

Några frågor om redovisning och om granskning av hållbarhetsrapporter

*Slutbetänkande av Utredningen
om vissa frågor om redovisning och
granskning av hållbarhetsrapporter*

Stockholm 2026



STATENS OFFENTLIGA
UTREDNINGAR

SOU 2026:59

SOU och Ds finns på [regeringen.se](https://www.regeringen.se) under Rättsliga dokument.

Svara på remiss – hur och varför
Statsrådsberedningen, SB PM 2021:1.

Information för dem som ska svara på remiss finns tillgänglig på [regeringen.se/remisser](https://www.regeringen.se/remisser).

Layout: Kommittéstöd, Regeringskansliet

Omslag: Multiply Solutions

Tryck och remisshantering: Multiply Solutions, Stockholm 2026

ISBN 978-91-525-1613-3 (tryck)

ISBN 978-91-525-1614-0 (pdf)

ISSN 0375-250X

Till statsrådet och chefen för Justitiedepartementet

Regeringen beslutade den 15 maj 2025 att ge en särskild utredare i uppdrag att ta ställning till vissa redovisningsrättsliga frågor i syfte att skapa större flexibilitet för företagen, minska deras administrativa börda samt förbättra deras möjligheter till konkurrens och tillväxt. I uppdraget ingick att analysera och ta ställning till om det finns ett behov av fler företags- och koncernkategorier i årsredovisningslagen och om tröskelvärdena i årsredovisningslagen bör höjas. Utredaren hade också i uppdrag att ta ställning till om det finns ett behov av att införa en ordning som tillåter oberoende granskare av hållbarhetsrapporter (dir. 2025:49).

Som särskild utredare förordnades samma dag f.d. justitierådet Sten Andersson.

Den 18 december 2025 beslutade regeringen om tilläggsdirektiv (dir. 2025:110). Genom direktiven utvidgades utredningens uppdrag till att föreslå hur EU-direktivet om ändring av vissa krav på företagens hållbarhetsrapportering och tillbörlig aktsamhet för företag i fråga om hållbarhet, i den del direktivet gäller ändringar i reglerna om företagens hållbarhetsrapportering, ska genomföras. Utredaren skulle även ta ställning till om det finns behov av att vidta vissa ändringar i den redovisningsrättsliga lagstiftningen i syfte att möjliggöra ytterligare regelförenkling för företagen.

Den 26 maj 2025 förordnades som sakkunnig i utredningen rätts-sakkunniga Henriette Fornas Minerskjöld. Som experter att biträda utredningen förordnades samma dag redovisningsexperten Sofia Bildstein-Hagberg, seniora redovisningsexperten Anna Ersson, redovisningsexperten Claes Eriksson, seniora redovisningsexperten Peter Fredby, avdelningsdirektören Tobias Fredriksson, rättsliga experten Carina Frengen, verksjuristen Erik Jonsson, ekorevisorn Maria Sköld

och ordföranden i Specialistgruppen för hållbarhet Torbjörn Westman. Den 27 maj 2025 förordnades kanslirådet Bo Lindén som sakkunnig i utredningen. Den 12 maj 2026 entledigades Henriette Fornas Minerskjöld från uppdraget. Samma dag förordnades rättssakkunnige André Kalldal som sakkunnig i utredningen.

Som sekreterare i utredningen anställdes från och med den 26 maj 2025 hovrättsassessorn Ines Holst. Ines Holst blev föräldraledig den 19 januari 2026. Den 1 januari 2026 anställdes ämnesrådet Niklas Dahlgren som sekreterare i utredningen.

Utredningen, som har antagit namnet Utredningen om vissa frågor om redovisning och granskning av hållbarhetsrapporter (Ju 2025:11), överlämnade i april 2026 delbetänkandet *Lättnader i kraven på hållbarhetsrapportering* (SOU 2026:27).

Utredningen får härmed avlämna sitt slutbetänkande, *Några frågor om redovisning och om granskning av hållbarhetsrapporter*.

Till betänkandet fogas tre särskilda yttranden.

Utredningens uppdrag är med detta slutfört.

Stockholm i september 2026

Sten Andersson

Niklas Dahlgren

Innehåll

Sammanfattning	11
1 Författningsförslag.....	17
1.1 Förslag till lag om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554).....	17
1.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag	32
1.3 Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag	34
1.4 Förslag till lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551).....	36
1.5 Förslag till lag om ändring i lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar.....	38
1.6 Förslag till lag om ändring i stiftelselagen (1994:1220).....	40
1.7 Förslag till lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078).....	42
2 Utredningens uppdrag och arbete.....	45
3 Granskning av hållbarhetsrapporter	47
3.1 Inledning.....	47
3.2 Utredningens uppdrag.....	48
3.3 Gällande rätt om hållbarhetsrapportering	48

3.3.1	EU:s direktiv om företagens hållbarhetsrapportering.....	48
3.3.2	Hållbarhetsrapportens innehåll.....	50
3.3.3	Europeiska standarder för hållbarhetsrapportering	51
3.4	Granskning av hållbarhetsrapporter.....	52
3.4.1	Revision	52
3.4.2	Granskning av hållbarhetsrapporter	53
3.4.3	EU-rättslig reglering om granskning genom oberoende leverantörer av kvalitetsgranskningstjänster.....	54
3.4.4	Behörighet att granska hållbarhetsrapporten enligt svensk rätt	57
3.4.5	System för oberoende granskare i några utvalda länder	58
3.4.6	Oberoende granskning i övriga nordiska länder.....	66
3.5	Hur ett system med oberoende granskare skulle kunna utformas i Sverige	69
3.5.1	Inledning.....	70
3.5.2	Några utgångspunkter	70
3.5.3	Utredningens överväganden om hur ett system för oberoende granskning av hållbarhetsrapporter skulle kunna utformas	72
3.6	Bör det införas ett lagreglerat system för oberoende granskning av hållbarhetsrapporter i Sverige?.....	83
3.6.1	Inledning.....	83
3.6.2	Lagstadgade hållbarhetsrapporter	85
3.6.3	Frivillig hållbarhetsrapportering	90
3.6.4	Samlad bedömning	97
4	Företagskategorier i årsredovisningslagen	99
4.1	Bakgrund.....	99
4.1.1	Befintliga företagskategorier i ÅRL.....	99
4.1.2	EU:s redovisningsdirektiv	100

4.2	Utredningens uppdrag.....	101
4.3	Förenklade redovisningskrav – en avvägning mellan administrativa förenklingar och informationsbehov	102
4.3.1	Inledande utgångspunkter	102
4.3.2	Något om redovisningens struktur	102
4.3.3	Intressentperspektivet.....	104
4.3.4	Sambandet mellan redovisning och beskattning.....	106
4.3.5	Förenklade regler – verklig förenkling för företagen?.....	106
4.4	Mikroföretag	109
4.4.1	Möjligheter till undantag för mikroföretag enligt redovisningsdirektivet.....	109
4.4.2	Redovisningsutredningen om mikroföretag	114
4.4.3	En nordisk utblick	116
4.4.4	En ny företagskategori, mikroföretag, införs i ÅRL	120
4.4.5	Gränsvärden för mikroföretag.....	125
4.4.6	Finansiella holdingföretag, investmentföretag, publika aktiebolag och företag av allmänt intresse	128
4.4.7	Stiftelser	131
4.4.8	Bostadsrättsföreningar	132
4.4.9	Balans- och resultaträkningar för mikroföretag	133
4.4.10	Periodisering	135
4.4.11	Notupplysningar för mikroföretag	138
4.4.12	Upplysningarnas form.....	144
4.4.13	Förvaltningsberättelse för mikroföretag.....	145
4.4.14	Värdering till verkligt värde	150
4.4.15	Rättvisande bild	151
4.4.16	Offentliggörande	153
4.5	Möjliga förenklingar för medelstora företag och koncerner.....	154
4.5.1	Möjligheter till undantag för medelstora företag och koncerner enligt redovisningsdirektivet.....	154

4.5.2	Redovisningsutredningen om medelstora företag	157
4.5.3	Redovisningsutredningen om koncernkategorierna i ÅRL.....	158
4.5.4	Förenklingsföreslåg för medelstora företag och medelstora koncerner i ÅRL	158
4.5.5	Undantag från kravet på koncernredovisning för medelstora koncerner ...	160
4.5.6	Resultaträkning i förkortad form för medelstora företag	162
4.5.7	Notupplysningar för medelstora företag och medelstora koncerner.....	163
4.5.8	Förvaltningsberättelsen för medelstora företag och koncerner.....	165
4.5.9	Offentliggörande.....	167
4.5.10	Kassaflödesanalys	168
5	Gränsvärdet för större företag och större koncerner	171
6	Undantag från kravet på upprättande av koncernredovisning	177
7	Översyn av kravet på notupplysningar om ägarandelar i andra företag	185
8	Ikraftträdande	191
9	Konsekvenser	193
9.1	Förslaget om att införa kategorin mikroföretag.....	193
9.2	Förslaget om vissa undantag för medelstora företag och koncerner	195
9.3	Förslaget om ytterligare undantag från kravet på koncernredovisning	196
9.4	Förslaget om notupplysningar om ägarandelar i dotterföretag.....	197
9.5	Förslaget om inflationsjustering av gränsvärden	197

9.6	Konsekvenser för vissa myndigheter	198
9.7	Övriga konsekvenser	199
10	Författningskommentar	201
10.1	Förslaget till lag om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554).....	201
10.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag...	220
10.3	Förslaget till lag om ändring i lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag	222
10.4	Förslaget till lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551)	224
10.5	Förslaget till lag om ändring i lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar.....	225
10.6	Förslaget till lag om ändring i stiftelselagen (1994:1220)...	226
10.7	Förslaget till lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078).....	227
	Särskilda yttranden	231
Bilagor		
Bilaga 1	Kommittédirektiv 2025:49	239
Bilaga 2	Kommittédirektiv 2025:110	253
Bilaga 3	Författningsförslag om oberoende granskare av hållbarhetsrapporter	259
Bilaga 4	Författningsförslag om alternativa gränsvärden för mikroföretag	271

Sammanfattning

Inledning

Utredaren har haft i uppdrag att föreslå hur EU-direktivet om ändring av vissa krav på företagens hållbarhetsrapportering och tillbörlig akt-samhet för företag i fråga om hållbarhet, i den del direktivet gäller ändringar i reglerna om företagens hållbarhetsrapportering, ska genomföras. I delbetänkandet *Lättnader i kraven på hållbarhetsrapportering* (SOU 2026:27) redovisades övervägandena och förslagen i den delen.

I detta slutbetänkande redovisas utredarens överväganden och förslag kring vissa redovisningsrättsliga frågor, bl.a. om det finns ett behov av fler företags- och koncernkategorier i årsredovisningslagen samt frågan om det finns ett behov av att införa en ordning som tillåter s.k. oberoende granskare av hållbarhetsrapporter.

I det följande sammanfattas de viktigaste förslagen och bedömningarna i slutbetänkandet.

Mikroföretag

Årsredovisningslagen gör i dag åtskillnad mellan mindre och större företag. Denna uppdelning påverkar antalet krav på företagens årsredovisning.

Utredaren föreslår att det i redovisningslagstiftningen införs en ny företagskategori, mikroföretag. För mikroföretag ska gälla enklare årsredovisningsregler än för andra slag av företag som ska upprätta årsredovisning. De möjligheter till enklare regler som enligt förslaget ska finnas för mikroföretag går tillbaka på bestämmelser om mikroföretag i redovisningsdirektivet. Direktivet ger Sverige en möjlighet, men inte en skyldighet, att införa en ordning där mikroföretagen

undantas från exempelvis vissa upplysningskrav i förvaltningsberättelsen och i noter.

Utredaren föreslår att mikroföretagen i svensk rätt storleksmässigt avgränsas med hänsyn till balansomslutning, nettoomsättning och medelantal anställda. De föreslagna gränsvärdenivåerna är följande; medelantal anställda tre, balansomslutning 1,5 miljoner kronor och nettoomsättning tre miljoner kronor. Vissa företag ska oavsett storlek inte kunna utgöra mikroföretag, bland annat bostadsrättsföreningar, stiftelser och publika aktiebolag.

Utredaren har funnit att frågan om vilka upplysningskrav som ska ställas på mikroföretag bör avgöras genom en avvägning mellan den förenklingsvinst som ett borttagande av upplysningskravet innebär och värdet av den information som går förlorad när kravet tas bort.

Det har föranlett bedömningen att i huvudsak följande krav på upplysningar i noter inte bör gälla för mikroföretag

- upplysningar om uppskrivningsfonden,
- upplysningar om långfristiga skulder,
- upplysningar om intäkter och kostnader av exceptionell storlek eller förekomst,
- upplysningar om händelser av väsentlig betydelse efter räkenskapsårets slut.

Redovisningsdirektivet tillåter också att medlemsstaterna helt undantar mikroföretagen från skyldigheten att upprätta en förvaltningsberättelse. Utredaren föreslår inte något generellt undantag från skyldigheten att upprätta förvaltningsberättelse. I förslaget undantas emellertid mikroföretag från kraven på att förvaltningsberättelsen ska innehålla en rättvisande översikt över företagets utveckling, ställning och resultat samt väsentliga händelser under räkenskapsåret.

Vissa andra förenklingar av redovisningslagstiftningen

Lättnader för "medelstora" företag och koncerner

Redovisningsdirektivet tillåter medlemsstaterna att medge vissa undantag från redovisningsreglerna för företag och koncerner som storleksmässigt faller under kategorin "medelstora".

Utredaren har inte funnit någon anledning att föreslå en ytterligare storlekskategori i årsredovisningslagen. Däremot föreslås vissa förenklingar för företag och koncerner som storleksmässigt är, i direktivets mening, medelstora. Således föreslås att dessa företag och koncerner ska undantas från dels lagens krav på notupplysningar om nettoomsättningens fördelning på olika verksamhetsgrenar och marknader, dels lagens krav på notupplysningar om arvoden till företagets revisorer. Det ska inte heller uppställas något krav på en kassaflödesanalys.

I vissa fall har utredaren dock ansett att behovet av information hos intressenter väger över intresset av förenkling. Därför ska bland annat börsnoterade företag alltså omfattas av kravet på nämnda notupplysningar och kassaflödesanalys.

Undantag från kravet på koncernredovisning

Koncernredovisningen är en särskild rapport som ett moderföretag upprättar utöver sin årsredovisning. Den ska, som utgångspunkt, omfatta moderföretaget och alla dess dotterföretag och beskriva deras finansiella ställning som om de vore en enda ekonomisk enhet.

Enligt nuvarande ordning behöver någon koncernredovisning bland annat inte upprättas om moderföretaget och dess samtliga dotterföretag omfattas av en koncernredovisning som har upprättats av ett överordnat moderföretag, om den koncernredovisningen har upprättats och reviderats enligt lagstiftning som har tillkommit enligt redovisningsstandarder som Europeiska kommissionen har bedömt som likvärdiga med internationella redovisningsstandarder som har antagits av EU. Kommissionen har genom åren prövat om olika internationellt använda redovisningsstandarder är godtagbara. Kommissionens senaste bedömning om likvärdighet gjordes år 2012. Under åren därefter har flera länder anslutit sig till de internationella redovisningsstandarderna, utan att kommissionen har fattat något nytt beslut om likvärdighet.

I syfte att fler svenska företag ska kunna utnyttja den regellättnad som EU-rätten ger utrymme för föreslår utredaren att undantaget även ska gälla i de fall det överordnade moderföretagets koncernredovisning har upprättats och reviderats enligt lagstiftning som är likvärdig med sådan lagstiftning som har tillkommit i enlighet med

redovisningsdirektivet. Ett sådant undantag kräver inte att kommissionen har fattat ett beslut om likvärdighet utan det ankommer i första hand på företaget självt att bedöma om förutsättningarna för att tillämpa undantaget föreligger.

Översyn av kravet på notupplysningar om ägarandelar i dotterföretag

Enligt årsredovisningslagen ska ett större företag som har dotterföretag eller ägarintresse i andra företag lämna vissa upplysningar om det eller de andra företagen. Såsom lagen är utformad gör den inte skillnad på direkta och indirekta innehav, vilket går längre än vad EU-rätten kräver. Kravet innebär alltså att upplysningar ska lämnas även om t.ex. dotterföretag som företaget inte äger några andelar i men som ändå är – genom ett indirekt innehav – företagets dotterföretag. För att svenska företag inte ska omfattas av mer betungande krav än nödvändigt föreslår utredaren att notupplysningar ska behöva lämnas endast om företag där det finns ett direkt ägarintresse.

Granskning av hållbarhetsrapporter

Sedan flera år finns det krav på att vissa företag ska upprätta en hållbarhetsrapport. Rapporten ska vara en del av årsredovisningen och granskas av en auktoriserad revisor. Reglerna bygger på redovisningsdirektivet. Direktivet medger att medlemsstaterna även tillåter att hållbarhetsrapporten granskas av en s.k. oberoende leverantör av kvalitetsgranskningstjänster.

Utredaren gör i slutbetänkandet bedömningen att det främsta skälet för att tillåta även oberoende granskning av hållbarhetsrapporter är den ökade konkurrens för granskningstjänster som kan förväntas, vilket bör leda till lägre priser och större valfrihet för de rapporterade företagen. Mot detta ska dock ställas att den lagstadgade rapporteringen inom en snar framtid endast kommer att omfatta ett mindre antal företag samt att ett införande av ett system för oberoende granskning är förenat med betydande kostnader för, i slutändan, de rapporterade företagen.

Utredaren förordar därför att Sverige inte inför något särskilt system för oberoende granskning av lagstadgade hållbarhetsrapporter. Sådan granskning kan dock utan lagstöd förekomma av frivilligt upprättade hållbarhetsrapporter.

I en bilaga till betänkandet lämnas dock en skiss över de huvudsakliga författningsändringar som skulle krävas för det fall att lagstiftaren ändå önskar införa ett sådant system.

Konsekvenser

Den föreslagna nya företagskategorin, mikroföretag, kommer att omfatta cirka 450 000 svenska företag.

Cirka 6 500 företag kommer storleksmässigt att omfattas av de förenklingsregler som föreslås gälla för ”medelstora företag”.

De regelförenklningar som föreslås för bland annat mikroföretag sparar tid, administrativt arbete och revisionskostnader, vilket ger en direkt ekonomisk besparing.

Regelförenklningarna bedöms leda till att företagens intressenter i några avseenden får sämre tillgång till information om företagen. Statistiska centralbyråns tillgång till statistik försämrars något, men denna inverkan begränsas av att de för statistiska ändamål viktigaste informationskraven behålls.

Flera myndigheter kommer att behöva utföra informationsinsatser med anledning av förslagen. Ingen myndighet bedöms komma att drabbas av några ekonomiska konsekvenser som inte kan hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

Ikraftträdande

Utredaren föreslår att de nya bestämmelserna ska träda i kraft den 1 januari 2028 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2027.

1 Författningsförslag

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

Härigenom föreskrivs i fråga om årsredovisningslagen (1995:1554)
dels att 1 kap. 3 §, 2 kap. 1 §, 3 kap. 4, 4 b, 5, och 11 §§, 4 kap. 14 a §, 5 kap. 1, 2, 17, 29, 47 och 48 §§, 6 kap. 1 § och 7 kap. 2, 4 och 14 §§ och rubriken närmast efter 5 kap. 3 § ska ha följande lydelse,
dels att det ska införas två nya paragrafer, 5 kap. 2 a och 2 b §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap. 3 §¹

I denna lag betyder

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

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

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

4. större företag:

– företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, eller

– företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:

¹ Senaste lydelse 2015:813.

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

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

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

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

b) företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 55 miljoner kronor,

c) företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 110 miljoner kronor,

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

6. mikroföretag: företag som inte är större företag *eller*

– publika aktiebolag,

– stiftelser,

– bostadsrättsföreningar,

– sådana företag som avses i artikel 2.14 eller 2.15 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU,

och som uppfyller högst ett av följande villkor:

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

b) företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 1,5 miljoner kronor,

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

6. större koncerner:

– koncerner där moderföretagets eller något av dotterföretagens överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad

7. större koncerner:

eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,

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

– koncerner som uppfyller mer än ett av följande villkor:

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

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

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

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

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

– balansomslutning

48 miljoner kronor,

– nettoomsättning

96 miljoner kronor.

Företag som avses i 2 kap. 2 § första stycket och 3 § bokförings-

b) koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 55 miljoner kronor,

c) koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 110 miljoner kronor,

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

Vid tillämpningen av första stycket 7 b och c ska andelar i dotterföretag, fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst. Eliminering behöver inte göras, om tillämpningen i stället utgår från följande gränsvärden:

– balansomslutning

66 miljoner kronor,

– nettoomsättning

132 miljoner kronor.

Företag som avses i 2 kap. 2 § första stycket och 3 § bokförings-

lagen (1999:1078) ska vid tillämpningen av första stycket 4–7 och 5 kap. 47 § till nettoomsättningen lägga bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter.

lagen (1999:1078) ska vid tillämpningen av första stycket 4–8 och 5 kap. 47 § till nettoomsättningen lägga bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter.

2 kap.

1 §²

En årsredovisning ska bestå av

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

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

I årsredovisningen för en bostadsrättsförening ska det även ingå en kassaflödesanalys. *Det samma gäller årsredovisningen för ett större företag*

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

2. vars överlåtbara värdepapper handlas genom en MTF-plattform, eller

3. som uppfyller mer än ett av följande villkor:

a) medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 250,

b) företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 280 miljoner kronor,

c) företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av

² Senaste lydelse 2022:1028.

de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 550 miljoner kronor.

3 kap.

4 §³

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

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

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

Poster som föregås av arabiska siffror får slås samman,

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

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

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

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

För varje skuldpост i balansräkningen ska följande anges: den del som ska betalas inom ett år från balansdagen, den del som ska betalas senare än ett år efter balansdagen och summan av dessa skulder.

³ Senaste lydelse 2015:813.

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

4 b §⁴

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

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

5 §⁵

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

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

Om det finns särskilda skäl för det och det är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§, får avvikelse göras från andra stycket.

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

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

11 §⁶

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

Mikroföretag och mindre företag får slå samman posterna 1–6 i bilaga 2 respektive posterna 1–3 och 6 i bilaga 3 till en post be-

⁴ Senaste lydelse 2015:813.

⁵ Senaste lydelse 2015:813.

⁶ Senaste lydelse 2010:1515.

nämnd bruttovinst eller brutto-
förlust.

Ett företag som slår samman poster enligt första stycket ska i resultaträkningen, i anslutning till posten bruttovinst eller brutto-
förlust, lämna uppgift om nettoomsättningen. Bolagsverket får i ett
enskilt fall medge att uppgiften om nettoomsättningen utelämnas,
om det är motiverat av konkurrensskäl.

4 kap.

14 a §⁷

Derivatinstrument och andra finansiella instrument får tas upp
till sitt verkliga värde, om inte annat följer av 14 b §.

Det verkliga värdet *skall* be-
stämmas på grundval av instru-
mentets marknadsvärde. Om något
marknadsvärde inte kan bestäm-
mas för ett instrument men där-
emot för dess beståndsdelar eller
för ett likartat instrument, *skall*
det verkliga värdet bestämmas på
grundval av beståndsdelarnas eller
det likartade instrumentets mark-
nadsvärde. Om inte heller en
sådan värdering är möjlig, *skall*
det verkliga värdet bestämmas med
hjälp av sådana allmänt accepter-
ade värderingsmodeller och värder-
ingsmetoder som ger en rimlig
uppskattning av marknadsvärdet.

Det verkliga värdet *ska* be-
stämmas på grundval av instru-
mentets marknadsvärde. Om något
marknadsvärde inte kan bestäm-
mas för ett instrument men där-
emot för dess beståndsdelar eller
för ett likartat instrument, *ska*
det verkliga värdet bestämmas på
grundval av beståndsdelarnas eller
det likartade instrumentets mark-
nadsvärde. Om inte heller en sådan
värdering är möjlig, *ska* det verkliga
värdet bestämmas med hjälp av
sådana allmänt accepterade värder-
ingsmodeller och värderings-
metoder som ger en rimlig upp-
skattning av marknadsvärdet.

Värdering enligt första stycket får ske enbart om samtliga före-
tagets finansiella instrument, utom sådana som enligt 14 b § inte får
tas upp till verkligt värde, värderas på samma sätt.

*Om ett mikroföretag tillämpar
de bestämmelser om notupplys-
ningar eller om innehållet i för-
valtningsberättelsen som gäller en-
bart för mikroföretag, får företaget*

⁷ Senaste lydelse 2003:774.

inte tillämpa bestämmelserna om värdering till verkligt värde.

5 kap.

1 §⁸

Mindre och större företag ska i noter lämna upplysningar enligt 4–24 §§.

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

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

Mikroföretag ska i noter lämna upplysningar enligt 4–10 §§, 12 §, 14–16 §§, 17 § 1 och 18, 20 och 21 §§.

Ytterligare bestämmelser för mikroföretag om upplysningar i noter finns i 3 kap. 5 §.

2 §⁹

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

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

Mindre företag ska i noter lämna upplysningar enligt 4–16 §§, 17 § 1 och 18–24 §§.

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

2 a §

Större företag ska i noter lämna upplysningar enligt 4–48 §§.

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

2 b §

Ytterligare bestämmelser om upplysningar i noter för samtliga kategorier av företag finns i 2 kap.

⁸ Senaste lydelse 2015:813.

⁹ Senaste lydelse 2015:813.

3 §, 3 kap. 4, 10 a och 10 b §§ och
7 kap. 2 §.

Krav på noter för mindre och
större företag¹⁰

Krav på noter för skilda slag
av företag

17 §¹¹

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

1. inriktningen på och det kommersiella syftet med arrangemangen, och

2. den ekonomiska inverkan som arrangemangen har på företaget.

Första stycket 2 gäller inte mindre företag.

29 §¹²

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

Om ett större företag, självt eller genom en annan fysisk eller juridisk person som handlar i eget namn men för företagets räkning, har ett ägarintresse i ett annat företag, ska det större företaget lämna upplysningar om

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

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

3. företagets ägarandel i det andra företaget, och

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

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

¹⁰ Senaste lydelse 2015:813.

¹¹ Senaste lydelse 2015:813. Ändringen innebär att andra stycket tas bort.

¹² Senaste lydelse 2015:813.

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

47 §¹³

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

Första stycket gäller endast sådana företag som anges i 2 kap. 1 § andra stycket.

48 §¹⁴

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

Första stycket gäller endast sådana företag som anges i 2 kap. 1 § andra stycket.

6 kap.

1 §¹⁵

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

Upplysningar ska även lämnas om

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

¹³ Senaste lydelse 2015:813.

¹⁴ Senaste lydelse 2015:813.

¹⁵ Senaste lydelse 2024:347.

2. sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret,

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

4. företagets verksamhet inom forskning och utveckling,

5. företagets filialer i utlandet,

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Första stycket, andra stycket 2–5 samt tredje och fjärde styckena gäller inte mikroföretag.

7 kap.**2 §¹⁶**

Ett moderföretag som är dotterföretag behöver inte upprätta koncernredovisning, om

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

2. det överordnade moderföretagets koncernredovisning har upprättats och reviderats enligt

a) lagstiftning som har tillkommit i enlighet med Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU, i lydelsen enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/102/EU,

a) lagstiftning som har tillkommit i enlighet med Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU, i lydelsen enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/102/EU, *eller på ett likvärdigt sätt,*

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

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

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

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

¹⁶ Senaste lydelse 2021:1216.

nade moderföretagets koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse.

Första stycket gäller inte,

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

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

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

4 §¹⁷

Koncernredovisningen ska bestå av

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

3. noter, och
4. en förvaltningsberättelse.

och

5. en kassaflödesanalys.

Koncernredovisningen ska även innehålla en kassaflödesanalys, om

1. moderföretagets eller något av dotterföretagens överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,

2. moderföretagets eller något av dotterföretagens överlåtbara värdepapper handlas genom en MTF-plattform,

¹⁷ Senaste lydelse 2014:542.

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

4. koncernen uppfyller mer än ett av följande villkor:

a) medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 250,

b) koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 280 miljoner kronor,

c) koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 550 miljoner kronor.

Vid tillämpningen av andra stycket 4 b och c gäller 1 kap. 3 § andra stycket.

14 §¹⁸

En koncernredovisning ska, utöver det som följer av övriga bestämmelser i detta kapitel, innehålla noter med upplysningar som anges i 5 kap. 4–24 §§. Om koncernredovisningen avser en större koncern, ska den även innehålla noter med upplysningar som anges i 5 kap. 25–28 och 31–37 §§, 38 § första stycket och 39–49 §§.

En koncernredovisning ska, utöver det som följer av övriga bestämmelser i detta kapitel, innehålla noter med upplysningar som anges i 5 kap. 4–24 §§. Om koncernredovisningen avser en större koncern, ska den även innehålla noter med upplysningar som anges i 5 kap. 25–28 och 31–37 §§, 38 § första stycket och 39–49 §§. Upp-

¹⁸ Senaste lydelse 2024:347.

*lysningar enligt 5 kap. 47 och 48 §§
behöver dock lämnas endast i de
fall som avses i 4 § andra stycket.*

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

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

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2028.
 2. Lagen ska tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter utgången av 2027.

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

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 2 § och 7 kap. 2 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

2 §¹

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

- 1 § om årsredovisningens delar,
- 2 § om överskådlighet och god redovisningssed,
- 3 § om rättvisande bild,
- 3 a § om väsentlighet,
- 4 § om andra grundläggande redovisningsprinciper,
- 5 § om form m.m.,
- 6 § om valuta, och
- 7 § första och femte–åttonde styckena om årsredovisningens undertecknande och datering.

I årsredovisningen ska det alltid ingå en kassaflödesanalys enligt 2 kap. 1 § andra stycket årsredovisningslagen.

7 kap.

2 §²

Följande bestämmelser om koncernredovisning i 7 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) ska tillämpas:

- 4 § om koncernredovisningens delar,
- 5 § om dotterföretag som ska omfattas av koncernredovisningen,
- 6 § om överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild,
- 7 § andra stycket om valuta,

¹ Senaste lydelse 2024:348.

² Senaste lydelse 2024:348.

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

9 § om innehav utan bestämmande inflytande,

10 § om balansdag,

12 § om enhetliga principer för koncernredovisningen och årsredovisningen,

13 § om elimineringar mellan koncernföretag,

15 § om förändringar i koncernens sammansättning,

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

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

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

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

31 a–31 e §§ om hållbarhetsrapport för koncernen.

I koncernredovisningen ska det alltid ingå en kassaflödesanalys enligt 7 kap. 4 § andra stycket årsredovisningslagen.

Vid tillämpningen av 7 kap. 31 b § årsredovisningslagen ska kreditinstitut som är permanent underställda ett centralt organ som övervakar dem på de villkor som anges i artikel 10 i förordning (EU) nr 575/2013 anses som dotterföretag till det centrala organet.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2028.

2. Lagen ska tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter utgången av 2027.

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

Härigenom föreskrivs att 7 kap. 2 § lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

7 kap.

2 §¹

Följande bestämmelser om koncernredovisning i 7 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) ska tillämpas:

- 2 och 3 a §§ om när koncernredovisning inte behöver upprättas,
- 4 § 1–4 om koncernredovisningens delar, 4 § första stycket om koncernredovisningens delar,
- 5 § om dotterföretag som ska omfattas av koncernredovisningen,
- 6 § om överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild,
- 7 § andra stycket om valuta,
- 8 § första meningen om allmänna krav på koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen,
- 9 § om innehav utan bestämmande inflytande,
- 10 § om balansdag,
- 12 § om enhetliga principer för koncernredovisningen och årsredovisningen,
- 13 § om elimineringar mellan koncernföretag,
- 15 § om förändringar i koncernens sammansättning,
- 16 och 17 §§ om dotterföretag och vissa andra företag,
- 18–23 §§ om hur dotterföretag ska räknas in i koncernredovisningen,
- 25–30 §§ om hur andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag ska räknas in i koncernredovisningen,
- 31 § andra och tredje styckena om koncernens system för intern kontroll och riskhantering, och
- 31 a–31 e §§ om hållbarhetsrapport för koncernen.

Det som sägs i första stycket om 7 kap. 31 a–31 e §§ årsredovisningslagen gäller inte tjänstepensionsaktiebolag, ömsesidiga tjänstepensionsbolag och tjänstepensionsföreningar. Det gäller inte heller andra finansiella holding företag än sådana som bedrivs i den

¹ Senaste lydelse 2024:349.

form som avses i 6 kap. 10 § årsredovisningslagen. Vid tillämpningen av 7 kap. 31 b § årsredovisningslagen ska försäkringsföretag, som ingår i en grupp och omfattas av grupptillsyn enligt 19 kap. försäkringsrörelselagen (2010:2043), behandlas som dotterföretag till den gruppens moderföretag.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2028.
 2. Lagen ska tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter utgången av 2027.

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

Härigenom föreskrivs att 9 kap. 13 och 14 §§ aktiebolagslagen (2005:551) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 kap.

13 §¹

Minst en revisor som bolagsstämman utsett ska vara auktoriserad revisor, om

1. bolaget uppfyller mer än ett av följande villkor:

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

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

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

b) bolagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 55 miljoner kronor,

c) bolagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 110 miljoner kronor, eller

2. bolagets aktier, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

14 §²

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

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

2. koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskaps-

2. koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskaps-

¹ Senaste lydelse 2013:218.

² Senaste lydelse 2010:834.

åren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,

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

Vid tillämpningen av första stycket 2 och 3 ska fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst.

åren uppgått till mer än 55 miljoner kronor,

3. koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 110 miljoner kronor.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2028.

2. Lagen ska tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter utgången av 2027.

1.5 Förslag till lag om ändring i lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar

Härigenom föreskrivs att 8 kap. 14 och 15 §§ lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 kap.

14 §

Minst en revisor ska vara auktoriserad revisor, om föreningen uppfyller minst två av följande villkor:

1. medelantalet anställda i föreningen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

2. föreningens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,

3. föreningens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor.

2. föreningens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 55 miljoner kronor,

3. föreningens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 110 miljoner kronor.

För en förening som omfattas av första stycket får Bolagsverket besluta att det i stället för en auktoriserad revisor får utses en viss godkänd revisor. Förutsättningar för detta är att den godkända revisorn är revisor i föreningen och att det finns särskilda skäl. Vid bedömningen av om det finns särskilda skäl ska revisorns kompetens och erfarenhet av föreningen beaktas särskilt. Beslutet ska tidsbegränsas och får avse högst fem år.

15 §

Bestämmelserna i 14 § tillämpas även på en moderförening i en koncern, om koncernen uppfyller minst två av följande villkor:

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

2. koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskaps-

2. koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskaps-

åren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,

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

Vid tillämpningen av första stycket 2 och 3 ska fordringar och skulder mellan koncernföretag och internvinster elimineras. Det samma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag samt för förändring av internvinst.

åren uppgått till mer än 55 miljoner kronor,

3. koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 110 miljoner kronor.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2028.
 2. Lagen ska tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter utgången av 2027.

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 kap.

4 §¹

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

Minst en revisor ska vara auktoriserad revisor, om stiftelsen uppfyller mer än ett av följande villkor:

1. medelantalet anställda i stiftelsen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

2. stiftelsens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,

3. stiftelsens redovisade nettoomsättning med tillägg av bidrag, gåvor och andra liknande intäkter har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor.

2. stiftelsens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 55 miljoner kronor,

3. stiftelsens redovisade nettoomsättning med tillägg av bidrag, gåvor och andra liknande intäkter har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 110 miljoner kronor.

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

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

2. stiftelsen och de övriga koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,

2. stiftelsen och de övriga koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 55 miljoner kronor,

¹ Senaste lydelse 2013:220.

3. stiftelsens och de övriga koncernföretagens redovisade nettoomsättning med tillägg av bidrag, gåvor och andra liknande intäkter som stiftelsen har fått har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor.

Vid tillämpningen av tredje stycket 2 och 3 ska fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst.

För en stiftelse som omfattas av andra eller tredje stycket får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer i ett enskilt fall besluta att det i stället för en auktoriserad revisor får utses en viss godkänd revisor. Ett sådant beslut gäller i högst fem år.

3. stiftelsens och de övriga koncernföretagens redovisade nettoomsättning med tillägg av bidrag, gåvor och andra liknande intäkter som stiftelsen har fått har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 110 miljoner kronor.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2028.

2. Lagen ska tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter utgången av 2027.

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

Härigenom föreskrivs att 6 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 kap.

1 §¹

Företag som tillhör någon eller några av följande kategorier ska för varje räkenskapsår avsluta bokföringen med en årsredovisning och offentliggöra den enligt 2 §:

1. aktiebolag,
2. ekonomiska föreningar,
3. handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare,
 - 3 a. grupperingar enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1082/2006 av den 5 juli 2006 om en europeisk gruppering för territoriellt samarbete (EGTS),
 - 3 b. konsortier enligt rådets förordning (EG) nr 723/2009 av den 25 juni 2009 om gemenskapens rättsliga ram för ett konsortium för europeisk forskningsinfrastruktur (Eric-konsortium),
 - 3 c. europeiska politiska partier och europeiska politiska stiftelser enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU, Euratom) nr 1141/2014 av den 22 oktober 2014 om stadgar för och finansiering av europeiska politiska partier och europeiska politiska stiftelser,
4. företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag,
5. stiftelser som är bokföringsskyldiga enligt denna lag, dock inte stiftelser som får använda sina tillgångar uteslutande till förmån för medlemmar av en viss eller vissa släkter och som är bokföringsskyldiga endast på grund av 2 kap. 3 § första stycket,
6. företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:
 - a) medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

¹ Senaste lydelse 2018:1142.

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

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

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

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

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

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

8. företag som har licens enligt spellagen (2018:1138), dock inte sådana företag med licens enligt 6 kap. spellagen vars balansomslutning för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren inte uppgått till 5 miljoner kronor.

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

b) företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 55 miljoner kronor,

c) företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 110 miljoner kronor,

b) koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 55 miljoner kronor,

c) koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 110 miljoner kronor,

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2028.

2. Lagen ska tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter utgången av 2027.

2 Utredningens uppdrag och arbete

Utredningens uppdrag

Enligt uppdraget ska utredaren ta ställning till vissa redovisningsrättsliga frågor i syfte att skapa större flexibilitet för företagen, minska deras administrativa börda samt förbättra deras möjligheter till konkurrens och tillväxt. I uppdraget ingår också att se över reglerna om granskning av hållbarhetsrapporter. Utredaren ska bl.a.

- belysa för- och nackdelarna med en ordning som tillåter oberoende granskare av hållbarhetsrapporter,
- ta ställning till om det finns ett behov av att införa en ordning som tillåter oberoende granskare av hållbarhetsrapporter,
- analysera och ta ställning till om det finns ett behov av fler företags- och koncernkategorier i årsredovisningslagen,
- ta ställning till om tröskelvärdena i årsredovisningslagen bör höjas,
- överväga ytterligare undantag i fråga om ett moderföretags skyldighet att upprätta en koncernredovisning, och
- göra en översyn av kravet på notupplysningar om ägarandelar i dotterföretag.

Utredningens arbete

Arbetet med uppdraget påbörjades i maj 2025. Perioden januari – april 2026 ägnade dock utredningen åt de frågor som redovisades i delbetänkandet Lättnader i kraven på hållbarhetsrapportering (SOU 2026:27).

Arbetet har bedrivits på sedvanligt sätt med sammanträden med utredningens sakkunniga och experter. Sammanlagt har det hållits åtta utredningssammanträden.

Utredningen har i sitt arbete tagit del av erfarenheter från norska Finansdepartementet, danska Erhvervsstyrelsen och Arbets- och näringsministeriet i Finland. Utredningen har även haft underhandskontakter med Statistiska centralbyrån (SCB), Styrelsen för ackreditering och teknisk kontroll (Swedac) och branschorganisationen Swetic.

3 Granskning av hållbarhetsrapporter

3.1 Inledning

Det finns ett stort samhällsintresse av att företag informerar om hur de arbetar med frågor om miljö, sociala frågor, inbegripet förhållandena för arbetstagare och mänskliga rättigheter, samt bolagsstyrning. Efterfrågan på sådan information, här betecknad som hållbarhetsinformation, har också ökat på senare år, inte minst från investerare.¹

Stora svenska företag har sedan år 2016 varit skyldiga att redogöra för miljömässiga och sociala hållbarhetsfaktorer i en hållbarhetsrapport.²

I juli 2024 trädde nya regler om företagens hållbarhetsrapportering i kraft.³ Reglerna grundar sig på redovisningsdirektivet⁴, i dess lydelse enligt ett ändringsdirektiv som antogs av EU under år 2022. De nya reglerna innebär en utvidgning av det tidigare gällande regelverket om företagens hållbarhetsrapportering, både vad gäller kraven på information och kretsen av de företag som omfattas av kraven. Syftet med reglerna är att finansmarknaden ska få tillgång till tillförlitlig och jämförbar information från företagen om miljö, samhällsansvar och bolagsstyrning. Rapporteringen ska bidra till att styra in kapital mot hållbara investeringar och underlätta hanteringen av finansiella risker som följer av klimatförändringar och brister i sociala förhållanden.

¹ Prop. 2023/24:124 s. 125. Reglerna har dock pausats för vissa företag, se prop. 2025/26:21. Ändringarna berörs närmare i avsnitt 3.3.1.

² Prop. 2015/16:193.

³ Prop. 2023/24:124.

⁴ Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG.

Enligt redovisningsdirektivet ska hållbarhetsrapporten vara en del av företagets förvaltningsberättelse (och därmed också en del av bolagets års- eller koncernredovisning). Rapporten ska granskas av en revisor eller, om det är tillåtet i medlemsstaten, av en annan extern granskare, en s.k. oberoende leverantör av kvalitetsgransknings-tjänster. Möjligheten att tillåta granskning genom sådana oberoende leverantörer har hittills inte utnyttjats i svensk rätt. Enligt gällande svensk rätt är det därför endast auktoriserade revisorer som kommer i fråga för granskningsuppdragen.

3.2 Utredningens uppdrag

Enligt direktiven ingår det i uppdraget att ta ställning till om det finns ett behov av att införa en ordning som tillåter granskning av hållbarhetsrapporter genom oberoende leverantörer av gransknings-tjänster (i det följande benämnda ”oberoende granskare”). I uppdraget ingår också att analysera hur ett system med oberoende granskare skulle kunna utformas, givet att det för sådana oberoende granskare ska gälla motsvarande krav som de som ställs på auktoriserade revisorer i fråga om bland annat utbildning, fortbildning och tillsyn. Utredningen ska vidare identifiera och redogöra för vilka ändringar som behöver göras i den redovisningsrättsliga och associationsrättsliga lagstiftningen.

Uppdraget är förutsättningslöst. Författningsförslag behöver lämnas enbart om utredningen kommer fram till att en ordning med oberoende granskare bör införas.

3.3 Gällande rätt om hållbarhetsrapportering

3.3.1 EU:s direktiv om företagens hållbarhetsrapportering

De nya svenska reglerna om företagens hållbarhetsrapportering som trädde i kraft i juli 2024 genomförde 2022 års ändringsdirektiv om företagens hållbarhetsrapportering, ofta kallat CSRD.⁵ Ändringsdirektivet benämns i det följande 2022 års direktiv. Direktivet genom-

⁵ Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2022/2464 om ändring av förordning (EU) nr 537/2014, direktiv 2004/109/EG, direktiv 2006/43/EG och direktiv 2013/34/EU vad gäller företagens hållbarhetsrapportering.

fördes genom ändringar i bland annat årsredovisningslagen (1995:1554, ÅRL), lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag (ÅRKL) samt lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag (ÅRFL).⁶

Jämfört med vad som tidigare gällde om företagens hållbarhetsrapportering ställer 2022 års direktiv upp mer detaljerade rapporteringskrav. Vidare omfattas fler företag än tidigare av kraven på hållbarhetsrapportering. Närmare bestämt innebär direktivet att *dels* stora företag, *dels* små och medelstora företag som är noterade på en reglerad marknad inom EES (med undantag för noterade mikroföretag) är skyldiga att upprätta en hållbarhetsrapport. Vidare ska moderföretaget i en stor koncern upprätta en hållbarhetsrapport för koncernen. Dessutom ska kraven på hållbarhetsrapportering tillämpas även på kreditinstitut och försäkringsföretag, oavsett deras juridiska form, som i övrigt uppfyller villkoren för att bli rapporteringsskyldiga.

Även icke-europeiska företag som är noterade på en reglerad marknad inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) omfattas av regelverket. Företag som är hemmahörande utanför EES men har en betydande verksamhet inom EES kan också indirekt omfattas av kraven.

I februari 2026 antogs Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2026/470⁷ som innebär ändringar, framför allt förenklingar, i delar av redovisningsdirektivet. Bakgrunden till det nya direktivet (här benämnt ändringsdirektivet) var att företag, branschorganisationer och andra intressenter, både i Sverige och på EU-nivå, hade uttryckt en önskan om enklare regler för hållbarhetsrapportering. Ändringsdirektivet utgör en del av det s.k. Omnibus I-paketet, genom vilket flera befintliga rättsakter revideras i syfte att skapa ett enklare och lättare företagsklimat i enlighet med EU:s förenklingsagenda.

Den viktigaste punkten i ändringsdirektivet är att endast de allra största företagen ska vara skyldiga att hållbarhetsrapportera. För dessa företag görs även vissa lättnader genom att exempelvis viss reglering kring standarder för hur rapportering ska ske upphävs. För företag som inte omfattas av regelverket kommer det fortfar-

⁶ Se prop. 2023/24:124.

⁷ Direktivets fullständiga namn är Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2026/470 om ändring av direktiven 2006/43/EG, 2013/34/EU, (EU) 2022/2464 och (EU) 2024/1760 vad gäller vissa krav avseende företags hållbarhetsrapportering och vissa krav avseende tillbörlig aktsamhet för företag i fråga om hållbarhet.

ande att finnas en möjlighet att hållbarhetsrapportera på frivillig väg enligt särskilda anpassade standarder för frivillig rapportering. Utredningen har i delbetänkandet Lättnader i kraven på hållbarhetsrapportering (SOU 2026:27) lämnat förslag om hur ändringsdirektivet bör genomföras i svensk rätt.⁸

I Omnibus I-paketet ingår också ett annat ändringsdirektiv som innebär att skyldigheten att upprätta hållbarhetsrapporter (enligt 2022 års direktiv) skjuts upp med två år. Uppskovet omfattar företag som än så länge inte har hållbarhetsrapporterat för första gången.⁹ Direktivet antogs den 14 april 2025 och har genomförts i svensk rätt genom ändringar i bland annat ÅRL (se närmare prop. 2025/26:21). Ändringarna innebär att stora företag och moderföretag i stora koncerner, som inte har fler än 500 anställda eller som inte är börsnoterade, ska börja hållbarhetsrapportera från och med det räkenskapsår som börjar den 1 januari 2027 (i stället för den 1 januari 2025). Små och medelstora företag som är börsnoterade ska börja rapportera från och med det räkenskapsår som börjar den 1 januari 2028 (i stället för den 1 januari 2026).

3.3.2 Hållbarhetsrapportens innehåll

En hållbarhetsrapport ska ingå i årsredovisningen som ett eget avsnitt i förvaltningsberättelsen (se 6 kap. 10 § ÅRL).

Rapporten ska innehålla den information som behövs för förståelsen av bolagets inverkan på frågor som rör miljö, sociala förhållanden, personal, respekt för mänskliga rättigheter och motverkande av korruption och mutor samt för frågor som uppstår med anledning av hur bolaget styrs. Rapporten ska också innehålla den information som behövs för förståelsen av hur sådana hållbarhetsfrågor påverkar bolagets utveckling, ställning och resultat (se 6 kap. 12 § ÅRL).

Genom 2022 års direktiv har det tillkommit ytterligare rapporteringsområden för företagen, bland annat om affärsstrategin och mot-

⁸ Den följande beskrivningen av regelverket om hållbarhetsrapportering utgår från den nu gällande regleringen. Ett genomförande av de förslag som har lämnats i SOU 2026:27 innebär att avsevärt färre företag än i dag kommer att omfattas av kravet på hållbarhetsrapportering. Däremot kommer inte kraven på hållbarhetsrapporternas innehåll att förändras i någon utsträckning av betydelse.

⁹ Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2025/794 av den 14 april 2025 om ändring av direktiven (EU) 2022/2464 och (EU) 2024/1760 vad gäller de datum från och med vilka medlemsstaterna ska tillämpa vissa krav avseende hållbarhetsrapportering och tillbörlig aktsamhet för företag.

ståndskraften mot risker i relation till hållbarhetsfrågor, tidsbestämda hållbarhetsmål, styrelsens uppgifter i sammanhanget, förekomsten av hållbarhetsrelaterade incitamentsprogram, genomförda förfaranden för tillbörlig aktsamhet samt väsentliga risker i relation till hållbarhet (se 6 kap. 12 a och 12 b §§ ÅRL).

Små och medelstora bolag får – i den utsträckning de över huvud taget är skyldiga att hållbarhetsrapportera – begränsa sin hållbarhetsrapportering till upplysningar om bolagets affärsmodell och strategi, policy i hållbarhetsfrågor, huvudsaklig negativ inverkan på hållbarhetsfrågor samt huvudsakliga hållbarhetsrelaterade risker (se 6 kap. 12 g § ÅRL).

3.3.3 Europeiska standarder för hållbarhetsrapportering

Hållbarhetsinformationen ska lämnas i enlighet med de standarder för hållbarhetsrapportering som Europeiska kommissionen antar (se 6 kap. 12 e § ÅRL). Standarderna antas genom delegerade EU-förordningar och brukar benämnas ESRS.¹⁰

Standarderna för hållbarhetsrapportering ska säkerställa kvaliteten på den rapporterade informationen genom att kräva att den är begriplig, relevant, verifierbar, jämförbar och framställd på ett korrekt sätt. Vidare ska standarderna utformas så att företag inte ges en oproporcionell börda, bland annat genom att i största möjliga utsträckning beakta det arbete som utförs av globala initiativ för fastställande av standarder för hållbarhetsrapportering.¹¹

Den 31 juli 2023 antog Europeiska kommissionen en första uppsättning standarder i form av en delegerad förordning.¹² Senare har det inom EU inletts ett arbete för att revidera standarderna för obligatorisk hållbarhetsrapportering. Kommissionen antog en delegerad förordning med de nya standarderna den 3 juli 2026, efter förslag från European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG).¹³ Revideringen av standarderna innebär betydande förenklingar för de rapporterande företagen.

¹⁰ Prop. 2023/24:124 s. 224.

¹¹ Prop. 2023/24:124 s. 121.

¹² Kommissionens delegerade förordning (EU) 2023/2772 av den 31 juli 2023 om komplettering av Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU vad gäller standarder för hållbarhetsrapportering.

¹³ EFRAG är ett privaträttsligt organ som bistår kommissionen i frågor om bland annat hållbarhetsrapportering.

3.4 Granskning av hållbarhetsrapporter

3.4.1 Revision

Företagsrevision har till syfte att ge trovärdighet åt eller öka tillförlitligheten hos den information som företagen lämnar. Revision anses vara en viktig förutsättning för att näringslivet ska fungera på ett effektivt sätt. Den förutsätts utföras självständigt och opartiskt i förhållande till det rapporterande företaget.

Bestämmelser om revisorer och revision finns i en rad olika lagar. Lagreglerna går delvis tillbaka på gemensamma EU-regler.

Revisorslagen (2001:883) innehåller de grundläggande näringsrättsliga reglerna för revisorer och revisorsverksamhet.¹⁴ Lagen innehåller, tillsammans med kompletterande föreskrifter, bland annat bestämmelser om auktorisation och godkännande av revisorer, bestämmelser om kompetens och oberoende samt bestämmelser om tillsyn och sanktioner. Tillsynen över auktoriserade och godkända revisorer utövas av Revisorsinspektionen.¹⁵

För aktiebolag, ekonomiska föreningar, stiftelser och finansiella företag finns därutöver särskilda civilrättsliga bestämmelser om revision. Dessa bestämmelser är vanligen intagna i de associationsrättsliga lagarna (se särskilt 9 kap. aktiebolagslagen, 2005:551). I detta sammanhang är det främst reglerna om revision i aktiebolagslagen som är av intresse.

Huvudregeln är att ett aktiebolag ska ha minst en revisor (se 9 kap. 1 § första stycket aktiebolagslagen). Revisorn, som ska vara auktoriserad eller godkänd revisor, ska granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Om bolaget är moderbolag, ska revisorn även granska koncernredovisningen och koncernföretagens inbördes förhållanden (se 9 kap. 3 § aktiebolagslagen). Revisorn ska efter varje räkenskapsår lämna en revisionsberättelse till bolagsstämman (se 9 kap. 5 § första stycket). En revisor väljs av bolagsstämman (se 9 kap. 8 § första stycket). Om bolaget ska ha flera revisorer, får det i bolagsordningen föreskrivas

¹⁴ Med revisorer avses i den fortsatta framställningen enbart s.k. kvalificerade revisorer. Kvalificerade revisorer kan vara antingen auktoriserade eller godkända och står i Sverige under Revisorsinspektionens tillsyn. I vissa företag och i kommuner kan därutöver förekomma revisorer som inte är kvalificerade (ibland benämnda lekmanrevisorer); dessa är inte revisorer i EU-rättens mening och berörs inte vidare i denna framställning.

¹⁵ Revisorsinspektionen förväntas fr.o.m. den 1 januari 2027 byta namn till Myndigheten för redovisning och revision. I detta betänkande används dock genomgående det nuvarande namnet på myndigheten.

att en eller flera av dem, dock inte alla, ska utses på annat sätt än genom val på bolagsstämma (se 9 kap. 8 § andra stycket).

Om bolaget omfattas av bestämmelserna om hållbarhetsrapportering i 6 kap. årsredovisningslagen, gäller särskilda bestämmelser om revisorns granskning av hållbarhetsrapporten. Revisorn ska då även lämna en granskningsberättelse över hållbarhetsrapporten till bolagsstämman (se 9 kap. 5 a §). Uppdraget att granska hållbarhetsrapporten och avge en granskningsberättelse kan även anförtros en eller flera särskilda revisorer. Av de revisorer som utses att granska enbart hållbarhetsrapporten ska minst en väljas av bolagsstämman (se 9 kap. 8 § tredje stycket).

3.4.2 Granskning av hållbarhetsrapporter

Enligt svensk rätt gäller alltså att en hållbarhetsrapport ska granskas av en revisor. Granskningen av en hållbarhetsrapport och en hållbarhetsrapport för koncernen ska utföras i enlighet med de granskningsstandarder som antas av Europeiska kommissionen (se 9 kap. 3 a § aktiebolagslagen). Granskningen ska – liksom revisorns granskning av den övriga årsredovisningen – vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver och utföras med professionell skepticism (se 9 kap. 3 a § andra stycket). Granskningen ska utmynna i en av revisorn avgiven granskningsberättelse.

De svenska bestämmelserna ska ses mot bakgrund av de krav på granskningsberättelse som uppställs i artikel 34.1 i redovisningsdirektivet. Enligt den artikeln ska granskningen utföras av en revisor och denne ska göra ett uttalande med begränsad säkerhet om huruvida hållbarhetsrapporten uppfyller direktivets krav, inbegripet att rapporten överensstämmer med de standarder som Europeiska kommissionen har antagit, den process som företaget har genomfört för att identifiera rapporterad hållbarhetsinformation och hur kravet på att märka hållbarhetsrapportering i ett enhetligt elektroniskt rapporteringsformat efterföljs. Granskarens slutsatser ska även avse uppfyllandet av rapporteringskraven i den s.k. taxonomiförordningen.^{16,17}

¹⁶ Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2020/852 av den 18 juni 2020 om inrättande av en ram för att underlätta hållbara investeringar och om ändring av förordning (EU) 2019/2088.

¹⁷ Prop. 2023/24:124 s. 152.

Inom drevision görs åtskillnad mellan bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet och bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet. Slutsatsen av ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet ges vanligen i en negativ uttrycksform genom att det anges att inget har framkommit som tyder på att informationen om sakförhållandet innehåller någon väsentlig felaktighet. Vid ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med begränsad säkerhet utför revisorn färre tester än vid ett bestyrkandeuppdrag där uttalandet lämnas med rimlig säkerhet.

Enligt artikel 26a i revisorsdirektivet¹⁸ ska medlemsstaterna kräva att revisorer genomför granskning av hållbarhetsrapporter i enlighet med de granskningsstandarder som antagits av kommissionen. Vid tillkomsten av 2022 års direktiv var avsikten att kommissionen senast den 1 oktober 2028 skulle anta granskningsstandarder som innebar att granskningen av en hållbarhetsrapport skulle utmynna i ett uttalande med rimlig säkerhet (dvs. en högre grad av säkerhet än begränsad säkerhet). Detta krav på rimlig säkerhet utgick dock genom det i avsnitt 4.3.1 nämnda ändringsdirektivet (EU) 2026/470. För de företag som omfattas av kravet på lagstadgad hållbarhetsrapport kommer det alltså även i fortsättningen att vara tillräckligt att revisorns uttalande görs med begränsad säkerhet.

Redovisningsdirektivets bestämmelser om granskning av hållbarhetsrapporter kommer i svensk rätt även till uttryck i 9 kap. 38 a och 38 b §§ aktiebolagslagen. Där föreskrivs att en granskningsberättelse över en hållbarhetsrapport eller en hållbarhetsrapport för koncernen ska utarbetas i enlighet med granskningsstandarder som har antagits av kommissionen. Granskningsberättelsen ska offentliggöras i sin helhet tillsammans med årsredovisningen (se 8 kap. 3 § årsredovisningslagen).

3.4.3 EU-rättslig reglering om granskning genom oberoende leverantörer av kvalitetsgranskningstjänster

Redovisningsdirektivet

Bestämmelserna om hållbarhetsrapportering går, som redan har berörts, tillbaka på redovisningsdirektivet. Det direktivet ger medlemsstaterna möjlighet att tillåta att bolagens hållbarhetsrapporter granskas av, utöver revisorer, s.k. oberoende leverantörer av kvalitetsgranskningstjänster (här benämnda *oberoende granskare*). En sådan granskare

¹⁸ Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG.

definieras som ett ”organ för bedömning av överensstämmelse” som har ackrediterats i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 765/2008 för den specifika verksamhet avseende bedömning av överensstämmelse som avses i artikel 34.1 andra stycket aa.¹⁹

I artikel 34.4 i redovisningsdirektivet anges följande:

Medlemsstaterna får tillåta en oberoende leverantör av kvalitetsgranskningstjänster som är etablerad på deras territorium att lämna det uttalande som avses i punkt 1 andra stycket aa, förutsatt att denna oberoende leverantör av kvalitetsgranskningstjänster omfattas av krav som är likvärdiga med dem i Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG vad gäller kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering enligt definitionen i artikel 2.22 i det direktivet, framför allt krav avseende

- a) utbildning och examination, som säkerställer att oberoende leverantörer av kvalitetsgranskningstjänster förvärvar nödvändig sakkunskap om hållbarhetsrapportering och kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering,*
- b) fortbildning,*
- c) system för kvalitetskontroll,*
- d) yrkesetik, opartiskhet, objektivitet, konfidentialitet och tystnadsplikt,*
- e) utnämning och entledigande,*
- f) utredningar och sanktioner,*
- g) organisationen av arbetet när det gäller oberoende leverantörer av kvalitetsgranskningstjänster, särskilt med avseende på tillräckliga resurser och personal och upprätthållande av kundkontoregister och dokumentation, och*
- h) rapportering av oegentligheter.*

Som framgår av artikeln ställer redovisningsdirektivet ett flertal krav på oberoende granskare. *Dels* finns ett allmänt krav på att de ska vara ackrediterade enligt den nämnda EU-förordningen, *dels* finns det specifika krav på t.ex. utbildning, kvalitetskontroll m.m., krav som förutsätts vara likvärdiga med de krav som gäller för revisorer. Kravet på ackreditering avser ”leverantören”, dvs. det företag som tillhandahåller kvalitetsgranskningen. Även de mera specifika kraven avser enligt direktivets ordalydelse ”leverantören” men några av dem förefaller i praktiken ta sikte på de fysiska personer som deltar i granskningsarbetet.

