

Promemoria

Digital ingivning av årsredovisningar

Förord

Regeringen beslutade den 22 december 2021 att ge en särskild utredare i uppdrag att överväga och föreslå åtgärder som bl.a. syftar till att motverka att aktieföretag och andra företag används för att begå brott och andra oegentligheter (dir. 2021:115). Som särskild utredare förordnades samma dag justitierådet Johan Danelius.

Den 9 februari 2022 förordnades som sakkunniga i utredningen kanslirådet Katarina Bilge (Justitiedepartementet) samt departementssekreterarna Sofie Hilbrand (Näringsdepartementet) och Rolf Skog (Justitiedepartementet). Som experter att biträda utredningen förordnades samma dag chefsjuristen Anders Ahlgren (Revisorsinspektionen), chefsjuristen Åsa Arffman (Svenska Bankförbundet), rådgivningsexperten Mikael Carlson (Srf konsulterna), vice chefsåklagaren Marianne Forsström (Ekobrottsmyndigheten), brotts- och säkerhetsexperten Pontus Lindström (Företagarna), redovisningsexperten Claes Norberg (Svenskt Näringsliv), revisorn Johan Rippe (FAR), verksjuristen Johanna Sahlman (Bolagsverket), advokaten Erik Sjöman (Sveriges advokatsamfund) samt styrelseledamoten tillika vice ordföranden Caroline Szyber (Småföretagarnas Riksförbund). Katarina Bilge entledigades den 13 september 2022. I stället förordnades samma dag rättssakkunnige Peter Olivecrona (Justitiedepartementet) som sakkunnig.

Som sekreterare anställdes den 1 februari 2022 hovrättsrådet Ulrika Tyrén.

En av frågorna i utredningens uppdrag gäller ingivning av års- och koncernredovisningar i elektroniskt format. Uppdraget i nämnda del redovisas – i enlighet med direktiven – separat i form av denna promemoria.

Arbetet har bedrivits i samarbete med sakkunniga och experter. I promemorian används därför uttrycket ”utredningen”. Detta betyder inte att det inte har funnits skilda uppfattningar i vissa frågor. Åsa Arffman, Mikael Carlson, Pontus Lindström, Claes Norberg, Johan Rippe och Caroline Szyber har lämnat ett gemensamt särskilt yttrande.

Övriga frågor i utredningens uppdrag kommer att behandlas i det betänkande som ska redovisas senast den 22 juni 2023.

Stockholm i december 2022

Johan Danelius

/Ulrika Tyrén

Innehåll

Promemorians huvudsakliga innehåll.....	6
1 Författningsförslag	7
1.1 Förslag till lag om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554)	7
2 Utredningens uppdrag och arbete	10
3 Förutsättningarna för digital ingivning.....	12
3.1 Lagstöd för elektroniskt format och framtagandet av en digital tjänst.....	12
3.2 Något om hur den digitala tjänsten är uppbyggd.....	13
3.3 Fler och fler lämnar in årsredovisningen digitalt.....	19
3.4 Synpunkter på hur den digitala ingivningen fungerar	20
3.5 Några internationella aspekter.....	21
4 Överväganden och förslag	25
4.1 Digital ingivning införs som obligatorium	25
4.2 Vilka företag bör omfattas av ett obligatorium?	31
4.3 Möjlighet att ansöka om dispens	36
4.4 Förseningsavgift	39
4.5 Skyldighet att även upprätta årsredovisningen i ett elektroniskt format?	40

4.6	Kräver ingivningsförfarandet en lagändring?	42
4.7	Några frågor om ansvar för de inrapporterade uppgifterna	46
4.8	Förutsättningar för att tjänstens funktion och kvalitet ska upprätthållas.....	50
4.9	Författningsregleringen.....	51
5	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	54
6	Konsekvenser	57
6.1	Inledning.....	57
6.2	Förslaget och vad det syftar till.....	58
6.3	Ekonomiska effekter.....	58
6.4	Övriga konsekvenser m.m.....	68
7	Författningskommentar	70
7.1	Förslaget till lag om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554).....	70
	Särskilt yttrande	74

