisningen till den paragrafen ändrats till att avse första till tredje styckena.

# Särskilt yttrande

## Särskilt yttrande av experten Roland Andersson

### Inledning

Jag delar inte utredningens överväganden när det gäller straffansvaret för bokföringsbrott. Jag vill dock redan nu framhålla att jag inte har något emot en viss avkriminalisering när det gäller underlåtenhet att i tid upprätta en årsredovisning (och också årsbokslut som jag dock inte närmare berör). Men enligt min mening bör frågan ges en annan lagteknisk lösning än den som utredningen föreslår. En lösning som till skillnad mot utredningens förslag verkligen får den effekt som eftersträvas och som inte medför några ändringar i de grundläggande förutsättningarna för straffansvar för bokföringsbrott (jfr utredningens direktiv). Ett förslag som inte heller medför några praktiska olägenheter vare sig för enskilda personer eller för de brottsutredande myndigheterna. Jag lämnar mitt förslag i ett avslutande avsnitt.

När det däremot gäller underlåtenhet att över huvud taget upprätta en årsredovisning ser jag inga sakliga skäl för någon avkriminalisering, möjligen med något enstaka undantag (se vidare under avsnittet En alternativ lösning). Anser man att årsredovisningen är överflödigt och onödigt betungande för vissa företag, eftersom allt som ska framgå av årsredovisningen redan framgår av den löpande bokföringen, frågar jag mig varför det ska krävas att dessa företag avslutar den löpande bokföringen med en årsredovisning. Än mer frågande är jag till varför årsredovisningen då ska anses så väsentlig för bedömningen av ett aktiebolag i ekonomiskt hänseende att det är den som ska revideras, läggas fram på bolagsstämman och därefter offentliggöras och att bolaget kan likvideras om inte en årsredovisning upprättas inom viss tid.

Straffbestämmelsen för bokföringsbrottet är av central betydelse för ekobrottsbekämpningen. Den används inte bara mot ekonomisk



”vardagsbrottslighet”, utan har visat sig vara ett effektivt vapen också mot organiserad och allvarlig ekonomisk brottslighet. Det blir allt vanligare att utredningarna inriktas på bokföringsbristerna som normalt går att utreda mycket snabbare än misstankar om grova skattebrott och grova oredligheter som nästan alltid medför utredningssvårigheter. Mot den bakgrunden är det särskilt angeläget att förändringar av straffbestämmelsen inte medför att det straffbara området förändras på ett icke avsett sätt, att straffbestämmelsen blir otydlig eller att den straffrättsliga förutsägbarheten minskar. Förändringar av det slaget kan begränsa möjligheterna att tillämpa den för ekobrottsbekämpningen så centrala bestämmelsen om bokföringsbrott. De främjar inte heller den enskildes rätts-säkerhet.

Högsta domstolen har under de senaste åren i ett antal domar slagit fast hur straffbestämmelsen om bokföringsbrott ska tillämpas. Det finns således en tydlig praxis på området och det råder normalt ingen tvekan om vad som kan bestraffas som bokföringsbrott. Om utredningens förslag genomförs skulle detta innebära att ny praxis måste utvecklas och att vi skulle få en period av ovisshet om vad som är straffbart som bokföringsbrott. Detta skulle definitivt inte gynna bekämpningen av den ekonomiska brottsligheten och inte heller vara till fördel för de bokföringsskyldiga.

Mot detta kan naturligtvis hävdas att varje ändring av lagstiftningen kan medföra att ny praxis måste utvecklas. Men det som i första hand talar emot att utredningens förslag genomförs är att den inte redovisat några sakligt motiverade skäl för sitt förslag. Högsta domstolens dom har inte fått de långtgående konsekvenser som utmålats av vissa kritiker. Den har snarare inneburit en hälsosam uppstramning av hur bokföringsskyldigheten fullgörs i landets aktiebolag och dessutom stärkt revisorernas oberoende. Utredningen har inte heller analyserat de straffrättsliga effekterna av förslaget. De är därför svåra att överblicka.

## Bokföringsbrottet och bokföringsskyldigheten

### *Allmänt*

Straffbestämmelsen om bokföringsbrott är ett s.k. blankettstraffbud. Den får sitt närmare innehåll genom vad som föreskrivs i andra lagar, framför allt bokföringslagen och årsredovisningslagen.

Straffbestämmelsen om bokföringsbrott har setts över vid flera tillfällen under senare tid. Borgenärsbrottsutredningen föreslog i sitt slutbetänkande (SOU 1996:30) att bestämmelsen om bokföringsbrott skulle förtydligas så att det uttryckligen skulle göras skillnad mellan löpande bokföring och årsbokslut. Utredningen konstaterade att även om huvudbokföringen förts fullkomligt korrekt gäller ofta att denna inte ger möjlighet att i huvudsak bedöma rörelsens ekonomiska resultat och ställning (se s. 19 och 130 ff.). Det förslag som utredningen lämnade ledde dock inte till någon lagstiftning.

Frågan togs på nytt upp i departementspromemorian Bokföringsbrott och brott mot borgenärer (Ds 2002:57). I promemorian uttalades att det inte fanns behov av att ändra bestämmelsen om bokföringsbrott så att tydligare skillnad görs mellan bristerna i fråga om rörelsens förlopp å ena sidan och dess ekonomiska resultat och ställning å andra sidan. Även om en sådan ändring skulle kunna ha pedagogiska fördelar ansågs det kunna krävas av dem som för talan om bokföringsbrott respektive dem som dömer i sådana mål att de känner till åtminstone de mest grundläggande begreppen i ekonomisk redovisning (s. 103). Det bör särskilt framhållas att detta skrevs efter att 1999 års bokföringslag trätt i kraft enligt vilken årsredovisningen är att betrakta som en del av bokföringen.

Utgångspunkten för de redovisade övervägandena har således varit att det över huvud taget inte är möjligt att utifrån den löpande bokföringen bedöma rörelsens ekonomiska resultat och ställning. Den löpande bokföringen ger inte, och är inte heller avsedd att ge någon ekonomisk bild av företaget liknande den information årsredovisningen ger. För att kunna bedöma rörelsens ekonomiska resultat och ställning måste rörelsens intressenter ta del av årsredovisningen. Att så är fallet framgår med all tydlighet av bokföringslagen (1976:125) 2 § 2 p. där det framgår att årsbokslut ska upprättas till upplysning om rörelsens ekonomiska resultat och ställning.

De nu redovisade slutsatserna framstår som självklara om man tar avstamp i de grundläggande förutsättningarna för straffansvar för bokföringsbrott. Straffbestämmelsen om bokföringsbrott värnar endast den bokföring som ska föras enligt bokföringslagen. För att man ska undgå ansvar för bokföringsbrott ska rörelsens förlopp, ekonomiskt resultat och ställning i huvudsak kunna bedömas med ledning av just bokföringen. Förloppet framgår av den löpande bokföringen (grund- och huvudbok) och det ekonomiska resultatet och ställningen av årsredovisningen. Det krävs således att det upprättas en sådan handling som uppfyller de krav som i lagen ställs på en årsredovisning. Det är bara genom det angivna förfarings sättet med bl.a. krav på värderingar och upplysningar som det är möjligt att göra en säker ekonomisk bedömning. Förekomsten av eventuella andra handlingar kan därför inte påverka bedömningen av om huvudsakskriteriet är uppfyllt.

#### *Närmare om skillnaden mellan löpande bokföring och årsredovisningen*

För mig är det uppenbart att lagstiftaren velat framtvunga att årsredovisningen till fullo ska upprättas eftersom det endast är genom den som företagets ledning får den överblick över bolagets resultat och ställning som krävs för att de ska kunna fatta de beslut som ger bolagets borgenärer och andra intressenter det skydd de har rätt att kräva. Härigenom har lagstiftaren indirekt skapat ett skydd åt bolagets samtliga intressenter. Detta skydd får de inte genom den löpande bokföringens resultat- och balansrapporter.

Enligt årsredovisningslagen ska värderingen av de olika posterna ske med iakttagande av rimlig försiktighet. Detta innebär särskilt att hänsyn ska tas till alla förutsebara och möjliga förluster som är hänförliga till räkenskapsåret även om dessa förluster blir kända först efter räkenskapsårets utgång men före upprättandet av årsredovisningen.