När de nu gällande EU-reglerna om granskning av hållbarhetsrapporter tillkom angavs att de lagstadgade revisorernas eller revisionsföretagens bestyrkande av hållbarhetsrapportering skulle bidra till att säkerställa att finansiell information och hållbarhetsinformation är sammanlänkade och konsekventa, vilket är särskilt viktigt för an-

¹⁹ Se artikel 2.20 i redovisningsdirektivet.

vändare av hållbarhetsinformation (se skäl 61 i 2022 års direktiv). Det finns dock, sades det, en risk för ytterligare koncentration på revisionsmarknaden, vilket skulle kunna äventyra revisorernas opartiskhet och självständighet och öka revisionsavgifterna eller avgifterna i samband med kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering. Det är därför, enligt skälen, önskvärt att företagen ges ett större utbud av oberoende leverantörer av kvalitetsgranskningstjänster för granskning av hållbarhetsrapportering. Medlemsstaterna bör därför tillåtas att godkänna oberoende granskare av hållbarhetsrapporter.

Bestämmelserna om oberoende granskare kom dock att utformas som enbart en option för medlemsstaterna.

Om ackrediterade oberoende leverantörer av kvalitetsgranskningstjänster tillåts att uttala sig om hållbarhetsrapporter, ska – enligt artikel 34.5 i redovisningsdirektivet – även sådana tjänsteleverantörer från andra medlemsstater få utföra granskning av hållbarhetsrapporter i medlemsstaten. I det fallet ansvarar hemmedlemsstaten för tillsynen över dessa granskare, såvida inte värdmedlemsstaten beslutar att övervaka bestyrkandeuppdraget för hållbarhetsrapportering som utförs på dess territorium.

EU-förordningen om krav för ackreditering och marknadskontroll

EU-förordningen om krav för ackreditering och marknadskontroll²⁰ innehåller regler om organisation och tillvägagångssätt vid ackreditering av de ”organ för bedömning av överensstämmelse” som utför ”bedömning av överensstämmelse”.²¹ Med ”bedömning av överensstämmelse” avses en process där det visas huruvida specificerade krav avseende en produkt, en process, en tjänst, ett system, en person eller ett organ har uppfyllts.²²

Av förordningen följer att det i varje land normalt ska finnas ett nationellt ackrediteringsorgan.²³ Det svenska nationella ackrediteringsorganet är Styrelsen för ackreditering och teknisk kontroll (Swedac).

²⁰ Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 765/2008 av den 9 juli 2008 om krav för ackreditering och upphävande av förordning (EEG) nr 339/93.

²¹ Artikel 1.1 förordningen om krav för ackreditering och marknadskontroll.

²² Artikel 2.12 förordningen om krav för ackreditering och marknadskontroll.

²³ Artikel 4.1 förordningen om krav för ackreditering och marknadskontroll.

I förordningen finns anknyttande bestämmelser om förutsättningarna för ackreditering. I artikel 5 i förordningen anges bland annat följande punkter.

1. Ett nationellt ackrediteringsorgan ska, när ett organ för bedömning av överensstämmelse så begär, utvärdera huruvida det sistnämnda är kompetent att utföra specifik bedömning av överensstämmelse. Om det har konstaterats vara kompetent, ska det nationella ackrediteringsorganet utfärda ett ackrediteringsintyg om detta.

[...]

3. Nationella ackrediteringsorgan ska utöva tillsyn över de organ för bedömning av överensstämmelse som de har utfärdat ackrediteringsintyg för.

4. Om ett nationellt ackrediteringsorgan bedömer att ett organ för bedömning av överensstämmelse som erhållit ett ackrediteringsintyg inte längre har nödvändig kompetens för att bedriva specifik verksamhet inom bedömning av överensstämmelse, eller allvarligt underlåtit att uppfylla sina skyldigheter, ska ackrediteringsorganet inom rimlig tid vidta alla lämpliga åtgärder för att begränsa, eller tillfälligt eller helt återkalla ackrediteringsintyget.

Nationella ackrediteringsorgan tillämpar vanligen särskilda internationella granskningsstandarder. Den granskningsstandard som torde vara särskilt aktuell vid prövningen av en tjänst av nu aktuellt slag är *Bedömning av överensstämmelse – Allmänna principer och krav för validerings- och verifieringsorgan* (ISO 17029:2019). Även standarden *Allmänna principer för och krav på organ som validerar miljöinformation* (ISO 14065:2020) kan nämnas i sammanhanget.

3.4.4 Behörighet att granska hållbarhetsrapporten enligt svensk rätt

Enligt svensk rätt ska en hållbarhetsrapport granskas av en auktoriserad revisor med särskild behörighet för granskning av hållbarhetsrapporter (9 kap. 12 § andra stycket aktiebolagslagen).²⁴

Den som har auktoriserats som revisor före år 2026 är utan vidare behörig att granska hållbarhetsrapporter. Även den som någon gång före den 1 juli 2024 har varit auktoriserad revisor och sedan återkommer till yrket får vid den förnyade auktorisationen utan vidare

²⁴ Bestämmelsen torde endast gälla hållbarhetsrapporter som upprättas på grund av lag. I vilken utsträckning hållbarhetsrapporter som upprättas utan att företaget är lagligen skyldigt att upprätta en sådan rapport kan granskas och i så fall av vem diskuteras i avsnitt 3.6.3.

sådan behörighet. För övriga auktoriserade revisorer krävs det, från och med år 2026, åtta månaders praktisk utbildning inom hållbarhetsområdet – antingen som en del av den treåriga praktiska utbildningen som en revisor måste genomgå eller som en del utöver denna. Den praktiska utbildningen inom hållbarhetsområdet ska uppfylla samma krav som redan gäller för praktisk utbildning inom revision.

3.4.5 System för oberoende granskare i några utvalda länder

Några länder inom EU har valt att öppna upp för möjligheten att tillåta oberoende granskare av hållbarhetsrapporter. Som exempel kan nämnas Danmark, Frankrike, Litauen och Grekland. I det följande redovisas de system som har tillkommit i Danmark och Frankrike.

Danmark

Ackreditering

Det nationella ackrediteringsorganet i Danmark, DANAK, ackrediterar oberoende granskare av hållbarhetsrapporter och ansvarar för den löpande kvalitetskontrollen av dessa. Den oberoende granskaren är i det danska systemet en juridisk person. Den granskningsstandard som används vid bedömningen av om de oberoende granskarna uppfyller de nödvändiga kraven för att bli ackrediterade är Bedömning av överensstämmelse – Allmänna principer och krav för validerings- och verifieringsorgan (ISO 17029:2019).

Myndigheten Erhvervsstyrelsen (den danska motsvarigheten till Bolagsverket) ansvarar för offentlig tillsyn av revisorer och revisionsbyråer (32 § första stycket revisorloven). Det är Erhvervsstyrelsen som godkänner de fysiska personer som deltar i granskningen av hållbarhetsrapporter, verifierarna ("verifikatorer"). Det är också Erhvervsstyrelsen som för ett offentligt register över ackrediterade oberoende granskare och verifierare (3 § Lov om uafhængige erklæringsudbydere vedrørende bæredygtighedsrapportering).

Utbildning

En verifierare ska ha avlagt magisterexamen i samhälls-, natur- eller teknisk vetenskap samt ha genomgått minst åtta månaders praktik avseende utförande av granskningsuppdrag av hållbarhetsrapportering eller andra hållbarhetsrelaterade uppdrag (11 § Lov om uafhængige erklæringsudbydere vedrørende bæredygtighedsrapportering). Praktiken får utföras på ett revisionsföretag.

Fortbildning

En verifierare är skyldig att delta i vidareutbildningsprogram som säkerställer att han eller hon kontinuerligt uppdaterar och upprätthåller bland annat sina teoretiska kunskaper och yrkeskvalifikationer (12 § Lov om uafhængige erklæringsudbydere vedrørende bæredygtighedsrapportering).

För att uppfylla kraven på fortbildning ska verifieraren under en treårsperiod genomgå fortbildning i minst 40 timmar. Fortbildningen ska omfatta minst 30 timmar lagkrav och standarder för att utfärda hållbarhetsrapportering, varav minst tio timmar avseende att lämna uttalanden om hållbarhetsrapportering och minst tio timmar avseende att upprätta hållbarhetsrapportering. Fortbildningen ska även omfatta minst tio timmar lagkrav och standarder för upprättande av årsredovisningar, internationella redovisningsstandarder, allmän redovisningsteori och principer, redovisningsanalys, lagstiftning om penningtvätt eller regler om skydd av personuppgifter (2 § Bekendtgørelse om obligatorisk efteruddannelse af verifikatorer).²⁵

Examination

Erhvervsstyrelsen fastställer villkor för att avlägga prov. Examinationen består av ett skriftligt prov under fyra timmar (7 § Bekendtgørelse om prøver vedrørende udførelse af erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering²⁶). Det ställs krav på att minst fem månader av den praktiska utbildningen ska ha genomförts under de senaste tre åren före registreringen för provet (2 § Bekendtgørelse

²⁵ Erhvervsstyrelsen, BEK nr 451 af 05/05/2025.

²⁶ Erhvervsstyrelsen, BEK nr 1261 af 27/10/2025.

om prøver vedrørende udførelse af erklæringsopgaver om bæredygtighedsrapportering).

Oberoende

Det finns ett krav på oberoende i standarden ISO 17029, vilket därmed kommer att gälla för det ackrediterade företaget.

I den danska lagstiftningen uppställs vidare krav på att verifierare och oberoende granskare ska vara oberoende av det företag som uppdraget avser och att de inte får delta i företagets beslutsfattande. En verifierare ska avstå från att utföra ett granskningsuppdrag om det finns något hot mot hans eller hennes oberoende (28 § Lov om uafhængige erklæringsudbydere vedrørende bæredygtighedsrapportering).

System för kvalitetskontroll

DANAK utför löpande kvalitetskontroll av ackrediterade oberoende granskare för att säkerställa att de fortsätter att uppfylla de krav som gäller för ackreditering. Erhvervsstyrelsen fastställer ytterligare regler om kvalitetskontroll och genomförande (33 och 36 §§ Lov om uafhængige erklæringsudbydere vedrørende bæredygtighedsrapportering).

Utredningar och sanktioner

Erhvervsstyrelsen kan initiera och genomföra utredningar mot verifierare (38 § Lov om uafhængige erklæringsudbydere vedrørende bæredygtighedsrapportering). Styrelsen kan ge anmärkning, besluta att en överträdelse ska upphöra eller hänskjuta frågan till Revisornævnet om förseelsen är av upprepad eller allvarligare grad (41 § Lov om uafhængige erklæringsudbydere vedrørende bæredygtighedsrapportering). Revisornævnet är en oberoende nämnd som huvudsakligen ansvarar för disciplinära frågor och tillsyn över revisorer i Danmark. Erhvervsstyrelsen kan även besluta om böter, om ett meddelat beslut eller en begäran om information inte efterlevs (42 § Lov om uafhængige erklæringsudbydere vedrørende bæredygtighedsrapportering).

Revisornævnet initierar inte utredningar men hanterar inkomna klagomål mot verifierare (43 § Lov om uafhængige erklæringsudbydere vedrørende bæredygtighedsrapportering). Revisornævnet kan besluta om varning, böter eller återkallande av godkännande (44–48 §§ Lov om uafhængige erklæringsudbydere vedrørende bæredygtighedsrapportering).

När det gäller oberoende granskare kan DANAK tillfälligt upphäva eller återkalla en ackreditering vid upprepade överträdelser eller om förutsättningarna för ackreditering inte längre är uppfyllda.

Tillsyn

DANAK:s roll omfattar ackreditering och löpande kvalitetskontroll av oberoende granskare (33 och 36 §§ Lov om uafhængige erklæringsudbydere vedrørende bæredygtighedsrapportering).

Erhvervsstyrelsen ansvarar för tillsyn av verifierare och utförande av uppdrag samt, i förekommande fall, inledande av utredningar och disciplinära sanktioner mot verifierare. Revisornævnets uppgift är att hantera klagomål mot verifierare och att utdöma sanktioner (se avsnittet ovan).

Utnämning och entledigande

Enligt dansk rätt ankommer det på bolagsstämman i det bolag som ska avge en hållbarhetsrapport att utnämna en eller flera revisorer eller oberoende granskare för granskning av rapporten (149 a § selskabsloven). En oberoende granskare kan, precis som en revisor, entledigas av den som har utsett honom eller henne.

Rapportering av oegentligheter

Oberoende granskare är skyldiga att rapportera om de misstänker eller har rimliga skäl att tro att oegentligheter kan förekomma eller har förekommit. Om granskningen avser ett företag av allmänt intresse, ska verifieraren informera det granskade företaget och uppmana detta att utreda frågan samt vidta lämpliga åtgärder för att

hantera sådana oegentligheter och förhindra att de upprepas i framtiden.²⁷

Organisation av arbetet

Verifierare och oberoende granskare ska dokumentera sina uppdrag. Dokumentation ska inbegripa eventuella överträdelser av de bestämmelser som gäller för verksamheten och de åtgärder som har vidtagits med anledning av sådana överträdelser. För varje uppdrag ska den oberoende granskaren utse en huvudansvarig verifierare. Den oberoende granskaren ska förse den huvudansvariga verifieraren med tillräckliga resurser och utse andra personer som har nödvändig kompetens och förmåga för att utföra uppdraget. Verifieraren ska avsätta tillräckligt med tid och resurser för att utföra revisionsuppdraget.²⁸

Intresset för oberoende granskare i Danmark

När det danska systemet med oberoende granskare infördes år 2025 motiverades detta bland annat med att nyttan av konkurrens på revisionsmarknaden översteg de förväntade kostnaderna.²⁹ Med hänsyn till den förväntan som fanns om att antalet oberoende granskare initialt skulle vara relativt lågt bedömdes de administrativa kostnaderna i samband med registrering m.m. bli begränsade.

Enligt uppgifter från Erhvervsstyrelsen fanns det sommaren 2026 tre verksamheter som har ackrediterats som oberoende granskare i Danmark. Åtta personer hade godkänts som verifierare. Samtliga verifierare hade godkänts med stöd av en övergångsreglering som har gjort det möjligt att få godkännande som verifierare genom vidareutbildning. Sedan den 1 januari 2026 är det inte längre möjligt att bli verifierare genom detta system. Framöver kommer endast personer som klarar det kommande hållbarhetsutlåtandeprovet att godkännas

²⁷ Artikel 7 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG samt 26 § Lov om uafhængige erklæringsudbydere vedrørende bæredygtighedsrapportering.

²⁸ Bekendtgørelse om verifikatorers og uafhængige erklæringsudbyderes tilrettelæggelse af arbejdet, BEK nr 461 af 05/05/2025.

²⁹ Konkurrencen på revisionsmarknaden har utretts av danska Konkurrens- og forbrugerstyrelsen, se rapporten Konkurrencen på markedet for revision af PIE-virksomheder, november 2024.

som verifierare. Ett prov var planerat att hållas under hösten 2026. Detta har emellertid ställts in, eftersom ingen anmält sig till provet. Enligt Erhvervsstyrelsen fanns det sommaren 2026 ännu inget danskt företag som hade låtit registrera en oberoende granskare för granskning av företagets hållbarhetsrapport.

Enligt uppgift från Erhvervsstyrelsen är det ännu inte möjligt att ge ett tydligt svar på hur Omnibus I kommer att påverka intresset för systemet. Det förväntas att intresset i viss mån kommer att bero på antalet frivilliga hållbarhetsrapporter för vilka ett företag vill ha ett utlåtande om rapporteringen. Oberoende granskare förväntas särskilt få tillgång till denna del av marknaden. Företag som lämnar in lagstadgade hållbarhetsrapporter kommer, enligt Erhvervsstyrelsens bedömning, sannolikt att använda sin finansiella revisor för att få till stånd ett utlåtande om hållbarhetsrapporteringen.

Frankrike

Ackreditering

Det nationella ackrediteringsorganet i Frankrike, COFRAC, ackrediterar oberoende granskare.³⁰ Den granskningsstandard som används vid bedömningen av om de oberoende granskarna uppfyller de nödvändiga kraven för att bli ackrediterade är Bedömning av överensstämmelse – Allmänna principer och krav för validerings- och verifieringsorgan (ISO 17029:2019). Också Haute Autorité de L'audit (H2A)³¹ ska godkänna den oberoende granskaren. H2A administrerar ett offentligt register över ackrediterade oberoende granskare och verifierare.³²

Utbildning

En verifierare ska ha avlagt en nationell magisterexamen utfärdad i Frankrike eller en examen i utlandet som bedöms vara jämförbar med en nationell magisterexamen.³³ Vidare ska verifieraren ha genomgått

³⁰ Art. L822-3, R822-1, R822-6, R822-9, R822-16 Code de commerce.

³¹ H2A är nationell tillsynsmyndighet för revisorer och granskare av hållbarhetsrapporter.

³² Art. L822-3, R822-1, R822-6, R822-9, R822-16 Code de commerce.

³³ Art. L822-4 p. 5 Code de commerce.

minst åtta månaders professionell praktik hos en oberoende granskare eller revisor.³⁴

Fortbildning

För att uppfylla kraven på fortbildning ska verifieraren ha genomgått 20 timmar fortbildning per år.³⁵ Fortbildningen kan t.ex. avse utbildningsseminarier, konferenser eller deltagande i fortbildningsprogram.³⁶ Verifieraren ska årligen rapportera till H2A om hur fortbildnings-skyldigheten har fullgjorts.³⁷

Examination

Examinationen anordnas av Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC). Varje år anordnas en examination om fyra timmar. Examinationen består av en skriftlig uppsats som handlar om granskningsuppdrag för hållbarhetsinformation.³⁸

Oberoende

Det finns ett krav på oberoende enligt standarden ISO 17029. Det kravet kommer därmed att gälla för det ackrediterade företaget (dvs. den oberoende granskaren).

Verifierare och oberoende granskare ska enligt lag även vara oberoende av det företag som uppdraget avser och får inte ha ett direkt eller indirekt intresse i en enhet för vars räkning uppdraget utförs eller någon person som kontrollerar eller kontrolleras av den.³⁹ En verifierare får inte heller inneha en ledande befattning inom ett företag där han eller hon har utfört granskningsuppdrag avseende hållbarhetsinformation inom tre år efter det att uppdraget avslutades.⁴⁰ Personer som t.ex. har varit styrelseledamöter, styrelsemedlemmar

³⁴ Art. L. 822-4 p. 6. Code de commerce; R 822-1 Code de commerce.

³⁵ Art. A822-18 Code de commerce.

³⁶ Art. A822-19 och A821-46 Code de commerce.

³⁷ Art. R822-14-1 Code de commerce.

³⁸ Art L821-18 Code de commerce; Art. A821-34 Code de commerce.

³⁹ Art. L822-8 till art. L822-10 Code de commerce.

⁴⁰ Art. L822-9 Code de commerce.

eller anställda i ett företag får inte utföra ett granskningsuppdrag för det företaget inom fem år efter det att de lämnade sin position.⁴¹

System för kvalitetskontroll

H2A utför kvalitetskontroller av oberoende granskare minst var sjätte år.⁴² Kontrollerna utförs baserat på en riskanalys, vilket påverkar kontrollens frekvens och omfattning.⁴³

Utredningar och sanktioner

H2A genomför utredningar innan ett eventuellt sanktionsförfarande inleds. Om omständigheterna motiverar ett inledande av ett sanktionsförfarande, hänskjuts ärendet till H2A:s sanktionskommitté (Commission des sanctions). Kommittén fattar därefter beslut.⁴⁴

Oberoende granskare och verifierare kan bli föremål för disciplinära sanktioner.⁴⁵ De sanktioner som kan utdömas är t.ex. varning, anmärkning, förbud att utföra uppdrag under en period av högst tre år, avregistrering, offentliggörande om att granskningen inte uppfyller lagens krav samt böter.

COFRAC kan tillfälligt upphäva eller återkalla en ackreditering om förutsättningarna för ackreditering inte längre är uppfyllda eller vid upprepade överträdelser.

Tillsyn

COFRAC ackrediterar den juridiska personen. H2A ansvarar för tillsynen av såväl oberoende granskare som verifierare.⁴⁶

Viss tillsyn har delegerats till Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) när det gäller övervakning av fortbildningsskyldigheten och kontroller av företag som inte har uppdrag för företag av allmänt intresse.

⁴¹ Art. L822-10 Code de commerce.

⁴² Art. L820-14 till art. L820-22 Code de commerce; R820-49 Code de commerce.

⁴³ Art. R820-45 Code de commerce.

⁴⁴ Art. R821-212 Code de commerce.

⁴⁵ Art. L822-31 Code de commerce.

⁴⁶ Art. L 820-1-I Code de commerce.

Utnämmande och entledigande

Bolagsstämman utnämner oberoende granskare.⁴⁷ Oberoende granskare utses för en period om sex år.⁴⁸

En oberoende granskare kan entledigas vid hinder eller fel. Frågan prövas av handelsdomstolen.⁴⁹

Rapportering av oegentligheter

Verifierare måste rapportera oegentligheter eller fel som upptäcks under granskningen. Om granskningen avser ett företag av allmänt intresse, ska verifieraren även uppmana företaget att utreda ärendet enligt artikel 7 i förordning (EU) nr 537/2014.⁵⁰

Organisation av arbetet

Oberoende granskare måste ha en organisation som gör det möjligt för företaget att följa de lagstadgade krav som omfattas av bestämmelserna i etikkoden för revisorer.⁵¹

Oberoende granskare ska även ha medel som möjliggör utförandet av uppdraget och säkerställer kvalitet i fråga om kvalitetskontroller, mekanismer som säkerställer att förfaranden följs m.m.⁵²

3.4.6 Oberoende granskning i övriga nordiska länder

Norge

Enligt den norska revisorsloven § 1–3 har Finansdepartementet möjlighet att meddela föreskrifter om oberoende granskare av hållbarhetsrapporter. Sådana föreskrifter kan innehålla ytterligare regler om tillämpningen av lagen, inklusive krav på bland annat:

⁴⁷ Art. L 822-17 Code de commerce.

⁴⁸ Art. L 822-20 Code de commerce.

⁴⁹ Art. L 821-50 och L 822-22 Code de commerce.

⁵⁰ Art. L 822-25 Code de commerce.

⁵¹ Art. R 822-15 och L 822-7 Code de commerce.

⁵² Art. R 822-16 Code de commerce.

1. teoretisk och praktisk utbildning och examinationer som säkerställer att oberoende granskare får nödvändig kunskap om hållbarhetsrapportering och granskning av hållbarhetsrapportering,
2. fortbildning,
3. kvalitetskontroll,
4. yrkesetik, oberoende, objektivitet, sekretess och tystnadsplikt,
5. val och entledigande av revisorer,
6. tillsyn och sanktioner,
7. organisationen av den oberoende granskarens arbete, särskilt med avseende på tillräckliga resurser och personal samt uppdragsdokumentation, och rapportering av oegentligheter.

Finansdepartementet har dock inte utnyttjat möjligheten att meddela sådana föreskrifter. Departementet har remitterat ett förslag till genomförande av det i avsnitt 4.3.1 nämnda direktivet (EU) 2026/470. I remissförslaget resoneras om det numera bör meddelas sådana föreskrifter.

I remissförslaget konstateras bland annat att det nya direktivet medför att betydligt färre norska företag kommer att omfattas av krav på hållbarhetsrapportering. Det sägs också att det fortfarande finns skäl som kan tala för att det bör fastställas föreskrifter som öppnar för oberoende granskare av hållbarhetsrapportering, såsom värdet av konkurrens på marknaden för granskningstjänster och valfrihet för företagen. Dessa skäl är emellertid, sägs det, avsevärt mindre relevanta än tidigare och det förhållandet att betydligt färre norska företag kommer att vara rapporteringsskyldiga innebär en ökad risk för att ett eventuellt regelverk för oberoende granskare kommer att användas i (enbart) liten utsträckning. Samtidigt framhålls att det inte kan uteslutas att vissa företag som nu undantas från rapporteringsskyldighet ändå väljer att få sin frivilliga hållbarhetsrapportering granskad och de kan då välja att låta andra än revisorer utföra granskningen. Det kan emellertid då utgöra en konkurrensfördel för revisorer att de är de enda som får granska obligatorisk hållbarhetsrapportering.

I remissförslaget uttalas dock att eventuella fördelar i form av ökad kapacitet och ökad konkurrens sannolikt inte uppväger kost-

naderna för att etablera och upprätthålla ett regelverk för oberoende granskare, med hänsyn till minskningen av antalet rapporterings-skyldiga företag. Bemyndigandet att fastställa föreskrifter som öppnar för oberoende granskare bör därför enligt Finansdepartementet inte utnyttjas.⁵³

Finland

Inte heller i Finland har det införts några regler om oberoende granskare.

I samband med genomförandet av 2022 års direktiv anförde den finska regeringen att det är sannolikt att möjligheten att tillåta oberoende granskare åtminstone inte omedelbart skulle ha någon nämnvärd inverkan på resursbehovet eller på den finländska marknaden för granskningstjänster i övrigt, eftersom de ackrediterade leverantörer som avses ännu inte finns inom EES-området. Denna medlemsstatsoption kan dock utnyttjas även senare om det i praktiken uppstår behov av den, till exempel för att de inhemska revisorer som är verk-samma som granskare av hållbarhetsrapportering inte räcker till. Då kan man noggrant bedöma de möjliga alternativen för ackreditering och för organisering och tilldelning av resurser för tillsynen.⁵⁴

I samband med det finska genomförandet av direktivet (EU) 2026/470 menade flera remissinstanser att andra än revisorer bör tillåtas att granska *frivilligt* upprättade hållbarhetsrapporter.

I den sedermera beslutade propositionen betonas att ett annat granskningsuppdrag än ett sådant som gäller obligatorisk hållbarhetsrapportering – till exempel rapportering enligt frivilliga standarder – ska företaget kunna anförtro också någon annan aktör än en revisor, såsom ett certifieringsorgan som är förtroget med branschen i fråga. Något förslag om att tillåta oberoende granskning av lagstadgad hållbarhetsrapportering lämnas inte.⁵⁵

⁵³ Se Finansdepartementet, Høringsnotat: Forenklinger i regelverket om Bærekraftsrapportering, s. 53 och 54.

⁵⁴ Se Regeringens proposition RP 20/2023 rd s. 26 och 27.

⁵⁵ Se Regeringens proposition RP 38/2026 rd s. 11 och 12.

Island

Direktivet om företagens hållbarhetsrapportering har inte genomförts på Island. Det finns inte heller någon reglering om oberoende granskare av hållbarhetsrapporter.

3.5 Hur ett system med oberoende granskare skulle kunna utformas i Sverige

Utredarens bedömning

För det fall att oberoende granskare ska ges samma behörighet som revisorer att granska hållbarhetsrapporter i Sverige bör det införas bestämmelser om

1. ackreditering av oberoende granskare,
2. godkännande av verifierare,
3. utbildning, examination och fortbildning för verifierare,
4. intern och extern kvalitetskontroll av oberoende granskare och verifierare,
5. yrkesetik, opartiskhet, objektivitet och tystnadsplikt,
6. utnämning och entledigande,
7. utredningar och sanktioner,
8. organisation av arbetet, och
9. rapportering av oegentligheter.

Därutöver bör oberoende granskare eller, i vissa fall, verifierare jämföras med revisorer vid tillämpningen av associationsrättsliga bestämmelser om bland annat granskning av hållbarhetsrapporter, jäv, mandattid, bolagsstämma, upplysningsplikt och skadestånd.

3.5.1 Inledning

Tidigare har konstaterats att utredningsuppdraget är förutsättningslöst och att författningsförslag behöver lämnas enbart om utredningen kommer fram till att en ordning med oberoende granskare bör införas. Om utredningen anser att så är fallet, krävs dock inte bara förslag till lagändringar utan även förslag till nödvändiga förordningsändringar.

Utredaren bedömer att det inte går att ta ställning till lämpligheten av att införa ett system med oberoende granskare i Sverige utan att man först gör klart för sig hur ett sådant system i så fall bör utformas.

3.5.2 Några utgångspunkter

Som ovan har framgått ges medlemsstaterna genom artikel 34.4 i redovisningsdirektivet möjlighet att tillåta att även oberoende granskare, som inte är revisorer, granskar företagens hållbarhetsrapporter. Ett sådant system förutsätter dock att det uppfyller ett antal i artikeln angivna krav. Ett övergripande krav är att "leverantören", dvs. det företag som har åtagit sig att tillhandahålla en granskningstjänst, har ackrediterats enligt vad som gäller enligt EU:s ackrediteringsförordning. Direktivet synes därmed förutsätta att leverantören godkänns av respektive nationellt ackrediteringsorgan. Samtidigt innehåller artikel 34.4 första stycket punkterna a–h krav som i praktiken huvudsakligen tar sikte på omständigheter hänförliga till de fysiska personer inom företaget som utför granskningen, omständigheter som, typiskt sett, inte prövas inom ramen för ett ackrediteringsförfarande enligt ackrediteringsförordningen.

Utformningen av artikel 34.4 väcker alltså en del frågor. En fråga är om den nationella lagstiftaren har ett rättsligt utrymme för att överlämna till någon annan än det nationella ackrediteringsorganet att bevaka att de specifika kraven i artikel 34.4 tillgodoses. En näraliggande fråga av mera praktisk art är om de krav som anges i artikel 34.4 punkterna a–h över huvud taget kan tillgodoses inom ramen för ett sedvanligt ackrediteringsförfarande.

Ett tolkningsalternativ är att kraven i punkterna a–h är avsedda att prövas enbart inom ramen för ackrediteringsorganets prövning av leverantören, t.ex. så att ackrediteringsorganet ska se till att leverantören har anställda med adekvat utbildning och yrkesetik (det får

då antas ligga i den prövning av ”kompetens” som förordningen förutsätter).

Samtidigt är det tveksamt om den här typen av prövningar – som ju är inriktade på individer vars anknytning till företaget mycket väl kan växla från tid till annan – verkligen lämpar sig för själva ackrediteringsförfarandet. Förordningen förutsätter visserligen att det nationella ackrediteringsorganet utövar en efterföljande tillsyn över det ackrediterade företaget. Det måste emellertid ifrågasättas om en sådan tillsyn kan vara så ingående att den fångar upp alla personalförändringar hos företaget. Också det förhållandet att reglerna ska vara likvärdiga med vad som gäller för revisorer talar för att direktivet i vart fall inte är avsett att utesluta att granskningen av och tillsynen över de fysiska personerna (i fortsättningen benämnda ”verifierare”) anförtros andra organ än det nationella ackrediteringsorganet, t.ex. det nationella revisorsorganet.

Bland de länder som har infört regler om oberoende granskare finns också i vart fall två (Danmark och Frankrike) där uppgiften att handha frågor kring verifierare, inklusive frågor om tillsyn och disciplinära åtgärder, helt eller delvis har lagts på landets revisorsmyndighet.

Till en del kan sannolikt de generella granskningsstandarder som det nationella ackrediteringsorganet (i Sverige Swedac) tillämpar vara relevanta även vid granskningen av enskilda verifierare. Det gäller t.ex. krav på oberoende. Utredarens bedömning är dock att dessa granskningsstandarder, däribland ISO 17029, inte räcker till för att fånga upp de krav som ställs i direktivet, i vart fall inte utan att någon – lagstiftaren, regeringen eller någon utpekad expertmyndighet – först preciserar vad som i skilda hänseenden ska gälla för dem som deltar i kvalitetsgranskningen, t.ex. i fråga om utbildning och tystnadsplikt. Några av de frågor som direktivet nämner är dessutom sådana att de över huvud taget inte passar in i ett ackrediteringsförfarande, t.ex. vad som ska gälla om utnämning, entledigande och sanktioner.

Direktivet synes alltså i flera avseenden förutsätta något slags kompletterande nationell reglering.

3.5.3 Utredningens överväganden om hur ett system för oberoende granskning av hållbarhetsrapporter skulle kunna utformas

Vad som sägs i det följande tar sikte på frågan om hur ett system för oberoende granskning av hållbarhetsrapporter – utan anknytning till revisionen – skulle kunna utformas. Frågan om ett sådant system bör införas berörs först i avsnitt 3.6.1.

Ackreditering – ett grundläggande krav

I och med att artikel 34.4 i direktivet anknyter till det EU-rättsliga begreppet ackreditering förefaller det vara nödvändigt att utforma en svensk reglering om oberoende granskare på ett sådant sätt att den ställer krav på någon form av ackreditering av den som är ”leverantör av granskningstjänster” i direktivets bemärkelse (jfr artikel 2.20 i direktivet).

Det framstår också, med hänsyn till vad som sägs i direktivet om ackreditering enligt EU-förordningen om ackreditering, som nödvändigt att ackreditering sker genom det nationella ackrediteringsorganet, för svenskt vidkommande Swedac.

Den prövning som Swedac ska göra kan ske enligt vad som allmänt gäller om ackreditering (se den ovan nämnda EU-förordningen om ackreditering) och med tillämpning av relevanta standarder (i detta sammanhang ISO). Dessa kan sedan kompletteras genom krav i exempelvis lag, förordning eller myndighetsföreskrifter. I vilken utsträckning tillämpliga standarder måste pekas ut i svensk lagstiftning kan diskuteras; det kan dock noteras att i dansk och fransk lagstiftning hänvisas det till ISO-standarderna.

Det som enligt direktivet måste ackrediteras är ”ett organ”, i praktiken det företag som tillhandahåller kvalitetsgranskningen.

Särskilt om godkännande av verifierare

En betydelsefull fråga är, som redan har framgått, i vilken utsträckning Swedacs prövning ska avse även de fysiska personer som deltar i de granskningar som företaget ska utföra och hur det i så fall ska gå till. Swedac ackrediterar enligt den nuvarande ordningen ett visst

organ (företag). Inom ramen för ackrediteringsförfarandet bevakar Swedac att organet har bestämda kompetenskriterier för olika uppgifter, kvalificerad personal med rätt kompetens samt hantering för vidmakthållande av kompetensen hos personalen. Swedac granskar det senare med hjälp av stickprov. Någon granskning av enskilda medarbetare hos organet görs dock normalt inte.

Som redan har konstaterats förefaller emellertid flera av de krav som uppställs i artikel 34.4 a–h avse de enskilda individer som deltar i ”leverantörens” (företagets) granskningsarbete. Frågan är om dessa krav kan upprätthållas enbart genom ackrediteringsförfarandet. Tillämpliga regler om ackreditering synes visserligen innebära att Swedac i ackrediteringsförfarandet både kan och ska ta ställning till om företaget har sådan personal och sådana rutiner att olika kvalitetsaspekter kan tillgodoses. Det framstår däremot som tveksamt om Swedac har möjlighet att fortlöpande bevaka kompetens m.m. hos enskilda medarbetare i företaget. Det talar för att det vid sidan av ackrediteringsförfarandet behöver finnas en annan, mera individbaserad, prövning.

Utredarens bedömning är att EU-rätten inte förhindrar ett sådant parallellt förfarande för godkännande av enskilda personer som arbetar i det ackrediterade företaget. Liknande förfaranden förekommer också, enligt uppgift, redan i dag, t.ex. i fråga om den som medverkar vid bilbesiktning.

En möjlighet att åstadkomma ett sådant parallellt godkännande av de fysiska personer som deltar i granskningen är att som villkor för ackreditering kräva att kompetensen hos företagets anställda styrks genom viss certifiering av de anställda, en certifiering som då skulle kunna göras genom ett av Swedac ackrediterat certifieringsorgan. En annan möjlighet är att det som villkor för ackreditering uppställs att företaget har anställda som är på visst sätt godkända av en myndighet.

Behovet av en sådan certifiering på individnivå gör sig dock knappast gällande beträffande alla som är anställda i företaget. Liksom vid revision måste det vara godtagbart att en del av det praktiska arbetet sköts av ”assistenter” som inte har all den kompetens som krävs av den fullt ut ansvarige. Det talar för att kravet på godkännande bör vara begränsat till dem som tar ansvaret för granskningen genom att skriva under granskningsberättelsen (annorlunda möjligen vad gäller jäv).

En svensk reglering skulle alltså kunna utformas så att det, vid sidan av kravet på ackreditering av det företag som åtar sig granskningstjänsten, uppställs ett krav på godkännande av ”verifieraren”, ett krav som dock enbart bör gälla för den som framstår som huvudansvarig för granskningen genom att skriva under granskningsberättelsen.

Medan beslutet om ackreditering av företaget måste ligga på Swedac, torde det – som redan har framgått – vara förenligt med direktivet att överlämna uppgiften att godkänna verifieraren till annan. Utredaren bedömer att den uppgiften bör anförtros en myndighet, så att de beslut som fattas, inklusive eventuella beslut att upphäva ett godkännande, prövas enligt förvaltningsrättsliga regler och med möjlighet till överklagande. Det gäller i synnerhet som prövningen bör göras mot normer som är preciserade i lag eller författning.

Den myndighet som, enligt nyss angivna bedömning, skulle pröva frågor om godkännande av verifieraren bör av principiella skäl inte vara Swedac. En sådan roll skulle nämligen göra att det går att ifrågasätta Swedacs roll som ackrediteringsorgan. Utredaren förordar att uppgiften i stället läggs på Revisorsinspektionen. Att uppgiften bör läggas på just Revisorsinspektionen sammanhänger med att oberoende granskning av hållbarhetsrapporter har stora likheter med revision och att man får räkna med att det även i framtiden kommer att vara vanligt att hållbarhetsrapporter granskas av revisorer som står under Revisorsinspektionens tillsyn. Till bilden hör att Revisorsinspektionen redan i dag ibland har anledning att pröva frågor om granskning av icke-finansiella uppgifter, när sådan granskning utförs av revisorer.

Hur bör kraven i artikel 34.4 första stycket punkterna a-h tillgodoses?

Enligt redovisningsdirektivet ska medlemsstaterna i ett antal olika avseenden ställa krav på oberoende granskare som är likvärdiga med de som uppställs i revisorsdirektivet på revisorer. Det är här fråga om krav som behöver genomföras i svensk rätt genom lag, förordning eller myndighetsföreskrifter. Kraven behandlas under följande rubriker.

Punkterna a och b; krav på utbildning, examination och fortbildning

Bestämmelser om utbildning och examination av revisorer finns i artiklarna 6 och 7 i revisorsdirektivet. Bestämmelserna ställer krav på utbildning av såväl teoretisk som praktisk art. Motsvarande svenska bestämmelser har tagits in i 3–4 a §§ förordningen (1995:665) om revisorer och kraven på viss teoretisk utbildning preciseras i Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:1).

Utredaren bedömer att kraven i punkterna a och b avser dem som skriver under granskningsberättelsen. Vilka närmare krav som bör uppställas i dessa avseenden bör preciseras i författning, dvs. det behövs bestämmelser om t.ex. viss akademisk utbildning i ett antal utpekade ämnen samt en viss tids praktisk erfarenhet av relevant granskningsarbete. När det gäller kravet på praktisk erfarenhet kan det finnas anledning att under en övergångsperiod göra vissa undantag. Risker är annars att det är alltför svårt att uppnå kravet på minst åtta månaders praktisk utbildning före det att oberoende granskare har etablerats i Sverige. En annan möjlighet är att, liksom i Danmark, tillåta att praktiken utförs hos ett revisionsföretag.

Dessutom behöver det uppställas krav på examination samt anges vilken fortbildning – t.ex. ett visst antal timmar av relevant utbildning – som krävs. Också dessa krav bör författningsregleras.

Vad som närmare bör krävas är inte självklart, särskilt som granskning av hållbarhetsrapporter sannolikt kräver kunskaper på en mängd olika områden. Redan beslutade danska regler bör dock kunna tjäna som förebilder. Svenska regler bör lämpligen, i vart fall i vissa delar, tas fram på myndighetsnivå, dvs. av Revisorsinspektionen.

Det kan noteras att den som vill bli auktoriserad revisor måste avlägga ett examensprov. Revisorsinspektionen ansvarar för utformningen av examensproven, anordnandet av proven och examinationen (se 2 § förordningen om revisorer). Proven innefattar i dag också frågor som berör granskning av hållbarhetsrapporter. Det är enligt utredarens mening rimligt – och bäst förenligt med kraven i direktivet – att den som vill bli godkänd som verifierare av hållbarhetsrapporter avlägger ett motsvarande kunskapsprov i Revisorsinspektionens regi, fastän begränsat till frågor som har relevans för granskning av hållbarhetsrapporter.

När det gäller fortbildning motsvaras kravet i artikel 13 i revisorsdirektivet av 6 § förordningen om revisorer där det anges att en revisor

ska genomgå fortbildning i syfte att behålla sina kunskaper och förmågan att tillämpa kunskaperna. Närmare krav på fortbildningen anges i 13 § i RIFS 2018:2. När det gäller verifierare behöver det införas motsvarande krav på fortbildning. Även dessa bör lämpligen tas fram av Revisorsinspektionen.

Om man, som ovan har förordats, lägger uppgiften att godkänna verifierarna på Revisorsinspektionen i stället för på Swedac, blir det Revisorsinspektionens sak att i samband med godkännandet av verifieraren bevaka att denne uppfyller kraven på utbildning m.m. Uppföljningen av kraven på fortbildning kan lämpligen ske – liksom är fallet i fråga om revisorer – genom krav på att godkännandet ska omprövas vart femte år och att verifieraren i samband med det styrker att han eller hon har genomgått relevant fortbildning.

Det nu sagda utesluter inte att Swedac i ett ackrediteringsärende – och den åtföljande tillsynen över det ackrediterade företaget – bevakar att företaget skaffar sig de kunskapsresurser som verksamheten kräver och ser till att dess medarbetare erhåller relevant fortbildning; i själva verket torde det vara en nödvändig del av ackrediteringsförfarandet.

Det kan även finnas behov för Revisorsinspektionen att begära utdrag ur belastningsregistret för att kontrollera att verifieraren är lämplig (se 13 § förordningen [1999:1134] om belastningsregister som ger myndigheten motsvarande möjlighet vid auktorisation av revisorer).

Punkten c; kvalitetskontroll

I artikel 29 i revisorsdirektivet finns krav på system för kvalitetskontroll av revisorer. I linje med detta anges i 27 a § revisorslagen (2001:883) att revisorer och registrerade revisionsbolag ska vara föremål för en oberoende kvalitetskontroll. Kvalitetskontrollen ska ske på grundval av en riskbedömning men minst vart sjätte år. Formerna för kontrollen regleras i 18 och 20 §§ förordningen om revisorer. Bland annat anges att de personer som utför periodiskt återkommande kvalitetskontroller ska utses av Revisorsinspektionen eller i den ordning som Revisorsinspektionen bestämmer.

Utredarens bedömning är att det genom särskilda föreskrifter bör uppställas samma krav på kvalitetskontroll för oberoende granskare som för revisorer.

Ett krav på kvalitetskontroll handlar först och främst om att företaget ska ha en intern kvalitetskontroll, dvs. företaget ska internt bevaka att kvaliteten upprätthålls. Det är naturligt att uppgiften att bevaka att företaget lever upp till denna skyldighet läggs på Swedac inom ramen för den tillsyn som Swedac ska utöva över ackrediterade organ.

En mera komplex fråga är vem som ska ansvara för den externa kvalitetskontrollen. Det framstår som mest ändamålsenligt och effektivt att Swedac ansvarar för kvalitetskontroll när det gäller de oberoende granskare som Swedac har ackrediterat. Motsvarande reglering finns i Danmark. Däremot bör kvalitetskontrollen av verifierare utföras av den myndighet som enligt utredarens mening bör ansvara för godkännandet, dvs. Revisorsinspektionen (med möjlighet för inspektionen att bestämma att något annat organ ska utse dem som ska utföra kvalitetskontrollen).

Punkten d; yrkesetik, opartiskhet, objektivitet, konfidentialitet och tystnadsplikt

Enligt artikel 21 i revisorsdirektivet ska medlemsstaterna se till att alla lagstadgade revisorer och revisionsföretag omfattas av yrkesetiska principer. Artikel 22 innehåller krav på att revisorer ska iaktta självständighet, opartiskhet och objektivitet. I svensk rätt återspeglas detta i 19 § revisorslagen (god revisorssed) respektive 20 och 21 a §§ samma lag. Revisorslagens oberoenderegler kan sägas utgöra ett komplement till de jävsregler som finns i de associationsrättsliga lagarna (i fråga om aktiebolag 9 kap. 17 och 18 §§ aktiebolagslagen).

Av redovisningsdirektivet följer att motsvarande krav på yrkesetik, oberoende och självständighet ska ställas på oberoende granskare. Enligt utredarens uppfattning är det naturligt att kraven i svensk rätt ges samma innebörd som de krav som i dessa hänseenden gäller för revisorer. Begreppet ”god revisorssed” passar i och för sig illa på en oberoende granskare men en lagregel om att den som deltar i granskningen – eller i vart fall verifieraren – ska iaktta ”god yrkessed” har goda skäl för sig. Kravet på oberoende kan i övrigt lämpligen lagfästas genom regler av samma slag som de som finns i revisorslagen.

Också aktiebolagslagens jävsregler bör enligt utredarens mening utsträckas till att gälla den som deltar i ett visst granskningsuppdrag i egenskap av verifierare.

Även här uppkommer frågan om vem som ska bevaka att kraven på yrkesetik och oberoende följs. Frågor om yrkesetik och oberoende torde främst aktualiseras i konkreta granskningsuppdrag och ta sikte på de fysiska personer som deltar i ett granskningsuppdrag. Det talar för att tillsynen över dessa frågor inte bör ligga på Swedac utan vara ett ansvar för Revisorsinspektionen.

I revisorslagen finns särskilda begränsningar vad gäller ägande av revisorsföretag (se särskilt 11 och 14 §§). Dessa regler motsvaras av artikel 3 i revisorsdirektivet som handlar om förutsättningarna för godkännande av revisorer och revisionsföretag. Artikel 34.4 i redovisningsdirektivet uppställer inga krav på att verifierare ska omfattas av detta slag av bestämmelser. Några motsvarande regler finns inte heller i den danska lagen om oberoende granskare. Utredarens bedömning är mot denna bakgrund att det inte behövs någon reglering som motsvarar 11 och 14 §§ revisorslagen.

Enligt artikel 23 i revisorsdirektivet ska medlemsstaterna se till att alla uppgifter och handlingar som revisorn eller revisionsföretaget har tillgång till skyddas av lämpliga regler om konfidentialitet och tystnadsplikt. Svenska bestämmelser om tystnadsplikt för revisorer finns i 26 § revisorslagen. Tystnadsplikten är straffsanktionerad (se 20 kap. 3 § brottsbalken). Utredarens bedömning är att det bör införas en motsvarande bestämmelse i svensk lag om tystnadsplikt för oberoende granskare.

Punkten e; utnämning och entledigande

I artikel 37 i revisorsdirektivet finns bestämmelser om utseende av revisorer, medan artikel 38 reglerar revisors avgång och entledigande. Motsvarande svenska bestämmelser finns, såvitt gäller revisorer i aktiebolag, i 9 kap. aktiebolagslagen, se särskilt 9 kap. 8 och 20–22 a §§. Det rör sig om en sammantaget förhållandevis ingående reglering. Redovisningsdirektivet får förstås så att motsvarande regler måste införas i fråga om oberoende granskare.

En särskild fråga är *vem* denna reglering ska avse, den oberoende granskaren eller verifieraren. Direktivet torde inte hindra en reglering

som innebär att det rapporterande företaget utser en oberoende granskare, dvs. ett företag, att utföra uppgiften och att det sedan blir en fråga för granskningsföretaget att utse de personer inom företaget som ska utföra granskningen (dvs. verifierarna). Enligt svensk rätt kan ett aktiebolag utse ett registrerat revisionsbolag att vara bolagets revisor och det ankommer sedan på revisionsbolaget att utse en person att vara huvudansvarig för revisionen (se 9 kap. 19 § aktiebolagslagen och 17 § revisorslagen). Motsvarande reglering bör enligt utredarens mening gälla i nu aktuellt hänseende, dvs. det bolag vars hållbarhetsrapport ska granskas utser det företag som ska vara oberoende granskare och detta företag utser i sin tur de verifierare som ska ansvara för uppdraget. Jfr även nedan angående punkten g.

Punkten f; utredningar och sanktioner

Kapitel VII i revisorsdirektivet har rubriken Utredningar och sanktioner och omfattar sammanlagt sju artiklar. I artikel 30 föreskrivs bland annat att medlemsstaterna ska säkerställa att det finns effektiva system för utredningar och sanktioner så att bristfällig lagstadgad revision och bristfällig kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering kan upptäckas, rättas till och förhindras. Det sägs också att medlemsstaterna ska föreskriva effektiva, proportionella och avskräckande sanktioner mot lagstadgade revisorer och revisionsföretag, om lagstadgad revision eller kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering inte utförs i enlighet med de bestämmelser som antas för att genomföra detta direktiv och, i tillämpliga fall, med förordning (EU) nr 537/2014.

I svensk rätt regleras disciplinära åtgärder mot revisorer främst i 32 § revisorslagen och följande paragrafer. Revisorslagen innehåller också bestämmelser om de särskilda utredningsbefogenheter som Revisorsinspektionen har (se bland annat 28 a § revisorslagen).

Ett införande av regler om oberoende granskare i Sverige synes förutsätta att motsvarande regler om utredningsbefogenheter och disciplinära åtgärder införs i fråga om oberoende granskare. Utredarens bedömning är att sådana regler bör ta sikte på de personer som är godkända som verifierare. Frågor om sanktioner och utredningar avseende de ackrediterade leverantörerna bör hanteras inom ramen

för det regelverk som gäller för ackreditering, dvs. av Swedac (som därvid, enligt EU-förordningen om ackreditering, har möjlighet att, i sista hand, återkalla en ackreditering).

Punkten g; organisationen av arbetet

I artikel 24 b i revisorsdirektivet finns bestämmelser om organisationen av arbetet. Bland annat föreskrivs att ett revisionsföretag som ska utföra lagstadgad revision ska utse minst en nyckelrevisor samt förse denne med tillräckliga resurser och med personal som har den kompetens och förmåga som krävs för att utföra sina uppgifter på lämpligt sätt. Artikeln innehåller också bestämmelser om revisorers skyldighet att upprätta revisionsdokumentation.

Motsvarande svenska bestämmelser finns i bland annat 17 § revisorslagen (huvudansvarig revisor) och 24 § samma lag (dokumentation). Viss reglering finns också i Revisorsinspektionens föreskrifter.

Utredarens bedömning är att bestämmelser av dessa slag bör införas även i fråga om oberoende granskare. I denna del är det inte självklart vem som bör svara för tillsynen av att regelverket följs. Det förhållandet att skyldigheten att organisera arbetet ligger på det ackrediterade företaget, inte på enskilda verifierare, talar dock för att tillsynsansvaret bör ligga på Swedac. Det är en naturlig konsekvens av att det är Swedac som har ackrediterat företaget och som svarar för tillsynen av att företaget lever upp till förutsättningarna för ackreditering.

Punkten h; rapportering av oegentligheter

Enligt artikel 7 i EU:s s.k. revisorsförordning⁵⁶ är revisorer eller revisionsföretag som utför revision skyldiga att i vissa fall rapportera om oegentligheter i företag av allmänt intresse. Bestämmelserna gäller, enligt artikel 25d i revisorsdirektivet, även revisorer eller revisionsföretag som utför granskning av hållbarhetsrapportering för ett sådant företag.

⁵⁶ Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG.

Det som sägs i punkten h torde innebära att det i svensk rätt behöver införas särskilda regler om motsvarande rapporterings-skyldighet för oberoende granskare (såsom ett komplement till EU:s revisorsförordning som ju gäller enbart för revisorer). Huruvida denna rapporteringsskyldighet bör åvila det företag som tillhandahåller kvalitetsgranskningstjänsten eller den som undertecknar granskningsberättelsen är inte självklart. Att artikel 7 i revisorsförordningen lägger skyldigheten på antingen revisorn eller revisionsföretaget talar för att endast oberoende granskare ska omfattas.

Några ytterligare frågor

En fråga är vad den oberoende granskarens arbete ska utmynna i. Utredarens bedömning är att det bör vara en granskningsberättelse som i alla avseenden bör vara likställd med en av revisor avgiven granskningsberättelse samt att denna granskningsberättelse bör undertecknas av den person som är huvudansvarig för granskningen.

En annan fråga är hur det nyss angivna dokumentet ska hanteras inom det företag vars förhållanden har granskats. Utredaren bedömer att dokumentet bör hanteras på samma sätt som en av revisor avgiven granskningsberättelse, vilket bland annat innebär att den ska läggas fram på bolagsstämman tillsammans med årsredovisningen.

Också när det gäller offentliggörande ser utredaren det som naturligt att granskningsberättelsen hanteras på samma sätt som en granskningsberättelse som har upprättats av en revisor. Det innebär bland annat att den bör ges in till Bolagsverket och registreras i aktiebolagsregistret. De bestämmelser om detta som finns i 8 kap. årsredovisningslagen och i aktiebolagsförordningen (2005:559) bör utan vidare kunna tillämpas på granskningsberättelser som härrör från oberoende granskare.

I aktiebolagslagen finns en rad bestämmelser som gäller för revisorer, t.ex. om revisors upplysningsskyldighet gentemot bolagsstämman och om anmälningsskyldighet vid misstanke om brott. För det fall att ett system med oberoende granskare av hållbarhetsrapporter skulle införas bedömer utredaren att följande bestämmelser bör vara tillämpliga på oberoende granskare och, i vissa fall, även verifierare:

- 8 kap. 49 b § om revisionsutskottets uppgifter,

- 9 kap. 3 a § första och andra styckena om granskningen av hållbarhetsrapporten,
- 9 kap. 4 § om bolagsstämman anvisningar,
- 9 kap. 5 a § första och andra styckena om granskningsberättelsen,
- 9 kap. 6 § om erinringar,
- 9 kap. 6 b § om revisorers och andra granskares arbete,
- 9 kap. 7 § om tillhandahållande av upplysningar,
- 9 kap. 8 § första–tredje styckena om utseende av revisor,
- 9 kap. 17 och 18 §§ om jäv,
- 9 kap. 21 och 21 a § om mandattid,
- 9 kap. 22–24 om avgång och entledigande i förtid,
- 9 kap. 38 a § om granskningsberättelsen,
- 9 kap. 38 b § om granskningsberättelsen för en koncern,
- 9 kap. 39 § om hanteringen av erinringar,
- 9 kap. 40 § om närvaro vid bolagsstämman,
- 9 kap. 41 § om tystnadsplikt,
- 9 kap. 42–44 §§ om åtgärder vid misstanke om brott,
- 9 kap. 45 och 46 §§ om upplysningsplikt,
- 9 kap. 47 och 48 §§ om registrering i aktiebolagsregistret,
- 29 kap. om skadestånd.

Av artikel 34.5 i redovisningsdirektivet framgår att en medlemsstat som har utnyttjat den valmöjlighet som föreskrivs i punkten 4 (värdmedlemsstaten) ska tillåta oberoende granskare som är etablerade i en annan medlemsstat än värdmedlemsstaten (hemmedlemsstaten) att utföra kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering. Tillsynen över den oberoende granskaren ska då utövas av hemmedlemsstaten, dock med möjlighet för värdmedlemsstaten att ta över tillsynen. Om Sverige inför ett system för oberoende granskning av hållbarhetsrapporter genom andra än revisorer, måste Sverige alltså godta att kvalitetsgranskning sker genom oberoende granskare som är eta-

blerade i andra stater inom EU. Även den frågan behöver författningsregleras.

I de länder som utredaren har tittat närmare på (Danmark och Frankrike) har det, som ovan har framgått, införts ett separat system för godkännande av de fysiska personer som anlitas av oberoende granskare. Det kan dock inte uteslutas att andra länder inom EU har infört system där enbart den oberoende granskaren godkänns, inte de enskilda personer som ansvarar för granskningen av hållbarhetsrapporten. Direktivet ger enligt utredarens bedömning ingen möjlighet att godta enbart oberoende granskare från länder där även fysiska personer är föremål för godkännande och tillsyn.

3.6 Bör det införas ett lagreglerat system för oberoende granskning av hållbarhetsrapporter i Sverige?

Utredarens bedömning

Det saknas tillräckliga skäl för att införa ett svenskt system med oberoende granskare i Sverige för granskning av lagstadgade eller frivilliga hållbarhetsrapporter.

3.6.1 Inledning

Frågan om Sverige bör utnyttja den i direktivet angivna möjligheten att låta hållbarhetsrapporter granskas av andra än revisorer utreddes av Utredningen om hållbarhetsredovisning. I betänkandet Nya regler om hållbarhetsredovisning (SOU 2023:35) kom utredningen till slutsatsen att det för närvarande inte finns tillräckliga skäl att införa regler om granskning genom andra än auktoriserade revisorer (se särskilt s. 239 f.). Utredningen lämnade därför inte heller några förslag till hur ett system med granskning genom andra än revisorer skulle kunna utformas. I sina överväganden uttalade utredningen bland annat.

Vi kan också konstatera att ett tillåtande av oberoende leverantörer av kvalitetsgranskningstjänster skulle föranleda ett separat och tämligen komplext system för utbildning, ackreditering, examination, fortbildning, oberoende, system för kvalitetskontroll, val och entledigande av granskarna, rapporteringsskyldighet, utredningar och sanktioner samt organisation av arbetet och tillsyn av dessa aktörer, vilket kan förväntas medföra ökade kostnader för flera myndigheter och i förlängningen för företagen. I alla nämnda avseenden ska kraven på de oberoende granskarna vara likvärdiga med de krav som ställs på en revisor. Det krävs också betydande ändringar i den associationsrättsliga lagstiftningen t.ex. om företagets val av granskare, tystnadsplikt, upplysningsskyldighet och skadeståndsansvar. Regelverket blir därmed än mer svåröverskådligt än vad som föranleds redan av att företagen enligt vad vi föreslår ska få anlita en annan revisor för att granska hållbarhetsrapporten än den som reviderar de finansiella rapporterna. Uppgiften att ackreditera de oberoende granskarna får enligt EU-rätten endast tillkomma Styrelsen för ackreditering och teknisk kontroll (Swedac). Som nationellt ackrediteringsorgan ska Swedac även utöva tillsyn. Tillsynsansvaret får inte delas med andra myndigheter. Till skillnad från Revisorsinspektionen har Swedac ingen erfarenhet av eller etablerade processer för tillsyn över granskare av företagens redovisning. En ändamålsenlig tillsyn hade troligen motiverat samverkan mellan dessa myndigheter och överlappande ingripandemöjligheter. Det går enligt utredarens mening inte heller att utesluta att ett tillåtande av oberoende granskare – som typiskt sett saknar djupgående kunskap om risk och väsentlighet, professionell skepticism och granskningsmetodik – kan medföra att hållbarhetsrapporten i intressenternas ögon framstår som mindre viktig än den finansiella rapporteringen.

I prop. 2023/24:124 återgav regeringen flera av utredningens argument och avslutade:

Regeringen anser att det i och för sig skulle föra med sig vissa fördelar att tillåta oberoende kvalitetsgranskare av hållbarhetsrapporter. Utifrån de invändningar som framförs ovan bör dock ett eventuellt införande föregås av ytterligare utredning och analys, vilket inte är möjligt inom ramen för detta lagstiftningsärende. För närvarande finns det därför inte tillräckliga skäl för att föreslå att andra än auktoriserade revisorer i Sverige ska få granska hållbarhetsrapporter.

När man nu tar ställning till om den svenska lagstiftaren bör införa en möjlighet till oberoende granskning av hållbarhetsrapporter finns det anledning att göra åtskillnad mellan granskning av lagstadgade hållbarhetsrapporter och granskning av frivillig hållbarhetsinformation. Behovet av lagregler för oberoende granskning av lagstadgad hållbarhetsrapportering behandlas i förevarande betänkande i av-

snitt 3.6.2 och behovet av lagregler om oberoende granskning av frivillig hållbarhetsrapportering i avsnitt 3.6.3.

3.6.2 Lagstadgade hållbarhetsrapporter

Den svenska regleringen av lagstadgad hållbarhetsrapportering innebär, som redan har framgått, att vissa företag är skyldiga att upprätta en hållbarhetsrapport, att hållbarhetsrapporten ska vara en del av förvaltningsberättelsen, att rapporten ska vara upprättad på visst sätt och enligt vissa standarder, att den ska granskas av en auktoriserad revisor, att revisorn efter granskningen ska avge en granskningsberättelse och att såväl hållbarhetsrapporten som granskningsberättelsen ska offentliggöras.

Vilket värde kan en reglering om oberoende granskning av lagstadgade hållbarhetsrapporter ha?

