

Förenklade redovisningsregler, m.m.

Huvudsakligt innehåll

I promemorian lämnas förslag om delvis förändrad bokföringsskyldighet för bl.a. ideella föreningar. Reglerna om löpande bokföring, årsbokslut, årsredovisning och arkivering föreslås förenklas genom omarbetningar av befintliga bestämmelser och nedstrykningar samt genom att mera komplicerade bestämmelser blir tillämpliga endast på större företag.

De gränsvärden som förekommer inom redovisnings- och revisionslagstiftningen föreslås bli färre och få en annan utformning. En anpassning sker härvid till EG-rätten. Detta påverkar bl.a. skyldighet att upprätta årsredovisning, finansieringsanalys, koncernredovisning och när ett företag skall utse en auktoriserad revisor eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen.

Det föreslås en uttrycklig reglering av vilka språk som får användas i bokföringen. En utgångspunkt är att svenska, danska, norska och engelska alltid skall vara tillåtet och att andra språk kan tillåtas efter ansökan.

Reglerna i handelsregisterlagen (1974:157) om när en enskild näringsidkare, bolagsman i ett enkelt bolag, handelsbolag och näringsdrivande ideell förening skall registrera sig i handelsregistret klargörs bl.a. genom att kopplingen till 1929 års bokföringslag tas bort. Därutöver utvidgas lagens tillämpningsområde till att också omfatta näringsdrivande registrerade trossamfund.

Genom förslagen till ändringar i handelsregisterlagen och lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar införs ett krav på att uppgift om att företagets revisor tas in i det register där företaget är registrerat. Registreringsskyldigheten är dock begränsad till företag som är skyldiga att utse en *kvalificerad* revisor.

Till följd av de föreslagna förenklingarna i redovisningen föreslås vissa konsekvensändringar i fråga om inkomstbeskattningen. De avser pågående arbeten, lagervärdering samt värdeminskningssavdrag.

Reglerna föreslås träda i kraft den 1 juli 2005.

Innehållsförteckning

1	Lagtext.....	4
1.1	Förslag till lag om ändring i handelsregisterlagen (1974:157).....	4
1.2	Förslag till lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:000).....	8
1.3	Lag om ändring i lagen (2005:000) om införande av aktiebolagslagen (2005:000).....	10
1.4	Förslag till lag om ändring i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar.....	11
1.5	Förslag till lag om ändring i bostadsrättslagen (1991:614)	14
1.6	Förslag till lag om ändring i stiftelselagen (1994:1220)...	15
1.7	Förslag till lag om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554).....	17
1.8	Förslag till lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078)	31
1.9	Förslag till lag om ändring i revisionslagen (1999:1079)	42
1.10	Förslag till lag om ändring i lagen (2002:93) om kooperativ hyresrätt	43
1.11	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	44
2	Bakgrund	46
3	Allmänna utgångspunkter.....	47
4	Bokföringsskyldighet	50
5	Den löpande bokföringen	53
5.1	Kontantmetoden.....	53
5.2	Redovisning av gåvor	55
6	Skyldigheten att avsluta den löpande bokföringen.....	57
6.1	Nuvarande reglering.....	57
6.2	Vilka företag bör avsluta den löpande bokföringen med ett bokslut?	57
7	Årsbokslut.....	60
7.1	Förenklat årsbokslut.....	60
7.2	Generella förenklingar i reglerna om årsbokslut	62
8	Årsredovisning	67
9	Gränsvärden i årsredovisningslagen.....	68
9.1	Principerna för gränsvärdenas utformning.....	68
9.2	Ett eller två gränsvärden?.....	71
9.3	På vilka nivåer bör gränsen mellan mindre och stora företag läggas?	73
9.4	Noterade företag.....	75
9.5	Koncerner.....	75
9.6	Vilka skyldigheter bör de nya gränsvärdena knytas till? ..	76
10	Delårsrapport	79

11	Vissa andra bokföringsfrågor	81
11.1	Arkivering	81
11.2	Språket i bokföringen.....	82
12	Registrering i handelsregistret	84
13	Krav på revisor	88
13.1	När skall ett företag ha en godkänd eller auktoriserad revisor?.....	88
13.2	Kraven på revisor i bostadsrättsföreningar och kooperativa hyresrättsföreningar	93
13.3	Registrering av revisorer.....	94
14	Skyldighet att upprätta koncernredovisning för underordnade koncerner	97
15	Förenklningar på skatteområdet	98
15.1	Pågående arbeten	98
15.2	Lager	100
15.3	Värdeminskningssavdrag	102
16	Ikraftträdande och övergångsbestämmelser	104
17	Konsekvensanalys	104
18	Effekter för de offentliga finanserna	105
19	Författningskommentar	106
19.1	Förslaget till lag om ändring av handelsregisterlagen (1974:157).....	106
19.2	Förslaget till lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:000)	109
19.3	Förslaget till lag om ändring i lagen (2005:000) om införande av aktiebolagslagen.....	111
19.4	Förslaget till lag om ändring i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar.....	111
19.5	Förslaget till lag om ändring i bostadsrättslagen (1991:614)	113
19.6	Förslaget till lag om ändring i stiftelselagen (1994:1220)	113
19.7	Förslaget till lag om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554).....	114
19.8	Förslaget till lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078).....	125
19.9	Förslaget till ändring i revisionslagen (1999:1079).....	134
19.10	Förslaget till lag om ändring i lagen (2002:93) om kooperativ hyresrätt	135
19.11	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	136

1 Lagtext

1.1 Förslag till lag om ändring i handelsregisterlagen (1974:157)

Härigenom föreskrivs att 2–4 §§ handelsregisterlagen (1974:157) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

I handelsregistret förs in

1. enskild näringsidkare,
2. handelsbolag,
3. ideell förening som utövar näringsverksamhet, och
4. bolagsmän i enkla bolag, om näringsverksamhet utövas i bolaget.

En enskild näringsidkare eller ideell förening som skulle ha varit bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1929:117), om denna gällt även efter utgången av år 1976, skall söka registrering innan verksamheten börjar. Det samma gäller bolagsmännen i ett enkelt bolag, om den verksamhet som skall utövas i bolaget skulle ha medfört sådan bokföringsskyldighet.

Bestämmelserna i denna lag om enskild näringsidkare skall tillämpas på de bolagsmän i ett enkelt bolag som förs in i handelsregistret, dock med följande undantag:

1. Någon firma skall inte registreras för verksamheten.
2. Bolagsmännen skall registreras under sina namn.

Föreslagen lydelse

2 §¹

Följande näringsidkare kan registreras i handelsregistret:

1. enskilda personer som utövar eller avser att utöva näringsverksamhet (enskilda näringsidkare),

2. handelsbolag,

3. ideella föreningar och registrerade trossamfund som utövar eller avser att utöva näringsverksamhet, och

4. bolagsmän i enkla bolag, om bolagsmännen utövar eller avser att utöva näringsverksamhet i bolaget.

Registrering i handelsregistret sker efter ansökan. Näringsidkare som avses i första stycket 1, 3 eller 4 och som enligt bokföringslagen (1999:1078) är skyldiga att upprätta en årsredovisning skall ansöka om registrering.

¹ Senaste lydelse 1994:1225.

3 §

Enskild näringsidkare och handelsbolag registreras för det län där verksamheten skall drivas. Skall verksamheten drivas inom flera län, sker registrering för det län där huvudkontoret skall inrättas.

Ideell förening registreras för det län där föreningens styrelse har sitt säte. En ideell förening *och ett registrerat trossamfund* registreras för det län där föreningens *eller trossamfundets* styrelse har sitt säte.

Utan hinder av vad som sägs i första och andra styckena får näringsidkaren registreras även för annat län där verksamheten är avsedd att drivas.

4 §²

Handelsregister skall innehålla följande uppgifter om:

Enskild näringsidkare:

1. näringsidkarens firma,
2. näringsidkarens fullständiga namn, personnummer eller, om sådant saknas, av Skatteverket tilldelat registreringsnummer, och postadress,
3. näringsverksamhetens art,
4. det län och den ort där huvudkontoret finns samt kontorets postadress,
5. om näringsidkaren enligt 2 § lagen (1992:160) om utländska filialer m.m. skall ha föreståndare, föreståndarens fullständiga namn, personnummer och postadress.

6. om näringsidkaren enligt revisionslagen (1999:1079) eller länsstyrelsens beslut är skyldig att ha en auktoriserad eller godkänd revisor, revisorns namn, personnummer eller, om sådant saknas, födelsedatum och postadress samt, om revisorn är ett registrerat revisionsbolag, vem som är huvudansvarig för revisionen och bolagets organisationsnummer.

Handelsbolag:

1. bolagets organisationsnummer och firma,
2. näringsverksamhetens art,
3. det län och den ort där huvudkontoret finns samt kontorets postadress,
4. bolagsmännens fullständiga namn, personnummer eller organisationsnummer och postadresser,

² Senaste lydelse 2003:866.

5. om en stiftelse med egen förvaltning eller en ideell förening är bolagsman, fullständiga namn, personnummer och postadresser för styrelseledamöter och styrelsesuppleanter i stiftelsen eller föreningen,

6. om en stiftelse med anknuten förvaltning är bolagsman, förvaltarens namn, organisationsnummer och postadress samt fullständigt namn, personnummer och postadress för en ställföreträdare för förvaltaren,

7. av vem och hur firman tecknas, när ej firman får tecknas av varje bolagsman ensam,

8. om bolaget utgör kommanditbolag, vilken eller vilka av bolagsmännen som är kommanditdelägare och beloppet av varje sådan bolagsmans utfästa insats.

9. om bolaget enligt revisionslagen (1999:1079) eller länsstyrelsens beslut är skyldigt att utse en auktoriserad eller godkänd revisor, revisorns namn, personnummer eller, om sådant saknas, födelsedatum och postadress samt, om revisorn är ett registrerat revisionsbolag, vem som är huvudansvarig för revisionen och bolagets organisationsnummer.

Ideell förening

1. den firma under vilken föreningen *idkar* näring,

2. föreningens namn, om det *ej* sammanfaller med firman, och organisationsnummer,

3. näringsverksamhetens art,

4. det län och den ort där föreningens styrelse har sitt säte samt föreningens postadress,

5. styrelseledamöternas och, där suppleanter utsetts, deras fullständiga namn, personnummer och postadresser,

6. av vem och hur föreningens namn tecknas, om *ej* namnet tecknas av styrelsen ensam.

Ideell förening eller registrerat trossamfund

1. den firma under vilken föreningen *eller trossamfundet* utövar *eller avser att utöva* näringsverksamhet,

2. föreningens *eller trossamfundets* namn, om det *inte* sammanfaller med firman, och organisationsnummer,

4. det län och den ort där föreningens *eller samfundets styrelse* har sitt säte samt föreningens postadress,

6. av vem och hur föreningens *eller trossamfundets* namn tecknas, om namnet *inte* tecknas av styrelsen ensam.

7. om föreningen eller trossamfundet enligt revisionslagen (1999:1079) eller länsstyrelsens beslut är skyldigt att utse en auktoriserad eller godkänd revisor, revisorns namn,

personnummer eller, om sådant saknas, födelsedatum och post-adress samt, om revisorn är ett registrerat revisionsbolag, vem som är huvudansvarig för revisionen och bolagets organisationsnummer.

9 §³

Ansökan om registrering av handelsbolag göres av samtliga bolagsmän.

Ansökan om registrering av ideell förening göres av styrelsen.

Prokura registreras på ansökan av huvudmannen. Är huvudmannen handelsbolag, göres ansökan av samtliga bolagsmän.

Ansökan om registrering av ett handelsbolag skall göras av samtliga bolagsmän.

Ansökan om registrering av en ideell förening eller ett registrerat trossamfund skall göras av styrelsen.

En prokura skall registreras på ansökan av huvudmannen. Om huvudmannen är ett handelsbolag, skall ansökan göras av samtliga bolagsmän.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2006.

³ Senaste lydelse 1994:1225.

1.2 Förslag till lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:000)

Härigenom föreskrivs att 9 kap. 13 och 14 §§ aktiebolagslagen (2005:000) skall ha följande lydelse.

Lydelse enligt lagrådsremiss Föreslagen lydelse
2004-05-06

9 kap.

13 §¹

Minst en av bolagsstämman utsedd revisor skall vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen, om

1. tillgångarnas nettovärde enligt fastställda balansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett gränobelopp som motsvarar 1 000 gånger det prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde under den sista månaden av respektive räkenskapsår,

2. antalet anställda hos bolaget under de två senaste räkenskapsåren i medeltal har överstigit 200, eller

3. bolagets aktier, teckningsoptioner eller skuldebrev är noterade vid en börs, en auktoriserad marknadsplats eller någon annan reglerad marknad..

Minst en av bolagsstämman utsedd revisor skall vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen, om

1. bolaget uppfyller mer än ett av följande villkor:

a) medelantalet anställda i bolaget har under båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

b) nettovärdet av bolagets tillgångar enligt fastställda balansräkningar har för båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kronor,

c) nettoomsättningen enligt bolagets fastställda resultaträkningar har för båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor,

2. bolagets aktier, teckningsoptioner eller skuldebrev är noterade vid en börs, en auktoriserad marknadsplats eller någon annan reglerad marknad.

14 §²

Bestämmelserna i 13 § gäller även för moderbolag i en koncern om

1. nettovärdet av koncernföretagens tillgångar enligt fastställda koncernbalansräkningar för de två

Bestämmelserna i 13 § gäller även för moderbolag i en koncern om koncernen uppfyller mer än ett av följande villkor:

1. medelantalet anställda i koncernen har under båda de två senaste räkenskapsåren uppgått

¹ Jfr 10 kap. 12 § aktiebolagslagen (1975:1385).

² Jfr 10 kap. 13 § aktiebolagslagen (1975:1385).

senaste räkenskapsåren överstiger det gränsbelopp som anges i 13 § 1,

2. antalet anställda vid koncernföretagen under de två senaste räkenskapsåren i medeltal har överstigit 200, eller

3. moderbolaget inte upprättar koncernredovisning och nettovärdet av koncernföretagens tillgångar, enligt fastställda balansräkningar för koncernföretagens två senaste räkenskapsår, på moderbolagets balansdag överstiger det gränsbelopp som anges i 12 § 1.

till mer än 50,

1. medelantalet anställda i koncernen har under båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

2. nettovärdet av koncernföretagens tillgångar enligt moderbolagets fastställda koncernbalansräkningar har för båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kronor,

3. nettoomsättningen enligt moderbolagets fastställda koncernresultaträkningar har för båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor.

Om moderbolaget inte upprättar koncernredovisning, skall prövningen enligt första stycket 2 och 3 grunda sig på uppgifter från koncernföretagens balans- och resultaträkningar. Uppgifterna skall avse förhållandena på moderbolagets balansdag.

1.3 Lag om ändring i lagen (2005:000) om införande av aktiebolagslagen (2005:000)

Härigenom föreskrivs att det i lagen (2005:000) om införande av aktiebolagslagen (2005:000) skall införas en ny paragraf, 18 §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

18 §

En godkänd revisor, som har utsetts till revisor i ett aktiebolag före ikraftträdandet och som enligt 9 kap. 13 eller 14 § aktiebolagslagen (2005:000) inte längre kan vara revisor i bolaget, får kvarstå som revisor i bolaget till utgången av den första bolagsstämma som hålls efter utgången av år 2007.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar

dels att 8 kap. 5 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 8 kap. 18 §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 kap.

5 §⁴

Minst en revisor skall vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor som avlagt revisors-examen, om

1. tillgångarnas nettovärde enligt fastställda balansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett gränobelopp som motsvarar 1 000 gånger det basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde under den sista månaden av respektive räkenskapsår, eller

2. antalet anställda hos föreningen under de två senaste räkenskapsåren i medeltal har överstigit 200.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer kan i fråga om förening som avses i första stycket besluta att det i stället för en auktoriserad revisor eller en godkänd revisor som avlagt revisorsexamen får utses en viss annan godkänd revisor. Ett sådant beslut gäller i högst fem år.

Första och andra styckena gäller även för en moderförening i en koncern, om

Minst en revisor skall vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor som har avlagt revisors-examen, *om föreningen uppfyller mer än ett av följande villkor:*

1. medelantalet anställda i föreningen har under båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

2. nettovärdet av föreningens tillgångar enligt fastställda balansräkningar har för båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kronor,

3. nettoomsättningen enligt föreningens fastställda resultat-räkningar har för båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor.

Första och andra styckena gäller även för en moderförening i en koncern, om koncernen uppfyller mer än ett av följande villkor:

⁴ Senaste lydelse 2001:886.

1. nettovärdet av koncernföretagens tillgångar enligt fastställda koncernbalansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger det gränslöpp som anges i första stycket,

2. antalet anställda vid koncernföretagen under den tid som anges i 1 i medeltal överstigit 200, eller

3. moderföreningen inte upprättar koncernredovisning och nettovärdet av koncernföretagens tillgångar, enligt fastställda balansräkningar för koncernföretagens två senaste räkenskapsår, på moderföreningens balansdag överstiger det gränslöpp som anges i första stycket.

1. medelantalet anställda i koncernen har under båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

2. nettovärdet av koncernföretagens tillgångar enligt moderföreningens fastställda koncernbalansräkningar har för båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kronor,

3. koncernens nettoomsättning enligt moderföreningens fastställda koncernresultaträkningar har för båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor.

Om moderföreningen inte upprättar någon koncernredovisning, skall prövningen enligt tredje stycket 2 och 3 grunda sig på uppgifter från koncernföretagens fastställda balans- och resultaträkningar. Uppgifterna skall avse förhållandena på moderföreningens balansdag.

I andra föreningar än som avses i första eller tredje stycket skall en auktoriserad eller en godkänd revisor utses, om minst en tiondel av samtliga röstberättigade begär det vid en föreningsstämma där revisorsval skall ske.

18 §

En förening som enligt 5 § första eller tredje stycket skall ha en auktoriserad eller en godkänd revisor, skall för registrering anmäla vem som har utsetts till revisor.

Anmälan skall innehålla uppgift om revisorns postadress. Om postadressen avviker från revisorns hemvist, skall även hemvistet anges. Anmälan skall vidare innehålla uppgift om revisorns personnummer eller, om sådant saknas, födelsedatum. Är revisorn ett registrerat revisionsbolag, skall anmälan även innehålla uppgift om bolagets organisationsnummer

och om vem som är huvudansvarig för revisionen.

*Anmälan skall göras första gången genast efter det att skyldighet för föreningen att ha en auktoriserad eller en godkänd revisor har uppkommit och där-
efter genast efter det att någon ändring har inträffat i ett för-
hållande som har anmälts eller skall anmälas för registrering. Om skyldigheten att ha en aukto-
riserad eller en godkänd revisor enligt 5 § första eller tredje stycket upphör, skall detta anmälas senast när föreningen har valt en ny revisor.*

Rätt att göra anmälan har även den som anmälan gäller.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2006.

2. Den som har utsetts till revisor i en ekonomisk förening före ikraftträdandet och som enligt den nya lydelsen av 8 kap. 5 § inte längre kan vara revisor i föreningen får kvarstå som revisor i föreningen till utgången av den första föreningsstämma som hålls efter utgången av år 2007.

1.5 Förslag till lag om ändring i bostadsrättslagen (1991:614)

Härigenom föreskrivs att 9 kap. 26 § bostadsrättslagen (1991:614) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 kap. **26 §¹**

Bestämmelserna i 8 kap. lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar gäller i tillämpliga delar i fråga om bostadsrättsföreningar. *Bostadsrättsföreningar är dock inte skyldiga att, utom i fall som avses i 8 kap. 6 § nämnda lag, utse auktoriserad revisor.* Bestämmelser om bokföring och annan redovisning finns i bokföringslagen (1999:1078) och årsredovisningslagen (1995:1554).

Bestämmelserna i 8 kap. lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar gäller i tillämpliga delar i fråga om bostadsrättsföreningar. Bestämmelser om bokföring och annan redovisning finns i bokföringslagen (1999:1078) och årsredovisningslagen (1995:1554).

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2006.

2. Den som har utsetts till revisor i en bostadsrättsförening före ikraftträdandet och som enligt den nya lydelsen av 8 kap. 5 § lagen (1987:667) inte längre kan vara revisor i föreningen får kvarstå som revisor i föreningen till utgången av den första föreningsstämma som hålls efter utgången av år 2007.

¹ Senaste lydelse 1999:1099.

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

Härigenom föreskrivs att 4 kap. 4 § stiftelselagen (1994:1220) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 kap.

4 §¹

Minst en revisor skall vara auktoriserad eller godkänd revisor, om stiftelsen enligt bokföringslagen (1999:1078) är skyldig att upprätta årsredovisning.

Minst en revisor skall vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor som avlagt revisors-examen, om

1. nettovärdet av stiftelsens tillgångar enligt balansräkningarna för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett gränsbelopp som motsvarar 1 000 gånger det prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde under den sista månaden av respektive räkenskapsår, eller

2. antalet anställda i stiftelsen under de två senaste räkenskapsåren i medeltal har överstigit 200.

Bestämmelserna i andra stycket gäller även för moderstiftelse i en koncern om

1. nettovärdet av koncernföretagens tillgångar enligt koncernbalansräkningarna för de två senaste räkenskapsåren överstiger det gränsbelopp som anges i andra stycket 1,

2. antalet anställda hos koncernföretagen under den tid som anges i 1 i medeltal har överstigit 200, eller

Minst en revisor skall vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor som avlagt revisors-examen, om *stiftelsen uppfyller mer än ett av följande villkor:*

1. *medelantalet anställda i stiftelsen har under båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,*

2. *nettovärdet av stiftelsens tillgångar enligt stiftelsens balansräkningar har för båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kronor,*

3. *nettoomsättningen enligt stiftelsens resultaträkningar har för båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor.*

Bestämmelserna i andra stycket gäller även för moderstiftelse i en koncern om *koncernen uppfyller mer än ett av följande villkor:*

1. *medelantalet anställda i koncernen har under båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,*

2. *nettovärdet av koncernföretagens tillgångar enligt moderstiftelsens koncernbalansräkningar har för båda de två senaste räkenskapsåren uppgått*

¹ Senaste lydelse 2001:887.

3. moderstiftelsen inte upprättar koncernredovisning och nettovärdet av koncernföretagens tillgångar, enligt balansräkningar för koncernföretagens två senaste räkenskapsår, på moderstiftelsens balansdag överstiger det gränsbelopp som anges i andra stycket 1.

till mer än 25 miljoner kronor,

3. nettoomsättningen enligt moderstiftelsens koncernresultaträkningar har för båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor.

Om moderstiftelsen inte upprättar någon koncernredovisning, skall prövningen enligt tredje stycken 2 och 3 grunda sig på uppgifter från koncernföretagens fastställda balans- och resultaträkningar. Uppgifterna skall avse förhållandena på moderstiftelsens balansdag.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer kan i fall som avses i andra och tredje styckena besluta att det i stället för en auktoriserad revisor eller en godkänd revisor som avlagt revisorsexamen får utses en viss annan godkänd revisor. Ett sådant beslut gäller i högst fem år.

1.Denna lag träder i kraft den 1 januari 2006.

2. Den som har utsetts till revisor i en stiftelse före ikraftträdandet och som enligt den nya lydelsen av 4 kap. 4 § inte längre kan vara revisor i stiftelsen, får kvarstå som revisor i stiftelsen till utgången av år 2007.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om årsredovisningslagen (1995:1554) att 1 kap. 3 §, 2 kap. 1 §, 3 kap. 5, 8, 10, 11 och 13 §§, 4 kap. 11 §, 5 kap. 6, 16, 17 och 18 a §§, 6 kap. 1 §, 7 kap. 2–4 och 7 och 8 §§, 8 kap. 3 § och 9 kap. 1 och 3 §§ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

3 §¹

Med företag avses i denna lag fysiska eller juridiska personer som direkt eller indirekt omfattas av en årsredovisning, en koncernredovisning eller en delårsrapport.

Med andelar avses aktier och andra andelar i juridiska personer.

I denna lag betyder

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

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

3. större företag:

– företag vars andelar eller skuldebrev är noterade vid en börs, en auktoriserad marknadsplats eller någon annan reglerad marknad eller

– företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:

a) medelantalet anställda i företaget har under båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

b) nettovärdet av företagets tillgångar enligt företagets balansräkningar har för båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kronor,

c) nettoomsättningen enligt företagets resultaträkningar har för båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor, eller,

4. mindre företag: företag som inte är större företag,

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

a) medelantalet anställda i

¹ Senaste lydelse 1999:1112.

koncernen har under båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

b) nettovärdet av koncernföretagens tillgångar enligt moderföretagets koncernbalansräkningar har för båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kronor,

c) nettoomsättningen enligt moderföretagets koncernresultaträkningar har för båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor,

6. mindre koncerner: koncerner som inte är stora koncerner.

2 kap.

1 §²

En årsredovisning skall bestå av

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

I följande fall skall det i årsredovisningen även ingå en finansieringsanalys:

1. företaget bedriver näringsverksamhet och nettovärdet av tillgångarna i företaget enligt balansräkningarna för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett gränobelopp som motsvarar 1 000 gånger det prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde under den sista månaden av respektive räkenskapsår,

2. antalet anställda hos företaget har under de två senaste räkenskapsåren i medeltal överstigit 200, eller

3. företagets aktier eller skuldebrev är noterade vid en börs eller auktoriserad marknadsplats.

I årsredovisningen för ett större företag skall det även ingå en finansieringsanalys.

² Senaste lydelse 1999:1112.

3 kap.

5 §³

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

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

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

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

I fall som avses i andra stycket behöver ett mindre företag inte räkna om eller ändra föregående års poster, om det i stället i noterna lämnar upplysningar om den bristande jämförbarheten.

8 §⁴

Större belopp som ingår i posterna Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter och Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter skall specificeras i balansräkningen eller i en not.

Första stycket gäller inte i fråga om företag, i vilka

1. antalet anställda under de senaste två räkenskapsåren i medeltal uppgått till högst tio, och

2. tillgångarnas nettovärde enligt fastställd balansräkning för det senaste räkenskapsåret uppgår till högst 24 miljoner kronor.

Större företag skall i balansräkningen eller i en not specificera större belopp som ingår i posterna Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter och Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter.

10 §⁵

Större avsättningar som i balansräkningen har tagits upp under posten Övriga avsättningar skall specificeras i balansräkningen eller i en not.

Första stycket gäller inte

Större företag skall i balansräkningen eller i en not specificera större avsättningar som har tagits upp under posten Övriga avsättningar i balansräkningen.

³ Senaste lydelse 1999:1112.

⁴ Senaste lydelse 1999:1112.

⁵ Senaste lydelse 1999:1112.

företag som avses i 8 § andra stycket.

11 §⁵

Om det är motiverat av konkurrensskäl, får posterna 1–6 i bilaga 2 respektive posterna 1–3 och 6 i bilaga 3 *slås samman* till en post benämnd bruttovinst eller bruttoförlust. *Detta gäller dock inte om företaget är ett sådant företag som avses i 2 kap. 1 § andra stycket.*

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

Ett företag som slår samman poster enligt första stycket skall i resultaträkningen, i anslutning till posten bruttovinst eller bruttoförlust, lämna uppgift om nettoomsättningen. Företaget skall i en not upplysa om skälen för sammanslagningen. Uppgift om nettoomsättningen får dock utelämnas om det är motiverat och Bolagsverket medger det.

13 §⁶

Intäkter och kostnader i annan verksamhet än företagets normala verksamhet skall redovisas som extraordinära intäkter och kostnader.

Extraordinära intäkter och kostnader *skall specificeras* till storlek och art i en not.

Större företag skall dessutom specificera extraordinära intäkter och kostnader till storlek och art i en not.

Andra stycket gäller inte företag som avses i 8 § andra stycket.

4 kap.

11 §⁷

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

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

Bestämmelsen i andra stycket gäller inte *företag som avses i 3*

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

⁵ Senaste lydelse 1999:1112.

⁶ Senaste lydelse 1999:1112.

⁷ Senaste lydelse 2003:774.

5 kap.

6 §⁸

Om företagets verksamhetsgrenar eller geografiska marknader avviker betydligt från varandra, *skall uppgift lämnas* om nettoomsättningens fördelning på verksamhetsgrenarna och marknaderna. Bedömningen av om företagets verksamhetsgrenar och marknader avviker betydligt från varandra skall göras med hänsyn till hur företaget normalt organiserar försäljningen av varor och tjänster.

Första stycket gäller inte företag som tillämpar 3 kap. 11 §. Bestämmelsen om nettoomsättningens fördelning på geografiska marknader gäller inte heller företag som avses i 3 kap. 8 § andra stycket.

Större företag skall, om företagets verksamhetsgrenar eller geografiska marknader avviker betydligt från varandra, *lämna uppgift* om nettoomsättningens fördelning på verksamhetsgrenarna och marknaderna. Bedömningen av om företagets verksamhetsgrenar och marknader avviker betydligt från varandra skall göras med hänsyn till hur företaget normalt organiserar försäljningen av varor och tjänster.

16 §⁹

Uppgift skall lämnas om skillnaden mellan å ena sidan den inkomstskatt som har redovisats i resultaträkningen under räkenskapsåret och tidigare räkenskapsår samt å andra sidan den inkomstskatt som belöper sig på verksamheten för dessa år. Uppgift behöver dock inte lämnas om skillnaden är obetydlig.

Första stycket gäller inte företag som avses i 3 kap. 8 § andra stycket.

Större företag skall lämna uppgift om skillnaden mellan å ena sidan den inkomstskatt som har redovisats i resultaträkningen under räkenskapsåret och tidigare räkenskapsår samt å andra sidan den inkomstskatt som belöper sig på verksamheten för dessa år. Uppgift behöver dock inte lämnas om skillnaden är obetydlig.

17 §¹⁰

Uppgift skall lämnas om hur den för räkenskapsåret redovisade inkomstskatten fördelar sig på ordinärt och extraordinärt resultat.

Första stycket gäller inte företag som avses i 3 kap. 8 § andra

Större företag skall lämna uppgift om hur den för räkenskapsåret redovisade inkomstskatten fördelar sig på ordinärt och extraordinärt resultat.

⁸ Senaste lydelse 1999:1112.

⁹ Senaste lydelse 1999:1112.

¹⁰ Senaste lydelse 1999:1112.

stycket.

18 a §¹¹

Uppgift skall lämnas om de anställdas frånvaro på grund av sjukdom under räkenskapsåret. Den totala sjukfrånvaron skall anges i procent av de anställdas sammanlagda ordinarie arbetstid.

Uppgift skall också lämnas om

1. den andel av sjukfrånvaron som avser frånvaro under en sammanhängande tid av 60 dagar eller mer,

2. sjukfrånvaron för kvinnor respektive män *samt*

3. sjukfrånvaron för anställda i åldrarna 29 år eller yngre, 30–49 år och 50 år eller äldre.

Uppgift skall också lämnas om

1. den andel av sjukfrånvaron som avser frånvaro under en sammanhängande tid av 60 dagar eller mer,

2. sjukfrånvaron för kvinnor respektive män *samt*

3. sjukfrånvaron för anställda i åldrarna 29 år eller yngre, 30–49 år och 50 år eller äldre.

Uppgift skall lämnas om de anställdas frånvaro på grund av sjukdom under räkenskapsåret. Den totala sjukfrånvaron skall anges i procent av de anställdas sammanlagda ordinarie arbetstid.

Sjukfrånvaron för varje grupp som avses i andra stycket 2 och 3 skall anges i procent av gruppens sammanlagda ordinarie arbetstid. Sådan uppgift skall inte lämnas om antalet anställda i gruppen är högst tio eller om uppgiften kan hänföras till en särskild individ.

Bestämmelserna i första–tredje styckena gäller inte anställda utomlands och inte heller företag *som avses i 3 kap. 8 § andra stycket 1.*

Bestämmelserna i första–tredje styckena gäller inte anställda utomlands och inte heller företag *i vilka medelantalet anställda under det senaste två räkenskapsåren har uppgått till högst tio.*

6 kap.

1 §¹²

Förvaltningsberättelsen skall innehålla en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat.

Upplysningar skall även lämnas om

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

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

3. företagets förväntade framtida utveckling,

4. företagets verksamhet inom forskning och utveckling,

5. företagets filialer i utlandet,

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

¹¹ Senaste lydelse 2002:1062.

¹² Senaste lydelse 2000:73.

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

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

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

Utöver sådan information om verksamhetens miljöpåverkan som skall lämnas enligt första och andra styckena skall företag som bedriver verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig enligt miljöbalken (1998:808) lämna upplysningar i övrigt om verksamhetens påverkan på den yttre miljön.

Andra stycket 3 och 5 gäller inte företag som avses i 3 kap. 8 § andra stycket. Andra stycket 3 och 5 gäller inte mindre företag.

7 kap. 2 §¹³

Ett moderföretag som är dotterföretag behöver inte upprätta koncernredovisning, om

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

2. det överordnade moderföretaget lyder under lagstiftningen i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, och

3. det överordnade moderföretagets koncernredovisning har upprättats och reviderats enligt den lagstiftning som i den staten har tillkommit i enlighet med Europeiska gemenskapernas direktiv av den 13 juni 1983 om sammanställd redovisning (83/349/EEG).

Ett moderföretag som är dotterföretag behöver inte upprätta koncernredovisning, om

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

2. det överordnade moderföretagets koncernredovisning har upprättats och reviderats enligt lagstiftning som har tillkommit i enlighet med Europeiska gemenskapernas direktiv av den 13 juni 1983 om sammanställd redovisning (83/349/EEG), eller på likvärdigt sätt.

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

Ett moderföretag som med stöd av första stycket inte självt har upprättat någon koncernredovisning skall ge in det överordnade moderföretagets koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse till registreringsmyndigheten enligt bestämmelserna i 8 kap. 3 §. Registreringsmyndigheten skall på det sätt som anges i 8 kap. 4 § kungöra att handlingarna har getts in. Om handlingarna inte är avfattade på svenska, får registreringsmyndigheten förelägga moderföretaget att ge

¹³ Senaste lydelse 1999:1112.

in en bestyrkt översättning till svenska. Sådant föreläggande skall utfärdas om någon begär det. Om moderföretaget, i fall det hade upprättat en koncernredovisning, enligt 8 kap. 3 och 16 §§ inte skulle ha varit skyldigt att ge in denna och koncernrevisionsberättelsen till registreringsmyndigheten, skall vad som i nämnda paragrafer sägs om att handlingarna skall hållas tillgängliga i stället tillämpas på det överordnade moderföretagets koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse.

Första stycket gäller inte,

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

2. om andelarna i moderföretaget eller skuldebrev som moderföretaget har utfärdat är inregistrerade på en börs inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

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

3 §¹⁴

Ett moderföretag behöver inte upprätta koncernredovisning, om Moderföretag i mindre koncerner behöver inte upprätta koncernredovisning.

1. antalet anställda hos koncernföretagen under de två senaste räkenskapsåren i medeltal har uppgått till högst tio, och

2. nettovärdet av koncernföretagens tillgångar, enligt balansräkningarna för koncernföretagens senaste räkenskapsår, på moderföretagets balansdag uppgår till högst 24 miljoner kronor.

Första stycket gäller inte om andelar i moderföretaget eller något av dotterföretagen eller skuldebrev som moderföretaget eller något av dotterföretagen har utfärdat är inregistrerade vid en börs inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

4 §¹⁵

Koncernredovisningen skall bestå av

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

Koncernredovisningen skall bestå av

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

¹⁴ Senaste lydelse 1999:1112.

¹⁵ Senaste lydelse 1999:1112.

I följande fall skall det i koncernredovisningen även ingå en finansieringsanalys:

1. något av koncernföretagen bedriver näringsverksamhet och nettovärdet av koncernföretagens tillgångar enligt koncernbalansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett gränsbelopp som motsvarar 1 000 gånger det prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde under den sista månaden av respektive räkenskapsår, eller

2. antalet anställda hos koncernföretagen har under de två senaste räkenskapsåren i medeltal överstigit 200, eller

3. moderföretagets aktier eller skuldebrev är noterade vid en börs eller auktoriserad marknadsplats.

8 §¹⁶

Koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen skall var för sig utgöra en sammanställning av balansräkningarna respektive resultaträkningarna för moderföretaget och de dotterföretag som omfattas av koncernredovisningen. Sammanställningen skall göras med tillämpning av 9–13 §§ och 18–24 §§. Vid redovisningen av andelar i andra företag än dotterföretag skall 25–30 §§ beaktas. I övrigt tillämpas 3 kap.

Koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen skall var för sig utgöra en sammanställning av balansräkningarna respektive resultaträkningarna för moderföretaget och de dotterföretag som omfattas av koncernredovisningen. Sammanställningen skall göras med tillämpning av 9–13 §§ och 18–24 §§. Vid redovisningen av andelar i andra företag än dotterföretag skall 25–30 §§ beaktas. I övrigt tillämpas 3 kap. *Vad som sägs där om större och mindre företag skall dock i stället avse större och mindre koncerner.*

Vad som i ett aktiebolag har avsatts till kapitalandelsfonden enligt 28 § andra stycket skall redovisas som en särskild post under Andra fonder i koncernbalansräkningen. Sådant belopp skall anses som bundet eget kapital.

När 3 kap. 8 § andra stycket tillämpas skall vad som där sägs om antalet anställda och tillgångarnas nettovärde avse koncernen som helhet.

¹⁶ Senaste lydelse 1999:1112.

Bestämmelsen i 3 kap. 11 § gäller inte om koncernen är en sådan koncern som avses i 4 § andra stycket.

14 §¹⁷

Bestämmelserna om tilläggsupplysningar i 5 kap. 2–7, 10–18 och 18 b–25 §§ tillämpas även på koncernredovisningen. *Vad som sägs där om större och mindre företag skall dock i stället avse större och mindre koncerner.* Tilläggsupplysningarna skall lämnas på det sätt som anges i 5 kap. 1 § första stycket andra och tredje meningarna och andra stycket.

31 §¹⁸

Förvaltningsberättelse och finansieringsanalys för koncernen skall upprättas med tillämpning av 6 kap. 1 § och 3–5 §§. *Vad som sägs i 6 kap. 1 § om mindre företag skall dock i stället avse mindre koncerner.*

8 kap.

3 §¹⁹

Den skyldighet att offentliggöra årsredovisningen som följer av 6 kap. 2 § bokföringslagen (1999:1078) skall fullgöras på följande sätt. På samma sätt skall även revisionsberättelsen offentliggöras.

1. Aktiebolag

Bestyrkta kopior av handlingarna skall ha kommit in till registreringsmyndigheten inom en månad efter det att bolagsstämman fastställde balansräkningen och resultaträkningen.

På kopian av årsredovisningen skall en styrelseledamot eller den verkställande direktören teckna

Den skyldighet att offentliggöra årsredovisningen som följer av 6 kap. 2 § bokföringslagen (1999:1078) skall fullgöras på följande sätt. På samma sätt skall även revisionsberättelsen offentliggöras.

1. Aktiebolag

Bestyrkta kopior av handlingarna skall ha kommit in till registreringsmyndigheten inom en månad efter det att bolagsstämman fastställde balansräkningen och resultaträkningen.

På kopian av årsredovisningen skall en styrelseledamot eller den verkställande direktören teckna

¹⁷ Senaste lydelse 2003:487.

¹⁸ Senaste lydelse 1999:1112.

¹⁹ Senaste lydelse 1999:1112.

bevis om att balansräkningen och resultaträkningen har fastställts. Uppgift skall också lämnas om fastställsedagen. Beviset skall även innehålla uppgift om bolagsstämman beslut beträffande bolagets vinst eller förlust.

2. Ekonomiska föreningar

Kopior av handlingarna skall hållas tillgängliga för alla som är intresserade senast från en månad efter det att föreningsstämman fastställde balansräkningen och resultaträkningen. Efter särskilt föreläggande av registreringsmyndigheten skall bestyrkta kopior av handlingarna ges in dit. Sådant föreläggande skall utfärdas när någon begär det. *Föreningar av det slag som avses i 2 kap. 1 § andra stycket eller, i fråga om moderföreningar, 7 kap. 4 § andra stycket* är skyldiga att ge in handlingarna till registreringsmyndigheten även om något föreläggande inte har utfärdats. Handlingarna skall i dessa fall ha kommit in till myndigheten inom en månad från fastställelsebeslutet.

På kopian av årsredovisningen skall en styrelseledamot eller den verkställande direktören teckna bevis om att balansräkningen och resultaträkningen har fastställts. Uppgift skall också lämnas om fastställsedagen. Beviset skall även innehålla föreningsstämman beslut beträffande föreningens vinst eller förlust.

3. Handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare

Kopior av handlingarna skall ha kommit in till registreringsmyndigheten inom sex månader efter räkenskapsårets utgång.