Det är knappast en slump att det är årsredovisningen och inte en sammanfattning av huvudboken, dvs. resultat- och balansrapporter, som ska offentliggöras för att utomstående intressenter ska få en rättvisande bild av företagets ekonomiska status. Utomstående intressenter har inte någon ovillkorlig rätt att få ta del av ett bolags samlade bokföring.

Skillnaden enligt bokföringslagen mellan den löpande bokföringen och årsredovisningen är den s.k. bokslutsprocessen. Den löpande bokföringen avslutas med att periodiseringar tillförs. Därmed ingår alla affärshändelser i den löpande bokföringen. Därefter påbörjas bokslutsarbetet med att utifrån ledningens intentioner med rörelsen vid balansdagen klassificera tillgångarna som omsättnings- eller anläggningstillgångar. Det som förra året var en anläggningstillgång, t.ex. en traktor, kan nästa år vara en omsättningsstillgång eftersom den planeras att säljas. Denna bedömning kan endast utföras av den som känner till hur tillgångarna kommer att användas under nästa räkenskapsår, dvs. ledningen.

Klassificeringen påverkar i väsentlig utsträckning värderingen av tillgångarna. Ska de skrivas av eller värderas enligt lägsta värdets princip? Klassificeringen styr även balansräkningens indelning på omsättnings- eller anläggningstillgångar och kort- eller långfristiga skulder. Klassificeringen ger således möjlighet att bl.a. bedöma företagets likviditet. Att klassificeringar görs korrekt är en förutsättning för att verksamheten ska kunna jämföras med föregående år och med andra företag.

När tillgångarna och skulderna är klassificerade är det dags att värdera tillgångarna utifrån den kunskap ledningen har vid balansdagen. Det är då viktigt att värderingen utförs i nära samband med den dagen så att det verkligen är balansdagens kunskap som används.

Efter att tillgångar och skulder värderats ska resultat- och balansräkningar ställas upp på det sätt lagen kräver. Av resultat- och balansräkningar ska bl.a. kunna utläsas olika former av lönsamhetstal, såsom resultatmarginal, resultat per aktie, avkastning på totalt kapital, likviditet samt soliditet för att verksamheten ska kunna jämföras med föregående år och med andra företag. Inom linjen ska sedan tillföras uppgifter om ställda panter, dvs. tillgångar företaget inte fritt förfogar över samt ansvarsförbindelser. Dessa är viktiga att känna till eftersom de riskerar att drabba företaget negativt. Därefter tillförs notsystemet, dvs. de tilläggsupplysningar som kompletterar resultat- och balansräkningarna. En sådan tilläggsupplysning som är tvingande är om man bytt värderingsprincip. Utan vetskap om detta kan verksamheten inte bedömas på ett rättvisande sätt.

Innan årsredovisningen skrivs under ska i dess förvaltningsberättelse informeras om alla väsentliga händelser, dvs. sådana händelser som skulle påverka en initierad bedömare, som inträffat

mellan balansdagen och datumet för underskrift. Därigenom garanteras att årsredovisningen i allt väsentligt alltid återger en "färsk bild" av verksamheten oavsett när årsredovisningen upprättas. En fordran till mycket betydande belopp kan bli mindre värd eller till och med helt värdelös utan att det framgår av den löpande bokföringen (se Högsta domstolens dom 2006-12-01 i mål nr B 4814-03).

En i sammanhanget mycket viktig omständighet är således att årsredovisningens innehåll är en garant för att det efter räkenskapsårets slut inte inträffat några händelser av väsentlig betydelse för årets resultat och ställning. När årsredovisningen skrivs under intygas att årsredovisningen är upprättad i enlighet med lagstiftningen. Om någon som skriver under årsredovisningen har en annan uppfattning om vad årsredovisningen borde innehålla kan han eller hon avge en avvikande mening. Genom undertecknandet av årsredovisningen intygar företagets ledning således inte bara att innehållet är korrekt utan också att det inte inträffat något av väsentlig betydelse för bedömningen av företaget som inte framgår av årsredovisningen.

Vad som nu beskrivits visar tydligt att årsredovisningen innehåller en rad väsentliga uppgifter för bedömningen av företagets ekonomiska resultat och ställning som inte alls framgår av den löpande bokföringens resultat- och balansrapporter.

*NJA 2004 s. 618*

I NJA 2004 s. 618 dömdes den tilltalade för bokföringsbrott av normalgraden bestående i att han som företrädare för ett aktiebolag vid två tillfällen underlåtit att inom förskrivna tid upprätta årsredovisning för aktiebolaget. Högsta domstolens dom har blivit föremål för kritik från visst håll. Domen har framställts som en "nykriminalisering" som innehåller en alltför sträng tillämpning av straffbestämmelsen och som inte tar tillräcklig hänsyn till hur bokföringsskyldigheten fullgörs i praktiken.

För det första kan konstateras att domen inte utgör någon nykriminalisering utan bara är en logisk följd av hur bokföringsskyldigheten förhåller sig till bokföringsbrottet. Domstolen slår endast fast det självklara förhållandet att bestämmelsen om bokföringsbrott får sitt tillämpningsområde genom innehållet i bokföringslagen och årsredovisningslagen.

För det andra står det naturligtvis var och en fritt att hävda att Högsta domstolen misstagit sig beträffande regelverkets innehåll eller i vart fall tolkat det på ett sätt som inte skulle vara förenligt med lagstiftningens ändamål och syfte. För mig är en sådan kritik främmande. Högsta domstolens domar ger besked om hur gällande lagstiftning ska tolkas och tillämpas. Oavsett om man gillar en dom eller inte så ger den uttryck för gällande rätt. Högsta domstolen har – helt i linje med vad som framgår av lag och förarbeten – slagit fast att ett aktiebolags resultat och ställning för räkenskapsåret inte framgår av den löpande bokföringen.

För det tredje konstaterar jag att de långtgående negativa effekterna av domen som utmålats av kritikerna har uteblivit. Den statistik som utredningen själv redovisar beträffande brottsanmälningarna för de senaste åren visar detta. I det sammanhanget bör tilläggas att enligt Ekobrottsmyndighetens erfarenhet har de flesta som lagförs för brister när det gäller årsredovisningen inte heller skött den löpande bokföringen och än mindre utfört något som helst bokslutsarbete. Av processekonomiska skäl har dock förundersökningarna begränsats till årsredovisningen, eftersom påföljden – för det mesta alltid villkorlig dom och dagsböter – hade blivit densamma även om bristerna i den löpande bokföringen tagits med i åtalet. Att begränsa förundersökningarna på det sättet frigör resurser som kan riktas mot den grova och organiserade ekonomiska brottsligheten. Vidare kan det förhållandet att någon årsredovisning inte registrerats i tid hos Bolagsverket vara en avgörande omständighet när åklagaren har att ta ställning till om det finns anledning att inleda en förundersökning om ekonomisk brottslighet.

### **Närmare om utredningens förslag**

Utredningen har som en grundläggande utgångspunkt för sina överväganden slagit fast följande.

Den process som själva avslutandet av den löpande bokföringen utgör och vars slutresultat kommer till uttryck i ett årsbokslut eller årsredovisning är en utomordentligt viktig del av bokföringsarbetet och att det skulle framstå som högst besynnerligt om den delen av bokföringsarbetet inte skulle ingå i bokföringsskyldigheten.

Utredningen och jag tycks således dela uppfattningen att årsredovisningen är en utomordentligt viktig del av bokföringen. Mot den bakgrunden har jag svårt att förstå hur utredningen kan föreslå att det som enligt lag ska framgå av årsredovisningen just i straffrättsligt hänseende ska anses framgå redan av den löpande bokföringen. Som framgått är skillnaden i informationsnivån mellan den löpande bokföringen och årsredovisningen mycket betydande. Att lyfta bort en så väsentlig del av bokföringsskyldigheten från det straffbara området är ett grundskott mot bokföringsbrottet och innebär en väsentlig ändring i de grundläggande förutsättningarna för straffansvar för bokföringsbrott. Diskrepansen mellan bokföringsskyldighetens omfattning och innehållet i straffbestämelsen för bokföringsbrott blir omotiverat stor och skapar osäkerhet om tillämpningsområdet, något som jag utvecklar i det följande.