I samband med att 2022 års direktiv genomfördes i Sverige år 2024 beräknades det att mer än 2 000 företag skulle komma att omfattas av kravet på hållbarhetsrapportering. Regeringen bedömde i samband med genomförandet att de största revisionsföretagens efterfrågan på hållbarhetsexperten skulle komma att öka kraftigt.⁵⁷

Också i utredningens direktiv framhålls att de utökade kraven på granskning av hållbarhetsrapporter samt den vidare krets av företag som efter genomförandet av direktivet om företagens hållbarhetsrapportering träffas av regelverket innebär att efterfrågan på granskningstjänster kommer att öka. Andra aspekter som betonas i direktiven är intresset av att motverka koncentration på revisionsmarknaden samt att ge rapporterande företag valfrihet.

Det kan dock konstateras att läget därefter har förändrats betydligt. Utredningen har i delbetänkandet Lättnader i kraven på hållbarhetsrapportering (SOU 2026:27) föreslagit hur Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2026/470 ska genomföras i Sverige. Direktivet ska vara genomfört senast den 19 mars 2027. Utredningens förslag innebär att kravet på hållbarhetsrapport därefter ska omfatta endast företag som under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren har haft dels i medeltal mer än 1 000 anställda, dels en redovisad

⁵⁷ Prop. 2023/24:124 s. 203.

nettoomsättning på mer än 4,9 miljarder kronor. För svensk del innebär det att endast cirka 150–200 företag kommer att omfattas av lagens krav på hållbarhetsrapportering, dvs. en minskning med omkring 90 procent jämfört med de beräkningar som gjordes i samband med genomförandet av 2022 års direktiv. Efterfrågan på granskningstjänster med anknytning till lagstadgade hållbarhetsrapporter kan därmed antas bli avsevärt lägre än vad som antogs i det tidigare lagstiftningsärendet.

Det finns därför inte anledning att anta annat än att de svenska revisionsföretagen kommer att kunna tillhandahålla granskningstjänster till samtliga de företag som i framtiden kommer att vara skyldiga att upprätta hållbarhetsrapporter. Utredaren har inte heller fått några signaler om att de granskningstjänster som revisionsföretagen har tillhandahållit på hållbarhetsområdet har haft otillräcklig kvalitet. Inte heller finns det, såvitt utredaren kan bedöma, någon anledning att ifrågasätta att revisionsföretagen har, och även i fortsättningen kommer att ha, förmåga att knyta till sig det särskilda slag av kompetens som granskning av hållbarhetsrapporter förutsätter.

Det främsta värdet med ett särskilt regelverk av det nu diskuterade slaget torde därför vara att det skulle kunna öka antalet aktörer på marknaden, något som är ägnat att leda till en förbättrad konkurrens och en ökad valfrihet för företagen.

Intresset av en förbättrad konkurrens hänför sig givetvis i första hand till marknaden för granskningstjänster. Till bilden hör dock också de effekter som kan uppkomma på ett mera allmänt plan i konkurrensen mellan större och mindre revisionsföretag. Det är enligt utredarens mening inte osannolikt att mindre revisionsbyråer som endast kan erbjuda granskning av finansiell rapportering kommer att ha svårt att hävda sig mot de större aktörer som erbjuder både revision av den finansiella rapporteringen och granskning av hållbarhetsrapporter. Genom att tillåta att andra än revisorer granskar hållbarhetsrapporter kan en sådan ökande obalans mellan större och mindre aktörer på revisionsmarknaden undvikas. Därmed minskar också risken för att kraven på granskning av hållbarhetsrapporter bidrar till en ökad koncentration på revisionsmarknaden.

En ökad konkurrens kan i sin tur antas bidra till lägre priser för granskningstjänster och kan därmed minska företagens kostnader. De rapporterade företagen lägger i dag ner inte obetydliga resurser på granskning av hållbarhetsrapporter. Under utredningsarbetet har,

genom Svenskt Näringsliv, 55 svenska företag som omfattas av kraven på hållbarhetsrapportering tillfrågats om vad kostnaderna för granskning uppgår till. 34 företag har svarat. Av svaren framgår att kostnaderna ligger på i genomsnitt 2,05 miljoner kronor per år och företag. Siffrorna antyder att den ökade konkurrens som skulle följa med ett system med oberoende granskning av hållbarhetsrapporter skulle kunna leda till inte obetydliga kostnadsbesparingar.

För att dessa positiva effekter ska uppkomma krävs dock *dels* att det finns svenska aktörer utanför revisionsbranschen som är beredda att tillhandahålla granskning av hållbarhetsrapporter, *dels* att de företag som är skyldiga att upprätta hållbarhetsrapporter är beredda att anlita dessa aktörer.

Utifrån utredningens kontakter med Swetic är det klarlagt att det finns svenska aktörer som är intresserade av att verka som granskare av hållbarhetsrapporter, låt vara att antalet sådana aktörer inte står helt klart.

Mera osäkert är i vilken utsträckning de företag som i framtiden kommer att vara skyldiga att upprätta hållbarhetsrapporter, dvs. de allra största företagen, är intresserade av att anlita andra än revisorer för granskningen av hållbarhetsrapporterna. För företagen kan det vara naturligt att se granskningen av hållbarhetsrapporten och granskningen av redovisningen i övrigt som en helhet. Att överlämna granskningen av den finansiella redovisningen och granskningen av hållbarhetsredovisningen till en och samma uppdragstagare kan också, från företagets perspektiv, ge synergieffekter. Utredarens bedömning är därför att det stora flertalet av de företag som i framtiden kommer att vara skyldiga att upprätta en hållbarhetsrapport kommer att föredra att överlåta båda granskningarna till en och samma aktör, dvs. till en revisionsbyrå.

Det finns mot denna bakgrund anledning att räkna med att ett eventuellt regelverk för granskning av hållbarhetsrapporter genom oberoende granskare bara skulle komma att användas i relativt liten utsträckning såvitt gäller granskning av lagstadgade hållbarhetsrapporter. Den bedömningen har gjorts även i Norge och Finland. Och de uppgifter som utredningen har fått del av från Danmark visar att systemet med oberoende granskare där inte har använts över huvud taget (såvitt gäller lagstadgade hållbarhetsrapporter). Det utesluter förstås inte att införandet av ett system för oberoende granskare i någon mån skulle kunna bidra till ökad konkurrens och

därmed påverka prissättningen på marknaden. Men denna effekt framstår som relativt osäker och bör enligt utredarens mening i sig inte vara utslagsgivande.

Såsom ett särskilt skäl för att införa ett system för oberoende granskning har, bland annat i förarbetena till den danska lagstiftningen, framhållits att det är ägnat att motverka problemet med koncentrationen på revisionsmarknaden. Även i skälen till 2022 års direktiv har denna aspekt nämnts. Det måste, enligt utredarens mening, vitsordas, att koncentrationen på revisionsmarknaden utgör ett problem, också i Sverige, som bör föranleda åtgärder. I detta sammanhang kan emellertid behovet av att komma till rätta med koncentrationen på revisionsmarknaden inte tillmätas någon avgörande betydelse. För att minska det problemet krävs helt andra slag av åtgärder.⁵⁸

Värdet av att införa en reglering av detta slag framstår därför som ganska begränsat såvitt gäller granskning av lagstadgade hållbarhetsrapporter.

Andra aspekter

I sammanhanget måste också vägas in att en lagreglering om oberoende granskare skulle bli förhållandevis omfattande och – som har utvecklats ovan – i praktiken förutsätta medverkan av två olika myndigheter, Swedac och Revisorsinspektionen (se ovan avsnitt 3.5.3). Systemet kräver därmed en omfattande administrativ överbyggnad. Denna kommer tveklöst att ge upphov till kostnader för berörda myndigheter (förfaranden för ackreditering och godkännanden, åtgärder för examination, tillsyn, kvalitetskontroll, registerföring m.m.).

Vad särskilt gäller denna kostnadsaspekt noterar utredaren följande. En uppskattning av kostnaderna för ett lagreglerat system för oberoende granskare bör lämpligen utgå från motsvarande kostnader på revisorsområdet. Hänsyn behöver dock tas till att antalet verifierare kommer att bli betydligt färre än antalet revisorer. Utifrån detta bedöms de löpande kostnaderna hos Revisorsinspektionen,

⁵⁸ Enligt EU finns det systemriskar om de stora revisionsföretagen (de s.k. Big four) har mer än 90 procent av totala intäkter från revision av företag av allmänt intresse och att kontinuitet i tillhandahållandet av revisionstjänster till stora företag är avgörande för den finansiella stabiliteten. I Sverige uppgick år 2021 de fyra största revisionsföretagens marknadsandel till 97 procent av de totala intäkterna från revision av företag av allmänt intresse.

med en grov uppskattning, till tio miljoner kronor per år. Dessa kostnader avser hantering av ansökningar, anordnande av provverksamhet, upphandling av lokaler och utrustning samt tillsynsverksamhet. Samtidigt ska det beaktas att det är betydligt mindre kostsamt att anordna ett ansökningsförfarande med tio förväntade ansökningar i jämförelse med 300. Med ett litet antal verifierare kan därför de totala kostnaderna antas komma att bli lägre och underskrida fem miljoner kronor per år.

Revisorsinspektionen tillämpar en ordning där kostnaderna för inspektionens verksamhet finansieras genom avgifter från de sökande. Det är naturligt att samma ordning bör gälla i fråga om oberoende granskare och verifierare. Det innebär att ju färre som ansöker om att bli verifierare, desto högre blir den enskilda avgiften. Mot bakgrund av vad som har framkommit om antalet verifierare i Danmark får det antas att också antalet svenska verifierare kommer att ligga på en låg nivå. Därmed kommer också kostnaden för den enskilde sökanden att bli relativt hög.⁵⁹

Till kostnaderna för godkännande och tillsyn kommer kostnader för kvalitetskontroller. Vid kvalitetskontroller av revisorer anlitar Revisorsinspektionen oberoende revisorer som å myndighetens vägnar utför själva kontrollen.⁶⁰ Revisorsinspektionen tar sedan ut en avgift av de kontrollerade revisorerna motsvarande de kostnader som har uppstått för myndigheten. Det tillkommer också mindre engångskostnader för anpassning av myndighetens dokument- och ärendehanteringssystem samt hemsida.

Swedac kommer att ha kostnader för prövning av ärenden om ackreditering samt för kvalitetskontroll och sanktioner. Storleken av dessa kostnader är svåra att uppskatta. Utredaren bedömer dock att kostnaderna skulle uppgå till ungefär hälften av vad de löpande kostnaderna hos Revisorsinspektionen förväntas uppgå till. Även engångskostnader av mindre storlek kan förväntas uppkomma.

Kostnaderna bör, som redan har berörts, finansieras genom avgifter som tas ut från de oberoende granskarna och verifierarna, avgifter som dessa i sin tur kan övervältra på sina kunder. I slutänden

⁵⁹ Med en grov uppskattning bedömer utredaren att avgiften för att skriva provet för att bli verifierare skulle ligga runt 75 000 kr, att jämföra med cirka 30 000 kronor för revisorsprovet.

⁶⁰ Kostnaden för kvalitetskontrollen är 2 200 kronor (exklusive mervärdesskatt) per timme för arbete som kvalitetskontrollanten lägger ned, 1 100 kronor (exklusive mervärdesskatt) per timme för kvalitetskontrollantens restid, dock högst 6 600 kronor per resa samt ett belopp som motsvarar de extra kostnader som kvalitetskontrollanten har i form av utlägg.

kan kostnaderna förväntas belasta de rapporterande företagen. Sett till att det är få företag som förväntas använda sig av oberoende granskare riskerar kostnaden för det enskilda företaget att bli förhållandevis stor. De besparingar som företagen kan förväntas få på grund av lägre priser för granskningstjänsterna riskerar därmed att, helt eller delvis, gå om intet.

3.6.3 Frivillig hållbarhetsrapportering

Några antaganden om den framtida förekomsten av frivilliga hållbarhetsrapporter

Det finns anledning att anta att många företag för vilka det inte kommer att gälla några krav på lagstadgad hållbarhetsrapportering ändå vill eller behöver tillhandahålla omvärlden information i hållbarhetsfrågor. Det gäller sannolikt ett inte obetydligt antal av de företag som har omfattats av tidigare beslutade krav på hållbarhetsrapporter men som, till följd av de lättnader i kraven på hållbarhetsrapportering som är att förvänta, inte kommer att omfattas av lagkravet i framtiden. Det gäller sannolikt också ett antal ytterligare, mindre företag vilka ingår i större företags värdekedjor och som kommer att avkrävas sådan hållbarhetsinformation som de större företagen behöver för sina egna hållbarhetsrapporter (se vidare SOU 2026:27 s. 92).

Rättsläget i fråga om frivilliga hållbarhetsrapporter.

Vad som gäller när ett företag sammanställer information i hållbarhetsfrågor utan att omfattas av lagreglerna om hållbarhetsrapportering (dvs. vid olika slag av *frivillig hållbarhetsrapportering*) är inte alldeles klart. Lagreglering saknas. Viss ledning torde kunna hämtas från allmänna bestämmelser om redovisning och revision, däribland de regler som gäller för granskning av lagstadgade hållbarhetsrapporter. De sistnämnda reglerna har dock tillkommit utan att lagstiftaren har haft granskning av frivilliga hållbarhetsrapporter för ögonen och bör därför i detta sammanhang tillämpas med viss försiktighet.

Av betydelse i sammanhanget är att Europeiska kommissionen har utfärdat akter med standarder för frivillig hållbarhetsrapportering.

En rekommendation utfärdades den 30 juli 2025.⁶¹ Rekommendationen har numera ersatts av en delegerad förordning som antogs av kommissionen den 3 juli 2026.⁶² Den delegerade förordningen är tillämplig på företag som inte omfattas av det lagstadgade kravet på hållbarhetsrapportering. Vad gäller granskningen av frivillig hållbarhetsrapportering finns också anledning att notera de icke-bindande riktlinjer för översiktlig granskning av lagstadgade hållbarhetsrapporter som CEAOB (Committee of European Auditing Oversight Bodies) har tagit fram. I dessa riktlinjer uttalas att riktlinjerna kan användas även vid frivillig granskning och av andra leverantörer av gransknings-tjänster än revisorer.

Vad som gäller i fråga om frivilligt upprättad hållbarhetsinformation och granskning av sådan information torde också vara beroende av på vilket sätt informationen tillhandahålls och hur den betecknas. Utredaren utgår i det följande från tre skilda huvudsituationer; 1) en hållbarhetsrapport, betecknad som hållbarhetsrapport, tas in i förvaltningsberättelsen, 2) företaget redovisar hållbarhetsinformation i förvaltningsberättelsen, dock utan att beteckna informationen som en hållbarhetsrapport, 3) företaget upprättar en hållbarhetsrapport, fristående från års- eller koncernredovisningen.

En hållbarhetsrapport i förvaltningsberättelsen.

Detta alternativ innebär att den frivilliga hållbarhetsrapporten åstadkoms genom att företaget upprättar en hållbarhetsrapport på det sätt som anges i årsredovisningslagen, dvs. rapporten tas in i förvaltningsberättelsen som ett särskilt avsnitt som betecknas som hållbarhetsrapport. Utgångspunkten måste då vara att rapporten, såsom en del av års- eller koncernredovisningen, ska ha det innehåll som anges i årsredovisningslagen. I ett avseende torde dock företaget kunna avvika från lagens krav på rapportens innehåll. Enligt 6 kap. 12 e § årsredovisningslagen ska den information som avses i 12–12 c §§ ha det närmare innehåll som anges i de europeiska standarder för hållbarhetsrapportering som har antagits med stöd av artikel 29b i Europar-

⁶¹ Kommissionens rekommendation (EU) 2025/1710 av den 30 juli 2025 om en frivillig standard för hållbarhetsrapportering för små och medelstora företag.

⁶² Kommissionens delegerade förordning (EU) .../... av den 3 juli 2026 om komplettering av Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU genom inrättande av frivilliga standarder för hållbarhetsrapportering för användning av företag som skyddas av värdekedjetaket.

parlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU (ESRS-standarderna). I denna del bedömer utredaren att företaget i stället kommer att kunna använda de särskilda standarder som kommissionen har upprättat för frivillig hållbarhetsrapportering.⁶³ Det torde dock samtidigt inte finnas något som hindrar ett företag som upprättar en hållbarhetsrapport frivilligt att göra det enligt de standarder som gäller för lagstadgad hållbarhetsrapportering.⁶⁴

I 9 kap. 3 a § aktiebolagslagen anges att granskningen av en hållbarhetsrapport eller av en hållbarhetsrapport för en koncern ska göras enligt de standarder som har antagits med stöd av artikel 26a.3 i revisorsdirektivet. Granskningen ska också utföras med professionell skepticism och vara så ingående och omfattande som god revisions- sed kräver. Lagtexten – som i och för sig har tillkommit med enbart granskning av lagstadgade hållbarhetsrapporter i åtanke – ger inte uttryck för att den enbart gäller granskning av lagstadgade hållbarhetsrapporter. Alternativet till att tillämpa de i artikel 26a.3 avsedda standarderna även vid granskning av frivilliga hållbarhetsrapporter, intagna i förvaltningsberättelsen, är att granska informationen enligt allmänna principer för revision. Det innebär i så fall att granskningen ska ge rimlig säkerhet om riktigheten i informationen. Det förefaller emellertid inte vara ändamålsenligt att kräva sådan full revision av frivilliga hållbarhetsrapporter samtidigt som det i framtiden kommer att vara tillräckligt med granskning som ger endast begränsad säkerhet för lagstadgade hållbarhetsrapporter (jfr ovan avsnitt 3.4.2).

När det sedan gäller frågan vad granskningen ska utmynna i kan man tänka sig i vart fall två olika tolkningar. I 9 kap. 5 a § aktiebolagslagen anges att *om bolaget omfattas av bestämmelserna om hållbarhetsrapport i 6 kap. årsredovisningslagen* ska revisorn lämna en granskningsberättelse. Det kan synas utesluta att låta en granskning av en frivillig hållbarhetsrapport utmynna i en granskningsberättelse; det typiska vid frivillig hållbarhetsrapportering är ju just detta att företaget inte omfattas av lagens bestämmelser om hållbarhetsrapportering. I stället borde, med denna tolkning, revisorn redovisa sina slutsatser i revisionsberättelsen och då förhålla sig till bestämmelserna i 9 kap. 31 § aktiebolagslagen som anger att revisionsberättelsen ska innehålla ett

⁶³ Jfr artikel 17 i kommissionens rekommendation (EU) 2025/1710, varav framgår att en hållbarhetsrapport som upprättas enligt den i rekommendationen angivna standarden får tas in som ett särskilt avsnitt i förvaltningsberättelsen.

⁶⁴ Företaget bör dock i hållbarhetsrapporten vara tydlig med vilka standarder som har använts vid upprättandet av rapporten.

uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning. Eftersom årsredovisningslagen inte tillhandahåller några regler om vad en frivillig hållbarhetsrapport ska innehålla ger dock en tillämpning av 9 kap. 31 § ingen direkt vägledning om vad revisorn ska ta ställning till i fråga om en sådan rapport. Med den angivna tolkningen blir det inte heller aktuellt att tillämpa det som sägs i 9 kap. 38 a § andra stycket. Där anges att *en granskningsberättelse* ska utarbetas i enlighet med de standarder som har antagits med stöd av artikel 26a.3 i revisorsdirektivet, dvs. standarder för granskning med begränsad säkerhet.⁶⁵

Den angivna tolkningen ger därför upphov till olämpliga konsekvenser. Det kan för övrigt ifrågasättas om det över huvud taget är praktiskt möjligt för en revisor att utföra granskningen enligt kommissionens standarder (jfr ovan angående 9 kap. 3 a § aktiebolagslagen) för att sedan redovisa resultatet av granskningen i enlighet med sedvanliga reglerna om revision.

Utredaren menar mot denna bakgrund att det är en rimligare ordning att vid granskning av frivilliga hållbarhetsrapporter tillämpa inte bara reglerna för granskning av hållbarhetsrapporter (jfr 9 kap. 3 a § aktiebolagslagen) utan även reglerna om hur revisorn ska redovisa resultatet av sin granskning (jfr 9 kap. 5 a och 38 a §§). Även granskningen av frivilliga hållbarhetsrapporter bör därför utmynna i en granskningsberättelse som upprättas i enlighet med kommissionens standarder.

När det gäller frågan om vem som är behörig att utföra granskningen av en frivillig hållbarhetsrapport som tas in i förvaltningsberättelsen talar övervägande skäl för att granskningen ska – likt granskningen av en lagstadgad hållbarhetsrapport – utföras av en auktoriserad revisor.⁶⁶ Företaget kan sannolikt utse en särskild revisor (dvs. en annan auktoriserad revisor än den som ansvarar för revisionen av den finansiella rapporteringen) för att granska den frivilliga hållbarhetsrapporten på samma sätt som gäller vid lagstadgad hållbarhetsrapportering. Däremot måste det antas att det, med den nuvarande ordningen, inte är möjligt vare sig att undanta den frivilliga rapporten

⁶⁵ Kommissionen har ännu inte tagit fram sådana standarder som anges i 9 kap. 3 a § aktiebolagslagen. För det fall hållbarhetsrapporten upprättas enligt ESRS-standarderna torde det följa av god revisionssed att revisorn i avvaktan på att sådana standarder publiceras utför granskningen enligt RevR 19 Revisorns översiktliga granskning av den lagstadgade hållbarhetsrapporten.

⁶⁶ Utredaren vill dock för sin del inte utesluta att granskningen kan utföras även av en godkänd revisor, under förutsättning att företaget inte är skyldigt att ha en auktoriserad revisor.

från granskning genom revision eller att ersätta revisionen med något slag av oberoende granskning genom annan än revisor.

En särskild fråga är om hållbarhetsrapporten även kan granskas av en sådan lekmannarevisor som avses i 10 kap. 1 § aktiebolagslagen. Svaret på frågan är inte givet, eftersom lagen inte reglerar vilken verkan det har att låta en frivillig hållbarhetsrapport granskas av företagets lekmannarevisor. Så mycket står dock klart att i en lekmannarevisors uppdrag ingår inte *per se* att granska en hållbarhetsrapport (och detta oavsett om rapporten tas in i förvaltningsberättelsen eller ej). Det följer av hur lekmannarevisorns uppdrag är definierat i 10 kap. 3 § aktiebolagslagen. Om bolaget har en lekmannarevisor, torde emellertid bolagsstämman enligt 10 kap. 4 § aktiebolagslagen kunna ge lekmannarevisorn i uppdrag att även granska hållbarhetsrapporten och uttala sig om den till stämman. Inte heller en granskning genom bolagets lekmannarevisor kan dock ersätta revisorns granskning.

Företaget torde därutöver vara oförhindrat att uppdra *även* åt någon annan än företagets revisor att avge något slag av granskningsutlåtande över den hållbarhetsinformation som har lämnats i årsredovisningen. Vilka granskningsstandarder som ska tillämpas vid den granskningen torde då bli beroende av det uppdrag som har lämnats. För det fall att en revisor tillämpar andra granskningsstandarder än de som annars tillämpas vid granskning av hållbarhetsrapporter får det dock antas att han eller hon är skyldig att ange vilken granskningsstandard som har tillämpats. Det utlåtande som granskningen föranleder torde kunna läggas fram på stämman men saknar i övrigt associationsrättslig valör; den kan t.ex. inte ges in för registrering i aktiebolagsregistret.

Det kan antas att en sådan ”dubbel granskning” som nu har angetts sällan kommer att aktualiseras, eftersom det innebär särskilda kostnader för företaget.

Hållbarhetsinformation i förvaltningsberättelsen som inte betecknas som en hållbarhetsrapport.

Om företaget i stället väljer att ta in informationen i förvaltningsberättelsen utan att beteckna den som en hållbarhetsrapport, är det knappast fråga om hållbarhetsrapportering i lagens bemärkelse. Av allmänna principer följer givetvis att informationen inte får vara vilse-

ledande. Informationen måste också, såvitt gäller större företag, tillgodose de krav på hållbarhetsupplysningar som uppställs i 6 kap. 1 § fjärde stycket årsredovisningslagen. Några andra krav på informationens innehåll och struktur uppställs däremot inte.

Enligt utredarens bedömning måste en sådan mera allmänt hållen hållbarhetsinformation som lämnas i förvaltningsberättelsen revisorsgranskas enligt allmänna regler om revision – just därför att den lämnas i årsredovisningen samtidigt som de särskilda regler om granskningens innehåll som gäller vid granskning av hållbarhetsrapporter inte är tillämpliga. Bolagets revisor kan under inga förhållanden avstå från att granska denna del av förvaltningsberättelsen. Så är fallet även om bolaget låter någon annan person avge ett utlåtande som avser den specifika hållbarhetsinformationen. Sannolikt ska revisorn därvid granska informationen på samma sätt som gäller i fråga om annan information – t.ex. information enligt 6 kap. 1 § aktiebolagslagen – som tas in i förvaltningsberättelsen, dvs. granskningen ska utföras så att den ger rimlig säkerhet.

Också i denna situation får dock bolaget anses oförhindrat att uppdra *även* åt någon annan än bolagets revisor att avge något slag av granskningsutlåtande över den hållbarhetsinformation som har lämnats i årsredovisningen (se ovan).

En separat upprättad hållbarhetsrapport.

En tredje situation är att företaget offentliggör informationen, under beteckningen hållbarhetsrapport (eller annan liknande beteckning), i en från års- eller koncernredovisningen skild handling. Några lagregler om vad en sådan hållbarhetsrapport ska innehålla finns inte. Av kommissionens rekommendationer angående standarder för frivillig hållbarhetsrapportering torde följa att hållbarhetsrapporter av detta slag förutsätts ha det innehåll som anges i standarderna; kommissionens rekommendationer är dock inte bindande.

Något allmänt krav på att information som offentliggörs genom en separat hållbarhetsrapport ska granskas av en utomstående person – bolagets revisor eller någon annan – finns inte. Det finns dock givetvis inget hinder mot att företaget uppdrar åt en revisor eller någon annan att göra en granskning av hållbarhetsrapporten och att skriva en granskningsrapport på grundval av granskningen. Även i

denna situation torde de tillämpliga granskningsstandarderna bestämmas av det uppdrag som granskaren har erhållit.⁶⁷

*Behovet av ett system för oberoende granskning,
inriktat på frivilliga hållbarhetsrapporter*

Enligt utredarens bedömning torde frivillig hållbarhetsrapportering i framtiden komma att ske framför allt genom att företaget i förvaltningsberättelsen tar in ett särskilt avsnitt som betecknas som hållbarhetsrapport eller genom att bolaget upprättar en separat, som hållbarhetsrapport betecknad, handling. I båda fallen är företaget i dag oförhindrat att låta någon annan än en revisor granska hållbarhetsrapporten; i det förra fallet krävs dock därutöver en parallell granskning genom en revisor.

Det är, som redan har berörts, sannolikt att omfattningen av den frivilliga hållbarhetsrapporteringen kommer att öka i framtiden. För det första kommer vissa företag som tidigare har omfattats av de lagstadgade kraven välja att fortsätta hållbarhetsrapportera frivillig väg. För det andra kan det förväntas att en del företag kommer att upprätta en frivillig hållbarhetsrapport i syfte att kunna visa upp den för motparter i värdekedjan.

Det finns, allmänt sett, ett värde i att företag upprättar hållbarhetsrapporter på frivillig basis och att dessa hållbarhetsrapporter blir föremål för sakkunnig granskning. Frågan är då om granskning av frivillig hållbarhetsrapportering skulle kunna underlättas genom införandet av regler om oberoende granskning av det nu aktuella slaget.

Det finns då först anledning att notera att ett företags intresse av att involvera någon annan än företags revisor i granskningen av en hållbarhetsrapport tillgodoses redan genom den nuvarande ordningen. Nuvarande lagstiftning ställer inga särskilda krav på den som granskar en frivillig hållbarhetsrapport utom ramen för revisionen av företaget. Ett företag som upprättar en frivillig hållbarhetsrapport och som vill ha denna granskad av någon än företags revisor kan alltså anlita den aktör som företagsledningen anser vara lämplig för uppdraget. I den mån aktörer som ägnar sig åt sådan granskning vill ha en särskild kvalitetsstämpel kan detta åstadkommas enligt allmänna regler om ackreditering. Intresset av att företagens valfrihet ökas

⁶⁷ Jfr FAR:s rekommendation RevR 6, Bestyrkande av hållbarhetsinformation.

och att konkurrensen förbättras förutsätter alltså inte, när det gäller frivilliga hållbarhetsrapporter, något särskilt inrättat system för oberoende granskning.

Det kan dock hävdas att avsaknaden av särskilda regler om exempelvis oberoende granskarens kompetens, och om tillsyn över oberoende granskare, ändå kan leda till att granskning genom icke-revisorer anses vara mindre värdefull, trots att den aktuella granskaren har väl så goda kunskaper i hållbarhetsfrågor som revisorer. Ett införande av ett lagreglerat system för oberoende granskning skulle synliggöra möjligheten till sådan granskning och höja dess status. Mot den bakgrunden kan det nog hävdas att införandet av ett lagreglerat system för oberoende granskning genom andra än revisorer skulle kunna bidra till att ge de aktuella granskarna ökad legitimitet.

En annan omständighet av betydelse är att den nuvarande ordningen kan leda till kostnader för dubbla granskningar. Ett företag som vill ha med hållbarhetsrapporten i sin förvaltningsberättelse men också vill ha den granskad av någon annan än en revisor tvingas ta såväl kostnaden för revisorns granskning av hållbarhetsrapporten som kostnaden för icke-revisorns granskning. Detta kan företaget visserligen undvika genom att upprätta hållbarhetsrapporten som ett separat dokument. Det kan dock företaget möjligen uppleva som ett sämre alternativ, eftersom en separat hållbarhetsrapport inte offentliggörs på samma sätt som en års- eller koncernredovisning.

I några avseenden skulle alltså inrättandet av ett system med oberoende granskare kunna vara av ett visst värde för granskningen av frivilliga hållbarhetsrapporter. Samtidigt bedömer utredaren att det faktiska mervärdet av regleringen skulle bli förhållandevis begränsat. Värdet av regleringen måste dessutom ställas mot samma slag av omständigheter som har tagits upp i avsnitt 3.6.2, bland annat det förhållandet att systemet skulle bli komplicerat och innebära kostnader som i slutänden skulle drabba företagen.

3.6.4 Samlad bedömning

Vad utredaren har konstaterat i avsnitten ovan leder sammantaget till slutsatsen att det inte bör införas något svenskt lagreglerat system för sådana oberoende granskare som avses i EU-direktivet.

I bilaga 3 har utredningen skisserat de huvudsakliga författningsändringar som bedöms vara nödvändiga om det ändå anses önskvärt att införa en reglering av aktuellt slag i svensk rätt. Som nyss framgått anser utredaren dock inte att dessa författningsändringar bör genomföras. Skissen gör inte anspråk på att vara fullständig. Så skulle det exempelvis vara nödvändigt att införa regler om oberoende granskare även i andra associationsrättsliga lagar än aktiebolagslagen (se vidare prop. 2023/24:124).

4 Företagskategorier i årsredovisningslagen

4.1 Bakgrund

4.1.1 Befintliga företagskategorier i ÅRL

Årsredovisningslagen (1995:1554; ÅRL) delar i dag in företagen i två kategorier: större företag och mindre företag. De gränsvärden som används för att avgränsa de båda kategorierna har utformats med förebild i de gränsvärden som ursprungligen användes i det s.k. fjärde bolagsrättsliga direktivet¹ och som senare har överförts till EU:s redovisningsdirektiv.² Med större företag avses – såsom framgår av 1 kap. 3 § första stycket 4 ÅRL – *dels* företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, *dels* andra företag som uppfyller mer än ett av följande kriterier:

- a) medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
- b) företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,
- c) företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor.

Med mindre företag avses sådana företag som inte är större företag (se 1 kap. 3 § första stycket 5 ÅRL).

¹ Rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 om årsbokslut i vissa typer av bolag. Se även prop. 2005/06:116 s. 79 ff.

² Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG.

Indelningen i större och mindre företag har betydelse för vilka bestämmelser som ett enskilt företag ska tillämpa, t.ex. avseende tilläggsupplysningar, möjligheten att använda sig av förkortade balans- och resultaträkningar samt skyldigheten att upprätta en kassaflödesanalys.

4.1.2 EU:s redovisningsdirektiv

ÅRL grundar sig väsentligen på EU:s fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiv om årsredovisning respektive koncernredovisning.³ De båda direktiven har sedermera ersatts av EU:s redovisningsdirektiv.⁴

Bestämmelserna i redovisningsdirektivet överensstämmer till stor del med det som sägs i de äldre direktiven. I vissa avseenden är dock bestämmelserna förändrade i förhållande till det som tidigare gällde, särskilt när det gäller kraven på små företags redovisning.

En viktig skillnad mellan de äldre direktiven och det nuvarande redovisningsdirektivet är att det senare innehåller en uppdelning av företagen på fem företagskategorier: företag av allmänt intresse, stora företag, medelstora företag, små företag och mikroföretag. Direktivet innehåller även kategorierna stora koncerner, medelstora koncerner och små koncerner (se artikel 3 i redovisningsdirektivet).

Medlemsstaterna är dock inte skyldiga att fullt ut, och i alla delar, tillämpa direktivets indelning av företag och koncerner i sin nationella lagstiftning. Det innebär bl.a. att medlemsstaterna i viss utsträckning kan tillämpa andra gränsvärden än de som anges i direktivet.

I några avseenden är direktivet dock tvingande.

Vad gäller små företag tillåter direktivet inte att medlemsstaterna ställer högre krav än direktivet gör eller på annat sätt avviker från direktivets reglering. Exempelvis får medlemsstaterna inte ålägga små företag att lämna andra tilläggsupplysningar än de som direktivet anger.

Vidare ställer direktivet särskilda krav på redovisningen i stora företag och företag av allmänt intresse. Medlemsstaterna är skyldiga att anpassa sin lagstiftning till dessa.

³ Se Rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om årsbokslut i vissa typer av bolag och Rådets sjunde direktiv 83/349/EEG av den 13 juni 1983 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om sammanställd redovisning.

⁴ Se tidigare fotnot.

Direktivet innehåller även särskilda regler för medelstora företag. Även dessa är tvingande för medlemsstaterna. Medlemsstaterna kan dock besluta att medelstora företag ska tillämpa samma regler som stora företag, regler som genomgående är minst lika långtgående som reglerna för medelstora företag. Det innebär att en medlemsstat inte behöver införa kategorin medelstora företag men att den, om den inte gör det, i sin definition av stora företag måste inkludera även sådana företag som enligt redovisningsdirektivet är att anse som medelstora.

När det gäller redovisningsdirektivets bestämmelser om mikroföretag avgör medlemsstaterna själva om de vill använda sig av dessa, och i så fall i vilken utsträckning, eller om företag av motsvarande storlek i stället ska tillämpa de regler som gäller för små företag. Direktivet överlåter också till medlemsstaterna att, inom vissa ramar, bestämma hur kategorin mikroföretag ska avgränsas.⁵

4.2 Utredningens uppdrag

Utredningen har enligt direktiven i uppdrag att föreslå redovisningsrättsliga lättnader för vissa företag, i enlighet med den förenklingsagenda som såväl regeringen som EU bedriver. I detta uppdrag ingår att överväga frågan om det i ÅRL ska införas nya företags- och koncernkategorier, motsvarande det som i direktivet benämns medelstora företag och koncerner samt mikroföretag.

Som redovisas närmare i avsnitten 4.4.2 och 4.5.2 behandlades frågan om kategoriindelningen i ÅRL bör ändras redan av Redovisningsutredningen i betänkandena Genomförande av EU:s nya redovisningsdirektiv (SOU 2014:22) och En översyn av årsredovisningslagarna (SOU 2015:8).

I direktiven anges att den förnyade översynen i fråga om mikroföretag bör ta avstamp i de uttalanden som gjordes i 2015 års betänkande i de delar dessa fortfarande har aktualitet.

⁵ Det finns dock vissa gränsvärden som ett mikroföretag storleksmässigt inte får överskrida. Bestämmelserna om mikroföretag får heller inte tillämpas på investmentföretag och finansiella holdingbolag eller på sådana företag som direktivet eller medlemsstaterna själva pekar ut som företag av allmänt intresse (se mer om detta i avsnitt 4.4).

4.3 Förenklade redovisningskrav – en avvägning mellan administrativa förenklningar och informationsbehov

4.3.1 Inledande utgångspunkter

Redovisningsdirektivet innehåller framför allt regellättnader som tar sikte på vilka krav som kan ställas på små företag i förhållande till andra företag. Direktivet innehåller dock även regellättnader för medelstora företag i förhållande till stora företag samt för mikro-företag i förhållande till små företag.

För att kunna ta ställning till om möjligheterna till regellättnader för mikroföretag och medelstora företag bör utnyttjas krävs en bedömning av *å ena sidan* vilka fördelar i form av regelförbättringar och minskade administrativa kostnader för det redovisande företaget som lättnadsregler av detta slag skulle innebära och *å andra sidan* vilka nackdelar som skulle uppkomma för företagets intressenter, t.ex. andra företag och myndigheter, genom en eventuellt försämrad informationsgivning.

4.3.2 Något om redovisningens struktur

Årsbokslut och årsredovisning

Alla företag som är bokföringsskyldiga ska avsluta bokföringen med antingen ett årsbokslut eller en årsredovisning. Det som avgör om ett årsbokslut eller en årsredovisning ska upprättas är främst den företagsform i vilken verksamheten bedrivs. I vissa fall har dock även företagets storlek betydelse.

Aktiebolag, ekonomiska föreningar, handelsbolag som har en eller flera juridiska personer som delägare, företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag (ÅRKL) eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag (ÅRFL) samt de flesta stiftelser ska avsluta bokföringen med en årsredovisning (6 kap. 1 § första stycket 1–5 bokföringslagen [1999:1078]). Detsamma gäller andra företag som uppfyller mer än ett av följande kriterier: 1) medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50, 2) företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett

av de senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor och 3) företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor (6 kap. 1 § första stycket 6 bokföringslagen). Vidare ska ett företag som utgör moderföretag upprätta en årsredovisning om koncernen uppfyller mer än ett av de angivna kriterierna (se 6 kap. 1 § första stycket 7 bokföringslagen). Den angivna gränsvärdenivån överensstämmer med den som finns i 1 kap. 3 § ÅRL och som avgör om ett företag är att anse som ett mindre företag eller ett större företag.

Övriga företag ska, om de inte upprättar en årsredovisning frivilligt, avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut (6 kap. 3 § första stycket bokföringslagen). Ett företag i vilket den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till högst tre miljoner kronor och som inte är skyldigt att upprätta årsredovisning får upprätta årsbokslutet i förenklad form, förenklat årsbokslut (se 6 kap. 3 § andra stycket bokföringslagen).

Det finns två huvudsakliga skillnader mellan en årsredovisning och ett årsbokslut. För det första är en årsredovisning, till skillnad mot ett årsbokslut, offentlig. För det andra innehåller en årsredovisning mer information än ett årsbokslut. Visserligen ska ett årsbokslut, enligt 6 kap. 4 § bokföringslagen, till stora delar upprättas i enlighet med regler i ÅRL. Ett årsbokslut behöver emellertid inte innehålla någon förvaltningsberättelse (jfr 6 kap. 4 § bokföringslagen och 2 kap. 1 § ÅRL). Det behöver dessutom innehålla enbart ett begränsat antal tilläggsupplysningar (se 6 kap. 5 § bokföringslagen).

Förenklade regler för mindre företag

Utredningens uppdrag handlar framför allt om hur Sverige bör utnyttja de förenklingsmöjligheter som redovisningsdirektivet ger utrymme för. Direktivet är dock tillämpligt enbart på vissa slag av företag, främst aktiebolag. En följd av direktivet är att i princip samtliga företag som omfattas av direktivet måste avsluta sin bokföring med en årsredovisning. Det innebär i sin tur att nationella bestämmelser om hur ett årsbokslut eller ett förenklat årsbokslut ska vara utformat inte styrs av direktivet och att dessa bestämmelser därmed saknar direkt betydelse för utredarens arbete. Det räcker i detta sammanhang att konstatera att ett årsbokslut, och i synnerhet

ett förenklat årsbokslut, kan ges en enklare utformning än en årsredovisning.

Samtidigt kan även en årsredovisning upprättas på ett något förenklat sätt. Mindre företag som upprättar årsredovisning får upprätta balans- och resultaträkningar i förkortad form (se 3 kap. 4 § femte stycket och 11 § ÅRL).⁶ En förkortad balansräkning behöver endast innehålla ett antal huvudposter och i en förkortad resultaträkning får vissa intäkts- och kostnadsposter slås samman till en post benämnd Bruttovinst eller Bruttoförlust. ÅRL medger också andra förenklingar för mindre företag, t.ex. så att mindre företag inte behöver lämna lika många tilläggsupplysningar eller upprätta en kassaflödesanalys.

4.3.3 Intressentperspektivet

Rapporter baserade på ett företags bokföring är av skilda slag och kan ha olika syften. Vissa rapporter används internt för att analysera det ekonomiska utfallet av olika delar av verksamheten och däri förekommande produkter och tjänster eller av det totala utfallet för företaget. Uppgifter från bokföringen används också som underlag för externa rapporter som årsredovisningar och delårsrapporter samt vid upprättandet av skattedeklarationer etc.

Det finns en bred krets intressenter som har intresse av den information som lämnas i de externa rapporter som ett företag upprättar. Ägare och kreditgivare som bidrar med finansiering till företaget behöver ekonomisk information som kan läggas till grund för olika beslut. Så kan exempelvis den som överväger att köpa eller sälja aktier eller andelar i företaget behöva information för att göra bedömningar av de framtida utsikterna till utdelning på satsat kapital. Rapporterna kan även vara en viktig del av det underlag som ägarna behöver för kontroll av verksamheten och företagsledningens förvaltning. Vidare behöver kreditgivare uppgifter för att kunna bedöma om företaget har förmåga att betala avtalade räntor och amorteringar. Även företagets leverantörer måste kunna bedöma om företaget kan betala för tillhandahållna varor och tjänster. Företagets kunder kan också behöva ekonomisk information för att kunna bedöma företagets förmåga att leverera varor och tjänster. Slutligen behöver även myndigheter ekonomisk information, t.ex. för att fastställa beskattningsunderlag, sam-

⁶ Samma möjlighet gäller för mindre företag som upprättar årsbokslut.

manställa offentlig statistik eller utöva finansiell tillsyn. Bokföring och annan redovisning kan också vara av stor vikt vid utredningen av misstankar om ekonomiska oegentligheter, t.ex. skatte- eller borgenärsbrott.

Företagets storlek påverkar vanligtvis antalet intressenter som vill ta del av de uppgifter om företagets ekonomiska ställning och resultat som kan hämtas ur en balansräkning eller resultaträkning. Detsamma gäller det behov som utomstående kan ha av att få del av den information om företagets utveckling och ekonomiska förutsättningar som finns i en förvaltningsberättelse eller i noterna till årsredovisningen. Medan den som levererar varor till ett litet företag ofta torde kunna nöja sig med ett utdrag av företagets senaste balans- och resultaträkningar inför ett beslut om fortsatta leveranser, kan en potentiell investerare i ett större företag ha behov av att ta del av så mycket information som möjligt inför exempelvis ett beslut om att tillhandahålla företaget kapital. Informationsbehovet är givetvis också avhängigt den typ av verksamhet som det enskilda företaget bedriver samt i vilken egenskap, och inför vilken typ av beslut, som intressenten söker information om företaget. Behovet av information kan alltså variera betydligt. Något generaliserande kan det likväl hävdas att omvärldens behov av information ökar ju större företaget är.

Företaget kan ofta självt ha nytta av att omvärlden har tillgång till information om dess ekonomiska situation. Tillhandahållandet av informationen kan bidra till omgivningens förtroende för företaget. Vid bedömningen av hur mycket information som ett företag ska vara skyldigt att lämna i sin årsredovisning bör detta dock inte tillmätas någon särskild vikt. Det sammanhänger med att ett företag normalt alltid har möjlighet att offentliggöra även sådan information som lagen inte tvingar företaget att lämna. Sådan information kan lämnas på företagets eget initiativ. Om så inte sker, finns det alltid – i vart fall när det är fråga om företag som inte är noterade på en börs eller annan reglerad marknad – en möjlighet för företagets intressenter att genom direktkontakt med företaget ställa informationen som villkor för fortsatta kontakter med företaget.

4.3.4 Sambandet mellan redovisning och beskattning

En del av de krav som ställs på företagens administrativa arbete har till syfte att tillgodose statens skatteintresse. Företagen ska således med viss frekvens upprätta skattedeklarationer och förse Skatteverket med olika uppgifter om företagets ekonomiska ställning och resultat.

I Sverige finns ett samband mellan företagens redovisning (bokföring samt årsbokslut eller årsredovisning) och beskattningen. Sambandet gör att redovisningen utan större korrigeringar kan läggas till grund för beskattningen. Denna samordning är grundläggande för företagsbeskattningen och den skattemässiga inkomstberäkningen görs på grundval av den skattskyldiges bokföring. Det innebär att företagets redovisning, upprättad enligt god redovisningssed, ska ligga till grund för beskattningen om inte annat följer av uttryckliga skatteregler (se 14 kap. 2 och 4 §§ inkomstskattelagen [1999:1229]). Det bör dock framhållas att detta samband mellan redovisning och beskattning avser frågan om rätt beskattningsår (periodisering). Frågan om vad som är skattepliktiga intäkter respektive avdragsgilla kostnader, den s.k. omfångsfrågan, avgörs däremot enbart utifrån skatterättsliga regler.

Skattelagstiftningen innehåller ett antal bestämmelser om omfång eller periodisering vilka innebär att det bokförda resultatet måste justeras för att användaren ska få fram det beskattningsbara resultatet. Denna skattemässiga justering görs i företagets inkomstdeklaration. Vidare finns det bestämmelser i skattelagstiftningen som kräver att det har gjorts avdrag i redovisningen för att avdrag ska medges vid beskattningen. Detta gäller exempelvis avskrivning på inventarier enligt den räknenskapsenliga avskrivningsmetoden samt avsättning till periodiseringsfond (se 18 kap. 14 § resp. 30 kap. 3 § inkomstskattelagen).

4.3.5 Förenklade regler – verklig förenkling för företagen?

Arbetet med att ta fram en årsredovisning kan, något förenklat, delas in i löpande bokföring, bokslutsarbete och upprättande av årsredovisning. Den löpande bokföringen regleras i bokföringslagen. Lagens regler kompletteras av vad som följer av god redovisningssed, främst de allmänna råd som Bokföringsnämnden har beslutat

om.⁷ Till bokslutsarbetet hör värderings- och periodiseringsfrågor som regleras i ÅRL. Formen för upprättandet av årsredovisningen regleras också i ÅRL. Även i de båda sistnämnda delarna har god redovisningssed, framför allt Bokföringsnämndens allmänna råd, mycket stor betydelse.⁸

I praktiken är den löpande bokföringen och avslutandet av räkenskaperna starkt sammankopplade. De flesta företags bokföring upprättas i dag med hjälp av modern informationsteknik. Att med hjälp av ett datorbaserat system ta fram uppgifter för olika slag av bokslutsrapporter innebär därför i de allra flesta fallen inte något mera omfattande merarbete för företagen. Detta gäller inte minst mindre företag som använder den s.k. BAS-kontoplanen i sin bokföring och utnyttjar sådan företagsadministrativ programvara som finns på marknaden.

Kopplingar mellan BAS-konton och posterna i balans- och resultaträkningarna möjliggör i en sådan programvara att – sedan värdering och periodisering m.m. av relevanta poster har gjorts – en balans- eller resultaträkning kan åstadkommas genom ett väsentligen maskinellt förfarande.⁹

Eftersom det också finns kopplingar mellan BAS-kontona och de s.k. SRU-koderna¹⁰, underlättar ett användande av BAS-kontoplanen även inlämnandet av deklarationens räkenskapsscheman (givet att BAS-kontoplanen används utan avvikelser). Det sagda innebär att för de allra flesta mindre företagen torde en minskning av de uppgifter som ska lämnas i balans- och resultaträkningarna inte innebära någon mera märkbar lättnad i fråga om det arbete som måste läggas ned. Det gäller såväl arbetet under löpande räkenskapsår, arbetet i anslutning till räkenskapsårets slut som arbetet vid upprättande av inkomstdeklarationen.

När det gäller de upplysningar som ska lämnas i noterna (se främst 5 kap. ÅRL) eller i förvaltningsberättelsen (se 6 kap. ÅRL) torde däremot enklare regler (med färre och mindre omfattande upplys-

⁷ Se främst BFNAR 2013:2.

⁸ Se främst BFNAR 2012:1 och BFNAR 2016:10 som innehåller de s.k. K3- respektive K2-regelverken och beskrivs något närmare i avsnitt 4.4.13.

⁹ För att resultatet av detta ska bli riktigt krävs givetvis att de företagsadministrativa programvarorna är korrekt uppbyggda i enlighet med BAS:s kopplingstabell och att användarna förstår hur BAS-konceptet fungerar.

¹⁰ Nästan alla konton i BAS-kontoplanen är (via s.k. kopplingsscheman) knutna till en SRU-kod, som bland annat används för att föra över uppgifter från redovisningen till räkenskaps-schemat i inkomstdeklarationen.

ningskrav) kunna leda till en hel del administrativa förenklingar. Uppgifter av detta slag är i en del fall inte lika enkla att få fram som de uppgifter som ska ingå i balans- och resultaträkningarna. I vissa fall krävs också en bearbetning eller sammanställning av uppgifterna vilken inte alltid kan göras maskinellt och som kan vara tidskrävande och därmed även kostsam. Det förekommer också krav på information som i sig inte är besvärlig att lämna men som tvingar företagaren till tidsödande överväganden om hur långt informationsskyldigheten sträcker sig.

Under utredningsarbetet har värdet av förenklingar ifrågasatts med hänvisning till att företagen ofta anlitar extern hjälp, vanligen av en redovisningskonsult, för att sköta sin redovisning. Vad som utgör en förenkling för en företagare behöver, har det sagts, inte nödvändigtvis utgöra en förenkling för redovisningskonsulten. För denne kan det rentav bli mer komplicerat om det införs fler olika särregler för företagen, så att han eller hon inte kan tillämpa samma regelverk i samtliga uppdrag; detta skulle, har det hävdats, rentav kunna leda till att företagens kostnader för redovisningskonsulter ökar.

Enligt utredarens uppfattning måste emellertid utgångspunkten i ett regelförenklingsarbete vara att åstadkomma förenklingar som kommer själva företagen till godo. Vissa företag sköter bokföring och redovisning utan extern hjälp. Det är också önskvärt med förenklingar som gör det möjligt för fler företag att sköta dessa uppgifter själva. De intressen som olika slag av företagsrådgivare kan ha bör inte tillmätas någon avgörande betydelse.

Det bör dock beaktas att regelförändringar, också sådana som görs i förenklande syfte, kan leda till visst ytterligare merarbete i ett övergångsskede. Förändringarna kan t.ex. göra det nödvändigt att anpassa andra regelverk, att ändra i tillämpade system eller att vidta utbildningsinsatser. Kostnaderna för detta får dock antas vara av engångskaraktär.

Enligt utredarens mening kan det, mot den nu angivna bakgrunden, inte råda något tvivel om att – på ett generellt plan – minskade upplysningskrav är ägnat att minska företagens administrativa börda. Det är dock inte givet att företagens nytta av förenklingen fullt ut motsvarar den informationsförlust som kan uppkomma för andra intressenter och den tillkommande administration som uppstår tillfälligt till följd av övergången till en ändrad reglering.

4.4 Mikroföretag

4.4.1 Möjligheter till undantag för mikroföretag enligt redovisningsdirektivet

Tillämpningsområdet

Enligt redovisningsdirektivets bestämmelser om mikroföretag får medlemsstaterna undanta de allra minsta företagen inom direktivets tillämpningsområde från vissa av de bestämmelser som gäller för övriga företagskategorier. Bestämmelserna är formulerade så att vissa minimikrav gäller för mikroföretag. Det står dock medlemsstaterna fritt att ställa högre krav än så, dock inte högre krav än de som enligt direktivet kan ställas på små företag.

Medlemsstaterna får, enligt artikel 3 och 36 i direktivet, tillämpa en eller flera av de möjligheter till undantag för mikroföretag på sådana företag som på balansdagen inte överskrider mer än ett av följande tre tröskelvärden¹¹:

- en balansomslutning på 450 000 euro (motsvarande cirka 5 miljoner kronor¹²),
- en nettoomsättning på 900 000 euro (motsvarande cirka 10 miljoner kronor¹³), och
- ett genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret om 10.

Undantagsbestämmelserna för mikroföretag får dock inte tillämpas på *investmentföretag* och *finansiella holdingföretag*, oberoende av sådana företags storlek (artikel 36.7). Detsamma gäller sådana företag som direktivet eller medlemsstaterna själva pekar ut som företag av allmänt intresse (artikel 40).

¹¹ Eftersom Sverige inte har infört euron som valuta ska gränsvärdebeloppen ovan räknas om till svenska kronor genom tillämpning av den växelkurs som offentliggjordes i Europeiska unionens officiella tidning (EUT) dagen för direktivets ikraftträdande (se artikel 3.9 i redovisningsdirektivet). Enligt artikel 3 i Kommissionens delegerade direktiv (EU) 2023/2775 av den 17 oktober 2023 om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU vad gäller ändringar av storlekskriterier för mikroföretag, små och medelstora företag, stora företag eller koncerner trädde direktivet i kraft den tredje dagen efter att direktivet publicerades i ovan nämnda tidning. Publiceringen skedde den 21 december 2023. Tre dagar efter detta datum motsvarar – med hänsyn till mellankommande helgdagar – den 27 december 2023. Enligt den upplaga av EUT som publicerades den 27 december 2023 motsvarade en euro då 11,0556 svenska kronor.

¹² 450 000 EUR × 11,0556 = 4 975 020 SEK.

¹³ 900 000 EUR × 11,0556 = 9 950 040 SEK.

Med den terminologi som används i redovisningsdirektivet är ett investmentföretag ett företag som uteslutande har till föremål för sin verksamhet att placera sina medel i olika värdepapper, fastigheter eller andra tillgångar i det enda syftet att sprida investeringsriskerna och låta aktie- och andelsägarna få del av resultatet av kapitalförvaltningen (artikel 2.14 a). Med investmentföretag avses även företag som är närstående till investmentföretag med fast kapital, om föremålet för intresseföretagens verksamhet uteslutande är att förvärva fullt betalda aktier som utfärdas av dessa investmentföretag (artikel 2.14 b).¹⁴

Med finansiella holdingföretag avses företag som uteslutande har till föremål för sin verksamhet att förvärva andelar i andra företag och förvalta dessa andelar i vinstsyfte utan att direkt eller indirekt delta i förvaltningen av dessa andra företag (artikel 2.15).

Redovisningsdirektivet har hittills tolkats på så sätt att det ger medlemsstaterna utrymme att i nationell lagstiftning avgränsa mikroföretagen på ett snävare sätt än vad som anges i artikel 3 så att nationella bestämmelser om mikroföretag blir tillämpliga på färre företag än vad direktivet i och för sig tillåter.¹⁵ I denna utredning har det inte gjorts någon annan bedömning i detta avseende.

Balans- och resultaträkningar för mikroföretag

När det gäller utformningen av balans- och resultaträkningarna i ett mikroföretags årsredovisning kräver redovisningsdirektivet förhållandevis lite av mikroföretagen. Enligt artikel 36.2 a behöver således balansräkningen för ett mikroföretag innehålla endast följande poster:

¹⁴ I inkomstskattelagen (1999:1229) definieras investmentföretag som ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller liknande tillgångar, vars uppgift väsentligen är att genom ett välfördelat värdepappersinnehav erbjuda andelsägarna riskfördelning, och som ett stort antal fysiska personer äger andelar i (se 39 kap. 15 § inkomstskattelagen).

¹⁵ SOU 2015:8 s. 258.

Tillgångar

1. Tecknat men ej inbetalt kapital
2. Bolagsbildningskostnader (om nationell lagstiftning medger att de redovisas som tillgångar)
3. Anläggningstillgångar
4. Omsättningstillgångar

Eget kapital och skulder

1. Eget kapital
2. Avsättningar
3. Skulder

Som bestämmelserna får förstås är det tillräckligt att ett mikroföretag redovisar endast totalsumman för respektive post. Balansräkningen får därmed en ganska schematisk karaktär. Den kan jämföras med vad som enligt artikel 14 i redovisningsdirektivet gäller för små företag som upprättar en förkortad balansräkning. Kraven på en förkortad balansräkning är högre än kraven på ett mikroföretags ”schematiska” balansräkning. I en förkortad balansräkning ska det nämligen göras en underindelning av posterna Anläggningstillgångar och Omsättningstillgångar.¹⁶ Det måste också göras en viss uppdelning av eget kapital.

Medlemsstaterna får kräva att mikroföretag upprättar en fullständig balansräkning enligt redovisningsdirektivet. De får också, om möjligheterna till undantag för små företag enligt artikel 14.1 i redovisningsdirektivet har utnyttjats, kräva att mikroföretag upprättar balansräkningen i förkortad form. Direktivet torde få förstås så att det även tillåter att medlemsstaterna i sin nationella lagstiftning föreskriver att en eller flera av de i artikel 36.2 a angivna posterna ska delas in i delposter.

¹⁶ Anläggningstillgångar ska i en förkortad balansräkning – enligt artikel 14 i redovisningsdirektivet – delas upp i Immateriella, Materiella och Finansiella anläggningstillgångar. Omsättningstillgångar ska delas upp i Varulager m.m., Fordringar, Kortfristiga placeringar samt Kassa och bank.

Redovisningsdirektivet kräver även förhållandevis lite av mikroföretagen när det gäller utformningen av resultaträkningen. Enligt artikel 36.2 b får medlemsstaterna tillåta att mikroföretag upprättar en resultaträkning i förkortad form som innehåller endast redovisning av

1. Nettoomsättning
2. Övriga intäkter
3. Kostnader för råvaror och förnödenheter
4. Personalkostnader
5. Värdejusteringar
6. Övriga kostnader
7. Skatter
8. Vinst eller förlust

Enligt redovisningsdirektivet tillåts således mikroföretag att göra förenklingar och sammanslagningar av poster i resultaträkningen i större utsträckning än små företag.¹⁷

På samma sätt som gäller för balansräkningen får medlemsstaterna kräva att mikroföretag upprättar en fullständig resultaträkning i enlighet med bestämmelserna i redovisningsdirektivet. Medlemsstaterna synes också vara oförhindrade att föreskriva att en ”schematisk” resultaträkning enligt artikel 36.2 b ska innehålla vissa poster utöver de som anges i artikeln.

Notupplysningar och förvaltningsberättelse

Redovisningsdirektivet kräver att samtliga företag lämnar vissa upplysningar, angivna i artikel 16. Bestämmelserna om mikroföretag innebär dock att mikroföretagen undantas från merparten av dessa krav. De enda upplysningskrav (av dem som anges i artikel 16) som även ett mikroföretag måste följa är de som gäller upplysningar om av företaget ställda säkerheter, upplysningar om företags eventuella förpliktelser och upplysningar om förskott, krediter m.m. till ledande

¹⁷ Jfr artikel 14.2 som tillåter att små företag slår samman vissa poster i resultaträkningen till en post kallad ”Bruttoresultat” i en förkortad resultaträkning.

befattningshavare (se artikel 36.1 b som hänvisar till artiklarna 16.1 d och e).

Medlemsstaterna får även undanta mikroföretag från skyldigheten att upprätta en förvaltningsberättelse. Mikroföretag ska i och för sig alltid, liksom övriga företag, i förekommande fall lämna upplysningar om innehav, förvärv och avyttringar av egna aktier (se artikel 36.1 c och artikel 63.2 i direktiv (EU) 2017/1132¹⁸) men dessa upplysningar behöver inte lämnas i en förvaltningsberättelse utan får lämnas i not eller ”under balansräkningen”.

Redovisningsdirektivet har tidigare tolkats så att det ger medlemsstaterna möjlighet att utnyttja vissa av, men inte alla, de förenklingsmöjligheter som de nu angivna bestämmelserna ger.¹⁹ I denna utredning görs ingen annan bedömning. Det innebär bl.a. att en medlemsstat som väljer att behålla ett generellt krav på upprättande av förvaltningsberättelse kan tillåta mikroföretagen att utelämna vissa typer av upplysningar från förvaltningsberättelsen.

