

Justitiedepartementet
Enheten för fastighetsrätt och
associationrätt
103 33 STOCKHOLM

En översyn av årsredovisningslagarna (SOU 2015:8) Ju2015/1889/L1

1 Sammanfattning

Skatteverket tillstyrker utredningens förslag och instämmer även i de bedömningar som utredningen gör i de frågor där inga särskilda förslag lämnas. Skatteverket lämnar dock beträffande vissa frågor ytterligare kommentarer. I bilaga lämnas redaktionella synpunkter på författningsförslagen.

Skatteverket lämnar inga synpunkter på förslaget till lag om delårsrapporter då förslaget ligger utanför Skatteverkets verksamhetsområde.

2 Allmänt

2.1 Konsekvenser av Regeringens ställningstaganden i prop. 2015/16:3

Redovisningsutredningens slutbetänkande innehåller även de förslag som utredningen lämnade i delbetänkandet SOU 2014:22. Regeringen har i proposition 2015/16:3 tagit ställning till förslagen i delbetänkandet, men dessa har inte kunnat beaktas i utredningens slutbetänkande. De synpunkter som framfördes i Skatteverkets remissvar avseende delbetänkandet kvarstår oförändrade.

2.2 Företag av allmänt intresse

Skatteverket tillstyrkte i sitt remissvar över utredningens delbetänkande ett införande av kategorin "företag av allmänt intresse". I Regeringens proposition 2015/16:3 finns dock inget förslag att kategorin ska införas. Enligt förslaget i delbetänkandet skulle kategorin omfattas av

- företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför EES,
- företag som omfattas av ÅRKL respektive ÅRFL,
- finansiella holdingbolag, och
- publika aktiebolag.

Enligt Skatteverkets mening är det rimligt att det ställs särskilda krav på de företag som föreslogs omfattas av definitionen, t.ex. att upplysningar och kassaflödesanalys ska lämnas i samma omfattning som större företag, även om företaget ifråga storleksmässigt är ett mindre företag. Ett annat exempel är möjligheten att upprätta förkortade balans- och

resultaträkningar. I det fortsatta lagstiftningsarbetet bör därför beaktas vilka regler som nu föreslås som särskilt avser dessa företag och hur dessa krav kan formuleras så att de ändå, precis som enligt förslaget i delbetänkandet, träffar de avsedda företagen, även om kategorin ”företag av allmänt intresse” inte införs.

2.3 Avgränsning av kategorin mikroföretag (avsnitt 3)

Mikroföretag ska enligt förslaget vara företag som inte är stora, medelstora eller små företag eller företag av allmänt intresse. Även stiftelser och investmentföretag och vissa företag som är närstående till sådana företag är enligt förslaget i slutbetänkandet sådana företag som inte kan omfattas av kategorin mikroföretag (genom att de alltid minst ska kategoriseras som små företag enligt förslaget). I Regeringens proposition 2015/16:3 finns, som nämnts ovan, inget förslag om att införa kategorin ”företag av allmänt intresse”. Regeringens förslag innebär även att kategorierna större och mindre behålls, dvs. den ytterligare indelning som utredningen föreslog om indelning i stora, medelstora eller små företag införs inte. Skatteverket tillstyrker att kategorin mikroföretag införs och delar utredningens uppfattning vilka företag som inte ska kunna ingå i denna kategori. Definitionen bör därför utformas i enlighet med detta, t.ex. genom att först definiera vad som är ett mindre företag enligt följande:

”Med mindre företag avses ett företag som inte är ett större företag men som uppfyller mer än ett av följande villkor:

- a) medelantalet anställda i företaget har under de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 3,
- b) företagets redovisade balansomslutning har under de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 1,5 miljoner kronor,
- c) företagets redovisade nettoomsättning har under de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 3 miljoner kronor.”

Definitionen på mikroföretag i 2 kap. 14 § i förslaget kan då utformas enligt följande:

”Ett mikroföretag är ett företag som inte är ett större eller ett mindre företag och inte heller

- ett företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,
- ett företag som omfattas av lagen (2016:000) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, eller är av det slag som avses i 1 kap. 1 § tredje stycket nämnda lag,
- ett företag som omfattas av lagen (2016:000) om årsredovisning i försäkringsföretag, eller är av det slag som avses i 1 kap. 1 § tredje stycket nämnda lag,
- ett publikt aktiebolag,
- en stiftelse, eller
- ett företag som avses i artikel 2.14 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag (investmentföretag och vissa företag som är närstående till sådana företag).”