De fall som utredningen i första hand tycks ömma för och som ska gynnas av förslaget torde vara följande. Informationen i den löpande bokföringen har genom bokslutsarbetet bearbetats till en slutprodukt som i princip innehåller alla uppgifter som ska finnas i en årsredovisning. Den första fråga som man med fog då ställer sig är varför inte de få handgrepp som krävs för att en årsredovisning formellt ska vara upprättad också utförs. Antalet fall där man efter fullgjort bokslutsarbete stannar upp och inte fullföljer med en årsredovisning torde vara mycket få och i det närmaste försumbara.

Utredningens överväganden och förslag illustrerar tydligt vilken tveksam lagstiftningsmetod det är att försöka komma till rätta med en undantagssituation genom att göra förändringar som får en generell räckvidd. Utredningen har inte tillräckligt analyserat de straffrättsliga effekterna av sitt förslag. Förslaget träffar inte bara det fall som nu beskrivits utan får också effekter för hur bestämelsen om bokföringsbrott över huvud taget ska tillämpas som är svåra att överblicka. I författningskommentaren anger utredningen följande.

Om det i det enskilda fallet visserligen är möjligt att ta fram relevant information, även om en årsredovisning eller årsbokslut inte föreligger, men kräver en mer omfattande arbetsinsats kan det inte sägas vara möjligt att i huvudsak bedöma rörelsens ställning och resultat. I sådant fall anses även efter ändringen ett straffbart åsidosättande föreligga.

Arbetsinsatsens omfattning i det enskilda fallet skulle alltså vara avgörande för om bokföringsbrott föreligger när årsredovisning inte upprättats. Att ansvar för bokföringsbrott kan inträda vid brister i den löpande bokföringen torde inte behöva påpekas och kan knappast vara vad utredningen avser. Enligt utredningen kan frågan om en bokföringsskyldig ska dömas för bokföringsbrott om han eller hon struntar i att upprätta en årsredovisning normalt inte besvaras utan att man först tar del av all bokföring och därefter uppskattar om det *kräver en mer omfattande arbetsinsats* att ta fram den för årsredovisningen relevanta informationen. En reglering med ett sådant innehåll kan inte anses uppfylla de krav på förutsebarhet som i dag ställs på en straffbestämmelse.

De preliminära ingående balanser som brukar tas fram kan inte ersätta årsredovisningen, eftersom de är just preliminära och dessutom inte ger en fullständig bild av ett företags ekonomiska situation. Därför frågar jag mig om det ska vara straffritt att år efter år underlåta att upprätta årsredovisningar och låta intressenterna förlita sig på en bokföring som är ofullständig eller är det utredningens mening att man i sådana fall likväl ska straffas för bokföringsbrott, men inte för brister beträffande årsredovisningen, utan för brister i den löpande bokföringen. En sådan ordning torde bli förvirrande för den bokföringsskyldige.

Utredningen vill ta bort straffansvaret för den del av bokföringen som utan tvekan är av störst betydelsen för rörelsens intressenter, både direkt och indirekt. Som jag redan framhållit framstår detta för mig inte bara som inkonsekvent utan också som en väsentlig ändring i de grundläggande förutsättningarna för straffansvar för bokföringsbrott.

En fråga av avgörande betydelse – och som egentligen borde ställas först – är om strykningen av ordet ”ekonomiska” i lagtexten över huvud taget får den effekt som utredningen avser. Det torde nämligen vara likgiltigt om man talar om ekonomiskt resultat och ställning eller bara resultat och ställning. Faktum kvarstår att det är en väsentlig skillnad i informationskravet mellan den löpande bokföringen och årsredovisningen och i 1999 års bokföringslag är begreppet ekonomiska borttaget utan att det i övrigt medfört någon som helst förändring i kraven på upprättande av årsredovisning.

Det resonemang av mer semantisk natur som utredningen har som utgångspunkt för sitt förslag framstår inte för mig som helt övertygande, särskilt om det ställs mot Högsta domstolens klara



och tydliga uttalanden i frågan. Jag ställer mig således tveksam till om domstolen skulle ha dömt annorlunda i NJA 2004 s. 618 med utredningens förslag till lydelse av straffbestämmelsen.

### Särskilt om revisorns roll

Högsta domstolens dom har påståtts medföra problem för landets revisorer. Utredningen hävdar att det förslag den lägger fram skulle avhjälpa de problem som må finnas. Som en av Ekobrottsmyndighetens kontaktpersoner i förhållande till landets revisorer har jag en mångårig erfarenhet av vilka problem revisorerna ställs inför och hur de ser på sin roll.

De erfarenheter jag då vunnit gör att jag inte delar utredningens uppfattning. Det kan knappast vara någon förenkling för revisorerna att – som utredningen förordar – tvingas ta ställning till om det kräver en mer omfattande arbetsinsats att ta fram den för årsredovisningen relevanta informationen (jfr ovan) innan de underrettas om misstanke om bokföringsbrott enligt 9 kap. 42–44 §§ i aktiebolagslagen.

Till detta bör också läggas att även om underlåtenhet att upprätta årsredovisning avkriminaliseras på sätt utredningen föreslår så försvinner inte problemen för revisorerna. En revisor är enligt god revisionssed skyldig att verka för att årsredovisningen upprättas i tid. Underlåter revisorn att göra detta kan han eller hon vara tvungen att avgå och riskerar dessutom kritik av Revisorsnämnden. Nämnden har meddelat disciplinära åtgärder mot revisorer som avgett revisionsberättelser trots att samtliga styrelseledamöter inte undertecknat årsredovisningen. Detta motiverades med att någon årsredovisning inte formellt var avgiven. Se t.ex. Revisorsnämndens beslut D14/04 och D3/05.

Utredningens förslag innebär i den delen inte någon förbättring, utan medför i stället att revisorn blir av med ett av sina viktigaste påtryckningsmedel, nämligen att han eller hon måste anmäla företagaren för bokföringsbrott och avgå om inte årsredovisningen kommer fram i tid. Detta hot brukar i de flesta fall räcka för att få näringsidkaren att upprätta årsredovisningen. Enligt den information som jag fått från revisorer förebyggs i dag ett stort antal bokföringsbrott genom revisorernas försorg.

## En alternativ lösning

Jag har inledningsvis framhållit att jag inte har något emot en avkriminalisering av vissa fall av försenad årsredovisning.

För förseningar som är längre än fem månader (jfr bestämmelsen om tvångslikvidation i aktiebolagslagen) och för fall där någon årsredovisning över huvud taget inte upprättats ser jag av skäl som jag tidigare redovisat normalt inte några bärande motiv för en avkriminalisering. När det gäller den senare kategorin kan jag dock tänka mig att göra undantag också för vissa fall där någon verksamhet över huvud taget inte förekommit och i vissa likvidationsfall.

För förseningar upp till fem månader torde gärningen ofta kunna bedömas som ringa bokföringsbrott. Detsamma bör kunna gälla för enstaka fall av den undantagskaraktär som jag nyss beskrivit. Det tycks för övrigt kunna skönjas en utveckling av det slaget i underrättspraxis.

Genom att införa en åtalsprövningsregel för ringa bokföringsbrott med skatteförseelse som förebild skulle de bagatellartade överträdelserna kunna hållas borta från det straffbara området. Enligt 13 § skattebrottslagen får åtal för skatteförseelse väckas endast om det är påkallat av särskilda skäl. Det starkaste motivet för presumtionen mot åtal i dessa fall är att skattetillägget anses vara en tillräcklig sanktion när det är fråga om skatteundandraganden på en låg nivå (upp till ett basbelopp). Samma resonemang kan föras beträffande mindre allvarliga förseningar när det gäller årsredovisningen; den förseningsavgift som Bolagsverket tar ut skulle på samma sätt som skattetillägget vara en tillräcklig sanktion.

Det finns flera fördelar med mitt förslag. För det första fångar det in det behov av avkriminalisering beträffande mindre allvarliga brister med upprättande av årsredovisningen utan att medföra några dramatiska förändringar när det gäller de grundläggande förutsättningarna för straffansvar för bokföringsbrott. För det andra skulle också andra mer bagatellartade brister i bokföringen kunna hållas borta från det straffbara området. På det sättet skulle resurser kunna frigöras för utredning av allvarligare bokföringsbrister. Slutligen skulle lagstiftningen bli tydlig och motsvara de krav som numera måste ställas på en straffbestämmelses förutsägbarhet.