Enligt redovisningsdirektivet får medlemsstaterna även undanta medelstora företag från vissa krav på upplysningar i förvaltningsberättelsen. Dessa frågor behandlas i avsnitt 4.5.8.

Offentliggörande

I kapitel 7 i redovisningsdirektivet uppställs olika krav på offentliggörande av ”årsbokslutet” (vilket motsvarar det som i svensk rätt benämns årsredovisning). Medlemsstaterna har emellertid möjlighet att undanta mikroföretag från kravet på att årsbokslutet ska offentliggöras. Detta gäller under förutsättning att de uppgifter om balansräkningen som finns i årsbokslutet vederbörligen sänds in i enlighet med nationell lagstiftning till minst en behörig myndighet som medlemsstaterna har utsett (artikel 36.1 d). Bestämmelsen innebär att det är tillräckligt att medlemsstaterna ställer krav på att mikroföretag ger in den balansräkning som har upprättats för årsredovisningen till en behörig myndighet. Således behöver varken övriga delar av årsredovisningen eller, i förekommande fall, revisionsberättelsen ges in till någon myndighet eller hållas tillgänglig på annat sätt.

¹⁸ Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2017/1132 av den 14 juni 2017 om vissa aspekter av bolagsrätt (kodifiering).

¹⁹ SOU 2015:8 s. 260 f.

Någon tidsgräns för ingivandet av balansräkningen finns inte angiven i direktivet. Eftersom uppgifterna om balansräkningen ska, som det anges i artikel 36.1 d, ”sändas in i enlighet med nationell lagstiftning”, får det emellertid antas att samma tidsgräns ska tillämpas som den som gäller för andra kategorier av företag.

Undantag från allmänna redovisningsprinciper m.m.

En av de allmänna redovisningsprinciperna i redovisningsdirektivet är den s.k. periodiseringsprincipen (artikel 6.1 d). Principen är som utgångspunkt tvingande för de företag som omfattas av direktivet och innebär bland annat ett krav på att kostnader som är hänförliga till ett visst räkenskapsår ska redovisas i resultaträkningen för det året, oberoende av tidpunkten för betalningen. Det är dock möjligt för medlemsstaterna att tillåta att mikroföretag underlåter att periodisera vissa kostnader i resultaträkningen, under förutsättning att detta anges i noterna till den finansiella rapporten eller ”under balansräkningen” (se artikel 36.1 a).

Om ett mikroföretag utnyttjar möjligheterna till undantag beträffande balans- och resultaträkningarna eller beträffande notupplysningar, förvaltningsberättelse eller periodisering, får det inte tillämpa bestämmelserna om värdering till verkligt värde enligt artikel 8 i direktivet (se artikel 36.3).

Ett årsbokslut för ett mikroföretag som upprättas i enlighet med direktivets bestämmelser ska alltid anses ge en rättvisande bild av företagets tillgångar, skulder, ekonomiska ställning och resultat (artikel 36.4). Det innebär att ett mikroföretag inte kan göra avsteg från direktivets bestämmelser med hänvisning till att ett sådant avsteg skulle leda till en mera rättvisande bild av företagets förhållanden.

4.4.2 Redovisningsutredningen om mikroföretag

Som tidigare nämnts behandlades frågan om huruvida kategorin mikroföretag borde införas i ÅRL av Redovisningsutredningen i samband med genomförandet av redovisningsdirektivet i svensk rätt.²⁰

Redovisningsutredningen föreslog att mikroföretag skulle införas som en ny företagskategori i ÅRL och att det skulle gälla enklare

²⁰ En översyn av årsredovisningslagarna (SOU 2015:8).

regler för mikroföretag än för andra företag som ska upprätta årsredovisning. Enligt Redovisningsutredningens förslag skulle mikroföretagen i svensk rätt storleksmässigt avgränsas med hänsyn till balansomslutning, nettoomsättning och medelantal anställda. De föreslagna gränsvärdenivåerna skulle motsvara de som gäller för revisionsplikt i aktiebolag, dvs. tre anställda, 1,5 miljoner kronor i balansomslutning och tre miljoner kronor i nettoomsättning (jfr 9 kap. 1 § aktiebolagslagen [2005:551]). Ett företag som utgör ett företag av allmänt intresse, t.ex. ett finansiellt företag, skulle enligt förslaget inte kunna utgöra mikroföretag. Detsamma skulle gälla investmentföretag och stiftelser.²¹

Redovisningsutredningen ansåg dock att den svenska lagstiftaren inte borde utnyttja direktivets möjlighet att låta mikroföretag upprätta kraftigt förenklade balans- och resultaträkningar (vad ovan har betecknats som ”schematiska balans- och resultaträkningar”). Utredningen lyfte i stället fram den möjlighet som mindre företag redan har, men sällan utnyttjar, nämligen att upprätta balans- och resultaträkningar i förkortad form.²² Enligt utredningen borde mikroföretag inte heller undantas från skyldigheten att periodisera vissa intäkter och kostnader, dvs. inte ges möjlighet att avvika från den s.k. periodiseringsprincipen.

Redovisningsutredningen föreslog inte heller att möjligheten att undanta mikroföretagen från skyldigheten att upprätta en förvaltningsberättelse skulle utnyttjas i svensk rätt. I utredningens förslag undantogs i stället mikroföretag från *dels* kravet på att en förvaltningsberättelse ska innehålla en rättvisande översikt över företagets utveckling (jfr 6 kap. 1 § första stycket ÅRL), *dels* kraven på upplysningar om förhållanden som är viktiga för bedömningen av företagets utveckling, ställning och resultat samt väsentliga händelser under räkenskapsåret (jfr 6 kap. 1 § andra stycket 1 och 2 ÅRL).²³

Redovisningsutredningen hade även att överväga om mikroföretag borde undantas från vissa upplysningskrav. Enligt utredningens uppfattning borde frågan om vilka krav på upplysningar som bör ställas på mikroföretag, utöver de krav som är tvingande enligt direktivet, avgöras genom en avvägning mellan den förenklingsvinst som ett borttagande av upplysningskravet innebär och värdet av den infor-

²¹ SOU 2015:8 s. 270 ff.

²² SOU 2105:8 s. 278 ff.

²³ SOU 2015:8 s. 291 ff.

mation som går förlorad. Utredningen bedömde att följande upplysningskrav inte borde gälla för mikroföretag

- krav på upplysningar om anläggningstillgångar,
- krav på upplysningar om finansiella instrument,
- krav på upplysningar om uppskrivningsfond och fond för verkligt värde,
- krav på upplysningar om långfristiga balansposter,
- krav på upplysningar om intäkter och kostnader av exceptionell storlek eller förekomst,
- krav på upplysningar om händelser av väsentlig betydelse efter räkenskapsårets slut.²⁴

Redovisningsutredningens förslag om införande av kategorin mikroföretag i ÅRL har inte lett till lagstiftning.

4.4.3 En nordisk utblick

Såväl i Danmark, Norge som Finland har det införts särskilda bestämmelser för mikroföretag. Nedan redovisas översiktligt hur dessa regler är utformade.

Mikroföretag i Danmark

Gränsvärden

Ett mikroföretag är enligt 22 a § första stycket årsregnskabsloven ett företag som under två på varandra följande räkenskapsår på balansdagen inte överskrider två av följande gränsvärden:

- Medelantal anställda 10,
- Balansomslutning 3,5 miljoner danska kronor,
- Nettoomsättning 7 miljoner danska kronor.

²⁴ SOU 2015:8 s. 285 ff.

Balans- och resultaträkningar

Några särskilda undantag har inte införts för mikroföretag.

Noter

Enligt 22 b § första stycket årsregnskabsloven är mikroföretag vid upprättandet av årsredovisningen undantagna från att lämna följande notupplysningar:

1. Tillämpade redovisningsprinciper
2. Långfristiga balansposter
3. Intäkter och kostnader av exceptionell storlek eller förekomst
4. Genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret

Ett företag som använder sig av ett eller flera undantag enligt 22 b § första stycket årsregnskabsloven ska uppge detta i noterna (22 b § andra stycket årsregnskabsloven).

Förvaltningsberättelse

Enligt dansk rätt måste även mikroföretag upprätta en förvaltningsberättelse (se 2 § första stycket och 22 § första stycket årsregnskabsloven).

Mikroföretag i Norge*Gränsvärden*

Vad som utgör ett mikroföretag enligt norsk rätt framgår av definitionen i § 1-5 första stycket regnskapsloven. Där sägs att mikroföretag är företag som på balansdagen överskrider ett eller inget av följande tre gränsvärden:

- a) Balansomslutning 5 miljoner norska kronor,
- b) Nettoomsättning 10 miljoner norska kronor,
- c) Medelantal anställda 10.

Balans- och resultaträkningar

Några särskilda undantag har inte införts för mikroföretag.

Noter

Mikroföretag kan välja att använda förenklade krav på notupplysningar enligt §§ 7-35 – 7-46 regnskapsloven (se § 7-1 regnskapsloven). Informationen behöver inte lämnas om den inte krävs för att bedöma företagets ställning och resultat. Notupplysningarna enligt §§ 7-42, 7-43 och 7-45 måste dock alltid lämnas. Mikroföretag ska också lämna information utöver kraven i §§ 7-35 – 7-46 när det är nödvändigt för att bedöma företagets ställning och resultat, och informationen inte på annat sätt anges i årsredovisningen.

§§ 7-35 – 7-46 avser följande notupplysningar:

- Tillämpade redovisningsprinciper
- Jämförelsetal
- Koncern, dotterbolag m.m.
- Finansiella instrument m.m.
- Specifiering av resultaträkningen
- Anläggningstillgångar
- Fordringar, skulder, garantiförpliktelser
- Exceptionella intäkter och kostnader
- Antal aktier, aktieägare m.m. (notupplysning måste alltid lämnas)
- Medelantalet anställda under räkenskapsåret (notupplysning måste alltid lämnas)
- Lån till ledande befattningshavare (notupplysning måste alltid lämnas)
- Fortsatt drift

Förvaltningsberättelse

Kravet på förvaltningsberättelse omfattar endast medelstora och stora företag.

Mikroföretag i Finland

Gränsvärden

Vad som utgör ett mikroföretag enligt finsk rätt framgår av definitionen i 1 kap. 4 b § bokföringslagen. Enligt denna definition avses med mikroföretag en bokföringsskyldig som överskrider högst ett av följande tre gränsvärden på bokslutsdagen för både den avslutade och den omedelbart föregående räkenskapsperioden:

1. Balansomslutning 450 000 euro,
2. Nettoomsättning 900 000 euro,
3. Medelantal anställda 10.

Balans- och resultaträkningar

Mikroföretag ska, enligt 4 kapitlet i förordningen (1753/2015) om uppgifter som ska tas upp i små- och mikroföretags bokslut, upprätta balans- och resultaträkningar enligt vissa förenklade regler.

Noter

Mikroföretag ska vidare lämna följande notupplysningar enligt 3 kap. i förordningen (1753/2015):

- Värderingsprinciper
- Exceptionella intäkter och kostnader
- Väsentliga händelser efter räkenskapsårets slut
- Uppskrivningsfond
- Långfristiga skulder

- Säkerheter, ansvarsförbindelser och arrangemang som inte har tagits med i balansräkningen samt pensionsansvar
- Moderföretag
- Lån till verkställande direktören och personer inom administrationen samt åtaganden till förmån för dem
- Transaktioner med intressenter
- Medelantal anställda
- Förvärv och överlåtelse av egna aktier och andelar
- Uppgifter som motsvarar verksamhetsberättelsen

I 3 kap. 1 § anges vilken information som inte behöver lämnas i noterna.

Förvaltningsberättelse

Kravet på förvaltningsberättelse omfattar inte mikroföretag.

4.4.4 En ny företagskategori, mikroföretag, införs i ÅRL

Utredarens förslag

I ÅRL införs en ny kategori av företag, benämnd ”mikroföretag”.

Som framhållits tidigare har ett företags intressenter ett behov av att kunna följa och kontrollera företagets utveckling. Detta behov tillgodoses bl.a. genom företagets offentliga redovisning. Eftersom företagets offentliga redovisning är en viktig informationskälla för företagets intressenter, är det viktigt att redovisningen ger en rättvisande bild av företagets resultat och ställning. Om informationen begränsas, minskar årsredovisningens användbarhet som underlag för olika beslut och analyser.

Samtidigt kan den administrativa bördan av redovisningskraven vara betungande för företagen. Det har tidigare genomförts flera reformer i syfte att minska denna administrativa börda. Utgångspunkten har då varit att upplysningskraven inte ska vara mera långtgående än

vad som är nödvändigt för att trygga utomstående intressenters – t.ex. investerares, borgenärers och anställdas – behov av information för att kunna bedöma företagens ekonomiska förhållanden och utvecklingsmöjligheter.²⁵

Tidigare har ofta kreditgivares och investerares behov av att kunna bedöma ett företags ekonomiska ställning tillmätts stor betydelse vid utformningen av redovisningsbestämmelserna. Det finns dock inte skäl att ställa samma krav på alla företag i fråga om årsredovisningens innehåll och utformning. Som har konstaterats ovan är informationsbehovet inte detsamma i förhållande till alla typer av företag (se avsnitt 4.3.3). Behovet kan bland annat påverkas av det enskilda företags storlek. Mot den bakgrunden kan det antas att de allra minsta företags intressenter – oavsett om de är kreditgivare, leverantörer eller kunder – inte har särskilt omfattande eller särskilt komplexa behov av information. Redan detta talar för att det finns skäl att överväga möjligheterna till regellättnader för de allra minsta företagen.

Därtill sker inhämtandet av ekonomisk information från de allra minsta företagen i betydande utsträckning genom direktkontakter mellan exempelvis en leverantör och företaget. Den typiska intressentens behov av att de allra minsta företagen redovisar samma uppgifter som större företag i årsredovisningen framstår även i det perspektivet som mindre. Om ett enskilt företag behöver kapital, torde det dessutom ligga i företagets eget intresse att självant lämna information av särskild betydelse för kreditgivare. Detsamma gäller sådana företag som aktivt söker kapital i utbyte mot andelar eller aktier i företaget. Enligt utredarens bedömning utgör därför externa intressenters eventuella behov av information om ett företags ekonomiska ställning inte ett tillräckligt starkt skäl för att helt avstå från att utnyttja redovisningsdirektivets regellättnader för mikroföretag.

I sammanhanget kan det också hävdas att de ekonomiska risker som kan följa av att färre uppgifter offentliggörs torde vara avsevärt mindre för mikroföretagens intressenter, eftersom mikroföretagen typiskt sett utgörs av företag med relativt låg omsättning.²⁶

I sammanhanget ska det dock också beaktas att förenklade redovisningsregler inte alltid innebär en förenkling för företagen (se av-

²⁵ Prop. 2015/16:3 s. 128.

²⁶ Mot detta kan dock i sin tur invändas att risker som mätt i absoluta penningbelopp är begränsade kan vara beaktansvärda i enskilda fall, t.ex. om mikroföretagets motpart också är ett mycket litet företag.

snitt 4.3.5). Det kan t.ex. hävdas att en regellättnad i redovisningslagstiftningen förutsätter att skattelagstiftningen inte ställer mer långtgående krav på företagets redovisning för att det ska vara fråga om en verklig förenkling. I annat fall tvingas företaget tillämpa två olika system, vilket kan försvåra det administrativa arbetet. Om en uppgift ändå måste fram, torde det vara enklast att kunna lämna denna uppgift i samtliga sammanhang, särskilt vid en digital hantering av uppgifterna.

Mot det nyss sagda kan förstås anföras att skattelagstiftningen och redovisningslagstiftningen redan i dag inte är samstämmiga och att det knappast är motiverat att kräva att ett företag tar in uppgifter i sin årsredovisning enbart därför att samma uppgifter har lämnats eller kan komma att behöva lämnas till Skatteverket.

Enligt utredarens bedömning bör därför enbart den omständigheten att en uppgift krävs för fastställande av företagets beskattningsunderlag inte medföra att uppgiften även ska lämnas i årsredovisningen. Att sambandet mellan redovisning och beskattning påverkas samt att kontrollmöjligheterna förändras något när de allra minsta företagen lämnar färre uppgifter utgör inte heller tillräckliga skäl för den svenska lagstiftaren att helt avstå från de möjligheter till regellättnader som följer av redovisningsdirektivet. Det kan dock, som utredaren återkommer till, ha betydelse för vilka av redovisningsdirektivets förenklingsmöjligheter som bör utnyttjas.

Företagens årsredovisningar används i dag även som underlag för offentlig statistik och har stor betydelse för den ekonomiska statistik som Statistiska centralbyrån tar fram för underlaget för nationalräkenskaperna (t.ex. beräkning av BNP). Statistiska centralbyrån använder i första hand informationen i årsredovisningarna.²⁷ När det gäller innehållet i årsredovisningarna har Statistiska centralbyrån anförat att särskilt viktiga uppgifter, förutom fullständiga resultat- och balansräkningar, är uppgifter om förändringar i eget

²⁷ En stor andel av aktiebolagen lämnar i dag in sin årsredovisning digitalt. Under år 2025 lämnade cirka 60 procent av aktiebolagen in en digital årsredovisning till Bolagsverket. De digitala årsredovisningarna ger Statistiska centralbyrån stora möjligheter, framför allt genom att behovet av att ta in uppgifter direkt från företagen för statistikändamål minskar, samt att kvaliteten i den officiella ekonomiska statistiken ökar genom tillgången till strukturerade data. Generellt är företag i mindre storleksklasser (utifrån antal anställda och nettoomsättning) mer benägna att utnyttja en digital process för sin inlämning av årsredovisningen till Bolagsverket. Enligt uppgifter från Statistiska centralbyrån har i gruppen företag med en nettoomsättning under tio miljoner kronor, 56 procent, dvs. 231 000 företag, skickat in en digital årsredovisning under år 2024. I gruppen företag med en nettoomsättning över tio miljoner kronor har 25 procent, dvs. 15 000 företag, skickat in en digital årsredovisning under 2024.

kapital samt notupplysningarna om medelantalet anställda, anläggningstillgångar och moderföretag. Myndigheten samlar in data med hjälp av enkäter och intervjuer först när informationen inte finns att tillgå på annat sätt. I den utsträckning informationen finns i företagens årsredovisning behöver myndigheten därför inte kräva in informationen direkt från företagen. Informationen i årsredovisningar är alltså en viktig informationskälla både för kvalitetssäkring och för att kunna minimera företagens administrativa börda avseende årlig statistikrapportering.

Statistiska centralbyrån har under utredningsarbetet också påtalat att, om myndigheten inte längre kan inhämta uppgifter från företagen via offentliga redovisningar, så blir effekten antingen att den offentliga statistiken försämras eller att myndigheten begär in motsvarande uppgifter direkt från företagen. Enligt Statistiska centralbyrån är det en förutsättning för att förstå hur näringslivet och samhället utvecklas och vad som skapar välmående och konkurrenskraftiga företag att det går att följa företagen under resan, från nystartade till stora och etablerade. I detta perspektiv är det centralt att ha information om alla företag oavsett storlek och ju mer information som är tillgänglig för alla, desto bättre analyser kan göras.

Det råder enligt utredarens mening inget tvivel om att intresset av en god offentlig statistik väger tungt och bör vägas in vid bedömningen av vilka uppgifter som en årsredovisning bör innehålla, i synnerhet om detta kan bespara företagen besväret att lämna uppgifter separat till Statistiska centralbyrån. Samtidigt utgör statistikintresset inte ett traditionellt redovisningsintresse och det måste dessutom på sedvanligt sätt vägas mot företagets intresse av förenkling. Det kan också konstateras att statistikintresset inte har avhållit våra nordiska grannländer från att utnyttja redovisningsdirektivets förenklingspotential. Inte heller det nu redovisade statistikintresset utgör alltså tillräckliga skäl för att helt avstå från att utnyttja direktivets möjligheter till förenklingar. Som utredaren återkommer till bör statistikintresset dock i ett visst avseende väga mycket tungt.

Det ovan anförda leder oss till slutsatsen att det finns skäl att utnyttja redovisningsdirektivets lättnadsmöjligheter men att möjligheterna inte bör utnyttjas fullt ut. Liksom Redovisningsutredningen gör utredaren bedömningen att endast vissa av undantagsmöjligheterna är ändamålsenliga i en svensk kontext.

Det väcker frågan om de förenklingsvinster som kan uppnås genom ett mera begränsat utnyttjande av redovisningsdirektivets förenklingsmöjligheter har ett värde som står i proportion till de negativa konsekvenserna i form av en för företagen mer komplicerad lagstiftning. Utredaren anser att svaret på den frågan är ja. Med införandet av förenklingsregler som anknyter till en ny företagskategori följer visserligen den svårigheten att ett företag som vill utnyttja förenklingsreglerna varje år måste bedöma om det utgör ett mikroföretag eller inte. Om företaget uppfattar denna bedömning som besvärlig, kan det dock utan vidare välja att tillämpa de regler som gäller för kategorin mindre företag. Svårigheter av detta slag utgör därför inte ett skäl att avstå från införandet av förenklingsregler för mikroföretag.

Utredaren föreslår att de särskilda bestämmelser för mikroföretag som bör införas tas in i ÅRL och inte i en separat lag.

Utredaren vill avslutningsvis framhålla följande.

Som ovan har framgått tillgodoser redovisningsreglerna i dag även andra intressen än rena redovisningsintressen. Det gäller i synnerhet det offentliga intresset på skatte- och statistikområdena. Utredaren anser sig inte ha mandat att föreslå förändringar som påverkar dessa intressen i någon väsentlig utsträckning, något som i sin tur har bidragit till att utredarens förslag innebär ett förhållandevis försiktigt utnyttjande av de förenklingsmöjligheter som direktivet ger. Mera omfattande förenklningar synes förutsätta att lagstiftaren tar initiativ till förändringar i de regler som gäller för mindre företag utanför redovisningsområdet, däribland regler om beskattning och statistik. Med införandet av företagskategorin mikroföretag skapas emellertid en möjlighet att koppla sådana ytterligare regelförenklningar till just denna kategori av företag.

4.4.5 Gränsvärden för mikroföretag

Utredarens förslag

Mikroföretag ska avgränsas med hänsyn till företagets balansomslutning, nettoomsättning och medelantal anställda. Med mikroföretag ska avses företag som under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren har överskridit högst ett av följande tre delvärden; medelantal anställda tre, balansomslutning 1,5 miljoner kronor och nettoomsättning tre miljoner kronor. Avgränsningen ska tekniskt utformas på samma sätt som den nuvarande avgränsningen mellan större och mindre företag.

När det gäller frågan om hur avgränsningen av mikroföretag ska göras har utredaren övervägt främst tre alternativ.

Ett alternativ är att använda de i redovisningsdirektivet angivna gränsvärdena. Det innebär att ett företag ska anses vara ett mikroföretag om det inte överskrider mer än ett av tre gränsvärden; tio anställda, balansomslutning om cirka fem miljoner kronor och nettoomsättning om cirka tio miljoner kronor. Sådana gränsvärden skulle enligt Statistiska centralbyråns företagsregister innebära att drygt 600 000 årsredovisningsskyldiga företag (av de cirka 800 000 företag som är skyldiga att upprätta årsredovisning) kommer att omfattas av förenklingarna.

Det andra alternativet är att tillämpa samma gränsvärden som i dag bestämmer om ett aktiebolag måste ha en revisor. Med mikroföretag skulle i sådana fall avses företag som överskrider högst ett av följande tre värden; tre anställda, 1,5 miljoner kronor i balansomslutning och tre miljoner kronor i nettoomsättning (se 9 kap. 1 § aktiebolagslagen).²⁸ Enligt uppgifter från Statistiska centralbyrån uppgår antalet svenska företag som är skyldiga att upprätta årsredovisning och som har mellan noll och fyra anställda och högst en miljon²⁹ i nettoomsättning till omkring 370 000. Räknar man på en högsta nettoomsättning på tre miljoner skulle antalet företag sannolikt ligga runt 450 000.

²⁸ I betänkandet En översyn av årsredovisningslagarna föreslog Redovisningsutredningen att mikroföretag skulle avgränsas på detta sätt (se SOU 2015:8 s. 273 ff.).

²⁹ Någon möjlighet att ange 3 miljoner som högsta nettoomsättning finns inte i SCB:s företagsregister.

Det tredje alternativet innebär att gränsvärdena sätts ännu lägre, exempelvis en anställd, 250 000 kronor i balansomslutning och 500 000 kronor i nettoomsättning. Sådana gränsvärden bedöms innebära att drygt 300 000 årsredovisningsskyldiga företag kommer att utgöra mikroföretag.

Bedömningen av vilka gränsvärden för mikroföretag som är mest lämpliga utifrån svensk redovisningslagstiftning beror främst på vilken vikt man fäster vid den offentliga redovisningens funktion som skydd för företagens intressenter, för beskattningen och för den offentliga statistiken. Vilka gränsvärden som väljs påverkar naturligtvis också vilka lätttnadsregler som ska gälla för mikroföretag. Det kan t.ex. konstateras att lägre gränsvärden gör det enklare att motivera olika slag av undantag för mikroföretag.

Om mikroföretag avgränsas så att redovisningsdirektivets möjligheter utnyttjas fullt ut, kommer fler företag att kunna tillämpa de föreslagna förenklingarna. En annan fördel med detta alternativ är att den svenska avgränsningen av mikroföretagen kommer att överensstämma nära med motsvarande avgränsningar i våra nordiska grannländer.

Det som främst talar mot att utnyttja redovisningsdirektivets gränsvärdenivå fullt ut är givetvis att mängden tillgänglig företagsinformation minskar och att årsredovisningarnas värde som underlag för olika bedömningar försämras i större utsträckning än med de andra alternativen. Det kan i sammanhanget noteras att vissa av de företag som enligt redovisningsdirektivet kan klassificeras som mikroföretag kan vara förhållandevis stora, både sett till ekonomi och till antalet anställda. Ett fullt utnyttjande av direktivets gränsvärdenivå avviker därmed ganska påtagligt mot vedertagen svensk uppfattning om vilken information som ett företag bör redovisa.

Alternativet att använda samma gränsvärde som gäller för revisionsplikt innebär den uppenbara systematiska fördelen att en redan väl etablerad gränsvärdenivå kan tillämpas. Företagen slipper också hålla reda på flera olika gränsvärdenivåer. Som konstaterats ovan är det också lättare att motivera undantag från olika redovisningsregler för mikroföretag om gränsvärdet sätts lägre än vad som är möjligt enligt redovisningsdirektivet.

En nackdel med denna lägre gränsvärdenivå är givetvis att färre företag kommer att kunna utnyttja förenklingsmöjligheterna. Det kan också synas märkligt att just svensk lagstiftning i detta avseende

ska avvika så påtagligt från vad som gäller i våra grannländer. En särskild nackdel med en gränsvärdenivå av detta slag är möjligen också att den ligger just där ett mycket stort antal företag storleksmässigt befinner sig; väldigt många företag kommer därmed återkommande att ha anledning att stämma av om gränsvärdenivån är passerad eller ej. Det stora flertalet av de företag som berörs av den nu diskuterade lagändringen utgörs emellertid av aktiebolag och i sådana bolag måste motsvarande avstämning ändå göras för att avgöra om företaget behöver ha en revisor.³⁰

Det tredje alternativet innebär att gränsvärdena sätts mycket lågt och att de förenklingar som införs för mikroföretag kommer ett mindre antal företag till del. En fördel med alternativet är att de skattemässiga och statistiska skäl som talar emot förenklingar inte kommer att göra sig gällande med samma styrka. Därmed blir det också lättare att motivera att mikroföretag undantas från de krav som gäller för andra företag.

Det kan konstateras att det finns fördelar och nackdelar oavsett vilket alternativ som väljs och att det även finns utrymme för olika bedömningar av vad som är den mest lämpliga avgränsningen för mikroföretag. På grundval av det som har anförts ovan gör utredaren dock bedömningen att förslaget att tillämpa samma gränsvärden som det som i dag bestämmer om ett aktiebolag måste ha en revisor framstår som det bästa alternativet. Utredaren föreslår därför att gränsvärdenivån för kategorin mikroföretag ska motsvara den som gäller för revisionsplikt i aktiebolag. Vid en eventuell översyn av gränsvärdenivån för revisionsplikt i aktiebolag bör dock även avgränsningen av kategorin mikroföretag ses över.

I bilaga 4 redovisar utredaren hur en högre gränsvärdenivå, motsvarande den som redovisningsdirektivet medger respektive en lägre gränsvärdenivå, skulle kunna utformas.

Bestämmelserna bör i lagtekniskt hänseende utformas efter förebild av de bestämmelser som i dag bestämmer vilka företag som är större respektive mindre företag.

Det kan noteras att även aktiebolag som inte når upp till den gränsvärdenivå som anges i 9 kap. 1 § aktiebolagslagen i vissa fall ändå är revisionspliktiga. Det gäller framför allt moderbolag, om balansomslutning, nettoomsättning och antalet anställda *i koncernen*

³⁰ Såvitt utredaren förstår finns det inga konkreta planer på att ändra gränsvärdena för revisionsplikt inom överskådlig tid.

når över gränsvärdenivån, liksom publika aktiebolag. Utredaren har inte funnit anledning att på liknande sätt undanta moderbolag från definitionen av mikroföretag på grund av koncernens storlek. Frågan om de publika aktiebolagen bör omfattas av förenklingsreglerna behandlas i nästa avsnitt.

4.4.6 Finansiella holdingföretag, investmentföretag, publika aktiebolag och företag av allmänt intresse

Utredarens förslag

Redovisningsdirektivets undantagsbestämmelser för mikroföretag ska inte få tillämpas i fråga om finansiella holdingföretag, investmentföretag, publika aktiebolag och företag som utgör företag av allmänt intresse enligt redovisningsdirektivet.

I redovisningsdirektivet föreskrivs att undantagsbestämmelserna för mikroföretag inte får tillämpas av finansiella holdingföretag och investmentföretag (se artikel 36.7). Inte heller företag av allmänt intresse får omfattas av sådana undantag; det gäller såväl sådana företag som utgör företag av allmänt intresse som en direkt följd av direktivet som sådana företag som medlemsstaterna själva har definierat som företag av allmänt intresse (se artikel 40).

Med finansiella holdingföretag avses enligt artikel 2.15 i redovisningsdirektivet företag som uteslutande har till föremål för sin verksamhet att förvärva andelar i andra företag och att förvalta dessa andelar i vinstsyfte utan att direkt eller indirekt delta i förvaltningen av dessa andra företag, dock utan att det påverkar deras rättigheter som aktieägare eller delägare.

Med investmentföretag avses enligt artikel 2.14 företag som uteslutande har till föremål för sin verksamhet att placera sina medel i olika värdepapper, fastigheter eller andra tillgångar i det enda syftet att sprida investeringsriskerna och låta aktie- och andelsägarna få del av resultatet av kapitalförvaltningen. Såsom investmentföretag anses även företag som är närstående till investmentföretag med fast kapital, om föremålet för intresseföretagets verksamhet uteslutande är att förvärva fullt betalda aktier som utfärdas av dessa investeringsföretag.

I redovisningsdirektivet definieras även vad som där avses med företag av allmänt intresse. Enligt artikel 2.1 a–c omfattas

- företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad i en medlemsstat i den mening som avses i artikel 4.1.14 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/39/EG av den 21 april 2004 om marknader för finansiella instrument,
- företag som är kreditinstitut enligt artikel 4.1 i direktiv 2006/48/EG av den 14 juni 2006 om rätten att starta och driva verksamhet i kreditinstitut och som inte avses i artikel 2 i samma direktiv, och
- försäkringsföretag i den mening som avses i artikel 2.1 i rådets direktiv 91/674/EEG av den 19 december 1991 om årsbokslut och koncernredovisning för försäkringsföretag.

Enligt artikel 2.1 d i redovisningsdirektivet kan medlemsstaterna själva definiera ytterligare typer av företag som företag av allmänt intresse, till exempel företag som är av betydande allmänt intresse på grund av arten av dess verksamhet, dess storlek eller antalet anställda.

I samband med genomförandet av redovisningsdirektivet i svensk rätt föreslog Redovisningsutredningen att företag av allmänt intresse skulle införas som en särskild kategori i ÅRL. Utöver de företag som enligt direktivet omfattas av kategorin företag av allmänt intresse, föreslog utredningen att även publika aktiebolag skulle utgöra företag av allmänt intresse.³¹ I den efterföljande propositionen ansågs dock behovet av att införa kategorin företag av allmänt intresse som ytterst begränsat och någon sådan företagskategori infördes därför inte. Det föreslogs inte heller att några särskilt utpekade typer av företag skulle redovisa enligt direktivets bestämmelser om företag av allmänt intresse.³²

Skälen för utredarens förslag

I ÅRL förekommer ingen särreglering av finansiella holdingföretag eller investmentföretag. Om det införs undantagsbestämmelser för mikroföretag i svensk rätt, krävs det dock att finansiella holdingföretag och investmentföretag, såsom de definieras i direktivet,

³¹ SOU 2014:22 s. 197 ff.

³² Prop. 2015/16:3 s. 133 ff.

undantas. Frågan är då hur sådana undantag bör utformas. Utredaren föreslår att definitionen av finansiella holdingföretag och invest-
mentföretag i ÅRL knyts till direktivet på så sätt att det i lagtexten
uttryckligen anges att företag som avses i artiklarna 2.14 och 2.15
i direktivet inte kan utgöra mikroföretag.

När det gäller företag av allmänt intresse gör utredaren följande
bedömning. Den första typen av företag som enligt direktivet defini-
eras som företag av allmänt intresse är de företag som i dagligt tal
kallas noterade företag. Sådana företag utgör alltid större företag (se
1 kap. 3 § första stycket 4 ÅRL).³³ Utredarens förslag till definition
av mikroföretag innebär att den utesluter bl.a. större företag (se be-
tänkandets författningsförslag). Definitionen kommer därmed också
att utesluta noterade företag.

De två andra typerna av företag som enligt direktivet utgör företag
av allmänt intresse är kreditinstitut och försäkringsföretag. När det
gäller kreditinstitut har detta begrepp i princip samma innebörd i
direktivet som i ÅRKL (jfr 1 kap. 1 § första stycket ÅRKL). Det som
skiljer definitionerna åt är att även Svenska skeppshypotekskassan
anses vara ett kreditinstitut enligt ÅRKL. ÅRKL är även tillämplig
på värdepappersbolag (1 kap. 1 § första stycket ÅRKL). När det gäller
de försäkringsföretag som enligt direktivet ska anses som företag av
allmänt intresse har dessa i svensk rätt preciserats genom den upp-
räkning av företag som finns i 1 kap. 1 § ÅRFL. Eftersom kredit-
institut och försäkringsföretag ska tillämpa bestämmelser om större
företag i ÅRL enligt 1 kap. 2 § andra stycket ÅRKL respektive ÅRFL,
kommer dessa typer av företag utan vidare att vara uteslutna från att
tillämpa bestämmelserna om mikroföretag i ÅRL. Detta gäller även
försäkringsföretag som har fått undantag enligt 1 kap. 1 § fjärde
stycket ÅRFL. Således behöver det inte uttryckligen anges i ÅRL
att kreditinstitut enligt ÅRKL och försäkringsföretag enligt ÅRFL
inte kan utgöra mikroföretag.

I svensk rätt delas aktiebolagen in i publika aktiebolag och privata
aktiebolag. Någon motsvarande uppdelning görs inte i redovisnings-
direktivet. Utredaren föreslår emellertid att publika aktiebolag inte
ska kunna vara mikroföretag. Det sammanhänger med att publika
aktiebolag, till skillnad från privata aktiebolag, får sprida sina aktier

³³ I samband med genomförandet av Redovisningsdirektivet i svensk rätt ändrades defini-
tionen av noterade företag i ÅRL för att stämma överens med definitionen i direktivet (se
prop. 2015/16:3 s. 135).

(eller andra värdepapper) till allmänheten (se 1 kap. 7 § aktiebolagslagen). Publika aktiebolags värdepapper får också bli föremål för handel på en reglerad marknad, en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller någon annan organiserad marknadsplats (1 kap. 8 § aktiebolagslagen). Eftersom publika aktiebolag därmed har möjlighet att vända sig till en vid krets av investerare för kapitalanskaffning, är behovet av information om sådana bolag typiskt sett stort; det gäller även om företaget har en mer begränsad balansomslutning eller nettoomsättning. Det framstår därmed som mindre lämpligt att låta publika aktiebolag omfattas av de särregler som bör gälla för mikroföretag.

4.4.7 Stiftelser

Utredarens förslag

Undantagsbestämmelserna för mikroföretag ska inte få tillämpas i fråga om stiftelser.

Redovisningsdirektivets bestämmelser är tillämpliga på aktiebolag och vissa handelsbolag, inklusive kommanditbolag, i vilka samtliga direkta eller indirekta delägare är juridiska personer, t.ex. aktiebolag.³⁴ ÅRL har dock ett mycket vidare tillämpningsområde än så, eftersom lagen omfattar samtliga företag som ska upprätta en årsredovisning och som inte omfattas av ÅRKL eller ÅRFL. Medlemsstaterna får själva bestämma om redovisningsdirektivets bestämmelser ska omfatta även andra företag än aktiebolag och de i direktivet utpekade handelsbolagen.

Enligt utredarens mening saknas det skäl att begränsa tillämpningen av redovisningsdirektivets undantagsbestämmelser för mikroföretag till de företagsformer som direktivet är tillämpligt på. Så bör undantagsbestämmelserna kunna tillämpas på exempelvis vanliga ekonomiska föreningar.

Det finns emellertid anledning att göra en annan bedömning när det gäller stiftelser. Utredarens förslag medför att möjligheterna att utöva insyn och kontroll i företag som omfattas av undantagsbestämmelserna minskar något. För företag med aktie- eller andelsägare

³⁴ Se artikel 1 samt bilagorna I och II i redovisningsdirektivet.

eller medlemmar, aktiebolag, handelsbolag och ekonomiska föreningar, finns det associationsrättsliga bestämmelser som säkerställer att sådan insyn och kontroll ändå kan komma till stånd, exempelvis bolags- eller föreningsstämmans kontrollmöjligheter. Stiftelser utmärks emellertid av att de saknar ägare eller medlemmar som kan vaka över och skydda stiftelsens ändamål och förvaltning. Detta är ett av skälen till att alla stiftelser som är skyldiga att upprätta årsredovisning även är skyldiga att ha en auktoriserad eller godkänd revisor (se 4 kap. 4 § stiftelselagen [1994:1220]).³⁵ Av motsvarande skäl bör kraven på upplysningar från stiftelser i årsredovisningen inte sänkas. Stiftelser bör alltså inte omfattas av undantagsbestämmelserna för mikroföretag.

4.4.8 Bostadsrättsföreningar

Utredarens förslag

Undantagsbestämmelserna för mikroföretag ska inte tillämpas på bostadsrättsföreningar.

En bostadsrättsförening är en ekonomisk förening av särskilt slag. Den ska, likt andra ekonomiska föreningar, följa bokföringslagen, ÅRL och god redovisningssed. Dess årsredovisning är av väl så stor betydelse som årsredovisningar i andra slag av företag. Årsredovisningen är det viktigaste verktyget för föreningens medlemmar och andra intressenter, t.ex. presumtiva köpare av bostadsrätter, att få information om hur ekonomin i föreningen ser ut.³⁶

För bostadsrättsföreningar gäller i stort sett samma regler om årsredovisning som för andra företag. Det EU-rättsliga regelverket om redovisning hindrar dock inte att ytterligare krav ställs på bostadsrättsföreningars finansiella rapportering.³⁷ Sådana krav förekommer också; från och med det räkenskapsår som började efter den 31 december 2022 eller senare måste bostadsrättsföreningar i förvaltningsberättelsen lämna upplysningar om nyckeltal som kan underlätta en bedömning av företagets ekonomi (6 kap. 3 a § ÅRL) samt ta in en kassaflödesanalys i sin årsredovisning (2 kap. 1 § andra stycket ÅRL).

³⁵ Prop. 2008/09:84 s. 49 f.

³⁶ Prop. 2021/22:171 s. 59.

³⁷ Prop. 2015/16:3 s. 129.

Bokföringsnämnden har också beslutat att bostadsrättsföreningar i sin årsredovisning för det räkenskapsår som inleds närmast efter utgången av år 2025 inte får tillämpa det förenklade K2-regelverket och att de i stället ska redovisa enligt huvudregelverket K3.³⁸

Givet de högre krav som gäller för bostadsrättsföreningars årsredovisningar är det inte lämpligt att låta bostadsrättsföreningar omfattas av undantagsbestämmelserna för mikroföretag.

4.4.9 Balans- och resultaträkningar för mikroföretag

Utredarens förslag

Mikroföretag ska liksom hittills kunna upprätta balans- och resultaträkningar i förkortad form.

Utredarens bedömning

Redovisningsdirektivets möjligheter att låta mikroföretag upprätta balans- och resultaträkningar i schematisk form bör inte utnyttjas.

Redovisningsdirektivet gör det möjligt för medlemsstaterna att tillåta att mikroföretag upprättar mycket förenklade balans- och resultaträkningar (vad utredaren benämner balans- och resultaträkningar i schematisk form). Enligt direktivet är det tillräckligt att ett mikroföretag på tillgångssidan i balansräkningen lämnar sammanslagna uppgifter om tecknat men ej inbetalt kapital, anläggningstillgångar och omsättningstillgångar. På motsvarande sätt är det tillräckligt att ett mikroföretag på skuldsidan lämnar sammanslagna uppgifter om eget kapital, avsättningar och skulder. Direktivet kräver samtidigt att mikroföretag tillämpar väsentligen samma bestämmelser som små företag när det gäller tillämpningen av allmänna redovisningsprinciper och värderingsbestämmelser.

Mindre företag som upprättar årsredovisning enligt ÅRL har i dag möjlighet att upprätta balans- och resultaträkningar i förkortad form (se 3 kap. 4 § sista stycket och 11 § ÅRL). Detta innebär att det på tillgångssidan behöver lämnas endast sammanslagna uppgifter om

³⁸ BFNAR: 2025:2.

posterna Tecknat men ej inbetalt kapital, Anläggningstillgångar (uppdelade på Immateriella, Materiella och Finansiella anläggningstillgångar) och Omsättningstillgångar (uppdelade på Varulager, Fordringar, Kortfristiga placeringar samt Kassa och bank). Vid upprättande av en balansräkning i förkortad form ska det på skuldsidan lämnas – utöver specificerade uppgifter om Eget kapital – sammanslagna uppgifter om Obeskattade reserver, Avsättningar och Skulder.

När det gäller upprättandet av resultaträkning ställer redovisningsdirektivet endast krav på att mikroföretag anger posterna Nettoomsättning, Övriga intäkter, Kostnader för råvaror och förnödenheter, Personalkostnader, Värdejusteringar, Övriga kostnader, Skatter och Vinst eller förlust. Detta ska jämföras med direktivets bestämmelser om ”resultaträkning i förkortad form”. En sådan resultaträkning ska väsentligen innehålla samma poster som en fullständig resultaträkning (jfr bilagorna 2 och 3 till ÅRL). Vissa poster (Nettoomsättning, Förändring av varulager, Aktiverat arbete för egen räkning, Övriga rörelseintäkter, Råvaror och förnödenheter samt Övriga externa kostnader) får dock vid upprättandet av en kostnadslagsindeldad resultaträkning i förkortad form slås samman till en post benämnd Bruttovinst eller Bruttoförlust.³⁹

ÅRL:s bestämmelser om balans- och resultaträkningar i förkortad form har huvudsakligen sin förebild i det fjärde bolagsrättsliga direktivet.⁴⁰ När möjligheten för mindre företag att upprätta balansräkningen i förkortad form infördes i svensk rätt år 2010 gjordes bedömningen att en möjlighet att upprätta en förkortad balansräkning i enskilda fall kunde leda till klara administrativa förenklingar. Den försämring i informationslämnandet som en förkortad balansräkning innebar bedömdes vara så begränsad att den kunde godtas.⁴¹

Det finns inga statistikuppgifter om i vilken utsträckning möjligheterna att upprätta balans- och resultaträkningar i förkortad form har utnyttjats av mindre företag. Uppfattningen bland utredningens experter är emellertid att möjligheterna utnyttjas mycket sällan.

³⁹ Se 3 kap. 11 § ÅRL och bilaga 2 till lagen. Vid upprättandet av en funktionsindeldad resultaträkning är det i stället posterna Nettoomsättning, Kostnad för sålda varor, Bruttoresultat och Övriga rörelseintäkter som slås samman till en post benämnd Bruttovinst eller Bruttoförlust, se 3 kap. 11 § ÅRL och bilaga 3 till lagen.

⁴⁰ Se artiklarna 22–27 i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. Bestämmelserna om balans- och resultaträkningar i förkortad form av överförts till redovisningsdirektivet (se artiklarna 14.1 och 14.2).

⁴¹ Prop. 2009/10:235 s. 67.

Skälen för utredarens förslag och bedömning

Redan de nuvarande bestämmelserna i ÅRL om balans- och resultaträkningar i förkortad form ger utrymme för förenklingar för de mindre företagen. Det står klart att detta utrymme bör stå öppet även för mikroföretag. Möjligheten att upprätta balans- och resultaträkningarna i förkortad form synes dock, såvitt kan bedömas, hittills inte ha utnyttjats i någon större utsträckning.

Det kan enligt utredarens mening ifrågasättas om ytterligare förenklingar av balans- och resultaträkningarna skulle leda till någon verklig lättnad för företagen. Om mikroföretag skulle upprätta schematiska balans- och resultaträkningar enligt redovisningsdirektivets bestämmelser, skulle de med stor sannolikhet behöva lämna in fler detaljerade uppgifter till både Skatteverket och Statistiska centralbyrån. Vidare innebär det i de allra flesta fallen inte något mera omfattande merarbete för företagen att ta fram uppgifter till balans- och resultaträkningarna, eftersom flertalet företag sköter sin bokföring med hjälp av bokföringsprogram.

Om det infördes särskilda bestämmelser om schematiska balans- och resultaträkningar för mikroföretag, skulle det dessutom innebära en utökning av antalet alternativa uppställningsformer för balans- och resultaträkningarna i ÅRL, vilket är ägnat att göra det samlade regelverket mera svåröverskådligt och komplext och försvåra jämförelser mellan företagen.

Mot denna bakgrund bedömer utredaren att övervägande skäl talar mot att införa nya schematiska uppställningsformer för balans- och resultaträkningar avsedda för mikroföretag. Redovisningsdirektivets möjligheter till undantag i denna del bör alltså inte utnyttjas.

4.4.10 Periodisering

Utredarens bedömning

Mikroföretag bör inte undantas från skyldigheten att periodisera vissa intäkter och kostnader i balans- och resultaträkningarna.

En grundläggande redovisningsprincip är den s.k. periodiseringsprincipen. Principen kommer till uttryck i 2 kap. 4 § första stycket 4 ÅRL och innebär att inkomster och utgifter ska fördelas mellan olika

räkenskapsår, så att den del som avser ett visst räkenskapsår redovisas som intäkt eller kostnad under det året. Principen går tillbaka på redovisningsdirektivet (jfr artikel 6.1 d). Direktivet ger dock medlemsstaterna möjlighet att i viss utsträckning undanta mikroföretag från principen.

Principen innebär bl.a. att i den mån ett företag före ett räkenskapsårsskifte har tagit emot eller gjort en betalning som hänför sig till det följande räkenskapsåret så ska beloppet inte tas upp som intäkt eller kostnad för det innevarande räkenskapsåret utan först för det följande räkenskapsåret. På motsvarande sätt ska in- eller utbetalningar som sker under det följande räkenskapsåret men som hänför sig till det föregående räkenskapsåret intäkts- respektive kostnadsföras för det föregående räkenskapsåret. Det sagda får betydelse när ett företag redan under år 1 har fått förskottsbetalning för en tjänst som utförs först under år 2; beloppet ska då tas upp som intäkt först under år 2. Och en försäkringspremie som hänför sig till år 2 ska kostnadsföras först för år 2, oavsett om premien har betalats år 1 eller år 2. I linje med detta ska vidare en betalning som avser flera räkenskapsperioder fördelas mellan dessa.

Kravet på periodisering är viktigt för att årsredovisningen ska ge en korrekt bild av företagets resultat och ställning. Det bör dock noteras att ett företag får avvika från lagens bestämmelser om bl.a. periodisering, om effekten av avvikelsen inte är väsentlig (2 kap. 3 a § ÅRL). Bokföringsnämnden har med hänvisning till detta i sitt s.k. K2-regelverk (BFNAR 2016:10) angett att ett företag som tillämpar regelverket inte behöver periodisera inkomster och utgifter som var för sig understiger 7 000 kronor.⁴²

Att inkomster och utgifter ska redovisas som intäkter och kostnader för de år på vilka de belöper är huvudregeln även i skattelagstiftningen. Detta följer av att det i inkomstskattelagen (1999:1229) ställs krav på att resultatet i näringsverksamhet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder (se 14 kap. 2 § inkomstskattelagen). Undantag från dessa bestämmelser finns i skattelagstiftningen endast för enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 6 § bokföringslagen. Enligt 14 kap. 2 § tredje stycket inkomstskattelagen ska i sådana fall, vid beräkningen av resultatet, inkomster

⁴² BFNAR 2025:2 punkt 2.4. Punkten får dock inte tillämpas i den utsträckning som tillämpningen av punkten ensam, eller tillsammans med andra punkter, medför en väsentlig påverkan på företagets intäkter, kostnader eller ställning.

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

Skälen för utredarens bedömning

Periodiseringsprincipen fyller en viktig funktion. Utan periodisering riskerar företagens redovisningar att inte bli rättvisande.

I sammanhanget behöver även skattelagstiftningens krav på redovisning enligt bokföringsmässiga grunder beaktas. Enligt utredarens bedömning krävs det att både redovisningslagstiftningens och skattelagstiftningens bestämmelser ändras för att det ska vara fråga om en verklig förenkling för företagen. Eftersom juridiska personer fortfarande måste redovisa enligt bokföringsmässiga grunder i skattesammanhang – med samma typ av undantag som anges i K2 – framstår det inte som ändamålsenligt att föreslå något undantag från periodiseringsprincipen i ÅRL för mikroföretag. Behovet av förenkling tillgodoses dessutom till en del av den möjlighet som K2 ger att i viss utsträckning underlåta periodisering (se ovan).

Mikroföretag bör därmed inte undantas från skyldigheten att periodisera intäkter och kostnader i balans- och resultaträkningarna.

4.4.11 Notupplysningar för mikroföretag

Utredarens förslag

Mikroföretag ska undantas från kraven på notupplysningar om

- uppskrivningsfonden,
- långfristiga skulder,
- intäkter och kostnader av exceptionell storlek eller förekomst,
- händelser av väsentlig betydelse efter räkenskapsårets slut, och
- närståendetransaktioner.

Kraven på notupplysningar för mikroföretag

Kraven på notupplysningar för mindre företag stämmer i flera avseenden överens med kraven på notupplysningar för större företag. Större företag ska dock lämna fler upplysningar än mindre företag (se 5 kap. ÅRL). Som ovan har framgått innehåller redovisningsdirektivet bestämmelser om att mikroföretag i nationell lagstiftning får undantas från vissa av de upplysningskrav som framgår av artikel 16 i direktivet. Enligt redovisningsdirektivet är mikroföretag dock fortfarande skyldiga att lämna upplysningar om av företaget ställda säkerheter och företagets eventalförpliktelser samt om förskott, krediter m.m. till ledande befattningshavare (jfr artikel 36.1 b som hänvisar till artiklarna 16.1 d och e).⁴³

Bestämmelserna i 5 kap. ÅRL om notupplysningar baseras huvudsakligen på artikel 16 i redovisningsdirektivet. Vissa bestämmelser om notupplysningar i kapitlet grundar sig dock på andra bestämmelser i direktivet. Det gäller upplysningar om avvikelser från principen om kvittningsförbud (se 5 kap. 5 § andra stycket ÅRL och artikel 6.2), byte av uppställningsform (se 5 kap. 6 § ÅRL och artikel 9.1), jämförelsetal (se 5 kap. 7 § ÅRL och artikel 9.5) och tillämpad avskrivningsperiod för goodwill (se 5 kap. 9 § ÅRL och artikel 12.11).

Eftersom de sistnämnda bestämmelserna grundar sig på andra artiklar i redovisningsdirektivet än artikel 16, är det inte möjligt att

⁴³ Artiklarna motsvaras av bestämmelserna i 5 kap. 14-18 §§ ÅRL.

undanta mikroföretagen från dem. Således ska även mikroföretag vara skyldiga att lämna de där angivna notupplysningarna.

De krav på notupplysningar som anges i artikel 16 i redovisningsdirektivet, och som mikroföretag kan undantas från, är följande:

- Tillämpade redovisningsprinciper, inbegripet värderingsprinciper samt omräkningskurs för belopp som anges i annan valuta än redovisningsvalutan, se 5 kap. 4 § ÅRL och artikel 16.1 a,
- Anläggningstillgångar, se 5 kap. 8 § ÅRL och artiklarna 16.2 och 17.1 a,
- Finansiella instrument, se 5 kap. 10 § ÅRL och artikel 16.1 c,
- Uppskrivningsfond och fond för verkligt värde, se 5 kap. 11 och 12 §§ ÅRL och artikel 16.1 b,
- Långfristiga balansposter, se 5 kap. 13 § ÅRL och artikel 16.1 g,
- Intäkter och kostnader av exceptionell storlek eller förekomst, se 5 kap. 19 § ÅRL och artikel 16.1 f,
- Medelantalet anställda under räkenskapsåret, se 5 kap. 20 § ÅRL och artikel 16.1 h,
- Upplýsningar om moderföretag, se 5 kap. 21 § ÅRL och artiklarna 16.2 och 17.1 m, och
- Händelser av väsentlig betydelse efter räkenskapsårets slut, se 5 kap. 22 § ÅRL och artiklarna 16.2 och 17.1 q.

Skälen för utredarens förslag

Som redan har framhållits bör bedömningen av vilka krav på upplysningar som ska ställas på mikroföretag, utöver de som är tvingande enligt direktivet, göras genom en avvägning mellan å ena sidan den förenklingsvinst som ett borttagande av upplysningskravet innebär och å andra sidan värdet av informationen som går förlorad. Som också har berörts bedömer utredaren att förenklingsvinster i detta sammanhang är möjliga främst i förhållande till sådana upplysningar som kräver en viss insamling, beräkning eller bedömning av information.

Minskade krav på notupplysningar bedöms kunna leda till förhållandevis betydande kostnadsbesparingar för företagen. Möjligheten till förenklningar är särskilt stor i fråga om sådana uppgifter som mikroföretagen inte behöver redovisa i andra sammanhang. Det kan också antas att behovet av information från mikroföretag är påtagligt mindre än behovet av information från större företag, särskilt mot bakgrund av att företagets avtalsparter ofta torde kunna få relevant information genom att vända sig direkt till företaget (se avsnitt 4.3.3).

Med denna bakgrund anser utredaren att den svenska lagstiftaren bör utnyttja åtminstone en del av möjligheterna till undantag från direktivets krav på notupplysningar.

Mikroföretag bör sålunda undantas från kraven på notupplysningar om uppskrivningsfonden (se 5 kap. 11 §), långfristiga skulder (se 5 kap. 13 § ÅRL), intäkter och kostnader av exceptionell storlek eller förekomst (se 5 kap. 19 § ÅRL) och händelser av väsentlig betydelse efter räkenskapsårets slut (se 5 kap. 22 § ÅRL).

Skälen för detta är följande.

I fråga om upplysningar om uppskrivningsfonden kan först noteras att detta upplysningskrav träffar endast aktiebolag och ekonomiska föreningar i och med att det är endast företag av dessa slag som får göra uppskrivningar. Inte heller bland aktiebolag eller ekonomiska föreningar som har karaktär av mikroföretag torde det vara särskilt vanligt att reglerna om uppskrivning aktualiseras.⁴⁴ Ett borttagande av upplysningskravet skulle likväl ha ett inte obetydligt förenklingsvärde, eftersom ett fullgörande av kravet förutsätter en viss sammanställning av uppgifter. Vidare kan en del av informationen utläsas ur årsredovisningen även utan en särskild notupplysning. Årets uppskrivningar ska enligt 5 kap. 8 § ÅRL ändå redovisas. I K2-regelverket anges dessutom att företag som tillämpar K2 får redovisa ackumulerade belopp. Det föreslås därför att mikroföretagen ska befrias från kravet på att lämna upplysningar om uppskrivningsfond.

Skyldigheten att lämna upplysningar om långfristiga skulder kan ibland vara betungande för det berörda företaget, framför allt därför att lämnandet av sådana upplysningar kan behöva föregås av en särskild analys av villkoren för företagets olika lån. Sannolikt är det

⁴⁴ Som framgår av K2-regelverket får företag som tillämpar K2 inte skriva upp andra anläggningstillgångar än byggnad och mark trots att 4 kap. 6 § ÅRL ger viss möjlighet till det (se BFNAR 2016:10 punkterna 10.40 och 10.42).

företagets kreditgivare, potentiella investerare och vissa större leverantörer som har störst intresse av att få del av uppgifter av detta slag. Deras informationsintresse kan emellertid vanligen tillgodoses genom direktkontakter med företaget. Värde av den information som intressenterna går miste om kan – när det gäller den nu aktuella kategorin av företag – inte anses motsvara den förenkling som ett borttagande av upplysningskravet skulle innebära.

Ett borttagande av skyldigheten att lämna upplysningar om exceptionella intäkter och kostnader skulle enligt utredarens bedömning innebära en påtaglig förenkling för företagen. Även om också det slaget av upplysningar i dag torde vara ganska ovanliga skulle företaget, om upplysningskravet togs bort, besparas besväret av att bedöma huruvida en intäkt eller kostnad är av exceptionell storlek eller förekomst, en bedömning som inte alltid är lätt att göra. Behovet av upplysningar av detta slag synes också generellt sett vara begränsat, låt vara att det kan förekomma enskilda fall där så inte är fallet. Ett borttagande av upplysningskravet skulle därför minska den administrativa bördan utan att detta skulle ge upphov till några påtagliga effekter för företagets intressenter.

När det sedan gäller kravet på upplysningar om händelser av väsentlig betydelse efter räkenskapsårets slut, kan förvisso sådana upplysningar i enskilda fall vara viktiga för redovisningens intressenter. Exempelvis har Skatteverket framfört att uppgifterna ofta har betydelse för en vidare kontroll av företagets redovisning och att Skatteverket, om uppgifterna inte framgår av redovisningen, kan behöva i större utsträckning ta direktkontakt med företagen för att skaffa sig kompletterande information.

I denna del vill utredaren först erinra om att de föreslagna förenklingsreglerna är avsedda att omfatta enbart de minsta företagen. Utredaren bedömer att behovet av upplysningar om väsentliga händelser efter räkenskapsårets slut i fråga om dessa företag är förhållandevis litet. Till detta kommer att det här är fråga om ett upplysningskrav som kan vara förhållandevis betungande. Ett fullgörande av kravet kan förutsätta en särskild insamling av information och den insamlade informationen kan sedan behöva bearbetas och analyseras, innan det står klart vilken information som behöver lämnas i årsredovisningen. Den information som kan behöva lämnas går vanligtvis inte att utläsa direkt ur den löpande bokföringen. Dessutom kan det vara svårt att bedöma vad som i lagens mening utgör en händelse av

väsentlig betydelse. Mot den bakgrunden anser utredaren att mikro-företag bör undantas från kravet på upplysningar om händelser av väsentlig betydelse efter räkenskapsårets slut.

När det gäller upplysningar om närståendetransaktioner ställer redovisningsdirektivet inget krav på att mikro-företag ska lämna sådana. Enligt 5 kap. 23 § ÅRL omfattas större företag samt mindre företag som är publika aktiebolag av kravet. Eftersom utredaren föreslår att publika aktiebolag inte ska kunna utgöra mikro-företag bör kravet på upplysningar om närståendetransaktioner inte utsträckas till mikro-företag.