4. Stiftelser

Kopior av handlingarna skall ha kommit in till registreringsmyndigheten inom sex månader efter räkenskapsårets utgång. Beträf-

bevis om att balansräkningen och resultaträkningen har fastställts. Uppgift skall också lämnas om fastställsedagen. Beviset skall även innehålla uppgift om bolagsstämman beslut beträffande bolagets vinst eller förlust.

2. Ekonomiska föreningar

Kopior av handlingarna skall hållas tillgängliga för alla som är intresserade senast från en månad efter det att föreningsstämman fastställde balansräkningen och resultaträkningen. Efter särskilt föreläggande av registreringsmyndigheten skall bestyrkta kopior av handlingarna ges in dit. Sådant föreläggande skall utfärdas när någon begär det. *Föreningar som enligt 1 kap. 3 § utgör större företag och föreningar som är moderföretag i koncerner som enligt samma paragraf utgör större koncerner* är skyldiga att ge in handlingarna till registreringsmyndigheten även om något föreläggande inte har utfärdats. Handlingarna skall i dessa fall ha kommit in till myndigheten inom en månad från fastställelsebeslutet.

På kopian av årsredovisningen skall en styrelseledamot eller den verkställande direktören teckna bevis om att balansräkningen och resultaträkningen har fastställts. Uppgift skall också lämnas om fastställsedagen. Beviset skall även innehålla föreningsstämman beslut beträffande föreningens vinst eller förlust.

3. Handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare

Kopior av handlingarna skall ha kommit in till registreringsmyndigheten inom sex månader efter räkenskapsårets utgång.

4. Stiftelser

Kopior av handlingarna skall ha kommit in till registreringsmyndigheten inom sex månader efter räkenskapsårets utgång.

fande kollektivavtalsstiftelser samt stiftelser som avses i 9 kap. 10 § första stycket stiftelselagen (1994:1220) gäller i stället att bestyrkta kopior skall hållas tillgängliga för alla som är intresserade senast från sex månader efter räkenskapsårets utgång.

5. Övriga företag

Kopior av handlingarna skall hållas tillgängliga för alla som är intresserade senast från sex månader efter räkenskapsårets utgång. Efter särskilt föreläggande av registreringsmyndigheten skall bestyrkta kopior av handlingarna ges in dit. Sådant föreläggande skall utfärdas när någon begär det. *Företag som avses i 2 kap. 1 § andra stycket eller, i fråga om moderföretag, 7 kap. 4 § andra stycket* är skyldiga att ge in handlingarna till registreringsmyndigheten även om något föreläggande inte har meddelats. Handlingarna skall i dessa fall ha kommit in till myndigheten inom sex månader från räkenskapsårets utgång.

Beträffande kollektivavtalsstiftelser samt stiftelser som avses i 9 kap. 10 § första stycket stiftelselagen (1994:1220) gäller i stället att bestyrkta kopior skall hållas tillgängliga för alla som är intresserade senast från sex månader efter räkenskapsårets utgång.

5. Övriga företag

Kopior av handlingarna skall hållas tillgängliga för alla som är intresserade senast från sex månader efter räkenskapsårets utgång. Efter särskilt föreläggande av registreringsmyndigheten skall bestyrkta kopior av handlingarna ges in dit. Sådant föreläggande skall utfärdas när någon begär det. *Större företag eller moderföretag i större koncerner* är skyldiga att ge in handlingarna till registreringsmyndigheten även om något föreläggande inte har meddelats. Handlingarna skall i dessa fall ha kommit in till myndigheten inom sex månader från räkenskapsårets utgång.

9 kap.

1 §²⁰

Följande företag skall minst en gång under ett räkenskapsår som omfattar mer än tio månader lämna en särskild redovisning (delårsrapport):

1. *företag som avses i 2 kap. 1 § andra stycket eller 7 kap. 4 § andra stycket*, och

2. företag som enligt 1 kap. 1 § andra stycket lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller 1 kap. 1 § andra stycket lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag är skyldiga att upprätta koncernredovisning enligt de lagarna.

Följande företag skall minst en gång under ett räkenskapsår som omfattar mer än tio månader lämna en särskild redovisning (delårsrapport):

1. *företag vars andelar eller skuldebrev är noterade vid en börs, en auktoriserad marknadsplats eller någon annan reglerad marknad inom det Europeiska ekonomiska samarbetsområdet*, och

2. företag som enligt 1 kap. 1 § andra stycket lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller 1 kap. 1 § andra stycket lagen (1995:1560) om årsredovisning i

²⁰ Senaste lydelse 1999:1112.

försäkringsföretag är skyldiga att upprätta koncernredovisning enligt de lagarna.

Delårsrapporten skall avse företagets verksamhet från räkenskapsårets början. Minst en rapport skall omfatta en period av minst hälften och högst två tredjedelar av räkenskapsåret.

Delårsrapporten skall avfattas på svenska i vanlig läsbar form.

3 §²¹

I en delårsrapport skall det översiktligt redogöras för verksamheten och resultatutvecklingen samt för investeringar och förändringar i likviditet och finansiering sedan föregående räkenskapsårs utgång. Vidare skall det lämnas beloppsuppgifter om nettoomsättningen och resultatet före bokslutsdispositioner och skatt under rapportperioden. Om det finns särskilda skäl, får en ungefärlig beloppsuppgift om resultatet lämnas. Bestämmelserna i 6 kap. 1 § andra stycket 1 och 2 gäller också i fråga om delårsrapport.

Om en koncern är av det slag som anges i 7 kap. 4 § andra stycket, skall moderföretaget i delårsrapporten, utöver uppgifter om moderföretaget, lämna uppgifter för koncernen motsvarande vad som sägs i första stycket. Uppgifter om nettoomsättning och resultat skall avse beloppen efter avdrag för interna poster inom koncernen och vara beräknade med hänsyn tagen till internvinsteliminering.

Ett moderföretag skall i delårsrapporten, utöver uppgifter om moderföretaget, lämna uppgifter för koncernen motsvarande vad som sägs i första stycket. Uppgifter om nettoomsättning och resultat skall avse beloppen efter avdrag för interna poster inom koncernen och vara beräknade med hänsyn tagen till internvinsteliminering.

Sådana uppgifter om koncernen som anges i andra stycket behöver inte lämnas, om

1. företaget i enlighet med 7 kap. 2 § inte har upprättat någon koncernredovisning för närmast föregående räkenskapsår,

2. det moderföretag vars koncernredovisning har getts in till registreringsmyndigheten enligt 7 kap. 2 § har upprättat en delårsrapport som omfattar samma rapportperiod som företagets delårsrapport,

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

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

Om uppgifter utelämnas enligt tredje stycket, gäller vad som sägs i 2 § också den delårsrapport som avses i tredje stycket 2. Är den delårsrapporten inte avfattad på svenska, får registreringsmyndigheten, om rapporten skall sändas in till registreringsmyndigheten, förelägga företaget att sända in också en bestyrkt översättning till svenska. Ett sådant föreläggande skall utfärdas om någon begär det.

²¹ Senaste lydelse 1999:1112.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2006 och tillämpas på räkenskapsår som påbörjas närmast efter utgången av år 2006.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om bokföringslagen (1999:1078)

dels att 1 kap. 2 §, 2 kap. 2 och 3 §§, 4 kap. 3 §, 5 kap. 1, 2 och 4 §§, 6 kap. 1, 3–5, 7, 8 och 11 §§ och 7 kap. 6 § skall ha följande lydelse,

dels att nuvarande 6 kap. 10 och 11 §§ betecknas 6 kap. 11 och 12 §§,

dels att det i lagen införs två nya paragrafer, 1 kap. 4 § och 6 kap. 10 § samt närmast före 1 kap. 4 §, 6 kap. 4, 5 och 10 §§ fyra nya rubriker, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

2 §

I denna lag betyder

1. företag: en fysisk eller juridisk person som är bokföringsskyldig enligt denna lag,

2. bokslutsföretag: företag som tillhör någon eller några av följande kategorier

a) aktiebolag,

b) ekonomiska föreningar,

c) handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare,

d) företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag,

e) stiftelser som är bokföringsskyldiga enligt denna lag,

f) företag som är moderföretag i en koncern,

g) företag i vilka den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till mer än ett belopp motsvarande tjugo prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde under den sista månaden av räkenskapsåret.

3. verksamhet: näringsverksamhet eller annan verksamhet som omfattas av bokföringsskyldighet enligt denna lag,

4. moderföretag: företag som utgör moderföretag enligt definitionen i 1 kap. 4 § årsredovis-

2. verksamhet: näringsverksamhet eller annan verksamhet som omfattas av bokföringsskyldighet enligt denna lag,

3. moderföretag: företag som utgör moderföretag enligt definitionen i 1 kap. 4 § årsredovis-

ningslagen (1995:1554),

5. koncern: vad som utgör koncern enligt definitionen i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen,

6. bokföringspost: varje enskild notering i grundbokföringen eller huvudbokföringen,

7. affärshändelser: alla förändringar i storleken och sammansättningen av ett företags förmögenhet som beror på företagets ekonomiska relationer med omvärlden, såsom in- och utbetalningar, uppkomna fordringar och skulder samt egna tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat,

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

9. räkenskapsinformation:

a) sådana sammanställningar av uppgifter som avses i

– 4 kap. 3 § (balansräkning),

– 5 kap. 1 § (grundbokföring och huvudbokföring),

– 5 kap. 4 § (sidoordnad bokföring),

– 5 kap. 6 § (verifikation),

– 5 kap. 7 § (handling m.m. som en verifikation hänvisar till),

– 5 kap. 11 § (systemdokumentation och behandlingshistorik),

– 6 kap. 2 § (årsredovisning),

– 6 kap. 4 § (årsbokslut),

– 6 kap. 5 § (noter till balansräkning och resultaträkning), *samt*

– 6 kap. 11 § (specifikation av balansräkningspost).

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

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

ningslagen (1995:1554),

4. koncern: vad som utgör koncern enligt definitionen i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen,

5. bokföringspost: varje enskild notering i grundbokföringen eller huvudbokföringen,

6. affärshändelser: alla förändringar i storleken och sammansättningen av ett företags förmögenhet som beror på företagets ekonomiska relationer med omvärlden, såsom in- och utbetalningar, uppkomna fordringar och skulder samt egna tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat,

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

8. räkenskapsinformation:

a) sådana sammanställningar av uppgifter som avses i

– 4 kap. 3 § (balansräkning),

– 5 kap. 1 § (grundbokföring och huvudbokföring),

– 5 kap. 4 § (sidoordnad bokföring),

– 5 kap. 6 § (verifikation),

– 5 kap. 7 § (handling m.m. som en verifikation hänvisar till),

– 5 kap. 11 § (systemdokumentation och behandlingshistorik),

– 6 kap. 2 § (årsredovisning),

– 6 kap. 4 § (årsbokslut),

– 6 kap. 5 § (noter till balansräkning och resultaträkning),

– 6 kap. 10 § (*förenklat årsbokslut*), *samt*

– 6 kap. 12 § (specifikation av balansräkningspost).

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

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

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

Språk

4 §

Räkenskapsinformation som företaget självt upprättar enligt denna lag skall avfattas på svenska, danska, norska eller engelska.

Om det finns särskilda skäl, får Skatteverket tillåta att ett företag, trots bestämmelserna i första stycket, upprättar räkenskaps-informationen på annat språk. Ett företag som har fått ett sådant tillstånd skall dock, om en myndighet begär det, på egen bekostnad översätta räkenskaps-informationen till något av de språk som anges i första stycket.

Tillstånd enligt andra stycket ges av Finansinspektionen när det gäller företag som står under inspektionens tillsyn.

Av 2 kap. 5 § årsredovisningslagen följer att en årsredovisning alltid skall avfattas på svenska.

2 kap.

2 §²²

Följande juridiska personer är bokföringsskyldiga i den utsträckning som anges i andra-fjärde styckena:

1. ideella föreningar,
2. registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av sådana samfund enligt lagen (1998:1593) om trossamfund,
3. samfällighetsföreningar enligt 17 § lagen (1973:1150) om förvaltning av samfälligheter,

²² Senaste lydelse 2000:598.

4. viltvårdsområdesföreningar enligt 1 § lagen (2000:592) om viltvårdsområden,

5. fiskevårdsområdesföreningar enligt 1 § lagen (1981:533) om fiskevårdsområden.

Juridiska personer som anges i första stycket är bokförings-skyldiga, om värdet av tillgångarna, beräknat enligt 4 §, överstiger *ett gränsbelopp som motsvarar trettio prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring*. Bokföringsskyldigheten inträder

1. från och med tidpunkten för den juridiska personens bildande, om tillgångarna då överstiger det angivna gränsbeloppet, eller

2. från och med det kalenderår vid vars ingång värdet av tillgångarna överstiger gränsbeloppet.

Bokföringsskyldigheten enligt andra stycket upphör, om tillgångarnas värde vid utgången av de tre senaste räkenskapsåren har varit lägre än det angivna gränsbeloppet.

Om den juridiska personen bedriver näringsverksamhet eller är moderföretag i en koncern, är den bokföringsskyldig även om förutsättningarna enligt andra stycket inte är uppfyllda.

Juridiska personer som anges i första stycket är bokförings-skyldiga, om värdet av tillgångarna, beräknat enligt 4 §, överstiger *en och en halv miljon kronor*. Bokföringsskyldigheten inträder

1. från och med tidpunkten för den juridiska personens bildande, om tillgångarna då överstiger det angivna gränsbeloppet, eller

2. från och med det kalenderår vid vars ingång värdet av tillgångarna överstiger gränsbeloppet.

Om den juridiska personen bedriver näringsverksamhet eller är moderföretag i en koncern, är den bokföringsskyldig även om förutsättningarna enligt andra stycket inte är uppfyllda. *Är den juridiska personen bokföringsskyldig enbart på den grund att den bedriver näringsverksamhet, omfattar dock bokföringsskyldigheten enbart näringsverksamheten.*

3 §

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

1. från och med tidpunkten för stiftelsens bildande, om tillgångarna då överstiger det angivna gränsbeloppet, eller

2. från och med det kalenderår vid vars ingång värdet av tillgångarna överstiger gränsbeloppet.

Bokföringsskyldigheten enligt första stycket upphör, om tillgångarnas värde vid utgången av de tre senaste åren har varit lägre än det angivna gränsbeloppet.

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

1. stiftelser som bedriver näringsverksamhet,
2. stiftelser som är moderstiftelser,

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

Är stiftelsen bokföringsskyldig enbart på den grund att den bedriver näringsverksamhet, omfattar bokföringsskyldigheten enbart näringsverksamheten.

4 kap.

1 §

Ett företag skall

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

Ett bokslutsföretag skall dessutom

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

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

3 §

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

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

När bokföringsskyldighet inträder eller när grunden för sådan skyldighet ändras, *skall företaget utan dröjsmål upprätta en särskild balansräkning.*

Vid upprättandet av *den särskilda* balansräkningen gäller 6 kap. 4 § andra stycket *eller, om företaget är ett sådant företag som avses i 6 kap. 3 § andra stycket, 6 kap. 10 § i tillämpliga delar.*

5 kap.

1 §

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

Affärshändelser som avser mottagna gåvor som kommer att utgöra varulager i mottagarens verksamhet behöver inte bokföras, om det är förenligt med god redovisningssed.

2 §

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

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

Andra företag än bokslutsföretag får dröja med att bokföra affärshändelserna tills betalning sker, under förutsättning att detta är förenligt med god redovisningssed. Vid räkenskapsårets utgång skall dock samtliga då obetalda fordringar och skulder bokföras.

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

Vad som sägs i tredje stycket gäller också *bokslutsföretag*, om det endast förekommer ett mindre antal fakturor eller andra handlingar i verksamheten och fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp.

Vad som sägs i tredje stycket gäller också *andra företag*, om det endast förekommer ett mindre antal fakturor eller andra handlingar i verksamheten och fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp.

4 §

Vid bokföringen skall konton över tillgångar, avsättningar och skulder specificeras i en sidoordnad bokföring i den utsträckning det behövs för att ge en tillfredsställande kontroll och överblick.

Vid bokföringen skall konton över tillgångar, avsättningar, skulder och eget kapital specificeras i en sidoordnad bokföring i den utsträckning det behövs för att ge en tillfredsställande kontroll och överblick.

6 kap.

1 §

Företag som tillhör någon eller några av följande kategorier skall

Företag som tillhör någon eller några av följande kategorier skall

för varje räkenskapsår avsluta bokföringen med en årsredovisning och offentliggöra den enligt 2 §:

1. aktiebolag,
2. ekonomiska föreningar,
3. handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare,

4. företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag,

5. stiftelser som är bokföringsskyldiga enligt denna lag, dock inte stiftelser som får använda sina tillgångar uteslutande till förmån för medlemmar av en viss eller vissa släkter och som är bokföringsskyldiga endast på grund av 2 kap. 3 § första stycket,

6. bokslutsföretag i vilka

- a) antalet anställda i verksamheten under de senaste två räkenskapsåren i medeltal har uppgått till mer än tio, eller

- b) nettovärdet av tillgångarna i verksamheten enligt en balansräkning för räkenskapsåret uppgår till mer än 24 miljoner kronor,

7. företag som är moderföretag i en koncern om

- a) antalet anställda hos koncernföretagen under de senaste två räkenskapsåren i medeltal har uppgått till mer än tio, eller

- b) nettovärdet av koncernföretagens tillgångar, enligt balansräkningarna för koncernföretagens senaste räkenskapsår, på moderföretagets balansdag

för varje räkenskapsår avsluta bokföringen med en årsredovisning och offentliggöra den enligt 2 §:

1. aktiebolag,
2. ekonomiska föreningar,
3. handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare,

4. företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag,

5. stiftelser som är bokföringsskyldiga enligt denna lag, dock inte stiftelser som får använda sina tillgångar uteslutande till förmån för medlemmar av en viss eller vissa släkter och som är bokföringsskyldiga endast på grund av 2 kap. 3 § första stycket,

6. företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:

- a) medelantalet anställda i företaget har under båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

- b) nettovärdet av företagets tillgångar enligt företagets balansräkningar för båda de två senaste räkenskapsåren har uppgått till mer än 25 miljoner kronor,

- c) nettoomsättningen enligt företagets resultaträkningar för båda de två senaste räkenskapsåren har uppgått till mer än 50 miljoner kronor,

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

- a) medelantalet anställda hos koncernföretagen har under båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

- b) nettovärdet av koncernföretagens tillgångar enligt koncernföretagens balansräkningar har på moderföretagets balansdag uppgått till mer än 25 miljoner

uppgår till mer än 24 miljoner kronor,

c) nettoomsättningen i koncernföretagen enligt koncernföretagens resultaträkningar har för båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor.

3 §

Andra bokslutsföretag än sådana som avses i 1 § skall, om de inte upprättar årsredovisning, för varje räkenskapsår avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut enligt 4 §.

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

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

Årsbokslut

4 §

Ett årsbokslut skall bestå av en resultaträkning och en balansräkning.

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

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

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

1 kap. 3 § om vad som avses med andelar,

1 kap. 3 § om vad som avses med andelar,

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

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

2 kap. 2 § om överskådlighet och god redovisningssed,

2 kap. 2 § om överskådlighet och god redovisningssed,

2 kap. 4 § om andra grundläggande redovisningsprinciper,

2 kap. 4 § om andra grundläggande redovisningsprinciper,

2 kap. 5 § om språk och form,

2 kap. 7 § om undertecknande,

2 kap. 6 § om valuta,

2 kap. 7 § om undertecknande,

3 kap. 1 och 2 §§ om balans- och resultaträkningarnas innehåll,

3 kap. 3 och 4 §§ om uppställningsformer,

3 kap. 1 och 2 §§ om balans- och resultaträkningarnas innehåll,

3 kap. 3 och 4 §§ om

3 kap. 9 §§ om avsättningar

uppställningsformer,

3 kap. 9 § om avsättningar,

3 kap. 12 § och 13 § första stycket om nettoomsättning och extraordinära poster,

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

4 kap. 3 § om anskaffningsvärdet för anläggningstillgångar,

4 kap. 4 § om avskrivning av anläggningstillgångar,

4 kap. 5 § om nedskrivning av anläggningstillgångar,

4 kap. 9 § om värdering av omsättningstillgångar,

4 kap. 10 § om värdering av pågående arbeten,

4 kap. 11 § om varulagrets anskaffningsvärde,

4 kap. 12 § om redovisning till bestämd mängd och fast värde,

4 kap. 13 § om omräkning av fordringar och skulder i utländsk valuta, och

4 kap. 15 § om periodisering av vissa belopp vid upptagande av lån.

3 kap. 12 § och 13 § första stycket om nettoomsättning och extraordinära poster,

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

4 kap. 3 § om anskaffningsvärdet för anläggningstillgångar,

4 kap. 4 § om avskrivning av anläggningstillgångar,

4 kap. 5 § om nedskrivning av anläggningstillgångar,

4 kap. 9 § om värdering av omsättningstillgångar,

4 kap. 10 § om värdering av pågående arbeten,

4 kap. 11 § om varulagrets anskaffningsvärde,

4 kap. 12 § om redovisning till bestämd mängd och fast värde,

4 kap. 13 § om omräkning av fordringar och skulder i utländsk valuta, och.

4 kap. 15 § om periodisering av vissa belopp vid upptagande av lån.

7 §

För varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554) skall uppgift lämnas om

1. tillgångarnas anskaffningsvärde,

2. årets avskrivningar enligt 4 kap. 4 § årsredovisningslagen,

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

4. ackumulerade avskrivningar enligt 4 kap. 4 § årsredovisningslagen,

5. ackumulerade nedskrivningar, med särskild uppgift om

För varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen skall det framgå hur värdet har beräknats.

nedskrivningar som har gjorts med stöd av 4 kap. 5 § andra stycket årsredovisningslagen.

Grunderna för avskrivning av anläggningstillgångarnas olika poster skall anges.

Förenklat årsbokslut

10 §

Ett förenklat årsbokslut skall bestå av en resultaträkning och en balansräkning. Det skall upprättas enligt god redovisningssed och upprättas i vanlig läsbar form.

I handelsbolag skall det förenklade årsbokslutet skrivas under av samtliga obegränsat ansvariga delägare. I övriga företag skall årsbokslutet skrivas under av den redovisningsskyldige eller dennes ställföreträdare.

11 §

För varje sammandragen post i den balansräkning som skall ingå i årsredovisningen eller årsbokslutet skall, om inte postens sammanställning klart framgår av bokföringen i övrigt, de belopp som ingår i posten specificeras i en särskild förteckning, som inte behöver offentliggöras.

12 §

För varje sammandragen post i den balansräkning som skall ingå i årsredovisningen eller årsbokslutet skall, om inte postens sammanställning klart framgår av bokföringen i övrigt, de belopp som ingår i posten specificeras i en särskild förteckning, som inte behöver offentliggöras. *Förteckningen skall upprättas i vanlig läsbar form.*

7 kap.

6 §

Ett företag får förstöra ett maskinläsbart medium som används för att bevara räkenskapsinformation, om räkenskapsinformationen på ett betryggande sätt överförs till dokument, mikroskrift eller annat maskinläsbart medium. Om räkenskapsinformationen består av uppgifter som företaget har tagit emot från någon annan, får det maskinläsbara mediet dock förstöras först från och med det fjärde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades.

Första stycket andra meningen gäller inte, om räkenskapsinformationen, när den kom företaget tillhanda, var avsedd att omedelbart skrivas ut i vanlig läsbar

form.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2006 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter utgången av år 2005.

1.9 Förslag till lag om ändring i revisionslagen (1999:1079)

Härigenom föreskrivs i fråga om revisionslagen (1999:1079) dels att 13 och 14 §§ skall upphöra att gälla, dels att 12 och 15 §§ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

12 §

En revisor skall ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfattningen av företagets verksamhet fordras för att fullgöra uppdraget.

Endast den som är auktoriserad eller godkänd revisor kan vara revisor i

1. ett handelsbolag som en eller flera juridiska personer är delägare i, och

2. ett hypoteksinstitut som är skyldigt att upprätta årsredovisning enligt lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag.

En revisor skall ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfattningen av företagets verksamhet fordras för att fullgöra uppdraget.

Minst en revisor skall vara auktoriserad eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen.

15 §²³

För ett företag som omfattas av bestämmelserna i 13 eller 14 § får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer besluta att företaget i stället för en auktoriserad revisor eller en godkänd revisor som avlagt revisorsexamen får utse en viss annan godkänd revisor.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får besluta att företaget i stället för en auktoriserad revisor eller en godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen får utse en viss annan godkänd revisor.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2006.

2. Den som har utsetts till revisor i ett företag före ikraftträdandet och som enligt den nya lydelsen av 12 § inte längre kan vara revisor i stiftelsen, får kvarstå som revisor i stiftelsen till utgången av år 2007..

²³ Senaste lydelse 2001:888.

1.10 Förslag till lag om ändring i lagen (2002:93) om kooperativ hyresrätt

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 20 § lagen (2002:93) om kooperativ hyresrätt skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

20 §

Bestämmelserna om revision och särskild granskning i 8 kap. lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar gäller också för kooperativa hyresrättsföreningar. *Förutom i de fall som avses i 8 kap. 6 § den lagen är kooperativa hyresrättsföreningar dock inte skyldiga att utse auktoriserad revisor eller godkänd revisor som avlagt revisorsexamen.*

Bestämmelserna om revision och särskild granskning i 8 kap. lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar gäller också för kooperativa hyresrättsföreningar.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2006.

2. Den som har utsetts till revisor i en kooperativ hyresrättsförening före ikraftträdandet och som enligt den nya lydelsen av 8 kap. 5 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar inte längre kan vara revisor i föreningen, får kvarstå som revisor i stiftelsen till utgången av år 2007.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229) att 17 kap. 2 och 24 §§ samt 18 kap. 13 § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

17 kap.

2 §²⁴

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

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

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

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

24 §

Inkomsten av de pågående arbetena skall beräknas för

- arbeten på löpande räkning enligt 26, 31 och 32 §§, och
- arbeten till fast pris enligt 27–32 §§.

En enskild näringsidkare får tillämpa bestämmelserna om arbeten som utförs på löpande räkning även på arbeten som utförs till fast pris, *om den årliga bruttoomsättningen i näringsverksamheten normalt understiger 20 gånger det prisbasbelopp som gäller vid beskattningsårets utgång.*

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

²⁴ Senaste lydelse 2003:1102.

18 kap.

13 §

Värdeminskningsavdrag får för ett visst beskattningsår göras vid räakenskapsenlig avskrivning med högst 30 procent och vid restvärdesavskrivning med högst 25 procent per år av avskrivningsunderlaget.

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

Avskrivningsunderlaget består av följande:

1. värdet på inventarierna vid det föregående beskattningsårets utgång
 - vid räakenskapsenlig avskrivning värdet enligt balansräkningen, och
 - vid restvärdesavskrivning det skattemässiga värdet,
2. ökat med anskaffningsvärdet på sådana inventarier som anskaffats under beskattningsåret och som vid utgången av detta fortfarande tillhör näringsverksamheten,
3. minskat med avdrag enligt 15 och 16 §§.

Om beskattningsåret är längre eller kortare än tolv månader, skall värdeminskningsavdraget justeras i motsvarande mån.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2005 och tillämpas på beskattningsår som påbörjas efter ikraftträdandet.

2 Bakgrund

Ett företag har vanligen flera olika intressenter, ägare, anställda, myndigheter m.fl., som kan ha ett behov av att kunna följa och kontrollera hur verksamheten i företaget utvecklas. Detta behov tillgodoses bl.a. genom regler om löpande bokföring, årsbokslut, årsredovisning, koncernredovisning, delårsrapport och revision.

Regelverket utgår från att ett företag normalt löpande skall bokföra alla affärshändelser i verksamheten. Bestämmelser om löpande bokföring finns i bokföringslagen (1999:1078). Bestämmelserna syftar till att tillgodose de behov som det bokföringsskyldiga företags borgenärer, ägare, medlemmar och anställda samt det allmänna kan ha av att företagets förhållanden följs upp (jfr prop. 1998/99:130 s. 196 f.). De är inriktade på att åstadkomma en bokföring som präglas av *fullständighet*, *samband*, *åtkomst* och *bevarande*. Kravet på att räkenskapsinformationen skall vara *fullständig* innebär att det skall finnas en verifikation för varje affärshändelse och att alla verifikationer skall bokföras. Med begreppet *samband* avses att bokföringen skall säkerställa kopplingarna mellan olika länkar i bokföringssystemet. Det innebär t.ex. att senare sammanställningar av affärshändelserna, såsom bokslutet, skall kunna härledas till de enskilda affärshändelserna. Kravet på *åtkomlighet* innebär att räkenskapsinformationen skall förvaras i ordnat skick och på betryggande sätt. Därutöver skall räkenskapsinformationen *bevaras* på ett säkert och beständigt sätt.

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 har förevarit under en viss period. Deras syfte är framförallt att ge information till företagets externa intressenter. Det finns därför särskilda bestämmelser om att handlingar av dessa slag skall offentliggöras (jfr prop. 1995/96:10 s. 174 f.). Bestämmelser om vad dessa handlingar skall innehålla och hur de skall offentliggöras finns i årsredovisningslagen (1995:1554) eller, såvitt gäller finansiella företag, i lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag och lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

Företagets bokföring, årsredovisning, koncernredovisning samt företagsledningens förvaltning skall normalt granskas av en revisor (se t.ex. 10 kap. aktiebolagslagen [1975:1385], lagen [1987:667] om ekonomiska föreningar och revisionslagen [1999:1079]). I vissa fall skall revisorn vara godkänd eller auktoriserad ("kvalificerad revisor"). Genom revisionen åstadkommes en sakkunnig och oberoende granskning av företaget och dess redovisning. Detta är till nytta för såväl företagets ledning som dess intressenter (jfr prop. 2000/01:146 s. 31).

Grundtanken i den svenska redovisningslagstiftningen är att alla företag så långt möjligt skall tillämpa samma redovisningsprinciper. Det brukar dock anses att bestämmelserna om redovisning och revision inte kan inte utformas på ett och samma sätt för alla företag. De måste

anpassas till de särskilda omständigheter som gäller för olika slag av företag. I enskilt bedriven verksamhet och annan verksamhet som bedrivs under personligt ansvar kan det finnas anledning att ställa upp mindre stränga krav på redovisning. Antalet intressenter är vanligen begränsat och ansvaret för företagets skulder vilar sist och slutligen på företagets ägare. Även när det gäller verksamhet som bedrivs av juridiska personer anses det i vissa fall kunna accepteras att kraven på redovisning sätts förhållandevis lågt eller t.o.m. att redovisning överhuvudtaget inte förekommer. Som exempel kan nämnas föreningar som inte bedriver någon verksamhet av betydelse. När det gäller vissa andra slag av juridiska personer, såsom aktiebolag och finansiella institut, har det å andra sidan ansetts att det generellt bör ställas höga krav på redovisning och revision. Det beror på att verksamhet som bedrivs i sådana juridiska former typiskt sett är mer riskfylld eller av andra skäl ställer högre krav på kontroll och insyn. Omfattningen av den bedrivna verksamheten är också ett skäl till att kraven på redovisning och revision har lagts på olika nivåer. I företag med ett stort antal intressenter, såsom börsnoterade företag, kan behovet av vederhäftig information vara särskilt stort.

Den nuvarande lagstiftningen på redovisnings- och revisionsområdet tar därför i viss utsträckning hänsyn till de skillnader som finns mellan olika enskilda näringsidkare och juridiska personer. Reglerna är ofta utformade så att olika skyldigheter om redovisning och revision inträder först om verksamheten bedrivs i en viss typ av juridisk person eller är av viss omfattning, t.ex. så att nettotillgångarnas värde eller antalet anställda överstiger en viss i lagen angiven nivå. Det är detta slag av avgränsningar som i det följande betecknas som "gränsvärden".

Det hävdas ibland att det nuvarande regelverket på redovisnings- och revisionsområdet är svårt att överblicka och att reglerna i vissa fall är onödigt komplicerade. Just användandet av olika gränsvärden kan ha bidragit till detta. Regeringen har uppmärksammat problemet och framhöll redan vid tillkomsten av 1999 års bokföringslag behovet av en samlad översyn av förekommande gränsvärden i bokförings- och redovisningslagarna (se prop. 1998/99:130 s. 311). Under senare tid har också påpekats att lagstiftarens strävan efter enhetliga regler har lett till ökad, och ibland onödig, komplexitet i reglerna för de mindre företagen. Nya, komplexa regler, ursprungligen avsedda för börsföretagen, har trängts in i reglerna för de mindre företagen. Dessa förhållanden accentuerar behovet av väl genomtänkta gränsvärden.

I denna promemoria lämnas förslag till hur regelverket kan göras mer överskådligt och enkelt att tillämpa.

3 Allmänna utgångspunkter

Promemorians bedömning: Gränsvärdena i redovisnings- och revisionslagstiftningen bör samordnas. Nivån på gränsvärdena bör sättas så att små- och medelstora företag i större utsträckning undantas från betungande regler. Beloppsvärden bör uttryckas i fasta penningvärden i stället för i prisbasbelopp. Reglerna om löpande bokföring och bokslut bör förenklas där det är möjligt.

Skälen för promemorians förslag:

En översyn av gränsvärdena

Utvecklingen på redovisnings- och revisionsområdet har under de sista tio åren gått mycket fort. Den svenska lagstiftningen har skrivits om och anpassats till EG-rätten. Internationella redovisningsstandarder, främst International Accounting Standards (IAS) och, senare, International Financial Reporting Standards (IFRS), har fått allt större inflytande och kommer, som en följd av rådets och parlamentets förordning nr 1606/2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, fr.o.m. år 2005 att utgöra tvingande rätt för svenska börsföretag. Även andra företag har fått möjlighet att använda sig av internationellt utvecklade redovisningsregler. Bokföringsnämnden har lagt ner ett omfattande arbete på att anpassa de internationella redovisningsreglerna, ursprungligen avsedda för börsföretagen, för övriga företags behov. Sammantaget har detta inneburit en utveckling mot mera omfattande och mera komplicerade regler, i synnerhet på redovisningsområdet.

Denna utveckling är inte utan problem. Bokföringsnämnden har i sitt budgetunderlag för åren 2005-2007 beskrivit situationen så här:

Framväxten av internationella redovisningsregler för de noterade företagen har satt press på de icke-noterade företagen. Svårigheten att finna tydliga skiljelinjer mellan noterade och icke-noterade företag har inneburit att reglerna för de små företagen har blivit för omfattande och komplicerade. Önskan att öppna möjlighet även för de icke-noterade företagen att tillämpa de internationella reglerna har inneburit att redovisningsreglerna i alltför stor utsträckning tillåter att företagen kan välja mellan olika redovisningsprinciper. Detta har i sin tur medfört svårigheter för företagen och andra som skall tillämpa reglerna. Dessutom har det inneburit att den finansiella informationen för icke-noterade företag blivit svårbegriplig.”

Enligt Bokföringsnämnden finns det mycket som talar för att problemen kan lösas endast genom en ny inriktning på arbetet med normgivning för icke noterade företag. Nämnden överväger därför en ordning med särskilda regelverk för företag i fyra olika kategorier. Den första kategorin skall omfatta enskilda näringsidkare och handelsbolag med en omsättning som understiger ett visst gränsvärde. Den andra kategorin skall främst omfatta aktiebolag och ekonomiska föreningar som ligger under ett visst gränsvärde samt de enskilda näringsidkare och handelsbolag som inte kan eller vill höra till den första kategorin. Den tredje kategorin skall gälla större företag, dock inte sådana som tillämpar IAS/IFRS. Den fjärde kategorin, slutligen, skall omfatta de företag som tillämpar IAS/IFRS, i första hand de noterade företagen. Ett företags företagsform eller storlek skall, enligt nämndens principskiss, avgöra vilket av regelverken som företaget skall få tillämpa. Företaget skall kunna välja att tillämpa ett mera avancerat regelverk än det som det genom sin storlek eller organisationsform primärt tillhör men i så fall skall det tillämpa alla de regler som gäller för den kategorin. Vidare skall samtliga företag inom en koncern tillhöra samma kategori och alltså tillämpa samma redovisningsregler.

Bokföringsnämndens problembeskrivning synes vara riktig. Hittills har svensk redovisnings- och revisionslagstiftning präglats av en strävan

efter enhetliga regler. Denna strävan har emellertid inte alltid gått att förena med lagstiftarens strävan att ge svenska företag möjlighet att tillämpa internationellt vedertagna normer, i vart fall inte om man samtidigt vill förenkla för mindre företag. Mot bakgrund av vad Bokföringsnämnden har uttalat förefaller det vara nödvändigt att i högre grad än i dag göra avkall på strävan efter enhetliga redovisningsregler och avstå från att anpassa redovisningsreglerna för de mindre företagen till de regler som skall gälla för de större företagen. En regelstruktur av det slag som nämnden överväger förefaller på det stora hela ge bättre förutsättningar för ändamålsenliga redovisnings- och revisionsregler.

Den kategoriindelning som Bokföringsnämnden nu överväger förutsätter användandet av olika slag av gränsvärden.

I *bokföringslagen* finns det flera gränsvärden som har betydelse för när ett företag är bokföringsskyldigt eller skyldigt att upprätta ett årsbokslut eller en årsredovisning. Gränsvärdena har också betydelse för i vilken utsträckning ett företag har rätt att tillämpa förenklade regler i den löpande bokföringen. Gränsvärdena i *årsredovisningslagen* är bl.a. bestämmande för i vad mån ett företag är skyldigt att lämna särskilda slag av tilläggsupplysningar i sin årsredovisning eller upprätta finansieringsanalys, koncernredovisning och delårsrapport. De kan också ha betydelse för om företaget är skyldigt att offentliggöra sin årsredovisning på visst sätt.

Också bestämmelserna om revision och bestämmelserna om vilken slags revisor ett företag skall ha innehåller olika gränsvärden. Sådana gränsvärden finns i bl.a. aktiebolagslagen (1975:1385), lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, stiftelselagen (1994:1220) och revisionslagen (1999:1079).

Det finns all anledning att även i framtiden använda gränsvärden i lagstiftningen om redovisning och revision. Det kan emellertid hävdas att de nuvarande gränsvärdena i vissa avseenden har fått en mindre lämplig utformning, bl.a. så att de brister i överskådlighet och konsekvens. De bör därför ses över. En sådan översyn är också nödvändig om man vill åstadkomma en anpassning till den regelstruktur som Bokföringsnämnden nu överväger. Inriktningen på översynen bör vara att reglerna i framtiden skall bli enklare att tillämpa, framför allt för mindre och medelstora företag.

Vid utformningen av nya gränsvärden måste också beaktas att svenska företag i allt större utsträckning konkurrerar eller samverkar med andra europeiska företag. Det talar för att svenska företag bör tillämpa redovisningsregler som i sina grunddrag överensstämmer med de regler som tillämpas i andra europeiska länder. De gränsvärden som har tagits in i den svenska lagstiftningen är utformade på ett annat sätt än motsvarande gränsvärden i direktiven. Det finns skäl att i detta sammanhang överväga om beloppsgränserna bör justeras till de nivåer som mera allmänt gäller inom EU och ges samma utformning som motsvarande regler har i andra europeiska länder. En utgångspunkt i sammanhanget bör vara att företagens administrativa börda minskas så långt detta är möjligt utan att andra viktiga intressen eftersätts.

På flera ställen i redovisnings- och revisionslagstiftningen uttrycks penningbelopp i prisbasbelopp. Så måste t.ex. ett företag upprätta en finansieringsanalys och en delårsrapport om företagets tillgångar enligt

balansräkningen överskrider 1 000 prisbasbelopp. Hänvisningen till prisbasbelopp har den fördelen att lagändringar inte behöver göras löpande till följd av penningvärdeförändringar. En uppenbar nackdel är emellertid att den som skall tillämpa lagen inte omedelbart kan utläsa gränsvärdets faktiska nivå. Det talar för att gränsvärden som avser penningbelopp i framtiden bör uttryckas i fasta penningvärden i stället för i prisbasbelopp.

Andra förändringar

Om några mera påtagliga förenklingar skall kunna åstadkommas för de små och medelstora företagen, är det inte tillräckligt med en översyn av gränsvärdenas nivåer och utformning. Också det materiella innehållet i lagreglerna måste övervägas. Så finns det exempelvis anledning att se över reglerna om hur den löpande bokföringen skall gå till liksom de krav som lagen ställer på precision och detaljnivå i företagets årsbokslut. I några fall kan det ifrågasättas om inte vissa i dag tvingande regler kan tas bort, exempelvis skyldigheten för vissa företag att registrera sig i handelsregistret.

Dessa frågor kommer att behandlas i det följande.

4 Bokföringsskyldighet

Promemorians förslag: Bestämmelserna om vem som är bokföringsskyldig behålls i huvudsak oförändrade.