Promemorians huvudsakliga innehåll

Det är i dag möjligt för de allra flesta aktiebolag att ge in sin årsredovisning och revisionsberättelse till Bolagsverket i ett elektroniskt format i stället för på papper. I denna promemoria föreslås att det ska bli obligatoriskt med sådan digital ingivning för dessa företag. Enligt förslaget undantas de börsnoterade bolagen och andra företag som tillämpar den internationella normgivningen (IFRS) från obligatoriet. Inte heller s.k. finansiella företag och försäkringsföretag omfattas. Förslaget innebär att ett krav på digital ingivning kommer att gälla för uppskattningsvis mer än 95 procent av samtliga aktiebolag.

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2026 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2025.

1 Författningsförslag

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

Härigenom föreskrivs att 8 kap. 3 a och 5 §§ årsredovisningslagen (1995:1554) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 kap.

3 a §¹

Handlingar som avses i 3 § får överföras elektroniskt till registreringsmyndigheten.

Ett bevis om fastställelse enligt 3 § 1 eller 2 får undertecknas med en elektronisk underskrift.

Aktiebolag ska överföra handlingar som avses i 3 § 1 elektroniskt och ska underteckna ett bevis om fastställelse enligt 3 § 1 med en elektronisk underskrift.

Kravet på elektronisk överföring och elektronisk underskrift gäller dock inte

1. aktiebolag som omfattas av en koncernredovisning som upprättas med tillämpning av de internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning

¹ Senaste lydelse 2016:644.

(EG) nr 1606/2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, i lydelsen enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 297/2008, eller

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

Om det finns särskilda skäl, får registreringsmyndigheten efter ansökan medge undantag från kravet enligt tredje stycket på elektronisk överföring och elektronisk underskrift.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddelar närmare föreskrifter om

1. elektronisk överföring till registreringsmyndigheten av sådana handlingar som avses i 3 §,

2. bestyrkande av att en elektronisk kopia överensstämmer med originalet, *och*

3. den elektroniska underskriften enligt andra stycket.

2. bestyrkande av att en elektronisk kopia överensstämmer med originalet,

3. den elektroniska underskriften enligt andra stycket, *och*

4. ansökan om undantag från kravet på elektronisk överföring och elektronisk underskrift.

5 §

Om ett aktiebolag inte ger in *bestyrkta kopior av* årsredovisning och revisionsberättelse eller om årsredovisningen saknar sådant bevis som avses i 3 § första stycket, *skall* bolaget betala förseningsavgift till staten enligt 6 §.

Om ett aktiebolag inte ger in årsredovisning och revisionsberättelse *på föreskrivet sätt* eller om årsredovisningen saknar sådant bevis som avses i 3 § första stycket, *ska* bolaget betala förseningsavgift till staten enligt 6 §.

Beslut om förseningsavgift fattas av registreringsmyndigheten.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2026.
 2. Lagen tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2025.

2 Utredningens uppdrag och arbete

Alla aktiebolag ska för varje räkenskapsår avsluta bokföringen med en årsredovisning. Årsredovisningen och, i förekommande fall, revisionsberättelsen ska ges in till Bolagsverket. Detsamma gäller för vissa andra företagsformer.

I dag är det möjligt för de flesta aktiebolag att ge in årsredovisningen och revisionsberättelsen i ett elektroniskt format istället för på papper. Regeringen har uttalat att det långsiktiga målet är att digital ingivning ska vara obligatoriskt. Utredningen har därför haft i uppdrag att

- ta ställning till hur en skyldighet att upprätta och ge in års- och koncernredovisningar i ett elektroniskt format bör utformas och vilka företag som bör omfattas,
- bedöma när en skyldighet att upprätta och ge in års- och koncernredovisningar i ett elektroniskt format lämpligen kan börja gälla,
- bedöma frågor om ansvaret för uppgifter i årsredovisningen som kan aktualiseras av användningen av det elektroniska formatet (jfr skrivelse från Svenskt Näringsliv, Ju2018/04131), och
- föreslå de författningsändringar som behövs.