Såsom har redovisats ovan tillåter redovisningsdirektivet även att mikro-företag undantas från krav på upplysningar om tillämpade redovisningsprinciper (jfr 5 kap. 4 § ÅRL). Utredaren konstaterar dock att mervärdet av ett sådant undantag skulle vara begränsat. Företag som tillämpar K2-regelverket behöver i dag lämna enbart en eller ett fåtal upplysningar om redovisningsprinciper; upplysningskravet är därför i praktiken inte särskilt betungande. Upplysningar om tillämpade redovisningsprinciper är också, enligt utredarens mening, av så grundläggande betydelse för förståelsen av årsredovisningen att det inte bör komma på fråga att undanta mikro-företag från upplysningskravet.

Redovisningsdirektivet medger också att mikro-företag undantas från direktivets krav på upplysningar om finansiella instrument (jfr 5 kap. 10 § ÅRL) och fond för verkligt värde (jfr 5 kap. 12 § ÅRL).

När det gäller upplysningar om finansiella instrument och fond för verkligt värde gör utredaren följande bedömning. Om ett företag har finansiella instrument som värderas till verkligt värde enligt 4 kap. 14 a § ÅRL, är företaget skyldigt att lämna upplysningar om detta. Av redovisningsdirektivet följer dock att mikro-företag som utnyttjar lätttnadsreglerna enligt direktivet inte får tillämpa bestämmelserna om värdering av finansiella instrument till verkligt värde (artikel 36.3).⁴⁵ Vidare har möjligheterna till värdering till verkligt värde tagits bort i den kompletterande normgivningen för mindre företag som följer K2-regelverket.⁴⁶ Med den utgångspunkten aktualiseras vanligen inte dessa upplysningskrav. Det saknas därför skäl att göra några undantag för mikro-företag i denna del.

⁴⁵ I avsnitt 4.4.14 föreslår utredaren att det i ÅRL införs ett förbud för mikro-företag som utnyttjar lätttnadsreglerna att tillämpa ÅRL:s bestämmelser om värdering till verkligt värde (4 kap. 14 a -14 e §§ ÅRL).

⁴⁶ BFAR 2016:10 punkt 11.7.

Redovisningsdirektivet ger dessutom möjlighet att undanta mikroföretag från kraven på upplysningar om anläggningstillgångar (jfr 5 kap. 8 § ÅRL), medelantalet anställda under räkenskapsåret (jfr 5 kap. 20 § ÅRL) och moderföretag (jfr 5 kap. 21 § ÅRL). Det är dock av flera anledningar viktigt att dessa upplysningar finns tillgängliga. Statistiska centralbyrån har uppgett att det utifrån myndighetens perspektiv är mycket angeläget att det finns notupplysningar om medelantalet anställda, anläggningstillgångar och moderföretag.

Uppgifterna om materiella anläggningstillgångar utgör sålunda, enligt Statistiska centralbyrån, vital information som bland annat behövs för beräkning av BNP, effektivitets- och produktivitetsmått, nyckeltal och investeringsberäkningar. Statistiska centralbyrån har menat att ett införande av en eventuell lättnad för mikroföretagen skulle ha en stor negativ påverkan på kvaliteten i den ekonomiska statistiken.⁴⁷ Om upplysningskravet avseende anläggningstillgångar tas bort för mikroföretag, skulle detta direkt innebära att Statistiska centralbyrån måste fortsätta att fråga mikroföretagen om deras investeringar och försäljningar av anläggningstillgångar, i stället för att hämta informationen ur årsredovisningen.⁴⁸ Statistiska centralbyrån har också hävdad att mikroföretagen i stor utsträckning har endast någon enstaka post i balansräkningen som skulle föranleda en upplysning i not avseende anläggningstillgångar.⁴⁹ Att lämna en sådan upplysning skulle därför, enligt myndigheten, inte utgöra någon omfattande börda för mikroföretagen. Däremot skulle eventuella kompletteringar till Statistiska centralbyrån innebära en stark utökning av framför allt den upplevda administrativa bördan.

Statistiska centralbyrån har vidare påtalat att upplysningar om medelantal anställda utgör en mycket viktig uppgift för den eko-

⁴⁷ Enligt uppgifter från Statistiska centralbyrån utgör mikroföretagens totala andel av tillgångarna 30–37 procent beroende på vilka gränsvärden som beslutas för kategorin.

⁴⁸ Statistiska centralbyrån införde år 2024 en ordning där företag som har lämnat en digital årsredovisning med notupplysning om anläggningstillgångar inte längre behöver göra någon komplettering avseende investeringar och försäljningar.

⁴⁹ Statistiska centralbyrån har analyserat drygt 356 000 digitala årsredovisningar för år 2023, med avseende på förekomsten av poster i årsredovisningar som föranleder tilläggsupplysning om anläggningstillgångar. I analysen ingick knappt 340 000 mikroföretag (enligt redovisningsdirektivets uppdaterade gränsvärden per 2023) och av de digitala årsredovisningarna framgick att cirka 99 procent av mikroföretagen som mest hade tre poster i balansräkningen där det krävdes tilläggsupplysning i not. Vidare framgick att 44 procent av mikroföretagen helt saknade denna typ av anläggningstillgångar och därmed inte heller skulle förorsakas någon börda kopplade till en tilläggsupplysning avseende anläggningstillgångar. Ytterligare 39 procent av mikroföretagen hade endast en anläggningstillgång som innebär krav på en upplysning i not. Vidare hade 13 procent av mikroföretagen två poster och 4 procent tre poster med anläggningsstillgångar som innebär krav på en upplysning i not.

nomiska statistiken samt att dessa upplysningar används för ekonomiska analyser, vid beräkning av nyckeltal och för att verifiera riktigheten i andra uppgifter, såsom lönekostnader och nettoomsättning.⁵⁰

När det gäller betydelsen av upplysningar om moderföretag har Statistiska centralbyrån framhållit att det är viktigt att kunna följa strukturer över koncerner och företagens majoritetsinflytande. Myndigheten har också framhållit att dess statistik används även av forskare, andra statistikansvariga myndigheter och analytiker. Vid genomförandet av redovisningsdirektivet utmönstrades, såvitt gäller mindre företag, kravet på upplysningar om dotterbolag liksom kravet på upplysningar om det moderföretag som upprättar koncernredovisning för den största koncern som företaget ingår i som dotterföretag.⁵¹ Detta har enligt Statistiska centralbyrån påverkat kvaliteten i registren negativt. Det är t.ex. svårare att knyta bolag som är utlandsägda i flera led till ett eventuellt gemensamt moderföretag och att på så sätt peka ut vilket bolag och land som står för ägandet. Upplysningskravet avseende moderföretag torde, enligt Statistiska centralbyrån, inte heller vara särskilt betungande för företagen, särskilt som uppgiften om moderföretag vanligtvis inte ändras mellan åren.

Det som Statistiska centralbyrån har anfört är enligt utredarens mening sammantaget övertygande. Utredaren är därför inte beredd att förorda att mikroföretag undantas från de upplysningskrav som avser anläggningstillgångar, medelantal anställda och moderföretag.

4.4.12 Upplysningarnas form

Utredarens bedömning

De upplysningar som mikroföretag även i fortsättningen ska lämna bör liksom hittills lämnas i noter.

Enligt redovisningsdirektivet får medlemsstaterna tillåta att mikroföretag lämnar de ovan redovisade upplysningarna ”under balans-

⁵⁰ Det kan för övrigt noteras att Utredningen för en mer säker och digital bolagsrätt i sitt betänkande Digitala verktyg inom bolagsrätten - Genomförande av EU:s direktiv om ytterligare digitalisering inom bolagsrätten (SOU 2026:26) har föreslagit att aktiebolag som inte ger in en årsredovisning digitalt årligen ska anmäla en uppgift om medelantalet anställda enligt 5 kap. 20 § ÅRL till Bolagsverket.

⁵¹ Motsvarande upplysningskrav, såvitt gäller större företag, finns nu i 5 kap. 45 § ÅRL.

räkningen” i stället för i not. Det innebär att mikroföretag kan undantas från direktivets krav på hur upplysningarna ska vara placerade inbördes eller i förhållande till de balans- och resultaträkningsposter som de hänför sig till.

Skälen för utredarens bedömning

Utredarens bedömning är att ett utnyttjande av denna möjlighet skulle innebära en enbart mycket begränsad förenklingsvinst, om ens någon. Till detta kommer att förfarandet att lämna upplysningar i noter är väl etablerat i svensk redovisning. Om upplysningarna i stället lämnades ”under balansräkningen”, skulle det kunna leda till förvirring och försvåra möjligheten att göra jämförelser mellan olika företag. Också den omständigheten att företag från ett räkenskapsår till ett annat kan komma att byta företagskategori, till eller från kategorin mikroföretag, motiverar att upplysningarna i årsredovisningen bör vara placerade på ett enhetligt sätt. Enligt utredarens bedömning bör därför även mikroföretag lämna de nu aktuella upplysningarna i noter.

4.4.13 Förvaltningsberättelse för mikroföretag

Utredarens bedömning

Mikroföretag bör inte undantas från skyldigheten att upprätta en förvaltningsberättelse.

Utredarens förslag

Mikroföretag undantas från kraven på att förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om väsentliga händelser under räkenskapsåret och en rättvisande översikt över företagets utveckling.

En årsredovisning ska alltid innehålla en förvaltningsberättelse (se 2 kap. 1 § första stycket 4 ÅRL). Bestämmelser om vad en förvaltningsberättelse ska innehålla finns i 6 kap. ÅRL. Enligt dessa bestämmelser ska en förvaltningsberättelse bl.a. innehålla en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat

(6 kap. 1 § första stycket ÅRL). Detta krav innebär att förvaltningsberättelsen alltid ska, så långt möjligt, återspegla det enskilda bolagets verkliga förhållanden och ge en så allsidig bild som möjligt.⁵²

Förvaltningsberättelsen ska, enligt 6 kap. 1 § andra stycket, även innehålla vissa andra upplysningar. Enligt *punkten 1* ska förvaltningsberättelsen innehålla sådan information som är viktig för bedömningen av företagets ställning och resultat och som inte har lämnats på annan plats i årsredovisningen. Med detta avses information om a) faktiskt bedriven verksamhet, b) det tidigare företagsnamnet om företaget bytt namn under räkenskapsåret eller efter räkenskapsårets slut, och c) speciella omständigheter som i särskild grad berör företaget.⁵³

Enligt *punkten 2* ska upplysning lämnas om väsentliga händelser som har inträffat under räkenskapsåret. I *punkterna 6–9* finns krav på information om förvärv och innehav av egna aktier.

Förvaltningsberättelsen för aktiebolag och ekonomiska föreningar ska även innehålla förslag till dispositioner beträffande bolagets eller föreningens vinst eller förlust (se 6 kap. 2 § ÅRL). Bestämmelsen sammanhänger med bestämmelserna i aktiebolagslagen och lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar (föreningslagen) om att bolagsstämman respektive föreningsstämman ska besluta om disposition av vinst och förlust. Till grund för ett sådant beslut måste det finnas ett förslag och detta lämnas enligt svensk associationsrättslig tradition i förvaltningsberättelsen.⁵⁴

Aktiebolag och ekonomiska föreningar måste dessutom i förvaltningsberättelsen eller i egen räkning specificera förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning (se 6 kap. 2 § andra stycket ÅRL). Även denna bestämmelse har ett samband med de särskilda regler om värdeöverföring som gäller för dessa slag av företag. Bestämmelsen gäller numera även för andra företag, utom handelsbolag och enskilda näringsidkare.

När det gäller ekonomiska föreningar uppställer lagen även krav på att det i förvaltningsberättelsen ska lämnas upplysningar om väsentliga förändringar i medlemsantalet, insatsbelopp som ska återbetalas under nästa räkenskapsår, den rätt till utdelning som gjorda förlagsinsatser medför och de förlagsinsatser som har sagts upp och ska inlösas under de nästföljande två räkenskapsåren (se 6 kap. 3 § ÅRL).

⁵² Prop. 1995/96:10 del II s. 231.

⁵³ Se BFNAR 2016:10 punkten 5.3.

⁵⁴ Se prop. 2015/16:3 s. 173.

ÅRL:s bestämmelser om hur en förvaltningsberättelse ska utformas kompletteras av de normer som har utvecklats inom ramen för god redovisningssed. God redovisningssed kommer, som redan har berörts, huvudsakligen till uttryck i de allmänna råd och vägledningar som Bokföringsnämnden har utfärdat. Bokföringsnämndens huvudregelverk, såvitt gäller upprättande av årsredovisningar, är BFNAR 2012:1 (K3). K3 innehåller vissa regler om utformningen av förvaltningsberättelsen. I detta sammanhang har dock ett annat av Bokföringsnämndens regelverk, BFNAR 2016:10 (K2), större betydelse. K2-regelverket får tillämpas av företag som utgör mindre företag enligt 1 kap. 3 § första stycket ÅRL (dock med en rad undantag, särskilt angivna i punkterna 1.1A och 1.1B i BFNAR 2016:10). K2-regelverket präglas av förenkling, vilket bl.a. kommer till uttryck i en viss schablonisering av regelverket. Enligt K2 ska företagen upprätta förvaltningsberättelsen enligt vissa uppställningsformer och med vissa angivna rubriker och underrubriker. Vidare innehåller K2 förtydliganden om vad som ska finnas med i en förvaltningsberättelse.

Skälen för utredarens förslag och bedömning

Som beskrivits tidigare (se avsnitt 4.4.1) tillåter redovisningsdirektivet att medlemsstaterna undantar mikroföretag från skyldigheten att upprätta en förvaltningsberättelse om företaget lämnar vissa i direktivet (EU) 2017/1132 angivna uppgifter om förvärv av egna aktier eller andelar i noterna eller ”under balansräkningen” (se artikel 36.1 c). I svensk rätt motsvaras minimikraven i direktivet av kraven på information om förvärv och innehav av egna aktier (se 6 kap. 1 § andra stycket 6–9 ÅRL). Minimikraven innebär att mikroföretag under alla förhållanden måste lämna sådana upplysningar i not eller på annat sätt ”under balansräkningen”.

Enligt utredarens bedömning skulle en möjlighet att lämna upplysningar utan att upprätta en förvaltningsberättelse inte ha något större förenklingsvärde. Utredaren ser tvärtom inte obetydliga nackdelar med en ordning där vissa företag lämnar upplysningar i förvaltningsberättelsen, medan andra företag lämnar motsvarande upplysningar på annat sätt. Möjligheten till undantag för mikroföretag bör alltså inte utnyttjas i denna del.

När det gäller frågan om mikroföretag ska undantas från vissa krav på upplysningar i förvaltningsberättelsen gör utredaren följande överväganden.

De upplysningar som ska lämnas i förvaltningsberättelsen anses normalt vara av stor betydelse för att företagets externa intressenter ska kunna få en fullständig och rättvisande bild av företagets förhållanden. Tillsammans med övrig information i årsredovisningen har upplysningarna också en avgörande betydelse för beslut om disposition av vinst eller förlust m.m. som fattas av bolagsstämman i ett aktiebolag respektive föreningsstämman i en ekonomisk förening.

När det gäller upplysningar om väsentliga händelser under räkenskapsåret finns det dock enligt utredarens uppfattning skäl att se på dessa på i huvudsak samma sätt som beträffande notupplysningar om väsentliga händelser efter räkenskapsårets slut (se avsnitt 4.4.11). Liksom notupplysningar om väsentliga händelser efter räkenskapsårets slut kan upplysningar i förvaltningsberättelsen om väsentliga händelser under räkenskapsåret vara av betydelse för intressenter som t.ex. Skatteverket. Även när det gäller dessa upplysningar kan en myndighet eller en privat aktör behöva information för en vidare kontroll av företagets redovisning. Om uppgifterna inte framgår av förvaltningsberättelsen, kan Skatteverket i större utsträckning behöva ta direktkontakt med företagen för att få kompletterande information. Samtidigt kan dock detta upplysningskrav vara ett av de mest betungande för företagen. Informationen framgår inte utan vidare av den löpande bokföringen utan förutsätter att företaget gör särskilda bedömningar av vilka händelser som kan anses vara av väsentlig betydelse, något som inte sällan kan vara en grannläga uppgift. Just svårigheten att precisera vad som är en ”väsentlig händelse” medför för övrigt att värdet av informationsskyldigheten är något begränsat; den utomstående intressenten måste räkna med att det kan ha förekommit händelser som intressenten, men inte företaget, bedömer som väsentliga. Mot denna bakgrund anser utredaren att övervägande skäl talar för att mikroföretag bör undantas från kravet på att förvaltningsberättelsen ska innehålla upplysningar om händelser av väsentlig betydelse under räkenskapsåret.

Enligt utredarens mening finns det anledning att göra samma bedömning när det gäller kravet på att förvaltningsberättelsen ska innehålla en rättvisande översikt över företagets utveckling. För företag som tillämpar K2-regelverket behöver visserligen upplys-

ningskravet inte vara så betungande, i och med att företaget enligt detta regelverk väsentligen kan nöja sig med att lämna tre nyckeltal, varav två redan finns i resultaträkningen. Samtidigt måste ett K2-företag göra en bedömning av om nettoomsättningen varierar mer än 30 procent, vilket i så fall ska kommenteras. Vissa överväganden måste därför göras. En samvetsgrann tillämpning av kraven kan dessutom innebära att företaget måste ta fram och systematisera information som inte omedelbart går att utläsa av den löpande bokföringen. Övervägande skäl talar därför för att mikroföretag bör vara undantagna även från dessa krav.

Vad gäller kravet på upplysningar i förvaltningsberättelsen om förslag till dispositioner beträffande vinst eller förlust samt förändringar i eget kapital konstaterar utredaren att kraven hänger nära samman med det associationsrättsliga regelverket. I exempelvis ett aktiebolag måste stämman varje år ta ställning till hur bolagets vinst – eller förlust – ska disponeras. Inför stämmans beslut måste visst underlag, framför allt ett förslag till beslut, tas fram. Ett krav på att detta förslag ska tas in i årsredovisningen framstår enligt utredarens mening fortfarande som motiverat.

Av 6 kap. 3 § ÅRL framgår att ekonomiska föreningar ska lämna vissa särskilda upplysningar i förvaltningsberättelsen, bl.a. om väsentliga förändringar i medlemsantalet (se 6 kap. 3 § ÅRL). Frågan om detta krav ska tas bort för ekonomiska föreningar har prövats i ett tidigare lagstiftningsärende. Det uttalades då att uppgifterna har en sådan särskild betydelse för de ekonomiska föreningarna att det fanns anledning att behålla upplysningskraven.⁵⁵ Utredaren har ingen annan uppfattning.

Vad gäller övriga upplysningskrav som gäller särskilt för ekonomiska föreningar konstaterar utredaren att i synnerhet upplysningar om insatsbelopp och förlagsinsatser har ett nära samband med kapitalskyddsbestämmelserna för ekonomiska föreningar (se 10–13 kap. föreningslagen). Det bör därför inte komma i fråga att undanta ekonomiska föreningar från skyldigheten att lämna dessa upplysningar i förvaltningsberättelsen.

⁵⁵ Se prop. 2009/10: 235 s. 70.

4.4.14 Värdering till verkligt värde

Utredarens förslag

Mikroföretag som utnyttjar en eller flera av de förenklade reglerna om upplysningar i noter och i förvaltningsberättelsen ska inte kunna tillämpa ÅRL:s bestämmelser om värdering av finansiella instrument till verkligt värde.

I ÅRL finns bestämmelser om värdering av anläggningstillgångar. Anläggningstillgångar ska normalt tas upp till ett belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (se 4 kap. 3 § ÅRL). Beloppet utgör tillgångens anskaffningsvärde. Undantag från denna bestämmelse finns i 4 kap. 4, 5, 6, 12, 13 a, 14 a och 14 e §§. De sistnämnda bestämmelserna behandlar frågor om avskrivning, nedskrivning och uppskrivning av anläggningstillgångar samt om särskilda värderingsmetoder, däribland värdering till verkligt värde.⁵⁶ När det gäller omsättningstillgångar är den motsvarande huvudregeln, som finns i 4 kap. 9 §, att de ska tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen.

4 kap. 14 a § ÅRL innehåller bestämmelser som medger att finansiella instrument⁵⁷ värderas till verkligt värde, med de begränsningar som anges i 4 kap. 14 b §. Med verkligt värde avses normalt instrumentets marknadsvärde. Värderingsmetoden utgör ett alternativ till principen om att anläggningstillgångar ska tas upp till anskaffningsvärdet och omsättningstillgångar till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Enligt lagtexten "får" värderingsmetoden användas av alla företag som omfattas av ÅRL. Användningen av värdering till verkligt värde har dock begränsats i den kompletter-

⁵⁶ Se motsvarande bestämmelser i artikel 8 i redovisningsdirektivet.

⁵⁷ Avsikten är att den närmare innebörden av begreppet finansiellt instrument ska utvecklas inom ramen för god redovisningssed (se prop. 2002/03:121 s. 70). Finansiella instrument har definierats i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning punkt 11.4. Definitionen motsvarar hur begreppet definieras av IASB. Såväl Bokföringsnämnden som IASB definierar ett finansiellt instrument som varje form av avtal som ger upphov till en finansiell tillgång hos en part och en finansiell skuld eller ett eget kapitalinstrument hos en annan part. Också begreppen finansiell tillgång, finansiell skuld och eget kapitalinstrument har definierats av Bokföringsnämnden och även dessa definitioner bygger på IASB:s standarder. Definitioner av begreppen finansiellt instrument, finansiell tillgång och finansiell skuld finns i BFNAR 2012:1 punkterna 11.5-11.6 samt 22.3.

ande normgivningen. Ett företag som har valt att följa K2-regelverket får sålunda inte tillämpa 4 kap. 14 a § ÅRL.⁵⁸

Skälen för utredarens förslag

Av redovisningsdirektivet följer att medlemsstaterna inte får tillåta mikroföretag, som utnyttjar möjligheterna till undantag i direktivet i fråga om balans- och resultaträkningarnas uppställning, notupplysningar, förvaltningsberättelse eller offentliggörande att också tillämpa bestämmelserna om värdering av finansiella instrument till verkligt värde (se artikel 36.3).

Eftersom utredaren föreslår att det ska införas vissa lätttnadsregler, behöver det därför i lagen tas in ett förbud för de mikroföretag som utnyttjar en eller flera av dessa regler att tillämpa ÅRL:s bestämmelser om värdering till verkligt värde (jfr 4 kap. 14 a–14 e §§ ÅRL).

4.4.15 Rättvisande bild

Utredarens bedömning

Redovisningsdirektivets särskilda bestämmelse om att en tillämpning av direktivets regler om mikroföretags redovisning ska anses ge en rättvisande bild av företagets förhållanden bör inte föranleda några lagstiftningsåtgärder.

I artikel 4.3 i redovisningsdirektivet återfinns principen om rättvisande bild. Principen innebär att företagens balans- och resultaträkningar, tillsammans med noterna, ska utformas så att de ger en rättvisande bild av företagets tillgångar, skulder, ekonomiska ställning och resultat. Om en tillämpning av bestämmelserna i redovisningsdirektivet i det enskilda fallet inte räcker till för att ge en rättvisande bild, ska företaget lämna tilläggsupplysningar för att uppfylla kravet på rättvisande bild (artikel 4.3). Om tillämpningen av en bestämmelse i direktivet undantagsvis är oförenlig med kravet på rättvisande bild, ska avsteg göras från denna bestämmelse för att ge en rättvis-

⁵⁸ Se BFNAR 2016:10 punkt 11.7.

ande bild av företagets tillgångar, skulder, ekonomiska ställning och resultat (artikel 4.4).

Av artikel 36.4 i redovisningsdirektivet följer att bestämmelsen i artikel 4.4 inte ska vara tillämplig på mikroföretagens årsredovisningar. I stället föreskrivs att årsredovisningar som mikroföretag har upprättat i enlighet med undantagsbestämmelserna för mikroföretag ska anses ge en sådan rättvisande bild som krävs enligt artikel 4.3. Enligt direktivet behöver alltså ett mikroföretag som har upprättat årsredovisning i enlighet med direktivets undantagsbestämmelser inte överväga om en tillämpning av regelverket leder till en rättvisande bild eller inte eller lämna de tilläggsupplysningar som annars hade krävts för att åstadkomma en rättvisande bild.

Skälen för utredarens bedömning

De svenska lagarna om bokföring och redovisning är utformade som ramlagar. Lagstiftningen fylls ut och kompletteras med normer från olika normgivande organ på redovisningsområdet, framför allt Bokföringsnämnden, och av förekommande praxis. Inom redovisningsområdet sker kompletteringen genom att lagstiftningen hänvisar till god redovisningssed (se 4 kap. 2 § bokföringslagen och 2 kap. 2 § ÅRL).⁵⁹ Företagen är alltså skyldiga att följa god redovisningssed, vilket normalt innebär att de också måste beakta de normer som normgivande organ har tagit fram.

Det finns dock undantag från skyldigheten att följa normer från de normgivande organen. I 2 kap. 3 § första stycket ÅRL sägs att balansräkningen, resultaträkningen och noterna ska ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Om avvikelse görs från vad som följer av allmänna råd eller rekommendationer från normgivande organ ska, enligt paragrafens andra stycke, upplysning om detta och om skälen för avvikelsen lämnas i en not. Det förutsätts således i lagen att avvikelse kan ske från normgivande organs råd och rekommendationer; däremot är det inte möjligt att avvika från bestämmelser i lag.

⁵⁹ I förarbetena till bokföringslagen och ÅRL anförts att både uttalanden från normgivande organ och förekommande praxis har stor betydelse vid fastställandet av vad som är god redovisningssed. Innebörden i begreppet god redovisningssed beskrivs i propositionen till ÅRL som en allmän rättslig standard grundad framför allt på – utöver lag – förekommande praxis och rekommendationer (se prop. 1995/96:10 Del II s. 11).

Som ovan har angetts innehåller redovisningsdirektivet en bestämmelse som innebär att ett företag som använder sig av de nu aktuella lättnadsreglerna inte ska behöva överväga om ett utelämnande av de aktuella upplysningarna är i överensstämmelse med kravet på att redovisningen ska ge en rättvisande bild. Med den utformning som reglerna om rättvisande bild har fått i svensk rätt bedömer utredaren dock att det inte är nödvändigt att införa någon särskild bestämmelse om detta i ÅRL. I sammanhanget kan noteras att K2 – det regelverk som de flesta mikroföretag kommer att tillämpa – innehåller ett konstaterande av att en årsredovisning som är upprättad enligt K2 uppfyller ÅRL:s krav på bland annat rättvisande bild.⁶⁰

4.4.16 Offentliggörande

Utredarens bedömning

Mikroföretag bör inte undantas från kraven på offentliggörande av årsredovisningen.

Bestämmelser om offentliggörande av företagens års- och koncernredovisningar finns i 8 kap. ÅRL. Aktiebolag och ekonomiska föreningar ska ge in bestyrkta kopior av årsredovisningen och (i förekommande fall) revisionsberättelsen till registreringsmyndigheten, dvs. Bolagsverket, inom en månad från det att stämman fastställde balans- och resultaträkningarna (se 8 kap. 3 §). Detsamma gäller för handelsbolag, i vilka en eller flera juridiska personer är delägare. För dessa gäller dock i stället en tidsfrist om sex månader från utgången av det aktuella räkenskapsåret. För övriga företag gäller särskilda regler av innebörd att offentliggörande ibland kan ske enbart genom att företaget håller kopior av handlingarna tillgängliga för alla som vill ta del av dem.

När årsredovisningen och revisionsberättelsen har getts in till Bolagsverket, ska myndigheten kungöra detta i en tidning som myndigheten ger ut (8 kap. 4 § ÅRL).

I syfte att säkerställa att ett företag ger in sin årsredovisning till Bolagsverket, när det är skyldigt att göra det, har myndigheten möjlighet att förelägga företaget vid vite att fullgöra denna skyldighet (8 kap.

⁶⁰ Se punkten 2.1 i BFNAR 2016:10.

13 § ÅRL). Aktiebolag och ekonomiska föreningar kan också, om årsredovisningen inte ges in i rätt tid, bli skyldiga att betala förseningsavgifter (8 kap. 5 och 6 §§) eller tvingas i likvidation (se 25 kap. 11 § aktiebolagslagen och 17 kap. 11 § föreningslagen).

Skälen för utredarens bedömning

Medlemsstaterna har enligt redovisningsdirektivet möjlighet att undanta mikroföretag från kraven på offentliggörande av årsbokslutet, dvs. – med svensk terminologi – årsredovisningen (se artikel 36.1 d och artiklarna 30–33). Detta förutsätter dock att de uppgifter om balansräkningen som finns i årsbokslutet vederbörligen sänds in i enlighet med nationell lagstiftning till minst en behörig myndighet som utsetts av medlemsstaten i fråga.

Undantagsbestämmelserna i redovisningsdirektivet innebär alltså en möjlighet att begränsa offentliggörandet av årsredovisningen till enbart balansräkningen. Däremot innebär de inte att mikroföretag får undantas helt från kraven på offentliggörande. Den faktiska förenkling som ett utnyttjande av bestämmelserna skulle innebära framstår därmed som begränsad. Vidare skulle externa intressenters möjlighet att ta del av information om företaget inskränkas på ett sätt som bedöms vara mindre lämpligt. Det svenska kravet på att hela årsredovisningen ska offentliggöras bör därför inte tas bort.

4.5 Möjliga förenklingar för medelstora företag och koncerner

4.5.1 Möjligheter till undantag för medelstora företag och koncerner enligt redovisningsdirektivet

Tillämpningsområdet

Medlemsstaterna kan enligt redovisningsdirektivet tillåta att medelstora företag och koncerner i några avseenden följer enklare regler än vad som gäller för stora företag.

Enligt artikel 3.3 i redovisningsdirektivet avses med medelstora företag sådana företag som inte är mikroföretag eller små företag

och som på balansdagen inte överskrider åtminstone två av följande tre tröskelvärden⁶¹:

- en balansomslutning på 25 miljoner euro (motsvarande cirka 280 miljoner kronor⁶²)
- en nettoomsättning på 50 miljoner euro (motsvarande cirka 550 miljoner kronor⁶³), och
- ett genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret om 250.

Medelstora koncerner är, enligt artikel 3.6 i direktivet, koncerner som, utan att vara små koncerner, överskrider högst ett av följande tröskelvärden på moderföretagets balansdag:

- en balansomslutning på 25 miljoner euro (motsvarande cirka 280 miljoner kronor)
- en nettoomsättning på 50 miljoner euro (motsvarande cirka 550 miljoner kronor), och
- ett genomsnittligt antal anställda under räkenskapsåret om 250.

Eftersom den svenska lagstiftaren hittills har valt att inte införa några särregler för medelstora företag, är svenska företag som omfattas av direktivets bestämmelser om medelstora företag i dag skyldiga att följa de redovisningsregler som gäller för större företag. Av samma skäl måste medelstora koncerner följa reglerna som gäller för större koncerner.

⁶¹ Eftersom Sverige inte har infört euron som valuta ska gränsvärdebeloppen ovan räknas om till svenska kronor genom tillämpning av den växelkurs som offentliggjordes i Europeiska unionens officiella tidning (EUT) dagen för direktivets ikraftträdande (se artikel 3.9 i redovisningsdirektivet). Enligt artikel 3 i Kommissionens delegerade direktiv (EU) 2023/2775 av den 17 oktober 2023 om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU vad gäller ändringar av storlekskriterier för mikroföretag, små och medelstora företag, stora företag eller koncerner trädde direktivet i kraft den tredje dagen efter att direktivet publicerades i ovan nämnda tidning. Publiceringen skedde den 21 december 2023. Tre dagar efter detta datum motsvarar – med hänsyn till mellankommande helgdagar – den 27 december 2023. Enligt den uppgift av EUT som publicerades den 27 december 2023 motsvarade en euro då 11,0556 svenska kronor.

⁶² 25 000 000 EUR X 11,0556 = 276 390 000 kr.

⁶³ 50 000 000 EUR X 11,0556 = 552 780 000 kr.

Direktivets undantag för medelstora företag

Enligt artikel 14.2 i redovisningsdirektivet får medlemsstaterna tillåta att medelstora företag upprättar sina resultaträkningar i förkortad form. Det innebär att företag som använder sig av resultaträkning med kostnadsslagsindelning får slå samman posterna Nettoomsättning, Förändring av varulager, Aktiverat arbete för egen räkning, Övriga rörelseintäkter, Råvaror och förnödenheter samt Övriga externa kostnader till en post, Bruttovinst eller Bruttoförlust. Företag som använder sig av resultaträkning med funktionsindelning får slå samman posterna Nettoomsättning, Kostnader för sålda varor, Bruttoresultat och Övriga rörelseintäkter till en post.

Utgångspunkten i direktivet är att upplysningar om närstående-transaktioner ska lämnas av medelstora företag, stora företag och företag av allmänt intresse. Artikel 17.1.r ger dock möjlighet att undanta medelstora företag från en del av dessa krav. De enda upplysningar om närståendetransaktioner som medelstora företag under alla förhållanden måste lämna är upplysningar om transaktioner mellan företaget och ägare som har ett ägarintresse i företaget, transaktioner mellan företaget och andra företag som företaget har ett ägarintresse i och transaktioner mellan företaget och ledamöter i företagets administrations-, lednings- eller kontrollorgan.

I artikel 18 i direktivet finns ytterligare upplysningskrav som gäller för stora företag och företag av allmänt intresse och alltså inte för medelstora företag. Det innebär att artikelns särskilda krav på not-upplysningar om omsättningens fördelning på olika verksamhetsgrenar och marknader och om arvoden till företagets revisorer inte behöver tillämpas i fråga om medelstora företag. Enligt artikel 19.4 får medelstora företag även undantas från kravet på upplysningar om icke-finansiella centrala resultatindikatorer.

Av artikel 31.2 i direktivet framgår att medlemsstaterna också har möjlighet att låta medelstora företag, under vissa förutsättningar, offentliggöra balansräkningen och noterna i förkortad form.

Direktivets undantag för medelstora koncerner

Redovisningsdirektivet innehåller även särskilda regler för medelstora koncerner. Medlemsstaterna är inte skyldiga att införa kategorin ”medelstora koncerner” men, om de inte gör det, måste definitionen

av stora koncerner utformas så att den även inkluderar sådana koncerner som enligt direktivet är att anses som medelstora.

Enligt direktivet får medlemsstaterna undanta medelstora koncerner från kravet på koncernredovisning, förutsatt att inget av koncernföretagen är ett företag av allmänt intresse.

4.5.2 Redovisningsutredningen om medelstora företag

Såsom tidigare har beskrivits behandlade Redovisningsutredningen frågan om huruvida kategorin medelstora företag borde införas i ÅRL. Det skedde i samband med genomförandet av redovisningsdirektivet i svensk rätt.⁶⁴

Redovisningsutredningen föreslog att kategorin medelstora företag skulle införas i ÅRL och att vissa av de förenklingsmöjligheter för medelstora företag som följer av redovisningsdirektivet borde utnyttjas i den svenska lagstiftningen.

Enligt utredningens förslag skulle medelstora företag definieras som företag som inte är små företag eller företag av allmänt intresse och som inte uppfyller mer än högst ett av följande tre storlekskriterier; balansomsättning 175 miljoner kronor, nettoomsättning 350 miljoner kronor och medelantal anställda 250.⁶⁵

Utredningen ansåg att möjligheten att låta medelstora företag upprätta resultaträkningar i förkortad form inte borde utnyttjas.⁶⁶ Enligt utredningens bedömning fanns det inte heller anledning att tillåta att medelstora företag offentliggör balansräkningen och noterna i förkortad form.⁶⁷

När det gäller kraven på upplysningar föreslog utredningen att medelstora företag skulle undantas från lagens krav på notupplysningar om nettoomsättningens fördelning på olika verksamhetsgrenar och marknader och om arvoden till företagets revisorer.⁶⁸ Däremot ansåg utredningen att möjligheten att tillåta att medelstora företag begränsar upplysningarna om transaktioner med närstående inte borde utnyttjas.⁶⁹ Utredningen ansåg inte heller att möjligheten att undanta medelstora företag från skyldigheten att i förvaltnings-

⁶⁴ Genomförande av EU:s nya redovisningsdirektiv (SOU 2014:22).

⁶⁵ SOU 2014:22 s. 211 f.

⁶⁶ SOU 2014:22 s. 272 f.

⁶⁷ SOU 2014:22 s. 391.

⁶⁸ SOU 2014:22 s. 339 ff.

⁶⁹ SOU 2014:22 s. 334 f.

berättelsen lämna upplysningar om icke-finansiella centrala resultat-indikatorer borde utnyttjas.⁷⁰

Utredningen övervägde även om medelstora företag borde undantas från krav på kassaflödesanalys i 2 kap. 1 § andra stycket ÅRL. Enligt utredningen kunde det inte anses föreligga samma generella behov av en kassaflödesanalys för medelstora företag som för stora företag. Utredningen föreslog därför att medelstora företag inte skulle omfattas av kravet på kassaflödesanalys och att det skulle överlämnas till dessa företag själva att avgöra om en sådan analys skulle upprättas.⁷¹

4.5.3 Redovisningsutredningen om koncernkategorierna i ÅRL

Redovisningsutredningen gjorde också en översyn av den befintliga indelningen av koncerner i ÅRL. I samband med detta föreslog utredningen att koncerner skulle delas in i tre grupper; små koncerner, medelstora koncerner och stora koncerner.

Utredningen föreslog att det, liksom tidigare, inte skulle behöva upprättas någon koncernredovisning i små koncerner. Utredningen ansåg däremot att Sverige inte borde utnyttja den möjlighet som direktivet ger att undanta även medelstora koncerner från skyldigheten att upprätta koncernredovisning.⁷²

Vad gäller notupplysningar föreslog utredningen att moderföretag i små, medelstora och stora koncerner skulle lämna motsvarande notupplysningar i koncernredovisningen som små, medelstora respektive stora företag ska lämna i årsredovisningen. Om något av koncernföretagen var ett företag av allmänt intresse, skulle dock koncernredovisningen alltid innehålla de tilläggsupplysningar som moderföretag i stora koncerner ska lämna.⁷³

4.5.4 Förenklingar för medelstora företag och medelstora koncerner i ÅRL

Såsom redan har beskrivits har utgångspunkten vid tidigare reformer på redovisningsrättens område varit att upplysningskraven för företagen inte ska gå längre än vad som är nödvändigt för att trygga utom-

⁷⁰ SOU 2015:8 s. 368 f.

⁷¹ SOU 2014:22 s. 350.

⁷² SOU 2014:22 s. 355 ff.

⁷³ SOU 2014:22 s. 382 f.

stående intressenters behov av information för att kunna bedöma företagens ekonomiska förhållanden och utvecklingsmöjligheter. Informationsbehovet kan bl.a. påverkas av det enskilda företags storlek.

Redovisningsdirektivet ger utrymme för att ställa mindre krav på medelstora företag än på stora företag. Utredaren föreslår att i vart fall några av dessa förenklingsmöjligheter tas tillvara.

Om direktivets förenklingsmöjligheter ska utnyttjas i svensk rätt, behöver kategorin medelstora företag avgränsas. Sett till de relativt få möjligheter som utredaren föreslår ska utnyttjas framstår det dock inte som motiverat – till skillnad från vad som gäller för kategorin mikroföretag – att införa medelstora företag eller koncerner som uttryckliga kategorier i ÅRL. I stället bör kategorierna avgränsas i anslutning till de bestämmelser där undantagen införs.

När det gäller avgränsningen av de företag som ska kunna tillämpa dessa undantag förordas att den, i enlighet med redovisningsdirektivet, baseras på ett gränsvärde, bestående av tre delvärden. De delvärden som utredaren föreslår är: balansomslutning 280 miljoner kronor, nettoomsättning 550 miljoner kronor och medelantal anställda 250. Detta motsvarar väsentligen den gränsvärdenivå som anges i direktivet.

Utredaren återkommer i det följande till vilka av direktivets förenklingsmöjligheter som bör utnyttjas. Redan här ska dock sägas att utredaren inte anser att samtliga möjligheter bör utnyttjas. Det måste här – på samma sätt som vid bedömningen av vilka regler som bör gälla för mikroföretag – göras en avvägning mellan å ena sidan den förenklingsvinst som ett borttagande av ett visst redovisningskrav innebär och å andra sidan värdet av den information som går förlorad. Avvägningen måste göras i ljuset av svensk redovisningspraxis. Utredaren bedömer att vissa förenklingsvinster är möjliga, främst i förhållande till upplysningar som kräver en viss insamling, beräkning eller bedömning av information. Samtidigt är det givet att ju större eller mer publikt ett företag är, desto tyngre väger omgivningens intresse av att få relevant information om företags förhållanden. Utrymmet för att av förenklingskäl avstå från att avkräva medelstora företag relevant information är därför avsevärt mindre än när det gäller de minsta företagen.

Precis som vid bedömningen av vilka regler som bör gälla för mikroföretagen kan det hävdas att det är fråga om förhållandevis få förenklingsmöjligheter som inte uppväger de negativa konsekvenserna i form av en mer komplicerad lagstiftning. Mot detta kan dock, även

i detta sammanhang, i sin tur invändas att varje förenklingsmöjlighet i det enskilda fallet kan vara av nytta för det enskilda företaget.

När det gäller medelstora koncerner medger direktivet att sådana koncerner får undantas från skyldigheten att upprätta en koncernredovisning och en förvaltningsberättelse för koncern, utom när ett koncernföretag är ett företag av allmänt intresse. I detta ligger, såsom direktivet får tolkas, att medlemsstaterna som alternativ kan göra undantag från vissa av kraven på koncernredovisningens innehåll motsvarande vad som är möjligt för medelstora företag.

4.5.5 Undantag från kravet på koncernredovisning för medelstora koncerner

Utredarens bedömning

Möjligheten att undanta vissa medelstora koncerner från kravet på koncernredovisning bör inte utnyttjas.

En koncernredovisning utgör en redovisning som avser flera företag och som upprättas som om dessa företag vore en enda enhet. Lagregler om koncernredovisning finns i 7 kap. ÅRL, 7 kap. ÅRKL samt 7 kap. ÅRFL.

För företag vars värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad ("noterade företag") gäller dock att de enligt den s.k. IAS-förordningen ska tillämpa de internationella redovisningsstandarder som EU har antagit i enlighet med förordningen.⁷⁴ I de svenska årsredovisningslagarna anges vilka bestämmelser om koncernredovisning som ändå ska tillämpas av företag som omfattas av IAS-förordningen (se bl.a. 7 kap. 32 § ÅRL).

Huvudregeln är att en juridisk person som är moderföretag för ett eller flera dotterföretag ska upprätta en koncernredovisning för varje räkenskapsår (se 7 kap. 1 § ÅRL).

Från denna huvudregel finns dock vissa undantag. Ett moderföretag som också är dotterföretag behöver inte, under vissa förutsättningar, upprätta någon koncernredovisning om företaget och dess samtliga dotterföretag omfattas av en koncernredovisning som

⁷⁴ Se artikel 4 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, i lydelsen enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 297/2008.

upprättas av ett överordnat moderföretag (se 7 kap. 2 § ÅRL). Inte heller moderföretag i mindre koncerner behöver upprätta någon koncernredovisning (se 7 kap. 3 § ÅRL). Vidare behöver moderföretag inte upprätta någon koncernredovisning om samtliga dess dotterföretag är av ringa betydelse eller om det föreligger en sådan situation som regleras i 7 kap. 5 §, bl.a. när betydande och varaktiga hinder i väsentlig grad begränsar moderföretagets möjligheter att utöva sitt inflytande över dotterföretagen (se 7 kap. 3 a § ÅRL).

I normalfallet ska samtliga dotterföretag omfattas av koncernredovisningen. Under vissa förutsättningar behöver dock inte ett moderföretag ta upp andelar i ett dotterföretag i koncernredovisningen (se 7 kap. 5 § ÅRL).

Koncernredovisningens delar ska i huvudsak vara desamma som de som ska ingå i en årsredovisning. Koncernredovisningen ska således bestå av en koncernbalansräkning, en koncernresultaträkning, noter, en förvaltningsberättelse och en kassaflödesanalys (se 7 kap. 4 § ÅRL). Den ska upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed samt uppfylla lagens krav på att redovisningen ska ge en rättvisande bild (se 7 kap. 6 § ÅRL).

Enligt artikel 23.2 i redovisningsdirektivet får medlemsstaterna undanta medelstora koncerner från kravet på koncernredovisning, förutsatt att inget av koncernföretagen är ett företag av allmänt intresse.

Skälen för utredarens bedömning

Koncerner av den storlek som det här är fråga om har tidigare inte varit undantagna från kravet på upprättande av koncernredovisning. Ett sådant undantag skulle träffa ett betydande antal förhållandevis stora svenska koncerner. Utredaren menar att den förenkling för företagen som ett utnyttjande av artikel 23.2 ger inte står i proportion till den nackdel som en sådan förändring skulle innebära i form av minskad tillgång till företagsinformation.

4.5.6 Resultaträkning i förkortad form för medelstora företag

Utredarens bedömning

Den möjlighet som redovisningsdirektivet ger att låta medelstora företag och medelstora koncerner upprätta resultaträkningar i förkortad form bör inte utnyttjas.

Resultaträkningen ska i sammandrag redovisa företagets samtliga intäkter och kostnader under räkenskapsåret (se 3 kap. 2 § ÅRL). Den ska upprättas i enlighet med någon av de uppställningsformer som anges i bilagorna 2 och 3 till ÅRL, den ena med kostnadsslagsindelning och den andra med funktionsindelning (se 3 kap. 3 § ÅRL). I den förstnämnda indelningen definieras olika intäkter och kostnader mer specificerat än i den senare.

För mindre företag finns dock en möjlighet att upprätta resultaträkningen i förkortad form (se 3 kap. 11 § första stycket ÅRL). Det betyder att mindre företag kan slå samman vissa poster i en resultaträkning med kostnadsslagsindelning (Nettoomsättning, Förändring av varulager, Aktiverat arbete för egen räkning, Övriga rörelseintäkter, Råvaror och förnödenheter och Övriga externa kostnader) till en post, Bruttovinst eller bruttoförlust. Mindre företag som använder sig av resultaträkning med funktionsindelning får i stället slå samman vissa poster (Nettoomsättning, Kostnader för sålda varor, Bruttoresultat och Övriga rörelseintäkter) till en post. Ett företag som gör en sådan sammanslagning ska i resultaträkningen, i anslutning till posten Bruttovinst eller Bruttoförlust, lämna uppgift om nettoomsättningen. Bolagsverket får i ett enskilt fall medge att uppgiften om nettoomsättningen utelämnas, om det är motiverat av konkurrensskäl (se 3 kap. 11 § andra stycket ÅRL).

Skälen för utredarens bedömning

Svensk rätt ger, som nyss framgått, viss möjlighet för mindre företag att upprätta resultaträkningen i förkortad form. Enligt redovisningsdirektivet kan medlemsstaterna tillåta att även medelstora företag upprättar resultaträkningen i förkortad form.

Såvitt kan bedömas torde den möjlighet som ÅRL i dag ger mindre företag att upprätta resultaträkningen i förkortad form inte ha ut-

nyttjats i någon större utsträckning (se avsnitt 4.4.9). Det tyder på att förenklingsvärdet av att upprätta resultaträkningen i förkortad form har bedömts vara begränsat.

Om även medelstora företag får upprätta förkortade resultaträkningar innebär det att dessa företags intressenter kan gå miste om väsentlig information. Det gäller t.ex. uppgifter om kostnaden för sålda varor. Sådana uppgifter kan påverka utomståendes möjligheter att utifrån resultaträkningen få en rättvisande bild av företagets resultat. Ett utnyttjande av den aktuella förenklingsmöjligheten skulle också få till effekt att den offentliga ekonomiska statistiken försämrades eller att motsvarande uppgifter begärdes in direkt från företagen. Effekter av detta slag kan, som utredaren har varit inne på i avsnittet om mikroföretag, accepteras när det gäller mindre företag men bör inte godtas när det är fråga om så pass stora företag som de medelstora företagen är.

Mot denna bakgrund anser utredaren att möjligheten att låta medelstora företag upprätta resultaträkningar i förkortad form inte bör utnyttjas. Det finns ingen anledning att göra någon annan bedömning när det gäller möjligheten att använda sig av resultaträkningar i förkortad form i koncernredovisningen för medelstora koncerner.

4.5.7 Notupplysningar för medelstora företag och medelstora koncerner

Utredarens förslag

Medelstora företag undantas från dels lagens krav på notupplysningar om nettoomsättningens fördelning på olika verksamhetsgrenar och marknader, dels lagens krav på notupplysningar om arvoden till företagets revisorer. Samma undantag ska kunna göras i en koncernredovisning för en medelstor koncern.

Enligt artikel 17.1 r i redovisningsdirektivet är utgångspunkten att stora företag och medelstora företag ska lämna upplysningar om närståendetransaktioner. Huvudregeln är att samtliga transaktioner ska redovisas. Medlemsstaterna får dock begränsa upplysningskraven till att gälla sådana transaktioner som inte har genomförts på marknadsmässiga villkor.

Enligt den aktuella artikeln kan medlemsstaterna dock undanta medelstora företag från en del av kraven. I artikeln preciseras vilka upplysningar som medelstora företag under alla förhållanden ska lämna, nämligen upplysningar om transaktioner mellan företaget och ägare som har ett ägarintresse i företaget, transaktioner mellan företaget och andra företag som företaget har ett ägarintresse i och transaktioner mellan företaget och ledamöter i företagets administrations-, lednings- eller kontrollorgan.

Artikel 17.1 r har genomförts genom 5 kap. 23 § ÅRL som är tillämplig på företag som är, i lagens bemärkelse, större företag.

Artikel 18 i redovisningsdirektivet innehåller särskilda krav på notupplysningar för stora företag och företag av allmänt intresse. Det handlar om upplysningar om nettoomsättningens fördelning på olika verksamhetsgrenar och marknader och om upplysningar om arvoden till företagets revisorer.

Bestämmelserna kommer i svensk rätt till uttryck i 5 kap. 47 och 48 §§ ÅRL.

I 5 kap. 47 § ÅRL föreskrivs att om ett större företags verksamhetsgrenar eller geografiska marknader avviker betydligt från varandra, ska företaget lämna upplysningar om nettoomsättningens fördelning på verksamhetsgrenarna och marknaderna. Bedömningen av om företagets verksamhetsgrenar och marknader avviker betydligt från varandra ska göras med hänsyn till hur företaget normalt organiserar försäljningen av varor och tjänster. Enligt 5 kap. 48 § ska aktiebolag och handelsbolag som är större företag lämna upplysningar om räkenskapsårets sammanlagda ersättning till var och en av bolagets revisorer och de revisionsföretag där revisorerna verkar. Det ska vidare anges hur stor del av ersättningen som avser revisionsuppdraget, revisionsverksamhet utöver revisionsuppdraget, skatterådgivning respektive övriga tjänster.

Skälen för utredarens förslag

När det gäller skyldigheten att lämna upplysningar om nettoomsättningens fördelning på olika verksamhetsgrenar och marknader samt om arvoden till företagets revisorer konstaterar utredaren att det från företagets sida krävs en viss insamling av sådana uppgifter. Om kravet på upplysningar av detta slag togs bort, skulle det alltså medföra att

den administrativa bördan för företagen skulle minska. Vidare kan det ifrågasättas hur stort informationsvärdet av sådana uppgifter är för de medelstora företagens intressenter. Utredaren förordar därför att medelstora företag undantas från kraven på upplysningar om nettoomsättningens fördelning och om revisorsarvoden. Samma undantag bör gälla i fråga om koncernredovisningar i koncerner av motsvarande storlek. Direktivet medger dock endast att undantag görs för medelstora koncerner där inget av koncernföretagen är ett företag av allmänt intresse. Motsvarande begränsning behöver komma till uttryck i lagtexten.

När det gäller kravet på upplysningar om närståendetransaktioner konstaterar utredaren att det i och för sig skulle innebära en förenkling för företagen om det togs bort. Samtidigt är upplysningar om närståendetransaktioner av mycket stor betydelse för förståelsen och tolkningen av en årsredovisning. Med hänsyn till det anser utredaren att medelstora företag inte bör undantas från kravet. Något sådant undantag bör inte heller – av motsvarande skäl – göras i fråga om koncernredovisningar för medelstora koncerner.

4.5.8 Förvaltningsberättelsen för medelstora företag och koncerner

Utredarens bedömning

Redovisningsdirektivets möjligheter till undantag för medelstora företag och koncerner beträffande innehållet i förvaltningsberättelsen bör inte utnyttjas.

Medlemsstaterna har enligt redovisningsdirektivet möjlighet att förenkla uppgiftslämnandet i förvaltningsberättelsen för medelstora företag. Enligt artikel 19.4 kan medelstora företag undantas från kravet på upplysningar om icke-finansiella centrala resultatindikatorer som är relevanta för den aktuella verksamheten, inklusive information rörande miljö- och personalfrågor.

Artikeln motsvaras i svensk rätt närmast av vissa bestämmelser i 6 kap. 1 § ÅRL. Av paragrafens fjärde stycke framgår att förvaltningsberättelsen ska innehålla sådana hållbarhetsupplysningar som behövs för förståelsen av företagets utveckling, ställning eller resultat och

som är relevanta för den aktuella verksamheten, däribland upplysningar om miljö- och personalfrågor. Enligt förarbetena ska bestämmelsen fånga upp sådana frågor som – utan att de har en omedelbar koppling till utvecklingen av företagets verksamhet, ställning eller resultat – ändå kan anses vara av vikt för att förstå utvecklingen av företagets verksamhet, ställning eller resultat. Det kan exempelvis handla om upplysningar i miljö- och personalfrågor.⁷⁵

Det avgörande är inte vilken bedömning som företaget självt gör utan vilka bedömningskriterier som kan antas ha betydelse för årsredovisningens olika intressenter. I detta sammanhang måste företaget beakta de övergripande kraven på överskådlighet, god redovisningssed och att förvaltningsberättelsen ska ge en rättvisande översikt över företagets utveckling. Omfattningen av upplysningsskyldigheten får avgöras med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet och vad som är relevant, varvid bl.a. företagets storlek och verksamhetens art bör tillmätas betydelse.⁷⁶

Som exempel på upplysningar i personalfrågor kan nämnas information om åtgärder som företaget under året har vidtagit när det gäller jämställdhet, arbetsmiljö eller kompetensutveckling. Också resultat och utvärderingar av tidigare genomförda åtgärder på dessa områden kan vara aktuella att redovisa, om de är relevanta för verksamheten. Det kan handla om olika slag av statistik som har tagits fram vid utvärderingarna, såsom uppgift om personalomsättningen. Även information om företagets policy i fråga om anställnings- och arbetsvillkor kan falla in under det nya upplysningskravet. Det kan exempelvis gälla förekomsten av kollektivavtal och liknande. När det gäller vilken information som bör lämnas i miljöfrågor anges i förarbetena att ledning kan hämtas från kommissionens rekommendation av den 30 maj 2001 om redovisning, värdering och lämnande av upplysningar när det gäller miljöaspekter i företags årsbokslut och förvaltningsberättelser.⁷⁷ I K3-regelverket anges att det ofta kan vara lämpligt att lämna kvantifierade uppgifter när det gäller t.ex. mål och resultat i fråga om utsläpp, avfall och energianvändning.⁷⁸

Andra exempel på områden som kan omfattas av bestämmelsen är upplysningar om etiska riktlinjer som gäller i företaget eller andra sociala aspekter, såsom företagets verksamhet i tredje världen. Ytter-

⁷⁵ Prop. 2004/05:68 s. 23.

⁷⁶ A. prop. a. s.

⁷⁷ A. prop. a. s.

⁷⁸ Vägledningen K3 Årsredovisning och koncernredovisning (Kapitel 3).

ligare exempel är olika slag av sociala aspekter när det gäller företagets val av samarbetspartners, kunder och leverantörer.⁷⁹

Skälen för utredarens bedömning

Kravet på upplysningar i 6 kap. 1 § fjärde stycket ÅRL gäller i dag inte för mindre företag (se 6 kap. 1 § femte stycket ÅRL). Frågan är om också medelstora företag ska undantas från denna upplysnings-skyldighet. Skyldigheten avser information som kan vara mycket värdefull utifrån ett samhällsperspektiv. Med hänsyn till detta och då de medelstora företagen utgör en inte obetydlig del av svenskt näringsliv anser utredaren att det inte är lämpligt att undanta medelstora företag från kravet på upplysningar om icke-finansiella centrala resultatindikatorer.

Redovisningsdirektivets möjligheter till undantag för medelstora företag beträffande innehållet i förvaltningsberättelsen bör alltså inte utnyttjas. Det har inte framkommit några skäl för en annan bedömning när det gäller vad som ska redovisas i en koncernredovisning för en medelstor koncern.

4.5.9 Offentliggörande

Utredarens bedömning

Medelstora företag och koncerner bör inte ges möjlighet att offentliggöra balansräkningen och noterna i förkortad form.

Av artikel 31.2 i redovisningsdirektivet framgår att medlemsstaterna kan tillåta att medelstora företag under vissa förutsättningar offentliggör balansräkningen och noterna i förkortad form.

Enligt ÅRL ska hela årsredovisningen offentliggöras (se bestämmelserna om offentliggörande i 8 kap.).

⁷⁹ A. prop. s. 24.

Skälen för utredarens bedömning

Den svenska lagstiftaren har hittills inte funnit några skäl att göra undantag från denna ordning, inte heller när det gäller sådana företag som inte omfattas av EU:s redovisningsregler.⁸⁰ Utredaren ser ingen anledning att göra någon annan bedömning. Om medelstora företag tilläts att offentliggöra balansräkningen i förkortad form, skulle företagens intressenter gå miste om viktig information om företagen samtidigt som förenklingsvinsten skulle vara relativt begränsad.

Medelstora företag bör därför inte undantas från kravet på offentliggörande av hela årsredovisningen. Detsamma bör gälla för medelstora koncerner.

4.5.10 Kassaflödesanalys

Utredarens förslag

Företag som motsvarar direktivets definition av medelstora företag ska, som huvudregel, inte behöva upprätta någon kassaflödesanalys. Någon kassaflödesanalys ska inte heller behöva ingå i en koncernredovisning för en koncern som motsvarar direktivets definition av medelstora koncerner.

I årsredovisningen för ett större företag ska det ingå en kassaflödesanalys (se 2 kap. 1 § andra stycket ÅRL). Även bostadsrättsföreningar som inte utgör större företag är skyldiga att ta in en kassaflödesanalys i sina årsredovisningar. I kassaflödesanalysen ska företagets in- och utbetalningar under räkenskapsåret redovisas (se 6 kap. 5 § ÅRL). Betalningarna hänförs normalt sett till den löpande verksamheten, investeringsverksamheten eller finansieringsverksamheten. Det har överlämnats till god redovisningssed att lämna närmare riktlinjer om vad en kassaflödesanalys ska innehålla.⁸¹

Bestämmelser om kassaflödesanalys finns i Bokföringsnämndens kompletterande normgivning, se kapitel 7 i BFNAR 2012:1 (se även kapitel 21 i BFNAR 2016:10, om frivilligt upprättad kassaflödesanalys).

⁸⁰ Se SOU 1994:17 del I s. 384 och SOU 2014:22 s. 392.

⁸¹ Prop. 2013/14:86 s 109.

Redovisningsdirektivet innehåller inte några bestämmelser om kassaflödesanalys.

Skälen för utredarens förslag

De företag som med utredarens förslag kommer att utgöra medelstora företag omfattas i dag av ÅRL:s krav på kassaflödesanalys. Utredaren har övervägt om det finns skäl att undanta medelstora företag från detta krav.

Redovisningsdirektivet uppställer överhuvudtaget inte något krav på upprättande av kassaflödesanalyser. Det är därför upp till den svenska lagstiftaren att på egen hand bestämma om företagen ska vara skyldiga att upprätta kassaflödesanalyser. Det råder ingen tvekan om att kassaflödesanalyser ofta kan ge omvärlden nyttig information om företaget. Att generellt utmönstra kravet på upprättande av kassaflödesanalyser från ÅRL bör därför inte komma i fråga (och ligger inte heller inom ramen för utredarens uppdrag). Ju mindre ett företag är, desto mindre får emellertid behovet av kassaflödesanalys anses vara. Det ger anledning att överväga om skyldigheten att upprätta kassaflödesanalys bör begränsas så att den inte längre gäller för medelstora företag.

Det står i och för sig klart att många externa intressenter har behov av det slag av information som lämnas i en kassaflödesanalys. Detta intresse torde dock ofta kunna tillgodoses genom direktkontakter mellan företaget och kreditgivaren. Mervärdet av en i lag reglerad skyldighet för större företag att upprätta kassaflödesanalys ligger därför framför allt i att informationen då kan tillhandahållas intressenterna på ett snabbare och mer tillgängligt sätt. Det innebär emellertid samtidigt att många företag tvingas upprätta kassaflödesanalyser som aldrig kommer att efterfrågas.