Juridiska personer som är bokföringsskyldiga skall liksom hittills vara bokföringsskyldiga för hela sin verksamhet. Stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund, samfällighetsföreningar och vilt- eller fiskevårdsområdesföreningar som är bokföringsskyldiga enbart därför att de bedriver näringsverksamhet skall dock ha rätt att begränsa bokföringen till näringsverksamheten.

Ideella föreningar, registrerade trossamfund, samfällighetsföreningar samt vilt- och fiskevårdsområdesföreningar skall, liksom hittills, alltid vara bokföringsskyldiga, om värdet av föreningens eller samfundets tillgångar överstiger ett visst gränsvärde. Detta gränsvärde skall i fortsättningen vara 1 500 000 kr.

Bakgrund: En juridisk person är som huvudregel alltid bokföringsskyldig. Vissa juridiska personer (ideella föreningar, registrerade trossamfund, samfällighetsföreningar samt vilt- och fiskevårdsområdesföreningar) är dock bokföringsskyldiga endast om de uppfyller några i lagen särskilt angivna kriterier (se 2 kap. 2 § bokföringslagen). Juridiska personer av dessa slag är sålunda alltid bokföringsskyldiga om de utövar näringsverksamhet. De är dessutom bokföringsskyldiga om värdet av deras tillgångar överstiger trettio prisbasbelopp (f.n. ca 1 200 000 kr). Om de är bokföringsskyldiga, omfattas *all* verksamhet av bokföringsskyldigheten, alltså även sådan verksamhet som inte utgör näringsverksamhet. Liknande regler gäller enligt 2 kap. 3 § bokföringslagen för vissa stiftelser. En skillnad är dock att stiftelser alltid är bokförings-

skyldiga så snart värdet av tillgångarna överstiger tio prisbasbelopp (ca 400 000 kr).

Skälen för promemorians förslag:

Allmänt om reformbehovet

Det står redan i dag klart att reglerna om bokföringslagen i vissa fall ställer omotiverat höga krav när det gäller ideella föreningar och vissa andra slag av juridiska personer. Det gäller framförallt reglerna om att ideella föreningar, också de allra minsta, och liknande associationer är bokföringsskyldiga för hela sin verksamhet så snart de bedriver någon form av näringsverksamhet. Det gäller också reglerna om att ideella föreningar och liknande associationer är bokföringsskyldiga så snart deras förmögenhet överstiger vissa i lagen angivna gränsvärden.

Bokföringsskyldighet på grund av bedriven näringsverksamhet

Som ovan har konstaterats är bl.a. ideella föreningar alltid bokföringsskyldiga om de bedriver någon form av näringsverksamhet. Bokföringsskyldigheten omfattar då all den verksamhet föreningen bedriver, alltså även den som inte utgör näringsverksamhet. Det är vanligt att idrottsföreningar till någon mindre del finansierar idrottsverksamheten genom att någon eller några gånger per år anordna marknader eller lotteriförsäljningar. Sådan kompletterande verksamhet torde vara att bedöma som näringsverksamhet i bokföringslagens mening. Det beror på att begreppet näringsverksamhet i bokföringslagen är relativt vidsträckt och rymmer ett flertal verksamheter med ekonomiskt inslag (se Bokföringsnämndens rapport *Ideella föreningar och bokföringsskyldigheten* – en rapport om begreppet näringsverksamhet, m.m.). Detta får till följd att även ganska små idrottsföreningar kan bli bokföringsskyldiga. Bokföringsskyldigheten kommer i så fall att gälla för såväl näringsverksamheten som den ”normala” verksamheten. Motsvarande torde gälla för ett stort antal andra föreningar inom den ideella sektorn, t.ex. politiska partier, scout- eller hembygdsföreningar m.m. liksom för många registrerade trossamfund, stiftelser och liknande juridiska personer. Detta kan i vissa fall – särskilt när den kompletterande verksamheten är av helt obetydlig omfattning – framstå som onödigt betungande.

En förenkling kan ske på flera sätt.

Ett alternativ är att, såvitt gäller ideella föreningar, föreskriva att näringsverksamhet som har en endast obetydlig omfattning inte skall ge upphov till bokföringsskyldighet. När bokföringsskyldigheten väl inträder, bör den omfatta hela den bedrivna verksamheten. Gränsen skulle exempelvis kunna sättas så att ideella föreningar som normalt har mindre än 50 000 kr i årlig nettoomsättning – och som inte är bokföringsskyldiga på annan grund – över huvud taget inte skulle vara bokföringsskyldiga. Om nettoomsättningen i näringsverksamheten i stället normalt överstiger detta gränsvärde, skulle den ideella föreningen vara bokföringsskyldig för såväl näringsverksamheten som övrig verksamhet. Mindre föreningar skulle därmed inte behöva belastas med någon bokföringsskyldighet,

medan bokföring skulle förekomma i alla föreningar som bedriver näringsverksamhet av någon betydelse.

Denna lösning är dock inte utan nackdelar. Också en ideell förening kan vara skattskyldig och till följd därav också skyldig att avge särskild självdeklaration med uppgifter om intäkter, kostnader m.m. i näringsverksamhet (se 2 kap. 7 § och 3 kap. 5 § lagen, 2001:1227, om självdeklarationer och kontrolluppgifter). Även om föreningarna är undantagna från skattskyldighet kan de vara skyldiga att lämna särskilda uppgifter om intäkter och kostnader (se 5 kap. 1 § samma lag). Den nu diskuterade lättningen i bokföringsskyldigheten torde därför inte få praktisk effekt annat än om lagstiftaren också gör avkall på kraven på deklaration m.m. En sådan förändring skulle dock kunna försämra förutsättningarna för en effektiv skattetillsyn och bör därför inte komma i fråga. För de föreningar som är uppgiftsskyldiga gentemot Skatteverket, skulle lösningen alltså inte innebära någon egentlig lättning i föreningarnas administrativa börda. Samtidigt skulle den försämra förutsättningarna för en efterhandskontroll av att föreningarna har lämnat korrekta uppgifter till Skatteverket.

Ett alternativ är att låta bokföringsskyldigheten inträda enligt samma kriterier som i dag men begränsa dess omfattning. En ideell förening som bedriver näringsverksamhet men som inte är bokföringsskyldig på någon annan grund skulle enligt denna modell vara bokföringsskyldig enbart för näringsverksamheten. Genom att transaktioner som inte hör till näringsverksamheten inte behöver bokföras kommer bokföringen att bli mindre betungande.

Inte heller denna lösning är utan nackdelar. I en ideell förening med en endast marginell näringsverksamhet måste föreningens styrelse ändå sätta sig in i bokföringslagens bestämmelser. Lösningen leder också till att likartade transaktioner kommer att behandlas olika i bokföringshänseende, beroende på om transaktionen är hänförlig till näringsverksamheten eller ej. Därmed kommer bokföringen inte att kunna ge någon överblick över den ideella föreningens samlade ekonomi, vilket givetvis minskar möjligheterna att i efterhand kontrollera föreningens förhållanden genom bokföringen. En del gränsdragningssvårigheter kan också uppkomma.

Vid en samlad bedömning framstår ändå den senare lösningen som den bästa. Ideella föreningar som är bokföringsskyldiga *enbart* på grund av att de bedriver näringsverksamhet bör sålunda vara bokföringsskyldiga enbart för näringsverksamheten.

Motsvarande bör gälla övriga juridiska personer som i dag är bokföringsskyldiga i samma omfattning som ideella föreningar, främst registrerade trossamfund och vissa samfällighetsföreningar (se 2 kap. 2 § bokföringslagen), samt stiftelser (se 2 kap. 3 §).

Det bör i sammanhanget nämnas att den nu föreslagna ändringen inte påverkar den bokföringsskyldighet som en förenings eller samfunds styrelse kan ha till följd av föreningens eller samfundets stadgar. Inte heller får den någon inverkan på en anslagsgivande myndighets möjligheter att uppställa som villkor för utbetalning av anslag att anslagsmottagaren har en bokföring som omfattar hela anslagsmottagarens verksamhet.

Om värdet av tillgångarna i en ideell förening överstiger 30 prisbasbelopp (f.n. ca 1 200 000 kr), är den alltid bokföringsskyldig, även om den inte bedriver någon näringsverksamhet. Detsamma gäller registrerade trossamfund, samfällighetsföreningar samt viltvårds- och fiskevårdsföreningar. En liknande regel gäller för stiftelser; för dessa är emellertid gränsvärdet tio prisbasbelopp (f.n. ca 400 000 kr).

Såsom bestämmelserna är utformade medför de att åtskilliga föreningar med okomplicerad ekonomi blir bokföringsskyldiga. Det gränsvärde där bokföringsskyldighet inträder för ideella föreningar och liknande juridiska personer bör därför sättas något högre än i dag. Ovan har konstaterats att övervägande skäl talar för att ange gränsvärden som avser penningbelopp i fasta penningvärden i stället för i prisbasbelopp. Det nuvarande gränsvärdet om 30 prisbasbelopp för ideella föreningar m.fl. bör därför ersättas av ett gränsvärde i kronor som ligger något ovanför det nuvarande gränsvärdet. Nivån bör lämpligen läggas på 1 500 000 kr.

Stiftelser är i dag bokföringsskyldiga redan om värdet av stiftelsens förmögenhet uppgår till tio prisbasbelopp. De särskilda reglerna om bokföringsskyldighet för stiftelser skall ses mot bakgrund av det regelverk som i övrigt gäller för stiftelser, t.ex. i fråga om tillsyn. Inom Regeringskansliet har inletts en översyn av vissa frågor kring stiftelselagen. Mot den bakgrunden bör det f.n. inte göras några ändringar i bestämmelserna om när en stiftelse är bokföringsskyldig p.g.a. stiftelseförmögenhetens storlek.

5 Den löpande bokföringen

5.1 Kontantmetoden

Promemorians förslag: Bokföringsskyldiga som inte behöver upprätta en årsredovisning och vars nettoomsättning normalt uppgår till högst tre miljoner kr skall kunna vänta med att bokföra affärshändelserna i verksamheten till dess betalning sker. Detsamma skall gälla andra bokföringsskyldiga, 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.

Bakgrund: Av 5 kap. 2 § bokföringslagen framgår att affärshändelser skall bokföras så snart det kan ske. Vissa företag får dock dröja med att bokföra affärshändelserna till dess betalning sker, i den utsträckning detta är förenligt med god redovisningssed. Vid räkenskapsårets utgång skall samtliga då obetalda fordringar och skulder bokföras.

Metoden, som brukar kallas för *kontantmetoden*, får tillämpas av företag som inte är *bokslutsföretag*. Med bokslutsföretag avses ett företag som är skyldigt att avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut eller en årsredovisning. Till gruppen bokslutsföretag hör aktiebolag, ekonomiska föreningar och andra juridiska personer med begränsat

ägaransvar för företagets åtaganden. Till gruppen bokslutsföretag hör också företag som omsätter mer än 20 prisbasbelopp samt moderföretag i koncerner (se 1 kap. 2 § bokföringslagen). Kontantmetoden torde därmed i dag ha störst betydelse för enskilda näringsidkare och ideella föreningar med verksamhet av begränsad omfattning.

Skälen för promemorians förslag: Bokföringsnämnden har i en framställan till regeringen begärt att bokföringslagen ändras så att enskilda näringsidkare som inte är skyldiga att upprätta en årsredovisning alltid skall kunna tillämpa kontantmetoden (dnr Ju 2003/5588). Framställan sammanhänger med ett projekt om redovisning i enskild näringsverksamhet som Bokföringsnämnden har bedrivit i samråd med bl.a. Skatteverket. Projektet avser de redovisningsnormer som skall gälla för den kategori av företag som ovan (avsnitt 3) har benämnts ”kategori 1”.

Det är uppenbart att kontantmetoden innebär en praktisk förenkling för den bokföringsskyldige. Metoden medför i och för sig att bokföringen inte helt avspeglar aktuella förhållanden; redan uppkomna fordringar och skulder som ännu inte har föranlett betalning syns ju inte i bokföringen. Detta bör dock kunna accepteras när det är fråga om enskilda näringsidkare, särskilt som metoden förutsätter att fordringarna och skulderna bokförs senast i samband med räkenskapsårets slut. I dag får enskilda näringsidkare med en nettoomsättning som normalt överstiger 20 prisbasbelopp vanligen inte tillämpa kontantmetoden. Mycket talar för att denna avgränsning är alltför snäv.

Vilka företag bör då i framtiden kunna använda sig av kontantmetoden?

Liksom i dag bör sådana företag som normalt inte behöver upprätta årsredovisning såsom ideella föreningar, registrerade trossamfund, samfällighetsföreningar, vilt- och fiskevårdsområdesföreningar, enskilda näringsidkare och handelsbolag där samtliga bolagsmän är fysiska personer, kunna använda sig av metoden. Det är dock naturligt att det även i framtiden finns en begränsning så att metoden inte kommer till användning i företag som har mera betydande omfattning. Hittills har gränsen mellan de företag som får respektive inte får använda metoden dragits vid en nettoomsättning om tjugo prisbasbelopp. Det är i och för sig ändamålsenligt att anknyta gränsvärdet till nettoomsättningens storlek. Det nuvarande gränsvärdet framstår emellertid som alltför lågt. Kontantmetoden har inte visat sig medföra några påtagliga nackdelar från ett kontrollperspektiv. Antalet företag som får tillämpa kontantmetoden bör därför kunna ökas.

En rimlig avvägning synes vara att låta alla enskilda näringsidkare och handelsbolag med enbart fysiska personer som bolagsmän tillämpa kontantmetoden, om företagets årliga nettoomsättning normalt uppgår till högst tre miljoner kronor. På så sätt kommer huvuddelen av dessa företag att ges möjlighet att tillämpa den förenklade redovisningstekniken. Det är emellertid också önskvärt att gränsvärdet samordnas med de regler som gäller i fråga om redovisning av mervärdesskatt. Mervärdesskatteutredningen (Fi 1999:03) har i betänkandet Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv SOU 2002:74 lämnat EG-rättsligt betingade förslag avseende bl.a. nya redovisningsregler på mervärdesskatteområdet. Förslagen får betydelse för när kontantmetoden kan användas vid

redovisningen av mervärdesskatt. Utredningens förslag innebär att möjligheten för företagen att redovisa enligt denna metod minskar, vilket har mött stark kritik från remissinstanserna. Betänkandet är föremål för beredning inom Finansdepartementet varvid särskilt granskas vilka möjligheter som finns inom EG-rätten för företagen att redovisa enligt en kontantmetod. De förslag som lämnas i denna promemoria kommer att tas i beaktande vid beredningen av betänkandet.

I dag får kontantmetoden tillämpas även av bokslutsföretag, om det förekommer endast ett mindre antal fakturor eller andra handlingar i verksamheten och fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp. Denna regel bör bestå.

I bokföringslagen uppställs för närvarande ytterligare ett villkor för att kontantmetoden skall kunna tillämpas; en tillämpning av metoden måste vara förenlig med ”god redovisningssed”. Därmed förutsätts att den som är bokföringsskyldig håller sig informerad om eventuella kompletterande redovisningsnormer. Detta kan leda till visst merarbete och utgör därför i sig ett skäl att ifrågasätta hänvisningen till ”god redovisningssed”. Några kompletterande normer av betydelse i detta sammanhang synes inte heller ha utvecklats. Det särskilda villkoret om att tillämpningen av kontantmetoden skall vara förenlig med god redovisningssed bör därför tas bort.

5.2 Redovisning av gåvor

Promemorians förslag: Mottagandet av gåvor som kommer att utgöra varulager i mottagarens verksamhet skall inte behöva bokföras, om det är förenligt med god redovisningssed.

Bakgrund: Som tidigare har framgått är bokföringslagen tillämplig på ett stort antal ideella föreningar, registrerade trossamfund och stiftelser. Bland dessa finns ett flertal organisationer som i huvudsak sysslar med att samla in medel från allmänheten i syfte att fullfölja ett välgörande ändamål, t.ex. Röda Korset, Frälsningsarmén/Myrorna och Erikshjälpen. Det är vanligt att sådana organisationer finansierar sin verksamhet bl.a. genom att ta emot gåvor i form av begagnade kläder, möbler m.m., vilka sedan genom försäljning omvandlas till pengar. Det förekommer också att insamlade gåvor skänks vidare till mottagare i andra länder.

Av 4 kap. 1 § bokföringslagen framgår att alla affärshändelser skall bokföras löpande. Med affärshändelse avses alla förändringar i storleken och sammansättningen av ett företags förmögenhet som beror på företagets ekonomiska relationer med omvärlden. Det står klart att gåvor och bidrag omfattas av definitionen av affärshändelse. Det innebär att gåvor och liknande bidrag alltid måste bokföras i samband med mottagandet av gåvan. Gåvorna eller bidragen bör intäktsredovisas av mottagaren och tas upp som tillgång till sitt verkliga värde.

Detta synsätt återspeglas i ett allmänt råd från Bokföringsnämnden om redovisning av gåvor i ideella föreningar och registrerade trossamfund (BFNAR 2002:10). Av uttalandet följer att gåvor skall tas upp som intäkt och redovisas som tillgång i balansräkningen till sitt verkliga värde. Säljs gåvan vidare, skall försäljningsintäkten tas upp som intäkt och till-

gångens bokförda värde tas bort från balansräkningen och kostnadsföras. Uttalandet är tillämpligt när en ideell förening eller ett registrerat trossamfund avslutar den löpande bokföringen. Frågor om löpande bokföring behandlas däremot inte i uttalandet.

Frivilligorganisationernas Insamlingsråd har i en framställan till Justitiedepartementet (dnr Ju2003/3170/L1) uttalat att en tillämpning av Bokföringsnämndens allmänna råd kan leda till att gåvor måste redovisas två gånger, dels när de tas emot och dels när det som har erhållits i gåva säljs vidare. Insamlingsrådet har hävdade att en bokföring som utförs enligt Bokföringsnämndens allmänna råd leder till ett så omfattande administrativt merarbete att det kan påverka viljan att engagera sig i bistånds- och liknande arbete. Insamlingsrådet har också påpekat att det saknas en aktiv marknad för begagnade kläder, möbler och liknande, vilket gör det svårt att uppskatta det verkliga värdet på gåvan innan den har kunnat säljas vidare. Enligt Insamlingsrådet bör bokföringslagen därför inte kräva att affärshändelser avseende gåvor av kläder, möbler och liknande bokförs. Det bör i stället vara tillräckligt att den summa som erhålls vid gåvans försäljning blir föremål för intäktsredovisning.

Skälen för promemorians förslag: Att vissa slag av gåvor, framför allt penninggåvor, alltid bör bokföras så snart gåvan har lämnats torde inte ifrågasättas av någon. Några speciella svårigheter med att bokföra mottagandet av en penninggåva föreligger inte heller. Principiella skäl talar för att mottagandet av andra slag av egendom bör bokföras på samma sätt. Mot detta måste dock vägas att kravet på att alla slag av gåvor skall bokföras redan vid mottagandet kan innebära stora praktiska olägenheter för mottagaren. Så måste t.ex. en ideell organisation varje gång den får en gåva (exempelvis begagnade kläder eller möbler) värdera denna till verkligt värde och bokföra tillgången som varulager. Ytterligare bokföringsåtgärder måste vidtas när gåvan säljs. Det sammanlagda arbetet står uppenbarligen inte i proportion till nyttan av bokföringsåtgärderna. Ett särskilt problem är svårigheten att värdera egendomen i samband med mottagandet. Ofta går det överhuvudtaget inte att åsätta egendomen något säkert marknadsvärde förrän egendomen säljs.

Det finns alltså skäl att särreglera den aktuella situationen. En rimlig utgångspunkt för en sådan särreglering är att det även fortsättningsvis skall vara möjligt att redovisa såväl gåvan som dess försäljning i enlighet med Bokföringsnämndens uttalande. I bokföringslagen bör emellertid tas in en undantagsbestämmelse som gör det möjligt att låta bli att bokföra mottagandet av vissa slag av gåvor. Undantagsbestämmelsen bör kunna tillämpas endast om gåvan avser tillgångar som kommer att utgöra varulager i mottagarens verksamhet. På så vis förhindras att undantagsbestämmelsen tillämpas på exempelvis penninggåvor. Vidare bör det krävas att underlåtenheten att bokföra gåvan vid mottagandet är förenlig med god redovisningssed.

Liksom hittills bör mottagaren av gåvan vara skyldig att bokföra en försäljning av den mottagna gåvan.

6 Skyldigheten att avsluta den löpande bokföringen

6.1 Nuvarande reglering

Den löpande bokföringen skall normalt avslutas med att företaget upprättar en årsredovisning eller ett årsbokslut. Såväl årsredovisningen som årsbokslutet skall innehålla en balansräkning, dvs. en sammanställning över företagets tillgångar, avsättningar, skulder och eget kapital vid räkenskapsårets slut, och en resultaträkning, dvs. en sammanställning över företagets intäkter och kostnader under räkenskapsåret. Till balansräkningen och resultaträkningen skall fogas olika slag av tilläggsupplysningar. I en årsredovisning skall det även ingå en förvaltningsberättelse och, i vissa fall, en finansieringsanalys. Årsredovisningen skall offentliggöras eller i vart fall hållas tillgänglig för den som önskar ta del av den, medan årsbokslutet är en för företaget intern handling. I bokföringslagen anges när ett företag måste upprätta en årsredovisning och när det räcker att upprätta ett årsbokslut (se 6 kap. 1 och 2 §§ bokföringslagen).

En del företag, företrädesvis enskilda näringsidkare med begränsad omsättning, behöver över huvud taget inte avsluta den löpande bokföringen. Lagen gör därför, som tidigare har nämnts, en skillnad mellan ”bokslutsföretag”, dvs. företag som är skyldiga att upprätta en årsredovisning eller ett årsbokslut, och andra företag.

6.2 Vilka företag bör avsluta den löpande bokföringen med ett bokslut?

Promemorians förslag: Alla som är bokföringsskyldiga skall avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning eller ett årsbokslut.

Skälen för promemorians förslag: Normalt avslutas den löpande bokföringen med något slag av bokslut, antingen en årsredovisning eller ett årsbokslut. Genom bokslutet erhåller företagaren en överblick över det gångna årets affärshändelser och företagets ställning vid årets slut. Detta är naturligtvis av stort värde för honom själv men kan ofta också vara till stor nytta för andra intressenter. Störst betydelse har bokslutet givetvis i de större företagen med många intressenter som behöver skaffa sig en bild av hur företaget har gått och vilka reserver som det har. Men också i de allra minsta företagen kan upprättandet av ett bokslut vara viktigt, t.ex. för efterföljande kontroller av att företaget har skötts på ett korrekt sätt.

Vissa företag är emellertid undantagna från kravet på att upprätta ett årsbokslut eller en årsredovisning. Det gäller i praktiken främst vissa enskilda näringsidkare, ideella föreningar och registrerade trossamfund samt vissa handelsbolag där samtliga bolagsmän är fysiska personer. De nu nämnda slagen av företag är skyldiga att upprätta ett bokslut endast om verksamheten omsätter mer än 20 prisbasbelopp (se 2 kap. 1 § bokföringslagen). Denna begränsning tillkom redan i anslutning till

tillkomsten av 1976 års bokföringslag. Som motivering anfördes bl.a. att bestämmelserna om årsbokslut i alltför stor utsträckning hade utformats med de stora och medelstora företagen i blickfånget och att de mindre näringsidkarna kunde få svårt att följa bestämmelserna (se LU 1975/76:15 s. 19). Vid tillkomsten av 1999 års bokföringslag framhölls, såvitt gäller enskilda näringsidkare, att skattemyndigheten ofta är den enda utomstående som har något påtagligt intresse av närmare information om företagets ekonomiska förhållanden och att skattemyndigheten ändå får den information som den behöver genom näringsidkarens deklaration. I fråga om små ideella föreningar uttalades bl.a. att det borde överlämnas till medlemmarna själva att avgöra om något bokslut borde upprättas (se prop. 1998/99:130 s. 285 f.).

I det följande diskuteras om denna undantagsbestämmelse fortfarande är motiverad.

Enskilda näringsidkare

Det får antas att undantagsbestämmelsen kan innebära en viss lättnad i en näringsidkares bokföringsarbete. Undantagsbestämmelsen kan dock inte ses isolerad. Alla enskilda näringsidkare är skattskyldiga och därmed också skyldiga att deklarerar inkomsten från näringsverksamheten till skattemyndigheten. I praktiken innebär det att näringsidkaren upprättar ett slags bokslut direkt på deklarationsblanketten, där sedan också vissa skattemässiga justeringar görs. Detta begränsar undantagsbestämmelsens betydelse. En näringsidkare som omfattas av bestämmelsen tvingas ändå att upprätta ett bokslut vid deklarationen.

Såsom ovan har framgått har Bokföringsnämnden i samråd med bl.a. Skatteverket bedrivit ett projekt om redovisning i enskild näringsverksamhet. Inom ramen för detta projekt har nämnden tagit fram ett utkast till allmänt råd, avsett att redogöra för alla regler som en enskild näringsidkare skall följa när han eller hon upprättar sin bokföring. Utkastet utgår från att *alla* enskilda näringsidkare skall upprätta ett bokslut och att detta bokslut sedan skall kunna ligga till grund för beskattningen av näringsverksamheten. Bokföringsnämnden har mot den bakgrunden begärt att det nuvarande undantaget från skyldigheten att upprätta bokslut tas bort såvitt gäller enskilda näringsidkare.

Vid första anblick kan det synas som att en sådan förändring innebär en ytterligare belastning för vissa mindre företagare. I praktiken torde emellertid ett genomförande av Bokföringsnämndens förslag inte medföra att enskilda näringsidkare drabbas av något egentligt merarbete. Ett bokslut måste, som ovan har nämnts, ändå upprättas som en del av deklarationen. För den enskilde torde det viktigaste vara att det bokslut som alltså alltid måste upprättas är så enkelt som möjligt och att det inte behöver kompletteras med ytterligare uppgifter och justeringar. Såsom berörs i avsnitt 7.1 avser Skatteverket och Bokföringsnämnden att gemensamt ta fram riktlinjer för ett förenklat bokslut som utan justeringar eller tillägg kan användas i både bokföringen och deklarationen. Denna samordning mellan bokföring och deklaration kan antas medföra att den totala uppgiftsbördan för företagaren. En annan fördel med att ta bort det nuvarande undantaget från bokslutsskyldigheten är att man därmed också kan utmönstra det nuvarande gränsvärdet om 20

prisbasbelopp. Företagaren behöver då inte längre särskilt överväga om han eller hon omfattas av bokslutsskyldigheten. Regelverket blir över huvud taget mera överskådligt och begripligt för den enskilde.

Övervägande skäl talar därför för att undantagsbestämmelsen tas bort, såvitt gäller enskilda näringsidkare.

Handelsbolag där samtliga bolagsmän är fysiska personer

Handelsbolag med endast fysiska personer som delägare är i dag skyldiga att avsluta den löpande bokföringen enligt samma regler som gäller för enskilda näringsidkare. Det innebär att ett sådant handelsbolag inte behöver upprätta vare sig årsbokslut eller årsredovisning om bolagets årliga nettomsättningen normalt uppgår till högst 20 prisbasbelopp. Bakgrunden till att handelsbolag av detta slag i bokföringshänseende behandlas på samma sätt som enskilda näringsidkare är att de typiskt sett har flera likheter med verksamhet som bedrivs i en enskild firma.

Handelsbolagets verksamhet beskattas hos bolagsmännen. Bolagsmännen måste därför i sina deklarationer redovisa uppgifter om handelsbolaget. Om handelsbolaget inte är skyldigt att upprätta något bokslut, måste något slag av skattemässigt bokslut göras i bolagsmännens deklarationer. Den lättnad som undantagsbestämmelsen i bokföringslagen ger är därför – på samma vis som i fråga om enskilda näringsidkare – i realiteten mycket begränsad. Om undantagsbestämmelsen tas bort, vinner regelverket i överskådlighet och tydlighet. Övervägande skäl talar därför för att den utmönstras också såvitt gäller handelsbolag av detta slag. Bolagen bör i stället ges möjlighet att upprätta ett årsbokslut i förenklad form (se avsnitt 7.1).

Ideella föreningar, registrerade trossamfund, samfällighetsföreningar m.m.

Bland de övriga företag som omfattas av undantagsbestämmelsen märks främst ideella föreningar, registrerade trossamfund och samfällighetsföreningar.

En del av dessa företag är helt eller delvis skattskyldiga medan andra inte är det. De skäl som ovan har angetts för att utsträcka skyldigheten att upprätta bokslut till samtliga enskilda näringsidkare och handelsbolag gäller därför inte generellt för dessa företag. Vad som angavs i förarbetena till bokföringslagen – att det i fråga om mindre föreningar m.m. borde överlämnas till medlemmarna själva att avgöra om något bokslut skall upprättas – kan därför fortfarande synas ha bärkraft.

Samtidigt kan det synas inkonsekvent att exempelvis en ideell förening med en halv miljon i årlig nettoomsättning inte skall vara bokslutspliktig medan en enskild näringsidkare skall vara det oavsett hur liten omsättningen är. Särskilt inkonsekvent blir det om den ideella föreningen bedriver något slag av näringsverksamhet och det föreligger uppgiftsskyldighet gentemot Skatteverket.

Av betydelse i sammanhanget är också att de juridiska personer som det här är fråga om för att överhuvudtaget vara bokföringspliktiga antingen måste bedriva näringsverksamhet, ha förhållandevis stora tillgångar (i avsnitt 4.1. har föreslagits att ideella föreningar m.m. som

inte bedriver näringsverksamhet skall vara bokföringsskyldiga först om föreningens tillgångar uppgår till minst 1 500 000 kr). eller vara moderföretag i en koncern. I ideella föreningar m.m. av detta slag framstår det som rimligt att verksamhetens resultat och ställning sammanställs i vart fall en gång om året. Det stora flertalet föreningar som det här är fråga om torde också redan i dag upprätta något slag av sammanställningar i samband med årets slut.

Det sagda talar för att undantagsbestämmelsen tas bort helt och hållet. En särskild fördel med det är att lagen blir enklare och får en mera konsekvent struktur.

Effekten av en sådan lagändring är att samtliga bokföringsskyldiga ideella föreningar, registrerade trossamfund m.m. blir skyldiga att upprätta ett bokslut. I enskilda fall kan detta komma att upplevas som att ideell verksamhet belastas med en ny administrativ börda. Såsom kommer att beröras närmare i avsnitt 7.1 föreslås emellertid i denna promemoria att vissa mindre företag (sådana med en årlig nettoomsättning upp till tre miljoner kr) skall kunna upprätta ett s.k. förenklat årsbokslut. Formerna för ett sådant förenklat årsbokslut bör kunna anpassas till omständigheterna i det enskilda fallet. När det gäller verksamhet där det föreligger uppgiftsskyldighet gentemot Skatteverket, är det rimligt att bokslutet har väsentligen samma form som det förenklade bokslut som skall tillställas Skatteverket. Om verksamheten inte är av det slaget, bör bokslutet kunna ges en ännu mera schematisk utformning. I sådana fall bör det vara tillräckligt att bokslutet ges samma utformning som en sådan sammanställning över räkenskaperna som en icke-bokföringsskyldig stiftelse enligt 3 kap. 2 § stiftelselagen skall upprätta. Om bokslutet ges en så enkel struktur, torde ett krav på bokslut även i de mindre bokföringsskyldiga föreningarna inte framstå som betungande utan tvärtom enbart återspegla god sedvana inom föreningslivet.

Öppningsbalansräkning

Enligt 4 kap. 3 § andra stycket bokföringslagen skall ett bokslutsföretag – dvs. ett företag som är skyldigt att upprätta årsbokslut eller en årsredovisning – upprätta en balansräkning så snart bokföringsskyldighet inträder eller när grunden för sådan skyldighet ändras (öppningsbalansräkning). Det är naturligt att en sådan öppningsbalansräkning i fortsättningen bör upprättas av alla bokföringsskyldiga. En bestämmelse om detta kan inte antas innebära något egentligt merarbete för företagen, eftersom den som startar ett företag alltid torde behöva göra en inledande sammanställning över företagets tillgångar och skulder.

7 Årsbokslut

7.1 Förenklat årsbokslut

Promemorians förslag: Företag som inte är skyldiga att upprätta en årsredovisning och som har en årlig nettoomsättning om högst tre miljoner kr skall få upprätta årsbokslutet i förenklad form.

Skälen för promemorians förslag: Ett årsbokslut skall bestå av en resultaträkning och en balansräkning (se 6 kap. 4 § bokföringslagen). Resultat- och balansräkningarna skall vara uppställda i någon av de uppställningsformer som anges i årsredovisningslagen. De skall kompletteras med vissa tilläggsupplysningar. Reglerna om årsbokslut torde i första hand ha utformats med de något större företagen i blickfånget. De kan därför framstå som onödigt betungande, i synnerhet för en del mindre företag. I denna promemoria föreslås därför vissa generella förenklingar i bestämmelserna om årsbokslut (se avsnitt 7.2). Även om dessa förslag genomförs, kommer bestämmelserna om årsbokslut att framstå som omotiverat stränga, i synnerhet om man – såsom har föreslagits i avsnitt 6.2 – tar bort det nuvarande undantaget från skyldigheten att avsluta den löpande bokföringen med ett bokslut.

Ett sätt att åstadkomma en förenkling är att komplettera bokföringslagen med regler om att årsbokslutet får upprättas som ett *förenklat bokslut*. Dessa regler bör kunna utformas så att lagen ställer endast vissa mycket grundläggande krav på bokslutet. Vad gäller årsbokslutets innehåll bör det räcka med att lagen anger att den skall innehålla en resultaträkning och en balansräkning. Lagtexten bör därutöver innehålla vissa formkrav, såsom uppgift om årsbokslutets form och vem som skall underteckna det. Andra, mera detaljerade, riktlinjer för bokslutets innehåll och utformning bör kunna utvecklas inom ramen för god redovisningssed och då främst med stöd av de allmänna råd som utarbetas av Bokföringsnämnden. I sådana allmänna råd bör det kunna göras skillnad mellan olika slag av företag. När det gäller företag som är skattskyldiga – eller vars delägare är skattskyldiga – för näringsverksamheten i företaget är det naturligt att bokslutet i huvudsak motsvarar de uppgifter som skall lämnas till Skatteverket i samband med deklaration. I fråga om andra företag, exempelvis icke-näringsdrivande ideella föreningar, torde bokslutet kunna ges en ännu enklare form, väsentligen motsvarande en sammanställning över tillgångar och skulder vid räkenskapsårets början och slut samt intäkter och kostnader under räkenskapsåret.

Vilka företag bör då kunna upprätta årsbokslut i förenklad form? I avsnitt 8 diskuteras vilka företag som bör vara skyldiga att upprätta en årsredovisning. Dessa företag bör uppenbarligen inte kunna använda sig av reglerna om förenklat årsbokslut. I övrigt bör företagen delas upp med hänsyn till storleken på omsättningen. Lämpligen bör gränsvärdet sättas på samma nivå som har föreslagits i fråga om reglerna om användning av kontantmetoden, dvs. vid en nettoomsättning om tre miljoner kronor. Det innebär att samtliga slag av företag som inte är skyldiga att upprätta någon årsredovisning kommer att kunna upprätta årsbokslut i förenklad form om företagets årliga nettoomsättning normalt uppgår till högst tre miljoner kr. Möjligheten att upprätta ett förenklat årsbokslut får därmed störst betydelse för enskilda näringsidkare, för handelsbolag med enbart fysiska personer som delägare och för ideella föreningar, samfällighetsföreningar och registrerade trossamfund.

Som tidigare har konstaterats är ett bokslutsföretag – dvs. ett företag som är skyldigt att upprätta årsbokslut eller en årsredovisning – skyldigt att upprätta en balansräkning så snart bokföringsskyldighet inträder eller

när grunden för sådan skyldighet ändras (öppningsbalansräkning). En sådan öppningsbalansräkning – som i fortsättningen bör upprättas av alla bokföringsskyldiga (se vidare avsnitt 6.2) – bör kunna upprättas med tillämpning av samma principer som gäller för upprättandet av förenklade årsbokslut.

7.2 Generella förenklingar i reglerna om årsbokslut

Promemorians förslag: Bestämmelserna om årsbokslut förenklas där det är lämpligt och möjligt. Bland annat görs följande förändringar i bokföringslagen:

1. Bestämmelserna om årsbokslutets form och valuta tas in direkt i bokföringslagen.
2. Vissa krav på tilläggsupplysningar utmönstras.
3. Kraven på vilka tilläggsupplysningar som skall lämnas om anläggningstillgångar förenklas.
4. Beräkningen av anläggnings- och omsättningstillgångars anskaffningsvärde förenklas.

Skälen för promemorians förslag: Bestämmelserna om årsbokslut finns i 6 kap. 4–9 § bokföringslagen. Behovet av förenklingar i dessa bestämmelser torde i stor utsträckning kunna tillgodoses genom de nyss föreslagna bestämmelserna om årsbokslut i förenklad form. De nuvarande bestämmelserna om årsbokslut framstår dock ändå i några avseenden som onödigt komplicerade för de företag som inte kommer att kunna använda sig av årsbokslut i förenklad form. Också bokföringslagens regler om ”vanliga” årsbokslut bör därför ses över.

En utgångspunkt för en sådan översyn bör vara att reglerna skall vara tillräckligt detaljerade för att åstadkomma en rättvisande redovisning. Behovet av information och jämförbarhet är dock inte lika påtagligt som när det gäller årsredovisningar, eftersom årsbokslutet inte är en offentlig handling och de företag som det här är fråga om normalt är av en mera begränsad omfattning. Vissa krav på tilläggsupplysningar bör därför kunna tas bort. Vidare bör det kunna göras vissa förenklingar i värderingsreglerna.

Språk, form och valuta

Årsbokslutets språk och form regleras i dag genom en hänvisning till 2 kap. 5 § årsredovisningslagen. Av den bestämmelsen följer bl.a. att ett årsbokslut skall avfattas på svenska i vanlig läsbar form. Formkrav av detta slag bör kunna tas in direkt i bokföringslagen. På så sätt kan uppräkningshänvisningarna till årsredovisningslagen göras kortare. Såsom föreslås i avsnitt 11.2 bör emellertid kravet på att årsbokslutet skall upprättas på svenska tas bort.

När det gäller redovisningsvaluta hänvisar bokföringslagen till 2 kap. 6 § årsredovisningslagen. Där sägs bl.a. att beloppen i årsredovisningen skall anges i företagets redovisningsvaluta enligt 4 kap. 6 § bokföringslagen. Av den bestämmelsen följer att redovisningsvalutan skall

vara svenska kronor eller euro. Att använda euro som redovisningsvaluta är emellertid tillåtet endast för vissa typer av juridiska personer såsom aktiebolag och ekonomiska föreningar. De juridiska personer som får använda euro som redovisningsvaluta tillhör därmed den grupp av företag som alltid måste upprätta en årsredovisning. Årsredovisningslagens bestämmelser om redovisningsvaluta och byte av redovisningsvaluta kommer därför aldrig att tillämpas av företag som endast upprättar årsbokslut. Det behövs därför ingen hänvisning till den aktuella bestämmelsen. Det bör i stället framgå direkt av bestämmelserna i bokföringslagen att beloppen i årsbokslutet skall anges i svenska kronor.

Av 2 kap. 6 § årsredovisningslagen framgår också att beloppen får anges i, utöver redovisningsvalutan, annan valuta enligt omräkningskursen på balansdagen. En särskild hänvisning till den bestämmelsen skulle göra det möjligt att i årsbokslutet ta in beloppsuppgifter även i annan valuta än svenska kronor. Behovet av detta framstår dock som mycket begränsat för den grupp av företag som det här är fråga om. Hänvisningen till bestämmelsen bör därför tas bort. På så sätt kan antalet hänvisningar i bokföringslagen begränsas ytterligare. Skulle det ändå finnas ett behov av att kunna presentera företagets årsbokslut i någon annan valuta än svenska kronor, är det inget som hindrar företaget från att upprätta en separat handling med resultat- och balansposter uttryckta i den andra valutan.

Uppställningsformer

Enligt 3 kap. 3 § första stycket årsredovisningslagen skall resultat- och balansräkningarna upprättas enligt uppställningsformer som anges i bilagor till lagen. Av paragrafens andra stycke framgår att byte av uppställningsform får ske endast under vissa i lagen angivna villkor. I 4 § anges när avvikelser får göras från de uppställningsformer som anges i bilagorna till lagen. Sådana avvikelser kan bestå i att vissa poster läggs till eller slås samman.

De ganska omfattande och strikta regler som gäller för utformningen av resultat- och balansräkningarna går tillbaka på det fjärde bolagsrättsliga direktivet.²⁵ När det gäller företag som inte är skyldiga att upprätta årsredovisning kan det dock ifrågasättas om kraven på hur resultaträkningen och balansräkningen skall ställas upp behöver vara så detaljerade. Direktivet behöver inte heller tillämpas på dessa företag. Dessutom riktar sig informationen i ett årsbokslut – vilken ju, såsom ovan har framgått, utgör en intern redovisningshandling – endast till en begränsad krets av intressenter. Ett sätt att förenkla för de företag som upprättar årsbokslut i stället för årsredovisning skulle kunna vara att komplettera bokföringslagen med förenklade uppställningsformer för årsbokslut.