På skatteområdet råder i dag ingen tvekan om var gränsen mellan skatteförseelse ("ringa skattebrott") och skattebrott går. Även

om det inte finns någon motsvarande beloppsgräns vid bokföringsbrott torde det inte innebära några större problem att ställa upp de kriterier som gör att lagföring inte bör ske vid ringa brott.

Ett mer långtgående alternativ än att införa en särskild åtalsprövningsregel kan vara att helt avkriminalisera ringa bokföringsbrott. Frågan skulle då få en mycket enkel lösning. Det skulle i och för sig innebära att straffskalan för bokföringsbrott av normalgraden måste bli föremål för mindre justeringar, men jag ser inga nackdelar med att den ändras i linje med vad som gäller för försvårande av skattekontroll.

# Kommittédirektiv



**Ytterligare förenklingar av redovisningsreglerna m.m.**

**Dir.  
2007:78**

Beslut vid regeringssammanträde den 14 juni 2007

## Sammanfattning av uppdraget

En särskild utredare ska se över vissa redovisningsfrågor.

I utredarens uppdrag ingår att överväga om Sverige i större utsträckning än hittills bör utnyttja de möjligheter till lättnader och undantag för små och medelstora företag som EG:s redovisningsdirektiv erbjuder.

Även vissa andra frågor som gäller redovisningslagstiftningen ska utredas, däribland om möjligheterna att använda gemensamma verifikationer vid kontant försäljning bör utvidgas, om reglerna om "vanliga" årsbokslut kan förenklas och om vissa krav på bl.a. tilläggsupplysningar till årsredovisningen kan tas bort eller inskränkas till att gälla färre företag än i dag. Även vissa frågor om tidpunkten för den löpande bokföringen och om arkivering av räkenskapsinformation ska övervägas.

I uppdraget ingår också att se över koncerndefinitionerna i årsredovisningslagen och andra författningar samt att överväga vissa redovisningsfrågor med avseende på pensionsutfästelser. Dessutom ska utredaren överväga vissa straffrättsliga frågor.

Utredaren ska lämna de författningsförslag som översynen ger anledning till.

Utredaren ska i ett delbetänkande senast den 30 juni 2008 redovisa resultatet av sina överväganden om genomförandet av EG:s redovisningsdirektiv, tidpunkten för bokföringen, gemensam verifikation, årsbokslut och tilläggsupplysningar. Uppdraget i övrigt ska redovisas senast den 1 juni 2009.

## Bakgrund

Regeringens målsättning är att de administrativa kostnaderna för företagen på grund av de statliga regelverken ska minska med 25 procent till år 2010 (se prop. 2006/07:1, utg.omr. 24).

En del av företagens administrativa börda sammanhänger med de redovisningsregler som företagen måste följa.

Enligt en mätning som Verket för näringslivsutveckling (Nutek) gjorde åren 2004 och 2005 på regeringens uppdrag uppgår den totala kostnaden för svenskt näringsliv för att uppfylla de krav som ställs i årsredovisningslagen (1995:1554) till omkring 1 645 miljoner kr per år (se nedan).

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

## Mätning av administrativa kostnader

På uppdrag av regeringen har Nutek gjort en mätning av den administrativa börda som följer av årsredovisningslagen (Näringslivets administrativa bördor – Årsredovisningslagen och angränsande lagstiftning, R 2005:08). Även om mätningen i första hand är avsedd som ett verktyg för regelförbättring och syftar till att identifiera var i lagstiftningen de administrativa bördorna finns ger den också en bild av hur stora de administrativa bördorna för företagen kan vara.

Enligt mätningen uppgår den totala kostnaden för svenskt näringsliv för att uppfylla de krav som ställs i årsredovisningslagen till cirka 1 645 miljoner kr per år. Företag med upp till nio anställda bedöms använda omkring tio timmar per år för att uppfylla de krav som ställs i årsredovisningslagen. Trots att detta kan anses vara en ganska begränsad tidsåtgång beräknar Nutek att kostnaden uppgår till omkring 973 miljoner kr per år för denna grupp av företag.

Nutek har inom ramen för undersökningen intervjuat företagare som ska tillämpa reglerna om årsredovisning samt redovisningskonsulter och revisorer. De personer som intervjuats upplever att kraven på tilläggsupplysningar om personalen är tidskrävande och besvärliga och många ser inte syftet med att lämna dessa upplysningar i årsredovisningen. Den totala kostnaden för upplysningar om antal anställda, sjukfrånvaro, könsfördelning bland ledande befattningshavare samt löner, ersättningar, m.m. uppgår – enligt Nuteks mätning – till 185 miljoner kr per år. Detta motsvarar 11 procent av den administrativa börda som följer av en tillämpning av årsredovisningslagen. Kostnaderna kan, när det gäller publika aktieföretag, antas öka till följd av de regler om redovisning av ersättning till ledande befattningshavare som nyligen har införts på grundval av en rekommendation från EG-kommissionen (prop. 2005/06:186 och bet. 2005/06:LU31).

Den 21 december 2006 beslutade regeringen att ge Nutek i uppdrag att genomföra en ny mätning av företagens administrativa kostnader till följd av krav i lagar, förordningar och myndigheters föreskrifter eller anvisningar i allmänna råd. Mätningarna ska omfatta bl.a. regelverket kring företagets bokföring. Uppdraget ska redovisas senast den 31 december 2007 (dnr N2006/11217/NL).

## Redovisningsreglerna

Ett företag har vanligen olika intressenter som har ett behov av att kunna följa hur verksamheten i företaget utvecklas. Detta behov tillgodoses bl.a. genom regler om löpande bokföring, årsbokslut, årsredovisning, koncernredovisning och delårsrapport.

Bestämmelser om löpande bokföring finns i bokföringslagen (1999:1078). Bestämmelserna syftar till att tillgodose de behov som det bokföringsskyldiga företaget borgenärer, ägare, medlemmar och anställda samt det allmänna kan ha av att kunna följa upp företagets förhållanden. Den räkenskapsinformation som ingår i den löpande bokföringen sammanställs i årsbokslut och årsredovisningar samt, i vissa fall, koncernredovisningar och delårsrapporter. Ett årsbokslut – som inte är någon offentlig handling – sammanfattar de affärshändelser som har ägt rum under året. Bestämmelser om årsbokslut finns i bokföringslagen. Också årsredovisningar, koncernredovisningar och delårsrapporter utgör sammanfattningar av den verksamhet som förevarit under en viss period. Deras syfte

är framför allt att ge information till företagets externa intressenter. Det finns därför särskilda bestämmelser om att handlingar av dessa slag ska offentliggöras. De grundläggande bestämmelserna om vad dessa handlingar ska innehålla och hur de ska offentliggöras finns i årsredovisningslagen.

De svenska reglerna om årsredovisning och koncernredovisning grundar sig huvudsakligen på EG:s redovisningsdirektiv (rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 om årsbokslut i vissa typer av bolag, EGT L 222, 14.8.1978, s. 11, Celex 31978L0660 och rådets sjunde direktiv 83/349/EEG av den 13 juni 1983 om sammanställd redovisning, EGT L 193, 18.7.1983, s. 1, Celex 31983L0349; det fjärde respektive det sjunde bolagsrättsliga direktivet). Dessa direktiv är f.n. föremål för överväganden inom ramen för det arbete som har inletts inom EU med att minska de administrativa bördorna för företagen.

## Uppdraget

### *Allmänt*

Utredaren ska i första hand ta upp de frågor som anges nedan. Utredaren får dock ta upp även andra frågor om förenkling av redovisningsreglerna som aktualiseras under utredningsarbetet, om det bedöms motiverat och det finns utrymme för det under utredningstiden.

Särskild vikt ska läggas vid de små- och medelstora företagens behov av förenklade redovisningsregler.

Bokföringslagen och årsredovisningslagen har karaktär av ramlagar och innehåller i huvudsak endast de grundläggande normerna. Det ingår inte i utredarens uppdrag att ompröva lagstiftningens struktur.

### *Genomförandet av EG:s redovisningsdirektiv när det gäller små och medelstora företag*

Som redan sagts grundar sig de svenska redovisningsreglerna till stor del på EG:s redovisningsdirektiv. På ett flertal punkter medger direktiven att det görs undantag eller införs enklare regler för små och medelstora företag liksom för koncerner. Sverige får t.ex.

undanta fler företag än vad som skett från skyldigheten att lämna vissa tilläggsupplysningar i årsredovisningen.