Utredaren föreslår därför att medelstora företag inte ska omfattas av kravet på kassaflödesanalys och att det alltså ska överlämnas till företagen själva att avgöra om en sådan analys ska upprättas. Det samma bör gälla för koncerner av motsvarande storlek.

Möjligheten att göra undantag från kravet på kassaflödesanalys bör dock inte gälla börsnoterade företag. Kassaflödesanalysen anses vidare ha betydelse för tillsynen av företags informationslämnande till marknaden och för möjligheterna att under löpande räkenskapsår

analysera företag som inte lämnar halvårsrapport, vilket kan vara fallet för företag vars värdepapper handlas på en MTF-plattform. I fråga om noterade företag, oavsett om noteringen är på börs eller MTF-plattform, väger därför intressenternas behov av information tyngre än behovet av förenkling. Samma skäl gör sig gällande för de finansiella företag som tillämpar ÅRKL. Inte heller dessa företag bör undantas från kravet på kassaflödesanalys. Det bör noteras att kravet på kassaflödesanalys i års- och koncernredovisningen inte gäller för försäkringsföretag (se 2 kap. 2 § och 7 kap. 2 § ÅRFL).

I fråga om bostadsrättsföreningar har det nyligen införts ett krav på att samtliga bostadsrättsföreningar ska upprätta kassaflödesanalyser. Syftet är att tillförsäkra föreningarnas intressenter information om att föreningens årsavgifter är tillräckliga för att betala föreningens utgifter.⁸² Kravet på kassaflödesanalys är alltså föranlett av ett för bostadsrättsföreningar specifikt informationsbehov. Bostadsrättsföreningar bör därför även fortsättningsvis, oavsett vilken företagskategori de tillhör, vara skyldiga att ta in en kassaflödesanalys i sin årsredovisning.

⁸² Prop. 2021/22:171 s. 60 f.

5 Gränsvärdet för större företag och större koncerner

En inflationsjustering av gränsvärdena

Av artikel 3.13 i redovisningsdirektivet följer att Europeiska kommissionen, för att ta hänsyn till effekterna av inflationen, minst vart femte år genom delegerade akter ska se över och, om så är lämpligt, ändra de gränsvärden som definierar vad som utgör små, medelstora och stora företag och koncerner i direktivets mening.

Detta föranledde kommissionen att den 17 oktober 2023 genom ett direktiv ändra de dittills gällande gränsvärdena.¹ Genom direktivet justerades gränsvärdena i redovisningsdirektivet uppåt med 25 procent.

Utredningens direktiv

Enligt direktiven ska utredaren föreslå hur möjligheten att höja gränsvärdena i årsredovisningslagen bör utnyttjas. Förslaget ska utgå från de ställningstaganden och förslag som görs inom ramen för uppdraget att föreslå fler kategorier av företag och koncerner. Utredaren ska därför

- ta ställning till om gränsvärdena i årsredovisningslagen (1995:1554; ÅRL) bör höjas, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

¹ Kommissionens delegerade direktiv (EU) 2023/2775 om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU vad gäller ändring av storlekskriterier för mikroföretag, små och medelstora företag, stora företag eller koncerner.

Utredarens förslag

ÅRL:s gränsvärde för avgränsningen av större företag höjs såvitt gäller delvärdena för balansomslutning och nettoomsättning till 55 miljoner kronor respektive 110 miljoner kronor.

Motsvarande höjningar görs även i ÅRL:s gränsvärde för vad som utgör en större koncern, i bokföringslagens gränsvärde för när vissa företag är skyldiga att upprätta en årsredovisning och i aktiebolagslagens och andra lagars gränsvärde för när ett företag ska ha en revisor som är auktoriserad.

Som nämns i avsnitt 4 delar årsredovisningslagen (ÅRL) i dag in företagen i två kategorier: större företag respektive mindre företag. Vilken storlekskategori som ett företag eller en koncern tillhör har betydelse för vilka redovisningsregler i ÅRL som företaget eller koncernen behöver tillämpa.

Med större företag avses företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet samt andra företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:

- a) medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
- b) företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,
- c) företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor (1 kap. 3 § första stycket 4 årsredovisningslagen).

Med mindre företag avses sådana företag som inte är större företag (1 kap. 3 § första stycket 5 årsredovisningslagen). Motsvarande uppdelning gäller för större respektive mindre koncerner.

De tre storlekskriterier som används för att avgränsa de båda kategorierna har utformats med förebild i storlekskriterier som

ursprungligen användes i det s.k. fjärde bolagsrättsliga direktivet² och som senare har överförts till EU:s redovisningsdirektiv³.

Delvärdena i b) och c) går tillbaka på artikel 3.2 i redovisningsdirektivet, där de motsvarande delvärdena för avgränsningen mellan små och medelstora företag ursprungligen angavs till fyra miljoner respektive åtta miljoner euro.

De storlekskriterier som tagits in i ÅRL reviderades senast år 2010. Regeringen framhöll då särskilt att det är viktigt att svenska företag kan konkurrera och samverka med företag i jämförbara länder på lika villkor och att den aktuella regleringen på redovisningsområdet därför inte bör vara mer långtgående än vad som följer av redovisningsdirektivet (se prop. 2009/10:204 s. 86 och 87).

Genom kommissionens ovan nämnda direktiv har nu de monetära storlekskriterierna avseende balansomslutning och nettoomsättning i redovisningsdirektivet höjts till fem respektive tio miljoner euro.

Av utredningens direktiv följer att utredaren mot denna bakgrund ska överväga justeringar av de monetära storlekskriterierna i ÅRL. Syftet med sådana justeringar är, som utredaren uppfattar direktiven, inte i första hand att åstadkomma ytterligare regellättnader. Syftet är i stället att undvika en situation där företag som hittills har varit mindre företag på grund av inflationen blir föremål för de mer omfattande krav som är avsedda för större företag.

Utredaren har inte kunnat identifiera några skäl mot att nu justera ÅRL:s monetära storlekskriterier till de nivåer som direktivet numera medger.

De nya storlekskriterierna i direktivet motsvarar, med nu gällande växelkurs, cirka 55 miljoner respektive 110 miljoner kronor. ÅRL:s avgränsning av större företag bör därför justeras på så sätt att de monetära storlekskriterierna höjs till 55 miljoner kronor (balansomslutning) respektive 110 miljoner kronor (nettoomsättning).⁴

² Rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 om årsbokslut i vissa typer av bolag. Se även prop. 2005/06:116 s. 79 ff.

³ Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG.

⁴ Förslaget utgår i denna del från bedömningen, redovisad i avsnitt 4, att det inte bör införas någon särskild storlekskategori i årsredovisningslagen för "medelstora företag", vilket innebär att de företag som i direktivets mening är medelstora företag i allt väsentligt ska följa de regler i årsredovisningslagen som gäller för större företag. Tillämpningsområdet för de begränsade särregler för "medelstora företag" som utredaren ändå föreslår i avsnitt 4 har utformats med beaktande av den avgränsning som i kommissionens delegerade direktiv görs mellan medelstora och stora företag (se artikel 1.3).

På motsvarande sätt bör gränsvärdet för vad som utgör en större koncern höjas.

För att en koncerns storlek ska kunna bedömas måste koncernens balansomslutning och nettoomsättning räknas fram. Det sker i princip genom att den redovisade balansomslutningen respektive nettoomsättningen för de olika koncernföretagen summeras. Vid beräkningen ska fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras (1 kap. 3 § andra stycket ÅRL). Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst. Någon eliminering behöver dock inte göras, om tillämpningen i stället utgår från följande gränsvärden:

- balansomslutning 48 miljoner kronor,
- nettoomsättning 96 miljoner kronor.

Dessa särskilda storlekskriterier följer av artikel 3.8 i redovisningsdirektivet och utgår från storlekskriterierna för balansomslutning och nettoomsättning, men med ett påslag om 20 procent (se prop. 2015/16:3 s. 133). Ändringen i redovisningsdirektivet påverkar därmed även dessa storlekskriterier. Också dessa behöver därmed inflationsjusteras. De båda delvärdena bör därför höjas till 66 respektive 132 miljoner kronor.

I bokföringslagen anges när ett företag måste upprätta en årsredovisning (se 6 kap. 1 § bokföringslagen, 1999:1078). Vissa särskilt uppräknade företagsformer – bl.a. aktiebolag och ekonomiska föreningar – är alltid skyldiga att upprätta en årsredovisning. För övriga företagsformer gäller i stället att de är skyldiga att upprätta en årsredovisning om de överskrider storlekskriterier som motsvarar de som anges i 1 kap. 3 § första stycket 4 årsredovisningslagen. Motsvarande gränsvärden används även i lagstiftningen om revision för att avgöra när aktiebolag, ekonomiska föreningar, stiftelser samt vissa handelsbolag och ideella föreningar ska ha minst en revisor som är auktoriserad revisor (se 9 kap. 13 och 14 §§ aktiebolagslagen, 2005:551, 8 kap. 14 och 15 §§ lagen, 2018:678, om ekonomiska föreningar, 4 kap. 4 § stiftelselagen, 1994:1220, samt 12 § tredje stycket revisionslagen, 1999:1079, jämförd med 6 kap. 1 § första stycket 5 och 6 bokföringslagen).

Det är angeläget att hålla nere det antal gränsvärden som företagen har att beakta. Såsom har skett tidigare – senast år 2010 (se prop. 2009/10:204 s. 72–75, 86 och 87) – bör därför en höjning av gränsvärdet för vad som utgör ett större företag även få genomslag i bokföringslagens bestämmelser om när ett företag ska upprätta årsredovisning och i revisionslagstiftningens bestämmelser om när ett företags revisor ska vara en auktoriserad revisor.

Den ovan redovisade höjningen av storlekskriterierna för vad som anges utgöra större företag får även betydelse för reglerna om förhöjd företagsbot i 36 kap. 25 § brottsbalken. Företagsbot kan åläggas ett företag framför allt när det har begåtts brott i näringsverksamhet och vissa särskilda förutsättningar är uppfyllda (se närmare 36 kap. 23 §). Företagsboten ska som huvudregel motsvara ett s.k. sanktionsvärde på mellan 5 000 kronor och tre miljoner kronor (se 36 kap. 24 §). Om företaget är ett större företag enligt 1 kap. 3 § första stycket 4 årsredovisningslagen och sanktionsvärdet uppgår till minst 500 000 kronor, ska emellertid företagsboten sättas högre än så och bestämmas till ett belopp som är befogat med hänsyn till företagets finansiella ställning (dock högst 50 gånger sanktionsvärdet; se 36 kap. 25 §).

Enligt utredarens mening är det mest ändamålsenligt att reglerna om förhöjd företagsbot även i fortsättningen anknyter till avgränsningen av större företag i årsredovisningslagen. Det nya högre gränsvärdet i 1 kap. 3 § första stycket 4 årsredovisningslagen bör alltså ges genomslag även vid tillämpningen av 36 kap. 25 § brottsbalken. Detta kräver ingen ändring i lagtexten.

I bokföringslagen finns ytterligare några gränsvärden. Enligt 2 kap. 2 § är vissa företag, såsom ideella föreningar och registrerade trosamfund, bokföringsskyldiga endast om värdet av deras tillgångar överstiger en och en halv miljoner kronor. Motsvarande gränsvärde gäller stiftelser enligt 2 kap. 3 §. I 5 kap. 2 § finns ett gränsvärde för nettoomsättning (tre miljoner kronor) som avgör huruvida ett företag får dröja med att bokföra affärshändelserna tills betalning sker. Samma gränsvärde för nettoomsättning styr vilka företag som får upprätta årsbokslutet i förenklad form (se 6 kap. 3 §). En översyn av de nu nämnda gränsvärdena omfattas inte av utredningens direktiv. Gränsvärdena ligger inte heller på samma nivåer som de gränsvärden som omfattas av direktiven. Utredaren lämnar därför inga förslag i dessa delar utan nöjer sig med att konstatera att gränsvärdena har varit

desamma sedan år 2007 (då den tidigare kopplingen till ett antal prisbasbelopp ersattes med ett fast penningbelopp, se prop. 2005/06:116), *att* det därför kan vara rimligt att även dessa gränsvärden inflationsjusteras *och att* en sådan justering lämpligen kan ske genom en höjning med 20 procent.

6 Undantag från kravet på upprättande av koncernredovisning

En koncernredovisning är en särskild rapport som ett moderföretag ska upprätta utöver sin årsredovisning. Koncernredovisningen ska, som utgångspunkt, omfatta moderföretaget och alla dess dotterföretag och beskriva företagens finansiella ställning som om de vore en enda ekonomisk enhet. Bestämmelser om när en koncernredovisning måste upprättas och om koncernredovisningens innehåll finns i 7 kap. årsredovisningslagen (1995:1554; ÅRL).

Lagens utgångspunkt är att alla moderföretag ska upprätta en koncernredovisning men i 7 kap. 2–3 a §§ görs flera undantag. Enligt 7 kap. 2 § behöver ett moderföretag som även är ett dotterföretag inte upprätta någon koncernredovisning om företaget och dess samtliga dotterföretag omfattas av en koncernredovisning som har upprättats av ett överordnat moderföretag, om den koncernredovisningen har upprättats och reviderats enligt lagstiftning som har tillkommit enligt

- a) redovisningsdirektivet,¹
- b) internationella redovisningsstandarder som antagits enligt IAS-förordningen² eller

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

² Europaparlamentet och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, i lydelsen enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 297/2008.

- c) redovisningsstandarder som Europeiska kommissionen har bedömt som likvärdiga med internationella redovisningsstandarder som har antagits av EU.

Med internationella redovisningsstandarder avses enligt artikel 2 i IAS-förordningen följande: IAS-standarder (International Accounting Standards) och IFRS-standarder (International Financial Reporting Standards) med tillhörande tolkningar (SIC/IFRIC-tolkningar), efterföljande ändringar av dessa standarder och tillhörande tolkningar, framtida standarder och tillhörande tolkningar som utfärdats eller antagits av International Accounting Standards Board (IASB). Det är kommissionen som beslutar vilka internationella redovisningsstandarder som ska antas för tillämpning inom EU.

Bestämmelserna i 7 kap. 2 § ÅRL är avsedda att genomföra artikel 23.8 i redovisningsdirektivet. Börsnoterade företag har inte möjlighet att tillämpa undantaget.

FAR har i en framställan till Justitiedepartementet hemställt att det görs ett tillägg i 7 kap. 2 § ÅRL i linje med artikel 23.8b(iii) i redovisningsdirektivet.³ Enligt den direktivbestämmelsen får medlemsstaterna, under vissa förutsättningar, tillåta undantag från skyldigheten att upprätta koncernredovisning om de handlingar som det överordnade moderföretaget har upprättat är likvärdiga med en koncernredovisning som har upprättats i enlighet med redovisningsdirektivet.

Utredningens uppdrag

Enligt direktiven ska utredaren analysera och ta ställning till om det finns förutsättningar att ändra 7 kap. 2 § ÅRL så att företagens rapporteringsbörda minskar, belysa frågan om hos vem ansvaret för att bedöma vilka redovisningsregelverk som kan anses likvärdiga med EU:s regler ska vila, identifiera och redogöra för vilka ändringar som behöver göras i den redovisningsrättsliga lagstiftningen och lämna nödvändiga författningsförslag.

³ Ju2025/02143.

Ett nytt undantag från kravet på koncernredovisning

Utredarens förslag

Ett moderföretag ska inte behöva upprätta någon koncernredovisning, om

1. företaget och dess samtliga dotterföretag omfattas av en koncernredovisning som har upprättats av ett överordnat moderföretag, och
2. det överordnade moderföretagets koncernredovisning har upprättats och reviderats enligt en lagstiftning som är likvärdig med sådan lagstiftning som har tillkommit i enlighet med redovisningsdirektivet.

Som inledningsvis har noterats medger 7 kap. 2 § ÅRL att ett moderföretag underlåter att upprätta en koncernredovisning om företaget och dess samtliga dotterföretag omfattas av en koncernredovisning som har upprättats av ett överordnat moderföretag, under förutsättning att – såvitt nu är av intresse – den koncernredovisningen har upprättats enligt redovisningsstandarder som Europeiska kommissionen har bedömt som likvärdiga med internationella redovisningsstandarder som har antagits av kommissionen. Bestämmelsen i årsredovisningslagen är avsedd att genomföra artikel 23.8b(iv) i redovisningsdirektivet.⁴ Den artikeln är dock något annorlunda formulerad. Där sägs

⁴ Artikel 23.8 lyder i sin helhet enligt följande. Utan att det påverkar tillämpningen av punkterna 1, 2, 3 och 5 i den här artikeln får en medlemsstat som tillåter undantag i enlighet med punkterna 3 och 5 i den här artikeln också undanta varje moderföretag (det undantagna företaget), som lyder under medlemsstatens nationella lagstiftning och som också är ett dotterföretag, inbegripet ett företag av allmänt intresse såvida det inte omfattas av artikel 2.1 a, vars moderföretag inte lyder under medlemsstatens lagstiftning från skyldigheten att upprätta en koncernredovisning och en förvaltningsberättelse för koncern, om samtliga följande villkor är uppfyllda:

- a) Det företag som ska undantas och, utan att det påverkar tillämpningen av punkt 9, alla dess dotterföretag omfattas av en koncernredovisning för en större koncern.
- b) Den koncernredovisning som avses i led a och, i förekommande fall, förvaltningsberättelsen för koncern, upprättas
 - i) i enlighet med detta direktiv, med undantag för de skyldigheter som fastställs i artikel 29a,
 - ii) i enlighet med internationell redovisningsstandard som antagits enligt förordning (EG) nr 1606/2002,
 - iii) så att handlingarna blir likvärdiga med en koncernredovisning och förvaltningsberättelse för koncern som upprättats i enlighet med detta direktiv, med undantag för skyldigheterna i artikel 29a, eller

att det överordnade moderföretagets redovisningshandlingar ska vara upprättade så att de är likvärdiga med en internationell redovisningsstandard som fastställts i enlighet med kommissionens förordning (EG) nr 1569/2007.⁵ Den artikeln ska i sin tur ses mot bakgrund av artikel 23 i det s.k. öppenhetsdirektivet⁶, som bl.a. innebär att kommissionen ska besluta om huruvida de redovisningsstandarder som används av emittenter i tredjeland motsvarar gemenskapsbestämmelserna. Detta har föranlett den nyss nämnda förordningen, som alltså innebär att kommissionen ska fastställa om tredjeländers allmänt accepterade redovisningsprinciper är i överensstämmelse med inom EU antagna standarder. Kommissionen har hittills fastställt att de allmänt accepterade redovisningsprinciperna i Japan, USA, Kina, Kanada och Sydkorea är likvärdiga med av EU antagna IAS/IFRS. Vidare har kommissionen i en rapport från år 2010 konstaterat att flera länder, såsom Australien, Hong Kong, Nya Zeeland, Singapore och Sydafrika helt och hållet har implementerat IFRS och att det i de fallen inte finns något behov av ett beslut om likvärdighet från kommissionen.⁷

Fram till och med utgången av år 2015 var undantaget i 7 kap. 2 § årsredovisningslagen – som då var avsett att genomföra det tidigare gällande sjunde bolagsrättsliga direktivet – formulerat på ett annat sätt. Ett moderföretag fick enligt den äldre regleringen underlåta att upprätta koncernredovisning om det överordnade moderföretagets koncernredovisning hade upprättats och reviderats enligt lagstiftning som hade tillkommit i enlighet med det sjunde bolagsrättsliga direktivet *eller på ett likvärdigt sätt*. Vad som utgjorde ett likvärdigt sätt fick, enligt förarbetena, bedömas från fall till fall. Undantaget var

iv) så att handlingarna blir likvärdiga med internationell redovisningsstandard som fastställts i enlighet med kommissionens förordning (EG) nr 1569/2007 av den 21 december 2007 om införande av en mekanism för fastställande av likvärdighet för redovisningsstandarder som tillämpas av tredjelandsemitenter av värdepapper enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/71/EG och 2004/109/EG.

c) Den koncernredovisning som avses i led a har granskats av en eller flera lagstadgade revisorer eller revisionsföretag som är behöriga att granska finansiella rapporter enligt den nationella lagstiftning under vilken det företag som har upprättat den koncernredovisningen lyder. Punkterna 4 c och d och 5–7 ska tillämpas.

⁵ Kommissionens förordning (EG) nr 1569/2007 av den 21 december 2007 om införande av en mekanism för fastställande av likvärdighet för redovisningsstandarder som tillämpas av tredjelandsemitenter av värdepapper enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/71/EG och 2004/109/EG.

⁶ Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/109/EG av den 15 december 2004 om harmonisering av insynskraven angående upplysningar om emittenter vars värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad och om ändring av direktiv 2001/34/EG.

⁷ Se COM(2010)292 final.

emellertid framför allt avsett att kunna utnyttjas om det överordnade moderföretaget hade upprättat sin koncernredovisning enligt IAS/IFRS (se prop. 2005/06:116 s. 98 och 141 f.).

Från och med den 1 januari 2016 fick 7 kap. 2 § ÅRL den lydelse som gäller i dag. Undantaget, som alltså dittills hade kunnat tillämpas när det överordnade moderföretaget hade upprättat sin koncernredovisning på ett med EU-direktivet likvärdigt sätt, gäller numera enbart när den aktuella koncernredovisningen har upprättats enligt redovisningsstandarder som Europeiska kommissionen har bedömt som likvärdiga med de internationella redovisningsstandarder som har antagits av EU. I förarbetena till lagändringen uttalades att det inte längre fanns ett praktiskt behov av det tidigare bredare undantaget, i och med det undantag som infördes för koncernredovisningar som har upprättats och reviderats enligt redovisningsstandarder som kommissionen har bedömt som likvärdiga med internationella redovisningsstandarder som har antagits av EU (se prop. 2015/16:3 s. 161 ff.).

Såsom den svenska lagen har utformats förutsätter alltså en tillämpning av undantaget i 7 kap. 2 § årsredovisningslagen att kommissionen har fattat ett beslut om att de tillämpade standarderna är likvärdiga med de som har godtagits inom EU. Det räcker inte att det vid en objektiv bedömning faktiskt framstår som att standarderna är likvärdiga.

Kommissionen har i och för sig genom åren prövat om olika internationellt använda redovisningsstandarder är godtagbara. Kommissionens senaste bedömning om likvärdighet gjordes emellertid år 2012. Under åren därefter har emellertid flera länder börjat använda internationella redovisningsstandarder som torde vara i vart fall likvärdiga med redovisningsstandarder som har antagits av EU och dessa har då inte blivit föremål för någon särskild bedömning från kommissionens sida. I sammanhanget bör särskilt Storbritannien framhållas, som inte längre är medlem i EU och som har valt att behålla de internationella redovisningsstandarderna IFRS som en allmänt accepterad redovisningsprincip.

Det nu sagda kan få negativa effekter för svenska moderföretag, som också är dotterföretag i koncerner där det finns ett överordnat utländskt moderföretag som upprättar en koncernredovisning, upprättad enligt redovisningsstandarder som inte är fastställda av kommissionen enligt den ovan nämnda fastställelsemekanismen. Det svenska moderföretaget kan då tvingas upprätta en egen koncern-

redovisning, och detta oavsett om det överordnade moderföretagets redovisningshandlingar är upprättade enligt redovisningsstandarder som är likvärdiga med redovisningsdirektivet eller redovisningsstandarder som har fastställts enligt IAS-förordningen.

Därmed kan den nuvarande svenska ordningen förhindra företag från att utnyttja den regellättnad som redovisningsdirektivet i och för sig ger utrymme för. I detta sammanhang torde det ha särskilt stor praktisk betydelse att kommissionen inte har fastställt brittiska redovisningsstandarder som likvärdiga. Enligt vad utredningen har erfarit från kommissionen finns det för närvarande ingen plan på att fatta ett beslut om likvärdighet avseende Storbritannien.

Det talar för att det aktuella undantaget i 7 kap. 2 § ÅRL från skyldigheten att upprätta en koncernredovisning bör formuleras om så att det i huvudsak motsvarar det som gällde fram till och med år 2015. Undantaget bör alltså förutsätta att de tillämpade redovisningsstandarderna är likvärdiga med redovisningsdirektivet men det bör inte krävas att kommissionen har fastställt att så är fallet.

En särskild fråga är vem som ska bedöma att kravet på likvärdighet är uppfyllt. Redovisningsdirektivet synes – till skillnad från vad som gäller för bedömningen av likvärdighet i förhållande till internationella redovisningsstandarder som har antagits av EU – inte kräva att bedömningen görs av kommissionen. Något sådant krav fanns inte heller i den liknande bestämmelse som tidigare fanns i svensk rätt (se prop. 2005/06:116 s. 141 och 142). I vart fall i teorin skulle man kunna tänka sig att det i lagtext anges vilka länder som kan anses ha likvärdiga regler om koncernredovisning. Det är dock knappast lämpligt att den svenska lagstiftaren gör den bedömningen. Till detta kommer att utvecklingen på redovisningsområdet kan gå fort. En uppräknings i ÅRL av ett antal länder med godtagbara standarder skulle därmed riskera att bli ganska omfattande och dessutom behöva utvärderas och justeras löpande.

I dansk rätt finns redan ett motsvarande undantag. Den danska lagtexten innehåller ingen uppräknings av vilka länder som har likvärdiga redovisningsregler. I stället anges att det i sista hand är upp till kommissionen att ta ställning till vilka länder som kan anses ha med redovisningsdirektivet likvärdiga regler om koncernredovisning. Till dess att kommissionen har tagit sådan ställning anses det emellertid vara det enskilda företags sak att värdera huruvida det aktuella

regelverket kan anses likvärdigt. En sådan bedömning kan sedan bli föremål för Erhvervsstyrelsens tillsyn.

Enligt utredarens uppfattning bör i huvudsak detsamma gälla för svensk del, dvs. det bör i första hand ankomma på företaget självt att bedöma om förutsättningarna för att tillämpa undantaget föreligger.

Det kan i och för sig ifrågasättas om detta är en betryggande ordning. Sverige saknar ett allmänt system för tillsyn över företagens redovisningar (en viss sådan tillsyn utövas visserligen, efter delegation från Finansinspektionen, av Nämnden för redovisningstillsyn men den avser endast börsnoterade företag och dessa omfattas inte av det nu aktuella undantaget, se ovan). En viss begränsad tillsyn sker genom Bolagsverket i samband med att verket registrerar års- och koncernredovisningar. Bolagsverkets tillsynsverksamhet torde dock inte ge utrymme för komplexa bedömningar av vilka länders redovisningsstandarder som är jämförbara med exempelvis IFRS.

Det är emellertid givet att företagets revisor vid sin bedömning av om företaget har följt ÅRL kommer att ha anledning att göra anmärkning i revisionsberättelsen om han eller hon finner att företagets egen bedömning är felaktig. På detta sätt kommer frågan att kunna bli föremål för en viss kritisk prövning som får anses vara tillfyllest.

7 Översyn av kravet på notupplysningar om ägarandelar i andra företag

I 5 kap. årsredovisningslagen (1995:1554; ÅRL) finns bestämmelser om vilka upplysningar som ett företag ska lämna i årsredovisningen i form av noter. I 5 kap. 29 § anges att ett större företag som har dotterföretag eller ägarintressen i andra företag ska lämna vissa upplysningar om det eller de andra företagen.

Bestämmelsen utgör ett genomförande av artikel 17.1 g i redovisningsdirektivet¹. I artikeln anges att upplysningar ska lämnas om andelar i andra företag i vilket företaget antingen självt eller genom en person som handlar i eget namn men för företagets räkning har ett ägarintresse.

Branschorganisationen FAR har i en hemställan till Justitiedepartementet (Ju2025/02143) påtalat att det har uppstått oklarheter vid tolkningen av upplysningskravet i 5 kap. 29 § ÅRL. Fram till år 2023 angavs i FAR:s vägledning om årsredovisning i aktiebolag att uppgifter inte behövde lämnas om indirekta innehav. Denna vägledning kom emellertid att ändras efter ett beslut från Nämnden för svensk redovisningstillsyn i vilket uttalades att det inte är förenligt med ÅRL att lämna upplysningar endast om direkt ägda dotterföretag.²

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

² Beslut 22 2022.

Utredningens uppdrag

Enligt direktiven ska utredaren analysera och ta ställning till om det finns förutsättningar att ändra 5 kap. 29 § ÅRL så att det uttryckligen framgår att endast direkt ägda dotterföretag omfattas av upplysningskraven. Utredaren ska identifiera och redogöra för vilka ändringar som behöver göras i den redovisningsrättsliga lagstiftningen och lämna nödvändiga författningsförslag.

Upplysningskravet i 5 kap. 29 § ÅRL bör inte omfatta indirekta innehav

Utredarens förslag

I ÅRL tydliggörs att ett större företag behöver lämna upplysningar om andra företag endast om företaget självt, eller genom en annan fysisk eller juridisk person som handlar i eget namn men för det större företags räkning, har ett ägarintresse i det eller de andra företagen.

Bakgrund

Om ett större företag har dotterföretag eller ägarintressen i andra företag, ska det enligt 5 kap. 29 § ÅRL lämna upplysningar om

1. det andra företags namn, organisationsnummer, säte och eget kapital,
2. det andra företags resultat för det senaste räkenskapsår för vilket årsredovisning eller årsbokslut har upprättats,
3. företags ägarandel i det andra företaget, och
4. antalet andelar som företaget äger och deras värde enligt företagets balansräkning.

Upplysningskraven avser alltså "dotterföretag" och andra företag som det redovisande företaget har "ägarintressen" i.

Vad som avses med dotterföretag framgår av koncerndefinitionen i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen. Dotterföretag är, förenklat uttryckt,

sådana företag som det redovisande företaget (i detta sammanhang moderföretag) har ett bestämmande inflytande över. Vanligen beror det bestämmande inflytandet på att moderföretaget självt äger aktier eller andra andelar i dotterföretaget och till följd av det innehar en röstmajoritet på det andra företags stämma. Ett moder-/dotterföretagsförhållande kan dock uppstå även på grund av indirekta innehav (se 1 kap. 4 § andra stycket). Om företaget A äger företaget B och detta i sin tur äger företaget C, är alltså både B och C dotterföretag till A.

Med ägarintresse avses enligt 1 kap. 4 a § årsredovisningslagen ett innehav av andelar i ett annat företag som är avsett att främja verksamheten i ägarföretaget genom att skapa en varaktig förbindelse med det andra företaget. Detta kan, beroende på omständigheterna, vara fallet även vid små andelsinnehav (se prop. 2015/16:3 s. 196). Ett innehav av minst 20 procent av kapitalet i det andra företaget ska anses utgöra ett ägarintresse, om inte något annat framgår av omständigheterna. Även ett indirekt innehav kan vara att anse som ett ägarintresse. – Det företag som det finns ett ägarintresse i betecknas under vissa förutsättningar – som inte är av intresse i detta sammanhang – som ett intresseföretag (se 1 kap. 5 §).

Såsom 5 kap. 29 § ÅRL är utformad gör den inte skillnad på direkta och indirekta innehav. Av bestämmelserna synes alltså följa att upplysningar ska lämnas även om t.ex. dotterföretag som företaget inte äger några andelar i men som ändå utgör – genom ett indirekt innehav – företagets dotterföretag. Det innebär att i det ovan angivna exemplet måste A lämna upplysningar inte bara om B utan även om C.

Bestämmelserna går, som nämnts, tillbaka på artikel 17.1 g i redovisningsdirektivet. Artikelns lydelse i relevanta delar:

I noterna till de finansiella rapporterna ska medelstora och stora företag och företag av allmänt intresse lämna följande upplysningar: Namn och säte för varje företag i vilket företaget antingen självt eller genom en person som handlar i eget namn men för företagets räkning har ett ägarintresse, med uppgift om kapitalandel i företaget samt beloppet för det senare företagets eget kapital och resultat för det senaste räkenskapsår för vilket årsbokslut har fastställts.

Artikelns överensstämmer med artikel 43.2 i ett tidigare direktiv, det fjärde bolagsrättsliga direktivet³.

³ Rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om årsbokslut i vissa typer av bolag.

Utformningen av bestämmelserna om när företag ska lämna upplysningar om ägarandelar i dotterföretag och vissa andra företag har ändrats vid ett flertal tillfällen.

Enligt ÅRL:s ursprungliga lydelse (dåvarande 5 kap. 8 §) skulle upplysningarna omfatta samtliga dotter- och intresseföretag, dvs. även sådana företag där andelar innehades endast indirekt (se prop. 1995/96:10 del II s. 219 och SOU 1994:17 del II s. 378). Det noterades i förarbetena att detta krav gick längre än EU-rättens minimikrav, som inte omfattade indirekta innehav (se prop. 1997/98:118 s. 15).

Den 1 januari 1999 justerades bestämmelserna så att upplysningskravet skulle gälla endast företag som det redovisande företaget hade direkta innehav i. Det kunde utläsas genom bestämmelsens formulering ”i vilket bolaget självt äger” (se prop. 1997/98:118 s. 13 f. och 30).

I propositionen diskuterades skälen för lagändringen förhållandevis utförligt. Bland annat angavs att upplysningarna kunde vara av stort intresse för dem som årsredovisningen riktar sig till, t.ex. aktieägare och borgenärer. Uppgifterna kunde också användas för att kartlägga de koncernstrukturer i vilka företaget ingår. Värdet av upplysningskraven borde emellertid vägas mot intresset av att företagen inte belastades av alltför betungande upplysningskrav och intresset av att redovisningen inte blir så omfattande att den förlorar i överskådlighet. Den ditills gällande bestämmelsen ansågs öka risken för att den presenterade informationen blir svårgenomtränglig och svåröverskådlig. En minskning av informationen i årsredovisningen ansågs dessutom få endast begränsad betydelse. Det noterades särskilt att det i en koncern normalt ska upprättas en koncernredovisning där i huvudsak samma uppgifter finns tillgängliga och att uppgifterna om ett dotterföretag i vart fall finns tillgängliga i dotterföretagets årsredovisning.

I propositionen framhölls också att omfattande upplysningskrav innebär ett visst merarbete för företagen.

Regeringen fann därför att kraven på upplysningar skulle läggas på i huvudsak den nivå som EU-rätten krävde. Bestämmelsen ändrades därför så att kraven på upplysningar av det aktuella slaget begränsades till att avse dotter- och intresseföretag i vilka det redovisande företaget ”självt” äger eller genom bulvan eller kommissionär innehar andelar. Liksom tidigare skulle upplysningar lämnas om andra företag i

vilka det redovisande företaget äger en kapitalandel om minst 20 procent (se prop. 1997/98:118 s. 13–16).

Paragrafens lydelse ändrades därefter per den 1 januari 2000, bl.a. genom att ”självt äger” ersattes med ”äger” utan att det i förarbetena framgår att någon ändring i sak var avsedd (se prop. 1998/99:130 s. 473). Lagändringen baserades på ett utredningsförslag som hade överlämnats år 1996, dvs. innan lagändringen år 1999 genomfördes (se SOU 1996:157 s. 493).

Nu gällande bestämmelser tillkom år 2016, då redovisningsdirektivet genomfördes i svensk rätt. Det gjordes då omfattande ändringar i 5 kap. ÅRL. Ändringarna innebar bl.a. att bestämmelserna i 5 kap. 8 § fördes över till 5 kap. 29 §. I förarbetena anges, såvitt gäller 5 kap. 29 §, att bestämmelserna motsvarar de tidigare bestämmelserna men att kretsen av de företag som det ska lämnas upplysningar om beskrivs på ett något annat sätt. Upplysningar ska härnäst lämnas inte bara om dotterföretag och intresseföretag, utan även om övriga företag som det rapporterande företaget har ett ägarintresse i (se prop. 2015/16:3 s. 227).

Skälen för utredningens förslag

I utredningens direktiv betonas att det är missgynnsamt för det svenska företagsklimatet att upprätthålla ett mer betungande redovisningsregelverk än vad som är nödvändigt. Ett annat skäl för att se över kravet på upplysningar i 5 kap. 29 § årsredovisningslagen är det som FAR har pekat på i sin hemställan, nämligen att det i den praktiska tillämpningen av kravet har uppstått oklarheter om huruvida uppgifter behöver lämnas om indirekta innehav.

Som ovan har redogjorts för följde det av den ordalydelse som bestämmelserna hade mellan den 1 januari 1999 och den 31 december 1999 att kravet omfattade endast direkta innehav. Den ändring som därefter gjordes – och som alltså bestod i att ordet ”självt” utgick – synes inte ha haft till syfte att utsträcka kravet till att på nytt omfatta indirekta innehav. Den oklarhet som därmed uppstod undanröjdes inte genom de ändringar som trädde i kraft år 2016.

Det finns därför anledning att justera bestämmelserna i förtydligande syfte.

Av artikel 17.1g i redovisningsdirektivet framgår uttryckligen att upplysningar ska lämnas om andelar i andra företag i vilket företaget antingen självt eller genom en person som handlar i eget namn men för företagets räkning har ett ägarintresse. Innebörden av EU-rätten är alltså att upplysningar inte behöver lämnas om dotterföretag eller andra företag i vilka det redovisande företaget endast har ett indirekt ägande. Det kan noteras att uttrycket ”genom en person som handlar i eget namn men för företagets räkning” i direktivet inte syftar på indirekta innehav utan på bulvanliknande innehav som i svensk rätt jämföras med direkt ägande (se 1 kap. 6 § ÅRL).

Enligt utredarens mening har det – i likhet med vad som uttalades i prop. 1998/99:118 – inte framkommit några skäl för att svenska företag i detta hänseende ska omfattas av mer betungande krav än vad EU-rätten kräver. Det som skulle kunna tala för att ha kvar kravet i dess nuvarande form är behovet av information hos brottsbekämpande myndigheter eller tillsynsmyndigheter som kartlägger företagsstrukturer. Samtidigt ger information av detta slag endast en ögonblicksbild av företagsstrukturen, en bild som kan förändras snabbt. Värdet av informationen för myndigheterna framstår därför som begränsat.

Upplysningskravet bör därför justeras så att det inte omfattar dotterföretag eller andra företag i vilka det redovisande företaget har ägarintressen annat än om det redovisande företaget självt äger andelar i det andra företaget.

8 Ikraftträdande

Utredarens förslag

Lagändringarna ska träda i kraft den 1 januari 2028 och tillämpas första gången för räkenskapsår som inleds efter utgången av år 2027.

Skälen för förslaget

De förslag som läggs fram i detta slutbetänkande innebär inte något genomförande av tvingande EU-bestämmelser. EU-rätten gör det därför inte nödvändigt att sätta lagförslagen i kraft vid någon viss tidpunkt. Den svenska lagstiftaren kan alltså välja den ikraftträdande-tidpunkt som med hänsyn till omständigheterna är den lämpligaste.

I sak innebär lagförslagen främst ett antal förenklingar för de minsta företagen. Det är önskvärt att dessa kan komma till stånd så snart som möjlig samtidigt som det framstår som mest lämpligt att ikraftträdandet sker vid ett kalenderårsskifte. Det ska också beaktas att en stor del av Bokföringsnämndens normgivning påverkas av förslagen. Myndigheten behöver tid för att uppdatera sina regelverk. Med beaktande även av de led som återstår i lagstiftningsprocessen, däribland sedvanlig remisstid, bedöms förslagen tidigast kunna träda i kraft den 1 januari 2028 och börja tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2027.

När det gäller de nya högre gränsvärden som utredaren föreslår bör dessa gälla från ikraftträdandet. Vid tillämpningen av gränsvärdena är det nödvändigt att bedöma företagets förhållanden under ”vart och ett av de senaste två räkenskapsåren”. Även om något eller båda dessa räkenskapsår skulle ligga före ikraftträdandet är det naturligt att antalet anställda samt företagets nettoomsättning och balansomslut-

ning under dessa räkenskapsår ställs mot de nya högre gränsvärdena. Detta kräver ingen särskild övergångsbestämmelse.

Inte heller i övrigt bedöms några särskilda övergångsbestämmelser vara nödvändiga.

9 Konsekvenser

Utredarens bedömning

Ungefär 450 000 svenska företag kommer att omfattas av den nya kategorin mikroföretag i redovisningslagstiftningen.

Cirka 6 500 företag kommer att omfattas av de förenklingsregler som föreslås gälla för ”medelstora företag”.

De regelförenklingar som föreslås för bl.a. mikroföretag sparar tid och administrativt arbete, vilket ger en direkt ekonomisk besparing.

Regelförenklingarna bedöms leda till att företagens intressenter i några avseenden får sämre tillgång till information om företagen.

Statistiska centralbyråns tillgång till statistik försämrats något, men denna inverkan begränsas av att de för statistiska ändamål viktigaste informationskraven behålls.

Flera myndigheter kommer att behöva utföra informationsinsatser med anledning av förslagen. Ingen myndighet bedöms komma att drabbas av ekonomiska konsekvenser som inte kan hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

9.1 Förslaget om att införa kategorin mikroföretag

Förslaget behandlas i avsnitt 4.4.

Förslaget innebär att det i årsredovisningslagstiftningen införs en ny kategori av företag, ”mikroföretag”. Mikroföretag definieras som de företag som inte överskrider mer än ett av följande kriterier: medelantal anställda tre, balansomslutning 1,5 miljoner kronor och nettoomsättning tre miljoner kronor. Utredaren beräknar att med den gränsvärdenivån kommer ungefär 450 000 svenska årsredovisningsskyldiga företag att utgöra mikroföretag. Det är en betydande

del av de omkring 700 000 företag som varje år är skyldiga att upprätta en årsredovisning.

Införandet av en ny företagskategori innebär att de berörda företagen och deras intressenter får något nytt att förhålla sig till och medför i så måtto ett visst besvär i ett inledningsskede. Med de lättnader som kommer att gälla för företagen bedömer utredaren att den nya kategoriindelningen och därmed förknippade regeländringar leder till sådana fördelar för företagen att det uppväger dessa inledningsvisa besvär. Utredaren bedömer att de förenklingar som föreslås i form av färre notupplysningskrav för mikroföretag samt de föreslagna förenklingarna i förvaltningsberättelsen skulle innebära en total besparing för dessa företag på cirka 55 miljoner kronor (se uppgifter i SOU 2015:8 s. 441–455 med justering för inflation). Det innebär i och för sig, räknat i kronor, inte någon mera betydande besparing för varje enskilt företag men räcker för att motivera reformen. Införandet av kategorin mikroföretag kan dessutom ha det ytterligare mervärdet att det ger möjlighet att i framtiden införa ytterligare regel-förenklingar för denna särskilda kategori av företag.

Utredaren har även övervägt två andra gränsvärden för kategorin mikroföretag.

Om gränsvärdet bestäms till den högsta nivån som EU-direktivet medger – tio anställda, balansomslutning om cirka fem miljoner kronor och nettoomsättning om cirka tio miljoner kronor – skulle drygt 600 000 årsredovisningsskyldiga företag omfattas. Med en sådan högre gränsvärdenivå skulle emellertid regleringen träffa även en del företag med inte helt obetydlig verksamhet. Utredaren har bedömt att detta begränsar möjligheterna att införa förenklingsregler för mikroföretag, eftersom behovet av information från företagen i en del fall väger över behovet av förenkling.

Det tredje alternativet som utredaren har övervägt innebär att gränsvärdena sätts ännu lägre: 1 anställd, 250 000 kronor i balansomslutning och 500 000 kronor i nettoomsättning. Sådana gränsvärden skulle innebära att drygt 300 000 årsredovisningsskyldiga mikroföretag omfattas. En fördel med ett sådant alternativ är att kategorin kommer att omfatta endast de minsta företagen, vilket ger större möjligheter att tillämpa EU-direktivets förenklingsmöjligheter fullt ut. Den uppenbara nackdelen är dock att regelförenklingarna kommer att vara betydligt färre företag till nytta.

9.2 Förslaget om vissa undantag för medelstora företag och koncerner

Förslaget behandlas i avsnitt 4.5.

Några särskilda regler för medelstora företag och koncerner finns för närvarande inte i redovisningslagstiftningen. Sådana företag och koncerner behandlas i stället som större företag respektive större koncerner.

Utredarens förslag innebär i och för sig inte att det införs en särskild kategori ”medelstora företag” på det sätt som redovisningsdirektivet medger. Med utredarens förslag kommer emellertid en del större företag respektive koncerner – i praktiken de som utgör ”medelstora företag” respektive ”medelstora koncerner” i direktivets bemärkelse – att omfattas av vissa förenklingsregler. Utredarens förslag i denna del kommer enligt tillgänglig statistik att omfatta cirka 6 500 företag i Sverige. Någon motsvarande statistik har inte varit möjlig att ta fram beträffande koncerner.

Utredarens förslag innebär bl.a. att medelstora företag undantas från krav på notupplysningar om nettoomsättningens fördelning på olika verksamhetsgrenar och marknader samt om arvoden till företagets revisorer. Enligt Tillväxtverkets beräkningar uppgår de medelstora företagens kostnader för att uppfylla kravet på upplysningar om nettoomsättningens fördelning på olika verksamhetsgrenar och marknader till cirka 5 miljoner kronor årligen (se uppgifter i SOU 2014:22 s. 436 med justering för inflation och ökat antal företag). Kravet på upplysningar om arvoden till revisorer kostar de medelstora företagen cirka 12 miljoner kronor (se uppgifter i SOU 2014:22 s. 436 med justering för inflation och antalet företag).

Vidare föreslår utredaren att de medelstora företagen och koncernerna ska undantas från kravet på kassaflödesanalys. Ett sådant undantag sparar tid, administrativt arbete och revisionskostnader, vilket ger en direkt ekonomisk besparing som utredaren uppskattar vara avsevärt högre än ovan nämnda besparingar för avskaffandet av vissa notupplysningskrav.¹

En konsekvens av förslagen är oundvikligen att tillgången till information om de medelstora företagen och koncernerna blir något

¹ Utredningen har haft kontakter med Tillväxtverket för att få en uppskattning av vilka kostnader företagen har för att upprätta kassaflödesanalys. Det har dock inte varit möjligt att få fram en uppskattning.

sämre. Samtidigt ska det framhållas att de börsnoterade och finansiella företagen inte påverkas av undantagen. Det är sannolikt i dessa företag informationen är av störst intresse för intressenterna. Tillgången till information bedöms därför inte påverkas i någon mera betydande omfattning.

9.3 Förslaget om ytterligare undantag från kravet på koncernredovisning

Förslaget behandlas i avsnitt 6.

Enligt nuvarande regler behöver ett svenskt moderföretag inte upprätta någon koncernredovisning, om det omfattas av en koncernredovisning som upprättats av ett överordnat moderföretag enligt lagstiftning som har tillkommit i enlighet med EU:s redovisningsdirektiv. I praktiken omfattar undantaget länder inom EES. Utredaren föreslår nu att undantaget utvidgas till att även inkludera koncernredovisningar som upprättats enligt lagstiftning som är likvärdig med sådan lagstiftning som har tillkommit i enlighet med redovisningsdirektivet. Hur många länder som kommer att bedömas ha likvärdiga regler är svårt att uppskatta. Men ett konkret exempel på ett land som skulle kunna omfattas är den tidigare EU-medlemmen Storbritannien. Enligt uppgifter från Statistiska centralbyrån skulle cirka ett hundratal svenska moderföretag kunna slippa att upprätta en egen koncernredovisning, för det fall att moderföretaget och dess samtliga dotterföretag omfattas av ett brittiskt moderföretags koncernredovisning. Ett sådant undantag frigör ekonomiska och administrativa resurser hos företagen.

Det ska i och för sig framhållas att tillgången på finansiell information från dessa koncerner kan bli något sämre, i och med att det inte kommer att finnas någon av det svenska moderföretaget särskilt framtagna koncernredovisning. Detta skulle kunna påverka koncernernas olika svenska intressen. Men eftersom information om dessa koncerner kommer att finnas tillgänglig i den koncernredovisning som det överordnade moderföretaget upprättar, bedöms tillgången på information inte komma att påverkas i någon betydande grad. Vidare ska det svenska moderföretaget ge in det överordnade (utländska) moderföretagets koncernredovisning till Bolagsverket för

registrering (se 7 kap. 2 § tredje stycket årsredovisningslagen, ÅRL). Denna koncernredovisning kommer alltså att vara tillgänglig i Sverige.

9.4 Förslaget om notupplysningar om ägarandelar i dotterföretag

Förslaget behandlas i avsnitt 7.

Utredarens förslag om att notupplysningar om ägarandelar i bl.a. dotterföretag i fortsättningen ska omfatta endast direkta innehav får betydelse för större företag. I Sverige finns cirka 7 000 företag som av en eller annan anledning är att betrakta som större. Upplýsningskravet som sådant beräknas av Tillväxtverket ta i anspråk administrativa kostnader om totalt cirka 21 miljoner kronor per år (se uppgift i prop. 2015/16:3 s. 183 med justering för inflation). Särskilt för företag med många indirekta innehav kan det röra sig om flera sidor i årsredovisningen som inte längre behöver redovisas. Med beaktande av att upplýsningskravet inte avskaffas helt utan blir mindre omfattande, blir de ekonomiska besparingarna för de enskilda företagen mindre. Men eftersom osäkerheten om hur kravet ska tolkas har varit stor, innebär det förtydligande som utredaren nu föreslår en inte obetydlig regelförbättring.

Att företag inte längre kommer att behöva upplysa om indirekta innehav kan påverka olika myndigheters möjligheter att kartlägga företagsstrukturer i exempelvis brottsutredande syfte. Samtidigt ska det framhållas att en sådan upplysning endast ger en ögonblicksbild och att företagsstrukturerna kan förändras snabbt. För dessa myndigheter är det alltså inte möjligt att endast förlita sig på en notupplysning från företagen själva. Informationsvärdet av en upplysning om de indirekta innehaven är därför mindre än det i förstone kan synas vara.

9.5 Förslaget om inflationsjustering av gränsvärden

Förslaget behandlas i avsnitt 5.

Genom att de gränsvärden som avgör när ett företag eller en koncern utgör ett större företag respektive en större koncern höjs kommer fler företag och koncerner att räknas som mindre företag respektive mindre koncerner. Dessa kommer då att kunna upprätta

sin årsredovisning eller koncernredovisning enligt enklare regler. Förslaget påverkar däremot inte de företag eller koncerner som av andra skäl än storlek är att betrakta som större, t.ex. på grund av börsnotering.

Förslaget att höja gränsen för när vissa företag ska upprätta en årsredovisning bedöms påverka endast ett mindre antal handelsbolag och ideella föreningar. För dessa företag är det dock fråga om en för-
enkling.

Vidare höjs gränsvärdena för när aktiebolag, ekonomiska föreningar, stiftelser m.fl. behöver anlita en auktoriserad revisor. Börsnoterade aktiebolag påverkas dock inte av förslaget. Det ska framhållas att företag som på grund av sin storlek inte längre behöver anlita minst en auktoriserad revisor givetvis kan välja att behålla den revisor som man hittills har anlitat. Förslaget förväntas dock inte ha någon större påverkan när det gäller efterfrågan på auktoriserade revisorer.

9.6 Konsekvenser för vissa myndigheter

Effekten för *Statistiska centralbyrån* av att viss information tas bort ur årsredovisningarna blir att myndigheten i något högre grad kan tvingas till direktinsamling av uppgifter från företagen, vilket riskerar att påverka tillgången till information och möjligheten till kvalitetskontroll. Samtidigt har utredaren i förslaget beaktat de synpunkter från Statistiska centralbyrån om vilka informationstyper som myndigheten bedömer är särskilt viktiga. Närmare bestämt rör det sig om notupplysningar om medelantalet anställda, anläggningstillgångar och moderföretag. Något förslag om att ta bort dessa informationskrav lämnas alltså inte. De undantag som utredaren har valt att införa bedöms inte påverka kvaliteten på statistiken på tillnärmelsevis samma sätt som de informationspunkter som utredaren har valt att behålla. Konsekvenserna för statistiken bedöms därför som försumbara. Statistiska centralbyrån redovisar redan statistik utifrån de gränsvärden för mikroföretag och medelstora företag som utredaren nu föreslår. Inte heller i övrigt förväntas utredarens förslag leda till några kostnader som inte kan hanteras inom myndighetens befintliga ekonomiska ramar.

Utredarens förslag innebär att redovisningslagstiftningens karaktär av ramlagstiftning består. *Bokföringsnämnden* kommer även i fort-

sättningen att spela en viktig roll i utvecklandet av god redovisnings-sed. Flera av utredningens förslag förutsätter att Bokföringsnämnden fyller ut och kompletterar lagstiftningen med allmänna råd och vägledningar i olika frågor. Samtidigt ska det framhållas att det inte föreslås några nya informationskrav utan endast att vissa kategorier av företag får möjlighet att göra undantag från vissa informationskrav. Något behov av några mera betydande förändringar i nämndens allmänna råd och vägledningar torde därför inte finnas. Bokföringsnämndens tillkommande arbete bedöms kunna hanteras inom myndighetens befintliga ekonomiska ramar.²

I och med att utredaren föreslår ett höjt gränsvärde för när vissa företag ska upprätta en årsredovisning kan en konsekvens bli att *Bolagsverket* kommer att ta emot något färre årsredovisningar. Skillnaden bedöms dock som helt marginell.

Utredarens förslag bedöms inte påverka de skattemässiga resultat som företagen redovisar. För *Skatteverket* kan förslaget däremot innebära att myndigheten i större utsträckning behöver kontakta företagen direkt för att inhämta information som tidigare framgått av årsredovisningen. Detta kan medföra ökad administration och fler handläggningsåtgärder för Skatteverket.

De regellättnader som föreslås påverkar inte börsnoterade företag eller finansiella företag som omfattas av ÅRKL:s eller ÅRFL:s regler. För finansiella företag som omfattas av ÅRL förväntas tillgången till information ur årsredovisningen bli något mindre. *Finansinspektionen* bedöms därför inte påverkas i någon större utsträckning.

Samtliga nämnda myndigheter kommer att behöva utföra vissa informationsinsatser med anledning av förslagen, inte minst att kategorin mikroföretag införs.

9.7 Övriga konsekvenser

Förslagen är förenliga med EU-rätten och inskränker inte den kommunala självstyrelsen.

² Bedömningen påverkas inte av om Bokföringsnämnden, såsom har förutskickats, fr.o.m. den 1 januari 2027 upphört som egen myndighet och går upp i Revisorsinspektionen.

10 Författningskommentar

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

4. större företag:

– företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, eller

– företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:

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

b) företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 55 miljoner kronor,

c) företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 110 miljoner kronor,

5. mindre företag: företag som inte är större företag eller mikroföretag,

6. mikroföretag: företag som inte är större företag eller

– publika aktiebolag,

– stiftelser,

– bostadsrättsföreningar,

– sådana företag som avses i artikel 2.14 eller 2.15 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU,

och som uppfyller högst ett av följande villkor:

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

b) företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 1,5 miljoner kronor,

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

7. större koncerner:

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

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

– koncerner som uppfyller mer än ett av följande villkor:

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

b) koncernföretagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 55 miljoner kronor,

c) koncernföretagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 110 miljoner kronor,

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

Vid tillämpningen av första stycket 7 b och c ska andelar i dotterföretag, fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst. Eliminering behöver inte göras, om tillämpningen i stället utgår från följande gränsvärden:

– balansomslutning

66 miljoner kronor,

– nettoomsättning

132 miljoner kronor.

Företag som avses i 2 kap. 2 § första stycket och 3 § bokföringslagen (1999:1078) ska vid tillämpningen av första stycket 4–8 och 5 kap. 47 § till nettoomsättningen lägga bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter.

Paragrafen innehåller definitioner av vissa begrepp som förekommer i lagen, bl.a. definitioner av begreppen större och mindre företag och större och mindre koncerner.

Första stycket

Enligt den hittillsvarande lydelsen förstås med större företag dels företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför EES (börsnoterade företag), dels företag som under vart och ett av de två senaste

räkenskapsåren har uppfyllt minst två av följande tre storlekskriterier: medelantalet anställda (50), balansomslutning (40 miljoner kronor) och nettoomsättning (80 miljoner kronor).

Ändringen avser två av de delvärden som ingår i gränsvärdet i första stycket 4, dels delvärdet avseende balansomslutning (som höjs till 55 miljoner kronor), dels delvärdet för nettoomsättning (som höjs till 110 miljoner kronor). Ändringarna är föranledda av artikel 1 i kommissionens delegerade direktiv (EU) 2023/2775 av den 17 oktober 2023 om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU vad gäller ändringar av storlekskriterier för mikroföretag, små och medelstora företag, stora företag eller koncerner. Den artikeln innebär att de monetära gränsvärdena i redovisningsdirektivets företags- och koncernkategorier höjs med 25 procent. Frågan har behandlats i avsnitt 5.

Av första stycket 5 framgår att med mindre företag förstås företag som inte är större företag. I punkten görs ett tillägg som innebär att inte heller mikroföretag är att anse som mindre företag.

I första stycket 6 definieras en ny kategori av företag, mikro-företag. Utredningens överväganden i denna del finns i avsnitt 4.4.

Införandet av företagskategorin mikroföretag innebär ett utnyttjande av det som sägs i artikel 3.1 i redovisningsdirektivet.

Av definitionen i första stycket 6 följer för det första att ett större företag inte kan utgöra ett mikroföretag. Att större företag inte kan vara mikroföretag får till följd att ett företag, oavsett sin storlek, inte kan utgöra ett mikroföretag om det är börsnoterat. Att större företag inte kan vara mikroföretag innebär vidare att de företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag (se 1 kap. 2 § andra stycket i de lagarna) inte kan utgöra mikroföretag. Vidare undantar lagtexten uttryckligen publika aktiebolag, stiftelser eller bostadsrättsföreningar; dessa företag kan inte utgöra mikroföretag. Slutligen undantas investmentföretag (enligt definitionen i artikel 2.14 i redovisningsdirektivet) och finansiella holdingföretag (enligt definitionen i artikel 2.15 i redovisningsdirektivet). Enligt artikel 2.14 är investmentföretag

a) företag som uteslutande har till föremål för sin verksamhet att placera sina medel i olika värdepapper, fastigheter eller andra tillgångar i det enda syftet att sprida investeringsriskerna och låta

aktie- och andelsägarna få del av resultatet av kapitalförvaltningen, eller

b) företag som är närstående till investmentföretag med fast kapital, om föremålet för intresseföretagens verksamhet uteslutande är att förvärva fullt betalda aktier som utfärdas av dessa investeringsföretag, utan att det påverkar tillämpningen av artikel 22.1 h i direktiv 2012/30/EU.

Med finansiella holdingföretag förstås enligt artikel 2.15 företag som uteslutande har till föremål för sin verksamhet att förvärva andelar i andra företag och att förvalta dessa andelar i vinstsyfte utan att direkt eller indirekt delta i förvaltningen av dessa andra företag, dock utan att det påverkar deras rättigheter som aktieägare eller delägare.

När det gäller företag som inte är uteslutna från att vara mikroföretag enligt ovan krävs det även att företaget inte når upp till mer än högst ett av följande tre delvärden: a) medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än tre, b) företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 1,5 miljoner kronor och c) företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än tre miljoner kronor. Valet av delvärden har behandlats i avsnitt 4.5.5.

Det första delvärdet (a) anknyter till antalet anställda i företaget. Eftersom antalet anställda kan skifta med tiden, utgår bestämmelsen från medelantalet anställda per år. I begreppet ”medeltal” ligger att hänsyn måste tas till anställningens omfattning. Om företaget t.ex. har deltids- eller säsonganställd personal, måste det alltså göras en omräkning. Se vidare Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2006:11 (i dess lydelse enligt BFNAR 2016:6). Delvärdet är uppnått om medelantalet anställda har överstigit tre både föregående räkenskapsår och räkenskapsåret dessförinnan.

Det andra delvärdet (b) avser balansomslutningen. Delvärdet är uppnått om balansomslutningen enligt balansräkningar för de två senaste räkenskapsåren uppgår till mer än 1,5 miljoner kronor.

Det tredje delvärdet (c) avser företagets nettoomsättning. Detta delvärde är uppnått om nettoomsättningen enligt resultaträkningar för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren överstiger tre miljoner kronor. Begreppet nettoomsättning är avsett att ha samma innebörd som i första stycket 3.