Uppställningsschemat för balansräkningen (bilaga 1 till årsredovisningslagen) bygger på att Tillgångar respektive Eget kapital, avsättningar och skulder delas in i ett antal huvudposter, angivna med bokstäver (t.ex. B. Anläggningstillgångar). Dessa är sedan indelade i poster, angivna med

²⁵ Rådets fjärde direktiv av den 25 juli 1978 om årsbokslut i vissa bolagsformer, 78/660/EEG.

romerska siffror (t.ex. I. Immateriella anläggningstillgångar). De poster som är angivna med romerska siffror är i sin tur vanligen indelade i ytterligare poster, angivna med arabiska siffror (t.ex. 1. Balanserade utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten och liknande arbeten).

Uppställningsschemat går, som nyss har nämnts, tillbaka på det fjärde bolagsrättsliga direktivet. Enligt direktivet får mindre företag ges rätt att tillämpa en s.k. förkortad balansräkning, där poster med arabiska siffror inte redovisas (artikel 11 i direktivet). Sverige har inte utnyttjat denna möjlighet, såvitt gäller de företag som omfattas av direktivet. Det kan hävdas att det förkortade balansräkningsschemat skulle kunna utgöra en förebild för den balansräkning som skall ingå i ett årsbokslut. Schemat för en förkortad balansräkning skulle i så fall kunna utformas på exempelvis följande sätt:

Balansräkning

Tillgångar

A. Anläggningstillgångar

I	Immateriella anläggningstillgångar
II	Byggnader och mark
III	Maskiner och inventarier
IV	Finansiella tillgångar

B. Omsättningstillgångar

I	Varulager
II	Kundfordringar
IV	Övriga fordringar
V	Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter
VI	Placeringar

C. Kassa och bank

Eget kapital och skulder

A. Eget kapital

I	Eget kapital vid räkenskapsårets början
II	Insättningar eller uttag under året
III	Årets resultat
IV	Eget kapital vid räkenskapsårets slut

B. Obeskattade reserver

C. Skulder

I	Långfristiga skulder
II	Förskott från kunder
III	Leverantörsskulder
IV	Övriga kortfristiga skulder
V	Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter

Poster inom linjen

Ställda säkerheter och ansvarsförbindelser

Det kan hävdas att också resultaträkningen (jfr i dag bilagorna 2 och 3 till årsredovisningslagen) borde få ställas upp i förkortad form med intäkter och kostnader fördelade på ett mindre antal poster. I så fall bör denna bygga på en s.k. kostnadsslagsindelning, vilket är den rapporteringsform som mindre och medelstora företag oftast använder.

Den förkortade resultaträkningen skulle exempelvis kunna ges följande utformning:

Resultaträkning

1. Nettoomsättning
2. Förändring av varulager
3. Övriga rörelseintäkter
4. Råvaror och förnödenheter
5. Övriga externa kostnader
6. Personalkostnader
7. Avskrivningar och nedskrivningar av tillgångar
8. Övriga rörelsekostnader
9. Ränteintäkter och liknande intäkter
10. Räntekostnader och liknande kostnader
11. Bokslutsdispositioner
12. Skatt
13. Årets resultat

Användandet av sådana förkortade varianter av balans- och resultaträkningarna torde medföra vissa förenklingar för de berörda företagen. Företagen ställs inför färre avgränsningssvårigheter. Regelverket kan också förenklas genom att vissa begrepp, såsom avsättning, koncern och intresseföretag samt extraordinära intäkter och kostnader, helt kan hållas utanför bokslutsarbetet. Övervägande skäl talar ändå mot att göra detta slag av förändringar. Ytterligare uppställningsformer gör regelverket svårt att överblicka. Förenklingsvinsterna för de enskilda företagen torde också vara begränsade. De företag som skulle kunna använda sig av bestämmelserna – företag som inte är skyldiga att upprätta årsredovisning men som inte heller får upprätta årsbokslut i förkortad form – kommer dessutom att vara förhållandevis få.

I denna promemoria föreslås därför inte några särskilda uppställningsformer, avsedda för ”vanliga” årsbokslut. På sikt kan det däremot finnas anledning att se över och, om möjligt, förenkla de uppställningsscheman som nu finns i årsredovisningslagen. Inriktningen bör emellertid då vara att åstadkomma nya, förbättrade uppställningsformer som kan användas både i ett ”vanligt” årsbokslut och i en årsredovisning.

Tilläggsupplysningar till bokslut

Enligt bokföringslagen skall det i årsbokslutet lämnas vissa tilläggsupplysningar. Bestämmelserna om tilläggsupplysningar i årsbokslutet är redan i dag ganska kortfattade och enkla att tillämpa. Ett visst utrymme för förenklingar finns ändå.

I 6 kap. 7 § bokföringslagen anges vilka upplysningar som skall lämnas om de anläggningstillgångar som tas upp i balansräkningen eller i noter. Bland dessa upplysningar märks upplysningar om anskaffningsvärden, årets avskrivningar och nedskrivningar samt ackumulerade avskrivningar och nedskrivningar. Även grunderna för avskrivning av anläggningstillgångarna skall anges. Dessa upplysningskrav synes gå onödigt långt. De företag som upprättar årsbokslut har många gånger förhållandevis enkla ekonomiska förhållanden och kretsen av utomstående intressenter är oftast liten. Det bör därför vara tillräckligt att det

av tilläggsupplysningarna framgår *hur* värdet har beräknats för de poster som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen.

Enligt 6 kap. 5 § bokföringslagen skall, som huvudregel, tilläggsupplysningar lämnas i noter som hänvisar till motsvarande poster i balans- och resultaträkningarna. Upplýsningarna får också lämnas direkt i räkningarna, om det är förenligt med kraven på överskådlig­het och rättvisande bild (jfr 6 kap. 4 § bokföringslagen och 2 kap. 2 § årsredovisningslagen). Under arbetet med denna promemoria har det övervägts om dessa formkrav bör begränsas. Det har emellertid ansetts att det inte finns anledning att i detta sammanhang utmönstra dessa bestämmelser vilka fortfarande torde vara ägnade att ge den som upprättar årsbokslutet viss ledning.

Av 6 kap. 6 § framgår att årsbokslutet skall innehålla upplysningar om tillämpade värderingsprinciper och principer för omräkning av tillgångar, avsättningar och skulder i utländsk valuta. Också denna bestämmelse bör bestå.

Bestämmandet av anskaffningsvärde

Bestämmelserna om årsbokslut i 6 kap. 4 § bokföringslagen hänvisar bl.a. till vissa värderingsbestämmelser i 4 kap. årsredovisningslagen. Bland dessa märks bestämmelserna om värdering av anläggningstillgångar i 4 kap. 3 § årsredovisningslagen och bestämmelserna om värdering av omsättningstillgångar i 4 kap. 9 § samma lag. Anläggningstillgångar skall normalt värderas med utgångspunkt i tillgångens *anskaffningsvärde*, medan omsättningstillgångar normalt skall tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Hur anskaffningsvärdet skall beräknas framgår av 4 kap. 3 §. Anskaffningsvärdet skall motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning. Av paragrafens andra stycke följer att anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång skall inbegripa såväl inköpspriset som utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet. Om en tillgång har tillverkats av företaget självt, skall – enligt paragrafens tredje stycke – i anskaffningsvärdet räknas in såväl kostnader som kan hänföras till produktionen av tillgången som en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader. Ränta på kapital som har lånats för att finansiera tillverkningen får, enligt femte stycket, räknas in i anskaffningsvärdet. Därtill får, enligt femte stycke, utgifter för värdehöjande förbättringar räknas in.

Det kan ifrågasättas om det är rimligt att företag med typiskt sett ganska enkla ekonomiska förhållanden fullt ut skall behöva tillämpa de rätt komplicerade bestämmelserna om hur anskaffningsvärdet på en tillgång fastställs. Det kan antas att det ofta är förknippat med ett väsentligt merarbete att fastställa den del av anskaffningsvärdet som består av indirekta tillverkningskostnader. Det kan också i vissa fall vara svårt att fastslå vilka av företagets utgifter som är att hänföra till förvärvet av en viss tillgång. Det kan därför hävdas att det borde överlämnas tillföretagen själva att avgöra om de vill räkna in sådana utgifter som avses i 4 kap. 3 § andra och tredje stycket i anskaffningskostanden, om årsbokslutet i det enskilda fallet ändå blir rättvisande.

En ändring av det slaget skulle emellertid få rätt begränsad betydelse, nämligen för företag som omsätter mer än tre miljoner kronor och som

inte är skyldiga att upprätta årsredovisning (se avsnitt 7.1). Den skulle också riskera att leda till osäkerhet vid tillämpningen. Någon ändring av detta slag bör alltså inte göras.

För vissa slag av omsättningstillgångar gäller särskilda värderingsregler. Sålunda finns det i 4 kap. 9 § femte stycket årsredovisningslagen en särskild värderingsregel för hur djur i jordbruk eller renskötsel skall värderas om verksamheten bedrivs av en fysisk person eller ett dödsbo. Vidare gäller enligt 4 kap. 10 och 12 §§ särskilda värderingsregler för s.k. pågående arbeten och för visst förbrukningsmaterial. Bestämmelserna får tillämpas också vid upprättande av årsbokslut (se 6 kap. 4 § bokföringslagen). Det finns inte heller anledning att ändra på detta.

8 Årsredovisning

Promemorians förslag: Bestämmelserna om när ett företag är skyldigt att upprätta årsredovisning på grund av sin storlek anpassas till det gränsvärde som föreslås användas i årsredovisningslagen.

Bakgrund: Enligt 6 kap. 1 § bokföringslagen är vissa särskilt angivna juridiska personer skyldiga att upprätta en årsredovisning. Det gäller bl.a. aktiebolag och ekonomiska föreningar. Några juridiska personer skall alltid upprätta årsredovisning om en eller flera juridiska personer är delägare eller om de bedriver verksamhet av visst slag. Exempelvis är ett handelsbolag alltid skyldigt att upprätta en årsredovisning om en eller flera av bolagsmännen är en juridisk person.

Enskilda näringsidkare samt juridiska personer som inte är generellt skyldiga att upprätta årsredovisning skall ändå upprätta en årsredovisning om verksamheten är av viss omfattning. Det gäller då antalet anställda under de två senaste åren har varit fler än tio eller tillgångarnas nettovärde enligt en balansräkning för räkenskapsåret uppgår till mer än 24 miljoner kronor. Ett moderföretag i en koncern är dessutom alltid skyldigt att upprätta årsredovisning om antalet anställda respektive nettovärdet av tillgångarna i koncernföretagen tillsammans överstiger något av de angivna gränsvärdena.

Bestämmelserna som är knutna till dessa gränsvärden torde ha störst betydelse för enskilda näringsidkare, bostadsrättsföreningar, ideella föreningar, registrerade trossamfund, handelsbolag med endast fysiska personer som delägare samt vissa stiftelser.

Skälen för förslaget: En årsredovisning skiljer sig från ett årsbokslut i väsentligen två avseenden. Dels innehåller den mera ingående information än ett årsbokslut. Dels är den, till skillnad från årsbokslutet, offentlig. Att ställa krav på upprättande av en årsredovisning, i stället för ett årsbokslut, framstår mot den bakgrund som särskilt befogat när det gäller företag med mera komplexa ekonomiska förhållanden eller en större intressentkrets.

Behovet av en offentlig redovisning är särskilt tydligt i fråga om företag som driver kommersiell verksamhet utan något personligt ansvar för företagets delägare. Det har därför ansetts att vissa slag av företag – såsom aktiebolag och ekonomiska föreningar – alltid bör vara skyldiga

att upprätta en årsredovisning. I denna promemoria föreslås inte någon ändring i de bestämmelser som ålägger vissa företagsslag att upprätta en årsredovisning.

Det får anses rimligt att även vissa andra företag upprättar en årsredovisning och håller denna tillgänglig för tredje man. Liksom i dag bör bestämmelserna om detta knyta an till företagets storlek, eftersom företagets storlek får antas återspegla företagets komplexitet och betydelse för omgivningen. Det nuvarande gränsvärdet (tio anställda/24 miljoner i nettotillgångar) får emellertid anses ligga alltför lågt och tar inte heller hänsyn till alla relevanta förhållanden i ett enskilt företag. Såväl gränsvärdenas nivå som utformning bör därför ses över.

Såsom framhålls i avsnitt 9.1 bör gränsvärdena i årsredovisningslagen ansluta nära till de gränsvärden som anges i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. Ett företag omfattas enligt direktivet av en viss skyldighet endast om det överskrider mer än ett av tre kriterier gällande antal anställda, tillgångarnas värde och den årliga nettoomsättningen. Samma princip bör tillämpas när man avgör om ett företag skall vara skyldigt att upprätta en årsredovisning p.g.a. sin storlek. En bestämmelse som utformas på det sättet torde bättre än de nuvarande gränsvärdena skapa en ändamålsenlig gräns mellan stora och små företag.

Vad gäller nivån på gränsvärdet bör den sättas så högt att det medför en reell förenkling för företagen. Denna fråga behandlas i avsnitt 9.3.

9 Gränsvärden i årsredovisningslagen

9.1 Principerna för gränsvärdenas utformning

Promemorians förslag: De gränsvärden som skall användas för att dela in företag i olika kategorier utformas på samma sätt som i EG:s redovisningsdirektiv. Det innebär att ett företag skall anses som ett större företag, om det uppfyller mer än ett av tre villkor avseende antalet anställda, värdet av tillgångarna samt nettoomsättningen. Andra företag skall anses som mindre företag.

Bakgrund: Inom EU har redovisningsreglerna för aktiebolag och vissa handelsbolag harmoniserats genom det fjärde²⁶ och sjunde²⁷ bolagsrättsliga direktiven (redovisningsdirektiven). I det fjärde bolagsrättsliga direktivet finns regler om årsredovisning och i det sjunde bolagsrättsliga direktivet regler om koncernredovisning. Direktiven är tillämpliga på aktiebolag och vissa handelsbolag. Från och med år 2005 kommer, till följd av den s.k. IAS-förordningen²⁸, särskilda regler att gälla för börsnoterade företag.

I vissa fall kan medlemsstaterna undanta bolag från en del av de skyldigheter som annars följer av redovisningsdirektiven. Det gäller bl.a.

²⁶ Rådets fjärde direktiv av den 25 juli 1978 om årsbokslut i vissa bolagsformer, 78/660/EEG.

²⁷ Rådets sjunde direktiv av den 13 juli 1983 om sammanställd redovisning. 83/349/EEG.

²⁸ Europaparlamentets och rådets förordning nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder.

direktivens krav på notupplysningar, förvaltningsberättelse och offentliggörande av årsredovisning. Också andra lättnader kan medges, t.ex. upprättande och offentliggörande av en förkortad resultaträkning. Undantags- och lättnadsregler av nu angivna slag kan införas för smårespektive medelstora bolag. Vilka gränsvärden som avgör om ett bolag är ett litet, ett medelstort eller ett stort företag framgår av artiklarna 11 och 27 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet.

Artikel 11 kan sägas skilja mellan små och medelstora företag. Gränsen mellan de båda kategorierna dras med hänsyn till tre gränsvärden; balansomslutning 3 650 000 euro, nettoomsättning 7 300 000 euro och medeltal anställda 50. Om företaget överskrider mer än ett av dessa gränsvärden, anses det som medelstort. Artikel 27 kan sägas dra gränsen mellan medelstora och stora företag. Avgränsningen sker här på samma sätt som enligt artikel 11 men gränsvärdena är; balansomslutning 14 600 000 euro, nettoomsättning 29 200 000 euro och medeltal anställda 250 anställda. Gränsvärdena för balansomslutning och nettoomsättning justeras vart femte år med hänsyn till förändringar i penningvärdet.

De svenska gränsvärden som närmast motsvarar gränsvärdena i artiklarna 11 och 27 finns i 2 kap. 1 § och 3 kap. 8 § årsredovisningslagen.

I 2 kap. 1 § anges när ett företag är skyldigt att upprätta en finansieringsanalys. Så är fallet när någon av följande tre förutsättningar är uppfyllda.

1. Företaget bedriver näringsverksamhet och värdet av tillgångarna enligt balansräkning för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett belopp som motsvarar 1 000 prisbasbelopp.

2. Företaget har fler än 200 anställda.

3. Företagets aktier eller skuldebrev är noterade vid börs eller auktoriserad marknadsplats.

I 3 kap. 8 § anges när ett företag måste specificera vissa större periodiseringsposter. Så är fallet om

1. antalet anställda är fler än tio, eller

2. tillgångarnas värde enligt balansräkning för de två senaste räkenskapsåren uppgår till mer än 24 miljoner kronor.

Samma gränsvärden som finns i 2 kap. 1 § och 3 kap. 8 § årsredovisningslagen förekommer i en rad andra bestämmelser på redovisningsområdet.

Skälen för promemorians förslag: Ovan har konstaterats att lagstiftaren även i framtiden bör använda sig av olika slag av gränsvärden på redovisningsområdet. I avsnitt 5.1 har förordats att det införs ett nytt gränsvärde – tre miljoner kr i nettoomsättning – som kan användas för att skilja ut de allra minsta företagen. Enligt promemorians förslag skall detta gränsvärde användas för att skilja ut de företag som kan använda sig av kontantmetoden i den löpande bokföringen och som kan upprätta årsbokslutet i förenklad form. Uppenbarligen bör inte alla de regler som gäller för de största företagen gälla för samtliga företag som har en nettoomsättning på mer än tre miljoner kr. Det behövs alltså ytterligare gränsvärden som drar gränsen mellan större och mindre företag. I gällande rätt finns sådana gränsvärden, dels en ”10/24”-nivå, dels en ”200/1 000”-nivå. Det kan emellertid ifrågasättas om dessa gränsvärden är ändamålsenligt utformade. Det kan också ifrågasättas om det inte skulle räcka med en avgränsning i stället för de nuvarande två.

Det finns i detta sammanhang anledning att erinra om Bokföringsnämndens pågående överväganden om att dela in företagen i fyra olika kategorier med delvis olika regler för redovisningen. I ett sådant system krävs det något slag av gränsvärde som skiljer de mindre företagen ("kategorierna 1 och 2") från de större företagen ("kategori 3").

Det är viktigt att svenska företag kan konkurrera och samverka med företag i jämförbara länder på lika villkor. När man bestämmer vilka gränsvärden som skall tillämpas, är det därför rimligt att hänsyn tas till de krav som ställs på jämförbara företag i andra länder. Självfallet måste bestämmelserna också utformas så att de låter sig förenas med EG-rätten, i detta fallet redovisningsdirektiven.

De nuvarande, nyss nämnda svenska gränsvärdena anknyter till antalet anställda och tillgångarnas nettovärde. Den lösning som har valts i Sverige skiljer sig från de lösningar som har valts i många andra europeiska länder. Det stora flertalet andra medlemsstater använder sig av tre gränsvärden men tillåter att ett av dessa överskrids. Frågan om gränsvärdenas utformning diskuterades vid tillkomsten av de nuvarande reglerna om s.k. förkortad resultaträkning (se 3 kap. 11 § årsredovisningslagen). Regeringen uttalade då att en samlad översyn av förekommande gränsvärden i bokförings- och årsredovisningslagarna borde göras vid ett senare tillfälle (jfr prop. 1998/99:130 s. 311).

Vid denna översyn finns det alltså anledning att fråga sig om inte de nuvarande båda gränsvärdena borde bytas ut mot ett eller flera gränsvärden, utformade på samma sätt som motsvarande gränsvärden i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. Det skulle innebära att det eller de nya gränsvärdena byggs upp runt tre kriterier (antal anställda, balansomslutning och nettoomsättning) och att ett av de angivna beloppen får överskridas.

Det finns givetvis ett egenvärde i att de svenska reglerna har samma utformning som reglerna i andra länder inom EU. Sverige är dock inte skyldigt att tillämpa de slag av gränsvärden som de ovan nämnda EG-direktiven innehåller och det är knappast rimligt att införa dem i svensk rätt utan en kritisk granskning av hur de skulle fungera i det svenska systemet.

Det kan riktas invändningar mot konstruktionen av EG-direktivens gränsvärden. Ett företag som har mycket stora tillgångar och skulder – och som därför rimligen bör bli föremål för en ingående redovisning – kan falla nedanför gränsvärdet därför att omsättningen är begränsad och antalet anställda litet. Sådana förhållanden torde dock vara ovanliga. Liknande invändningar kan f.ö. riktas mot den nuvarande svenska ordningen. Ett företag som har en så hög nettoomsättning att det redan på grund av denna borde bli föremål för en ingående redovisning kan falla nedanför de nuvarande svenska gränsvärdena, därför att antalet anställda är litet och tillgångarna utan större värde. I en del fall kan konstruktionen hos gränsvärdet i direktivet rentav ge mera rimliga effekter än de nuvarande svenska gränsvärdena. Många bostadsrättsföreningar och stiftelser hamnar, såsom de nuvarande gränsvärdena är konstruerade, ovanför gränsvärdena, trots att deras ekonomi och övriga förhållanden är okomplicerade. Med direktivets gränsvärden skulle de hamna ovanför gränsvärdet enbart om det i företaget fanns något ytterligare förhållande som komplicerar bilden, t.ex. ett stort antal anställda. I fråga om detta

slag av företag skulle som regel ett införande av direktivets gränsvärde få positiva effekter.

Det kanske tyngst vägande skälet för att införa ett gränsvärde som utformas på samma sätt som i det fjärde bolagsrättsliga direktivet är dock att svenska företag inte bör ha sämre förutsättningar att bedriva näringsverksamhet än sina konkurrenter i andra länder inom EU. I samband med ett tidigare lagstiftningsärende har också näringslivets organisationer förespråkade att de svenska gränsvärdena utformas med förebild i det fjärde bolagsrättsliga direktivet.

Det eller de centrala gränsvärdena i årsredovisningslagen bör alltså utformas med utgångspunkt i tre kriterier; nettoomsättning, balansomslutning och antal anställda. Om företaget överskrider ett av dessa mer än två år i rad, bör företaget anses ha hamnat ovanför gränsvärdet och omfattas av de redovisningsregler som gäller för ”större” företag.

I avsnitt 9.2 behandlas frågan om det, liksom i dag, bör finnas två olika nivåer eller om det i detta sammanhang räcker med en. Vilken nivå de nyss nämnda kriterierna bör ha diskuteras i avsnitt 9.3.

9.2 Ett eller två gränsvärden?

Promemorians förslag: Företag som är skyldiga att upprätta årsredovisning delas in i två kategorier; mindre företag och större företag.

Bakgrund: De gränsvärden som förekommer i redovisningslagstiftningen syftar till att dra upp gränser för när olika bestämmelser i lagstiftningen skall tillämpas. Det rör exempelvis skyldigheten att upprätta årsredovisning, koncernredovisning och delårsrapport. Gränsvärdena används också för att slå fast vilka regler som skall tillämpas när upplysningar lämnas i årsredovisningen.

I avsnitt 9.1 har de två viktigaste gränsvärdena berörts.

Det ena, ”10/24”, kommer till uttryck i 3 kap. 8 § årsredovisningslagen. Gränsvärdet har sin största betydelse vad gäller ett företags skyldighet att lämna olika slag av upplysningar i redovisningen. Skyldigheten att lämna vissa slag av upplysningar gäller sålunda inte företag som under de två senaste räkenskapsåren i medeltal har haft högst tio anställda eller vars tillgångar enligt den senaste fastställda balansräkningen är värda mer än 24 miljoner kronor.

Det andra, ”200/1 000”, kommer primärt till uttryck till uttryck i 2 kap. 1 § årsredovisningslagen. Företag som bedriver näringsverksamhet och vars tillgångar enligt balansräkningen för de senaste två räkenskapsåren är värda mer än 1000 prisbasbelopp (f.n. knappt 40 miljoner kr) eller som under de senaste två räkenskapsåren har haft fler än 200 anställda skall upprätta finansieringsanalys och delårsrapporter. De är också uteslagna från möjligheten att upprätta resultaträkning i förkortad form enligt 3 kap. 11 § årsredovisningslagen. Det är alltså här fråga om större företag. Med dessa större företag jämföras företag vars aktier eller skuldebrev är noterade vid en börs eller auktoriserad marknadsplats.

De nuvarande gränsvärdena innebär således att företagen kan indelas i tre kategorier:

- de som inte når upp till något av de båda delvärdena som ingår i det lägre gränsvärdet (10 anställda/24 miljoner i nettotillgångar),
- de som överskrider något av de båda nyss nämnda delvärdena men inte når upp till något av de båda delvärdena som ingår i det högre gränsvärdet (200 anställda/40 miljoner i nettotillgångar),
- de som överskrider något av de båda delvärdena som ingår i det högre gränsvärdet.

Skälen för promemorians förslag: I avsnitt 9.1 har föreslagits att de gränsvärden som bör användas inom associationsrätten för att dela in företag i olika grupper bör utformas med förebild i hur gränsvärdena för små och medelstora företag har konstruerats i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. Det innebär att tre kriterier avseende antal anställda, nettoomsättning och värdet på tillgångarna används för att slå fast om ett företag omfattas eller inte omfattas av en viss skyldighet och att ett företag får överskrida ett av de tre delvärdena utan att omfattas av den aktuella skyldigheten.

Den fråga som därefter infinner sig är hur många olika kategorier av företag som bör finnas. De grundläggande gränsvärden som används i dag innebär att de företag som är skyldiga att upprätta årsredovisning delas in i tre kategorier. Det kan ifrågasättas om det finns något behov av det. Det bör därför övervägas om de nuvarande båda gränsvärdena kan ersättas av ett gemensamt gränsvärde. De företag som upprättar årsredovisning kommer i så fall att delas in i två kategorier, mindre företag och större företag.

En minskning av antalet gränsvärden ökar i någon mån risken för att ett företag måste tillämpa bestämmelser som inte är anpassade till omfattningen på dess verksamhet. Detta kan få till följd att de krav som ställs på redovisningen antingen kan uppfattas som för låga eller för höga. Risken torde dock vara förhållandevis liten, särskilt om det kvarvarande gränsvärdet ges den utformning som har förordats, uppbyggt på tre kriterier varav ett får överskridas. Ett gränsvärde som utformas på det sättet är mer flexibelt än det nuvarande, bl.a. därför att företag med relativt stora tillgångar men i övrigt begränsad ekonomisk verksamhet, såsom bostadsrättsföreningar, vanligen kommer att hamna nedanför gränsvärdet. Även andra juridiska personer som typiskt sett har ganska stora tillgångar men få anställda och liten omsättning (exempelvis registrerade trossamfund och stiftelser) hamnar vanligen nedanför och kommer därmed att undantas från flera av lagens krav. Vid en sammantagen bedömning talar därför övervägande skäl för att antalet gränsvärden bör minskas från två till ett.

Det kan tilläggas att detta också ligger väl i linje med Bokföringsnämndens pågående överväganden om en indelning av företagen i fyra kategorier. I det system som Bokföringsnämnden överväger dras gränsen mellan kategorierna 1 och 2 vid en nettoomsättning om tre miljoner kr. Det nu aktuella gränsvärdet kommer att motsvara gränsen mellan kategorierna 2 och 3.

9.3 På vilka nivåer bör gränsen mellan mindre och stora företag läggas?

Promemorians förslag: Med *större företag* skall avses företag som uppfyller mer än ett av följande tre villkor:

1. Medelantalet anställda i företaget har under båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50.
2. Nettovärdet av företagets tillgångar enligt balansräkningarna för de två senaste räkenskapsåren har uppgått till mer än 25 miljoner kr.
3. Nettoomsättningen i företaget enligt resultaträkningarna för båda de två senaste räkenskapsåren har uppgått till mer än 50 miljoner kr.

Övriga företag skall räknas till kategorin *mindre företag*.

Skälen för promemorians förslag: Såsom har framgått i tidigare avsnitt bör antalet gränsvärden minskas från nuvarande två till ett. De företag som är skyldiga att upprätta årsredovisning bör alltså delas in i två kategorier, mindre företag och större företag.

Det kan i förstone synas ligga nära till hands att bestämma gränsvärdet till en nivå som ligger mitt emellan de nuvarande gränsvärdena. Mot detta talar dock bl.a. att det vid bestämmandet av det nya gränsvärdet kommer att vara konstruerat på ett annat sätt och bl.a. skall bestämmas med hänsyn till nettoomsättningen. De nuvarande gränsvärdena är så konstruerade att ett företag hamnar ovanför gränsvärdet så snart det överskrider något av de i gränsvärdet ingående delvärdena. Vid tillämpningen av det i 3 kap. 8 § årsredovisningslagen angivna gränsvärdet kommer sålunda ett företag med en balansomslutning om 30 miljoner kr alltid att falla ovanför gränsvärdet, oavsett antalet anställda i företaget. Den nya gränsvärdeskonstruktionen innebär att ett av de tre delvärdena får överskridas utan att företaget för den skull hamnar ovanför gränsvärdet. Bestäms det delvärde som avser balansomslutningen till 50 miljoner kr, kommer ett företag med en balansomslutning om 100 miljoner kr likväl att hamna nedanför gränsvärdet, om antalet anställda och nettoomsättningens storlek ligger nedanför de delvärden som gäller i dessa delar. Det är givet att detta måste tillmätas betydelse när man bestämmer på vilka nivåer delvärdena skall läggas.

Det är också naturligt att vid bestämmandet av dessa nivåer beakta vilka effekter det får om ett företag hänförs till gruppen ”mindre företag” respektive ”större företag”. I avsnitt 8 har förordats att ett företag som inte är skyldigt att upprätta årsredovisning redan på grund av sin juridiska form ändå alltid skall upprätta årsredovisning om det är ett ”större företag”. Vilka skillnader i redovisningshänseende som i övrigt skall finnas mellan de båda kategorierna kommer att beröras i avsnitt 9.6. Slutsatsen i avsnitt 9.6 är att ”mindre företag”, men inte ”större företag”, bör undantas från vissa specifikations- och upplysningskrav, ha rätt att upprätta resultaträkning i förkortad form samt vara undantagna från kravet på finansieringsanalys.

Vad först gäller antalet anställda kan det konstateras att samtliga de företag som överskrider det delvärde som finns i 3 kap. 8 § årsredovisningslagen (tio anställda) inte rimligtvis kan betraktas som större företag. Samtidigt är det svårt att hävda att företag med strax under 200 anställda kan utgöra ett mindre företag (jfr 2 kap. 1 §

årsredovisningslagen). Det innebär att inte någon av de nuvarande nivåerna är användbar. En rimligare nivå vid bestämmandet av det nya gränsvärdet ligger, såvitt gäller antal anställda, snarare vid ca 50 årsanställda personer. Det överensstämmer f.ö. med det motsvarande delvärdet i artikel 11 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet.

När det gäller nettoomsättning och balansomslutning är det särskilt svårt att hitta en självklar avgränsning mellan mindre och större företag och valet av lämpliga nivåer blir därför något godtyckligt. En jämförelse kan dock göras med de delvärden som används i artiklarna 11 och 27 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. I båda artiklarna är relationen mellan delvärdet för nettoomsättning och delvärdet för antal anställda ca 1 miljon kronor i nettoomsättning per anställd, medan relationen mellan delvärdet för balansomslutning och delvärdet för antal anställda är ca 0,5 miljon kronor i balansomslutning per anställd. Det ligger nära till hands att bestämma de svenska tillgångsvärdena så att relationerna nettoomsättning/anställda och balansomslutning/anställda blir desamma. I så fall bör de i gränsvärdet ingående delvärdena bestämmas till 50 anställda, 25 miljoner kronor i balansomslutning och 50 miljoner kronor i nettoomsättning.

Sammantaget torde dessa tre delvärden ganska väl återspegla vad som allmänt kan bedömas vara större respektive mindre företag.

Ett gränsvärde som utformas på det sättet innebär att knappt tre procent²⁹ av samtliga aktiebolag kommer att betraktas som stora företag. För ekonomiska föreningar och handelsbolag är andelen ännu lägre, ca 0,5 %.³⁰ Sammantaget innebär det att gruppen ”större företag” kommer att vara något mindre än den kategori av företag som i dag ligger ovanför gränsvärdet 200 anställda/1 000 prisbasbelopp och avsevärt mindre än den kategori av företag som i dag ligger ovanför gränsvärdet 10 anställda/24 miljoner. Effekterna varierar dock beroende på vilken företagsform det rör sig om. När det gäller aktiebolag är det tydligt att gruppen ”större företag” kommer att vara färre än den grupp av aktiebolag som i dag faller ovanför gränsvärdet 1 000 prisbasbelopp/200 anställda. När det gäller ekonomiska föreningar och handelsbolag synes skillnaden vara mindre, om ens märkbar. Beträffande stiftelser, trosamfund m.m. saknas det statistik. Det kan ändå antas att den andel av dessa företag som kommer att hamna ovanför det nya gränsvärdet kommer att vara mindre än den andel som i dag hamnar ovanför båda de nuvarande gränsvärdena. När dessa slag av företag i dag faller ovanför något av de nuvarande gränsvärdena beror det ofta på att företagen har stora tillgångsvärden. Ett högt tillgångsvärde kommer emellertid, med den nya gränsvärdeskonstruktionen, inte att medföra att företaget hamnar ovanför gränsvärdet, så länge företaget inte också har ett stort antal anställda eller en hög nettoomsättning.

Totalt sett kommer det nya gränsvärdet att leda till att färre företag tvingas iakttä de redovisningsregler som i dag är tänkta för medelstora

²⁹ 2,7 % enligt taxeringsuppgifter år 2001. Det kan noteras att vid motsvarande tidpunkt hamnade ca 4,2 % av aktiebolagen ovanför det nuvarande gränsvärdet 1 000 prisbasbelopp/200 anställda.

³⁰ Baseras på taxeringsuppgifter år 2001. Ungefär lika många ekonomiska föreningar och handelsbolag vid den tidpunkten låg ovanför det nuvarande gränsvärdet 1 000 prisbasbelopp/200 anställda.

och stora företag. I någon mån balanseras denna effekt av det förhållandet att ett antal företag utgör moderföretag i en koncern och därför kommer att omfattas av särskilda regler (jfr avsnitt 9.5). Andelen företag som bara behöver tillämpa de bestämmelser som skall gälla för ”mindre företag” blir därför något lägre än vad de ovan angivna uppgifterna tyder på.

Vid en sammantagen bedömning bör det därför kunna accepteras att det gränsvärde som är avgörande för om ett företag är att betrakta som ett större företag eller ett mindre bestäms till den förhållandevis höga nivå som har angetts ovan, dvs. 50 anställda, 25 miljoner kr i balansomslutning och 50 miljoner kr i nettoomsättning.

I vissa fall kan ett företag genom tillfälliga avvikelser i den normala verksamheten under något enstaka år överskrida mer än ett av de i lagen angivna gränsvärdena. En sådan tillfällig förändring av omfattningen på ett företags verksamhet bör inte föranleda att ett företag blir skyldigt att exempelvis upprätta finansieringsanalys. Gränsvärdena bör därför, på samma sätt som i dag, kombineras med en tröghetsregel som innebär att om ett företag överskrider ett eller flera delvärden skall detta beaktas först om företaget överskrider mer än ett av delvärdena också påföljande år.

9.4 Noterade företag

Promemorians förslag: Ett företag vars aktier eller skuldebrev är noterade vid en börs eller auktoriserad marknadsplats skall alltid anses som ett större företag.

Skälen för promemorians förslag: Företag vars värdepapper är noterade på en börs eller någon annan reglerad marknad (”noterade företag”) brukar lyftas fram som en särskilt viktig grupp företag. Av särskild betydelse i detta sammanhang är att företag av detta slag också har en särskild intressentkrets, aktieägare och aktiemarknadens aktörer, för vilka den offentliga redovisningen spelar en särskilt stor roll. Mot den bakgrunden är det naturligt att denna grupp av företag alltid behandlas som ”större företag”, oavsett den faktiska balansomslutningen, nettoomsättningen eller antalet anställda.

9.5 Koncerner

Promemorians förslag: Koncerner delas in i två kategorier; mindre koncerner och större koncerner.

De kriterier som används för att dela in företag i mindre och större företag används också för att avgränsa vad som är en mindre respektive större koncern.

Skälen för promemorians förslag: I 7 kap. årsredovisningslagen finns bestämmelser om när ett företag måste upprätta en koncernredovisning och bestämmelser om vad en koncernredovisning skall

innehålla. Också i dessa bestämmelser kommer olika gränsvärden till användning.

Ett moderföretag behöver inte upprätta koncernredovisning om antalet anställda hos koncernföretagen uppgår till högst tio eller om nettovärdet av koncernföretagens tillgångar uppgår till högst 24 miljoner kronor (se 7 kap. 3 § årsredovisningslagen). Här används alltså samma gränsvärde som det som används i 3 kap. 8 § årsredovisningslagen.

I andra bestämmelser tillämpas i stället det gränsvärde som finns i 2 kap. 1 § årsredovisningslagen. Sålunda skall det i koncernredovisningen ingå en finansieringsanalys om något av koncernföretagen bedriver näringsverksamhet och nettovärdet av koncernföretagens tillgångar enligt balansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överskrider 1 000 prisbasbelopp eller om antalet anställda hos koncernföretagen under de två senaste räkenskapsåren har överstigit 200 (se 7 kap. 4 § andra stycket). Koncerner av detta slag får inte heller upprätta en förkortad koncernresultaträkning enligt bestämmelserna i 3 kap. 11 § årsredovisningslagen (jfr 7 kap. 8 § tredje stycket).

Det är naturligt att i dessa sammanhang använda sig av samma gränsvärde som i bestämmelserna om årsredovisning. Antalet anställda samt balansomslutningens och nettoomsättningens storlek bör dock här beräknas på koncernen i dess helhet. Om koncernföretagen tillsammans överskrider mer än ett av de kriterier som gäller för antal anställda, tillgångarnas nettovärde och nettomsättningen, bör en sådan koncern anses vara en större koncern och moderföretaget i koncernen därmed skyldigt att tillämpa de bestämmelser som gäller för större koncerner. Andra koncerner bör i årsredovisningslagens mening anses som mindre koncerner.

9.6 Vilka skyldigheter bör de nya gränsvärdena knytas till?

Promemorians förslag: Årsredovisningslagens gränsvärden för mindre och större företag respektive mindre och större koncerner skall ha betydelse vid tillämpningen av följande bestämmelser:

1. 2 kap. 1 § om finansieringsanalys,
2. 3 kap. 5 § andra stycket om jämförelsetal,
3. 3 kap. 8 § om specifikation av större belopp som ingår i posterna Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter respektive Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter,
4. 3 kap. 10 § om specifikation av större avsättningar som har tagits upp under posten Övriga avsättningar,
5. 3 kap. 11 § om förkortad resultaträkning,
6. 3 kap. 13 § om specifikation av extraordinära intäkter och kostnader,
7. 4 kap. 11 § om värdering av varulagrets anskaffningsvärde,
8. 5 kap. 6 § nettoomsättningens fördelning på olika verksamhetsgrenar och geografiska marknader,
9. 5 kap. 16 och 17 §§ om upplysningar om skatter,
10. 6 kap. 1 § om uppgift i förvaltningsberättelsen om företagets förväntade framtida utveckling och om företagets filialer i utlandet,
11. 7 kap. 3 § om koncernredovisning,

12. 7 kap. 7 § om tillämpningen i koncernredovisningen av bestämmelserna i punkterna 1–8 ovan,
13. 8 kap. 3 § om offentliggörande av årsredovisning och revisionsberättelser.

Skälen för promemorians förslag:

Var bör det nya gränsvärdet komma till användning?

Genom årsredovisningslagens gränsvärden fastslås vilka bestämmelser i lagen som ett visst företag skall tillämpa. Störst betydelse torde gränsvärdena ha för skyldigheten att upprätta finansieringsanalys (jfr 2 kap. 1 §), koncernredovisning (jfr 7 kap. 3 §) och delårsrapport (jfr 9 kap. 1 §) samt för möjligheten att upprätta resultaträkning i förkortad form (jfr 3 kap. 11 §).

Ovan har föreslagits att de nuvarande ”10/24-” och ”200/1 000”-gränsvärdena skall ersättas av ett gemensamt gränsvärde. Det har också föreslagits att gränsvärdet skall konstrueras så att företag som överskrider minst två av tre delvärden skall anses som större företag. De tre delvärdena skall vara: 50 anställda, 25 miljoner kronor i nettoomsättning och 50 miljoner i balansomslutning.

Är det då möjligt att tillämpa detta gränsvärde på samtliga nu gällande bestämmelser i redovisningslagstiftningen där ”10/24-” och 200/1 000-gränsvärdena i dag används?