2.4 Balans- och resultaträkningar i förkortad form (avsnitt 3.7)

Utredningen föreslår att uppställningsformerna för balans- och resultaträkningar i förkortad form redovisas i sin helhet i lagen i form av bilagor. Av utredningen framgår att införandet av ytterligare uppställningsformer i ÅRL väcker frågan om förutsättningarna för att ett företag ska få byta uppställningsform för resultaträkningen. Vad gäller resultaträkning föreslås därför en regel i 5 kap. 2 § tredje stycket ÅRL som tydliggör att ett företag kan byta mellan en förkortad och en fullständig resultaträkning utan särskilda skäl, om man inte samtidigt byter mellan kostnadsslagsindelad och funktionsindelad resultaträkning. Skatteverket anser att samma fråga väcks även vid ett byte mellan förkortad och fullständig balansräkning. I det fortsatta lagstiftningsärendet bör övervägas om det i författningskommentaren till 4 kap. 2 § ÅRL behöver tydliggöras att det inte krävs särskilda skäl för ett byte mellan en förkortad och en fullständig balansräkning.

2.5 Elektronisk ingivning av årsredovisningen (avsnitt 5)

Skatteverket instämmer i utredningens bedömning att det bör inledas ett arbete som är inriktat på att skapa praktiskt tillämpliga system för elektroniskt upprättande och elektronisk ingivning av redovisningshandlingar. Frågor som uppkommer och som måste lösas inom en snar framtid är bland annat vilket gemensamt elektroniskt format som ska användas och vilket eller vilka organ som ska svara för utvecklandet och förvaltningen av de taxonomier som ska vara knutna till det elektroniska formatet.

2.6 Nya årsredovisningslagar (avsnitt 8)

Skatteverket tillstyrker utformningen av årsredovisningslagarna, men anser att författningskommentarerna till förslaget måste utformas mer stringent. I författningskommentaren anges vilka paragrafer i den föreslagna lagen som motsvaras av paragrafer i nuvarande lag och i vilken omfattning de överensstämmer. I kommentaren används ett tjugotal uttryck för att ange graden av överensstämmelse mellan den föreslagna och den nuvarande lagen. Uttrycken visar på en glidande skala, där det inte alltid är enkelt att förstå skillnaden på graden av överensstämmelse. Som exempel kan nämnas överensstämmer, överensstämmer helt, överensstämmer huvudsakligen, överensstämmer med endast redaktionella ändringar, endast redaktionella ändringar, överensstämmer i allt väsentligt, överensstämmer till viss del, överensstämmer delvis i sak, överensstämmer i sak väsentligen.

I det kommande lagstiftningsarbetet måste det därför göras en översyn av de begrepp som används för att beskriva överensstämmelsen mellan föreslagna lag och nuvarande lag. Ett fåtal begrepp med tydlig och etablerad innebörd bör väljas. Det är viktigare med en stringent beskrivning än med ett varierat ordval. Det har inte minst betydelse vid framtida tolkningar av lagen, där det är av vikt att kunna avgöra i vilken mån tidigare förarbeten fortfarande kan användas.

2.7 Bokföringsskyldighet för ideella föreningar och registrerade trossamfund m.fl. (avsnitt 9.1)

Utredningen föreslår att en näringsverksamhet som bedrivs av en ideell förening ska föranleda bokföringsskyldighet för föreningen enbart om den årliga nettoomsättningen

normalt uppgår till mer än fyra prisbasbelopp. Nettoomsättning definieras i bokföringslagen som intäkter från försäljning av varor och tjänster, 1 kap. 2 § första stycket bokföringslagen (1999:1078), BFL. Vid olika gränsdragningsfrågor i bokföringslagen ska man, i den ideella sektorn, också ta hänsyn till bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter. Enligt förslaget ska hänsyn inte tas till dessa intäkter vid beräkningen av gränsbeloppet fyra prisbasbelopp. Skatteverket tillstyrker förslaget att ge lättnader för föreningarna om de endast bedriver näringsverksamhet i mindre omfattning men anser att såväl samtliga intäkter som andra inbetalningar som inflyter i näringsverksamheten bör ingå vid beräkning av gränsbeloppet på fyra prisbasbelopp, t.ex. erhållna bidrag som lönebidrag, gåvor eller inbetalningar vid penningförmedling. Det är rimligt att kräva att en förening som erhåller bidrag, gåvor och andra inbetalningar i större omfattning i en bedriven näringsverksamhet ska vara bokföringsskyldig och uppfylla bokföringslagens krav på verifierationer, löpande bokföring m.m. även om inbetalningarna inte påverkar nettoomsättningen. 2 kap. 2 § femte stycket BFL bör utformas med hänsyn tagen till detta på t.ex. följande sätt:


Vid beräkningen av nettoomsättning enligt fjärde stycket, ska erhållna bidrag, gåvor och andra inbetalningar i näringsverksamheten tas med. Övriga intäkter enligt 1 kap. 2 § andra stycket ska inte ingå i beräkningen.