När redovisningsdirektiven genomfördes i svensk rätt gjordes den bedömningen att i huvudsak samma redovisningsregler borde gälla för större och mindre företag. Av det skälet har redovisningsdirektivens möjligheter att införa enklare redovisningsregler för små och medelstora företag eller att helt undanta sådana företag från vissa krav inte utnyttjats i den utsträckning som är möjligt.

Direktiven medger sålunda att det görs ytterligare förenklingar i redovisningslagstiftningen. Förenklingsmöjligheter finns t.ex. när det gäller skyldigheten att lämna vissa tilläggsupplysningar, möjligheten att upprätta förkortad balansräkning och skyldigheten att upprätta förvaltningsberättelse.

Utredaren ska därför

- belysa hur svenska redovisningsregler förhåller sig till reglerna i övriga nordiska länder och i de utomnordiska länder som Sverige brukar jämföra sig med och som utredaren bedömer vara av intresse,
- följa det arbete i fråga om regelförenkling på redovisningsområdet som pågår inom EU,
- analysera vilka undantag och andra förenklingar som kan göras i redovisningslagstiftningen inom ramen för redovisningsdirektiven,
- överväga om Sverige bör utnyttja dessa förenklingsmöjligheter,
- utarbeta nödvändiga författningsförslag, och
- allsidigt belysa konsekvenserna av författningsförslagen. I arbetet ska särskilt belysas vilka förenklingsvinster som uppkommer och hur dessa förhåller sig till de effekter förenklingarna har för företagens intressenter, särskilt när det gäller borgenärsskyddet, skattekontrollen och möjligheterna att utreda ekonomisk brottslighet.



*Andra redovisningsfrågor*

Tidpunkten för bokföringen, m.m.

Reglerna om bokföringsskyldighet för mindre företag har nyligen setts över. Översynen ledde till vissa förenklingar i reglerna om bl.a. löpande bokföring och arkivering av räkenskapsinformation (se prop. 2005/06:116 och bet. 2005/06:LU28). Vid ett samrådsmöte som Justitiedepartementet anordnade i april 2007 framkom emellertid att reglerna alltjämt i vissa fall anses vara svåra att överblicka och att små företag kan ha svårt att tillämpa dem.

En fråga som togs upp vid samrådsmötet var användningen av den s.k. kontantmetoden. Företag som inte behöver upprätta en årsredovisning och vars årliga nettoomsättning normalt uppgår till högst 3 miljoner kr kan numera vänta med att bokföra affärshändelser till dess betalning sker. Detsamma gäller andra företag, under förutsättning att det förekommer endast ett mindre antal fakturor eller andra handlingar i verksamheten och fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp (se 5 kap. 2 § fjärde stycket bokföringslagen). Vid mötet föreslogs att lagens kriterium ”avsevärda belopp” ska preciseras. Dessutom väcktes frågan om inte förutsättningarna för att få använda kontantmetoden borde vara desamma för alla typer av företag.

En annan fråga som togs upp var innebörden av att andra affärshändelser än kontanta in- och utbetalningar ska bokföras ”så snart det kan ske” och den praktiska tillämpningen av bestämmelsen (5 kap. 2 § första stycket bokföringslagen).

Även vissa frågor om arkivering av räkenskapsinformation, särskilt elektronisk sådan, togs upp vid samrådsmötet. Det föreslogs bl.a. att tiden för bevarande av räkenskapsinformation ska kortas ned (jfr 7 kap. 2 § bokföringslagen). Även frågan om vilka uppgifter en verifikation ska innehålla togs upp (jfr 5 kap. 7 och 8 §§ bokföringslagen).

Utredaren ska därför

- överväga om reglerna i 5 kap. 2 § tredje och fjärde styckena bokföringslagen om kontantmetoden bör förenklas eller förtydligas (jfr prop. 2005/06:116 s. 67),
- överväga hur reglerna om när andra affärshändelser än kontanta in- och utbetalningar ska bokföras bör vara utformade, särskilt när det gäller mindre företag,

- undersöka om reglerna om löpande bokföring och verifierationer i övrigt bör förenklas eller förtydligas,
- analysera reglerna om bevarande av räkenskapsinformation och ta ställning till om de bör ändras i något avseende,
- när det gäller frågan om tiden för bevarande av räkenskapsinformation väga de tekniska och praktiska problem som kan tala för en kortare arkiveringstid mot behovet av att ha tillgång till behövlig räkenskapsinformation i samband med olika kontroller, bl.a. taxeringsrevision och utredning om misstänkt brott,
- särskilt överväga frågan om bevarande av räkenskapsinformation efter konkurs (jfr 7 kap. 19 § konkurslagen [1987:672]),
- utarbeta nödvändiga författningsförslag, och
- allsidigt belysa konsekvenserna av författningsförslagen för företagen och för företagens intressenter, bl.a. i mervärdesskatt-hänseende.

En förutsättning för arbetet i fråga om användningen av kontantmetoden är att samtliga företagets obetalda fordringar och skulder även framdeles ska bokföras vid räkenskapsårets utgång.

Redovisningslagstiftningen har betydelse för redovisningen av mervärdesskatt. Kontantmetoden för redovisning av mervärdesskatt (se 13 kap. 8 § mervärdesskattelagen [1994:200]) bygger sålunda på reglerna i 5 kap. 2 § bokföringslagen. Av betydelse för utredarens arbete är vidare att mervärdesskattelagen, som grundas på EG-direktiv, innehåller bestämmelser om fakturering (se 11 kap. mervärdesskattelagen). Utredaren ska i sitt arbete utgå från att reglerna i bokföringslagen och mervärdesskattelagen alltså ska vara samordnade.

#### Gemensam verifieration

Enligt bokföringslagen ska ett bokföringsskyldigt företag se till att det finns verifierationer för alla bokföringsposter (4 kap. 1 §). Huvudregeln i lagen är att det ska finnas en verifieration för varje enskild affärshändelse. För likartade affärshändelser får dock en gemensam verifieration användas. Detsamma gäller vid en dags försäljning av varor eller tjänster mot kontant betalning, om det skulle

vara förenat med svårigheter att upprätta verifikationer för de olika affärshändelserna. Den gemensamma verifikationen får då utgöras av uppgifter från kassaapparat, kassarapport eller annan uppgift som anger summan av mottagna betalningar (se 5 kap. 6 §).

En verifikation ska innehålla uppgift om när den har sammanställts, när affärshändelsen inträffat, vad den avser, vilket belopp den gäller och vilken motpart den berör (5 kap. 7 §).

Högsta domstolen har i ett avgörande prövat om ett taxiföretag brutit mot bokföringslagens bestämmelser om bevarande av räkenskapsinformation genom att uppgifter om de enskilda köruppdragen klippts bort från taxameterens körpassrapport (NJA 2005 s. 252). Högsta domstolen bedömde att förutsättningen enligt bokföringslagen för att medge användning av en gemensam verifikation – att det är förenat med svårigheter att upprätta en verifikation för varje affärshändelse – inte hade varit uppfylld i det aktuella fallet; uppgifter om de enskilda körningarna hade varit dokumenterade i körpassrapporten. Uttalandet har uppfattats så att en gemensam verifikation endast kan användas vid kontant försäljning som inte registrerats i ett kassaregister. Bokföringsnämnden har därför hemställt att lagen ändras så att en gemensam verifikation, under vissa förutsättningar, får användas även vid kontant försäljning som registreras i ett kassaregister. Fråga har också väckts om hur grundbokföringsskyldigheten ska fullgöras och hur affärshändelserna ska presenteras i redovisningen när försäljningen under en dag inte får bokföras genom en gemensam verifikation.

Utredaren ska därför

- analysera gällande rätt,
- överväga behovet av att utvidga möjligheten att använda gemensamma verifikationer vid kontant försäljning och konsekvenserna av en sådan utvidgning,
- i sina överväganden beakta vad som sägs i den av riksdagen nyligen antagna propositionen med förslag till lag om kassaregister (se prop. 2006/07:105, bet. 2006/07:SkU18, rskr. 2006/07:182), och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

## Reglerna om årsbokslut

Bokföringslagen innehåller regler om hur den löpande bokföringen ska avslutas. På vilket sätt detta ska ske beror främst på vilken form affärsverksamheten bedrivs i och hur omfattande den är. Sålunda ska bl.a. alla företag med ett begränsat ägaransvar – såsom aktiebolag – alltid upprätta och offentliggöra en årsredovisning. Andra företag – såsom enskilda näringsidkare – får oftast i stället avsluta den löpande bokföringen med en intern handling som inte behöver offentliggöras, dvs. ett årsbokslut eller, för vissa små verksamheter, ett förenklat årsbokslut.