Med det nya gränsvärdet skulle ett avsevärt större antal företag kunna tillämpa de undantagsbestämmelser som i dag gäller för företag som f.n. ligger under ”10/24”-gränsvärdet.³¹ 10/24-gränsvärdet har idag betydelse för bl.a. följande redovisningskrav: Specifikation av vad som ingår i posten övriga avsättningar (3 kap. 8 §), specifikation av vad som ingår i extraordinära kostnader och intäkter, skyldighet att upplysa om nettoomsättningens fördelning på olika geografiska marknader (5 kap. 6 §) och kravet på att upplysning skall lämnas om hur inkomstskatten fördelar sig på ordinärt och extraordinärt resultat (5 kap. 17 §). Att använda det nya gränsvärdet i dessa sammanhang – och därmed minska företagens redovisningsbörda – synes inte innebära några egentliga olägenheter.

Det andra gränsvärdet (”200/1 000”) ligger avsevärt högre än 10/24-gränsvärdet. Det har i dag betydelse för bl.a. när ett företag är skyldigt att upprätta en finansieringsanalys (2 kap. 1 § respektive 7 kap. 4 §) och när ett företag måste offentliggöra årsredovisningen och revisionsberättelsen (8 kap. 3 §). Inte heller i dessa delar torde en övergång till det nya gränsvärdet innebära några egentliga olägenheter. I förstone kan det visserligen synas som en tillämpning av det nya gränsvärdet i stället för det nuvarande övre gränsvärdet skulle medföra att flera företag tvingades följa de bestämmelser som i dag är knutna till det övre gränsvärdet. Så är emellertid inte fallet. En uppskattning utifrån 2001 års siffror tyder på att antalet företag som skulle överskrida det nya gränsvärdet är mindre än

³¹ Mätt i 2001 års siffror kommer alla aktiebolag utom ca 7 000 att kunna tillämpa undantagsreglerna (med gällande gränsvärde kan alla aktiebolag utom ca 35 000 tillämpa undantagsreglerna).

det antal som i dag överskrider 200/1 000-gränsvärdet.³² I enskilda fall skulle det visserligen kunna inträffa att ett företag som hamnar nedanför 200/1 000-gränsvärdet framdeles kommer att hamna ovanför det nya. Så blir t.ex. fallet i ett företag med 60 anställda och 60 miljoner i nettoomsättning men enbart 30 miljoner i balansomslutning. Det totala antalet företag som hamnar ovanför gränsvärdet kommer emellertid att bli lägre. Användandet av det nya gränsvärdet i de bestämmelser där det övre gränsvärdet i dag förekommer skulle alltså, generellt sett, innebära lättnader för företagen.

Gränsvärdet används även för att ange vilka företag som aldrig har rätt att upprätta förkortad resultaträkning (3 kap. 11 §). Det är av stor vikt att företagens årsredovisningar upprättas med tillämpning av enhetliga och likformiga principer. Endast på det sättet kan en jämförbarhet garanteras. Det är därför av särskild betydelse att tillräcklig information finns tillgänglig för de intressenter som inte är i den positionen att de på egen hand kan tvinga fram information om företaget. Det finns alltså skäl att vara ganska restriktiv när det gäller att utöka möjligheten att upprätta resultaträkning i förkortad form. Såsom har konstaterats ovan kommer ett större antal företag än i dag att kunna upprätta förkortad resultaträkning om det nya gränsvärdet kopplas till bestämmelserna om förkortad resultaträkning. Detta kan visserligen innebära en viss risk att den information som intressenterna får tillgång till försämrats. Det kan å andra sidan konstateras att det svenska gränsvärdet (200/1 000) ligger betydligt lägre än vad direktivet ger utrymme för och att flera medlemsstater har valt att lägga sig betydligt närmare direktivets gränsvärde. Att bibehålla det nuvarande gränsvärdet just när det gäller möjligheten att upprätta förkortad resultaträkning framstår också som olämpligt med hänsyn till att lagen skulle bli mera svåröverskådlig. Övervägande skäl talar därför för att det nya gränsvärdet bör användas i samtliga redovisningsbestämmelser där 10/24- eller 200/1 000-gränsvärdena hittills har kommit till användning.

När det gäller kravet på delårsrapporter finns det dock skäl för en annan bedömning. Den frågan behandlas i avsnitt 10.

Bör företag som hamnar nedanför det nya gränsvärdet undantas från ytterligare redovisningskrav?

En annan fråga är om Sverige i större utsträckning än i dag bör utnyttja de undantagsmöjligheter som medges enligt artikel 44 och 46 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. Artikel 44 ger medlemsstaterna rätt att undanta s.k. artikel 11-bolag från skyldigheten att lämna upplysningar om bl.a. förändringar i anläggningstillgångarnas olika poster, antalet anställda och ersättningar till ledande befattningshavare. Enligt artikel 46 får medlemsstaterna vidare undanta artikel 11-företag från skyldigheten att upprätta förvaltningsberättelse. Sverige har inte utnyttjat dessa möjligheter.

³² 2001 års siffror ger vid handen att 2.7% av samtliga aktiebolag skulle överskrida det nya gränsvärdet, medan 4.2% av samtliga aktiebolag överskrider det nuvarande övre gränsvärdet.

De krav på tilläggsupplysningar och förvaltningsberättelse som det här är fråga om uppställs sedan länge i svensk lagstiftning. Vid tillkomsten av årsredovisningslagen ansågs det inte finnas skäl att i dessa delar göra undantag för mindre bolag. Det synes fortfarande finnas fog för detta ställningstagande. De aktuella tilläggsupplysningarna är normalt av sådan betydelse att de bör redovisas av samtliga företag som skall upprätta en årsredovisning. Också kravet på upprättande av en förvaltningsberättelse framstår som befogat. Någon gång – exempelvis när det gäller ”vilande” aktiebolag – kan säkert de särskilda uppgiftskraven liksom kravet på förvaltningsberättelse framstå som onödiga. En särreglering för vissa av de minsta företagen skulle göra regelverket mindre överskådligt. Nyttan för minsta företagen skulle också vara begränsad. Någon sådan särreglering bör därför inte införas.

I ett avseende bör det dock införas en lättnad i upplysnings-skyldigheten. Det gäller skyldigheten att räkna om jämförelsetal när ett företag har ändrat principerna för värdering, klassificering eller indelning i poster eller delposter (se 3 kap. 5 § årsredovisningslagen). Denna skyldighet får generellt anses vara omotiverat betungande för mindre företag och bör därför tas bort. I stället bör mindre företag åläggas att i noterna förklara förekommande brister i jämförbarheten.

10 Delårsrapport

Promemorians förslag: Endast företag vars värdepapper är noterade på en börs, auktoriserad marknadsplats eller annan reglerad marknad skall vara skyldiga att upprätta delårsrapporter.

Bakgrund: När det gäller större företag har det sedan länge ansetts att intressenternas behov av information inte kan tillgodoses med en enda årlig rapport om företagets ekonomiska förhållanden. I årsredovisningslagen finns därför bestämmelser om att större företag varje år måste upprätta minst en delårsrapport. Bestämmelserna innebär att en delårsrapport måste upprättas, om företaget överskrider 200/1 000-gränsvärdet, dvs. om

1. tillgångarnas nettovärde för de två senaste räkenskapsåren har överstigit ett gränslöpp motsvarande 1 000 prisbasbelopp, eller
2. antalet anställda har under de två senaste räkenskapsåren varit fler än 200.

Dessutom måste företaget upprätta en delårsrapport om företagets aktier eller skuldebrev är noterade vid en börs eller auktoriserad marknadsplats.

Särskilda regler gäller för moderföretag i en koncern. Bestämmelserna innebär att moderföretaget måste upprätta en delårsrapport avseende koncernen, om nettovärdet av koncernens tillgångar eller antalet anställda i koncernen under de två senaste räkenskapsåren har överskridit gränsvärdena i 1 eller 2 ovan eller om moderföretagets aktier eller skuldebrev är noterade vid en börs eller auktoriserad marknadsplats.

De företag som är skyldiga att upprätta en delårsrapport skall göra det minst en gång per räkenskapsår. Rapporten skall omfatta en period om

minst hälften och högst två tredjedelar av räkenskapsåret. Den skall innehålla en översiktlig redogörelse för verksamheten, resultatutvecklingen, investeringar och förändringar i likviditet och finansiering sedan föregående räkenskapsårs utgång. Där skall även lämnas beloppsuppgifter om nettoomsättningen och resultatet före bokslutsdispositioner och skatt under rapportperioden.

Skälen för promemorians förslag: Delårsrapport bör upprättas av de företag vars intressenter kan antas ha ett behov av tätare finansiell information än en gång per räkenskapsår. Lagens krav på upprättande av delårsrapport bör inte avse andra företag.

De svenska reglerna om upprättande av delårsrapporter bör också ligga i linje med vad som gäller i andra länder med vilka Sverige brukar jämföra sig. De lagstadgade kraven på upprättande av delårsrapporter varierar i och för sig mellan olika länder men är normalt lägre än i Sverige. Som exempel kan nämnas att det i dansk lagstiftning bara finns krav på delårsrapportering för s.k. statlige aktieselskaber och att den norska årsredovisningslagen helt saknar krav på delårsrapportering. I såväl Danmark som Norge finns det dock börsavtal eller bestämmelser av annat slag som innebär att företag vars värdepapper är noterade på börsen måste upprätta delårsrapporter. Den finska värdepappersmarknadslagen kräver att börsnoterade företag upprättar delårsrapporter. Dessutom skall, enligt den finska aktiebolagslagen, alla publika aktiebolag upprätta delårsrapporter.

Den svenska lagstiftaren har alltså hittills ställt strängare krav på upprättande av delårsrapporter än i vart fall de norska och danska lagstiftarna. Den svenska lagstiftningen om delårsrapporter torde också vara strängare än de finska reglerna, vilka omfattar endast publika aktiebolag (inklusive de bolag vars värdepapper är noterade på börsen). Sverige synes vidare vara det enda nordiska land som ställer krav på delårsrapport i företag som inte är aktiebolag. Det talar för att kravet på delårsrapporteringen i fortsättningen bör sättas lägre än i dag.

En sätt att mjuka upp regleringen är att knyta kravet på delårsrapportering till det nya gränsvärde som har föreslagits i avsnitt 9. Bland de företag som i så fall kommer att omfattas av kravet på delårsrapport kommer det emellertid i så fall ändå att finnas några där behovet av delårsrapport är begränsat. Delårsrapporter bör, som ovan har anmärkts, upprättas av företag, vars intressenter har behov av en tätare finansiell rapportering än en gång per år. Enbart det förhållandet att ett företag har flera anställda, stor balansomslutning eller en hög nettoomsättning utgör inte skäl nog för att ålägga företaget att upprätta delårsrapport.

Av betydelse i sammanhanget är också att det inom EU pågår ett arbete med ett direktiv som kommer att ställa krav på upprättande av delårsrapporter (jfr KOM (2003) 138 slutlig). Direktivet torde komma att gälla för företag som är noterade på en reglerad marknad. En svensk lagstiftning om delårsrapportering – som i förlängningen måste anpassas till det kommande EG-direktivet – bör därför ha samma tillämpningsområde som direktivet.

Vad som nu har sagts talar för att kravet på upprättande delårsrapporter begränsas till att gälla företag vars aktier eller andra värdepapper är noterade vid en börs, en auktoriserad marknadsplats eller någon annan reglerad marknad.

När det gäller det sakliga innehållet i kravet på delårsrapport bör några ändringar inte göras i årsredovisningslagen förrän förslaget till EG-direktiv har förhandlats färdigt i rådet och parlamentet.

I årsredovisningslagen ställs särskilda krav på vissa företag med finansiell anknytning, bl.a. finansiella holdingföretag som uteslutande eller huvudsakligen förvaltar andelar i dotterföretag som är kreditinstitut eller värdepappersbolag. Bl.a. är de, oavsett storlek, alltid skyldiga att upprätta delårsrapporter (jfr 9 kap. 1 § första stycket 2 årsredovisningslagen). Mot bakgrund av den särskilda karaktär som företag av detta slag har bör denna bestämmelse tills vidare bestå.

11 Vissa andra bokföringsfrågor

11.1 Arkivering

Promemorians förslag: Ett företag som tar emot räkenskapsinformation från annan på ett maskinläsbart medium skall få förstöra detta redan när informationen erhålls, under förutsättning *att* informationen redan när den mottogs var avsedd att skrivas ut i vanlig läsbar form *och att* den på ett betryggande sätt överförs till läsbar form.

Skälen för promemorians förslag: Enligt 7 kap. 1 § andra stycket bokföringslagen skall dokument, mikroskrift och maskinläsbart medium med räkenskapsinformation som företaget har tagit emot från någon annan bevaras i det skick materialet hade när det kom till företaget. Dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier som används för att bevara räkenskapsinformation skall bevaras i tio år (se 7 kap. 2 §). Bestämmelserna i 7 kap. 6 § bokföringslagen ger vissa möjligheter att överföra räkenskapsinformation på maskinläsbart medium till annan form. Den elektroniska lagringen får alltså ersättas av lagring i annan form. Om räkenskapsinformationen består av uppgifter som företaget har tagit emot från någon annan, får dock det maskinläsbara mediet förstöras först från och med det fjärde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades.

De nu angivna bestämmelserna innebär att räkenskapsinformation som har tagits emot i elektronisk form måste bevaras i sin ursprungliga elektroniska form under minst tre år. Denna begränsning i möjligheterna att överföra externt mottagen räkenskapsinformation till vanlig läsbar form kan göra arkiveringsskyldigheten omotiverat krånglig. Problem kan uppkomma bl.a. när ett företag som vanligtvis bevarar verifikationer i vanlig läsbar form erhåller fakturor som bifogade filer via e-post. I en sådan situation tvingas företaget att inrätta en särskild lagringsrutin för den elektroniska informationen trots att företagets verifikationer i övrigt hanteras i pappersform.

I dessa och liknande situationer bör det vara möjligt för företaget att redan vid mottagandet av räkenskapsinformationen överföra den från elektronisk form till vanlig läsbar form eller mikroskrift. En bestämmelse av det slaget bör dock inte få leda till att ett företag som har inrättat rutiner för elektronisk fakturahantering regelmässigt förstör elektroniskt

lagrade fakturor före utgången av den treårsperiod som gäller enligt bokföringslagen. Den nya bestämmelsen bör därför utformas så att en överföring kan ske endast om fakturan redan när den mottogs var avsedd att presenteras i sedvanlig skriftlig form. Begränsningen bör därmed förhindra att ett företag som regelmässigt hanterar elektroniska fakturor förstör dessa före utgången av den treårsperiod som normalt gäller enligt bokföringslagen (7 kap. 6 § bokföringslagen).

11.2 Språket i bokföringen

Promemorians förslag: Internt upprättad räkenskapsinformation skall få upprättas på svenska, danska, norska eller engelska. Även andra språk skall, efter tillstånd från Skatteverket, kunna användas men i så fall skall den bokföringsskyldige, om en myndighet begär det, på egen bekostnad översätta räkenskapsinformationen till något av de nyss nämnda språken.

När det gäller företag som står under Finansinspektionens tillsyn skall tillstånd ges av inspektionen.

Promemorians bedömning: Räkenskapsinformation i form av årsredovisningar och andra offentliga redovisningshandlingar skall även fortsättningsvis vara på svenska.

Skälen för promemorians förslag: Bokföringslagen innehåller i dag inte någon bestämmelse om vilket språk den löpande bokföringen skall vara avfattad på. Bokföringsnämnden har i ett brev till Justitiedepartementet pekat på att den nuvarande ordningen under senare år har blivit alltmer problematisk (dnr Ju2004/3591). Frågan om på vilket språk bokföringen skall upprättas har fått allt större betydelse. Affärslivet är mer internationaliserat och svenska företag ägs i större utsträckning av utländska företag. Avsaknaden av en uttrycklig bestämmelse har därför givit upphov till betydande osäkerhet om huruvida all bokföring måste upprättas på svenska eller om bokföringen får upprättas på vilket språk som helst.

I bokföringslagen bör därför klargöras vilka språk som får användas för den interna bokföringen.

Reglerna om löpande bokföring och arkivering syftar till att tillgodose behovet av skydd för det bokföringsskyldiga företagets borgenärer och det allmänna samt företagets ägare, medlemmar och anställda. I förarbetena till bokföringslagen anfördes bl.a. följande (prop. 1998/99:130 s. 197).

”Behovet av lagstiftning måste [i stället] bedömas från utomstående intressenters perspektiv. Det är då lätt att konstatera att en fungerande och enhetlig bokföring kan vara av betydande värde för vissa grupper som själva inte tar aktiv del i bokföringen. Det gäller särskilt företagets borgenärer, delägare, medlemmar och anställda samt det allmänna (främst skattemyndigheterna). Även om företagets intressentgrupper inte har direkt och generell tillgång till bokföringen har de regelmässigt ett allmänt intresse av att dokumentation rörande företagets ekonomiska verksamhet löpande sparas och struktureras så att det i efterhand går att kontrollera vad som har inträffat i verksamheten. För att sådana kontroller skall kunna utföras på ett meningsfullt sätt är det närmast en förutsättning att det finns adekvata och enhetliga regler om löpande

bokföring och att dessa, i vart fall i sina väsentliga delar, är lagfästa. Genom en lagreglering av den löpande bokföringen ökar också möjligheterna att reparera följderna av en felaktig användning av verksamhetens tillgångar. Det blir också lättare att utkräva civilrättsligt eller straffrättsligt ansvar, t.ex. genom bestämmelserna om återvinning i konkurs, reglerna om skadestånd för bolagsfunktionärer och den straffrättsliga regleringen om borgenärsbrott. Behovet av en effektiv skattekontroll kan också tillgodoses bättre.”

Valet av språk kan få en avgörande betydelse för möjligheterna att kunna tillgodose bokföringslagens syften. Är bokföringen upprättad på ett främmande språk, kan det i det enskilda fallet innebära att en konkursförvaltare, en skatterevisor eller en åklagare inte kan skaffa sig någon bild av innebörden i och avsikten med en viss bokföringstransaktion. Bokföringslagens krav på att det skall finnas en beskrivning av bokföringssystemets organisation (systemdokumentation) framstår också som innehållslös om den inte kan förstås av en extern granskare.

En ordning där bokföringen utan vidare får upprättas på vilket språk som helst framstår därför inte som acceptabel.

Samtidigt talar den internationella integrationen för att det bör finnas ett ganska stort utrymme för att kunna upprätta redovisningen på andra språk än svenska. För många företag finns det påtagliga och legitima skäl att kunna upprätta bokföringen på ett främmande språk. Så kan exempelvis vara fallet i fråga om företag som ingår i en internationell koncern.

Det är därför rimligt att bokföringen får upprättas på språk som normalt kan antas vara förståeligt för en svensk extern granskare. Bokföringen bör därför alltid kunna upprättas på danska eller norska. Inte heller engelska torde innebära några problem i detta sammanhang och bör därför tillåtas som bokföringsspråk. Det kan noteras att detta motsvarar vad som gäller enligt norsk rätt (i norsk rätt har finansdepartementet därutöver möjlighet att i förordning utöka antalet tillåtna språk).

Om bokföringen upprättas på andra språk, kan man inte utgå från att en svensk granskare omedelbart kan ta till sig dess innehåll. Bokföringen måste då översättas. Detta kan försinka och fördyra granskningen, exempelvis vid en konkurs- eller brottsutredning. Olägenheterna av detta kan i någon mån minskas, om man lägger ansvaret för att översättning kommer till stånd på den bokföringsskyldige. Så är fallet i dansk rätt. Där ställs inte något krav på att bokföringen skall upprättas på visst eller vissa språk men, om bokföringen har upprättats på något annat språk än danska, kan en myndighet begära att bokföringen översätts till danska. En ordning av detta slag ger dock inga garantier för att en översättning alltid kommer till stånd. Den bokföringsskyldige har kanske inte tillräckliga medel för att bekosta en översättning. Det finns också en risk för att den bokföringsskyldige medvetet förhalar översättningen därför att han inte vill att andra skall kunna tränga in i den. Översättningsbördan faller då tillbaka på den som vill granska bokföringen.

Riskerna med att tillåta bokföring på ett större antal språk kan dock minskas ytterligare om man gör rätten att använda ett främmande språk – annat än danska, norska eller engelska – beroende av en dispens från en myndighet. I ett dispensförfarande kan de skäl som den bokförings-

skyldige anger för att använda ett främmande språk i bokföringen prövas. De fall där användandet av ett främmande språk i bokföringen framstår som befogat – t.ex. då företaget har en stark naturlig anknytning till ett visst land eller där företaget ingår i en koncern med en koncern-gemensam administration i utlandet – kan identifieras och de fall där det finns risk för missbruk kan sorteras bort. Övervägande skäl talar därför för att andra språk än svenska, danska, norska och engelska bör kunna användas om en myndighet på förhand har gett tillstånd till det. En sådan dispensfråga bör prövas av Skatteverket eller, i fråga om företag som står under Finansinspektionens tillsyn, av inspektionen.

En annan fråga gäller vilka delar av bokföringen som bör omfattas av de nu föreslagna språkbestämmelserna. Ett företag kan knappas begära att en utländsk motpart i en affärstransaktion skall upprätta fakturor och avtal på svenska. Det står alltså klart att externt erhållna handlingar som används i bokföringen inte bör omfattas av språkbestämmelserna. För sådan räkenskapsinformation som företaget självt upprättar bör däremot de föreslagna språkbestämmelserna tillämpas fullt ut.

I dag följer det av uttryckliga regler att viss räkenskapsinformation, bl.a. öppningsbalansräkningar, årsredovisningar, årsbokslut och noter till bokslutets balansräkning och resultaträkning skall avfattas på svenska. Några av dessa handlingar, såsom öppningsbalansräkningen och årsbokslutet, utgör företagsinterna handlingar, medan andra, främst årsredovisningen, är offentliga och riktade till företagets intressenter. När det gäller företagsinterna handlingar bör samma regler gälla oavsett vilken räkenskapsinformation det är fråga om. De nya språkreglerna bör därför omfatta även dessa handlingar. Det kan anföras skäl för att detsamma bör gälla årsredovisningar och övriga offentliga redovisningshandlingar. Beträffande dessa gör sig emellertid också andra synpunkter gällande, inte minst det behov som företagets intressenter har av att årsredovisningen är lätt att ta till sig. Inom EG antogs år 2003 vissa ändringar i det första bolagsrättsliga direktivet. Ändringarna innebär bl.a. att sådana bolagshandlingar som enligt det första bolagsrättsliga direktivet – däribland årsredovisningar – skall offentliggöras skall kunna offentliggöras på vissa andra språk. Frågan om genomförandet av ändringsdirektivet bereds för närvarande inom Justitiedepartementet. På vilket eller vilka språk en årsredovisning skall kunna upprättas på bör lämpligen avgöras i det lagstiftningsärendet.

12 Registrering i handelsregistret

Promemorians förslag: Enskilda näringsidkare, ideella föreningar, registrerade trossamfund och bolagsmän i enkla bolag skall ha rätt att registrera sig i handelsregistret, om näringsidkaren, föreningen eller bolagsmännen utövar eller har för avsikt att utöva näringsverksamhet.

Enskilda näringsidkare, näringsdrivande ideella föreningar och registrerade trossamfund som utövar näringsverksamhet och som är skyldiga att upprätta årsredovisning enligt bokföringslagen (1999:1079) skall anmäla sig för registrering i handelsregistret.

Bakgrund: För handelsbolag gäller att de måste registreras i handelsregistret för att förvärva rättskapacitet (jfr 1 kap. 1 § lagen [1980:1102] om handelsbolag och enkla bolag). Därutöver innehåller handelsregisterlagen (1974:157) bestämmelser om att olika slag av näringsidkare skall eller får registrera sig i handelsregistret.

Enskilda näringsidkare har *rätt* att bli registrerade i handelsregistret (se 2 § handelsregisterlagen). Detsamma gäller bolagsmän i enkla bolag, om näringsverksamhet utövas i bolaget, samt ideella föreningar.

För enskilda näringsidkare och ideella föreningar som skulle ha varit bokföringsskyldiga enligt 1929 års bokföringslag, om denna fortfarande hade varit tillämplig, gäller dessutom en *skyldighet* att söka registrering innan verksamheten börjar. Detsamma gäller bolagsmän i enkla bolag, om den verksamhet som skall utövas i bolaget skulle ha medfört sådan bokföringsskyldighet.

Bestämmelserna om registreringsskyldighet tillkom när frågor om bokföringsskyldighet i näringsverksamhet fortfarande reglerades i 1929 års bokföringslag. Enligt den ursprungliga lydelsen av 2 § handelsregisterlagen skulle bl.a. handelsbolag, enskild näringsidkare och ideell förening söka registrering i handelsregister, om det förelåg skyldighet att föra handelsböcker enligt 1929 års bokföringslag. Bestämmelserna i 1929 års bokföringslag om skyldighet att föra handelsböcker omfattade *dels* vissa angivna juridiska personer, t.ex. aktiebolag, *dels* vissa särskilt uppräknade verksamhetsslag, däribland handel med varor, värdepapper eller annan lös egendom eller fastigheter. Vissa mindre rörelser var undantagna trots att verksamheten fanns med i de uppräknade verksamhetsslagen.

Bokföringsskyldigheten utvidgades avsevärt när 1929 års bokföringslag ersattes av 1976 års bokföringslag. I det sammanhanget uppmärksammades också frågan om registrering i handelsregistret. Föredragande statsrådet uttalade att registrering av företag har betydelse inte endast för näringslivet och allmänheten utan även från offentligrättsliga synpunkter. Särskilt pekade han på sådana områden som beskattning, socialförsäkring och priskontroll. Å andra sidan ansågs det tveksamt om dessa intressen var särskilt framträdande när det gäller typiska småföretagare utan anställda, vilka enligt 1929 års bokföringslag inte var bokföringsskyldiga. Det framhölls att antalet sådana små företag var mycket stort och att ett krav på registrering skulle innebära ett utomordentligt omfattande arbete för registreringsmyndigheterna. Mot den bakgrunden förordade föredragande statsrådet att tillämpningsområdet för handelsregisterlagen behölls oförändrat (se prop. 1975:104 s. 145). Det fick till följd att lagen kompletterades med en bestämmelse om att bl.a. enskilda näringsidkare är skyldiga att söka registrering innan verksamheten påbörjas, om han eller hon skulle ha varit bokföringsskyldig enligt 1929 års bokföringslag. Andra näringsidkare skulle ha rätt att registrera sig i handelsregistret. Det främsta motivet för det var att varje näringsidkare borde ha möjlighet att få sin firma skyddad genom registrering (se prop. 1974:4 s. 192).

1976 års bokföringslag har numera ersatts av 1999 års bokföringslag. Genom den lagen har det skett en ytterligare utvidgning av bokföringsskyldigheten. Registreringsskyldigheten enligt handelsregisterlagen är

emellertid alltså knuten till den upphävda bokföringslagen från år 1929.

Skälen för promemorians förslag: Det kan i dag ofta vara svårt att avgöra om en viss verksamhet faller in under den numera upphävda 1929 års bokföringslag. Särskilt mot den bakgrunden framstår handelsregisterlagens bestämmelser om registreringsskyldighet med deras koppling till 1929 års bokföringslag som omoderna och svårbegripliga. Reglerna måste därför ses över.

En första fråga blir därvid om det överhuvudtaget är motiverat att uppställa *krav* på registrering.

Fördelarna med en registreringsskyldighet är flera. Såväl näringslivet som allmänheten har nytta av att näringsidkare låter registrera sin verksamhet. Kunder, kreditgivare m.m. tillförsäkras viss information om näringsidkarna. En företagsregistrering har också fördelar från offentlig-rättsliga utgångspunkter. De uttalande som gjordes i samband med tillkomsten av 1976 års bokföringslag har fortfarande relevans (jfr ovan). En generell registreringsskyldighet skulle utan tvekan befordra ordning och reda.

En generell registreringsskyldighet skulle emellertid innebära att det ställs nya krav på många mindre företag. Nyttan av en generell registreringsskyldighet torde inte stå i proportion till den administrativa börda som det skulle innebära för företagen. Att låta registreringsskyldigheten omfatta all näringsverksamhet kan därför inte komma i fråga.

För att en registreringsskyldighet som bara gäller på vissa områden skall vara av värde måste den kunna avgränsas tydligt. Bristen med den nuvarande ordningen är inte minst att det registreringspliktiga området är otydligt avgränsat. En viss förbättring kan säkert åstadkommas med förhållandevis enkla lagstiftningsåtgärder, exempelvis genom att de registreringspliktiga verksamheterna identifierades direkt i handelsregisterlagen. Likväl finns det anledning att anta att stora avgränsnings-svårigheter skulle kvarstå, i synnerhet om man, såsom i dag är fallet, också skall ta hänsyn till storleken av verksamheten.

Till detta kommer att det kan ifrågasättas om bestämmelser om registreringsskyldighet – vare sig de är generella eller avgränsade till vissa slag av verksamhet – är särskilt effektiva. Bolagsverket har begränsade möjligheter att kontrollera att registreringsskyldigheten fullgörs och några egentliga åtgärder för sådan kontroll genomförs inte heller. Den som försummar registreringsskyldigheten gör sig visserligen skyldig till brott och kan dömas till penningböter (se 22 § andra stycket handelsregisterlagen). Det synes emellertid sällan eller aldrig förekomma att sanktionsbestämmelsen tillämpas.

Det kan f.ö. antas att ett borttagande av de nuvarande bestämmelserna om registreringsskyldighet inte nämnvärt skulle påverka näringsidkarnas benägenhet att låta registrera sig i handelsregistret. En seriös näringsidkare torde normalt ändå ha goda incitament att låta registrera sig, dels därför att det ger ett firmarättsligt skydd, dels därför att det kan fungera som ett sätt att sprida information om företagets existens.

Vad som nu har sagts talar för att bestämmelserna om registreringsskyldighet för vissa slag av näringsverksamhet bör tas bort. I stället bör sådana juridiska och fysiska personer som i dag registreras i handelsregistret, dvs. enskilda näringsidkare, bolagsmän i enkla bolag

samt ideella föreningar som bedriver näringsverksamhet, generellt ha en rätt men inte en skyldighet att registrera sig i handelsregistret. Därmed kommer alla de nu nämnda fysiska och juridiska personerna att behandlas på ett likartat sätt. – För handelsbolag bör dock, liksom i dag, registrering i handelsregistret vara en förutsättning för att bolaget skall vinna rättskapacitet.

När det gäller de allra största företagen, kan det emellertid finnas anledning att göra en annan bedömning. Dessa företag har regelmässigt ett stort antal intressenter. Här kan det vara särskilt viktigt att exempelvis borgenärer eller anställda kan få tillgång till vissa grundläggande uppgifter om företaget. I fråga om större företag bör därför registrering i handelsregistret inte vara frivillig utan det bör gälla ett obligatoriskt registreringskrav. Några särskilda avgränsningssvårigheter torde inte uppkomma om registreringsskyldigheten knyts till det gränsvärde som ovan har föreslagits gälla för avgränsningen mellan större och mindre företag (se avsnitt 9.3). En särskild fördel med detta är att skyldigheten för en enskild näringsidkare eller en näringsdrivande ideell förening kommer att avse samma grupp av företag som är skyldiga att upprätta årsredovisning (se avsnitt 8). Det föreslås därför att enskilda näringsidkare, näringsdrivande ideella föreningar samt bolagsmän i enskilda bolag skall vara skyldiga att anmäla sig för registrering i handelsregistret, om minst två av tre villkor avseende antalet anställda (50 personer), balansomslutningen (25 miljoner) och nettoomsättningen (50 miljoner) är förhanden.

I handelsregisterlagen finns också bestämmelser om skyldighet för den som är registrerad i handelsregistret att göra anmälan när verksamheten har upphört eller när något registrerat förhållande har ändrats (se 13 §). Med hänsyn till intresset av att handelsregistret hålls aktuellt bör dessa bestämmelser inte ändras. Om ett företag frivilligt har låtit registrera sig i handelsregistret, bör det alltså vara skyldigt att anmäla ändrade förhållanden så länge registreringen består.

Den nuvarande lydelsen av 2 § handelsregisterlagen kan ge intrycket av att den som avser att bedriva näringsverksamhet inte kan bli införd i handelsregistret förrän näringsverksamheten faktiskt har påbörjats. En sådan begränsning i möjligheterna till registrering framstår inte som motiverat. I den nya lagtexten bör därför klargöras att registrering kan ske så snart det finns en avsikt att utöva näringsverksamhet.

Några slag av juridiska personer kan inte registreras i handelsregistret. Det gäller t.ex. aktiebolag, ekonomiska föreningar och stiftelser. Som regel registreras de i stället i andra register av liknande slag (aktiebolagsregistret, föreningsregistret, stiftelseregistret m.m.). Så kan dock inte sägas vara fallet med registrerade trossamfund. Med registrerade trossamfund avses enligt 5 § lagen (1998:1593) om trossamfund *dels Svenska kyrkan, dels trossamfund* (dvs. en gemenskap för religiös verksamhet i vilken det ingår att fira gudstjänst) som har registrerats enligt lagen om trossamfund. Registrerade trossamfund är visserligen föremål för viss registrering hos Kammarkollegiet (se 7 och 8 §§ lagen om trossamfund, jfr även 14 § lagen [1998:1591] om Svenska kyrkan) men i den mån trossamfundet bedriver något slag av näringsverksamhet kommer detta inte till uttryck där. Det har mot den bakgrunden

ifrågasatts om inte också registrerade trossamfund borde kunna låta registrera sig i handelsregistret.

I och för sig torde registrerade trossamfund sällan bedriva näringsverksamhet av sådan omfattning att de har något större behov av att finnas med i handelsregistret. För en del registrerade trossamfund kan registrering i handelsregistret rentav framstå som främmande för den religiösa verksamheten. Likväl kan det förekomma situationer då ett registrerat trossamfund bedriver verksamhet som utgör näringsverksamhet och samfundet har ett intresse av att låta detta komma till uttryck i handelsregistret. Lagen bör därför ändras så att även registrerade trossamfund som bedriver näringsverksamhet ges möjlighet att registrera sig i handelsregistret. Detta bör dock inte medföra någon ändring i reglerna om registrering hos Kammarkollegiet.

13 Krav på revisor

13.1 När skall ett företag ha en godkänd eller auktoriserad revisor?

Promemorians förslag: Följande juridiska personer skall alltid ha en auktoriserad eller godkänd revisor:

1. aktiebolag,
2. handelsbolag där en eller flera juridiska personer är delägare, och
3. stiftelser som är bokföringsskyldiga med undantag för vissa familjestiftelser.

I följande företag skall revisorn alltid vara en auktoriserad revisor eller en godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen:

1. enskilda näringsidkare och juridiska personer som uppfyller mer än ett av de villkor avseende antal anställda, nettotillgångar och nettoomsättning som har angetts i avsnitt 9.3,
2. enskilda näringsidkare och juridiska personer som är moderföretag i en koncern som uppfyller mer än ett av de villkor som har angetts i avsnitt 9.3, och
3. företag vars aktier eller skuldebrev är noterade vid en börs eller en auktoriserad marknadsplats.

Bakgrund: De bestämmelser om revision av företag som finns i olika lagar har till syfte att åstadkomma en oberoende granskning av ett företags räkenskaper och, i vissa fall, dess förvaltning. Ibland fordras det att revisorn är auktoriserad eller godkänd revisor ("kvalificerad revisor"). Auktorisation eller godkännande som revisor meddelas av Revisorsnämnden enligt vissa i revisorslagen (2001:883) angivna kriterier. För auktorisation och godkännande fordras bl.a. viss utbildning och praktisk erfarenhet av revisionsarbete.

Aktiebolag

På 1980-talet infördes ett krav på att minst en av revisorerna i ett aktiebolag skall vara auktoriserad eller godkänd revisor. Det skedde som ett led i bekämpningen av ekonomisk brottslighet och andra oegentligheter som kan förekomma i samband med näringsverksamhet (se prop. 1981/82:171 s. 8). I samband med den översyn av aktiebolagslagens revisionsregler som gjordes i slutet av 1990-talet infördes – mot bakgrund av EG-bestämmelser om revision – bestämmelser om att samtliga revisorer i ett aktiebolag måste vara auktoriserade eller godkända revisorer (se prop. 1997/98:99 s. 135 f.).

Ibland räcker det inte att bolagets revisor är godkänd revisor utan det fordras också att revisorn är auktoriserad revisor. Så är fallet om nettovärdet av tillgångarna i bolaget för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett belopp motsvarande 1 000 prisbasbelopp, om medelantalet anställda hos bolaget överstiger 200 (dvs. om bolaget överskrider ”200/1 000”-gränsvärdet). Så är också fallet om bolagets aktier eller skuldebrev är noterade på en börs eller auktoriserad marknadsplats.

Numera jämställs revisorer som har godkänts enligt nyare bestämmelser (”godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen”) med auktoriserade revisorer. En sådan godkänd revisor kan därför utses även i aktiebolag som överskrider ”200/1 000”-gränsvärdet. När det i det följande talas om auktoriserad revisor avses även godkända revisorer som har avlagt revisorsexamen. – Det bör tilläggas att det överväldigande flertalet godkända revisorer inte har avlagt revisorsexamen.

Ekonomiska föreningar

Enligt lagen om ekonomiska föreningar (föreningslagen) skall en ekonomisk förening ha minst en revisor. Något generellt krav på att någon av revisorerna skall vara auktoriserad eller godkänd revisor uppställs inte. Vid föreningslagens tillkomst övervägdes visserligen om lagen borde innehålla samma reglering som den som då nyligen hade införts i aktiebolagslagen. Det bedömdes emellertid att det inte fanns något behov av detta (se prop. 1986/87:7 s. 68).

I några fall krävs emellertid att den ekonomiska föreningen har en revisor som är auktoriserad revisor. Ett sådant fall är då nettovärdet av föreningarnas tillgångar enligt fastställda balansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger 1 000 prisbasbelopp eller då antalet anställda hos föreningen under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren har överstigit 200 (dvs. om föreningen överskrider det tidigare nämnda ”200/1 000”-gränsvärdet). Motsvarande gäller för en moderförening i en koncern om koncernföretagen tillsammans överskrider någon av de nyss nämnda gränserna. Vidare får länsstyrelsen, om det finns särskilda skäl, besluta att minst en revisor i en ekonomisk förening skall vara auktoriserad eller godkänd revisor.

I bostadsrättsföreningar, kooperativa hyresrättsföreningar och sambruksföreningar behöver auktoriserad eller godkänd revisor utses enbart om länsstyrelsen har beslutat om det.

Stiftelser

Också stiftelser måste alltid ha minst en revisor. I förarbetena till stiftelselagen (1994:1220) diskuterades huruvida stiftelser generellt borde ha auktoriserad eller godkänd revisor. Lagstiftaren ansåg dock att endast stiftelser med mera komplicerad verksamhet borde vara skyldiga, enligt lag, att utse en auktoriserad eller godkänd revisor. Gränsdragningen knöts till sådana stiftelser som är skyldiga att upprätta en årsredovisning (se prop. 1993/94:9 s. 78). Detta innebär ändå en förhållandevis omfattande skyldighet att ha auktoriserad eller godkänd revisor, eftersom en stiftelse är skyldig att upprätta årsredovisning redan om stiftelsens förmögenhet överstiger tio prisbasbelopp (f.n. ca 400 000 kr). Att kraven på kvalificerad revision av stiftelser är så förhållandevis stränga får ses mot bakgrund av det särskilda behov av kontroll som finns i stiftelser, vilka ju saknar ägare eller medlemmar och där det alltså typiskt sett inte finns det slag av delägarkontroll som normalt finns i andra juridiska personer.

I vissa fall måste stiftelsens revisor vara antingen auktoriserad revisor eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen. Kriterierna för detta är desamma som för bl.a. aktiebolag. Det innebär att en stiftelse som har en balansomslutning på mer än 1 000 prisbasbelopp eller har fler än 200 anställda måste ha en auktoriserad revisor.

Andra företag

I vilken utsträckning andra företag är skyldiga att ha auktoriserad eller godkänd revisor framgår av revisionslagen (1999:1079).³³ Lagen kräver att samtliga företag som är skyldiga att upprätta årsredovisning skall ha minst en revisor. Något generellt krav på att revisorn skall vara kvalificerad uppställs inte. För handelsbolag som har en eller flera juridiska personer som delägare gäller dock detsamma som för aktiebolag, dvs. revisorn måste vara auktoriserad eller godkänd revisor. Andra årsredovisningsskyldiga företag – vare sig det är fråga om exempelvis enskilda näringsidkare, handelsbolag med endast fysiska personer som delägare eller ideella föreningar – är skyldiga att ha en kvalificerad revisor endast om verksamheten är av viss omfattning. Regleringen överensstämmer i denna del med vad som gäller för ekonomiska föreningar. Företagen är sålunda skyldiga att utse en auktoriserad revisor om tillgångarnas värde under de två senaste räkenskapsåren har överstigit 1 000 prisbasbelopp eller om antalet anställda under lika lång tidsperiod överstiger 200. Motsvarande krav gäller för moderföretag i en koncern om koncernföretagen tillsammans överskrider något av de nyss nämnda gränsvärdena.