Den föreslagna gränsdragningen överensstämmer med den som görs i andra fall när föreningens totala verksamhet ska storleksbestämmas med den skillnaden att här görs begränsningen till inkomster och inbetalningar enbart i den i den bedrivna näringsverksamheten.

3 Redaktionella synpunkter på författningsförslagen

Skatteverket har ett flertal redaktionella synpunkter på författningsförslagen vilka redovisas i en bilaga till detta remissvar.

Detta remissvar har beslutats av generaldirektören Ingemar Hansson och föredragits av den rättsliga experten Lena Pålsson. Vid den slutliga handläggningen har också följande deltagit: överdirektören Helena Dyrssen, rättschefen Gunilla Hedwall och enhetschefen Tomas Algotsson.



Ingemar Hansson



Lena Pålsson

Redaktionella synpunkter på författningsförslagen

1 Förslag till årsredovisningslag (2016:000)

- 4 kap. 10 § andra stycket ÅRL

I andra stycket anges att avvikelser får göras från vad som föreskrivs i andra stycket, ska vara första stycket.

- 5 kap. 9 § andra stycket ÅRL

I andra stycket anges att avvikelser får göras från vad som föreskrivs i andra stycket, ska vara första stycket.

- 6 kap. 5 § första stycket ÅRL

Hänvisning görs i första stycket till 12 §, ska vara 13 §.

- 7 kap. 18 § ÅRL

Hänvisning görs till 3 kap. 7 §, ska vara 3 kap. 8 §.

- 7 kap. 29 § ÅRL

Hänvisning görs i första stycket till 20 §, ska vara 21 §.

Hänvisning görs i fjärde stycket till 6 kap. 19 § andra stycket, ska vara 6 kap. 20 § andra stycket.

- 7 kap. 32 § ÅRL

I andra stycket 2 hänvisas till 10 kap. 2 § första stycket, ska vara 10 kap. 3 § första stycket.

- 7 kap. 35 § ÅRL

I andra stycket hänvisas till 14 § andra stycket, 14 § har endast ett stycke.

- 8 kap. 1 § ÅRL

I fjärde stycket anges att för företag av allmänt intresse gäller bestämmelserna i 7 – 17 §§. Företag av allmänt intresse omfattas dock endast av bestämmelserna i 7 – 11 §§ och dessa bör därför infogas i tredje stycket som då kommer att omfatta medelstora och stora företag samt företag av allmänt intresse.

I fjärde stycket bör istället anges att för noterade företag, vilket är rubriken för 12 – 17 §§, gäller bestämmelserna i 7 – 17 §§.

- 8 kap. 17 § ÅRL

I första stycket första meningen hänvisas till 15 § tredje stycket, ska vara 16 § tredje stycket.

I andra meningen görs en hänvisning till 13 § andra stycket 2 – 6, ska vara 14 § andra stycket 2 – 6.

- 10 kap. 6 § ÅRL

I paragrafen anges att en koncernredovisning ska bestå av en koncernresultaträkning, en koncernbalansräkning, noter, en förvaltningsberättelse och en kassaflödesanalys. En årsredovisning ska enligt 3 kap. 1 § bestå av en balansräkning, en resultaträkning, noter, en förvaltningsberättelse samt i vissa fall en kassaflödesanalys. Ordningen av delarna i årsredovisningen respektive koncernredovisningen bör, precis som i nuvarande lag, vara densamma.

- 10 kap. 9 § ÅRL

I första stycket hänvisas till 6 § om språk och form, rubriken till 6 § är form och språk.

I första stycket hänvisas även till 9 och 10 §§ om undertecknande, rubriken till dessa två paragrafer är färdigställande. Det är bättre att hänvisa till rubriknamnet, alternativt ändra rubriken till 9 och 10 §§ till Undertecknande.

- 10 kap. 11 § ÅRL

I andra stycket anges att bestämmelserna i 4 kap. 18 § om uppdelning av eget kapital i bundet och fritt inte ska tillämpas. Samma borde gälla 4 kap. 19 §.