Reglerna om förenklat årsbokslut, som är nya, kan tillämpas från den 1 januari 2007. Genom de nya reglerna har behovet av förenklingar när det gäller årsbokslut i stor utsträckning tillgodosetts. En fråga som dock bör övervägas är om gränsvärdet för möjligheten att upprätta årsbokslut i förenklad form bör höjas så att de förenklade reglerna omfattar flera företag än i dag. Reglerna om ”vanliga” årsbokslut framstår dessutom i några avseenden som onödigt komplicerade för de företag som inte kan använda sig av ett förenklat årsbokslut. Det finns därför ett behov av att förenkla också bokföringslagens regler om ”vanliga” årsbokslut. I Justitiedepartementets promemoria Förenklade redovisningsregler, m.m. (Ju2004/10672/L1) föreslogs vissa sådana förenklingar, bl.a. när det gäller vissa krav på tilläggsupplysningar till årsbokslut och bestämmande av anskaffningsvärden. Det ansågs emellertid att förenklingar i reglerna om ”vanliga” årsbokslut borde anstå och göras i ljuset av och i samband med det projekt om redovisningsnormering för olika kategorier av företag som Bokföringsnämnden arbetar med (jfr prop. 2005/06:116 s. 76 f.). Bokföringsnämnden har nu kommit så långt i sitt arbete att det bör övervägas vilka förenklingar som kan göras i reglerna om ”vanliga” årsbokslut. Dessa överväganden bör inte begränsas till de frågor som togs upp i den nyssnämnda promemorian.

En annan fråga gäller uppställningsformerna för resultat- och balansräkningar.

Enligt årsredovisningslagen ska resultat- och balansräkningarna upprättas enligt uppställningsformer som anges i bilagor till lagen. Byte av uppställningsform får ske endast under vissa i lagen angivna villkor. Även möjligheterna att avvika från de föreskrivna uppställningsformerna är reglerade (3 kap. 3 och 4 §§). De ganska omfattande och strikta regler som gäller för utformningen av resultat-

och balansräkningarna går tillbaka på det fjärde bolagsrättsliga direktivet. När det gäller företag som inte är skyldiga att upprätta årsredovisning kan det dock ifrågasättas om kraven på hur resultat- och balansräkningarna ska ställas upp i årsbokslutet behöver vara så detaljerade. Direktivet är inte tillämpligt på årsbokslut. Dessutom riktar sig informationen i ett årsbokslut – vilket ju, som framgått, utgör en intern redovisningshandling – endast till en begränsad krets av intressenter. I Justitiedepartementets promemoria Förenklade redovisningsregler, m.m. diskuterades möjligheten att komplettera bokföringslagen med förenklade uppställningsformer för årsbokslut. Övervägande skäl ansågs dock tala emot att göra en sådan förändring. Några särskilda uppställningsformer avsedda för ”vanliga” årsbokslut föreslogs därför inte. Det uttalades däremot att det på sikt kunde finnas anledning att se över de uppställningsformer som finns i årsredovisningslagen i syfte att åstadkomma nya, förbättrade uppställningsformer som kan användas både i vanliga årsbokslut och i en årsredovisning.

Utredaren ska därför

- överväga om gränsvärdet för möjligheten att upprätta årsbokslut i förenklad form bör höjas,
- analysera i vilken utsträckning reglerna om ”vanliga” årsbokslut kan förenklas,
- överväga om det är möjligt och lämpligt att förenkla de uppställningsformer som finns i årsredovisningslagen och åstadkomma uppställningsformer som kan användas både vid ”vanligt” årsbokslut och i en årsredovisning,
- om detta inte bedöms vara möjligt eller lämpligt, överväga om bokföringslagen bör kompletteras med förenklade uppställningsformer för årsbokslut, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

En utgångspunkt för översynen ska vara att reglerna även i framtiden ska vara tillräckligt detaljerade för att säkerställa en rättvisande redovisning. Det är dock givet att behovet av information och jämförbarhet inte är lika påtagligt som när det gäller årsredovisningar; årsbokslutet är inte en offentlig handling och de företag som det här är frågan om är normalt av en mera begränsad omfattning. Det är angeläget att föreslagna författningsändringar inte

motverkar Bokföringsnämndens strävanden att genom t.ex. en utökad användning av schablonmässig värdering förenkla för mindre företag.

### Finansieringsanalys

I årsredovisningen för större företag ska det ingå en finansieringsanalys (2 kap. 1 § årsredovisningslagen). Finansieringsanalysens syfte är att upplysa om den finansierings- och investeringspolitik som ett företag har fört. I analysen ska det därför redovisas hur företagets verksamhet har finansierats och vilka kapitalinvesteringar som har gjorts under räkenskapsåret (6 kap. 5 §).

Den internationella utvecklingen har inneburit att synen på vad analysen ska innehålla delvis har förändrats och att analysen numera oftast benämns kassaflödesanalys. Denna utveckling har sin bakgrund i att god redovisningssed i Sverige har kommit att åter spegla innehållet i de internationella redovisningsstandarder som ges ut av den privaträttsliga organisationen International Accounting Standards Board (IASB). När det gäller kassaflödesanalyser är särskilt International Accounting Standard 7 (IAS 7) av intresse. Fokus ligger i dag mer på företagets in- och utbetalningar, dvs. kassaflödet, än på företagets finansiering och kapitalinvesteringar.

Utredaren ska därför

- överväga om bestämmelserna om innehållet i och benämningen på finansieringsanalysen ska ändras, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

### Tilläggsupplysningar till årsredovisningen, m.m.

Som redan framgått grundar sig redovisningsreglerna till stor del på EG:s redovisningsdirektiv. I vissa avseenden innehåller svensk lag emellertid regler som saknar motsvarighet i direktiven. Det gäller framförallt olika krav på uppgiftslämnande. Som exempel kan nämnas krav i 5 kap. årsredovisningslagen om att uppgift ska lämnas om taxeringsvärde (4 §), sjukfrånvaro (18 a §) och könsfördelning bland ledande befattningshavare (18 b §). Någon utvärdering av den nytta kravet på upplysningar medför i förhållande till de kostnader som reglerna medför har inte skett.

Utredaren ska därför

- analysera vilken betydelse uppgiften om könsfördelning har, särskilt för jämställdhetsarbetet,
- analysera vilken betydelse uppgiften om sjukfrånvaro har, särskilt för att få företagen att vidta åtgärder för att minska sjukfrånvaron,
- analysera vilken betydelse uppgiften om taxeringsvärde har vid bedömningen av ett företags finansiella ställning,
- ta ställning till om de ovan nämnda kraven på tilläggsupplysningar och andra upplysningskrav motiverar den kostnad som de medför för företagen,
- såvitt gäller könsfördelning och sjukfrånvaro föreslå de ändringar i regelverket som krävs för att ta bort upplysningsskyldigheten eller inskränka den till att gälla färre företag än i dag,
- överväga om upplysningskraven i övrigt kan tas bort, ändras eller inskränkas till att gälla färre företag än i dag,
- överväga om de upplysningskrav som gäller för koncernredovisningen bör begränsas eller förtydligas,
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

#### Koncerndefinitioner

Den koncerndefinition som finns i årsredovisningslagen (se 1 kap. 4 §) grundar sig på det sjunde bolagsrättsliga direktivet såsom det var utformat vid tillkomsten av årsredovisningslagen. Noterade företag ska sedan år 2005 – i stället för nationell rätt som grundar sig på det sjunde direktivet – tillämpa en EG-förordning när de upprättar sin koncernredovisning (Europaparlamentets och rådets förordning [EG] nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, EGT L 243, 11.9.2002, s. 1, Celex 32002R1606; IAS-förordningen). Enligt förordningen är alla europeiska noterade företag skyldiga att upprätta sina koncernredovisningar i enlighet med de IAS/IFRS (International Financial Reporting Standards) och tillhörande tolkningsmeddelanden som har utfärdats eller antagits av International Accounting Standards Committee (IASC) eller, efter namnbyte, International Accoun-

ting Standards Board (IASB) och som har antagits av Europeiska kommissionen för tillämpning inom gemenskapen.