Reglerna om revisorer i finansiella företag följer i vissa fall de allmänna reglerna för vissa associationsformer. Som exempel kan nämnas att en bank som är aktiebolag är skyldig att utse revisor enligt bestämmelserna i aktiebolagslagen. Motsvarande bestämmelser för vissa andra finansiella företag, såsom medlemsbanker och sparbanker, finns i bl.a. bankrörelselagen (1987:617). Det förekommer även bestämmelser som

³³ Från de finansiella företagen bortses i detta sammanhang.

ger Finansinspektionen rätt att utse en revisor. Frågor om revisionsplikt i finansiella företag behandlas dock inte i denna promemoria.

Skälen för promemorians förslag:

Vilka företag bör vara skyldiga att ha kvalificerad revisor?

Kraven på revision genom auktoriserad eller godkänd revisor är i dag mest långtgående i aktiebolag och stiftelser. Det ifrågasätts ibland om kostnaden för revision står i proportion till den nytta revisionen medför, t.ex. i vissa mycket små stiftelser och aktiebolag. När det gäller aktiebolag övervägdes revisionsplikten för mindre aktiebolag i samband med att aktiebolagslagens regler om revision sågs över i slutet av 1990-talet. Regeringen fann då inte skäl att föreslå några inskränkningar i revisionsplikten (se prop. 1997/98:99 s. 132 f.). Någon annan bedömning görs inte i detta sammanhang. Vad gäller skyldigheten för mindre stiftelser att ha kvalificerad revisor kommer den att behandlas i det arbete som nyligen har inletts inom Regeringskansliet med en översyn av stiftelselagen (1994:1220).

I fråga om andra företagsformer än aktiebolag och stiftelser kan det i och för sig anföras skäl för att kraven på revision genom auktoriserad eller godkänd revisor borde utvidgas så att de stämde bättre överens med vad som gäller i fråga om aktiebolag. En omständighet som talar för det är att granskningen av ett företag med tiden har kommit att kräva en allt högre kompetens hos granskaren. I synnerhet kan det hävdas att granskningen av en årsredovisning regelmässigt ställer så stora krav på revisorn att denne alltid bör ha den utbildning och erfarenhet som en auktoriserad eller godkänd revisor har. Det kan också hävdas att revision genom auktoriserad eller godkänd revisor – personer som står under Revisorsnämndens tillsyn – kan bidra till att motverka ekonomisk brottslighet och annan oseriös verksamhet. Mot nyttan av revision genom auktoriserad eller godkänd revisor måste emellertid vägas de kostnader som en sådan revision för med sig. I synnerhet för mindre, i och för sig årsredovisningspliktiga företag, t.ex. små ekonomiska föreningar och ideella föreningar, skulle det därför föra alltför långt att alltid kräva att företagets revisor är auktoriserad eller godkänd revisor.

Liksom hittills bör det därför inte uppställas något generellt krav på att ekonomiska föreningar, handelsbolag (där samtliga bolagsmän är fysiska personer), ideella föreningar och enskilda näringsidkare skall ha en kvalificerad revisor. Krav på kvalificerad revision bör uppställas enbart i fråga om de större företagen och då – liksom i dag – genom bestämmelser om att dessa företag skall revideras genom särskilt kvalificerade revisorer, dvs. auktoriserade revisorer.

Vilka företag bör ha en särskilt kvalificerad revisor?

Hur bör då tillämpningsområdet för kravet på särskilt kvalificerad revision utformas för framtiden?

När det gäller företagsformer där det i övrigt inte finns några generella krav på kvalificerad revision – såsom ekonomiska föreningar och handelsbolag med enbart fysiska personer som delägare – är det naturligtvis av största betydelse hur regelns tillämpningsområde ut-

formas. Företag som inte omfattas av bestämmelsen behöver ju över huvud taget inte ha någon kvalificerad revisor. För aktiebolag har avgränsningen något mindre betydelse. Aktiebolag som inte omfattas av kravet på särskilt kvalificerad revision måste ändå alltid ha en godkänd revisor.

Å ena sidan kan det, som nyss nämnts, synas som att näringslivets förhållanden liksom regelverken kring redovisning och revision successivt har blivit alltmera komplicerade och att behovet av hög kompetens hos den som utför revisionen i de större företagen därför har ökat.

Å andra sidan finns det – såsom uttalades i förarbetena till revisorslagen (2001:883) – en del faktorer som talar för att det nuvarande gränsvärdet som bestämmer när företagets revisor måste vara auktoriserad revisor ligger väl lågt. Ett sådant förhållande är att utbildningskraven för godkända revisorer successivt har höjts utan att detta har föranlett några motsvarande höjningar av gränsvärdet. Ett annat förhållande är att företagens tillgångar i större utsträckning än tidigare tas upp och redovisas utan dolda reserver och att godkända revisorer i dag därför inte får revidera jämförelsevis lika stora företag som när 200/1 000-gränsvärdet kom till.

Sammantaget talar detta för att gränsvärdet sätts något högre än hittills.

Lämpligen bör man även på detta område använda sig av det gränsvärde som har föreslagits på redovisningslagstiftningens område. Ett skäl för det är att komplexiteten i ett företags redovisning normalt ökar när företaget har passerat detta gränsvärde. Ett annat skäl är att regelverket blir mera överskådligt och konsekvent.

Vilka blir då effekterna av detta och är dessa effekter acceptabla?

Det nya gränsvärde som har föreslagits i avsnitt 9.3 innebär att ett företag skall anses som ett ”större företag” om det uppfyller mer än ett av tre villkor avseende antalet anställda (50 st.), nettotillgångar (25 miljoner kronor) och nettoomsättning (50 miljoner kronor). Med utgångspunkt i siffror från år 2001 skulle detta innebära en viss minskning av andelen aktiebolag som är skyldiga att utse en auktoriserad revisor eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen (från 4,2 % av samtliga aktiebolag till 2,7 %). Förändringen skulle få liknande effekter när det gäller ekonomiska föreningar (från ca 1 % av samtliga ekonomiska föreningar till 0,6 %) och bli mera påtaglig när det gäller handelsbolag (från 1,1 % till 0,15 %).³⁴ Dessa effekter torde vara helt rimliga när det gäller aktiebolag. Mera diskutabla kan effekterna vara i fråga om ekonomiska föreningar och handelsbolag, eftersom de företag som hamnar nedanför gränsvärdet över huvud taget inte behöver ha någon kvalificerad revisor. Mot bakgrund av det förhållandevis begränsade antal företag som det här är fråga om bör emellertid effekterna kunna accepteras. Liksom tidigare bör länsstyrelsen kunna besluta att ekonomiska föreningar som faller nedanför gränsvärdet ändå måste ha en kvalificerad revisor.

Slutsatsen blir att skyldigheten att ha en auktoriserad revisor bör knytas till samma gränsvärde som har föreslagits gälla på redovisningsområdet.

³⁴ En del av de handelsbolag som faller nedanför gränsvärdet kommer dock ändå att bli skyldiga att utse kvalificerad revisor till följd av ägarstrukturen i bolaget. Handelsbolag där någon av bolagsmännen är en juridisk person måste nämligen alltid ha en godkänd eller auktoriserad revisor.

Frågan om revision i bostadsrättsföreningar och kooperativa hyresrättsföreningar diskuteras särskilt i nästa avsnitt.

13.2 Kraven på revisor i bostadsrättsföreningar och kooperativa hyresrättsföreningar

Promemorians förslag: Bostadsrättsföreningar och kooperativa hyresrättsföreningar skall vara skyldiga att utse auktoriserad revisor eller revisor som har avlagt revisorsexamen enligt samma kriterier som gäller för andra ekonomiska föreningar.

Bakgrund: Bostadsrättsföreningar och kooperativa hyresrättsföreningar är ekonomiska föreningar men regleras av särskilda lagar; bostadsrättslagen (1991:614) och lagen (2002:93) om kooperativ hyresrätt. I flera avseenden är dock också lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar (föreningslagen) tillämplig på föreningarna. Vilka bestämmelser i föreningslagen som skall tillämpas framgår genom hänvisningar i 9 kap. bostadsrättslagen och 2 kap. lagen om kooperativ hyresrätt. När det gäller frågor om revision hänvisas i båda lagarna till 8 kap. föreningslagen. Det innebär bl.a. att de aktuella föreningarna skall ha minst en revisor. Särskilda bestämmelser gäller emellertid i fråga om revisorns kompetens.

I föreningslagen uppställs, som ovan har framgått, inte något generellt krav på att någon eller några bland revisorerna skall vara auktoriserad eller godkänd revisor. Om tillgångarnas nettovärde överstiger 1 000 prisbasbelopp eller om antalet anställda i föreningen under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren i medeltal har överstigit 200, måste emellertid minst en av revisorerna vara auktoriserad eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen (se 8 kap. 5 § första stycket föreningslagen). En sådan revisor måste också utses om minst en tiondel av medlemmarna begär det.

Föreningslagens bestämmelser om att föreningens revisor i vissa fall skall vara auktoriserad eller godkänd gäller dock, med ett undantag, inte för bostadsrättsföreningar och kooperativa hyresrättsföreningar. Föreningar av dessa slag behöver inte utse en auktoriserad revisor eller en godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen annat än om länsstyrelsen har beslutat om det (se 9 kap. 26 § bostadsrättslagen och 2 kap. 20 § lagen om kooperativ hyresrätt).

Frågor om revision i bostadsrättsföreningar berördes senast i prop. 2002/03:12 Olika bostadsrättsfrågor (s. 92). Till grund för propositionen låg Bostadsrättsutredningens betänkande Olika bostadsrättsfrågor (SOU 2000:2). Utredningen hade gjort bedömningen att det inte borde införas något krav på kvalificerad revision av bostadsrättsföreningar. Också regeringen uttryckte tveksamhet till ett generellt krav på kvalificerad revision. Den tog också upp frågan om det borde införas krav på kvalificerad revision när antalet anställda eller föreningens tillgångar översteg en viss nivå. Den ansåg det emellertid lämpligt att i den delen invänta den översyn av förekommande gränsvärden inom redovisnings- och revisionslagstiftningen som regeringen tidigare hade ställt i utsikt (jfr prop. 1998/99:130 s. 311).

Skälen för promemorians förslag: Tidigare har konstaterats att det skulle föra för långt att ålägga alla ekonomiska föreningar en skyldighet att ha auktoriserad eller godkänd revisor. Detta gäller givetvis även i fråga om bostadsrättsföreningar och kooperativa hyresrättsföreningar.

Ovan har föreslagits att ekonomiska föreningar alltid skall ha en auktoriserad eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen om föreningen överskrider ett gränsvärde, baserat på tre delvärden som avser antalet anställda, balansomslutning och nettoomsättning. Bör detta gälla även bostadsrättsföreningar och kooperativa hyresrättsföreningar eller bör sådana föreningar undantas från kraven på kvalificerad revision på samma sätt som i dag?

Många bostadsrättsföreningar har stora tillgångar, i första hand fastigheter. Förvaltningen av föreningarna är av stor betydelse för medlemmarnas privatekonomi. Föreningarnas årsredovisningar kan många gånger vara av intresse även för tredje man, t.ex. borgenärer. Intresset av en kompetent revision är därför knappast mindre än i vanliga ekonomiska föreningar. Föreningarnas intresse av att minimera revisionskostnaderna bör givetvis beaktas men kan inte anses väga särskilt tungt när det gäller föreningar med mera omfattande verksamhet.

De gränsvärden som hittills har tillämpats på redovisnings- och revisionsområdet framstår emellertid inte som lämpliga i detta sammanhang. Den stora tillgångsposten i en bostadsrättsförening är föreningens fastighet. Det torde inte vara ovanligt att den överstiger den beloppsgräns, där en ekonomisk förening blir skyldig att ha auktoriserad revisor (1 000 prisbasbelopp), utan att föreningens ekonomiska förhållanden för den skull är särskilt komplicerade. Den effekten uppkommer inte om man i stället tillämpar det gränsvärde som har föreslagits i avsnitt 13.1. En bostadsrättsförening kommer då normalt inte att bli skyldig att ha sådan revisor annat än om såväl tillgångsvärdena som nettoomsättningen uppgår till betydande belopp eller om föreningen har flera anställda. Kravet på auktoriserad revisor kommer därmed inte att träffa förhållandevis små bostadsrättsföreningar med okomplicerad ekonomi.

Det gränsvärde som har föreslagits för vanliga ekonomiska föreningar bör alltså kunna tillämpas även i fråga om bostadsrättsföreningar och kooperativa hyresgästföreningar. Därmed behövs inte längre några undantagsregler för bostadsrättsföreningar eller kooperativa hyresrättsföreningar.

13.3 Registrering av revisorer

Promemorians förslag: Om ett företag enligt lag eller enligt länsstyrelsens beslut skall ha en kvalificerad revisor, skall uppgift om revisorn antecknas i det register där företaget är registrerat.

Bakgrund: I vissa fall, där lagen ställer krav på att ett företag har en revisor, kräver lagen också att revisorn registreras i det register där företaget är registrerat. Så är exempelvis ett aktiebolag skyldigt att anmäla sin revisor för registrering i aktiebolagsregistret. Uppgiften om vem som är revisor i aktiebolaget kommer därmed att finnas lätt tillgänglig för tredje man. Regeringen har nyligen i en lagrådsremiss före-

slagit en liknande reglering för stiftelser. När det gäller flera andra företagsformer, däribland ekonomiska föreningar och handelsbolag, ställer lagen inga krav på att företagets revisor finns registrerad tillsammans med företaget. Ekonomiska föreningar registreras i föreningsregistret tillsammans med uppgifter om föreningens styrelse m.m. medan handelsbolag alltid är registrerade i handelsregistret tillsammans med uppgift om vilka som är bolagsmän i bolaget. Uppgift om eventuell revisor i föreningen eller handelsbolaget saknas däremot. Detsamma gäller för andra företag som kan finnas antecknade i handelsregistret, t.ex. enskilda näringsidkare och näringsdrivande ideella föreningar.

Skälen för förslaget:

Handelsbolag, enskilda näringsidkare och näringsdrivande ideella föreningar

De företag som enligt revisionslagen är skyldiga att utse en revisor är framförallt enskilda näringsidkare och ideella föreningar som utövar näringsverksamhet samt handelsbolag. Det är fråga om förhållandevis stora företag med mer än tio anställda eller med tillgångar som har ett nettovärde på mer än 24 miljoner kr. Bland företagen finns många som har kontakter med en vid krets av intressenter. För dessa intressenter, t.ex. leverantörer och anställda, kan det vara viktigt att känna till i vilken utsträckning företaget är föremål för revision, vem som sköter revisionen och vilka kvalifikationer revisorn har. Om revisorn finns registrerad i handelsregistret tillsammans med övriga uppgifter om företaget, blir det lättare för intressenterna att skaffa sig denna kunskap.

Till detta kommer att en revisor som avgår i förtid skall anmäla detta till Bolagsverket för registrering (se 23 § revisionslagen). I en sådan situation bör den berörda enskilda näringsidkaren, handelsbolaget eller ideella föreningen ha möjlighet att genom en registreringsanmälan visa att den revisor som har avgått har ersatts med en ny. Enbart en *möjlighet* till registrering är emellertid från registerhållningssynpunkt inte tillfredsställande, eftersom det kan antas leda till ett ofullständigt och föråldrat – och därmed vilseledande – registerinnehåll.

Ett krav på registrering av företagets revisor skulle dessutom ge bättre förutsättningar för en kontroll av att revisorn har den behörighet som lagen kräver.

Mot en registreringsbestämmelse talar i viss mån att registreringen i handelsregistret måste finansieras genom en registreringsavgift och att den därmed innebär en merkostnad för företaget. En registreringsbestämmelse som avser företag som omfattas av revisionslagen kommer emellertid – såsom revisionslagens tillämpningsområde är bestämt – normalt att bli tillämplig enbart på större företag. I avsnitt 13.1 har sålunda föreslagits att lagen, såvitt gäller handelsbolag med enbart fysiska personer som bolagsmän samt näringsdrivande ideella föreningar och registrerade trossamfund, skall omfatta endast verksamheter som uppfyller minst två av tre villkor avseende antalet anställda (50 anställda), balansomslutning (25 miljoner) och nettoomsättning (50 miljoner). Mot den bakgrunden och då registreringsavgifterna och företagens merarbete kan antas bli begränsade (för registrering av

revisor i aktiebolag tas i dag ut en avgift om 700 kr) väger skälen mot en registreringsbestämmelse inte särskilt tungt.

Det får därför anses att om en enskild näringsidkare, ett handelsbolag eller en ideell förening som bedriver näringsverksamhet är skyldig att ha revisor enligt bestämmelserna i revisionslagen, bör företaget också, om det är registrerat i handelsregistret, vara skyldigt att till handelsregistret anmäla uppgift om vem som är företagets revisor. – Frågan om skyldighet för bl.a. enskild näringsidkare att söka registrering i handelsregistret har behandlats i avsnitt 12.

Revisor i ekonomiska föreningar

Patent- och registreringsverket har tidigare i en promemoria till Justitiedepartementet (dnr Ju1997/1771) föreslagit att uppgift om vem som är revisor i en ekonomisk förening skall registreras i föreningsregistret. I promemorian uppgav Patent- och registreringsverket att uppgift om val av revisor enligt verkets praxis utgör en förutsättning för att en nybildad förening skall kunna registreras och att verkets handläggare därför brukar efterfråga handlingar som visar att det har valts en revisor om detta inte framgår av andra ingivna handlingar.

I departementspromemorian Åtgärder mot missbruk inom associationsrätten (Ds 2003:24) lades därefter fram ett förslag om att revisorer i ekonomiska föreningar i vissa fall skall anmälas för registrering i föreningsregistret.

Både Patent- och registreringsverkets och departementspromemorians förslag har remissbehandlats och har därvid godtagits av det stora flertalet remissinstanser.

De skäl som ovan har angetts för att revisorer i vissa handelsbolag, ideella föreningar m.m. skall registreras i handelsregistret talar i motsvarande mån för att revisorer i ekonomiska föreningar registreras i föreningsregistret. Ett registreringskrav skulle tillgodose intressenternas behov av att på ett enkelt sätt få klarlagt vem som står för revisionen av föreningen. Det skulle också underlätta granskningen av att föreningen har en revisor med den behörighet som lagen kräver. Det skulle slutligen utgöra ett naturligt komplement till de redan gällande bestämmelserna om att en revisor som avgår i förtid skall göra en anmälan om detta till registreringsmyndigheten för registrering (jfr 8 kap. 8 § föreningslagen). Om en uppgift om att föreningens revisor har avgått i förtid har registrerats, bör föreningen ha en möjlighet att genom en ny registreringsanmälan visa att den avgångne revisorn har ersatts med en ny.

Nyttan av generella bestämmelser om registrering av revisorer i ekonomiska föreningar måste dock vägas mot de kostnader och det besvär som de orsakar föreningen. I och för sig torde arbetet med och kostnaderna för en registreringsanmälan inte medföra någon större belastning för föreningarna. Vanligen har i vart fall de större föreningarna fungerande rutiner för att ge in registreringsanmälningar till Bolagsverket. Registreringsavgifterna kan också antas bli begränsade (för registrering av revisorer i aktiebolag tas i dag ut en avgift om 700 kr). Men också förhållandevis enkla åtgärder och låga registreringskostnader kan – när de summeras med andra åtgärder och kostnader som åvilar föreningen – framstå som betungande för föreningar som bedriver

verksamhet av endast mindre omfattning. Bland de ekonomiska föreningarna finns också de som har mycket begränsad omfattning.

Det bör därför inte införas något generellt krav på registrering av revisorer i ekonomiska föreningar.

I stället bör kravet på registrering av revisor begränsas till de föreningar där lagstiftaren har ansett att det bör ställas särskilda krav på revisorns kvalifikationer. Ovan har föreslagits att generella krav på kvalificerad revision skall ställas enbart i fråga om föreningar som uppfyller mer än ett av tre villkor avseende antalet anställda (50 anställda), balansomslutning (25 miljoner) och nettoomsättning (50 miljoner). Det har föreslagits att länsstyrelsen, liksom i dag, skall kunna besluta att också andra ekonomiska föreningar skall ha kvalificerad revisor. Lämpligen bör föreningar som av något av dessa skäl är skyldiga att ha en auktoriserad eller godkänd revisor också vara skyldiga att anmäla denne för registrering i föreningsregistret. Detta bör gälla också i fråga om bostadsrättsföreningar, kooperativa hyresrättsföreningar och sambruksföreningar.

Om en ekonomisk förening har fått tillstånd att bedriva finansieringsverksamhet utgör den en s.k. kreditmarknadsförening (jfr 1 kap. 1 § lagen [1992:1610] om finansieringsverksamhet). För kreditmarknadsförening gäller i vissa avseenden särskilda föreningsrättsliga regler. I detta sammanhang finns dock inte anledning att behandla kreditmarknadsföreningar på annat sätt än vanliga ekonomiska föreningar.

14 Skyldighet att upprätta koncernredovisning för underordnade koncerner

Promemorians förslag: Bestämmelserna om att ett moderföretag som självt är dotterföretag i en koncern under vissa förhållanden inte behöver upprätta någon koncernredovisning ges ett vidare tillämpningsområde.

Bakgrund: Av 7 kap. 2 § årsredovisningslagen följer att ett moderföretag som självt är dotterföretag inte behöver upprätta koncernredovisning. Tre villkor måste dock vara uppfyllda. Det första villkoret är att företaget och dess samtliga dotterföretag skall omfattas av en koncernredovisning som upprättas av ett överordnat moderföretag. Enligt det andra villkoret skall det överordnade moderföretaget lyda under lagstiftning i en stat inom EES. Det tredje villkoret är att det överordnade moderföretagets koncernredovisning ha upprättats och reviderats enligt lagstiftning som grundar sig på det sjunde bolagsrättsliga direktivet. Undantagsbestämmelsen får inte tillämpas, om minst tio procent av ägarna i det underordnade moderföretaget begär att koncernredovisning skall upprättas. Den får inte heller tillämpas om företaget har aktier eller skuldebrev inregistrerade vid en börs inom EES.³⁵

³⁵ Regeringen har i prop. 2004/05:24 Internationell redovisning i svenska företag föreslagit att det sistnämnda villkoret skall knyta an till om företagets värdepapper är noterade vid en börs, en auktoriserad marknadsplats eller någon annan reglerad marknad inom EES.

Undantagsbestämmelsen går tillbaka på artiklarna 7, 8 och 11 i det sjunde bolagsrättsliga direktivet.

Skälen för förslaget: En förutsättning för att undantagsbestämmelsen i 7 kap. 2 § årsredovisningslagen skall kunna tillämpas är att det överordnade moderföretaget har upprättat en koncernredovisning enligt lagstiftningen i en stat inom EES. Att undantagsbestämmelsen har getts denna utformning torde sammanhålla med att företag med säte inom EES kan antas upprätta sina koncernredovisningar enligt de redovisningsprinciper som anges i det sjunde bolagsrättsliga direktivet. Företag som hör hemma utanför EES kan däremot ha tillämpat redovisningsregler som står i strid med EG:s redovisningsregler.

De senaste åren har utvecklingen på redovisningsområdet gått mycket snabbt. De redovisningsnormer som publiceras av den internationella normgivaren International Accounting Standards Board (IASB) – tidigare International Accounting Standards Committee – har fått en allt större acceptans såväl inom som utanför EES. Det kan antas att denna utveckling fortsätter i oförminskad omfattning. Som en följd av rådets och parlamentets förordning om tillämpning av internationella redovisningsstandarder (IAS-förordningen) kommer noterade företag inom EES fr.o.m. år 2005 att upprätta sina koncernredovisningar enligt International Accounting Standards (IAS) och dess efterföljare International Financial Reporting Standards (IFRS). Detsamma gäller sannolikt också för ett stort antal företag utanför EES.

Utformningen av 7 kap. 2 § årsredovisningslagen framstår därför inte längre som ändamålsenlig. Undantagsbestämmelsen bör kunna tillämpas oavsett om det överordnade moderföretaget upprättar sin redovisning enligt det sjunde bolagsrättsliga direktivet eller enligt de IAS/IFRS som vissa företag skall följa till följd av IAS-förordningen. 7 kap. 2 § årsredovisningslagen bör därför ändras så att ett svenskt moderföretag inte behöver upprätta koncernredovisning om ett överordnat moderföretag har upprättat en koncernredovisning enligt de principer som finns i det sjunde bolagsrättsliga direktivet *eller enligt likvärdiga principer*.

15 Förenklingar på skatteområdet

15.1 Pågående arbeten

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

Bakgrund: Bestämmelser om pågående arbeten infördes år 1981 i punkt 3 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (1928:370) (prop. 1980/81:68, bet. 1980/81:SkU25 och 47). Före denna lagstiftning innehöll kommunalskattelagen inte några särskilda bestämmelser om behandlingen av sådana tillgångar. Bakgrunden till lagstiftningen var bl.a. den bristande överensstämmelsen mellan redovisning och

beskattning. Enligt god redovisningssed ansågs resultatredovisning kunna ske först när arbetet var slutfört, men vid beskattningen ansågs resultatberäkning kunna ske löpande genom beskattning av dellikvider.

Bestämmelserna om pågående arbeten finns numera i 17 kap inkomstskattelagen (1999:1229). De avser byggnads-, anläggnings-, hantverks- eller konsulttjänst. För andra verksamheter baseras inkomstberäkningen således på den allmänna bestämmelsen om inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder.

För de rörelser som omfattas av bestämmelserna i 17 kap. inkomstskattelagen skall den redovisning som gjorts i räkenskaperna av pågående arbeten följas vid beskattningen om den inte strider mot inkomstskattelagens bestämmelser om pågående arbeten. Dessa skiljer mellan arbeten på löpande räkning och arbeten till fast pris.

Ett arbete anses utfört på löpande räkning om ersättningen uteslutande eller så gott som uteslutande grundar sig på ett på förhand bestämt arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och de eventuella faktiska utgifterna för arbetet. I annat fall anses arbetet utfört till fast pris.

Värdet av pågående arbeten som utförs på löpande räkning redovisas enligt faktureringsmetoden. Det betyder att de inte behöver tas upp som tillgång. I stället skall de belopp som den skattskyldige under beskattningsåret fakturerar för arbetena tas upp som intäkt.

För pågående arbeten till fast pris gäller att ersättning som den skattskyldige erhåller inte tas upp som en intäkt utan som en skuld till den för vars räkning arbetet utförs. Direkta och indirekta kostnader vid beskattningsårets utgång aktiveras, dvs. behandlas som en tillgång. Arbeten som inte har slutredovisats får inte tas upp till ett lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet. För byggnads-, anläggnings- och hantverksrörelse får det pågående arbetet emellertid tas upp till lägst 97 procent av det sammanlagda anskaffningsvärdet. Värdet av arbetsinsats som utförts av den skattskyldige, dennes make eller barn under 16 år skall inte beaktas. Om det finns intressegemenskap mellan den skattskyldige och uppdragsgivaren och det finns anledning att anta att bestämmelserna om arbeten till fast pris har utnyttjats för att erhålla obehöriga skatteförmåner, skall värdet av arbetet beräknas efter vad som är skäligt.

Om den skattskyldige i betydande omfattning har låtit bli att slutredovisa eller fakturera belopp i enlighet med god redovisningssed, skall belopp som skäligen hade kunnat slutredovisas eller faktureras tas upp som intäkt.

En redovisning som förutsätter att kostnaderna aktiveras är mer komplicerad än den som följer faktureringen. Skattskyldiga vars verksamhet är av begränsad omfattning får därför använda sig av reglerna för löpande räkning även i fråga om arbeten som utförs till fast pris. Denna valfrihet har reserverats för näringsidkare som inte är skyldiga att upprätta årsbokslut, dvs. enskilda näringsidkare vars årliga bruttoomsättning normalt understiger 20 gånger det prisbasbelopp som gäller vid beskattningsårets utgång. Antalet näringsidkare som deklarerar sin verksamhet utan årsbokslut uppgår till ca 400 000. Totalt finns ca 650 000 enskilda näringsidkare.

Skälen för förslaget: Som tidigare nämnts har Bokföringsnämnden i samråd med branschorganisationer tagit fram ett utkast till allmänt råd

för redovisningen i enskild näringsverksamhet. Utkastet omfattar de enskilda näringsidkare som enligt nuvarande regler inte upprättar årsredovisning. För att förenkla värderingen vid årets slut föreslås att värdet av eget och anställdas arbete inte räknas med vid värdering av materiella anläggningstillgångar och lager. I konsekvens härmed skulle sådana kostnader inte heller räknas in i redovisningen av pågående arbeten till fast pris. I denna situation anser Bokföringsnämnden att det inte är särskilt meningsfullt att redovisa några pågående arbeten eftersom det huvudsakligen är nedlagt arbete som är värdet i dessa. Bokföringsnämnden anser vidare att de flesta enskilda näringsidkare som omfattas av det föreslagna rådet inte har resurser att föra en projektredovisning för varje pågående arbete. Mot den bakgrunden och eftersom det stora flertalet näringsidkare redan enligt nuvarande regler inte behöver redovisa pågående arbeten i den skattemässiga redovisningen har Bokföringsnämnden föreslagit att denna möjlighet utvidgas till att gälla de näringsidkare som omfattas av det föreslagna allmänna rådet.

Som framgår av avsnitt 7.1 föreslås i denna promemoria att företag som inte är skyldiga att upprätta någon årsredovisning och vars årliga nettoomsättning uppgår till högst tre miljoner kronor skall kunna upprätta ett förenklat årsbokslut. På detta ställs i bokföringslagen vissa grundläggande krav. I övrigt är tanken att regleringen får fyllas ut inom ramen för god redovisningssed, främst genom allmänna råd från Bokföringsnämnden. De enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut bör ges möjligheten att tillämpa bestämmelserna om arbeten som utförs på löpande räkning även på arbeten som utförs till fast pris. Det innebär att fler enskilda näringsidkare än enligt nuvarande ordning kommer att kunna använda de enklare reglerna. Effekten härav på de offentliga skatteintäkterna låter sig, i avsaknad av närmare uppgifter om näringsidkarnas pågående arbeten, inte uppskattas. Eftersom resultatet, sett över tiden, blir detsamma oavsett om pågående arbeten redovisas enligt faktureringsmetoden eller aktiveras för att så småningom slutredovisas handlar det emellertid endast om en förskjutning i tiden av skatteintäkterna. Mot denna bakgrund och eftersom det är angeläget att föreslagna förenklingar kan genomföras bör skattereglerna ändras så att de inte motverkar förenklingarna.

15.2 Lager

Promemorians förslag: Enskild näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § bokföringslagen skall vid värdering av lager använda det anskaffningsvärde som följer av god redovisningssed.

Bakgrund: Bestämmelser om den skattemässiga värderingen av lager finns i 17 kap. inkomstskattelagen. De fick sin nuvarande utformning år 1992 (prop. 1991/92:86, bet. 1991/92:SkU30). Enligt huvudregeln får lager inte tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Vidare skall, när anskaffningsvärdet bestäms, de tillgångar som finns kvar i lagret vid beskattningsårets utgång anses vara de som anskaffats eller tillverkats senast. Lagrets sammansättning

bestäms således av den s.k. först-in-först-ut-principen. För att förebygga praktiska problem som kan uppkomma vid en strikt värdering enligt dessa principer har huvudregeln kompletterats med en alternativregel enligt vilket lagret – med undantag för vissa typer av tillgångar – tas upp till lägst 97 procent av tillgångarnas sammanlagda anskaffningsvärde. För värdering av djur i jordbruk och renskötsel finns särskilda regler.

Med begreppet anskaffningsvärde och nettoförsäljningsvärde avses i dessa sammanhang – enligt en uttrycklig hänvisning i 17 kap. 2 § inkomstskattelagen – detsamma som i 4 kap. 9 § andra–fjärde styckena årsredovisningslagen eller, i förekommande fall, någon av de övriga årsredovisningslagar som gäller för vissa typer av verksamheter.

Med en tillgångs anskaffningsvärde förstås enligt årsredovisningslagen utgiften för tillgångens förvärv eller tillverkning. I anskaffningsvärdet för förvärvade tillgångar inräknas, utöver inköpspriset, kostnader direkt hänförliga till varan, såsom tull, frakt och andra hanteringskostnader. I anskaffningsvärdet för egentillverkade tillgångar räknas in, utöver sådana kostnader som direkt kan hänföras till produktionen, en skälig del av indirekta tillverkningskostnader. Direkta kostnader är hänförliga till en viss produkt eller order och avser främst i produkten ingående råmaterial samt löner och andra ersättningar till den personal som varit verksam vid framställningen av tillgången. Indirekta kostnader är sådana kostnader som inte är direkta, t.ex. avskrivningar och lokalkostnader.

Skälen för förslaget: I Bokföringsnämndens tidigare nämnda utkast till allmänt råd för redovisningen i enskild näringsverksamhet föreslås en förenklad metod för lagervärdering. Metoden innebär att man inventerar lagret post för post på samma sätt som i dag men att man sedan kan titta på den senaste fakturan och beräkna anskaffningsvärdet utifrån den. Andra externa utgifter (t.ex. tull eller frakt) än sådana som framgår av fakturan och som inte överstiger 5 000 behöver inte räknas med. Inte heller räknas värdet av eget och anställdas arbete samt indirekta kostnader med. För inkurans får avdrag göras med 3 procent. Genom att enskilda näringsidkare, som tidigare nämnts (avsnitt 7.1), föreslås kunna upprätta ett förenklat årsbokslut enligt god redovisningssed öppnas möjligheten att i redovisningen använda Bokföringsnämndens metod för förenklad lagervärdering. Denna förenkling bör inte motverkas av motsvarande skatteregler. De enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut bör därför även vid beskattningen kunna värdera lagret i enlighet med god redovisningssed. Kopplingen mellan 17 kap. 2 § inkomstskattelagen och årsredovisningslagen bör därför tas bort såvitt avser aktuella näringsidkare. I stället bör hänvisas till god redovisningssed.

Bokföringsnämnden har anfört att den förenklade lagervärderingen också kräver att lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen ändras. Sedan den 1 januari 2004 (bet. 2003/04:SkU16, SFS 2003:1104) hänvisar denna lag, med ett undantag som kan bortses från i detta sammanhang, inte längre till årsredovisningslagarna utan till 17 kap. inkomstskattelagen. Några ändringar är därför inte nödvändiga.

15.3 Värdeminskningsavdrag

Promemorians förslag: Enskild näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § bokföringslagen får, om avskrivningsunderlaget inte överstiger 5 000 kronor, göra värdeminskningsavdrag med ett belopp som högst motsvarar hela avskrivningsunderlaget.

Bakgrund: För inventarier i näringsverksamhet med längre ekonomisk livslängd än tre år medges årliga värdeminskningsavdrag. Inventarier, andra än vissa immateriella rättigheter, som kan antas ha en kortare livslängd eller som är av mindre värde får dras av direkt.

Värdeminskningsavdrag medges enligt två schabloniserade metoder, räknenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning. Den räknenskapsenliga avskrivningen infördes 1955. Restvärdesavskrivningen infördes först i inkomstlagen jordbruksfastighet år 1972 och utvidgades år 1981 till att även avse inkomstlagen rörelse. Samma år infördes även den omedelbara avdragsrätten för inventarier av mindre värden. Bestämmelserna om värdeminskningsavdrag och omedelbart avdrag för inventarier och tillgångar som behandlas som inventarier finns numera i 18 kap. inkomstskattelagen.

I fråga om direktavdrag för inventarier av mindre värde har förutvarande Riksskatteverket i ett allmänt råd (RSV 2003:9) rekommenderat att för små företag bör ett inventarium vars anskaffningsvärde exklusive mervärdesskatt uppgår till högst 5 000 kr normalt anses vara av mindre värde. Med små företag avses sådana som inte är skyldiga att upprätta årsredovisning. Vidare anförs att en omedelbar kostnadsföring bör vara förenlig med god redovisningssed, dvs. beloppen får inte i det enskilda företaget vara väsentliga med avseende på företagets resultat och ställning. Rådet är avsett att tillämpas från och med 2004 års taxering.

Bestämmelserna om räknenskapsenlig avskrivning får endast tillämpas om den skattskyldige haft ordnad bokföring som avslutas med ett årsbokslut och om avdraget motsvarar avskrivningen i bokföringen. Den räknenskapliga avskrivningen beräknas enligt två metoder, huvudregeln och kompletteringsregeln. Enligt huvudregeln (30-regeln) beräknas avskrivningen utifrån ett underlag som uppgår till värdet på inventarierna vid årets början, ökat med anskaffningar under året och minskat med ersättning för avyttrade inventarier. Avskrivningen får uppgå till högst 30 procent av underlaget. Inventarier som köps och säljs under samma år ingår inte i underlaget. Eftersom avskrivningen enligt 30-regeln baseras på föregående års bokförda värde, skulle en inventarie aldrig bli helt avskrivet om endast denna metod fanns. För att motverka detta har en kompletteringsregel (20-regeln) införts. Enligt denna medges en årlig avskrivning med 20 procent beräknat på anskaffningsvärdet. Om det verkliga värdet på inventarierna är lägre än det lägsta värde som erhålls genom en tillämpning av huvud- respektive kompletteringsregeln, får ytterligare avskrivning göras med ett belopp som motsvarar skillnaden.

Reglerna är konstruerade så att den skattskyldige inte kan tillämpa huvudregeln för vissa inventarier och kompletteringsregeln för andra. Samma regel måste tillämpas för ett företags hela inventariebestånd för

ett visst år. Det står emellertid den skattskyldige fritt att byta metod från år till år.

Restvärdeavskrivning kan ses som en förenklad variant av räkenskapsenlig avskrivning. Metoden skiljer sig från räkenskapsenlig avskrivning främst genom att överensstämmelse inte behöver föreligga mellan det skattemässiga restvärdet och bokfört värde, att den högsta procentsatsen för avskrivning är 25 procent och att det inte finns någon motsvarighet till kompletteringsregeln (20-regeln). Även vid restvärdeavskrivning får ytterligare avskrivning göras om det visas att tillgångarnas verkliga värde understiger det skattemässiga värdet.

Skälen för förslaget: Vid det arbete Bokföringsnämnden tillsammans med andra har bedrivit inför det tidigare nämnda utkastet till allmänt råd för redovisningen i enskild näringsverksamhet har framkommit att många små företag år efter år gör skattemässiga avskrivningar på ett mycket lågt avskrivningsunderlag. Detta tros bero på att företagen inte kan reglerna om räkenskapsenlig avskrivning eller tillämpar reglerna för restvärdesavskrivning. Om kopplingen till kompletteringsregeln, med möjlighet till 20-procentig linjär avskrivning tappas, är det lätt att man får ett evigt restvärde som aldrig blir avskrivet. I utkastet till allmänt råd föreslås att skattemässiga avskrivningar skall göras även i redovisningen, utan någon uppdelning i avskrivningar enligt plan respektive avskrivningar utöver plan. 5 000 kr skall genomgående behandlas som ett oväsentligt belopp. En inventarie som inte har ett högre anskaffningsvärde skall således kostnadsföras direkt och behöver inte tas upp i balansräkningen. Av den anledningen borde enligt Bokföringsnämndens mening också ett avskrivningsunderlag som inte uppgår till mer än 5 000 kr få skrivas av direkt. Detta skulle innebära att de eviga avskrivningarna kan brytas och ligger i linje med förslaget i övrigt. Bokföringsnämnden har mot denna bakgrund hemställt att reglerna om värdeminskningssavdrag ändras.

Vid jämförelse med nuvarande ordning kan följande konstateras. Näringsidkare som använder räkenskapsenlig avskrivning kan skriva av inventarierna på fem år om maximala avskrivningar görs varje år. Dessutom kan inventarierna alltid, oavsett vilken avskrivningsmetod som används, när som helst skrivas ned till verkligt värde. Från statsfinansiell synvinkel skulle en möjlighet att skriva av hela avskrivningsunderlaget när detta inte överstiger 5 000 kr således endast innebära en tidigareläggning av kostnader i företagen som annars hade fått fördelas på ett antal år. Mot denna bakgrund och då förslaget skulle innebära en väsentlig förenkling för berörda näringsidkare bör det inte motverkas av motsvarande skatteregler. De enskilda näringsidkare som får upprätta ett förenklat årsbokslut bör således få skriva av hela avskrivningsunderlaget när detta inte överstiger 5 000 kr.