- 10 kap. 31 § ÅRL

I andra stycket hänvisas till 10 § andra stycket, ska vara 10 § tredje stycket.

- 10 kap. 33 § ÅRL

I tredje stycket hänvisas till 2 kap. 8 §, eftersom stycket handlar om strategiska andelsinnehav, bör hänvisningen vara till 2 kap. 6 §.

- 10 kap. 35 § ÅRL

Tredje stycket bör kompletteras med en hänvisning till 8 kap. 16 § ÅRL.

- 10 kap. 36 §

Paragrafen består endast av ett stycke. Det som nu anges i andra stycket är en del av författningskommentaren till paragrafen.

- 10 kap. 37 § ÅRL

I första stycket 3 bör samma språkliga ändringar göras som föreslagits av 10 kap. 9 § ovan.

I första stycket 4 finns en hänvisning till 14 § och 4 kap. 16 § om en ekonomisk förening eget kapital. 14 § behandlar koncernresultaträkningens innehåll och 4 kap. 16 § handlar om aktiebolag och betalning för aktie som överstiger kvotvärdet. Bestämmelsen synes inte ha någon motsvarighet i nuvarande lag.

- 11 kap. 18 § ÅRL

I första hänvisas till 8 kap. 15 §, ska vara 8 kap. 16 §.

- 11 kap. 18 § ÅRL

I tredje stycket görs en hänvisning till 10 kap. 33 § andra respektive tredje stycket. Hänvisningen ska vara till 10 kap. 35 § andra respektive tredje stycket.

- 11 kap. 19 § ÅRL

I första stycket 1 hänvisas till 2 § andra och femte styckena, ska vara tredje och sjätte styckena.

2 Förslag till lag (2016:000) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag

- 1 kap. 1 § ÅRKL

I tredje stycket hänvisas till bestämmelserna i 9 kap. om koncernredovisning, dessa regler finns i 10 kap.

- 1 kap. 4 § ÅRKL

Hänvisning sker till 2 kap. 3 §, ska vara 2 kap. 6 §.

- 4 kap. 6 § ÅRKL

I första stycket 5 finns hänvisning till posterna Immateriella tillgångar i post 9 och Materiella tillgångar i post 10, ska vara post 10 respektive post 11.

- 4 kap. 13 § ÅRKL

I 4 kap. 13 § ÅRKL anges att företag som omfattas av lagen får avvika från det som föreskrivs i 1 – 12 §§ och i bilaga 2 till lagen om effekten av avvikelsen är oväsentlig. 4 kap. 8 – 12 §§ handlar om uppdelning av eget kapital i bundet och fritt eget kapital och vad posterna bundet respektive fritt eget kapital ska innehålla. Denna indelning torde inte kunna falla in inom vad som kan anses vara oväsentligt och 4 kap. 13 § bör därför endast hänvisa till 1 – 7 §§.

- 6 kap. 1 § ÅRKL

I paragrafen finns en hänvisning till 10 § om varulagrets anskaffningsvärde, bör vara 10 § om anskaffningsvärdet för varulager av likartade tillgångar.

Hänvisning görs även till 19 § om omräkning av förlagsinsatser, bör vara valutaomräkning av förlagsinsatser.

- 6 kap. 2 § ÅRKL

I första stycket 5 hänvisas till 14 §, ska vara 15 §.

- 7 kap. 1 § ÅRKl

I första stycket hänvisas till 9 § om jämförelsetal, ska vara 8 §.

Hänvisningen till 16 § bör vara ”om medelantalet anställda”.

- 7 kap. 9 § ÅRKl

I första stycket 3 hänvisas till posten Övriga tillgångar (post 12) ska vara post 13.

- 10 kap. 6 § ÅRKl

I andra stycket finns en hänvisning till 8 kap. 2 §, ska vara 9 kap. 2 §.

- 10 kap. 7 § ÅRKl

I första stycket 5 bör i förtydligande syfte anges att hänvisningarna till 7 kap. 17 § osv. finns i 1 §, ”... och hänvisningarna i 1 § till 7 kap. 17, 31, 32 och 50 §§ ÅRL”.

- 10 kap. 8 § ÅRKl

I första stycket 1 hänvisas till 1 § om skyldighet att upprätta koncernredovisning och i särskilda fall kapitaltäckningsanalys. I 10 kap. 1 § regleras endast skyldigheten att upprätta koncernredovisning. Den skyldighet för finansiella holdingföretag som finns i nuvarande 7 kap. 1 § andra stycket ÅRKl att upprätta en kapitaltäckningsanalys, synes inte vara överförd till den föreslagna lagen.