IAS 27 Koncernredovisning och separata finansiella rapporter innehåller en koncerndefinition som delvis skiljer sig från den definition som finns i bl.a. årsredovisningslagen. IAS 27 har med stöd av IAS-förordningen införlivats i EG-rätten.

Det är definitionen i årsredovisningslagen som är bestämmande för *när* ett börsnoterat företag är moderföretag i en koncern och därmed skyldigt att upprätta en koncernredovisning, men det är IAS 27 som avgör *vilka* företag som ska omfattas av koncernredovisningen. Eftersom koncerndefinitionerna skiljer sig åt, kan koncernredovisningen således komma att omfatta en annan krets av företag än de som utgör en koncern enligt årsredovisningslagen.

Det sjunde bolagsrättsliga direktivet har ändrats för att göra det möjligt för medlemsstaterna att i sin nationella rätt införa en koncerndefinition som överensstämmer med den som finns i IAS 27. Det är mot den bakgrunden som IAS-utredningen föreslog att koncerndefinitionen i årsredovisningslagen skulle anpassas till IAS 27 (jfr SOU 2003:71 s. 114 f.). En sådan ändring skulle dock ha fått konsekvenser även för tillämpningen av andra lagar. Regeringen ansåg därför att koncerndefinitionerna i årsredovisningslagen och andra författningar borde ses över i ett sammanhang. Förslaget ledde alltså inte till lagstiftning (prop. 2004/05:24 s. 87 f.). Den aviserade översynen bör nu komma till stånd.

Utredaren ska därför

- med utgångspunkt i IAS-utredningens förslag i alltjämt aktuella delar och remissvaren över utredningens betänkande föreslå hur koncerndefinitionen i årsredovisningslagen ska anpassas till IAS,
- ta ställning till om koncerndefinitionen i aktiebolagslagen (2005:551) och andra berörda författningar bör ändras med anledning av anpassningen,
- beskriva konsekvenserna av ändrade definitioner, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.



## Tryggandelagen

Lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse, m.m. (tryggandelagen) innehåller regler om hur en arbetsgivares utfästelser om pension till arbetstagare eller arbetstagares efterlevande kan tryggas genom särskild redovisning av pensionsskuld eller avsättning till pensionsstiftelse.

Försäkringsbolaget Pensionsgaranti, ömsesidigt (FPG) och Pensionsregistreringsinstitutet (PRI) har i en skrivelse begärt vissa ändringar i lagstiftningen när det gäller redovisningen av pensionsutfästelser (dnr Ju1997/2636/L1). Även Bokföringsnämnden har i en skrivelse begärt vissa ändringar i redovisningsreglerna. Nämnden har också tagit upp frågan om beräkningen av pensionsutfästelsers kapitalvärde (Ju2005/8822/L1).

Utredaren ska därför

- överväga behovet av att ändra reglerna om hur pensionsutfästelser ska beräknas och redovisas, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

## Bokföringsbrott vid för sent upprättad årsredovisning

Den som genom att underlåta att bokföra affärshändelser eller bevara räkenskapsinformation eller genom att lämna oriktiga uppgifter i bokföringen eller på annat sätt uppsåtligt eller av oaktamhet åsidosätter sin bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen döms, om rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning till följd härav inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen, för bokföringsbrott (11 kap. 5 § brottsbalken). Bestämmelsen ändrades senast den 1 juli 2005 (se prop. 2004/05:69).

Som redan har nämnts har ett företags olika intressenter ett behov av att följa hur verksamheten i företaget utvecklas. Ett väsentligt inslag i regelverket är de tidsfrister som har ställts upp. I t.ex. ett aktiebolag ska styrelsen lägga fram årsredovisningen på en ordinarie bolagsstämma som inte får hållas senare än sex månader från räkenskapsårets utgång (7 kap. 10 § aktiebolagslagen).

Frågan om i vilka fall bristande efterlevnad av skyldigheten att upprätta och offentliggöra en årsredovisning respektive att upprätta ett årsbokslut kan komma att utgöra ett bokföringsbrott har varit föremål för diskussion. Högsta domstolen har i ett avgörande

år 2004 konstaterat att underlåtenhet att inom föreskriven tid upprätta en årsredovisning i ett aktiebolag utgör ett sådant brott (se NJA 2004 s. 618). I avgörandet uttalas att rörelsens ekonomiska resultat och ställning i ett aktiebolag inte kan i huvudsak bedömas utan årsredovisningen och att det av hänsyn till de olika intressenter som är beroende av årsredovisningen måste krävas att årsredovisningen verkligen föreligger inom föreskriven tid.

FAR SRS och Sveriges advokatsamfund har begärt att lagstiftningen ändras så att det inte utgör ett bokföringsbrott att upprätta en årsredovisning alltför sent (dnr Ju2005/5793/L1).

Högsta domstolens avgörande har också diskuterats i den juridiska litteraturen. Det har där hävdats att det finns vissa otydligheter i straffansvaret, bl.a. när det gäller den straffrättsligt relevanta tidpunkten för en årsredovisnings upprättande och hur det s.k. huvudsaklighetskriteriet i straffbestämmelsen förhåller sig till årsredovisningen.

Bestämmelsen om bokföringsbrott i 11 kap. 5 § brottsbalken är ett s.k. blankettstraffbud, vars innehåll, t.ex. när det gäller kretsen av bokföringsskyldiga och innehållet i bokföringsskyldigheten, bestäms av innehållet i annan lagstiftning, särskilt bokföringslagen. De närmare omständigheter som medför att en gärning utgör ett bokföringsbrott framgår således inte av stadgandet i brottsbalken. Som utgångspunkt bör denna ordning gälla även i fortsättningen.

Som framgår av bl.a. Högsta domstolens avgörande är det visserligen mycket viktigt att reglerna om upprättande av årsredovisning och årsbokslut respekteras. Regeringen anser emellertid att det bör övervägas om det är ändamålsenligt att knyta en straffsanktion till skyldigheten att upprätta årsredovisning och årsbokslut inom de tidsfrister som gäller i dag eller om intresset av att informationen redovisas kan tillgodoses på annat sätt. Mot bakgrund även av att andra sanktioner än straffrättsliga i stor utsträckning bör kunna användas inom associationsrätten finns det därför skäl att överväga den fråga som FAR SRS och Sveriges advokatsamfund har väckt. Även de övriga frågor som nämnts förtjänar att belysas.

Utredaren ska därför

- analysera gällande rätt och belysa fördelar och nackdelar med den nuvarande ordningen,
- beskriva de icke straffrättsliga sanktioner som kan riktas mot företag som inte upprättar och offentliggör sin årsredovisning i tid respektive företag som inte upprättar sitt årsbokslut i tid,

- överväga om det finns anledning att, med beaktande av de intressen som ligger till grund för skyldigheten att upprätta årsredovisning och årsbokslut, inskränka eller ta bort straffansvaret i något avseende, särskilt för de fall där åsidosättandet av bokföringsskyldigheten består enbart i att en årsredovisning eller ett årsbokslut inte har upprättats eller har upprättats för sent,
- undersöka om eventuella ändringar av straffansvarets innehåll lämpligen kan ske genom ändringar i det civilrättsliga regelverket,
- om straffansvaret föreslås ändrat, analysera vilka konsekvenser detta kan få,
- överväga om det bör göras lagändringar som skulle kunna underlätta tillämpningen och öka förutsebarheten i regelverket, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

Det ingår inte i uppdraget att föreslå några ändringar i de grundläggande förutsättningarna för straffansvar för bokföringsbrott.

#### Övriga frågor

Ett flertal skrivelser och brev har kommit in till Justitiedepartementet med synpunkter på redovisningsreglerna. De ärenden som sålunda finns i departementet och som kommer in till departementet under utredningstiden kommer i den mån det bedöms lämpligt och efter samråd med utredaren att överlämnas till denne.

#### Arbetets bedrivande

Utredaren ska göra de internationella jämförelser som anses befogade. Situationen i länder som är jämförbara med Sverige ska särskilt beaktas. Utredaren bör samråda med EG-kommissionen när det är lämpligt.

Utredaren ska i sitt arbete föra en dialog med och inhämta synpunkter från Bokföringsnämnden, Ekobrottsmyndigheten, Skatteverket, FAR SRS, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF, Näringslivets regelnämnd, Företagarna och Svenskt Näringsliv. En

dialog bör även föras med andra parter som kan bedömas bli särskilt berörda av förslagen.