I första stycket 7 finns definitionen av större koncerner. I punkten höjs delvärdena för balansomslutning (till 55 miljoner kronor) och nettoomsättning (till 110 miljoner kronor). Ändringarna är föranledda av artikel 1 i Kommissionens delegerade direktiv (EU) 2023/2775. Frågan har behandlats i avsnitt 5.

Andra stycket

I andra stycket finns bestämmelser om hur koncernföretagens balansomslutning respektive nettoomsättning ska beräknas vid tillämpningen av definitionen av större koncern. Bestämmelserna innebär bl.a. att man vid sammanräkningen ska eliminera såväl fordringar och skulder mellan företagen som internvinster inom koncernen. I tredje meningen finns en förenklad metod för att bedöma till vilken storlekskategori en koncern hör. Enligt bestämmelsen behöver elimineringar inte göras, om vissa högre delvärden avseende balansomslutning och nettoomsättning används vid bedömningen av om det är fråga om en större koncern. Det räcker i så fall med att summera koncernföretagens balansomslutningar respektive nettoomsättningar och jämföra de framräknade beloppen med de förhöjda gränsvärdena. De hittillsvarande delvärdena, 48 miljoner kronor och 96 miljoner kronor höjs nu till 66 miljoner kronor respektive 132 miljoner kronor. Ändringarna är föranledda av artikel 1 i Kommissionens delegerade direktiv (EU) 2023/2775. Frågan har behandlats i avsnitt 5.

2 kap.

1 §

En årsredovisning ska bestå av

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

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

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

- 2. vars överlåtbara värdepapper handlas genom en MTF-plattform, eller*
- 3. som uppfyller mer än ett av följande villkor:*

- a) medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 250,*
- b) företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 280 miljoner kronor,*
- c) företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 550 miljoner kronor.*

Paragrafen anger vilka delar som ska ingå i en årsredovisning. Övervägandena finns i avsnitt 4.5.10.

I andra stycket anges att vissa företag ska upprätta en kassaflödesanalys. En kassaflödesanalys kartlägger ett företags in- och utbetalningar under räkenskapsåret (se 6 kap. 5 §) och förklarar därmed förändringen i företagets likvida medel.

Genom ändringarna i *andra stycket* begränsas kretsen av företag i vilka årsredovisningen ska innehålla en kassaflödesanalys. Liksom hittills måste alla bostadsrättsföreningar upprätta en kassaflödesanalys. Kravet på att större företag ska upprätta en kassaflödesanalys begränsas däremot till att gälla *dels* företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (börsnoterade företag), *dels* företag vars värdepapper handlas på en MTF-plattform, *dels* andra företag som överskrider mer än ett av tre angivna delvärden. De angivna delvärdena motsvarar vad som i redovisningsdirektivet avgränsar kategorin medelstora företag.

Begreppet MTF-plattform definieras i 1 kap. 4 b § lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden. Med MTF-plattform förstås ett multilateralt system inom EES som sammanför flera tredjeparters köp- och säljintressen i finansiella instrument – inom systemet och i enlighet med icke skönsmässiga regler – så att det leder till ett kontrakt. I Sverige finns det f.n. tre MTF-plattformar: Spotlight Stock Market, Nordic Growth Market och Nasdaq First North.

3 kap.

4 §

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

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

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

Poster som föregås av arabiska siffror får slås samman,

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

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

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

Paragrafen innehåller bestämmelser om i vilken ordning posterna i balansräkningen och resultaträkningen ska tas upp och vilka avvikelser som får göras. Övervägandena finns i avsnitt 4.4.9.

I *femte stycket* finns en bestämmelse om s.k. balansräkning i förkortad form. I en sådan balansräkning får poster som föregås av arabiska siffror slås samman och redovisas under den närmaste övre rubrik som föregås av en bokstav eller, i förekommande fall, en romersk siffra. Möjligheten att upprätta balansräkningen i förkortad form gäller för mindre företag (jfr 1 kap. 3 § första stycket 5).

Ändringen i femte stycket tydliggör att det som gäller för mindre företag gäller även mikroföretag (jfr 1 kap. 3 § första stycket 6). Eftersom mikroföretag hittills har utgjort mindre företag, innebär detta inte någon ändring i sak.

4 b §

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

För varje skuldpost i balansräkningen ska följande anges: den del som ska betalas inom ett år från balansdagen, den del som ska betalas senare än ett år efter balansdagen och summan av dessa skulder.

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

För *mikroföretag och mindre företag* som slår samman poster enligt 4 § femte stycket ska det som föreskrivs i första och andra styckena om ford-

ringsposter och skuldposter i balansräkningen i stället avse de sammanslagna posterna.

Paragrafen innehåller bestämmelser om kortfristiga och långfristiga balansposter. Övervägandena finns i avsnitt 4.4.9.

Av paragrafens *fjärde stycke* följer att mindre företag som väljer att upprätta balansräkning i förkortad form endast behöver ange totalbeloppen för de långfristiga fordringarna och skulderna vid tillämpningen av bestämmelserna i första och andra styckena. Detta innebär exempelvis att samtliga fordringar som är omsättningstillgångar får redovisas under en enda post (Fordringar) och att tilläggsupplysningen om hur stor del av fordringarna som förfaller till betalning senare än ett år efter balansdagen behöver ange endast totalbelopp för posten.

Ändringen i fjärde stycket tydliggör att det som gäller för mindre företag gäller även mikroföretag. Eftersom mikroföretag hittills har utgjort mindre företag, är det inte fråga om någon ändring i sak.

5 §

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

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

Om det finns särskilda skäl för det och det är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§, får avvikelse göras från andra stycket.

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

I paragrafen finns ett krav på angivande av jämförelsetal i balansräkningen, resultaträkningen och vissa noter.

I andra stycket finns en bestämmelse om att jämförelsetalen i vissa fall måste justeras. Enligt *fjärde stycket* behöver mindre företag inte tillämpa denna bestämmelse, om de i stället lämnar upplysningar om den bristande jämförbarheten i noterna. Ändringen i fjärde stycket tydliggör att detta undantag gäller även mikroföretag. Eftersom mikroföretag hittills har utgjort mindre företag, är det inte fråga om någon ändring i sak.

11 §

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

Ett företag som slår samman poster enligt första stycket ska i resultaträkningen, i anslutning till posten bruttovinst eller bruttoförlust, lämna uppgift om nettoomsättningen. Bolagsverket får i ett enskilt fall medge att uppgiften om nettoomsättningen utelämnas, om det är motiverat av konkurrensskäl.

Paragrafen innehåller bestämmelser om s.k. resultaträkning i förkortad form.

I en resultaträkning i förkortad form får vissa poster slås samman till en post. I *första stycket* tydliggörs att mikroföretag har samma möjlighet som mindre företag att upprätta en resultaträkning i förkortad form. Eftersom mikroföretag hittills har utgjort mindre företag, innebär detta inte någon ändring i sak.

4 kap.

14 a §

Derivatinstrument och andra finansiella instrument får tas upp till sitt verkliga värde, om inte annat följer av 14 b §.

Det verkliga värdet *ska* bestämmas på grundval av instrumentets marknadsvärde. Om något marknadsvärde inte kan bestämmas för ett instrument men däremot för dess beståndsdelar eller för ett likartat instrument, *ska* det verkliga värdet bestämmas på grundval av beståndsdelarnas eller det likartade instrumentets marknadsvärde. Om inte heller en sådan värdering är möjlig, *ska* det verkliga värdet bestämmas med hjälp av sådana allmänt accepterade värderingsmodeller och värderingsmetoder som ger en rimlig uppskattning av marknadsvärdet.

Värdering enligt första stycket får ske enbart om samtliga företagets finansiella instrument, utom sådana som enligt 14 b § inte får tas upp till verkligt värde, värderas på samma sätt.

Om ett mikroföretag tillämpar de bestämmelser om notupplysningar eller om innehålllet i förvaltningsberättelsen som gäller enbart för mikroföretag, får företaget inte tillämpa bestämmelserna om värdering till verkligt värde.

Paragrafen innehåller bestämmelser som medger att finansiella instrument värderas till verkligt värde i stället för till anskaffningsvärde.

Innebörden av det nya *fjärde stycket* är att mikroföretag som tillämpar någon eller flera av lagens lätttnadsregler som gäller specifikt för mikroföretag inte får tillämpa bestämmelserna om värdering av finansiella instrument till verkligt värde. Skälet till detta har behandlats i avsnitt 4.4.14.

Enligt 5 kap. 1 § behöver mikroföretag inte lämna upplysningar om uppskrivningsfonden (11 §), om långfristiga skulder (13 §), om intäkter och kostnader av exceptionell storlek eller förekomst (19 §) eller om händelser av väsentlig betydelse efter räkenskapsårets slut (22 §). Av 6 kap. 1 § femte stycket följer att mikroföretag, utöver de undantag som gäller för mindre företag, undantas från kraven på att det i förvaltningsberättelsen ska lämnas en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat (första stycket) samt upplysningar om väsentliga händelser under räkenskapsåret (andra stycket 2). För det fall ett mikroföretag tillämpar något eller flera av nu nämnda undantag i 5 eller 6 kap. får företaget alltså inte tillämpa reglerna om värdering till verkligt värde.

Det förhållandet att mikroföretag i dessa fall inte får tillämpa värdering till verkligt värde innebär också att företaget inte får tillämpa

de anknytande bestämmelserna om värdering till verkligt värde i 14 b–14 e §§.

5 kap.

1 §

Mikroföretag ska i noter lämna upplysningar enligt 4–10 §§, 12 §, 14–16 §§, 17 § 1 och 18, 20 och 21 §§.

Ytterligare bestämmelser för mikroföretag om upplysningar i noter finns i 3 kap. 5 §.

I paragrafen har hittills angetts vilka krav på notupplysningar som gäller för både större och mindre företag. I paragrafens nya lydelse anges endast de upplysningskrav som gäller för mikroföretag. Vilka krav som gäller för mindre respektive större företag anges uttömmande i 2 och 2 a §§.

Eftersom mikroföretag hittills har utgjort mindre företag, är det till den större delen fråga om samma krav. Några undantag ges dock för mikroföretag, utöver de som gäller för mindre företag. Mikroföretag behöver således inte lämna upplysningar om uppskrivningsfonden (11 §), om långfristiga skulder (13 §), om intäkter och kostnader av exceptionell storlek eller förekomst (19 §) eller om händelser av väsentlig betydelse efter räkenskapsårets slut (22 §). De mikroföretag som inte får tillämpa reglerna om värdering till verkligt värde (se 4 kap. 14 a §) har inte heller anledning att tillämpa kraven på upplysningar enligt 10 och 12 §§.

Av 23 och 24 §§ följer att mindre företag som är publika aktiebolag i vissa fall ska lämna upplysningar om transaktioner med närstående. Mikroföretag – som inte kan vara publika aktiebolag – omfattas inte av det upplysningskravet.

2 §

Mindre företag ska i noter lämna upplysningar enligt 4–16 §§, 17 § 1 och 18–24 §§.

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

Paragrafen motsvarar i sak delvis hittillsvarande 1 §.

I *första stycket* anges vilka av upplysningskraven i 5 kap. som gäller för mindre företag. I sak innebär den föreslagna lydelsen ingen förändring. Bestämmelsen blir dock tillämplig på färre företag än i dag, eftersom upplysningskraven för mikroföretag preciseras i den föreslagna 1 §.

Det hittillsvarande andra stycket i 1 §, som upplyser om vilka gemensamma bestämmelser om noter som finns i lagen, har flyttats till den nya 2 b §. Det *andra stycket* motsvarar det hittillsvarande 1 § tredje stycket.

Övriga ändringar är redaktionella.

2 a §

Större företag ska i noter lämna upplysningar enligt 4–48 §§.

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

Paragrafen, som är ny, anger vilka krav på upplysningar i noter som gäller större företag.

Paragrafen motsvarar de hittillsvarande 1 och 2 §§. Ändringen innebär att samtliga de krav på upplysningar i noter som gäller för större företag enligt kapitlet anges i en separat paragraf. I sak innebär detta inte någon förändring.

2 b §

Ytterligare bestämmelser om upplysningar i noter för samtliga kategorier av företag finns i 2 kap. 3 §, 3 kap. 4, 10 a och 10 b §§ och 7 kap. 2 §.

Paragrafen, som är ny, upplyser om vilka gemensamma bestämmelser om noter som finns i lagens andra och tredje kapitel. Det är fråga om bestämmelser som är tillämpliga på samtliga slag av företag.

Bestämmelsen motsvarar i sak det hittillsvarande andra stycket i 1 §.

17 §

Om ett företag har ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen och som är förenade med betydande risker eller fördelar för företaget, och uppgifter om dessa risker eller fördelar är nödvändiga för

att företagets ställning ska kunna bedömas, ska företaget lämna upplysningar om

1. inriktningen på och det kommersiella syftet med arrangemangen, och
2. den ekonomiska inverkan som arrangemangen har på företaget.

Paragrafen behandlar vissa ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen. Övervägandena finns i avsnitt 4.4.11.

Ändringen innebär att *andra stycket* utgår. Detta innebär dock ingen ändring i sak, eftersom den nya lydelsen av 1 § får till följd att mindre företag inte behöver lämna upplysningar enligt punkten 2. Av den nya 2 a § följer att punkten 2 inte heller gäller mikroföretag. Eftersom mikroföretag hittills har utgjort mindre företag, är inte heller detta fråga om någon ändring i sak.

29 §

Om ett större företag, *självt eller genom en annan fysisk eller juridisk person som handlar i eget namn men för företagets räkning, har ett ägarintresse i ett annat företag*, ska det större företaget lämna upplysningar om

1. det andra företagets namn, organisationsnummer, säte och eget kapital,
2. det andra företagets resultat för det senaste räkenskapsår som årsredovisning eller årsbokslut har upprättats för,
3. företagets ägarandel i det andra företaget, och
4. antalet andelar som företaget äger och deras värde enligt företagets balansräkning.

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

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

I paragrafen uppställs krav på vissa upplysningar som större företag ska lämna om andra företag. Frågan behandlas i avsnitt 7.

Första stycket ändras på så sätt att upplysningar behöver lämnas endast om sådana företag som företaget självt – genom direkt ägande eller genom bulvan eller kommissionär (jfr 1 kap. 6 §) – har ett ägarintresse i. Definitionen av ägarintresse finns i 1 kap. 4 a § och omfattar i detta sammanhang även andelar i dotterföretag. Upplysningar behöver däremot inte lämnas om företag i vilka det redovisande företaget endast har ett indirekt ägande genom ett annat företag.

47 §

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

Första stycket gäller endast sådana företag som anges i 2 kap. 1 § andra stycket.

Paragrafen anger de krav på upplysningar om nettoomsättningens fördelning som gäller för större företag. Övervägandena finns i avsnitt 4.5.7.

Genom det nya *andra stycket* undantas ”medelstora företag” från paragrafens upplysningskrav. Begreppet ”medelstora företag” används emellertid inte i lagen. I stället avgränsas de företag som är skyldiga att lämna de aktuella notupplysningarna genom en hänvisning till 2 kap. 1 § andra stycket. Det är alltså endast de företag som omfattas av den bestämmelsen som är skyldiga att lämna notupplysningar om nettoomsättningens fördelning. De företag som omfattas av den bestämmelsen är *dels* företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (börsnoterade företag), *dels* företag vars värdepapper handlas på en MTF-plattform, *dels* andra företag som överskrider mer än ett av tre angivna delvärden. De angivna delvärdena motsvarar vad som i redovisningsdirektivet avgränsar kategorin medelstora företag.

Även om bostadsrättsföreningar i och för sig omfattas av upplysningskravet lär det i praktiken inte förekomma att sådana föreningar har vare sig verksamhetsgrenar eller geografiska marknader som avviker betydligt från varandra.

48 §

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

Första stycket gäller endast sådana företag som anges i 2 kap. 1 § andra stycket.

Paragrafen anger de krav på upplysningar om ersättningar till revisorer och revisionsföretag som gäller för vissa större företag. Frågan behandlas i avsnitt 4.5.7.

Genom det nya *andra stycket* undantas ”medelstora företag” från paragrafens upplysningskrav. Begreppet ”medelstora företag” används emellertid inte i lagen. I stället avgränsas de företag som är skyldiga att lämna de aktuella notupplysningarna genom en hänvisning till 2 kap. 1 § andra stycket. Det är alltså endast de företag som omfattas av den bestämmelsen som är skyldiga att lämna notupplysningar om ersättningar till revisorer och revisionsföretag.

6 kap.

1 §

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

Upplysningar ska även lämnas om

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

2. sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret,

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

4. företagets verksamhet inom forskning och utveckling,

5. företagets filialer i utlandet,

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

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

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

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

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

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

2. exponering för prisrisker, kreditrisker, likviditetsrisker och kassa-flödesrisker.

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

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

Första stycket, andra stycket 2–5 samt tredje och fjärde styckena gäller inte mikroföretag.

Paragrafen innehåller vissa grundläggande bestämmelser om vad företagets förvaltningsberättelse ska innehålla. Övervägandena finns i avsnitt 4.4.13.

I det *femte stycket* undantas mikroföretag från skyldigheten att i förvaltningsberättelsen lämna upplysningar om företagets förväntade framtida utveckling, verksamhet inom forskning och utveckling och dess filialer i utlandet (andra stycket 3–5). Vidare undantas mikroföretag från kravet på upplysningar om användningen av finansiella instrument (tredje stycket) och hållbarhetsupplysningar (fjärde stycket). Eftersom mikroföretag hitintills har varit att betrakta som mindre företag, är det inte fråga om någon ändring i sak.

Därutöver undantas mikroföretag, till skillnad från mindre företag, från kraven på att det i förvaltningsberättelsen ska lämnas en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat (första stycket) samt upplysningar om väsentliga händelser under räkenskapsåret (andra stycket 2).

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

- a) lagstiftning som har tillkommit i enlighet med Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU, i lydelsen enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/102/EU, *eller på ett likvärdigt sätt*,

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

- c) redovisningsstandards som Europeiska kommissionen har bedömt som likvärdiga med internationella redovisningsstandards enligt b.

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

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

Första stycket gäller inte,

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

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

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

Paragrafen innehåller bestämmelser om undantag från skyldigheten att upprätta koncernredovisning. Övervägandena finns i avsnitt 6.

Förutsättningarna för att koncernredovisning inte ska behöva upprättas anges i första och andra styckena. En första förutsättning är, liksom hittills, att moderföretaget och dess samtliga dotterföretag omfattas av en koncernredovisning som upprättas av ett överordnat moderföretag (första stycket 1). Därutöver måste det överordnade moderföretagets koncernredovisning ha upprättats på något av de sätt som anges i punkterna a)–c). I *första stycket 2* a krävs att det överordnade moderföretagets koncernredovisning har upprättats och reviderats enligt lagstiftning som bygger på redovisningsdirektivet. Enligt det tillägg som införs i den punkten godtas också att det överordnade moderföretagets koncernredovisning har upprättats och reviderats på ett sätt som bedöms som likvärdigt med direktivet. Vad som avses med likvärdigt sätt får bedömas från fall till fall. För det fall Europeiska kommissionen har bedömt ett tredjelands redovisningsregler som likvärdiga med direktivet får kravet på likvärdighet anses uppfyllt. Men kravet på likvärdighet får vanligen också anses vara uppfyllt om det överordnade moderföretaget upprättar sin koncernredovisning enligt International Financial Reporting Standards (IFRS) eller andra därmed jämförbara standarder som har vunnit internationell acceptans.

4 §

Koncernredovisningen ska bestå av

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

Koncernredovisningen ska även innehålla en kassaflödesanalys, om

1. moderföretagets eller något av dotterföretagens överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,

2. moderföretagets eller något av dotterföretagens överlåtbara värdepapper handlas genom en MTF-plattform,

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

4. koncernen uppfyller mer än ett av följande villkor:

- a) medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 250,
 - b) koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 280 miljoner kronor,
 - c) koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 550 miljoner kronor.
- Vid tillämpningen av andra stycket 4 b och c gäller 1 kap. 3 § andra stycket.

Paragrafen innehåller bestämmelser om vad som ska ingå i en koncernredovisning. Frågan behandlas i avsnitt 4.5.10.

Genom det nya *andra stycket* begränsas kretsen av moderföretag som måste ha med en kassaflödesanalys i sin koncernredovisning. Kravet på kassaflödesanalys gäller endast i vissa uppräknade fall. Det första av dessa är när moderföretagets eller något av dotterföretagens överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (punkten 1), det andra när något av dessa företags överlåtbara värdepapper handlas på en MTF-plattform (punkten 2). Begreppet MTF-plattform definieras i 1 kap. 4 b § lagen om värdepappersmarknaden. Med MTF-plattform förstås ett multilateralt system inom EES som sammanför flera tredjeparters köp- och säljintressen i finansiella instrument – inom systemet och i enlighet med icke skönsrättsliga regler – så att det leder till ett kontrakt. I Sverige finns det f.n. tre MTF-plattformar: Spotlight Stock Market, Nordic Growth Market och Nasdaq First North.

Ett tredje fall då koncernredovisningen måste innehålla en kassaflödesanalys är när något av dotterföretagen är ett sådant företag som avses i 1 kap. 1 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller 1 kap. 1 § lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag (ÅRFL), dvs. ett finansiellt företag. Detta gäller dock inte om företaget i stället ska upprätta koncernredovisning enligt ÅRFL.

Det fjärde fallet är när koncernen överskrider mer än ett av tre angivna delvärden. De angivna delvärdena motsvarar vad som i redovisningsdirektivet avgränsar kategorin medelstora koncerner.

Enligt det nya *tredje stycket* gäller elimineringsreglerna i 1 kap. 3 § andra stycket vid beräkningen av koncernens balansomslutning respektive nettoomsättning.

Moderbolag som på grund av att de har försäkringsdotterbolag är försäkringsholdingbolag ska upprätta koncernredovisning enligt

ÅRFL. Sådana bolag omfattas därmed inte av kravet på kassaflödesanalys (se 7 kap. 2 § ÅRFL).

14 §

En koncernredovisning ska, utöver det som följer av övriga bestämmelser i detta kapitel, innehålla noter med upplysningar som anges i 5 kap. 4–24 §§. Om koncernredovisningen avser en större koncern, ska den även innehålla noter med upplysningar som anges i 5 kap. 25–28 och 31–37 §§, 38 § första stycket och 39–49 §§. *Upplysningar enligt 5 kap. 47 och 48 §§ behöver dock lämnas endast i de fall som avses i 4 § andra stycket.*

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

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

Paragrafen behandlar vilka notupplysningar som en koncernredovisning ska innehålla. Övervägandena finns i avsnitt 4.5.7.

Enligt tillägget som görs i *första stycket* behöver en koncernredovisning innehålla upplysningar om nettoomsättningens fördelning (5 kap. 47 §) och om ersättningar till revisorer och revisionsföretag (5 kap. 48 §) endast om förhållandena är sådana som sägs i 4 § andra stycket.

10.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag

2 kap.

2 §

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

- 1 § om årsredovisningens delar,
- 2 § om överskådlighet och god redovisningssed,
- 3 § om rättvisande bild,
- 3 a § om väsentlighet,
- 4 § om andra grundläggande redovisningsprinciper,
- 5 § om form m.m.,

6 § om valuta, och

7 § första och femte–åttonde styckena om årsredovisningens under-tecknande och datering.

I årsredovisningen ska det alltid ingå en kassaflödesanalys enligt 2 kap. 1 § andra stycket årsredovisningslagen.

I paragrafen anges vilka bestämmelser i årsredovisningslagen om årsredovisningens innehåll som ska tillämpas av kreditinstitut och värdepappersbolag. Frågan behandlas i avsnitt 4.5.10.

Innebörden av det nya *andra stycket* är att kreditinstitut och värdepappersbolag alltid ska upprätta en kassaflödesanalys. För att en sådan skyldighet ska föreligga krävs alltså inte att företaget omfattas av någon av punkterna i 2 kap. 1 § andra stycket ÅRL.

7 kap.

2 §

Följande bestämmelser om koncernredovisning i 7 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) ska tillämpas:

4 § om koncernredovisningens delar,

5 § om dotterföretag som ska omfattas av koncernredovisningen,

6 § om överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild,

7 § andra stycket om valuta,

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

9 § om innehav utan bestämmande inflytande,

10 § om balansdag,

12 § om enhetliga principer för koncernredovisningen och årsredovisningen,

13 § om elimineringar mellan koncernföretag,

15 § om förändringar i koncernens sammansättning,

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

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

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

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

31 a–31 e §§ om hållbarhetsrapport för koncernen.

I koncernredovisningen ska det alltid ingå en kassaflödesanalys enligt 7 kap. 4 § andra stycket årsredovisningslagen.

Vid tillämpningen av 7 kap. 31 b § årsredovisningslagen ska kreditinstitut som är permanent underställda ett centralt organ som övervakar dem på de villkor som anges i artikel 10 i förordning (EU) nr 575/2013 anses som dotterföretag till det centrala organet.

I paragrafen anges vilka bestämmelser i årsredovisningslagen om koncernredovisningens innehåll som ska tillämpas av kreditinstitut och värdepappersbolag. Frågan behandlas i avsnitt 4.5.10.

Innebörden av det nya *andra stycket* är att kreditinstitut och värdepappersbolag som är moderföretag, samt sådana finansiella holdingföretag som avses i 1 kap. 1 § andra stycket alltid ska upprätta en kassaflödesanalys, dvs. även om företaget inte omfattas av någon av punkterna i 7 kap. 4 § andra stycket ÅRL.

Det hittillsvarande andra stycket bildar ett nytt tredje stycke.

10.3 Förslaget till lag om ändring i lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag

7 kap.

2 §

Följande bestämmelser om koncernredovisning i 7 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) ska tillämpas:

- 2 och 3 a §§ om när koncernredovisning inte behöver upprättas,
- 4 § *första stycket* om koncernredovisningens delar,
- 5 § om dotterföretag som ska omfattas av koncernredovisningen,
- 6 § om överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild,
- 7 § andra stycket om valuta,
- 8 § första meningen om allmänna krav på koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen,
- 9 § om innehav utan bestämmande inflytande,
- 10 § om balansdag,
- 12 § om enhetliga principer för koncernredovisningen och årsredovisningen,
- 13 § om elimineringar mellan koncernföretag,
- 15 § om förändringar i koncernens sammansättning,
- 16 och 17 §§ om dotterföretag och vissa andra företag,
- 18–23 §§ om hur dotterföretag ska räknas in i koncernredovisningen,
- 25–30 §§ om hur andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag ska räknas in i koncernredovisningen,
- 31 § andra och tredje styckena om koncernens system för intern kontroll och riskhantering, och

31 a–31 e §§ om hållbarhetsrapport för koncernen.

Det som sägs i första stycket om 7 kap. 31 a–31 e §§ årsredovisningslagen gäller inte tjänstepensionsaktiebolag, ömsesidiga tjänstepensionsbolag och tjänstepensionsföreningar. Det gäller inte heller andra finansiella holdingföretag än sådana som bedrivs i den form som avses i 6 kap. 10 § årsredovisningslagen. Vid tillämpningen av 7 kap. 31 b § årsredovisningslagen ska för-

säkringsföretag, som ingår i en grupp och omfattas av grupp tillsyn enligt 19 kap. försäkringsrörelselagen (2010:2043), behandlas som dotterföretag till den gruppens moderföretag.

I paragrafen anges vilka bestämmelser i ÅRL om koncernredovisningens innehåll som ska tillämpas av försäkringsföretag. Frågan behandlas i avsnitt 4.5.10.

I första stycket görs en följdändring med anledning av att 7 kap. 4 § 5 ÅRL bryts ut till ett nytt stycke. Någon ändring i sak är inte avsedd.

10.4 Förslaget till lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551)

9 kap.

13 §

Minst en revisor som bolagsstämman utsett ska vara auktoriserad revisor, om

1. bolaget uppfyller mer än ett av följande villkor:
 - a) medelantalet anställda i bolaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
 - b) bolagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 55 miljoner kronor,
 - c) bolagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 110 miljoner kronor, eller
2. bolagets aktier, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

I paragrafen, som gäller både privata aktiebolag och publika aktiebolag, anges när ett aktiebolag ska ha en auktoriserad revisor.

I punkten 1 ändras det gränsvärde som avgör huruvida bolagets revisor – eller, om det finns flera revisorer, någon av dessa – ska vara auktoriserad. Ändringen innebär att delvärdena för balansomslutning och nettoomsättning höjs till samma nivåer som enligt förslaget ska användas i 1 kap. 3 § ÅRL för att skilja mindre och större företag åt.

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 vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
2. koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 55 miljoner kronor,
3. koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 110 miljoner kronor.

Vid tillämpningen av första stycket 2 och 3 ska fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst.

Paragrafen innehåller bestämmelser om när ett moderbolag i en koncern ska ha en auktoriserad revisor.

För ett moderbolag gäller att en auktoriserad revisor alltid ska utses, om antalet anställda i koncernen samt koncernens balansomslutning och nettoomsättning når upp till de nivåer som gäller för aktiebolag i allmänhet (se 13 §). Nivåerna för balansomslutning och nettoomsättning höjs på samma sätt som i 13 §. Genom höjningen kommer gränsvärdet att överensstämma med det gränsvärde för större företag som enligt förslaget används i 1 kap. 3 § ÅRL för att skilja större och mindre koncerner åt.

10.5 Förslaget till lag om ändring i lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar

8 kap.

14 §

Minst en revisor ska vara auktoriserad revisor, om föreningen uppfyller minst två av följande villkor:

1. medelantalet anställda i föreningen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
2. föreningens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 55 miljoner kronor,
3. föreningens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 110 miljoner kronor.

För en förening som omfattas av första stycket får Bolagsverket besluta att det i stället för en auktoriserad revisor får utses en viss godkänd revisor. Förutsättningar för detta är att den godkända revisorn är revisor i föreningen och att det finns särskilda skäl. Vid bedömningen av om det finns särskilda skäl ska revisorns kompetens och erfarenhet av föreningen beaktas särskilt. Beslutet ska tidsbegränsas och får avse högst fem år.

Paragrafen innehåller bestämmelser om när revisorn i en ekonomisk förening ska vara auktoriserad. Så är fallet om föreningen överskrider mer än ett av tre i lagen angivna delvärden avseende antal anställda, balansomslutning och nettoomsättning.

Genom ändringen höjs delvärdena avseende balansomslutning och nettoomsättning på samma sätt som i fråga om aktiebolag, se 9 kap. 13 § aktiebolagslagen (2005:551).

15 §

Bestämmelserna i 14 § tillämpas även på en moderförening i en koncern, om koncernen uppfyller minst två av följande villkor:

1. medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
2. koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 55 miljoner kronor,
3. koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 110 miljoner kronor.

Vid tillämpningen av första stycket 2 och 3 ska fordringar och skulder mellan koncernföretag och internvinster elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag samt för förändring av internvinst.

Paragrafen innehåller bestämmelser om när revisorn i en moderförening i en koncern ska vara auktoriserad.

För en moderförening gäller enligt 14 § att en auktoriserad revisor alltid ska utses, om koncernen överskrider mer än ett av de delvärden som gäller för föreningar i allmänhet. Ändringen innebär att delvärdena avseende balansomslutning och nettoomsättning höjs på motsvarande sätt som i den paragrafen.

10.6 Förslaget till lag om ändring i stiftelselagen (1994:1220)

4 kap.

4 §

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

Minst en revisor ska vara auktoriserad revisor, om stiftelsen uppfyller mer än ett av följande villkor:

1. medelantalet anställda i stiftelsen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
2. stiftelsens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 55 miljoner kronor,
3. stiftelsens redovisade nettoomsättning med tillägg av bidrag, gåvor och andra liknande intäkter har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 110 miljoner kronor.

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

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

2. stiftelsen och de övriga koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 55 miljoner kronor,

3. stiftelsens och de övriga koncernföretagens redovisade nettoomsättning med tillägg av bidrag, gåvor och andra liknande intäkter som stiftelsen har fått har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 110 miljoner kronor.

Vid tillämpningen av tredje stycket 2 och 3 ska fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst.

För en stiftelse som omfattas av andra eller tredje stycket får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer i ett enskilt fall besluta att det i stället för en auktoriserad revisor får utses en viss godkänd revisor. Ett sådant beslut gäller i högst fem år.

Paragrafen innehåller bestämmelser om när en stiftelse ska ha en godkänd eller auktoriserad revisor.

Enligt *andra stycket* måste stiftelsen ha minst en auktoriserad revisor om den överskrider mer än ett av tre delvärden, avseende antal anställda, balansomslutning och nettoomsättning. Ändringen innebär att delvärdena för balansomslutning och nettoomsättning höjs på samma sätt som i fråga om aktiebolag, se 9 kap. 13 § aktiebolagslagen (2005:551).

I *tredje stycket* finns liknande bestämmelser om när moderstiftelsen i en koncern måste ha en auktoriserad revisor. Ändringen innebär att de där angivna delvärdena avseende balansomslutning och nettoomsättning för koncernen höjs på motsvarande sätt som i andra stycket.

10.7 Förslaget till lag om ändring i bokföringslagen (1999:1078)

6 kap.

1 §

Företag som tillhör någon eller några av följande kategorier ska för varje räkenskapsår avsluta bokföringen med en årsredovisning och offentliggöra den enligt 2 §:

1. aktiebolag,

2. ekonomiska föreningar,
 3. handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare,
 - 3 a. grupperingar enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1082/2006 av den 5 juli 2006 om en europeisk gruppering för territoriellt samarbete (EGTS),
 - 3 b. konsortier enligt rådets förordning (EG) nr 723/2009 av den 25 juni 2009 om gemenskapens rättsliga ram för ett konsortium för europeisk forskningsinfrastruktur (Eric-konsortium),
 - 3 c. europeiska politiska partier och europeiska politiska stiftelser enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU, Euratom) nr 1141/2014 av den 22 oktober 2014 om stadgar för och finansiering av europeiska politiska partier och europeiska politiska stiftelser,
 4. företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag,
 5. stiftelser som är bokföringsskyldiga enligt denna lag, dock inte stiftelser som får använda sina tillgångar uteslutande till förmån för medlemmar av en viss eller vissa släkter och som är bokföringsskyldiga endast på grund av 2 kap. 3 § första stycket,
 6. företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:
 - a) medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
 - b) företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 55 miljoner kronor,
 - c) företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 110 miljoner kronor,
 7. företag som är moderföretag i en koncern vilken uppfyller mer än ett av följande villkor:
 - a) medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
 - b) koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 55 miljoner kronor,
 - c) koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 110 miljoner kronor,
 8. företag som har licens enligt spellagen (2018:1138), dock inte sådana företag med licens enligt 6 kap. spellagen vars balansomslutning för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren inte uppgått till 5 miljoner kronor.
- Vid tillämpningen av första stycket 7 b och c ska fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst.

Paragrafen innehåller bestämmelser om vilka företag som ska avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning.

Av paragrafen framgår att vissa typer av företag, t.ex. aktiebolag och ekonomiska föreningar, alltid ska avsluta sin bokföring med en årsredovisning, medan övriga företag behöver avsluta bokföringen

med en sådan endast om de storlekskriterier som ställs upp i paragrafen är uppfyllda. Genom ändringarna av första stycket 6 och 7 anpassas där angivna delvärden avseende balansomslutning och nettoomsättning till de nivåer som anges i 1 kap. 3 § ÅRL.

Ändringen påverkar även vilka företag som enligt revisionslagen (1999:1079) behöver ha minst en auktoriserad revisor (se 12 § tredje stycket den lagen).

Särskilda yttranden

Särskilt yttrande av experten Claes Eriksson

Yttrande

Enligt min uppfattning bör inte kategorin mikroföretag införas i årsredovisningslagen. Jag är inte på något vis mot att det förenklas för företagen och i synnerhet inte för de allra minsta. Enligt min uppfattning medför däremot de ändringar som föreslås för mikroföretagen ingen reell förenkling. Alldeles för få företag kommer att spara för lite tid för att det ska kunna vägas upp av analysen om företaget faktiskt är ett mikroföretag. De föreslagna förenklingarna riskerar dessutom att leda till att intressenter av företagens årsredovisningar undanhålls väsentlig information.

Motivering

I kommittédirektivet (Dir. 2025:49) anges att det, mot bakgrund av regeringens och EU:s allmänna övergripande ambition att minska företagets regelbörda, finns skäl att överväga frågan om mikroföretag ska föras in som en särskild kategori i årsredovisningslagen. Tidigare har också EU-kommissionen bedömt att de förenklingsmöjligheter för mikroföretag som finns i redovisningsdirektiven kan innebära betydande besparingar för europeiska företag. I en tidigare utredning (betänkandet En översyn av årsredovisningslagarna SOU 2015:8) har införandet av kategorin mikroföretag föreslagits. Betänkandet ledde dock aldrig till lagstiftning.

Mot bakgrund av formuleringarna i utredningsdirektiven är det svårt att motivera att kategorin mikroföretag inte ska införas i svensk lagstiftning. Det torde närmast vara så att utredaren borde föreslå att alla möjligheter till förenkling för mikroföretagen ska införas i

svensk lag. Det gör inte utredaren bland annat med anledning av att det inte bedöms vara reella förenklingar, samt att det inte går av skatteskal (bedömningar jag delar). De ändringar som föreslås blir därför begränsade jämfört med de möjligheter direktivet ger. Jag menar att de förändringar som föreslås inte ger någon reell besparing i tid för mikroföretagen.

Ett annat skäl att inte införa de föreslagna förenklingarna är att viss information som inte behöver lämnas kan ha stor betydelse för intressenterna. För att årsredovisningen verkligen ska ge en korrekt bild ser jag det närmast som nödvändigt att till exempel väsentliga händelser under och efter räkenskapsåret lämnas. Jag menar att den administrativa lättningen för företagen inte står i proportion till värdet av den information som utelämnas för intressenterna.

Det ska också noteras att om ändringarna införs krävs bland annat uppdatering av företagens administrativa system, uppdatering av Bokföringsnämndens normering samt utbildningsinsatser av olika slag. Förutom att det arbetet knappast står i proportion till det fåtal förenklingar som föreslås riskerar det innebära initiala kostnader som med viss sannolikhet på ena eller andra sättet kommer att belasta företagen.

Reella förenklingar

Ska reella förenklingar införas för de minsta företagen räcker det enligt min uppfattning inte med att se över reglerna i årsredovisningslagen utan även annan lagstiftning måste ses över. Kanske måste till och med en ny företagsform skapas.

Det kan noteras att utredaren har övervägt tre olika gränsvärden för mikroföretag. Det lägsta gränsvärdet som presenteras i bilaga 4 stycke 1.2 skulle leda till att det närmast är ”hobbyföretag” som omfattas av förenklingarna. Det skulle möjligen öppna för reella förenklingar utan att intressentperspektivet åsidosätts väsentligen. Enligt min mening bör det utredas ytterligare och då i kombination med en översyn av skattereglerna.

Särskilt yttrande av experten Sofia Bildstein Hagberg

Utredningen har haft i uppdrag att ta ställning till om fler företags- och koncernkategorier ska införas i årsredovisningslagen. Om utredningen finner att kategorin mikroföretag bör införas ska även de tröskelvärden som ska definiera sådana företag föreslås. Bakgrunden till uppdraget är regeringens förenklingsagenda och ambitionen att minska företagens regelbörda. Att minska den administrativa bördan ska även ses som ett led i EU:s åtgärder för att stärka de europeiska företagens konkurrenskraft.

En naturlig utgångspunkt i en bedömning är enligt min uppfattning att de möjligheter till regellättnad som EU-rätten tillåter bör utnyttjas, såvida det inte finns särskilda skäl som talar emot detta. Att avstå från att utnyttja de undantagsmöjligheter som EU-rätten medger utgör enligt Implementeringsrådets definition en form av överimplementering.¹ Överimplementering av EU:s regelverk ökar regelbördan för svenska företag och innebär en negativ påverkan på Sveriges internationella konkurrenskraft.

Lättnader för mikroföretag

Utredningen föreslår att mikroföretag ska införas som en ny kategori i årsredovisningslagen samt att med mikroföretag ska avses ett företag som under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren har överskridit högst ett av gränsvärdena tre anställda, 1,5 miljoner kronor i balansomslutning och tre miljoner kronor i nettoomsättning.

Jag delar utredningens uppfattning att kategorin mikroföretag bör införas. Sverige bör dock, i likhet med våra nordiska grannländer, utnyttja de förenklingsmöjligheter som EU-rätten medger och tillämpa de högre gränsvärden för mikroföretag som anges i redovisningsdirektivet. Det innebär att ett mikroföretag enligt min uppfattning ska definieras som ett företag som under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren har överskridit högst ett av gränsvärdena tio anställda, 5 miljoner kronor i balansomslutning och tio miljoner kronor i nettoomsättning.

Utredningens argument för att inte använda direktivets gränsvärden, nämligen att mängden tillgänglig företagsinformation minskar

¹ Implementeringsrådets bedömning av hur arbetet med EU-rättsakter kan bedrivas och genomföras i svensk rätt – En första delrapport. Komm2026/00063, s. 10.

och att årsredovisningen förlorar i värde som beslutsunderlag, framstår enligt min uppfattning som alltför schematiska och otillräckligt underbyggda. Utredningen har inte heller presenterat någon närmare analys av konsekvenserna av att avvika från direktivets gränsvärden.

Med de gränsvärden som jag anser bör tillämpas skulle ytterligare cirka 150 000 företag kunna utnyttja de förenklingar som är tillgängliga för mikroföretag. Den svenska regleringen skulle dessutom överensstämma med de gränsvärden för mikroföretag som sedan tidigare tillämpas i Danmark, Norge och Finland.

Utredningen har även tagit ställning till vilka av de förenklingsregler för mikroföretag som redovisningsdirektivet erbjuder som bör införas i årsredovisningslagen. Utredningens avväganden har resulterat i ett förslag att mikroföretag ska undantas från krav på vissa tilläggsupplysningar. Utredningen föreslår vidare att mikroföretag ska undantas från skyldigheten att i förvaltningsberättelsen lämna upplysningar om väsentliga händelser under räkenskapsåret och en rättvisande översikt över företagets utveckling. I bedömningen av vilka förenklingsmöjligheter för mikroföretag som ska utnyttjas har utredningen beaktat dels behovet av information bland företagets intressenter, dels i vilken utsträckning som ett införande kan betraktas som en verklig förenkling och därmed i praktiken utgör en lättnad för det rapporterande företaget.

Jag delar utredningens bedömning att vissa av de möjligheter som redovisningsdirektivet erbjuder för mikroföretag inte i praktiken utgör en verklig administrativ lättnad för rapporterande företag. Jag anser dock att direktivets möjlighet att undanta mikroföretag från skyldigheten att upprätta en förvaltningsberättelse bör utnyttjas helt.

Mitt förslag innebär att mikroföretag, utöver de lättnader avseende förvaltningsberättelsens innehåll som utredningen föreslår, även skulle undantas från kravet på att lämna upplysningar om förhållanden som inte redovisas i balansräkningen, resultaträkningen eller noterna, men som är viktiga för bedömningen av utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat. Som utredningen konstaterar är sådana upplysningskrav som inte kan hämtas direkt ur bokföringen utan kräver att företaget gör bedömningar och analyser av olika slag särskilt betungande. Detta gäller i synnerhet för mindre företag. De bedömningar som krävs för att lämna upplysningen om förhållanden som inte redovisas i balansräkningen, resultaträkningen eller noterna innebär dessutom ett mått av subjektivitet. Detta kan påverka infor-

mationens kvalitet och möjligheten för en användare att dra slutsatser baserade på upplysningen. Jag anser att det motiverar att den möjlighet till förenkling som redovisningsdirektivet medger tillvaratas och att detta upplysningskrav slopas för mikroföretag.

Vad gäller de upplysningar som ett mikroföretag fortsatt behöver lämna enligt redovisningsdirektivet om förvärv och innehav av egna aktier bör ett mikroföretag ha möjlighet att i stället lämna dessa som not. Motsvarande bör gälla upplysningarna med associationsrättslig koppling om förslag till disposition av vinst eller förlust samt specifikation av förändringar i eget kapital.

Lättnader för medelstora företag

Jag delar utredningens bedömningar i fråga om vilka av de lättnader som redovisningsdirektivet erbjuder för medelstora företag som bör införas i årsredovisningslagen förutom vad avser innehållet i förvaltningsberättelsen.

Enligt redovisningsdirektivet kan medelstora företag undantas från kravet på att i förvaltningsberättelsen lämna upplysningar om icke-finansiella centrala resultatindikatorer som är relevanta för den aktuella verksamheten, inklusive information rörande miljö- och personalfrågor. Utredningen föreslår att detta informationskrav, som motsvaras av kravet i 6 kap. 1 § tredje stycket årsredovisningslagen på att förvaltningsberättelsen ska innehålla hållbarhetsupplysningar, ska behållas för medelstora företag. Jag anser att det finns goda skäl att ta bort detta krav.

Kravet på hållbarhetsupplysningar i förvaltningsberättelsen tillkom innan EU:s nu gällande och omfattande krav på hållbarhetsrapportering infördes. Dagens krav och en generell ökning av efterfrågan på hållbarhetsdata har medfört att trycket på aktörer i värdekedjorna att lämna information om hållbarhet har ökat. Detta har medfört en växande administrativ börda som har varit svår att hantera för många företag. För att motverka detta och för att främja en harmonisering av den data som efterfrågas har EU infört en standard för frivillig hållbarhetsrapportering. Mycket tyder på att många europeiska företag av motsvarande storlek som medelstora företag kommer att tillämpa den standarden. Hållbarhetsupplysningarna kommer därmed att göras tillgängliga som en del av en frivillig hållbarhets-

rapport, vilken kan lämnas som en del av förvaltningsberättelsen eller på annat sätt. Sverige bör anpassa regleringen till denna utveckling. Företag som lämnar hållbarhetsinformation på annat sätt än i förvaltningsberättelsen bör inte avkrävas en dubbelrapportering. Jag anser därför att medelstora företag bör undantas från kravet på att lämna hållbarhetsupplysningar i förvaltningsberättelsen.

Särskilt yttrande av experten Torbjörn Westman

Jag avstyrker förslaget att införa en kategori för mikroföretag i årsredovisningslagen (1995:554), ÅRL.

Min bedömning är att förslaget inte på ett tillräckligt övertygande sätt kan motiveras utifrån målsättningen att minska företagens administrativa börda. Samtidigt riskerar förslaget att öka regelverkets komplexitet samt att minska informationsvärdet i årsredovisningen för externa användare.

Utredningen föreslår att en särskild kategori för mikroföretag införs i ÅRL. Kategorin avses omfatta företag som inte överskrider mer än ett av följande gränsvärden: 3 miljoner kronor i nettoomsättning, 1,5 miljoner kronor i balansomslutning och 3 anställda, dvs. gränsvärden som motsvarar dagens regler om revisionsplikt för aktiebolag.

För dessa företag föreslås vissa lättnader i årsredovisningen, bland annat genom reducerade upplysningskrav och möjligheter att presentera balans- och resultaträkning i mer sammanfattad form.

Jag anser emellertid att de föreslagna lättnaderna inte innebär någon faktisk eller tillräckligt betydande administrativ förenkling. De uppgifter som föreslås kunna utelämnas ur årsredovisningen efterfrågas alltså av andra mottagare. Företagen kan därför komma att behöva ta fram och rapportera motsvarande information.

Mot denna bakgrund framstår förslaget snarare som en omfördelning av informationslämnande än som en verklig minskning av företagens administrativa börda. Ett grundläggande krav vid regelverkförenkling måste vara att den administrativa bördan faktiskt reduceras. En sådan effekt har inte visats.

Därutöver innebär införandet av en ny företagskategori ökade krav på anpassning av systemstöd, programvaror, vägledningar och utbildningsinsatser. Förslaget medför även ytterligare gränsdragningsfrågor och risker för felaktig tillämpning. Detta talar enligt min mening mot att införa en ny företagskategori i ÅRL.

Avslutningsvis delar jag ambitionen att minska företagens administrativa börda. Enligt min mening bör sådana åtgärder emellertid inriktas på att reducera dubbelrapportering och samordna informationsutbytet mellan myndigheter snarare än att minska informationsinnehållet i årsredovisningen.

Ett moderniserat system bör bygga på principen att företag endast ska behöva lämna samma uppgift en gång. Så länge motsvarande infor-

mationskrav kvarstår hos andra mottagare uppnås inte någon verklig förenkling genom de nu föreslagna ändringarna.

Mot denna bakgrund avstyrker jag införandet av kategorin mikroföretag.

Kommittédirektiv 2025:49

Oberoende granskning av hållbarhetsrapporter samt en översyn av befintliga företagskategorier i årsredovisningslagen

Beslut vid regeringssammanträde den 15 maj 2025

Sammanfattning

En särskild utredare ska ta ställning till vissa redovisningsrättsliga frågor i syfte att skapa större flexibilitet för företagen, minska deras administrativa börda samt förbättra deras möjligheter till konkurrens och tillväxt. I uppdraget ingår möjligheter att föreslå redovisningsrättsliga lättnader för vissa företag, i enlighet med den förenklingsagenda som såväl regeringen som EU bedriver.

Utredaren ska bland annat

- belysa för- och nackdelarna med en ordning som tillåter oberoende granskare av hållbarhetsrapporter,
- ta ställning till om det finns ett behov av att införa en ordning som tillåter oberoende granskare av hållbarhetsrapporter
- analysera och ta ställning till om det finns ett behov av fler företags- och koncernkategorier i årsredovisningslagen,
- ta ställning till om tröskelvärdena i årsredovisningslagen bör höjas,
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Uppdraget ska redovisas senast den 29 maj 2026.

Uppdraget att bedöma om andra än revisorer ska få granska hållbarhetsrapporten

Nya regler om företagens hållbarhetsrapportering ställer ökade krav på granskning av företagen

I juli 2024 trädde nya regler om företagens hållbarhetsrapportering i kraft. Lagändringarna, som är ett genomförande av Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2022/2464 av den 14 december 2022, innebär en utvidgning av det tidigare gällande regelverket om företagens hållbarhetsrapportering, både vad gäller kraven på information och kretsen företag som omfattas av kraven. En nyhet med de nya reglerna är att det ställs krav på att hållbarhetsrapporten granskas av en revisor. I Sverige är det auktoriserade revisorer som kommer i fråga för uppdraget. Direktivet ger dock möjlighet för medlemsstaterna att tillåta även s.k. oberoende leverantörer av kvalitetsgranskningstjänster (oberoende granskare) att granska företagens hållbarhetsrapporter. En sådan granskare definieras, enligt direktivet, som ett organ för bedömning av överensstämmelse som har ackrediterats för kvalitetsgranskning i enlighet med EU-förordningen om ackreditering och marknadskontroll. Om oberoende granskare tillåts att granska företagens hållbarhetsrapporter ska även sådana granskare från andra medlemsstater få utföra granskning av hållbarhetsrapporter i medlemsstaten.

Sverige valde i samband med genomförandet av direktivet att inte tillvarata möjligheten till oberoende granskning av hållbarhetsrapporter, eftersom frågan behövde föregås av ytterligare utredning och analys (prop. 2023/24:124 s. 170).

Ska oberoende kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapporter tillåtas?

De nya reglerna om hållbarhetsrapportering har ökat företagens regelbörda och innebär även att företagens kostnader ökar för gransknings- och revisionstjänster. En rimlig utgångspunkt bör vara att företagen i den mån det är möjligt ska ges ett betydande mått av flexibilitet när det kommer till att efterleva regelverket, utan att regelefterlevnaden för den sakens skull eftersätts. Det kan därför ifrågasättas om en ordning där endast auktoriserade revisorer får granska hållbarhetsrapporter är den mest lämpliga ordningen. I betänkandet Nya regler

om hållbarhetsredovisning (SOU 2023:35) ansåg utredningen att det för närvarande inte fanns skäl att föreslå att andra än auktoriserade revisorer skulle få granska hållbarhetsrapporter. Bland de omständigheter som framhölls till stöd för detta ställningstagande lyftes särskilt att ett tillåtande av oberoende granskare skulle föranleda ett separat och tämligen komplext system för utbildning och tillsyn av dessa aktörer, vilket även kunde förväntas medföra ökade kostnader för myndigheter och företag. Utredningen framhöll vidare att det skulle krävas betydande ändringar i den associationsrättsliga lagstiftningen samt att regelverket skulle bli svåröverskådligt. När betänkandet remitterades var emellertid ett flertal remissinstanser, däribland Konkurrensverket, Svenskt Näringsliv, Företagarna, Svensk Försäkring och Nasdaq, positivt inställda till möjligheten att införa oberoende granskning av hållbarhetsrapporter eller åtminstone för möjligheten att låta frågan genomgå en förnyad översyn. Det kan vidare noteras att såväl Frankrike som Spanien tillåter oberoende granskare av hållbarhetsrapporter. Oberoende kvalitetsgranskning är sedan tidigare etablerat internationellt och den standard för granskning av hållbarhetsrapporter som håller på att arbetas fram av International Auditing and Assurance Standards Board och International Ethics Standards Board for Accountants, ISSA 5000, är professionsneutral och avsedd att kunna tillämpas av såväl revisorer som andra granskare.

De utökade kraven på granskning av hållbarhetsrapporter samt den större krets av företag som efter genomförandet av direktivet träffas av regelverket innebär att efterfrågan på granskningstjänster kommer att öka. Samtidigt minskar antalet revisorer i Sverige. En ökad efterfrågan på en krympande marknad kommer ofrånkomligen att påverka priset för revisionstjänster. En struktur som enbart tillåter auktoriserade revisorer att granska hållbarhetsrapporter riskerar vidare att öka den koncentration som redan råder på marknaden för revisionstjänster. Det medför att mindre aktörer kan få svårt att konkurrera om uppdrag hos företag som behöver granskning av både finansiell rapportering och hållbarhetsrapportering. Det finns en risk att företagen föredrar ett revisionsföretag som kan granska både den finansiella rapporten och hållbarhetsrapporten, till nackdel för de mindre revisionsföretagen.

Det kan i sammanhanget påpekas att risken för en ytterligare koncentration på revisionsmarknaden är en aspekt som lyfts redan i skälen till direktivet. Där anges det samtidigt att en sådan koncentra-

tion skulle kunna äventyra revisorernas opartiskhet och självständighet och öka revisionsavgifterna eller avgifterna i samband med granskning av hållbarhetsrapporten. För att motverka de förmodade effekterna av en ytterligare koncentration på revisionsmarknaden och för att skapa en öppnare och mer diversifierad revisionsmarknad angavs att medlemsstaterna bör tillåtas att godkänna oberoende leverantörer av granskningstjänster. Det angavs även vara en förutsättning för en framgångsrik tillämpning av direktivet. (Se skäl 61 i direktivet).

Utöver frågor om konkurrens och kostnaden för gransknings-tjänster får det även anses vara viktigt att bygga upp granskningskompetens om hållbarhet. Behovet av kompetensuppbyggnad hos svenska företag och organisationer är omfattande och växande, inte minst till följd av att EU under en kort tid har infört en rad nya och omfattande regelverk. Ett sätt att skapa kompetensuppbyggnad kan vara att öppna för en marknad där aktörer som har kompetens i hållbarhetsfrågor kan bedriva granskningsverksamhet som självständiga uppdrag. Det finns även ett flertal aktörer som är både villiga och lämpade att tillhandahålla oberoende granskningstjänster. Exempel på sådana aktörer är ingenjörer och naturvetare, vilkas kompetens bättre skulle kunna tillvaratas om de tilläts granska hållbarhetsrapporter. Även andra professioner kan givetvis komma i fråga.

Det finns därför ett behov av att göra en översyn av det befintliga regelverket som för närvarande endast tillåter auktoriserade revisorer att granska hållbarhetsrapporter. Syftet med översynen är att analysera och ta ställning till om en ordning där oberoende granskare av hållbarhetsrapporter tillåts bör införas i Sverige. Även om de nya reglerna om hållbarhetsrapportering inte har varit gällande under någon längre tid får det anses angeläget att en översyn sker redan nu för att oberoende granskare ska kunna konkurrera med befintliga aktörer på revisionsmarknaden utifrån liknande förutsättningar.

Granskningen av hållbarhetsrapporter spelar en viktig roll för att säkerställa att informationen i rapporterna är tillförlitlig och att den tydligt kopplar till den finansiella redovisningen. Frågan vem som ska vara behörig att granska hållbarhetsrapporter har därför stor betydelse. Det är viktigt att ett system med oberoende granskare inte medför att hållbarhetsrapporten håller lägre kvalitet eller i intressenternas ögon framstår som mindre viktig än den finansiella rapporten. En annan risk är att sammankopplingen av hållbarhetsrapporten med den finansiella rapporten kan fungera sämre om den som granskar

hållbarhetsrapporteringen inte har kompetens inom granskning av finansiell rapportering. Utredaren ska särskilt beakta dessa risker.

En ordning med oberoende granskare kommer även att kräva att det finns ett system för utbildning, ackreditering, examination, fortbildning, oberoende, system för kvalitetskontroll, val och entledigande av granskarna, rapporteringsskyldighet, utredningar och sanktioner samt organisation av arbetet och tillsyn över dessa aktörer. Ordningen kommer även att kräva ett flertal associationsrättsliga lagändringar. För att systemet inte ska verka förtroendeskadligt och motverka syftet med hållbarhetsrapporteringen bör dessa frågor belysas grundligt.

Utredaren ska därför

- belysa för- och nackdelarna med en ordning som tillåter oberoende granskare av hållbarhetsrapporter,
- analysera och ta ställning till om det finns ett behov att införa en ordning som tillåter oberoende granskare av hållbarhetsrapporter, analysera och lämna förslag på ett system för hur krav på oberoende granskare motsvarande de som ställs på auktoriserade revisorer i fråga om bland annat utbildning, fortbildning och tillsyn ska utformas samt vem som ska ansvara för angivna uppgifter,
- identifiera och redogöra för vilka ändringar som behöver göras i den redovisningsrättsliga och associationsrättsliga lagstiftningen, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Uppdraget att utreda om ytterligare företags- och koncernkategorier bör införas i årsredovisningslagen

Företag och koncerner delas in som större och mindre i årsredovisningslagen

Företagens årsredovisning fyller en väsentlig funktion i samhället som informationskälla för företagens intressenter. Det är således viktigt att årsredovisningen ger en rättvisande bild av företagens ekonomiska ställning. Årsredovisningslagen (1995:1554) styr vad en årsredovisning ska innehålla och vilken information som företagen ska lämna i denna. Det har dock inte funnits skäl att ställa samma krav på alla företag i fråga om årsredovisningens innehåll och utformning.

Årsredovisningslagen delar i dag in företagen i de två kategorierna större respektive mindre företag. Ett företag definieras som större om det har överlåtbara värdepapper upptagna för handel på en reglerad marknad eller en 6 (13) motsvarande marknad utanför EES. Ett företag är även större om det uppfyller vissa i lagen angivna tröskelvärden. Som mindre företag definieras sådana företag som inte utgör större företag. Även koncerner delas in i större och mindre koncerner.

Vilken kategori ett företag tillhör har betydelse för vilka bestämmelser i årsredovisningslagen som det ska tillämpa, till exempel avseende tilläggsupplysningar, möjligheten att använda sig av förkortad balans- och resultaträkning samt skyldigheten att upprätta en kassaflödesanalys. Även för större och mindre koncerner finns det skillnader mellan vilka bestämmelser i årsredovisningslagen som ska tillämpas.

Reglerna i årsredovisningslagen är präglade av EU-rätten och grundar sig till stor del på det fjärde och det sjunde bolagsrättsliga direktivet. Dessa direktiv ersattes under 2013 av Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG och om upphävande av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG (redovisningsdirektivet).

Årsredovisningslagens kategorisering av företag tillkom 2007 och utformades med förebild i de gränsvärden som återfanns i det fjärde bolagsrättsliga direktivet. Genom EU-rätten möjliggjordes en indelning av företag i tre olika kategorier. Regeringen övervägde hur många företagskategorier som borde finnas och om det fanns ett behov av tre kategorier. Eftersom det inte ansågs finnas något sådant behov föreslog regeringen i stället en indelning i två kategorier, mindre och större företag (prop. 2005/06:116 s. 83).