Det kan i detta sammanhang noteras att förslaget att alla näringsidkare skall upprätta ett bokslut, åtminstone i förenklad form, kan medföra att fler näringsidkare kommer att använda sig av räkenskapsenlig avskrivning, eftersom detta förutsätter att bokslut har upprättats (18 kap. 14 § inkomstskattelagen). Emellertid hindrar inte nuvarande ordning att den som så önskar, frivilligt upprättar ett bokslut för att kunna göra räkenskapsenliga avskrivningar. Sett på detta vis kan förslaget i denna del inte sägas få några statsfinansiella effekter. En engångseffekt kan

emellertid uppkomma när de som är berättigade därtill använder den nya möjligheten att skriva av hela avskrivningsunderlaget.

16 Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

Promemorians förslag: De nya bestämmelserna skall träda i kraft den 1 juli 2005.

En godkänd revisor som till följd av de nya gränsvärdena inte längre får vara revisor i ett företag skall dock kunna behålla revisionsuppdraget under en övergångsperiod. I fråga om aktiebolag skall övergångsperioden uppgå till resterande tid av mandatperioden medan den i övriga företag skall vara två år.

Skälen för promemorians förslag: Det är angeläget att de förenklingar som föreslås i promemorian kan bli tillgängliga för bokföringsskyldiga företag som snart som möjligt. En uppskattning av den tidsåtgång som är nödvändig för den fortsatta beredningen av ärenden innebär att en proposition kommer att kunna lämnas till Riksdagen tidigast till våren 2005. Bestämmelserna bör därför träda i kraft den 1 juli 2005. Ändringarna i inkomstskattelagen (1999:1229) bör tillämpas på det beskattningsår som påbörjas efter ikraftträdandet.

Promemorians förslag om ändrade gränsvärden för när ett företag skall vara skyldigt att utse en auktoriserad revisor eller en godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen innebär att den krets av företag som skall ha sådan revisor minskar något. Det kan emellertid inte uteslutas att den ändrade gränsdragningen i en del fall kan få till följd att en godkänd revisor inte längre kan kvarstå som revisor i ett företag. Det är i dessa fall rimligt att företaget ges rätt att behålla samma revisor under en övergångsperiod. I fråga om aktiebolag bör denna period knytas till revisorns mandatperiod.

En revisor väljs enligt aktiebolagslagen på fyra år (enligt ett nyligen överlämnat förslag får en revisors andra mandatperiod dock vara tre år). En motsvarande övergångsbestämmelse bör gälla även för andra företag. I fråga om ekonomiska föreningar, handelsbolag etc. väljs emellertid inte en revisor för en viss mandatperiod. I stället kan uppdraget avse för viss bestämd tid eller tills vidare. Det är alltså inte möjligt att knyta övergångsbestämmelsen till resterande del av mandatperioden. I stället bör övergångsperioden bestämmas till en viss tid. En rimlig avvägning är då att övergångsperioden bestäms till den genomsnittliga resterande mandatperioden som en revisor har i ett aktiebolag dvs. två år.

17 Konsekvensanalys

Förslaget innebär på ett stort antal enskilda punkter förändringar som sammantaget torde medföra avsevärda förenklingar för framförallt små- och medelstora bokföringsskyldiga personer och organisationer. För de flesta företagen innebär ändringarna att såväl den löpande bokföringen

och arkiveringen av räkenskapsinformation som reglerna om årsbokslut och årsredovisning förenklas. Omfattningen av bokföringsskyldigheten begränsas när det gäller små ideella föreningar, registrerade trossamfund m.m. En oklarhet när det gäller vilket språk som får användas i bokföringen undanröjs.

De gränsvärden som förekommer inom redovisnings- och revisionsområdet blir färre och utformas i enlighet med den princip som finns i EG-s redovisningsdirektiv. Detta kan antas leda till ett mer överskådligt regelverk, lättnader i skyldighet att upprätta årsredovisning, finansieringsanalys, koncernredovisning m.m.

Handelsregisterlagen (1974:157) föreslås få en delvis annan utformning genom att reglerna görs enklare att tillämpa och att det tydligare framgår när ett företag får eller skall registrera sig i handelsregistret.

I några avseenden innebär förslagen en skärpning i förhållande till i dag. Enligt förslaget skall alla som är bokföringsskyldiga avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut eller en årsredovisning. Denna skärpning balanseras dock, som framgått ovan, av att reglerna om årsbokslut och årsredovisning förenklas och av att regelverket som helhet blir mera överskådligt och konsekvent.

En annan förändring gäller skyldighet för bostadsrättsföreningar och kooperativa hyresgästföreningar att utse auktoriserad revisor eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen. För en liten krets av mycket stora föreningar kan detta innebära merkostnader. Också kraven på registrering av revisor skärps i vissa fall. Det innebär ett visst begränsat merarbete för vissa enskilda näringsidkare, ekonomiska föreningar och handelsbolag och för vissa ideella föreningar och registrerade trossamfund som bedriver näringsverksamhet. Dessa ändringar berör dock enbart större företag.

18 Effekter för de offentliga finanserna

I den del förslaget innehåller ändrade skatteregler kan det ha vissa marginella effekter på de offentliga finanserna. Eftersom det saknas närmare uppgifter om näringsidkarnas förhållanden i de avseenden som berörs av de föreslagna lagändringarna, är det svårt att uppskatta hur stora effekterna är. De torde emellertid vara försumbara.

19 Författningskommentar

19.1 Förslaget till lag om ändring av handelsregisterlagen (1974:157)

2 §

Följande näringsidkare kan registreras i handelsregistret:

1. *enskilda personer som utövar eller avser att utöva näringsverksamhet (enskilda näringsidkare),*
2. handelsbolag,
3. *ideella föreningar och registrerade trossamfund som utövar eller avser att utöva näringsverksamhet, och*
4. *bolagsmän i enkla bolag, om bolagsmännen utövar eller avser att utöva näringsverksamhet i bolaget.*

Registrering i handelsregistret sker efter ansökan. Näringsidkare som avses i första stycket 1, 3 eller 4 och som enligt bokföringslagen (1999:1078) är skyldiga att upprätta en årsredovisning skall ansöka om registrering.

Bestämmelserna i denna lag om enskild näringsidkare skall tillämpas på de bolagsmän i ett enkelt bolag som förs in i handelsregistret, dock med följande undantag:

1. Någon firma skall inte registreras för verksamheten.
2. Bolagsmännen skall registreras under sina namn.

Paragrafens *första stycke* anger vilka näringsidkare som över huvud taget kan registreras i handelsregistret. Bestämmelsen överensstämmer väsentligen med hittills gällande rätt. Lagtexten har dock förtydligats så att det klart framgår att även den som avser att bedriva, men ännu inte har påbörjat, näringsverksamhet får tas in i handelsregistret. Den nya lydelsen av punkten 3 innebär vidare att även registrerade trossamfund kan tas in i handelsregistret. En sådan registrering påverkar inte tillämpningen av reglerna om registrering i lagen (1998:1593) om trossamfund. Frågan om registrering av trossamfund i handelsregistret har behandlats i avsnitt 12.

I *andra stycket* har klargjorts att registrering i handelsregistret sker efter ansökan från den som skall registreras. I andra stycket regleras också vilka näringsidkare som är skyldiga att ansöka om registrering och därmed också är skyldiga att stå registrerade i registret. Hittills har bestämmelserna om detta anknutit till vad som gällde om bokförings-skyldighet enligt 1929 års bokföringslag. I den föreslagna lagtexten har skyldigheten att ansöka om registrering begränsats till enskilda näringsidkare, näringsdrivande ideella föreningar och registrerade trossamfund samt bolagsmän i enskilda bolag som enligt 1999 års bokföringslag är skyldiga att upprätta en årsredovisning. Anknytningen till bestämmelserna om årsredovisning innebär att företaget är skyldigt att låta registrera sig om det uppfyller mer än ett av tre villkor avseende antalet anställda (mer än 50 anställda under de senaste två åren), balansomslutningen (mer än 25 miljoner kr under de senaste två räkenskapsåren) och nettoomsättningen (mer än 50 miljoner kr under de senaste två räkenskapsåren). Något motsvarande krav uppställs inte i

fråga om handelsbolag. Av 1 kap. 1 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag följer emellertid att ett handelsbolag kommer till först genom registrering i handelsregistret. I praktiken kommer alltså alla handelsbolag att vara registrerade i handelsregistret. Frågan om registreringskyldighet har behandlats i avsnitt 12.

3 §

Enskild näringsidkare och handelsbolag registreras för det län där verksamheten skall drivas. Skall verksamheten drivas inom flera län, sker registrering för det län där huvudkontoret skall inrättas.

En ideell förening *och ett registrerat trossamfund* registreras för det län där föreningens *eller trossamfundets* styrelse har sitt säte.

Utan hinder av vad som sägs i första och andra styckena får näringsidkaren registreras även för annat län där verksamheten är avsedd att drivas.

Ändringen i andra stycket är en följd av registrerade trossamfund alltid har en rätt och i vissa fall en skyldighet att låta registrera sig i handelsregistret (se 2 §).

4 §

Handelsregister skall innehålla följande uppgifter om:

Enskild näringsidkare:

1. näringsidkarens firma,
2. näringsidkarens fullständiga namn, personnummer eller, om sådant saknas, av Skatteverket tilldelat registreringsnummer, och postadress,
3. näringsverksamhetens art,
4. det län och den ort där huvudkontoret finns samt kontorets postadress,
5. om näringsidkaren enligt 2 § lagen (1992:160) om utländska filialer m.m. skall ha föreståndare, föreståndarens fullständiga namn, personnummer och postadress.
6. *om näringsidkaren enligt revisionslagen (1999:1079) eller länsstyrelsens beslut är skyldig att ha en auktoriserad eller godkänd revisor, revisorns namn, personnummer eller, om sådant saknas, födelsedatum och postadress samt, om revisorn är ett registrerat revisionsbolag, vem som är huvudansvarig för revisionen och bolagets organisationsnummer.*

Handelsbolag:

1. bolagets organisationsnummer och firma,
2. näringsverksamhetens art,
3. det län och den ort där huvudkontoret finns samt kontorets postadress,
4. bolagsmännens fullständiga namn, personnummer eller organisationsnummer och postadresser,
5. om en stiftelse med egen förvaltning eller en ideell förening är bolagsman, fullständiga namn, personnummer och postadresser för styrelseledamöter och styrelsesuppleanter i stiftelsen eller föreningen,

6. om en stiftelse med anknuten förvaltning är bolagsman, förvaltarens namn, organisationsnummer och postadress samt fullständigt namn, personnummer och postadress för en ställföreträdare för förvaltaren,

7. av vem och hur firman tecknas, när ej firman får tecknas av varje bolagsman ensam,

8. om bolaget utgör kommanditbolag, vilken eller vilka av bolagsännen som är kommanditdelägare och beloppet av varje sådan bolagsmans utfästa insats.

9. om bolaget enligt revisionslagen (1999:1079) eller länsstyrelsens beslut är skyldigt att utse en auktoriserad eller godkänd revisor, revisorns namn, personnummer eller, om sådant saknas, födelsedatum och postadress samt, om revisorn är ett registrerat revisionsbolag, vem som är huvudansvarig för revisionen och bolagets organisationsnummer.

Ideell förening eller registrerat trossamfund

1. den firma under vilken föreningen eller trossamfundet utövar eller avser att utöva näringsverksamhet,

2. föreningens eller trossamfundets namn, om det inte sammanfaller med firman, och organisationsnummer,

3. näringsverksamhetens art,

4. det län och den ort där föreningens eller samfundets styrelse har sitt säte samt föreningens postadress,

5. styrelseledamöternas och, där suppleanter utsetts, deras fullständiga namn, personnummer och postadresser,

6. av vem och hur föreningens eller trossamfundets namn tecknas, om namnet inte tecknas av styrelsen ensam.

7. om föreningen eller trossamfundet enligt revisionslagen (1999:1079) eller länsstyrelsens beslut är skyldigt att utse en auktoriserad eller godkänd revisor, revisorns namn, personnummer eller, om sådant saknas, födelsedatum och postadress samt, om revisorn är ett registrerat revisionsbolag, vem som är huvudansvarig för revisionen och bolagets organisationsnummer.

Paragrafen har utökats med bestämmelser om registrering av revisor (se punkten 6 under Enskild näringsidkare, punkten 9 under Handelsbolag och punkten 7 under Ideella föreningar eller registrerade trossamfund). Bestämmelserna, som har behandlats i avsnitt 12, gäller endast sådana registreringsskyldiga enskilda näringsidkare, handelsbolag, ideella föreningar och registrerade trossamfund som är skyldiga att upprätta en årsredovisning enligt bokföringslagen (1999:1078) och som därmed också är skyldiga att utse en godkänd eller auktoriserad revisor enligt revisionslagen (1999:1079). Dessa bestämmelser innebär bl.a. att en enskild näringsidkare, ett handelsbolag, en ideell förening och ett registrerat trossamfund skall upprätta en årsredovisning om mer än ett av tre villkor avseende antalet anställda (50 st.), nettotillgångar (25 miljoner kronor) och nettoomsättning (50 miljoner kronor) överskrids mer än ett år i rad. Företaget kan också vara skyldigt att upprätta årsredovisning i vissa andra fall, bl.a. om det är moderföretag i en koncern av viss storlek. För handelsbolag gäller dessutom att de måste upprätta en årsredovisning om någon av bolagsmännen är en juridisk person. Det är de nu nämnda företagen som träffas av bestämmelserna om registrering av revisor.

Enligt 5 § handelsregisterförordningen (1974:188) skall en ansökan om registrering innehålla de uppgifter som anges i 4 § handelsregisterlagen. Ändringarna i paragrafen medför att det i samband med en sådan ansökan för registrering ibland också måste lämnas uppgift om revisor.

Om registrerade uppgifter ändras, skall detta utan dröjsmål anmälas till Patent- och registreringsverket (se 13 § handelsregisterlagen).

9 §

Ansökan om registrering av *ett* handelsbolag *skall göras* av samtliga bolagsmän.

Ansökan om registrering av *en* ideell förening eller *ett registrerat trossamfund* *skall göras* av styrelsen.

En prokura *skall registreras* på ansökan av huvudmannen. *Om* huvudmannen *är ett* handelsbolag, *skall* ansökan *göras* av samtliga bolagsmän.

Ändringen i paragrafens *andra stycket* är en konsekvens av förslaget om att också registrerade trossamfund skall kunna registreras i handelsregistret. Övriga ändringar är av endast språklig art.

19.2 Förslaget till lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:000)

9 kap. 13 §

Minst en av bolagsstämman utsedd revisor skall vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen, om

1. *bolaget uppfyller mer än ett av följande villkor:*

a) *medelantalet anställda i bolaget har under båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,*

b) *nettovärdet av bolagets tillgångar enligt fastställda balansräkningar har för båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kronor,*

c) *nettoomsättningen enligt bolagets fastställda resultaträkningar har för båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor,*

2. bolagets aktier, teckningsoptioner eller skuldebrev är noterade vid en börs, en auktoriserad marknadsplats eller någon annan reglerad marknad.

I paragrafen regleras när bolagsstämman är skyldig att utse en auktoriserad revisor eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen. Frågan har behandlats i avsnitt 6.1.

Av den nya *punkten 1* framgår att en sådan revisor skall utses om bolaget överskrider mer än ett av de tre kriterier som anges i punkten.

Det första kriteriet (a) knyter an till antalet anställda i bolaget. Eftersom antalet anställda kan skifta med tiden, utgår bestämmelsen från medelantalet anställda per år. Om företaget har exempelvis har deltids- eller säsonganställd personal måste en omräkning göras. Normalt bör en sådan beräkning kunna göras genom att betalda närvarotimmar ställs i relation till vad som är normal årsarbetstid för en heltidsanställning inom företaget. Kriteriet är uppfyllt om medelantalet anställda har överstigit 50 både föregående räkenskapsår och räkenskapsåret dessförinnan.

Det andra kriteriet (b) avser nettovärdet av tillgångarna i bolaget. Kriteriet är uppfyllt om detta enligt fastställda balansräkningar för de två senaste räkenskapsåren uppgår till mer än 25 miljoner kronor. Med begreppet "beslutad balansräkning" avses att balansräkningen har fast-

ställt av bolagsstämman. Begreppet ”tillgångarnas nettovärde” är avsedd att ha samma betydelse som tidigare dvs. normalt balansomslutningen, i förekommande fall justerad för passivposter som skulle kunna ha redovisats som avdragsposter på tillgångssidan (jfr 1975:103 s. 422).

Det tredje kriteriet (c) avser bolagets nettoomsättning. Kriteriet är uppfyllt om nettoomsättningen enligt fastställda balansräkningar för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren överstiger 50 miljoner kronor. Begreppet nettoomsättning är avsett att ha samma innebörd som i 3 kap. 12 § årsredovisningslagen (1995:1554).

Skyldigheten att utse auktoriserad revisor inträder om mer än ett av de tre kriterierna är uppfyllt. Så blir exempelvis fallet om nettoomsättningen enligt fastställda resultaträkningar för de två senaste räkenskapsåren har uppgått till 65 respektive 75 miljoner, medan medelantalet anställda för samma räkenskapsår har uppgått till 55 respektive 57. Om endast ett kriterium är förhanden, behöver det däremot inte utses någon auktoriserad revisor. För vart och ett av kriterierna förutsätts att den angivna nivån har uppnåtts två år i sträck.

Ex. Ett företag har år 1 haft 60 anställda, en nettoomsättning om 70 miljoner kr och en balansomslutning om 23 miljoner kr. År 2 har antalet anställda gått ner till 45, nettoomsättningen har varit 72 miljoner kr och balansomslutningen har varit 26 miljoner. Eftersom endast ett av kriterierna har varit uppfyllt två år i sträck, är företaget år 3 inte skyldigt att ha en auktoriserad revisor.

Oavsett om de under punkten 1 angivna kriterierna är förhanden eller ej, skall – enligt *punkten 2* – en auktoriserad revisor alltid utses om bolagets aktier eller skuldebrev är noterade vid en börs, en auktoriserad marknadsplats eller någon annan reglerad marknad.

9 kap. 14 §

Bestämmelserna i 13 § gäller även för moderbolag i en koncern om koncernen uppfyller mer än ett av följande villkor:

1. *medelantalet anställda i koncernen har under båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,*

2. *nettovärdet av koncernföretagens tillgångar enligt moderbolagets fastställda koncernbalansräkningar har för båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kronor,*

3. *nettoomsättningen enligt moderbolagets fastställda koncernresultaträkningar har för båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor.*

Om moderbolaget inte upprättar koncernredovisning, skall prövningen enligt första stycket 2 och 3 grunda sig på uppgifter från koncernföretagens balans- och resultaträkningar. Uppgifterna skall avse förhållandena på moderbolagets balansdag.

Paragrafen reglerar bolagsstämmans skyldighet att utse auktoriserad revisor eller revisor som har avlagt revisorsexamen i aktiebolag som är moderbolag i en koncern.

Av ändringarna i första stycket framgår att prövningen skall ske på samma sätt som i 10 kap. 12 § med den skillnaden att bedömningen görs på grundval av förhållandena i koncernen. Prövning skall i första hand baseras på uppgifter hämtade från de senaste fastställda koncernredovisningarna.

Av det nya *andra stycket*, som närmast motsvarar de äldre bestämmelserna i första stycket 3, framgår att det kan finnas en skyldighet att

utse en sådan revisor som avses i första stycket även om någon koncernredovisning inte upprättas. Prövningen skall i sådana fall ske utifrån uppgifter från balans- och resultaträkningar för de företag som ingår i koncernen, dvs. de företag som skulle ha omfattats av en koncernredovisning, om en sådan hade upprättats. Uppgifterna som skall användas vid tillämpningen av stycket skall avse förhållandena på moderbolagets balansdag.

19.3 Förslaget till lag om ändring i lagen (2005:000) om införande av aktiebolagslagen

De ändringar som har behandlats i avsnitt 19.2 innebär att den som före ikraftträdandet i vederbörlig ordning har utsetts till revisor i ett aktiebolag efter ikraftträdandet saknar de nödvändiga kvalifikationskraven. I en ny 18 § i förevarande lag har därför tagits in en övergångsbestämmelse som ger bolaget möjlighet att behålla sin revisor under en övergångstid.

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

8 kap. 5 §

Minst en revisor skall vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen, om *föreningen uppfyller mer än ett av följande villkor:*

1. *medelantalet anställda i föreningen har under båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,*

2. *nettovärdet av föreningens tillgångar enligt fastställda balansräkningar har för båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kronor,*

3. *nettoomsättningen enligt föreningens fastställda resultaträkningar har för båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor.*

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer kan i fråga om förening som avses i första stycket besluta att det i stället för en auktoriserad revisor eller en godkänd revisor som avlagt revisorsexamen får utses en viss annan godkänd revisor. Ett sådant beslut gäller i högst fem år.

Första och andra styckena gäller även för en moderförening i en koncern, om *koncernen uppfyller mer än ett av följande villkor:*

1. *medelantalet anställda i koncernen har under båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,*

2. *nettovärdet av koncernföretagens tillgångar enligt moderföreningens fastställda koncernbalansräkningar har för båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kronor,*

3. *koncernens nettoomsättning enligt moderföreningens fastställda koncernresultaträkningar har för båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor.*

Om moderföreningen inte upprättar någon koncernredovisning, skall prövningen enligt tredje stycket 2 och 3 grunda sig på uppgifter från koncernföretagens fastställda balans- och resultaträkningar. Uppgifterna skall avse förhållandena på moderföreningens balansdag.

I andra föreningar än som avses i första eller tredje stycket skall en auktoriserad eller en godkänd revisor utses, om minst en tiondel av

samtliga röstberättigade begär det vid en föreningsstämma där revisorsval skall ske.

I paragrafen har tagits in nya bestämmelser om när en ekonomisk förening skall ha en auktoriserad revisor eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen. Frågan har behandlats i avsnitt 13.1.

Ändringarna i *första stycket* motsvarar ändringarna i 10 kap. 12 § aktiebolagslagen (1975:1385).

Bestämmelserna i *tredje och fjärde styckena* motsvarar ändringarna i 10 kap. 13 § första och andra styckena aktiebolagslagen.

18 §

En förening som enligt 5 § första eller tredje stycket skall ha en auktoriserad eller en godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen, skall för registrering anmäla vem som har utsetts till revisor.

Anmälan skall innehålla uppgift om revisorns postadress. Om postadressen avviker från revisorns hemvist, skall även hemvistet anges. Anmälan skall vidare innehålla uppgift om revisorns personnummer eller, om sådant saknas, födelsedatum. Är revisorn ett registrerat revisionsbolag, skall anmälan även innehålla uppgift om bolagets organisationsnummer och om vem som är huvudansvarig för revisionen.

Anmälan skall göras första gången genast efter det att skyldighet för föreningen att ha en auktoriserad eller en godkänd revisor har uppkommit och därefter genast efter det att någon ändring har inträffat i ett förhållande som har anmälts eller skall anmälas för registrering. Om skyldigheten att ha en auktoriserad eller en godkänd revisor enligt 5 § första eller tredje stycket upphör, skall detta anmälas senast när föreningen har valt en ny revisor.

Rätt att göra anmälan har även den som anmälan gäller.

Paragrafen, som är ny, innebär att en ekonomisk förening i vissa fall skall anmäla vem som har utsetts till revisor. Den har utformats med 10 kap. 43 § aktiebolagslagen (1975:1385) som förebild. Frågan har behandlats i avsnitt 13.3.

Av *första stycket* framgår att registreringsskyldigheten gäller de ekonomiska föreningar som enligt 5 § första eller tredje stycket skall ha en auktoriserad eller en godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen. Enligt 5 § första och tredje styckena är en förening skyldig att ha en sådan revisor under samma villkor som gäller för ett aktiebolag (se kommentaren till 10 kap. 12 och 13 §§ aktiebolagslagen).

En auktoriserad eller en godkänd revisor som har utsetts med stöd av 5 § femte stycket, dvs. till följd av att minst en tiondel av samtliga röstberättigade vid föreningsstämman har begärt det, skall inte anmälas för registrering.

I *andra stycket* anges vissa uppgifter som en anmälan om revisor skall innehålla.

Tredje stycket innehåller bestämmelser om när anmälan skall göras. Anmälan skall enligt den föreslagna lydelsen göras *genast* efter det att skyldighet för föreningen att ha en auktoriserad eller en godkänd revisor har uppkommit. Om exempelvis föreningsstämman för andra året i rad har fastställt en balansräkning som visar att gränsvärdena i 8 kap. 5 § har överskridits, skall föreningen genast anmäla uppgift om revisor för registrering (jfr 5 § första stycket 1).

Om föreningen senare underskrider gränsvärdena för skyldighet att ha en auktoriserad eller en godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen, skall detta anmälas för registrering och uppgiften om revisor avförs ur registret. Sådan anmälan behöver dock inte göras förrän föreningen har valt en ny revisor.

Av *fjärde stycket* följer att revisor själv får göra sådan anmälan som avses i paragrafen.

19.5 Förslaget till lag om ändring i bostadsrättslagen (1991:614)

9 kap. 26 §

Bestämmelserna i 8 kap. lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar gäller i tillämpliga delar i fråga om bostadsrättsföreningar. Bestämmelser om bokföring och annan redovisning finns i bokföringslagen (1999:1078) och årsredovisningslagen (1995:1554).

Hittills har paragrafen innehållit en bestämmelse om att bostadsrättsföreningar inte är skyldiga att utse auktoriserad revisor annat än om länsstyrelsen beslutar om detta. I den föreslagna nya lydelsen av paragrafen har detta undantag tagits bort. Det innebär att en bostadsrättsförening skall utse en auktoriserad revisor eller en godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen enligt de regler som gäller för vanliga ekonomiska föreningar.

Förslaget har behandlats i avsnitt 13.2.

19.6 Förslaget till lag om ändring i stiftelselagen (1994:1220)

4 kap. 4 §

Minst en revisor skall vara auktoriserad eller godkänd revisor, om stiftelsen enligt bokföringslagen (1999:1078) är skyldig att upprätta årsredovisning.

Minst en revisor skall vara auktoriserad revisor eller godkänd revisor som avlagt revisorsexamen, om *stiftelsen uppfyller mer än ett av följande villkor*:

1. *medelantalet anställda i stiftelsen har under båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,*

2. *nettovärdet av stiftelsens tillgångar enligt stiftelsens balansräkningar har för båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kronor,*

3. *nettoomsättningen enligt stiftelsens resultaträkningar har för båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor.*

Bestämmelserna i *andra stycket* gäller även för moderstiftelse i en koncern om koncernen uppfyller mer än ett av följande villkor:

1. *medelantalet anställda i koncernen har under båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,*

2. *nettovärdet av koncernföretagens tillgångar enligt moderstiftelsens koncernbalansräkningar har för båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kronor,*

3. nettoomsättningen enligt moderstiftelsens koncernresultaträkningar har för båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor.

Om moderstiftelsen inte upprättar någon koncernredovisning, skall prövningen enligt tredje stycken 2 och 3 grunda sig på uppgifter från koncernföretagens balans- och resultaträkningar. Uppgifterna skall avse förhållandena på moderstiftelsen balansdag.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer kan i fall som avses i andra och tredje styckena besluta att det i stället för en auktoriserad revisor eller en godkänd revisor som avlagt revisorsexamen får utses en viss annan godkänd revisor. Ett sådant beslut gäller i högst fem år.

I paragrafen *andra stycke* har det tagits in nya bestämmelser om när en stiftelse är skyldig att ha auktoriserad revisor eller en godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen. Regleringen överensstämmer med 10 kap. 12 § 1 aktiebolagslagen.

De nya bestämmelserna i *tredje och fjärde styckena* motsvarar ändringarna i 10 kap. 13 § första och andra styckena aktiebolagslagen.

Frågan har behandlats i avsnitt 13.1.

19.7 Förslaget till lag om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554)

1 kap. 3 §

I denna lag betyder

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

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

3. större företag:

– företag vars andelar eller skuldebrev är noterade vid en börs, en auktoriserad marknadsplats eller någon annan reglerad marknad eller
– företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:

a) medelantalet anställda i företaget har under båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

b) nettovärdet av företagets tillgångar enligt företagets balansräkningar har för båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kronor,

c) nettoomsättningen enligt företagets resultaträkningar har för båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor, eller,

4. mindre företag: företag som inte är större företag,

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

a) medelantalet anställda i koncernen har under båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

b) nettovärdet av koncernföretagens tillgångar enligt moderföretagets koncernbalansräkningar har för båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 25 miljoner kronor,

c) nettoomsättningen enligt moderföretagets koncernresultaträkningar har för båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor,

6. mindre koncerner: koncerner som inte är stora koncerner.

Paragrafen innehåller definitioner av vissa i lagen använda begrepp.

Definitionen av begreppet företag (*punkten 1*) överensstämmer med hittills gällande rätt.

Definitionen av begreppet andelar (*punkten 2*) har utan ändringar i sak flyttats från det som hittills har varit paragrafens andra stycke.

Ett företag är enligt *punkten 3* att betrakta som ett större företag om det överskrider mer än ett av de kriterier som anges i a), b) eller c). I denna del kan hänvisas till kommentaren till 10 kap. 12 § aktiebolagslagen som innehåller en motsvarande reglering. I aktiebolag och andra associationer där balansräkning och resultaträkning fastställs vid bolagsstämma eller motsvarande är det uppgifterna i dessa som skall ligga till grund för bedömningen. I andra företag såsom enskilda näringsidkare och handelsbolag är det i stället den slutliga balansräkning och resultaträkning som har beslutats av företagaren eller bolagsmännen. Ett företag omfattas också av definitionen om andelar i företaget eller skuldebrev som företaget har gett ut är noterade på en reglerad marknad.

Punkten 4 innehåller en definition av begreppet ”mindre företag”. Ett företag som inte omfattas av definitionen av ”större företag” är att anse som ett litet företag.

Koncernbegreppet definieras i 1 kap. 4 §. I punkterna 5 och 6 i förevarande paragraf definieras vad som avses med större respektive mindre koncerner i lagens mening.

Enligt *punkten 5* avses med begreppet ”större koncerner” sådana koncerner som uppfyller mer än ett av de villkor som anges i a), b) och c). Bedömningen skall ske på samma sätt som i *punkten 3* med den skillnaden att uppgifterna om antal anställda, tillgångarnas värde och omsättningen skall avse den sammanlagda summan för koncernföretagen. Bedömningen utgår alltså från summan av de belopp som redovisas i koncernföretagens årsredovisningar eller bokslut. Det beror på att små koncerner inte är skyldiga att upprätta koncernredovisning.

Med en mindre koncern avses enligt *punkten 6* en koncern som inte utgör en ”större koncern”.

2 kap. 1 §

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.

Paragrafen anger vilka delar som en årsredovisning skall bestå av.

Av den nuvarande lydelsen av *andra stycket* följer att det är endast vissa företag som är skyldiga att foga en finansieringsanalys till årsredovisningen. Enligt paragrafens föreslagna nya lydelse kommer denna skyldighet i fortsättningen endast att åvila ”större företag”. Vad som avses med ”större företag” framgår av 1 kap. 3 §.

3 kap. 5 §

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

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

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

I fall som avses i andra stycket behöver ett mindre företag inte räkna om eller ändra föregående års poster, om det i stället i noterna lämnar upplysningar om den bristande jämförbarheten.

Enligt det nya fjärde stycket behöver mindre företag inte tillämpa andra stycket om omräkning av jämförelsetal om de i stället lämnar upplysningar om den bristande jämförbarheten i noterna. Vad som avses med mindre företag framgår av 1 kap. 3 §. Av de lämnade upplysningarna bör framgå att principerna för värdering, klassificering respektive indelning i poster har ändrats, vilka principer som har tillämpats tidigare och vilka som tillämpas nu samt anledningen till att företaget har bytt principer.

3 kap. 8 §

Större företag skall i balansräkningen eller i en not specificera större belopp som ingår i posterna Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter och Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter.

Enligt paragrafen skall vissa företag specificera större belopp som ingår i posterna Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter och Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter. Tidigare har denna skyldighet att specificera större belopp gällt för företag som överskridit något av gränsvärdena 10 anställda eller 24 miljoner i balansomsättning. Skyldigheten har nu avgränsats till ”större företag”. En definition av begreppet ”större företag” finns i 1 kap. 3 §.

3 kap. 10 §

Större företag skall i balansräkningen eller i en not specificera större avsättningar som har tagits upp under posten Övriga avsättningar i balansräkningen.

I paragrafen åläggs ”större företag” att specificera större avsättningar som har tagits upp under posten Övriga avsättningar i balansräkningen. Vad som avses med ”större företag” framgår av 1 kap. 3 §. Ändringen är av samma slag som i 3 kap. 8 §.

3 kap. 11 §

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

Ett företag som slår samman poster enligt första stycket skall i resultaträkningen, i anslutning till posten bruttovinst eller bruttoförlust, lämna uppgift om nettoomsättningen. Företaget skall i en not upplysa om skälen för sammanslagningen. Uppgift om nettoomsättningen får dock utelämnas om det är motiverat och Bolagsverket medger det.

Paragrafen innehåller bestämmelser om resultaträkning i förkortad form. Enligt den hittills gällande lydelsen av *första stycket* får resultaträkningen upprättas i förkortad form om det är motiverat av konkurrensskäl och företaget inte överstiger vissa i lagen angivna gränsvärden. Avgränsningen av de företag som får upprätta resultaträkning i förkortad form har i paragrafens föreslagna nya lydelse knutits till den föreslagna indelningen i ”större företag” och ”mindre företag”. Förslaget innebär att ”mindre företag” får upprätta resultaträkningen i förkortad form (under förutsättning att det är motiverat av konkurrensskäl). Vad som avses med ett mindre företag framgår av 1 kap. 3 §.

3 kap. 13 §

Intäkter och kostnader i annan verksamhet än företagets normala verksamhet skall redovisas som extraordinära intäkter och kostnader.

Större företag skall dessutom specificera extraordinära intäkter och kostnader till storlek och art i en not.

Ändringen i andra stycket är av samma slag som i 3 kap. 8 §. Vad som avses med större företag anges i 1 kap. 3 §.

4 kap. 11 §

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

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

Enligt den nuvarande lydelse av tredje stycket framgår att bestämmelsen i andra stycket endast gäller vissa företag. Enligt *andra styckets* föreslagna nya lydelse kommer denna skyldighet endast att omfatta ”större företag”. Av 1 kap. 3 § framgår vad som avses med ”större företag”.

5 kap. 6 §

Större företag skall, om företagets verksamhetsgrenar eller geografiska marknader avviker betydligt från varandra, lämna uppgift om netto-

omsättningens fördelning på verksamhetsgrenarna och marknaderna. Bedömningen av om företagets verksamhetsgrenar och marknader avviker betydligt från varandra skall göras med hänsyn till hur företaget normalt organiserar försäljningen av varor och tjänster.

Paragrafen ställer krav på upplysningar om hur nettoomsättningen fördelar sig på företagets rörelsegrenar eller geografiska marknader. I hittills gällande rätt är företag som har högst tio anställda och högst 24 miljoner i tillgångsvärden undantagna från skyldigheten att lämna uppgift om nettoomsättningens fördelning på geografiska marknader. I paragrafens föreslagna nya lydelse har detta undantag knutits till den nya indelningen i ”större företag” och ”mindre företag”. Det innebär att ”mindre företag” – enligt den definition som anges i 1 kap. 3 § – inte är skyldiga att lämna de angivna upplysningarna. I den föreslagna nya lydelsen undantas ”mindre företag” också från skyldigheten att lämna uppgift om nettoomsättningens fördelning på verksamhetsgrenar. Skälen för det har angetts i avsnitt 9.6.

I den nuvarande lagtexten undantas företag som upprättar resultaträkning i förkortad form från skyldigheten att lämna de angivna upplysningarna. Detta undantag återfinns inte i den nya lagtexten. Det beror på att det bland de företag som fortfarande måste lämna upplysningar om nettoomsättningens fördelning på olika geografiska marknader och verksamhetsgrenar inte längre finns några som även har rätt att upprätta resultaträkningen i förkortad form.

5 kap. 16 §

Större företag skall lämna uppgift om skillnaden mellan å ena sidan den inkomstskatt som har redovisats i resultaträkningen under räkenskapsåret och tidigare räkenskapsår samt å andra sidan den inkomstskatt som belöper sig på verksamheten för dessa år. Uppgift behöver dock inte lämnas om skillnaden är obetydlig.

Ändringen är av samma slag som i 3 kap. 8 § (jfr 1 kap. 3 §).

5 kap. 17 §

Större företag skall lämna uppgift om hur den för räkenskapsåret redovisade inkomstskatten fördelar sig på ordinärt och extraordinärt resultat.

Ändringen är av samma slag som i 3 kap. 8 §.

5 kap. 18 a §

Uppgift skall lämnas om de anställdas frånvaro på grund av sjukdom under räkenskapsåret. Den totala sjukfrånvaron skall anges i procent av de anställdas sammanlagda ordinarie arbetstid.

Uppgift skall också lämnas om

1. den andel av sjukfrånvaron som avser frånvaro under en sammanhängande tid av 60 dagar eller mer,
2. sjukfrånvaron för kvinnor respektive män samt

3. sjukfrånvaron för anställda i åldrarna 29 år eller yngre, 30–49 år och 50 år eller äldre.

Uppgift skall lämnas om de anställdas frånvaro på grund av sjukdom under räkenskapsåret. Den totala sjukfrånvaron skall anges i procent av de anställdas sammanlagda ordinarie arbetstid.

Sjukfrånvaron för varje grupp som avses i andra stycket 2 och 3 skall anges i procent av gruppens sammanlagda ordinarie arbetstid. Sådan uppgift skall inte lämnas om antalet anställda i gruppen är högst tio eller om uppgiften kan hänföras till en särskild individ.

Bestämmelserna i första–tredje styckena gäller inte anställda utomlands och inte heller företag *i vilka medelantalet anställda under de två senaste räkenskapsåren har uppgått till högst tio.*

Ändringen i det *femte stycket* är av redaktionell art.

6 kap. 1 §

Förvaltningsberättelsen skall innehålla en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat.

Upplysningar skall även lämnas om

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

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

3. företagets förväntade framtida utveckling,

4. företagets verksamhet inom forskning och utveckling,

5. företagets filialer i utlandet,

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

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

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

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

Utöver sådan information om verksamhetens miljöpåverkan som skall lämnas enligt första och andra styckena skall företag som bedriver verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig enligt miljöbalken (1998:808) lämna upplysningar i övrigt om verksamhetens påverkan på den yttre miljön.

Andra stycket 3 och 5 gäller inte *mindre företag*.

I *fjärde stycket* undantas vissa företag från skyldigheten att lämna upplysningar om företagets förväntade framtida utveckling och om företagets filialer i utlandet. Hittills har undantaget omfattat företag som har högst tio anställda och högst 24 miljoner i tillgångsvärden. I den föreslagna nya lydelsen har undantaget i stället knutits till den i 1 kap. 3 § angivna indelningen i ”större företag” och ”mindre företag”.

7 kap. 2 §

Ett moderföretag som är dotterföretag behöver inte upprätta koncernredovisning, om

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

2. det överordnade moderföretagets koncernredovisning har upprättats och reviderats enligt lagstiftning som har tillkommit i enlighet med Europeiska gemenskapernas direktiv av den 13 juni 1983 om sammanställd redovisning (83/349/EEG), *eller på likvärdigt sätt.*

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

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

Första stycket gäller inte,

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

2. om andelarna i moderföretaget eller skuldebrev som moderföretaget har utfärdat är inregistrerade på en börs inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

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

Paragrafen innehåller ett undantag från vad som sägs i 7 kap. 1 § om att moderföretag skall upprätta koncernredovisning. Enligt detta undantag behöver ett moderföretag som självt är dotterföretag i en koncern i vissa fall inte upprätta någon koncernredovisning.

En förutsättning för att undantagsbestämmelsen skall kunna tillämpas har hittills varit att det överordnade moderföretaget lyder under lagstiftningen i en stat inom EES. Denna förutsättning har tagits bort. Vidare har *punkten 2* (den hittillsvarande punkten 3) justerats. Där har hittills krävts att det överordnade moderföretagets koncernredovisning har upprättats och reviderats enligt lagstiftning som bygger på det sjunde bolagsrättsliga direktivet. Enligt den föreslagna nya lydelsen godtas också att det överordnade moderbolagets koncernredovisning har upprättats och reviderats på ett *likvärdigt sätt.*

Vad som avses med likvärdigt sätt får bedömas från fall till fall. En utgångspunkt är att den svenska koncernens verksamhet måste komma till uttryck i det överordnade moderbolagets koncernredovisning på ett sätt och enligt sådana principer som nära överensstämmer med hur den skulle ha presenterats i en svensk redovisning. Undantaget är bl.a. avsett att kunna utnyttjas om det överordnade moderföretaget upprättar sin

koncernredovisning enligt International Accounting Standards och International Financial Reporting Standards.