I första stycket 3 b bör ”samma lag” tilläggas efter 10 kap. 9 § andra stycket.

I första stycket 4 a bör hänvisningen till 16 § uttryckas ”medelantalet anställda”.

I första stycket 4 f anges att 8 kap. 1 § ÅRKl ska tillämpas i den del paragrafen hänvisar till bl.a. 8 kap. 6 – 9 §§ ÅRL. I 8 kap. 1 § finns ingen hänvisning till 8 kap. 6 § ÅRL.

- 11 kap. 10 § ÅRKl

Hänvisning görs i första meningen till 9 kap. 5 § första stycket, ska vara 10 kap. 2 § första stycket.

3 Förslag till lag (2016:000) om årsredovisning i försäkringsföretag

- 5 kap. 4 § ÅRFL

Paragrafen reglerar när ett försäkringsföretag får avvika från det som föreskrivs om effekten av avvikelsen är oväsentlig. Av 5 kap. 3 § ÅRFL framgår att bestämmelsen i 5 kap. 11 § ÅRL om oväsentliga avvikelser ska tillämpas, vilket synes innebära att väsentlighetsprincipen när det gäller resultaträkningen är dubbelreglerad.

- 6 kap. 1 § ÅRFL

I paragrafen finns en hänvisning till 10 § om varulagrets anskaffningsvärde, bör vara 10 § om anskaffningsvärdet för varulager av likartade tillgångar.

- 7 kap. 4 § ÅRFL

I paragrafen, som handlar om upplysningar om värderings- och omräkningsprinciper, görs hänvisning till 7 kap. 15 § andra och tredje styckena ÅRL. Den bestämmelsen behandlar upplysning om lån till ledande befattningshavare. Hänvisning bör väl i stället ske till 7 kap. 10 § första stycket ÅRL.

- 7 kap. 7 § ÅRFL

Hänvisning görs till 7 kap. 30 § andra stycket ÅRL. Den paragrafen innehåller inget andra stycke.

- 10 kap. 6 § ÅRFL

I första stycket 2 a görs en hänvisning till försäkringsaktiebolag som får dela ut vinst till 4 kap. 11 och 12 §§. 12 § handlar om skadeförsäkringsföretag och hur dessa ska dela upp eget kapital i bundet respektive fritt eget kapital och inte om försäkringsaktiebolag som får dela ut vinst.

I första stycket 4 bör i förtydligande syfte anges att hänvisningarna till 7 kap. 17 § osv. finns i 1 §, "... och hänvisningarna i 1 § till 7 kap. 17, 31, 32 och 50 §§ ÅRL".

- 10 kap. 7 § ÅRFL

I första stycket 4 c görs en hänvisning till försäkringsaktiebolag som får dela ut vinst till 4 kap. 11 och 12 §§. 12 § handlar om skadeförsäkringsföretag och hur dessa ska dela upp eget kapital i bundet respektive fritt eget kapital och inte om försäkringsaktiebolag som får dela ut vinst.

- 11 kap. 2 och 3 §§ ÅRFL

I 11 kap. 2 § andra stycket anges att vid tillämpningen av 11 kap. 20 § ÅRL ska 11 kap. 3 och 5 §§ ÅRFL tillämpas i stället för 11 kap. 2 - 6 §§ ÅRL.

I 11 kap. 3 § ÅRFL anges i tredje stycket att 11 kap. 3 § ÅRL om fastställelseintyg ska tillämpas och det som sägs i 11 kap. 4 § ÅRL om elektronisk ingivning och elektronisk signatur gäller även här. Regleringen innebär att enligt 11 kap. 2 § ÅRFL ska inte 11 kap. 3 och 4 §§ ÅRL tillämpas, men enligt 11 kap. 3 § ÅRFL ska de ändå tillämpas?

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

I 3 kap. 8 § görs hänvisning till 1 kap. 7 § ÅRKL, ska vara 1 kap. 5 §.

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

I 9 kap. 1 § tredje stycket föreslås gränsvärdeskonstruktionen förändras på så sätt att det inte behöver vara samma krav som är uppfyllt de två senaste räkenskapsåren. Motsvarande ändring av gränsvärdeskonstruktionen föreslås i SOU 2014:22 för gränsdragningen mellan företagskategorier. Skatteverket konstaterar att Regeringen i prop. 2015/16:3 inte föreslår den föreslagna ändringen i delbetänkandet införs. Inte heller här bör gränsvärdeskonstruktionen ändras.