Redovisningsdirektivet innehåller fem företagskategorier: företag av allmänt intresse, stora företag, medelstora företag, små företag och mikroföretag. Direktivet innehåller även kategorierna stora koncerner, medelstora koncerner och små koncerner. Direktivet innehåller regellättnader för mikroföretag och små företag i förhållande till de andra företagskategorierna. Även vad gäller medelstora företag innehåller direktivet särskilda regler som innebär lättnader i förhållande till vad som gäller för stora företag. Medlemsstaterna är dock oförhindrade att låta medelstora företag följa samma regler som ska gälla för stora företag.

Vid genomförandet av redovisningsdirektivet behölls indelningen i större och mindre företag i årsredovisningslagen. I förarbetena anfördes att det nya direktivet inte gav anledning till att göra en annan bedömning i frågan om kategorierna än vad som tidigare gjorts. Det angavs att även om indelningen i företagskategorier hade blivit tydligare i det nya direktivet, var det fortfarande små materiella skillnader på de informationskrav som direktivet ställde på kategorierna medelstora respektive stora företag (prop. 2015/16:3 s. 131 f.).

Inte heller i fråga om koncerner föranledde genomförandet av redovisningsdirektivet några ändringar i årsredovisningslagen.

Skillnaderna mellan olika företagskategorier i redovisningsdirektivet

Det som i årsredovisningslagen benämns som mindre företag motsvarar vad som i redovisningsdirektivet utgör små företag och mikroföretag. Kategorin större företag i årsredovisningslagen motsvarar i sin tur såväl medelstora som stora företag. Även företag av allmänt intresse ryms inom den kategorin. Även om de största skillnaderna i direktivet i fråga om regellättnader utgörs av de krav som kan ställas på små företag i förhållande till andra företag, innehåller direktivet även regellättnader för medelstora företag i förhållande till stora företag samt för mikroföretag i förhållande till små företag. Vilken kategori ett företag hör till avgörs genom tröskelvärden som anges i redovisningsdirektivet. Redovisningsdirektivets bestämmelser om vilka krav som kan ställas på små företag är tvingande för medlemsstaterna. Direktivets regellättnader har därför influtit i årsredovisningslagen i samband med att direktivet genomfördes. Även de särskilda reglerna för medelstora företag är tvingande för medlemsstaterna, med den skillnaden att de tvingande inslagen rör hur stora regellättnader som kan tillåtas för de medelstora företagen. Medlemsstaterna har därför varit oförhindrade att låta medelstora företag följa samma regler som ska gälla för stora företag som genomgående är minst lika långtgående som reglerna för medelstora företag. En medlemsstat kan därför låta bli att införa företagskategorin medelstora företag i nationell rätt om den i stället utformar definitionen av stora företag så att den inkluderar också de företag som enligt direktivet är att anse som medelstora.

Det ska dock framhållas att direktivet medger att medlemsstaterna tillåter att medelstora företag i flera avseenden tillämpar enklare regler än vad som gäller för stora företag. Sålunda medger direktivet att medlemsstaterna tillåter medelstora företag att upprätta resultaträkningar i förkortad form. Direktivet ger också medlemsstaterna möjlighet att begränsa kraven på upplysningar om närståendetransaktioner i medelstora företag jämfört med vad som gäller för stora företag. Vidare behöver vissa upplysningskrav om till exempel nettoomsättningens fördelning överhuvudtaget inte tillämpas på medelstora företag.

I betänkandet Genomförande av EU:s nya redovisningsdirektiv (SOU 2014:22), som föregick genomförandet av direktivet, föreslog utredningen att Sverige även skulle införa kategorin medelstora företag. Utredningen bedömde att en ordning där medelstora företag skulle inkluderas i definitionen av stora företag skulle leda till att det i några avseenden ställdes allt för långtgående krav på de medelstora företagen. Utredningen framhöll vidare att ett av direktivets syften var att minska företagens administrativa börda. Utredningens förslag ledde dock inte till lagstiftning.

Närmare om mikroföretag

Redovisningsdirektivet innehåller även företagskategorin mikroföretag. Direktivet ger Sverige möjlighet men inte skyldighet att införa en ordning där mikroföretagen endast behöver upprätta översiktliga balans- och resultaträkningar samt lämna ett begränsat antal notupplysningar. Direktivet överlåter åt medlemsstaterna att bestämma avgränsningen av mikroföretagen. Det finns dock vissa gränsvärden som ett mikroföretag storleksmässigt inte får överskrida. Bestämmelserna om mikroföretag får heller inte tillämpas på investmentföretag och finansiella holdingbolag eller på sådana företag som direktivet eller medlemsstaterna själva pekar ut som företag av allmänt intresse. I betänkandet En översyn av årsredovisningslagarna (SOU 2015:8) föreslog utredningen att Sverige skulle införa mikroföretag som företagskategori och att mikroföretagen storleksmässigt skulle avgränsas med hänsyn till balansomslutning, nettoomsättning och medelantal anställda. Utredningens förslag ledde aldrig till lagstiftning.

Bör kategoriindelningen i årsredovisningslagen ändras?

Den indelning av företagskategorier som återfinns i redovisningsdirektivet är förvisso inte tvingande för medlemsstaterna. Medlemsstaterna är endast tvungna att följa direktivet i vissa delar, till exempel i fråga om att högre krav inte får ställas på små företags årsredovisning än vad direktivet medger. Det kan dock ifrågasättas om de skäl som låg bakom regeringens ställningstagande att inte införa medelstora företag som en kategori i årsredovisningslagen fortfarande gör sig gällande med samma styrka.

Även om de regellättnader som direktivet möjliggör för medelstora företag inte är lika betydande som de för små företag, får det ändå antas att de regellättnader som tillåts för medelstora företag skulle kunna minska såväl kostnader som administration för de berörda företagen. Omfattningen av den administrativa bördan utgör en viktig faktor när det kommer till företagens konkurrenskraft och deras möjligheter att växa. Det kan till exempel inte uteslutas att det mer komplexa regelverk som väntar de små företag som befinner sig på gränsen till när de kommer att utgöra större företag verkar hämmande på företagets tillväxt.

Regeringen driver därtill en offensiv förenklingsagenda och prioriterar åtgärder för att minska företagens regelbörda. Det ska vara enklare att starta, driva och utveckla företag i Sverige. Det kan mot bakgrund av den ambitionen ifrågasättas om inte alla möjligheter till regellättnader för företag bör tillvaratas. Att minska företagens administrativa bördor ligger även i linje med EU:s arbete i frågan om hur unionens konkurrenskraft kan stärkas. Det kan därför ifrågasättas om den rådande ordningen i årsredovisningslagen där medelstora företag omfattas av samma regelverk som större företag verkligen kan anses förenlig med regeringens och EU:s uttalade ambitioner och om ordningen fortfarande bör upprätthållas.

Det ska även noteras att medelstora företag i de flesta andra sammanhang snarare hanteras inom samma ramverk som små företag än inom det som gäller för stora företag. I lagen (2007:528) om värdepappersmarknaden skiljs exempelvis de små och medelstora företagen från de stora (se till exempel 1 kap.5 §). Även i lagen (2014:266) om energikartläggning i stora företag definieras stora företag enligt de tröskelvärden som återfinns i redovisningsdirektivet och vad som enligt direktivet utgör medelstora företag omfattas således inte av regel-

verket (se 2 §). Ytterligare ett exempel på en situation när medelstora företag inte behandlas som stora företag är när aktiebolag och koncerner är skyldiga att hållbarhetsrapportera. De gränsvärden som anges i 6 kap.10 § respektive 7 kap.31 a § årsredovisningslagen, för när skyldigheten att hållbarhetsrapportera inträder, motsvarar vad som enligt redovisningsdirektivet utgör gränsvärdena för stora företag respektive stora koncerner.

Här bör även nämnas begreppet SME (small and medium-sized enterprises) som omfattar vad som enligt redovisningsdirektivet utgör just små och medelstora företag. Det finns även olika EU-program till stöd för arbetet med frågor som rör just små och medelstora företag. Små och medelstora företag utgör 99 procent av alla företag i EU och utgör således en viktig beståndsdel i den samlade europeiska ekonomin. I de flesta sammanhang förhåller sig dessa företag till den storleksskategorisering som följer av redovisningsdirektivet och ett flertal rättsakter från EU förutsätter också att företag kategoriseras enligt direktivets tröskelvärden. Så kan även fortsättningsvis förväntas ske i framtida rättsakter. Att inte behöva förhålla sig till olika nationella regelverk vid sidan av de EU-rättsliga i fråga om vilken kategori ett företag ska tillhöra får anses vara i enlighet med såväl EU:s som medlemsstaternas förenklingsagenda samt deras målsättning att minska företagens administrativa börda.

Det står således klart att medelstora företag inte behandlas som stora företag i andra sammanhang. Mot den bakgrunden framstår det som mindre motiverat att medelstora företag ska omfattas av det regelverk som gäller för stora företag i årsredovisningslagen. Det finns därför skäl att göra en förnyad översyn i frågan om medelstora företag ska utgöra en särskild kategori i årsredovisningslagen.

Definitionen av större företag i årsredovisningslagen har även betydelse när det gäller hur straffrättsliga sanktioner mot företag ska bestämmas. För brott som begås i utövningen av näringsverksamhet kan företag åläggas företagsbot. Om brottet är allvarligt och har begåtts i ett större företag kan företaget åläggas en förhöjd företagsbot. Med större företag avses enskilda näringsidkare och juridiska personer som motsvarar de kriterier som anges i 1 kap.3 § första stycket 4 årsredovisningslagen (36 kap.25 § brottsbalken). Om definitionen av större företag i årsredovisningslagen bör ändras, finns det även skäl att analysera och ta ställning till vilka företag som bör omfattas av reglerna om förhöjd företagsbot.

Även i fråga om mikroföretag bör en översyn vidtas. Till skillnad från vad som gäller i fråga om medelstora företag saknas mikroföretag som kategori i svensk rätt, men definieras i redovisningsdirektivet. Mot bakgrund av regeringens och EU:s allmänna övergripande ambition att minska företagens regelbörda finns det även skäl att överväga frågan om mikroföretag ska föras in som en särskild kategori i årsredovisningslagen. Vad som främst talar emot lättnader i redovisningen för mikroföretag är det intresse som intressenter har av att kunna få en överblick av företagets ekonomiska ställning. Detta ska vägas mot den minskade administrativa börda som lättnader kommer att innebära för de berörda företagen. Dessa frågor har ingående behandlats i betänkandet En översyn av årsredovisningslagarna. Den förnyade översynen bör ta avstamp i betänkandet och de uttalanden som gjordes 2015 i de delar dessa fortfarande har aktualitet. Även risken för att ytterligare regellättnader kan innebära ökade möjligheter att använda företag i brottsliga syften ska beaktas.

Vad slutligen avser frågan om koncerner finns det även där, av de skäl som anges gällande företagskategorier, anledning att se över den befintliga indelningen i årsredovisningslagen.

Utredaren ska därför

- analysera och ta ställning till om det finns ett behov av att införa en ordning med fler företags- och koncernkategorier i årsredovisningslagen,
- belysa för- och nackdelarna med att införa ytterligare företags- och koncernkategorier i årsredovisningslagen, vilket även ska innefatta risken för att eventuella regellättnader kan innebära ökade möjligheter att företag används i brottsliga syften,
- i fråga om mikroföretag, om utredaren finner att en sådan kategori bör införas, även föreslå vilka tröskelvärden som ska användas för att definiera sådana företag,
- identifiera och redogöra för vilka ändringar som behöver göras i den redovisningsrättsliga och associationsrättsliga lagstiftningen, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

*Uppdraget att föreslå om tröskelvärdena för små
och mindre företag och koncerner ska höjas*

Den 17 oktober 2023 antogs Kommissionens delegerade direktiv (EU) 2023/2775 om ändring av Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU vad gäller ändring av storlekskriterier för mikroföretag, små och medelstora företag, stora företag eller koncerner som innebär att tröskelvärdena i redovisningsdirektivet justeras uppåt med 25 procent med anledning av inflationen. Direktivet genomfördes i svensk rätt på så sätt att tröskelvärdena för de företag som ska upprätta en hållbarhetsrapport höjdes. Lagändringen trädde i kraft den 1 juli 2024. 12 (13)

Av artikel 3.13 i redovisningsdirektivet följer att kommissionen, för att ta hänsyn till effekterna av inflationen, minst vart femte år genom delegerade akter ska se över och, om så är lämpligt, ändra de tröskelvärden som definierar vad som utgör små, medelstora och stora företag och koncerner i direktivets mening. De ändringar i redovisningsdirektivet som aktualiseras genom det delegerade direktivet som ändrar redovisningsdirektivet är föranledda av att den kumulerade inflationen uppgick till 24,3 procent i euroområdet och till 27 procent i hela unionen under en tioårsperiod från och med den 1 januari 2013 till och med den 31 mars 2023. Kommissionen har därför ansett det nödvändigt att ändra och avrunda uppåt de tröskelvärden som avses i redovisningsdirektivet med 25 procent med hänsyn till inflationen.

Justeringar av de monetära storlekskriterierna syftar inte till att fler företag ska få regellättnader utan att bibehålla den rådande ordningen och undvika en situation där framför allt mikroföretag och små företag på grund av inflationen omedvetet skulle bli föremål för de mer omfattande krav som gäller för större företag.

För svensk del gäller endast två olika storlekskategorier för företag och koncerner, nämligen mindre och större. Storlekskategorin har betydelse för vilka redovisningsregler i årsredovisningslagen som företaget eller koncernen behöver tillämpa. Tröskelvärdena i årsredovisningslagen reviderades senast 2010. Regeringen framhöll då särskilt att det är viktigt att svenska företag kan konkurrera och samverka med företag i jämförbara länder på lika villkor och den aktuella regleringen på redovisningsområdet därför inte bör vara mer långtgående än vad som följer av redovisningsdirektivet. (Se prop. 2009/10:204 s. 86–87.)

För att svenska företag fortsatt ska kunna konkurrera på lika villkor som företag i övriga EU ska utredaren föreslå hur möjligheten att höja tröskelvärdena i årsredovisningslagen bör utnyttjas. Förslaget ska utgå från de ställningstaganden och förslag som utredaren gör inom ramen för uppdraget att föreslå fler kategorier av företag och koncerner.

Utredaren ska därför

- ta ställning till om tröskelvärdena i årsredovisningslagen bör höjas, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Konsekvensbeskrivningar

Förslagets konsekvenser ska redovisas enligt vad som anges i kommittéförordningen (1998:1474) och förordningen (2024:183) om konsekvensutredningar. Utredaren ska allsidigt och grundligt belysa förslagets konsekvenser för det allmänna, näringslivet och andra intressenter. Utredaren ska vidare särskilt redogöra för de administrativa och ekonomiska konsekvenserna för företagen.

Kontakter och redovisning av uppdraget

Utredaren ska inhämta synpunkter och upplysningar från berörda myndigheter och organisationer. Utredaren ska vidare följa utvecklingen av Europaparlamentets och rådets direktiv om ändring av direktiven (EU) 2022/2464 och (EU) 2024/1760 vad gäller de datum från och med vilka medlemsstaterna ska tillämpa vissa krav avseende hållbarhetsrapportering och tillbörlig aktsamhet för företag (COM [2025] 80) samt kommissionens förslag till Europaparlamentets och rådets direktiv om ändring av direktiven 2006/43/EG, 2013/34/EU, (EU) 2022/2464 och (EU) 2024/1760 vad gäller vissa krav avseende företagens hållbarhetsrapportering och tillbörlig aktsamhet för företag i fråga om hållbarhet (COM [2025] 81). Vid utformning av författningsförslag ska utredaren ansluta till den systematik och terminologi som används i svensk rätt. De lösningar som föreslås ska i möjligaste mån ligga i linje med de principer som hittills legat till grund

för lagstiftningen på området. Förslagen ska utformas med hänsyn till företagens totala regelbörda, så att förslagen inte leder till högre administrativ belastning eller högre kostnader än vad som är nödvändigt.

Uppdraget ska redovisas senast den 29 maj 2026.

(Justitiedepartementet)

Kommittédirektiv 2025:110

Tilläggsdirektiv till Utredningen om oberoende granskning av hållbarhetsrapporter samt en översyn av befintliga företagskategorier i årsredovisningslagen (Ju 2025:11)

Beslut vid regeringssammanträde den 18 december 2025

Ändring i uppdraget

Regeringen beslutade den 15 maj 2025 kommittédirektiv om oberoende granskning av hållbarhetsrapporter samt en översyn av befintliga företagskategorier i årsredovisningslagen (dir. 2025:49). Utredaren ska ta ställning till vissa redovisningsrättsliga frågor i syfte att skapa större flexibilitet för företagen, minska deras administrativa börda samt förbättra deras möjligheter till konkurrens och tillväxt. I uppdraget ingår möjligheter att föreslå redovisningsrättsliga lättnader för vissa företag, i enlighet med den förenklingsagenda som såväl regeringen som EU bedriver.

Uppdraget utvidgas. Utredaren ska nu även föreslå hur det kommande EU-direktivet om ändring av vissa krav på företagens hållbarhetsrapportering och tillbörlig aktsamhet för företag i fråga om hållbarhet, i den del direktivet gäller ändringar i reglerna om företagens hållbarhetsrapportering, ska genomföras. Utredaren ska även ta ställning till om det finns behov av att vidta vissa ändringar i den redovisningsrättsliga lagstiftningen i syfte att möjliggöra ytterligare regelförenkling för företagen.

Utredningstiden förlängs. Uppdraget ska redovisas senast den 29 september 2026. Ett delbetänkande som avser genomförandet av EU-direktivet ska dock redovisas senast den 17 april 2026.

Uppdraget att föreslå hur EU:s direktiv om ändring i direktivet om företagens hållbarhetsrapportering ska genomföras

Den 27 februari 2025 lämnade Europeiska kommissionen ett förslag till Europaparlamentets och rådets direktiv om ändring av direktiven 2006/43/EG, 2013/34/EU, (EU) 2022/2464 och (EU) 2024/1760 vad gäller vissa krav avseende företagens hållbarhetsrapportering och tillbörlig aktsamhet för företag i fråga om hållbarhet. Förhandlingar om direktivet pågår och det förväntas antas inom kort.

Förslaget till ändringsdirektiv utgör en del av det s.k. Omnibus I-paketet, genom vilket flera befintliga rättsakter revideras i syfte att skapa ett enklare och lättare företagsklimat i enlighet med EU:s för-
enklingsagenda.

Direktivet om företagens hållbarhetsrapportering (CSRD) antogs i december 2022 med genomförande i svensk rätt under 2024. Jämfört med den tidigare EU-lagstiftningen om hållbarhetsrapportering ställer direktivet högre krav på informationsgivningen från de företag som omfattas, till exempel när det gäller den s.k. värdekedjan och utsläpp av växthusgaser. Kravet på att lämna en hållbarhetsrapport utvidgas till att omfatta bland annat små och medelstora företag som är börsnoterade, stora eller börsnoterade dotterföretag och vissa större filialer till tredjelandsföretag som har en betydande verksamhet inom EES. Rapporten ska granskas av en revisor.

Det ändringsdirektiv som nu förhandlas gällande företagens hållbarhetsrapportering förväntas innebära flera förändringar. Från att kravet på att lämna hållbarhetsrapport nu omfattar en betydande andel av de europeiska företagen kommer endast de allra största företagen att behöva hållbarhetsrapportera. För dessa görs dessutom vissa lättnader genom att till exempel viss reglering kring standarder för hur rapportering ska ske upphävs. För företag som inte omfattas av regelverket kommer det fortsatt finnas möjlighet att hållbarhetsrapportera på frivillig väg enligt särskilda anpassade standarder för frivillig rapportering. Dessa standarder kommer även att sätta ett tak för vilken information som rapporteringsskyldiga företag kan kräva från icke-rapporteringsskyldiga företag. I ändringsdirektivet föreslås även andra lättnader för att minska företagens administrativa bördor och kostnader. Medlemsstaterna ska ha genomfört direktivet, i den del direktivet rör företagens hållbarhetsrapportering, senast 12 månader efter dess ikraftträdande.

Genomförandet av ändringsdirektivet kommer att kräva anpassningar av befintlig lagstiftning och utredaren bör därför få i uppdrag att analysera och föreslå hur direktivet ska genomföras i svensk rätt.

Utredaren ska därför

- ta ställning till hur EU-direktivet om ändring av vissa krav på företagens hållbarhetsrapportering och tillbörlig aktsamhet för företag i fråga om hållbarhet, i den del direktivet rör företagens hållbarhetsrapportering, ska genomföras i Sverige,
- i den utsträckning det behövs belysa olika alternativ för att genomföra direktivet och redovisa för- och nackdelarna med dessa,
- identifiera och redogöra för vilka ändringar som behöver göras i den redovisningsrättsliga, revisionsrättsliga och associationsrättsliga lagstiftningen, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Uppdraget att se över vissa bestämmelser gällande företagens redovisning

Det finns undantag i fråga om ett moderföretags skyldighet att upprätta en koncernredovisning

Av 7 kap. 2 § årsredovisningslagen framgår att ett moderföretag som även är ett dotterföretag inte behöver upprätta koncernredovisning om företaget och dess samtliga dotterföretag omfattas av en koncernredovisning som har upprättats av ett överordnat moderföretag om den koncernredovisningen har upprättats och reviderats enligt lagstiftning som tillkommit enligt redovisningsdirektivet¹ (a), internationella redovisningsstandarder som antagits enligt IAS-förordningen² (b) eller redovisningsstandarder som kommissionen har bedömt som likvärdiga med internationella redovisningsstandarder som har antagits av EU (c). Bestämmelserna utgör ett genomförande av artikel 23.8 i redovisningsdirektivet.

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

² Europaparlamentet och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, i lydelsen enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 297/2008.

Det finns fördelar med att i årsredovisningslagen uttryckligen hänvisa till de redovisningsstandarder som av kommissionen har bedömts som likvärdiga med av EU antagna internationella redovisningsstandarder och som återfinns i den förteckning som kommissionen ansvarar för. Det kan dock konstateras att kommissionens senaste förteckning är från 2012. Under åren därefter har flera länder anslutit sig till de internationella redovisningsstandarderna. Det förekommer även fall där vissa länders redovisningsprinciper närmat sig dem. I sammanhanget bör särskilt Storbritannien framhållas, som numera är ett tredjeland men ändå har valt att behålla de internationella redovisningsstandarderna som en allmänt accepterad redovisningsprincip. Eftersom kommissionens förteckning inte uppdateras i samma takt som omvärlden förändras kan svenska moderföretag, som också är dotterföretag i koncerner där det överordnande moderföretagets redovisningsprinciper inte finns med på kommissionens förteckning, missgynnas. Det finns en risk att företaget inte kan utnyttja den regellättnad som direktivet i och för sig erbjuder. Frågan har uppmärksamats av FAR i en skrivelse till regeringen (Ju2025/02143).

Utredaren bör därför analysera i vilken mån redovisningsdirektivet tillåter medlemsstaterna att göra en egen bedömning i fråga om vilka redovisningsprinciper från tredje land som kan godtas utöver de redovisningsprinciper som återfinns i kommissionens förteckning. Ur ett svenskt företagsperspektiv skulle en ändring innebära att företagen får ett enklare, flexiblare och mer omvärldsanpassat regelverk att förhålla sig till. Att ändra 7 kap. 2 § årsredovisningslagen på ett sätt som tillåter att en bedömning kan göras av om en viss standard kan anses likställd med EU:s regler förutsätter dock att det även är klarlagt vem som ska göra den bedömningen.

Utredaren ska därför

- analysera och ta ställning till om det finns förutsättningar att ändra 7 kap. 2 § årsredovisningslagen så att företagens rapporteringsbörda minskar,
- belysa frågan om hos vem ansvaret att bedöma vilka redovisningsregelverk som kan anses likvärdiga med EU:s regler ska vila,
- identifiera och redogöra för vilka ändringar som behöver göras i den redovisningsrättsliga lagstiftningen, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Översyn av kravet på notupplysningar om ägarandelar i dotterbolag

I 5 kap. årsredovisningslagen framgår vilka upplysningar som företag ska lämna i noter. Av 5 kap. 29 § framgår att ett större företag som har dotterföretag eller ägarintressen i andra företag ska lämna vissa upplysningar om det andra företaget. Bestämmelsen utgör ett genomförande av artikel 17.1.g i redovisningsdirektivet, genom vilken det följer att upplysningar ska lämnas om andelar i andra företag i vilket företaget antingen självt eller genom en person som handlar i eget namn men för företagets räkning har ett ägarintresse.

Som FAR påtalat (Ju2025/02143) har det i tillämpningen uppstått oklarheter vid tolkningen av upplysningskravet i 5 kap. 29 § årsredovisningslagen. Fram till 2023 angavs i FAR:s vägledning gällande årsredovisning i aktiebolag att uppgifter inte behövde lämnas om indirekta innehav, men denna vägledning kom att ändras efter ett beslut från Nämnden för svensk redovisningstillsyn som uttalade att det inte är förenligt med årsredovisningslagen att endast lämna upplysningar om direkt ägda dotterföretag. Hur upplysningskravet i 5 kap. 29 § ska tolkas får betydelse både för företag som tillämpar de internationella redovisningsstandarderna och för företag som tillämpar K3.

Utformningen av bestämmelsen om kravet på ett företag att lämna upplysningar om ägarandelar i dotterföretag har ändrats vid ett flertal tillfällen. Fram till år 2000 framgick det att upplysningskravet gällande dotterföretag endast gällde direkta innehav. Det kan utläsas genom bestämmelsens formulering ”i vilket bolaget självt äger” (se även prop. 1997/98:118 s. 13 f. och 30). Lydelsen ändrades per den 1 januari 2000 bland annat genom att ”självt äger” ersattes med ”äger” utan att det i förarbetena framgår att någon ändring i sak var avsedd (prop. 1998/99:130 s. 473). Bestämmelsens nuvarande lydelse är från 2016 då redovisningsdirektivet genomfördes i svensk rätt.

Att upprätthålla ett mer betungande regelverk än nödvändigt verkar missgynnsamt på det svenska företagsklimatet och det bör därför analyseras om det behöver ställas krav på att även indirekt ägda dotterföretag ska omfattas av företagets upplysningsskyldighet och under alla förhållanden se om det finns förutsättningar att förtydliga vilka dotterföretag som omfattas av upplysningskraven.

Utredaren ska därför

- analysera och ta ställning till om det finns förutsättningar att ändra 5 kap. 29 § årsredovisningslagen så att det uttryckligen framgår att endast direkt ägda dotterföretag omfattas av upplysningskraven,
- identifiera och redogöra för vilka ändringar som behöver göras i den redovisningsrättsliga lagstiftningen, och
- lämna nödvändiga författningsförslag.

Konsekvensbeskrivningar

Förslagens konsekvenser ska redovisas enligt vad som anges i kommittéförordningen (1998:1474) och förordningen (2024:183) om konsekvensutredningar. Utredaren ska allsidigt och grundligt belysa förslagens konsekvenser för det allmänna, näringslivet och andra intressenter. Utredaren ska också redovisa förslagens konsekvenser för jämställdheten mellan kvinnor och män.

Kontakter och redovisning av uppdraget

Utredaren ska inhämta synpunkter och upplysningar från berörda myndigheter och organisationer.

Utredaren ska följa genomförandet av EU-direktivet i de nordiska länderna och i de övriga länder som utredaren bedömer vara av intresse i sammanhanget. Utredaren ska vidare dokumentera och redovisa författningsförslagen i förhållande till EU-direktivet i en jämförelsetabell.

Gällande övriga delar av uppdraget ska utredaren redovisa hur för uppdraget relevanta delar av redovisningsdirektivet har genomförts i de nordiska länderna.

Utredningstiden förlängs. Uppdraget ska redovisas senast den 29 september 2026. Ett delbetänkande som avser genomförandet av EU-direktivet ska dock redovisas senast den 17 april 2026.

(Justitiedepartementet)

Författningsförslag om oberoende granskare av hållbarhetsrapporter

Förslag till lag om oberoende granskare av hållbarhetsrapporter

Härigenom föreskrivs följande.

Inledande bestämmelser

1 § Denna lag är tillämplig vid ackreditering av oberoende granskare av hållbarhetsrapporter. Lagen är även tillämplig vid godkännande av verifierare som ska granska hållbarhetsrapporter.

I lagen finns även bestämmelser om bland annat organisation av granskningsarbetet, yrkesetik, kvalitetskontroll, sanktioner och registrering.

Bestämmelser om hållbarhetsrapporter finns i 6 och 7 kap. årsredovisningslagen (1995:1554).

2 § I denna lag avses med

1. *oberoende granskare*: ett företag som har ackrediterats för granskning av hållbarhetsrapporter i den mening som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 765/2008 av den 9 juli 2008 om krav för ackreditering och marknadskontroll i samband med saluföring av produkter och upphävande av förordning (EEG) nr 339/93,

2. *verifierare*: en anställd hos en oberoende granskare som har godkänts för att granska hållbarhetsrapporter.

Ackreditering av oberoende granskare

3 § Styrelsen för ackreditering och teknisk kontroll (Swedac) får ackreditera ett företag som oberoende granskare, om

1. verksamheten i företaget uppfyller kraven i 4 §, och
2. minst en godkänd verifierare är verksam i företaget.

En oberoende granskare ska ackrediteras enligt standarderna ISO 17029:2019 Bedömning av överensstämmelse och ISO 14065:2020 Allmänna principer för och krav på organ som validerar och verifierar miljöinformation.

En ackreditering gäller tills vidare.

4 § En oberoende granskare ska ha ett internt system för kvalitetskontroll som omfattar företagets och i företaget verksamma verifierares granskning av hållbarhetsrapportering.

Som en del av det interna systemet för kvalitetskontroll ska den oberoende granskaren se till att de anställda kan rapportera överträdelser och potentiella överträdelser av de bestämmelser som gäller för granskningsverksamheten. Rapporteringen ska kunna ske anonymt.

Godkännande av verifierare

5 § Revisorsinspektionen får godkänna en fysisk person som verifierare, om han eller hon

1. är bosatt i Sverige eller i ett annat EES-land,
2. är myndig och inte har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken,
3. varken är i konkurs, har näringsförbud, är förbjuden att lämna juridiskt eller ekonomiskt biträde enligt 3 § lagen (1985:354) om förbud mot juridiskt eller ekonomiskt biträde i vissa fall eller är föremål för någon motsvarande rådighetsinskränkning i en annan stat,
4. har klarat ett prov för utförandet av hållbarhetsrapportering och granskning av hållbarhetsrapporter,
5. under minst åtta månader har genomgått en praktisk utbildning som särskilt omfattar granskning av hållbarhetsrapporter eller utförande av andra hållbarhetsrelaterade tjänster,
6. är försäkrad mot ekonomiska anspråk som kan uppstå i samband med utförandet av granskningen av hållbarhetsrapporter,
7. har avlagt en samhällsvetenskaplig, teknisk eller naturvetenskaplig kandidatexamen, och

8. är redbar och i övrigt lämplig att granska hållbarhetsrapporter.

Den praktiska utbildningen som avses i första stycket 5 ska ha fullgjorts inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) under handledning av en fysisk person som har behörighet att granska hållbarhetsrapporter i en stat inom det området.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om undantag från kravet i första stycket 5.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela ytterligare föreskrifter om kraven på teoretisk och praktisk utbildning, examen, prov och försäkring.

6 § En verifierare ska genomgå fortbildning i syfte att behålla de kunskaper och den förmåga att tillämpa kunskaperna som avses i 5 § första stycket 4 och 5.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela ytterligare föreskrifter om vilka krav som ställs på fortbildningen.

7 § Revisorsinspektionen får godkänna en fysisk person som verifierare om han eller hon är godkänd som verifierare i ett annat EES-land.

8 § Ett godkännande enligt 5 eller 7 § gäller i fem år. Om en ansökan om fortsatt godkännande har gjorts före giltighetstidens utgång, fortsätter godkännandet att gälla till dess att beslut i saken har fått laga kraft.

Revisorsinspektionen eller, efter överklagande, en domstol får bestämma att ett beslut om avslag på en ansökan som avses i första stycket ska gälla omedelbart.

Organisation av granskningsarbetet

9 § För varje granskningsuppdrag ska den oberoende granskaren utse en eller flera verifierare. Den oberoende granskaren ska se till att den eller de utsedda verifierarna har tillräckliga resurser för att kunna utföra uppdraget.

10 § En oberoende granskare ska för varje granskningsuppdrag utse en huvudansvarig verifierare. Den huvudansvarige verifieraren ska underteckna granskningsberättelsen.

11 § Oberoende granskare och verifierare ska dokumentera sina uppdrag i verksamheten. Dokumentationen ska innehålla sådan information som är väsentlig för att arbetet och den oberoende granskarens och verifierarens opartiskhet och självständighet ska kunna bedömas i efterhand.

Dokumentationen ska inbegripa eventuella överträdelser av de bestämmelser som gäller för verksamheten och de åtgärder som har vidtagits med anledning av sådana överträdelser. Överträdelser som är av mindre betydelse behöver dock inte dokumenteras.

Dokumentationen ska ha färdigställts när granskningsberättelsen eller annat utlåtande lämnas.

Yrkesetik, opartiskhet, objektivitet och tystnadsplikt

12 § Oberoende granskare och verifierare ska utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet samt vara objektiva i sina ställningstaganden. Granskningsverksamheten ska organiseras så att opartiskhet, självständighet och objektivitet säkerställs.

13 § En oberoende granskare ska avböja eller avsäga sig ett granskningsuppdrag om den oberoende granskaren, någon av dennes anställda eller någon annan fysisk person vars tjänster står till förfogande för eller under kontroll av den oberoende granskaren och som medverkar i uppdraget, eller en närstående till någon av dessa personer, under den tidsperiod som granskningen avser eller den tidsperiod när granskningen utförs

1. har ett väsentligt vinstintresse i klienten, eller
2. handlar med ett finansiellt instrument med koppling till klienten.

Ingen av de nämnda personerna får delta i eller på något annat sätt påverka resultatet av granskningen om personen

1. äger finansiella instrument i klienten,
2. äger finansiella instrument i ett företag som är knutet till klienten, om detta medför eller kan uppfattas medföra en intressekonflikt för verifieraren, eller

3. har varit anställd av eller haft någon annan förbindelse med klienten under den tidsperiod som granskningen avser eller den tidsperiod när granskningen utförs, om detta medför eller kan uppfattas medföra en intressekonflikt för den oberoende granskaren.

Första och andra styckena gäller inte innehav av fondandelar eller andra indirekta innehav av finansiella instrument eller vinstintressen som grundar sig på sådana innehav.

14 § En verifierare ska för varje uppdrag i granskningsverksamheten pröva om det finns omständigheter som kan rubba förtroendet för hans eller hennes opartiskhet eller självständighet. Verifieraren ska avböja eller avsäga sig ett sådant uppdrag,

1. om han eller hon eller någon annan i det nätverk där han eller hon är verksam eller någon annan fysisk person som kan påverka resultatet av granskningen

a) har ett direkt eller indirekt ekonomiskt intresse i uppdragsgivarens verksamhet,

b) vid rådgivning som inte utgör granskningsverksamhet har lämnat råd i en fråga som till någon del omfattas av granskningsuppdraget,

c) uppträder eller har uppträtt till stöd för eller mot uppdragsgivarens ståndpunkt i någon rättslig eller ekonomisk angelägenhet,

d) har nära personliga relationer till uppdragsgivaren eller till någon person i dennes ledning,

e) utsätts för hot eller någon annan påtryckning som är ägnad att inge obehag, eller

2. om det finns något annat förhållande av sådan art att det kan rubba förtroendet för verifierarens opartiskhet eller självständighet.

Verifieraren behöver dock inte avböja eller avsäga sig uppdraget, om det i det enskilda fallet förekommer sådana särskilda omständigheter eller har vidtagits sådana åtgärder som medför att det inte finns anledning att ifrågasätta hans eller hennes opartiskhet eller självständighet.

15 § Revisorsinspektionen ska på ansökan av en oberoende granskare meddela förhandsbesked om huruvida förhållandena är sådana att den oberoende granskaren enligt 13 § första stycket är skyldig att avböja eller avsäga sig uppdraget.

Revisorsinspektionen ska på ansökan av en verifierare meddela förhandsbesked om huruvida en viss omständighet är en sådan som avses i 14 § första stycket och, om så är fallet, huruvida omständigheter i det enskilda fallet eller vidtagna åtgärder medför att verifieraren ändå inte behöver avböja eller avsäga sig uppdraget.

16 § Den som i egenskap av verifierare har medverkat i ett granskningsuppdrag får inte vara styrelseledamot, verkställande direktör eller annan ledande befattningshavare i klientföretaget om inte minst ett år har gått sedan han eller hon senast medverkade i granskningsuppdraget.

För den som har varit verifierare i ett företag av allmänt intresse i den mening som avses i 2 § 9 revisorslagen (2001:883) gäller förbudet till dess att två år har gått sedan han eller hon senast medverkade i granskningsuppdraget.

17 § En oberoende granskare eller en verifierare får inte, till fördel för sig själv eller till skada eller nytta för någon annan, använda uppgifter som den oberoende granskaren eller verifieraren har fått i sin yrkesutövning. Sådana uppgifter får inte heller obehörigen röjas. Verifieraren ska se till att biträde till honom eller henne iakttar dessa föreskrifter.

18 § En oberoende granskare och en verifierare ska iaktta god yrkessed.

Om arbete som hänför sig till ett uppdrag i verksamheten utförs av ett biträde till verifieraren, är denne skyldig att se till att även biträdet iakttar god yrkessed.

Rapportering av oegentligheter

19 § Det som sägs i artikel 7 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 537/2014 av den 16 april 2014 om särskilda krav avseende lagstadgad revision av företag av allmänt intresse och om upphävande av kommissionens beslut 2005/909/EG om oegentligheter gäller även oberoende granskare som utför granskningsuppdrag.

Tillämpningen av vissa bestämmelser i aktiebolagslagen

20 § För det fall att ett aktiebolag har utsett en oberoende granskare att granska hållbarhetsrapporten gäller vad som sägs om revisorn i följande bestämmelser i aktiebolagslagen (2005:551) i stället den oberoende granskaren eller, i tillämpliga fall, verifieraren:

– 8 kap. 49 b § om revisionsutskottets uppgifter,

- 9 kap. 3 a § första och andra styckena om granskningen av hållbarhetsrapporten,
- 9 kap. 4 § om bolagsstämman anvisningar,
- 9 kap. 5 a § första och andra styckena om granskningsberättelsen,
- 9 kap. 6 § om erinringar,
- 9 kap. 6 b § om andra granskarens arbete,
- 9 kap. 7 § om tillhandahållande av upplysningar,
- 9 kap. 8 § första–tredje styckena om utseende,
- 9 kap. 17 och 18 §§ om jäv,
- 9 kap. 21 och 21 a §§ om mandattid,
- 9 kap. 22–24 §§ om avgång och entledigande i förtid,
- 9 kap. 38 a § om granskningsberättelsen,
- 9 kap. 38 b § om granskningsberättelsen för en koncern,
- 9 kap. 39 § om hanteringen av erinringar,
- 9 kap. 40 § om närvaro vid bolagsstämman,
- 9 kap. 41 § om tystnadsplikt,
- 9 kap. 42–44 §§ om åtgärder vid misstanke om brott,
- 9 kap. 45 och 46 §§ om upplysningsplikt,
- 9 kap. 47 och 48 §§ om registrering i aktiebolagsregistret, och
- 29 kap. om skadestånd.

Kvalitetskontroll och sanktioner

21 § En oberoende granskare är skyldig att låta Swedac utföra kvalitetskontroll som omfattar en bedömning av om kraven i lagen är uppfyllda.

En sådan oberoende granskare som avses i 36 § andra stycket är skyldig att låta Swedac utföra kvalitetskontroll beträffande granskningsuppdrag som har utförts i Sverige.

22 § En verifierare är skyldig att låta Revisionsinspektionen utföra kvalitetskontroll som omfattar en bedömning av om kraven i lagen är uppfyllda.

23 § En kvalitetskontroll ska ske på grundval av en riskbedömning men minst vart sjätte år.

Vid kvalitetskontrollen har Swedac och Revisorsinspektionen rätt att granska akter, bokföring och övriga handlingar som hör till verk-

samheten. Oberoende granskare och verifierare ska lämna de uppgifter som behövs för tillsynen till myndigheten.

24 § Om Swedac efter en kvalitetskontroll bedömer att den oberoende granskaren inte längre uppfyller kraven för att vara ackrediterad, gäller det som sägs i artikel 5.4 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 765/2008.

25 § Om Revisorsinspektionen efter en kvalitetskontroll bedömer att en verifierare inte längre uppfyller kraven för att vara verifierare, ska godkännandet upphävas.

Om det för en verifierare inträder någon omständighet som innebär hinder för godkännande, ska verifieraren genast anmäla detta till Revisorsinspektionen.

26 § Om en verifierare uppsåtligen gör orätt i sin verksamhet eller på annat sätt handlar oredligt, ska godkännandet upphävas. Om det finns förmildrande omständigheter, får i stället varning ges.

Om en verifierare på annat sätt åsidosätter sina skyldigheter som får varning ges. Om det är tillräckligt, får Revisorsinspektionen i stället ge en erinran. Är omständigheterna synnerligen försvårande, får godkännandet upphävas.

Om det uppkommer en fråga om upphävande, varning eller erinran, ska verifieraren genom skriftlig underrättelse ges tillfälle att yttra sig över det som anförs i ärendet.

Varning eller erinran får inte ges om det som läggs verifieraren till last har inträffat mer än fem år innan verifieraren fick underrättelse i ärendet.

27 § Om Revisorsinspektionen ger en verifierare en varning och det finns särskilda skäl för det, får inspektionen även besluta om en sanktionsavgift eller om ett tidsbegränsat förbud att

1. utöva granskningsverksamhet, eller
2. underteckna granskningsberättelser över hållbarhetsrapporter.

28 § En sanktionsavgift ska fastställas till högst en miljon kronor och lägst femtusen kronor.

- När sanktionsavgiftens storlek fastställs ska särskild hänsyn tas till
1. sådana omständigheter som anges i 30 och 31 §§,

2. verifierarens finansiella ställning, och
3. den vinst som verifieraren har gjort eller de kostnader som har undvikits till följd av överträdelsen.

29 § Ett tidsbegränsat förbud ska gälla under högst tre år.

30 § Vid valet av disciplinär åtgärd ska Revisorsinspektionen ta särskild hänsyn till hur allvarlig överträdelsen är, hur länge den har pågått och graden av ansvar för den som har begått överträdelsen.

En sanktionsavgift får inte beslutas om överträdelsen uteslutande består i att verifieraren inte har fullgjort sin uppgiftsskyldighet gentemot Revisorsinspektionen.

31 § Revisorsinspektionen ska i förmildrande riktning särskilt beakta om den som har begått överträdelsen genom ett aktivt samarbete i väsentlig mån har underlättat inspektionens utredning.

I försvårande riktning ska Revisorsinspektionen särskilt beakta om den som har begått överträdelsen tidigare har gjort sig skyldig till överträdelser. Inspektionen ska fästa vikt vid om överträdelserna är likartade och om det har gått kort tid mellan de olika överträdelserna.

32 § Om en före detta verifierare tillträder en befattning i strid med 16 §, får Revisorsinspektionen besluta att han eller hon ska betala en sanktionsavgift.

Sanktionsavgiftens storlek ska fastställas med tillämpning av 28 §.

Bestämmelserna i 26 § tredje och fjärde styckena om under rättelse och preskription gäller även för en fråga om sanktionsavgift enligt denna paragraf.

33 § En sanktionsavgift ska betalas till Revisorsinspektionen inom trettio dagar från det att avgörandet fick laga kraft eller sanktionsföreläggandet godkändes eller inom den längre tid som anges i beslutet.

Sanktionsavgiften tillfaller staten.

34 § Om en sanktionsavgift inte har betalats i rätt får beslutet om avgift verkställas enligt utsökningsbalken. Revisorsinspektionen ska då lämna den obetalda avgiften för indrivning. Bestämmelser om

indrivning finns i lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m.

En sanktionsavgift som har påförts faller bort i den utsträckning verkställighet inte har skett inom fem år från det att beslutet fick laga kraft.

35 § I stället för att upphäva ett godkännande får Revisorsinspektionen förelägga verifieraren att inom viss tid vidta rättelse. Om föreläggandet inte följs, ska Revisorsinspektionen pröva om godkännandet ska upphävas.

Revisorsinspektionen eller, efter överklagande, en domstol får vid sin prövning av frågor om upphävande bestämma att ett beslut att upphäva godkännande ska gälla omedelbart.

Registrering

36 § Revisorsinspektionen ska i ett offentligt register registrera

1. de företag som har ackrediterats som oberoende granskare, och
2. de fysiska personer som har godkänts som verifierare.

Registrering ska även göras av en företag som är ackrediterat som oberoende granskare i ett annat EES-land, om företaget utför granskningsuppdrag i Sverige. Ett sådant företag ska ge in en anmälan om registrering till Revisorsinspektionen innan det första granskningsuppdraget utförs i Sverige.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela ytterligare föreskrifter om förfarandet vid registrering.

37 § Revisorsinspektionen ska avregistrera ett företag som har fått sin ackreditering återkallad. Detsamma gäller en verifierare som har fått sitt godkännande upphävt.

Avgifter

38 § Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om avgifter i ärenden enligt denna lag.

Överklagande

39 § Ett beslut av Swedac eller Revisorsinspektionen enligt denna lag eller föreskrifter som har meddelats i anslutning till lagen får överklagas till allmän förvaltningsdomstol.

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

Denna lag träder i kraft den

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

Härigenom förskrivs att 9 kap. 12 § aktiebolagslagen (2005:551) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 kap.

12 §¹

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

En hållbarhetsrapport får granskas endast av en auktoriserad revisor med särskild behörighet för granskning av hållbarhetsrapport.

En hållbarhetsrapport får granskas endast av en auktoriserad revisor med särskild behörighet för granskning av hållbarhetsrapport *eller av en sådan oberoende granskare som avses i lagen (0000:000) om oberoende granskare av hållbarhetsrapporter.*

Bestämmelser om auktoriserade och godkända revisorer finns i revisorslagen (2001:883).

Denna lag träder i kraft den

¹ Senaste lydelse 2024:350.

Författningsförslag om alternativa gränsvärden för mikroföretag

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

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 3 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap. 3 §¹

I denna lag betyder

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

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

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

4. större företag:

– företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, eller

– företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:

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

¹ Senaste lydelse 2015:813.

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

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

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

b) företagets redovisade balans-omslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 55 miljoner kronor,

c) företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 110 miljoner kronor,

5. mindre företag: företag som inte är större företag *eller mikro-företag*,

6. mikroföretag: företag som inte är större företag *eller*

– publika aktiebolag,

– stiftelser,

– bostadsrättsföreningar,

– sådana företag som avses i artikel 2.14 eller 2.15 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU,

och som uppfyller högst ett av följande villkor:

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

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

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

6. större koncerner:

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

7. större koncerner:

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

– koncerner som uppfyller mer än ett av följande villkor:

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

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

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

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

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

– balansomslutning

48 miljoner kronor,

– nettoomsättning

96 miljoner kronor.

Företag som avses i 2 kap. 2 § första stycket och 3 § bokföringslagen (1999:1078) ska vid tillämpningen av första stycket 4–7 och

b) koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 55 miljoner kronor,

c) koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 110 miljoner kronor,

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

Vid tillämpningen av första stycket 7 b och c ska andelar i dotterföretag, fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst. Eliminering behöver inte göras, om tillämpningen i stället utgår från följande gränsvärden:

– balansomslutning

66 miljoner kronor,

– nettoomsättning

132 miljoner kronor.

Företag som avses i 2 kap. 2 § första stycket och 3 § bokföringslagen (1999:1078) ska vid tillämpningen av första stycket 4–8 och

5 kap. 47 § till nettoomsättningen lägga bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter.

5 kap. 47 § till nettoomsättningen lägga bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter.

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

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 3 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

3 §²

I denna lag betyder

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

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

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

4. större företag:

– företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, eller

– företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:

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

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

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

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

b) företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 55 miljoner kronor,

c) företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 110 miljoner kronor,

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

² Senaste lydelse 2015:813.

6. mikroföretag: företag som inte är större företag eller

- publika aktiebolag,
- stiftelser,
- bostadsrättsföreningar,
- sådana företag som avses i artikel 2.14 eller 2.15 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU,

och som uppfyller högst ett av följande villkor:

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

b) företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 250 000 kronor,

c) företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 500 000 kronor.

6. större koncerner:

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

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

– koncerner som uppfyller mer än ett av följande villkor:

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

b) koncernföretagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 250 000 kronor,	b) koncernföretagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 500 000 kronor.
--	--

7. större koncerner:

skapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,

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

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

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

– balansomslutning

48 miljoner kronor,

– nettoomsättning

96 miljoner kronor.

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

skapsåren uppgått till mer än 55 miljoner kronor,

c) koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 110 miljoner kronor,

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

Vid tillämpningen av första stycket 7 b och c ska andelar i dotterföretag, fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst. Eliminering behöver inte göras, om tillämpningen i stället utgår från följande gränsvärden:

– balansomslutning

66 miljoner kronor,

– nettoomsättning

132 miljoner kronor.

Företag som avses i 2 kap. 2 § första stycket och 3 § bokföringslagen (1999:1078) ska vid tillämpningen av första stycket 4–8 och 5 kap. 47 § till nettoomsättningen lägga bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter.

Statens offentliga utredningar 2026

Kronologisk förteckning

1. Skatteincitament för forskning och utveckling – ett nytt incitament baserat på utgifter för FoU-personal. Fi.
2. 710 miljoner skäl till reformer. Ju.
3. Genomförande av plattformsdirektivet. A.
4. Rektor i fokus – förutsättningar för ett pedagogiskt ledarskap. U.
5. Utvidgad avdragsrätt för sponsring m.m. Fi.
6. En nationell digital infrastruktur i hälso- och sjukvården. Styrning med tydliga roller och ansvar för aktörerna. S.
7. Förstärkt uppföljning och utvärdering av folkhälsopolitiken.
Del I: Effektivare folkhälsoinsatser genom hälsoekonomiska analyser.
Del II: Utvärdering av alkoholpolitikens styrmedel. S.
8. Rättssäker samhällsvård för barn och unga. S.
9. Registrering av EES-medborgare. Ju.
10. Ökade möjligheter till tillgångsinriktad brottsbekämpning. Del 1 och 2. Ju.
11. Om överföring av Första AP-fondens verksamhet och tillgångar till Tredje och Fjärde AP-fonderna. Fi.
12. Om överföring av Sjätte AP-fondens verksamhet och tillgångar till Andra AP-fonden. Fi.
13. Straffansvar för deltagande i och samröre med kriminella sammanslutningar. Ju.
14. Ädelmetallutredningen – en moderniserad reglering av handel med ädelmetall-arbeten. KN.
15. Marken, vattnet, tankarna.
Konsekvenser för samer av svensk politik. Volym 1 och 2. Ku.
16. Försvarsexportinitiativ. För gemensam säkerhet. Fö.
17. Öresundsförbindelser 2050 – behov av kapacitet, redundans och svenskt-danskt samarbete. LI.
18. Odlingstörv och klimatet. Fi.
19. Stärkt tillsyn och uppföljning – förslag för att motverka oegentlig läkemedelsförskrivning. S.
20. Belägg för broms? Åtgärder för starkare incitament till lägre kommunalskattesatser. Fi.
21. Återkallelse av svenskt medborgarskap. Ju.
22. Stärkt läkemedelsförsörjning i samverkan. Nationella åtgärder för fördelning, omfördelning och inköp vid brist. S.
23. Tolkavgift och förbud mot barntolkning. A.
24. Mervärdesskatt vid uthyrning och överlåtelse av fastighet. Fi.
25. Ett smittskydd för framtiden. S.
26. Digitala verktyg inom bolagsrätten. Genomförande av EU:s direktiv om ytterligare digitalisering inom bolagsrätten. Ju.
27. Lättnader i kraven på hållbarhetsrapportering. Ju.
28. Tillgång till passageraruppgifter i brottsbekämpningen. Ju.
29. Förbud mot uppfödning av djur för pälsproduktion. LI.
30. Mer flexibla regler om verkställighet av häktning och fängelsestraff. Ju.
31. Ett investeringsprogram för kultur. Ku.
32. Att säga ja! Kommunernas förutsättningar att ta emot stora företagsetableringar och företagsexpansioner. KN.
33. Vägen mot utfasning. Styrmedel för ett fossilfritt samhälle. KN.

34. Nya nätbrott och andra åtgärder för genomförandet av direktivet om bekämpning av våld mot kvinnor och våld i nära relationer. Volym 1 & 2. Ju.
35. En åldersgräns för barns tillgång till sociala medier. S.
36. Bättre förutsättningar att inkludera personer med nedsatt beslutsförmåga i medicinsk forskning. S.
37. Förutsättningar för en likvärdig och språkutvecklande förskola. U.
38. Behovsstyrd vård. S.
39. Ett nytt system för återkrav inom socialförsäkringen. S.
40. Ny kärnkraft i Sverige – moderna regler för beredskap och skadeståndsansvar. KN.
41. Jämställdhet i en föränderlig tid – nuläge och vägar framåt. Volym 1 & 2. A.
42. Ett nytt regelverk för granskning av utländsk finansiering av trossamfund och andra verksamheter. Volym 1 och 2. Ju.
43. Åtgärder mot överskuldsetting. Fi.
44. En stärkt förmåga till modern datadelning – integritetsfrämjande teknik i offentlig förvaltning. Fi.
45. Effektiva ingripanden mot brott i cybermiljö. Ju.
46. Ett sammanhållet, robust och konkurrenskraftigt Sverige – framtidens politik för utveckling i landsbygder och regioner. LL.
47. Rätt till ersättning vid avveckling av kärnkraft på grund av politiska beslut – reaktorer som inte tagits i drift. KN.
48. Tillträdesförbud. Ju.
49. Traditionell eller rationell. En premiepension som kan nå målen. S.
50. En ny specialläroutbildning. U.
51. Fri att lära och leva. Insatser mot hedersrelaterat våld och förtryck i förskolan, skolan och fritidshemmet. U.
52. En reform av den statliga barn- och ungdomsvården. Volym 1, 2 och 3. S.
53. Parallella samhällsstrukturer – ett kunskapsunderlag för förbättrad integration och minskat utanförskap. A.
54. Stärkt egendomsskydd i regeringsformen. Ju.
55. Säkrare verifiering av identitet. Volym 1 och 2. Fi.
56. En lag om företagsansvar. Genomförande av EU-direktivet om tillbörlig aktsamhet för företag i fråga om hållbarhet. KN.
57. Akademisk frihet – ansvar, uppdrag och stärkta förutsättningar för framtiden. U.
58. Markerna berättar och minns. Konsekvenser för samer av svensk politik. Volym 1 & 2. ”Jag ber marken tyst om lov”. Extra volym. Ku.
59. Några frågor om redovisning och om granskning av hållbarhetsrapporter. Ju.

Statens offentliga utredningar 2026

Systematisk förteckning

Arbetsmarknadsdepartementet

- Genomförande av plattformsdirektivet. [3]
Tolkavgift och förbud mot barntolkning. [23]
Jämställdhet i en föränderlig tid
– nuläge och vägar framåt.
Volym 1 & 2. [41]
Parallella samhällsstrukturer – ett kunskapsunderlag för förbättrad integration och minskat utanförskap. [53]

Finansdepartementet

- Skatteincitament för forskning och utveckling – ett nytt incitament baserat på utgifter för FoU-personal. [1]
Utvidgad avdragsrätt för sponsring m.m. [5]
Om överföring av Första AP-fondens verksamhet och tillgångar till Tredje och Fjärde AP-fonderna. [11]
Om överföring av Sjätte AP-fondens verksamhet och tillgångar till Andra AP-fonden. [12]
Odlingstörv och klimatet. [18]
Belägg för broms? Åtgärder för starkare incitament till lägre kommunal-skattesatser. [20]
Mervärdesskatt vid uthyrning och överlåtelse av fastighet. [24]
Åtgärder mot överskuldssättning. [43]
En stärkt förmåga till modern datadelning – integritetsfrämjande teknik i offentlig förvaltning. [44]
Säkrare verifiering av identitet.
Volym 1 och 2. [55]

Försvarsdepartementet

- Försvarsexportinitiativ. För gemensam säkerhet. [16]

Justitiedepartementet

- 710 miljoner skäl till reformer. [2]
Registrering av EES-medborgare. [9]
Ökade möjligheter till tillgångsriktad brottsbekämpning. Del 1 och 2. [10]
Straffansvar för deltagande i och samröre med kriminella sammanslutningar. [13]
Återkallelse av svenskt medborgarskap. [21]
Digitala verktyg inom bolagsrätten.
Genomförande av EU:s direktiv om ytterligare digitalisering inom bolagsrätten. [26]
Lättnader i kraven på hållbarhetsrapportering. [27]
Tillgång till passageraruppgifter i brottsbekämpningen. [28]
Mer flexibla regler om verkställighet av häktning och fängelsestraff. [30]
Nya nätbrott och andra åtgärder för genomförandet av direktivet om bekämpning av våld mot kvinnor och våld i nära relationer. Volym 1 & 2. [34]
Ett nytt regelverk för granskning av utländsk finansiering av trossamfund och andra verksamheter.
Volym 1 och 2. [42]
Effektiva ingripanden mot brott i cybermiljö. [45]
Tillträdesförbud. [48]
Stärkt egendomsskydd i regeringsformen. [54]
Några frågor om redovisning och om granskning av hållbarhetsrapporter. [59]

Klimat- och näringslivsdepartementet

- Ädelmetallutredningen – en moderniserad reglering av handel med ädelmetallarbeten. [14]

Att säga ja! Kommunernas förutsättningar att ta emot stora företagsetableringar och företagsexpansioner. [32]
Vägen mot utfasning. Styrmedel för ett fossilfritt samhälle. [33]
Ny kärnkraft i Sverige – moderna regler för beredskap och skadeståndsansvar. [40]
Rätt till ersättning vid avveckling av kärnkraft på grund av politiska beslut – reaktorer som inte tagits i drift. [47]
En lag om företagsansvar. Genomförande av EU-direktivet om tillbörlig aktsamhet för företag i fråga om hållbarhet. [56]

Kulturdepartementet

Marken, vattnet, tankarna.
Konsekvenser för samer av svensk politik. Volym 1 och 2. [15]
Ett investeringsprogram för kultur. [31]
Markerna berättar och minns.
Konsekvenser för samer av svensk politik. Volym 1 & 2.
”Jag ber marken tyst om lov”. Extra volym. [58]

Landsbygds- och infrastrukturdepartementet

Öresundsförbindelser 2050 – behov av kapacitet, redundans och svenskt-danskt samarbete. [17]
Förbud mot uppfödning av djur för pälsproduktion. [29]
Ett sammanhållet, robust och konkurrenskraftigt Sverige – framtidens politik för utveckling i landsbygder och regioner. [46]

Socialdepartementet

En nationell digital infrastruktur i hälso- och sjukvården. Styrning med tydliga roller och ansvar för aktörerna. [6]
Förstärkt uppföljning och utvärdering av folkhälsopolitiken.
Del I: Effektivare folkhälsoinsatser genom hälsoekonomiska analyser.
Del II: Utvärdering av alkoholpolitikens styrmedel. [7]

Rättssäker samhällsvård för barn och unga. [8]
Stärkt tillsyn och uppföljning – förslag för att motverka oegentlig läkemedelsförskrivning. [19]
Stärkt läkemedelsförsörjning i samverkan. Nationella åtgärder för fördelning, omfördelning och inköp vid brist. [22]
Ett smittskydd för framtiden. [25]
En åldersgräns för barns tillgång till sociala medier. [35]
Bättre förutsättningar att inkludera personer med nedsatt beslutsförmåga i medicinsk forskning. [36]
Behovsstyrd vård. [38]
Ett nytt system för återkrav inom socialförsäkringen. [39]
Traditionell eller rationell. En premiepension som kan nå målen. [49]
En reform av den statliga barn- och ungdomsvården. Volym 1, 2 och 3. [52]

Utbildningsdepartementet

Rektor i fokus – förutsättningar för ett pedagogiskt ledarskap. [4]
Förutsättningar för en likvärdig och språkutvecklande förskola. [37]
En ny speciallärarutbildning. [50]
Fri att lära och leva. Insatser mot hedersrelaterat våld och förtryck i förskolan, skolan och fritidshemmet. [51]
Akademisk frihet – ansvar, uppdrag och stärkta förutsättningar för framtiden. [57]