7 kap. 3 §

Moderföretag *i mindre koncerner* behöver inte upprätta koncernredovisning.

Första stycket gäller inte om andelar i moderföretaget eller något av dotterföretagen eller skuldebrev som moderföretaget eller något av dotterföretagen har utfärdat är inregistrerade vid en börs inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Hittills har ett moderföretag i en koncern varit befriat från skyldigheten att upprätta koncernredovisning om antalet anställda i koncernen har uppgått till högst tio och koncernföretagens sammanlagda tillgångar har uppgått till högst 24 miljoner kr. Undantaget från skyldigheten att upprätta koncernredovisning har nu knutits till den nya gränsdragningen mellan ”större koncerner” och ”mindre koncerner” som kommer till uttryck i 1 kap. 3 §.

7 kap. 4 §

Koncernredovisningen skall bestå av

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

I paragrafen har det hittills funnit ett andra stycke med en bestämmelse om att vissa större koncerner samt koncerner vars moderbolag är börsnoterade är skyldiga att upprätta en finansieringsanalys för koncernen. Bestämmelsen finns inte kvar i paragrafens föreslagna nya lydelse. Det sammanhänger med förslaget till ändring i 7 kap. 3 §, en ändring som innebär att kravet på upprättande av koncernredovisning kommer att gälla i färre koncerner än tidigare. De har bedömts att i de förhållandevis stora koncerner där koncernredovisning i fortsättningen måste upprättas är det regelmässigt motiverat med en finansieringsanalys.

Frågan har behandlats i avsnitt 9.6.

7 kap. 8 §

Koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen skall var för sig utgöra en sammanställning av balansräkningarna respektive resultaträkningarna för moderföretaget och de dotterföretag som omfattas av koncernredovisningen. Sammanställningen skall göras med tillämpning av 9–13 §§ och 18–24 §§. Vid redovisningen av andelar i andra företag än dotterföretag skall 25–30 §§ beaktas. I övrigt tillämpas 3 kap. *Vad som sägs där om större och mindre företag skall dock i stället avse större och mindre koncerner.*

Vad som i ett aktiebolag har avsatts till kapitalandelsfonden enligt 28 § andra stycket skall redovisas som en särskild post under Andra fonder i koncernbalansräkningen. Sådant belopp skall anses som bundet eget kapital.

I paragrafens *första stycke* har tydliggjorts att vid tillämpningen av bestämmelserna i 3 kap. skall vad där sägs om mindre och större företag i stället avse mindre och större koncerner. I stället har det hittills gällande tredje stycket, som har innehållit en liknande bestämmelse, tagits bort.

Den bestämmelse som hittills funnits i paragrafens fjärde stycke om resultaträkning i förkortad form har inte längre ansetts vara nödvändig eftersom möjligheten att upprätta resultaträkning i förkortad form numera anknyter till samma gränsvärde som skyldigheten att upprätta koncernredovisning. Det innebär att ett moderföretag som är skyldigt att upprätta en koncernredovisning också alltid skall upprätta en fullständig resultaträkning för koncernen.

7 kap. 14 §

Bestämmelserna om tilläggsupplysningar i 5 kap. 2–7, 10–18 och 18 b–25 §§ tillämpas även på koncernredovisningen. *Vad som sägs där om större och mindre företag skall dock i stället avse större och mindre koncerner.* Tilläggsupplysningarna skall lämnas på det sätt som anges i 5 kap. 1 § första stycket andra och tredje meningarna och andra stycket.

I paragrafen anges vilka bestämmelser om tilläggsupplysningar som skall tillämpas vid upprättandet av koncernredovisningen. I den nya andra meningen har tydliggjorts att vad som sägs i 5 kap. om större och mindre företag i stället skall avse större och mindre koncerner (om dessa begrepp, se 1 kap. 3 §).

7 kap. 31 §

Förvaltningsberättelse och finansieringsanalys för koncernen skall upprättas med tillämpning av 6 kap. 1 § och 3–5 §§. *Vad som sägs i 6 kap. 1 § om mindre företag skall dock i stället avse mindre koncerner.*

Av paragrafen framgår att bl.a. bestämmelserna i 6 kap. 1 § skall tillämpas vid upprättandet av den förvaltningsberättelse som skall ingå i koncernredovisningen. I den nya andra meningen har klargjorts att vad som sägs i 6 kap. 1 § fjärde stycket om mindre företag i stället skall avse mindre koncerner (om detta begrepp, se 1 kap. 3 §).

8 kap. 3 §

Den skyldighet att offentliggöra årsredovisningen som följer av 6 kap. 2 § bokföringslagen (1999:1078) skall fullgöras på följande sätt. På samma sätt skall även revisionsberättelsen offentliggöras.

1. Aktiebolag

Bestyrkta kopior av handlingarna skall ha kommit in till registreringsmyndigheten inom en månad efter det att bolagsstämman fastställde balansräkningen och resultaträkningen.

På kopian av årsredovisningen skall en styrelseledamot eller den verkställande direktören teckna bevis om att balansräkningen och resultaträkningen har fastställts. Uppgift skall också lämnas om fastställelse-dagen. Beviset skall även innehålla uppgift om bolagsstämmans beslut beträffande bolagets vinst eller förlust.

2. Ekonomiska föreningar

Kopior av handlingarna skall hållas tillgängliga för alla som är intresserade senast från en månad efter det att föreningsstämman fastställde balansräkningen och resultaträkningen. Efter särskilt föreläggande av registreringsmyndigheten skall bestyrkta kopior av handlingarna ges in dit. Sådant föreläggande skall utfärdas när någon begär det. Föreningar som enligt 1 kap. 3 § utgör större företag och föreningar som är moderföretag i koncerner som enligt samma paragraf utgör större koncerner är skyldiga att ge in handlingarna till registreringsmyndigheten även om något föreläggande inte har utfärdats. Handlingarna skall i dessa fall ha kommit in till myndigheten inom en månad från fastställelsebeslutet.

På kopian av årsredovisningen skall en styrelseledamot eller den verkställande direktören teckna bevis om att balansräkningen och resultaträkningen har fastställts. Uppgift skall också lämnas om fastställelse-dagen. Beviset skall även innehålla föreningsstämmans beslut beträffande föreningens vinst eller förlust.

3. Handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare

Kopior av handlingarna skall ha kommit in till registreringsmyndigheten inom sex månader efter räkenskapsårets utgång.

4. Stiftelser

Kopior av handlingarna skall ha kommit in till registreringsmyndigheten inom sex månader efter räkenskapsårets utgång. Beträffande kollektivavtalsstiftelser samt stiftelser som avses i 9 kap. 10 § första stycket stiftelselagen (1994:1220) gäller i stället att bestyrkta kopior skall hållas tillgängliga för alla som är intresserade senast från sex månader efter räkenskapsårets utgång.

5. Övriga företag

Kopior av handlingarna skall hållas tillgängliga för alla som är intresserade senast från sex månader efter räkenskapsårets utgång. Efter särskilt föreläggande av registreringsmyndigheten skall bestyrkta kopior av handlingarna ges in dit. Sådant föreläggande skall utfärdas när någon begär det. Större företag eller moderföretag i större koncerner är skyldiga att ge in handlingarna till registreringsmyndigheten även om något föreläggande inte har meddelats. Handlingarna skall i dessa fall ha kommit in till myndigheten inom sex månader från räkenskapsårets utgång.

I paragrafen regleras ett företags skyldighet att offentliggöra årsredovisning och revisionsberättelse.

Ändringarna i första stycket 2 och 5 beror på den nya indelningen i större och mindre företag respektive större och mindre koncerner som kommer till uttryck i 1 kap. 3 §.

9 kap. 1 §

Följande företag skall minst en gång under ett räkenskapsår som omfattar mer än tio månader lämna en särskild redovisning (delårsrapport):

1. företag vars andelar eller skuldebrev är noterade vid en börs, en auktoriserad marknadsplats eller någon annan reglerad marknad inom det Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, och

2. företag som enligt 1 kap. 1 § andra stycket lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller 1 kap. 1 § andra stycket lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag är skyldiga att upprätta koncernredovisning enligt de lagarna.

Delårsrapporten skall avse företagets verksamhet från räkenskapsårets början. Minst en rapport skall omfatta en period av minst hälften och högst två tredjedelar av räkenskapsåret.

Delårsrapporten skall avfattas på svenska i vanlig läsbar form.

Paragrafen reglerar skyldigheten att upprätta delårsrapport.

I *första stycket 1* anges när företag är skyldigt att upprätta delårsrapport. Hittills har denna skyldighet inträtt i tre fall, dels när företaget driver näringsverksamhet och har nettotillgångar på mer än 1 000 prisbasbelopp, dels när företaget har mer än 200 anställda och dels när företagens andelar eller skuldebrev är noterade vid börs eller auktoriserad marknadsplats. Ändringen innebär att delårsrapport i fortsättningen måste upprättas endast i den tredje situationen.

Liksom hittills kan dock också – såsom framgår av första stycket 2 – vissa företag som bedriver finansiell verksamhet vara skyldiga att upprätta delårsrapporter, trots att deras aktier eller skuldebrev inte är noterade på börs eller auktoriserad marknadsplats.

Frågan har behandlats i avsnitt 10.

9 kap. 3 §

I en delårsrapport skall det översiktligt redogöras för verksamheten och resultatutvecklingen samt för investeringar och förändringar i likviditet och finansiering sedan föregående räkenskapsårs utgång. Vidare skall det lämnas beloppsuppgifter om nettoomsättningen och resultatet före bokslutsdispositioner och skatt under rapportperioden. Om det finns särskilda skäl, får en ungefärlig beloppsuppgift om resultatet lämnas. Bestämmelserna i 6 kap. 1 § andra stycket 1 och 2 gäller också i fråga om delårsrapport.

Ett moderföretag skall i delårsrapporten, utöver uppgifter om moderföretaget, lämna uppgifter för koncernen motsvarande vad som sägs i första stycket. Uppgifter om nettoomsättning och resultat skall avse beloppen efter avdrag för interna poster inom koncernen och vara beräknade med hänsyn tagen till internvinsteliminering.

Sådana uppgifter om koncernen som anges i andra stycket behöver inte lämnas, om

1. företaget i enlighet med 7 kap. 2 § inte har upprättat någon koncernredovisning för närmast föregående räkenskapsår,
2. det moderföretag vars koncernredovisning har getts in till registreringsmyndigheten enligt 7 kap. 2 § har upprättat en delårsrapport som omfattar samma rapportperiod som företagens delårsrapport,
3. moderföretagets delårsrapport innehåller likvärdiga uppgifter som omfattar även koncernen, och
4. företaget i sin egen delårsrapport lämnar uppgift om moderföretagets namn, organisationsnummer eller, i förekommande fall, personnummer samt säte.

Om uppgifter utelämnas enligt tredje stycket, gäller vad som sägs i 2 § också den delårsrapport som avses i tredje stycket 2. Är den delårsrapporten inte avfattad på svenska, får registreringsmyndigheten, om rapporten skall sändas in till registreringsmyndigheten, förelägga företaget att sända in också en bestyrkt översättning till svenska. Ett sådant föreläggande skall utfärdas om någon begär det.

Enligt den nya lydelsen i *andra stycket* skall ett moderföretag som upprättar delårsrapport också lämna uppgifter för koncernen av det slag som föreskrivs i paragrafens första stycke. Hittills har denna skyldighet förelegat endast om koncernen överskridit vissa i 7 kap. 4 § angivna gränsvärden. Ändringen är föranledd av att dessa gränsvärden enligt förslaget skall utmönstras ur lagen.

19.8 Förslaget till lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078)

1 kap. 2 §

I denna lag betyder

1. företag: en fysisk eller juridisk person som är bokföringsskyldig enligt denna lag,

2. verksamhet: näringsverksamhet eller annan verksamhet som omfattas av bokföringsskyldighet enligt denna lag,

3. moderföretag: företag som utgör moderföretag enligt definitionen i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554),

4. koncern: vad som utgör koncern enligt definitionen i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen,

5. bokföringspost: varje enskild notering i grundbokföringen eller huvudbokföringen,

6. affärshändelser: alla förändringar i storleken och sammansättningen av ett företags förmögenhet som beror på företagets ekonomiska relationer med omvärlden, såsom in- och utbetalningar, uppkomna fordringar och skulder samt egna tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat,

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

8. räkenskapsinformation:

a) sådana sammanställningar av uppgifter som avses i

– 4 kap. 3 § (balansräkning),

– 5 kap. 1 § (grundbokföring och huvudbokföring),

– 5 kap. 4 § (sidoordnad bokföring),

– 5 kap. 6 § (verifikation),

– 5 kap. 7 § (handling m.m. som en verifikation hänvisar till),

– 5 kap. 11 § (systemdokumentation och behandlingshistorik),

– 6 kap. 2 § (årsredovisning),

– 6 kap. 4 § (årsbokslut),

– 6 kap. 5 § (noter till balansräkning och resultaträkning),

– 6 kap. 10 § (förenklat årsbokslut), samt

– 6 kap. 12 § (specifikation av balansräkningspost).

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

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

Paragrafen innehåller definitioner av vissa i lagen använda begrepp. Den tidigare definitionen i punkten 2 av vad som avses med bokslutsföretag, dvs. företag som är skyldiga att avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut eller en årsredovisning, har tagits bort. Det beror på att, enligt förslaget, alla bokföringsskyldiga företag skall avsluta den löpande bokföringen antingen med en årsredovisning, ett årsbokslut eller ett förenklat årsbokslut. Utmönstringen av begreppet bokslutsföretag har också fått till följd att det hittillsvarande andra stycket har kunnat tas bort.

Punkten 8 (tidigare 9) innehåller en uppräkningslista av vad som skall betraktas som räkenskapsinformation. Uppräkningslistan har kompletterats med en hänvisning till de nya reglerna om förenklat bokslut.

Hänvisningen till 6 kap. 11 § har ändrats till 6 kap. 12 §. Ändringen beror på en ny paragrafindelning.

1 kap. 4 §

Räkenskapsinformation som företaget självt upprättar enligt denna lag skall avfattas på svenska, danska, norska eller engelska.

Om det finns särskilda skäl, får Skatteverket tillåta att ett företag, trots bestämmelserna i första stycket, upprättar räkenskapsinformationen på annat språk. Ett företag som har fått ett sådant tillstånd skall dock, om en myndighet begär det, på egen bekostnad översätta räkenskapsinformationen till något av de språk som anges i första stycket.

Tillstånd enligt andra stycket ges av Finansinspektionen när det gäller företag som står under inspektionens tillsyn.

Av 2 kap. 5 § årsredovisningslagen följer att en årsredovisning alltid skall avfattas på svenska.

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om vilket språk som skall användas i bokföringen. Frågan har behandlats i avsnitt 11.2.

Av *första stycket* framgår att räkenskapsinformation får upprättas på svenska, danska, norska eller engelska. Bestämmelsen avser enbart sådan räkenskapsinformation som upprättas av företaget självt. Några särskilda språkkrav ställs alltså inte upp när det gäller externt erhållen räkenskapsinformation, såsom inköpsfakturer som utgör verifikationer. Dessa får alltid vara på det språk som avsändaren valde att upprätta dem på.

I det *andra stycket* finns en undantagsbestämmelse från huvudregeln i första stycket. Skattemyndigheten kan sålunda tillåta att ett företag upprättar räkenskapsinformation på något annat språk än svenska, danska, norska eller engelska. Dispensmöjligheten avser inte sådan räkenskapsinformation som omfattas av särskilda språkkrav, t.ex. årsbokslut.

Möjligheten att upprätta räkenskapsinformation på andra språk än de som är uttryckligen tillåtna enligt första stycket är avsedd för situationer då det finns en naturlig anknytning till det land i vilket det språk används som dispensansökan avser. Sålunda bör dispens kunna komma ifråga när det gäller företag som ingår i en gränsöverskridande koncern och därför har koncerngemensamma ekonomisystem eller en koncerngemensam administration. Tillstånd bör också någon gång kunna ges till företag som inte ingår i en gränsöverskridande koncern men där det av andra skäl framstår som rimligt att bokföringen upprättas på ett annat språk, exempelvis då företagaren har utländsk bakgrund och upprättandet av en svensk bokföring skulle innebära i förhållande till verksamhetens omfattning oproportionerliga svårigheter. Det är självklart att tillstånd endast bör ges när det står klart att något missbruk inte kan befaras. Det ligger också i sakens natur att myndigheten bör vara mera restriktiv om det är fråga om språk där en översättning är förenad med höga kostnader. Tillstånd bör å den andra sidan kunna ges mera generöst om det är fråga om ett språk som kan översättas enkelt och utan stora kostnader.

Även om tillstånd ges skall ett företag, enligt stycket andra mening, på egen bekostnad ta fram en översättning till svenska, danska, norska eller engelska, om en myndighet begär det.

Av *tredje stycket* framgår att tillstånd ges av Finansinspektionen när det gäller företag som står under inspektionens tillsyn.

I *fjärde stycket* finns en erinran om att årsredovisningen, trots vad som sägs i första stycket, alltid skall vara upprättad på svenska.

2 kap. 2 §

Följande juridiska personer är bokföringsskyldiga i den utsträckning som anges i andra-fjärde styckena:

1. ideella föreningar,
2. registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av sådana samfund enligt lagen (1998:1593) om trossamfund,
3. samfällighetsföreningar enligt 17 § lagen (1973:1150) om förvaltning av samfälligheter,
4. viltvårdsområdesföreningar enligt 1 § lagen (2000:592) om viltvårdsområden,
5. fiskevårdsområdesföreningar enligt 1 § lagen (1981:533) om fiskevårdsområden.

Juridiska personer som anges i första stycket är bokföringsskyldiga, om värdet av tillgångarna, beräknat enligt 4 §, överstiger *en och en halv miljon kronor*. Bokföringsskyldigheten inträder

1. från och med tidpunkten för den juridiska personens bildande, om tillgångarna då överstiger det angivna gränsbeloppet, eller

2. från och med det kalenderår vid vars ingång värdet av tillgångarna överstiger gränsbeloppet.

Bokföringsskyldigheten enligt andra stycket upphör, om tillgångarnas värde vid utgången av de tre senaste räkenskapsåren har varit lägre än det angivna gränsbeloppet.

Om den juridiska personen bedriver näringsverksamhet eller är moderföretag i en koncern, är den bokföringsskyldig även om förutsättningarna enligt andra stycket inte är uppfyllda. *Är den juridiska personen bokföringsskyldig enbart på den grund att den bedriver näringsverksamhet, omfattar dock bokföringsskyldigheten enbart näringsverksamheten.*

I paragrafens *andra stycke* framgår att ideella föreningar m.fl. juridiska personer är bokföringsskyldiga endast om värdet på dess tillgångar överstiger en och en halv miljon kronor. Det tidigare gränsvärdet har varit uttryckt i prisbasbelopp. Frågan har behandlats i avsnitt 4.

Det *fjärde stycket* har kompletterats med en bestämmelse som begränsar bokföringsskyldighetens omfattning. Tidigare har bokföringsskyldigheten i de nu aktuella slagen av juridiska personer omfattat hela den bedrivna verksamheten. Den nu föreslagna lydelsen innebär att exempelvis en ideell förening är bokföringsskyldig enbart för näringsverksamheten, om bokföringsskyldigheten har uppkommit endast på grund av att föreningen bedriver näringsverksamhet. Om en idrottsförening utan mera omfattande tillgångar bedriver viss näringsverksamhet, t.ex. försäljning av klubbtröjor, får den alltså begränsa bokföringen till sådant som har med denna verksamhet att göra. Om en ideell förening däremot är bokföringsskyldig därför att den har tillgångar på mer än en och en halv miljon kronor eller därför att den är moderföretag i en koncern, blir den bokföringsskyldig för hela den bedrivna verksamheten, dvs. för såväl eventuell näringsverksamhet som annan verksamhet.

Bestämmelsen är inte avsedd att hindra en ideell förening som i och för sig inte är bokföringsskyldig för hela sin verksamhet att ändå låta bokföringen omfatta hela verksamheten. Bestämmelsen hindrar inte heller en anslagsgivande myndighet att kräva att en mottagare av anslag upprättar en bokföring avseende hela verksamheten.

2 kap. 3 §

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

1. från och med tidpunkten för stiftelsens bildande, om tillgångarna då överstiger det angivna gränsbeloppet, eller

2. från och med det kalenderår vid vars ingång värdet av tillgångarna överstiger gränsbeloppet.

Bokföringsskyldigheten enligt första stycket upphör, om tillgångarnas värde vid utgången av de tre senaste åren har varit lägre än det angivna gränsbeloppet.

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

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

7. personalstiftelser enligt 27 § samma lag.

Är stiftelsen bokföringsskyldig enbart på den grund att den bedriver näringsverksamhet, omfattar bokföringsskyldigheten enbart näringsverksamheten.

Det nya fjärde stycket innehåller motsvarande bestämmelse som i 2 kap. 2 § fjärde stycket andra meningen. Begränsningsreglen kommenteras i anslutning till den bestämmelsen.

4 kap. 1 §

Ett företag skall

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

Paragrafen innehåller en sammanfattning av de krav som ställs upp i lagen. Det tidigare andra stycke har arbetats in i det första stycket. Ändringen beror på att begreppet ”bokslutsföretag” inte längre används i lagen. Genom ändringen framgår att samtliga bokföringsskyldiga företag

skall upprätta s.k. öppningsbalansräkning och avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning eller ett bokslut. Förslagen har behandlats i avsnitt 6.2.

4 kap. 3 §

När bokföringsskyldighet inträder eller när grunden för sådan skyldighet ändras, *skall företaget utan dröjsmål upprätta en särskild balansräkning.*

Vid upprättandet av *den särskilda* balansräkningen gäller 6 kap. 4 § andra stycket *eller, om företaget är ett sådant företag som avses i 6 kap. 3 § andra stycket, 6 kap. 10 § i tillämpliga delar.*

I paragrafen finns bestämmelser om s.k. öppningsbalansräkning.

Ändringen i *andra stycket* är en följd av att enskilda näringsidkare och vissa handelsbolag har möjlighet att upprätta ett förenklat bokslut enligt de nya bestämmelserna i 6 kap. 3 och 10 §§.

5 kap. 1 §

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

Affärshändelser som avser mottagna gåvor som kommer att utgöra varulager i mottagarens verksamhet behöver inte bokföras, om det är förenligt med god redovisningssed.

Paragrafen innehåller grundläggande krav på grund- och huvudbokföring. Huvudregeln är att samtliga affärshändelser (jfr 1 kap. 2 § första stycket 7) skall bokföras. Det nya *andra stycket* innehåller ett undantag från huvudregeln. Affärshändelser som består av gåvor av tillgångar som kommer att utgöra varulager hos mottagaren behöver sålunda inte bokföras, under förutsättning att det i det enskilda fallet är förenligt med god redovisningssed. Typiskt sett torde undantagsmöjligheten kunna tillämpas vid insamling av begagnade kläder, möbler, husgeråd och liknande som mottagaren avser att sälja vidare. För att undantagsmöjligheten skall kunna tillämpas fordras emellertid att det är förenligt med god redovisningssed. Detta gör det möjligt att i praxis och bokföringsrekommendationer dra upp närmare riktlinjer för när bestämmelsen får tillämpas. En situation då bestämmelsen normalt torde kunna tillämpas är då gåvor lämnas i form av föremål med svårbestämbart men förmodat lågt värde och en värdebestämning inte är praktiskt möjligt förrän tillgången har sålts vidare. Undantaget är dock inte avsett att kunna utnyttjas i fråga om gåvor med ett lätt fastställbart marknadsvärde (exempelvis noterade värdepapper) eller när värdet kan bedömas vara betydande (exempelvis fastigheter). Förslaget har behandlats i avsnitt 5.2.

5 kap. 2 §

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

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

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

Vad som sägs i tredje stycket gäller också *andra företag*, om det endast förekommer ett mindre antal fakturor eller andra handlingar i verksamheten och fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp.

I paragrafen finns bestämmelser om löpande bokföring. Av huvudregeln i första stycket framgår att kontanta in- och utbetalningar skall bokföras senast påföljande arbetsdag och att andra affärshändelser skall bokföras så snart det kan ske. I andra–fjärde styckena finns undantag från denna skyldighet.

Bestämmelsen i det *tredje stycket* innebär att vissa företag kan tillämpa den s.k. kontantmetoden. Det gäller företag som uppfyller två kriterier. För det första skall företagets nettoomsättning normalt uppgå till högst tre miljoner kronor. För det andra skall företaget inte omfattas av bestämmelserna om årsredovisning i 6 kap. 1 §. I den mån ett företag inte uppfyller båda dessa kriterier får det inte tillämpa kontantmetoden annat än under de förutsättningar som anges i fjärde stycket.

Hittills har lagtexten uppställt ett ytterligare villkor för användandet av kontantmetoden, ”om det är förenligt med god redovisningssed”. Detta villkor har tagits bort.

Enligt det *fjärde stycket* kan även andra företag vissa förhållanden tillämpa kontantmetoden. Till följd av ändringarna i tredje stycket har det skett en mindre ändring i fjärde stycket. Någon ändring i sak är inte avsedd.

5 kap. 4 §

Vid bokföringen skall konton över tillgångar, avsättningar, skulder *och eget kapital* specificeras i en sidoordnad bokföring i den utsträckning det behövs för att ge en tillfredsställande kontroll och överblick.

Paragrafen innehåller en bestämmelse om att konton över tillgångar, avsättningar och skulder skall specificeras i en sidoordnad bokföring om det behövs för att ge en tillfredsställande kontroll och överblick. Den sidoordnade bokföringen kan bestå av exempelvis anläggningsregister samt kund- och leverantörsreskontror. Hittills har kravet på sidoordnad bokföring inte avsett eget kapital. I vissa fall kan emellertid också poster som ingår i eget kapital behöva brytas upp på delposter för att en tillfredsställande kontroll och överblick skall kunna erhållas. Så kan exempelvis vara fallet i ett handelsbolag där de olika delägarna har rätt till en viss del av eget kapital som är beroende av såväl vad som har avtalats mellan bolagsmännen som hur stora uttag eller insättningar som har skett. Kravet på sidoordnad bokföring har därför utsträckts till att också avse eget kapital.

6 kap. 1 §

Företag som tillhör någon eller några av följande kategorier skall för varje räkenskapsår avsluta bokföringen med en årsredovisning och offentliggöra den enligt 2 §:

1. aktiebolag,
2. ekonomiska föreningar,
3. handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare,
4. företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag,
5. stiftelser som är bokföringsskyldiga enligt denna lag, dock inte stiftelser som får använda sina tillgångar uteslutande till förmån för medlemmar av en viss eller vissa släkter och som är bokföringsskyldiga endast på grund av 2 kap. 3 § första stycket,
6. företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:
 - a) medelantalet anställda i företaget har under båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
 - b) nettovärdet av företagets tillgångar enligt företagets balansräkningar för de två senaste räkenskapsåren har uppgått till mer än 25 miljoner kronor,
 - c) nettoomsättningen enligt företagets resultaträkningar för båda de två senaste räkenskapsåren har uppgått till mer än 50 miljoner kronor,
7. företag som är moderföretag i en koncern vilken uppfyller mer än ett av följande villkor:
 - a) medelantalet anställda hos koncernföretagen har under båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
 - b) nettovärdet av koncernföretagens tillgångar enligt koncernföretagens balansräkningar har på moderföretagets balansdag uppgått till mer än 25 miljoner kronor,
 - c) nettoomsättningen i koncernföretagen enligt koncernföretagens resultaträkningar har för båda de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50 miljoner kronor.

Av paragrafen framgår vilka företag som skall avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning (jfr avsnitt 8).

Punkten 6 anger när ett företag som inte omfattas av punkterna 1–5 skall upprätta en årsredovisning. Bestämmelsen har hittills gällt ”bokslutsföretag”. Lagförslaget innebär att alla bokföringspliktiga företag skall upprätta ett bokslut. Begreppet ”bokslutsföretag” har därför utmönstrats och i förevarande sammanhang ersatts av ”företag”. I praktiken torde detta inte innebära någon förändring.

Hittills har skyldigheten att upprätta årsredovisning enligt förevarande punkt avsett bokslutsföretag som överskridit 10/24-gränsvärdet, dvs. företag som haft mer än tio anställda eller tillgångsvärden på mer än 24 miljoner kronor. Detta har nu ersatts av det nya 50/25/50-gränsvärdet. Det innebär att ett företag är skyldigt att upprätta årsredovisning om det uppfyller mer än ett av följande tre kriterier; medelantalet anställda överstiger 50, nettovärdet av företagets tillgångar överstiger 25 miljoner kr, företagets årliga nettoomsättning överstiger 50 miljoner kr. Det är alltså fråga om samma gränsvärde som i bl.a. 1 kap. 3 § punkten 3 årsredovisningslagen. Gränsvärdets utformning kommenteras närmare i anslutning till den bestämmelsen.

Punkten 7 innehåller ett nytt gränsvärde för när ett moderföretag i en koncern skall upprätta årsredovisning. Gränsvärdet är uppbyggt på samma sätt som i punkten 6 men avser förhållandena i koncernen. Ett

liknande gränsvärde finns i 1 kap. 3 § 5 årsredovisningslagen. Gränsvärdets utformning har kommenterats i anslutning till den paragrafen.

6 kap. 3 §

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

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

Lagförslaget innebär att samtliga bokföringspliktiga företag skall avsluta den löpande bokföringen med ett bokslut. I den mån bokslutet inte upprättas såsom en årsredovisning skall det ha formen av ett årsbokslut. Detta framgår av *första stycket*.

I det nya *andra stycket* har klargjorts att årsbokslutet som huvudregel skall upprättas enligt de särskilda bestämmelserna i 4–9 §§. Detta överensstämmer i sak med hittills gällande rätt. En nyhet är att företag som inte är skyldiga att upprätta årsredovisning och vars nettomsättning uppgår till högst tre miljoner kronor får upprätta ett *förenklat årsbokslut*. Det förenklade årsbokslutet behandlas i 10 §.

6 kap. 4 §

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

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

- 1 kap. 3 § om vad som avses med andelar,
- 1 kap. 4–6 §§ om koncern- och intresseföretagsdefinitioner,
- 2 kap. 2 § om överskådlighet och god redovisningssed,
- 2 kap. 4 § om andra grundläggande redovisningsprinciper,
- 2 kap. 7 § om undertecknande,
- 3 kap. 1 och 2 §§ om balans- och resultaträkningarnas innehåll,
- 3 kap. 3 och 4 §§ om uppställningsformer,
- 3 kap. 9 §§ om avsättningar
- 3 kap. 12 § och 13 § första stycket om nettoomsättning och extraordinära poster,
- 4 kap. 1 och 2 §§ om vad som är anläggningstillgångar och omsättningstillgångar,
- 4 kap. 3 § om anskaffningsvärdet för anläggningstillgångar,
- 4 kap. 4 § om avskrivning av anläggningstillgångar,
- 4 kap. 5 § om nedskrivning av anläggningstillgångar,
- 4 kap. 9 § om värdering av omsättningstillgångar,
- 4 kap. 10 § om värdering av pågående arbeten,
- 4 kap. 11 § om varulagrets anskaffningsvärde,
- 4 kap. 12 § om redovisning till bestämd mängd och fast värde,
- 4 kap. 13 § om omräkning av fordringar och skulder i utländsk valuta, och.
- 4 kap. 15 § om periodisering av vissa belopp vid upptagande av lån.

Ett företag som upprättar ett årsbokslut skall tillämpa de i paragrafen särskilt angivna bestämmelserna i årsredovisningslagen. Skälen till ändringarna har behandlats i avsnitt 7.2.

I *andra stycket* har hänvisningarna till bestämmelserna i 2 kap. 5 och 6 §§ årsredovisningslagen om språk, form och valuta tagits bort. I stället har motsvarande bestämmelser tagits in i *första stycket*. Bestämmelsen om att årsbokslutet måste upprättas på svenska har dock tagits in i första stycket. Även bestämmelsen i 2 kap. 6 § årsredovisningslagen om att beloppen i årsredovisningen skall anges i företagets redovisningsvaluta saknar motsvarighet i de nya bestämmelserna om årsbokslut. Det sammanhänger med att de företag som får avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut alltid måste ha svenska kronor som redovisningsvaluta. I den nya lagtexten har därför angetts att beloppen i årsbokslutet skall vara angivna i svenska kronor.

6 kap. 7 §

För varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen skall det framgå hur värdet har beräknats.

Paragrafen har i sin hittills gällande lydelse innehållit ett antal detaljerade krav på att upplysningar skall lämnas om bl.a. anskaffningsvärde, avskrivningar, nedskrivningar och ackumulerade avskrivningar. Dessa bestämmelser har nu ersatts av en allmän bestämmelse om att det av årsbokslutet skall framgå hur värdet på anläggningstillgångarna har beräknats. Frågan har behandlats i avsnitt 7.2.

6 kap. 10 §

Ett förenklat årsbokslut skall bestå av en resultaträkning och en balansräkning. Det skall upprättas enligt god redovisningssed och upprättas i vanlig läsbar form.

I handelsbolag skall det förenklade årsbokslutet skrivas under av samtliga obegränsat ansvariga delägare. I övriga företag skall årsbokslutet skrivas under av den redovisningsskyldige eller dennes ställföreträdare.

Den nya paragrafen innehåller bestämmelser om innehållet i och formen för ett s.k. förenklat årsbokslut. Frågor kring förenklade årsbokslut har behandlats i avsnitt 7.1.

Enligt den nya lydelsen av 4 § kan enskilda näringsidkare och vissa handelsbolag, i stället för att upprätta en årsredovisning eller ett sedvanligt årsbokslut, i stället upprätta ett förenklat årsbokslut. Det förenklade årsbokslutet skall vid tillämpningen av bestämmelser i annan lagstiftning, exempelvis lagen om handelsbolag och enkla bolag, jämföras med ett sedvanligt årsbokslut. Bestämmelserna i 4–9 §§ bokföringslagen om vad ett årsbokslut skall innehålla är däremot inte tillämpliga vid upprättandet av ett förenklat årsbokslut.

Av *första stycket* framgår att ett förenklat bokslut skall innefatta en resultaträkning och en balansräkning. Bokslutet skall upprättas enligt god redovisningssed och vara i vanlig läsbar form. Det kan förväntas att normgivande organ kommer att ge ytterligare vägledning för hur

bokslutet skall upprättas exempelvis vad gäller redovisnings- och värderingsprinciper. Kraven på bokslutet bör kunna sättas olika högt beroende på företagets förhållanden och omfattning. När det gäller företag som är skyldiga att deklarerat till Skatteverket är det naturligt att årsbokslutet innehåller den information som Skatteverket behöver.

Det *andra stycket* innehåller vissa formkrav beträffande underskrift av ett förenklat bokslut.

6 kap. 12 §

För varje sammandragen post i den balansräkning som skall ingå i årsredovisningen eller årsbokslutet skall, om inte postens sammanställning klart framgår av bokföringen i övrigt, de belopp som ingår i posten specificeras i en särskild förteckning, som inte behöver offentliggöras. *Förteckningen skall upprättas i vanlig läsbar form.*

Av paragrafen nya lydelse framgår att specifikation till årsredovisning eller årsbokslut skall upprättas i vanlig läsbar form. Frågan har behandlats i avsnitt 11.2.

7 kap. 6 §

Ett företag får förstöra ett maskinläsbart medium som används för att bevara räkenskapsinformation, om räkenskapsinformationen på ett tryggsamt sätt överförs till dokument, mikroskrift eller annat maskinläsbart medium. Om räkenskapsinformationen består av uppgifter som företaget har tagit emot från någon annan, får det maskinläsbara mediet dock förstöras först från och med det fjärde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades.

Första stycket andra meningen gäller inte, om räkenskapsinformationen, när den kom företaget tillhanda, var avsedd att omedelbart skrivas ut i vanlig läsbar form.

Av paragrafens första stycke framgår att maskinläsbara medier med räkenskapsinformation som företaget har tagit emot från någon annan (t.ex. en elektronisk faktura) får förstöras först från och med det fjärde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades.

I det nya *andra stycket* har det tagits in ett undantag från denna bestämmelse. Undantaget avser räkenskapsinformation som redan när den kom företagaren tillhanda var avsedd att omedelbart skrivas ut i vanlig läsbar form. Ett exempel på när bestämmelsen kan tillämpas är då ett företag som i övrigt har en pappersbaserad fakturahantering får en faktura i elektronisk form via fax eller som en bilaga i ett e-postmeddelande.

Frågan har behandlats i avsnitt 11.1.

19.9 Förslaget till ändring i revisionslagen (1999:1079)

12 §

En revisor skall ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfattningen av företagets verksamhet fordras för att fullgöra uppdraget.

Minst en revisor skall vara auktoriserad eller godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen.

Revisionslagen är tillämplig på företag som är skyldiga att upprätta årsredovisning, dock inte på företag för vilka regler om revision finns i annan lag. Det innebär att lagen är tillämplig bl.a. på handelsbolag, ideella föreningar och enskilda näringsidkare som överskrider minst två av tre delvärden avseende antalet anställda (50 anställda), balansomsättning (25 miljoner kr) och nettoomsättning (50 miljoner kr).

Förevarande paragraf innehåller bestämmelser om den kompetens som revisorn skall ha. Hittills har lagen inte uppställt något generellt krav på att revisorn skall vara auktoriserad eller godkänd revisor. Nu uppställs i *andra stycket* ett krav på att ett företag som omfattas av lagen alltid skall ha minst en auktoriserad revisor (alternativt en godkänd revisor som har avlagt revisorsexamen). Eftersom lagen är tillämplig på alla företag som i årsredovisningslagens mening är ”större företag”, kommer därmed bl.a. alla enskilda näringsidkare och handelsbolag som överskrider mer än ett av de i 1 kap. 3 § första stycket 3 årsredovisningslagen angivna kriterierna att vara skyldiga att ha en sådan revisor. Frågan har behandlats i avsnitt 13.1.

Kravet på att företaget skall ha en revisor av detta slag har hittills gällt enbart för vissa slag av företag. Bestämmelserna om detta i 13 och 14 §§ fyller inte längre något syfte och upphävs därför.

15 §

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer *får* besluta att företaget i stället för en auktoriserad revisor eller en godkänd revisor som *har* avlagt revisorsexamen får utse en viss annan godkänd revisor.

Ändringen är en konsekvens av att lagen i sin nya föreslagna lydelse (se 12 §) kräver att i princip samtliga företag som omfattas av lagen – inte, som tidigare, enbart sådana företag som angavs i 13 och 14 §§ – skall ha en auktoriserad revisor eller en revisor som har avlagt revisorsexamen.

19.10 Förslaget till lag om ändring i lagen (2002:93) om kooperativ hyresrätt

2 kap. 20 §

Bestämmelserna om revision och särskild granskning i 8 kap. lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar gäller också för kooperativa hyresrättsföreningar.

Hittills har kooperativa hyresgästföreningar inte varit skyldiga att utse en auktoriserad revisor eller en revisor som har avlagt revisorsexamen annat än om länsstyrelsen har beslutat om det. Paragrafens nya lydelse innebär

att kooperativa hyresgästföreningar har samma skyldighet att utse sådan revisor som andra ekonomiska föreningar.

Förslaget har behandlats i avsnitt 13.2.

19.11 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

17 kap. 2 §

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

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

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

Enligt det första stycket avses med anskaffningsvärde och verkligt värde i det aktuella kapitlet detsamma som i 4 kap. 9 § andra–fjärde styckena årsredovisningslagen (1995:1554) eller i förekommande fall de övriga årsredovisningslagar som gäller för vissa typer av verksamheter.

Enligt det nya *tredje stycket* avses för enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 4 kap. 10 § bokföringslagen (1999:1078) i stället det värde som följer av god redovisningssed. Förslaget har kommenterats i avsnitt 15.2.

17 kap. 24 §

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

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

Ändringarna i *andra stycket* innebär att möjligheten att tillämpa bestämmelserna om arbeten som utförs på löpande räkning även på arbeten som utförs till fast pris, utvidgas till att avse enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt bokföringslagen. Förslaget har kommenterats i avsnitt 15.1.

18 kap. 13 §

Värdeminskningssavdrag får för ett visst beskattningsår göras vid räakenskapsenlig avskrivning med högst 30 procent och vid restvärdesavskrivning med högst 25 procent per år av avskrivningsunderlaget. *Om avskrivningsunderlaget uppgår till högst 5 000 kronor,*

får en enskild näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § bokföringslagen (1999:1078) i stället göra värdeminskningssavdrag med ett belopp som motsvarar hela avskrivningsunderlaget.

Ändringarna innebär att om avskrivningsunderlaget högst uppgår till 5 000 kr, får en enskild näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt bokföringslagen göra värdeminskningssavdrag med ett belopp som motsvarar hela avskrivningsunderlaget. Förslaget har kommenterats i avsnitt 15.3.