En särskild utredare har fått i uppdrag att analysera i vilken utsträckning sambandet mellan redovisning och beskattning ska bestå (dir. 2004:146; Utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning [SamRoB]). Sambandet innebär att värderingsreglerna i redovisningslagstiftningen i vissa fall har en direkt betydelse för hur ett företag ska beskattas. Utredningens arbete bör inte föregripas. Utredaren ska därför inte lämna några förslag som kan antas ha betydelse för beskattningsunderlaget såvida inte regeringen, innan uppdraget ska slutredovisas, har tagit ställning i frågan om sambandet mellan redovisning och beskattning.

Utredaren ska hålla sig informerad om och beakta det arbete med att ta bort revisionsplikten för små företag som f.n. bedrivs inom Utredningen om revisorer och revision (dir. 2006:96 och 2006:128), det arbete som bedrivs av SamRoB och det arbete som pågår inom Regeringskansliet med att genomföra de ändringar i redovisningsdirektiven som antogs den 14 juni 2006.

Utredaren ska även följa och beakta redovisningen av det uppdrag som regeringen den 21 december 2006 gav till Nutek om att mäta företagens administrativa kostnader på bokföringsområdet.

Utredaren ska redovisa konsekvenserna för näringslivet och för det allmänna av de förslag som läggs fram. Vid bedömningen av förslagens påverkan på företagens administrativa kostnader ska utredaren ta hjälp av Nutek. Om förslagen kan bedömas medföra ökade kostnader eller intäktsminskningar för det allmänna, ska utredaren föreslå en finansiering.

Utredaren ska i ett delbetänkande senast den 30 juni 2008 redovisa resultatet av sina överväganden i anslutning till avsnitten ovan om

- Genomförandet av EG:s redovisningsdirektiv när det gäller små och medelstora företag,
- Tidpunkten för bokföringen, m.m.,
- Gemensam verifikation,
- Reglerna om årsbokslut, och
- Tilläggsupplysningar till årsredovisningen, m.m.

Uppdraget i övrigt ska redovisas senast den 1 juni 2009. Om utredaren finner det lämpligt, får dessa delar av uppdraget redovisas i ett eller flera delbetänkanden.

(Justitiedepartementet)

# Statens offentliga utredningar 2009

*Kronologisk förteckning*

1. En mer rättssäker inhämtning av elektronisk kommunikation i brottsbekämpningen. Ju.
2. Nya nät för förnybar el. N.
3. Ransonering och prisreglering i krig och fred. Fö.
4. Sekretess vid anställning av myndighetschefer. Fi.
5. Säkerhetskopiors rättsliga status. Ju.
6. Återkrav inom välfärdssystemen. – Förslag till lagstiftning. Fi.
7. Den svenska administrationen av jordbruksstöd. Jo.
8. Trygg med vad du äter – nya myndigheter för säkra livsmedel och hållbar produktion. Jo.
9. Säkerhetskontroller vid fullmäktige- och nämndsammanträden. Fi.
10. Miljöprocessen. M.
11. En nationell cancerstrategi för framtiden. S.
12. Skatt i retur. Fi.
13. Effektiviteten i Kriminalvårdens lokal-försörjning. Ju.
14. Grundlagsskydd för digital bio och andra yttrandefrihetsrättsliga frågor. Ju.
15. Kraftsamling! – museisamverkan ger resultat. + Bilagor. Ku.
16. Betänkande av Kulturutredningen. Grundanalys Förnyelseprogram Kulturpolitikens arkitektur. Ku.
17. Kommunal kompetenscatalog. En problemorientering. Ju.
18. Två rapporter till Grundlagsutredningen. Ju.
19. Aktiv väntan – asylsökande i Sverige. Ju.
20. Mer järnväg för pengarna. N.
21. Redovisning av kommunal medfinansiering. Fi.
22. En ny alkohollag. S.
23. Olovlig tobaksförsäljning. S.
24. De statliga beställarfunktionerna och anläggningsmarknaden. N.
25. Samordnad kommunstatistik för styrning och uppföljning. Fi.
26. Det växande vattenbrukslandet. Jo.
27. Ta klass. U.
28. Stärkt stöd för studier – tryggt, enkelt och flexibelt. + Bilagor. U.
29. Fritid på egna villkor. IJ.
30. Skog utan gräns? Jo.
31. Effektiva transporter och samhällsbyggande – en ny struktur för sjö, luft, väg och järnväg. N.
32. Socialtjänsten. Integritet – Effektivitet. S.
33. Skatterabatt på aktieförvärv och vinstutdelningar. Fi.
34. Förenklingar i aktiebolagslagen m.m. Ju.
35. Moderna hyreslagar. Ju.
36. Främja, Skydda, Övervaka – FN:s konvention om rättigheter för personer med funktionsnedsättning. IJ.
37. Enklare beslutsfattande i ekonomiska föreningar. Ju.
38. Ingen får vara Svarte Petter. Tydligare ansvarsfördelning inom socialtjänsten. S.
39. En ny kollektivtrafiklag. + Bilagor. N.
40. En ny modell för arbetsmiljötillsyn. A.
41. Bättre och snabbare insättningsgaranti. Fi.
42. Vattenverksamhet. M.
43. Klinisk forskning – ett lyft för sjukvården. U.
44. Integritetsskydd i arbetslivet. A.
45. Områden av riksintresse och Miljökonsekvensbeskrivningar. M.
46. Försenad årsredovisning och bokföringsbrott, m.m. Ju.

# Statens offentliga utredningar 2009

---

## Systematisk förteckning

### **Justitiedepartementet**

---

En mer rättssäker inhämtning av elektronisk kommunikation i brottsbekämpningen. [1]  
Säkerhetskopiers rättsliga status. [5]  
Effektiviteten i Kriminalvårdens lokalförsörjning. [13]  
Grundlagsskydd för digital bio och andra yttrandefrihetsrättsliga frågor. [14]  
Kommunal kompetenscatalog.  
En problemorientering. [17]  
Två rapporter till Grundlagsutredningen. [18]  
Aktiv väntan – asylsökande i Sverige. [19]  
Förenklingar i aktiebolagslagen m.m. [34]  
Moderna hyreslagar. [35]  
Enklare beslutsfattande i ekonomiska föreningar. [37]  
Försevad årsredovisning och bokföringsbrott, m.m. [46]

### **Försvarsdepartementet**

---

Ransonering och prisreglering i krig och fred. [3]

### **Socialdepartementet**

---

En nationell cancerstrategi för framtiden. [11]  
En ny alkohollag. [22]  
Olovlig tobaksförsäljning. [23]  
Socialtjänsten. Integritet – Effektivitet. [32]  
Ingen får vara Svarte Petter. Tydligare ansvarsfördelning inom socialtjänsten. [38]

### **Finansdepartementet**

---

Sekretess vid anställning av myndighetschefer. [4]  
Återkrav inom välfärdssystemen.  
– Förslag till lagstiftning. [6]  
Säkerhetskontroller vid fullmäktige- och nämndsammanträden. [9]  
Skatt i retur. [12]

Redovisning av kommunal medfinansiering. [21]

Samordnad kommunstatistik för styrning och uppföljning. [25]

Skatterabatt på aktieförvärv och vinstutdelningar. [33]

Bättre och snabbare insättningsgaranti. [41]

### **Utbildningsdepartementet**

---

Ta klass. [27]

Stärkt stöd för studier – tryggt, enkelt och flexibelt. + Bilagor. [28]

Klinisk forskning – ett lyft för sjukvården. [43]

### **Jordbruksdepartementet**

---

Den svenska administrationen av jordbruksstöd. [7]

Trygg med vad du äter – nya myndigheter för säkra livsmedel och hållbar produktion. [8]

Det växande vattenbrukslandet. [26]

Skog utan gräns? [30]

### **Miljödepartementet**

---

Miljöprocessen. [10]

Vattenverksamhet. [42]

Områden av riksintresse och Miljökonsekvensbeskrivningar. [45]

### **Näringsdepartementet**

---

Nya nät för förnybar el. [2]

Mer järnväg för pengarna. [20]

De statliga beställarfunktionerna och anläggningsmarknaden. [24]

Effektiva transporter och samhällsbyggande  
– en ny struktur för sjö, luft, väg och järnväg. [31]

En ny kollektivtrafiklag. + Bilagor. [39]