Utredningen har haft tre sammanträden vid vilka de nu aktuella frågorna har behandlats. Vid sidan av detta har utredaren och sekreteraren haft möten med företrädare för Bolagsverket, Bokföringsnämnden och Statistiska centralbyrån (SCB). Representanter från utredningen har närvarat vid ett webinarium den 27 oktober 2022 som föreningen Svenskt Näringsliv har anordnat på

temat *Digitala årsredovisningar – vad har vi lärt oss?* Vid detta webinarium har den rapport med samma namn som Svenskt Näringsliv har låtit ta fram presenterats. Organisationen Srf konsulterna har genomfört en enkätundersökning om erfarenheterna av digital ingivning samt förmedlat synpunkter som lämnats från kreditupplysningsföretag.

3 Förutsättningarna för digital ingivning

3.1 Lagstöd för elektroniskt format och framtagandet av en digital tjänst

Det har i mer än 15 år funnits lagstöd för att upprätta års- och koncernredovisningar och revisionsberättelser i elektroniskt format och att överföra handlingarna elektroniskt till Bolagsverket. Detta lagstöd infördes för aktiebolag genom ändringar i dels 1 kap. 13 § aktiebolagslagen (2005:551), dels 2 kap. 5 och 7 §§ samt 8 kap. 3 och 3 a §§ årsredovisningslagen (1995:1554). Lagändringarna trädde i kraft den 1 januari 2006 respektive den 1 juli 2006 (se prop. 2005/06:135). Motsvarande rättsliga förutsättningar för digital ingivning har senare tillskapats för även andra företagsformer (prop. 2007/08:35 och prop. 2007/08:45).

I samband med 2006 års lagändringar öppnade Bolagsverket en inlämningstjänst för aktiebolag så att de också i praktiken skulle kunna lämna in sina årsredovisningar elektroniskt. Vid den tiden visade det sig emellertid vara svårt att få företagen att ge in handlingarna på detta sätt och användningen av e-tjänsten var låg (SOU 2015:8 s. 323 f.). I slutet av 2012 stängde Bolagsverket ned e-tjänsten, bl.a. beroende på att det fanns oklarheter kring förvaltningen av s.k. taxonomier.

Under åren därefter har det tagits ett flertal nya initiativ för att underlätta och minska företagens uppgiftslämnande och för att effektivisera myndigheters och näringslivets informationshantering. När det specifikt gäller årsredovisningar gav regeringen i juli 2016 i uppdrag åt Bolagsverket att införa en digital tjänst för ingivning (N2016/04957). Enligt ett nytt uppdrag i mars 2018 skulle Bolagsverket utveckla tjänsten till att omfatta alla företagsformer

som ska upprätta och ge in en års- och koncernredovisning och offentliggöra den genom att skicka den till Bolagsverket. I uppdraget ingick det också att fortsatt uppdatera och utveckla de taxonomier som behövs för uppdragets genomförande (N2018/02033). Det kortsiktiga målet med Bolagsverkets uppdrag var att digital hantering av årsredovisningar skulle vara förstahandsvalet för företag, myndigheter och medborgare. Som tidigare har nämnts var det långsiktiga målet att det skulle bli obligatoriskt.

Den 26 mars 2018 lanserade Bolagsverket den nya inlämnings-tjänsten för årsredovisningar. Till en början var digital ingivning möjlig endast för mindre aktiebolag, men tjänsten har successivt öppnats för fler företag. Den har också med tiden utvecklats på andra sätt med vissa nya och förbättrade funktioner.

Inom ramen för sitt uppdrag tog Bolagsverket fram förslag på hur och när ett obligatorium skulle kunna införas och redovisade bedömningar av vad konsekvenserna av ett sådant obligatorium skulle bli. Bolagsverket lät också genomföra beräkningar av företagets besparingar samt uppskattningar av samhällsekonomisk nytta och samordningsvinster för myndigheter och företag när den finansiella informationen återanvänds. I en skrivelse till regeringen den 19 januari 2021 föreslog Bolagsverket att digital ingivning av årsredovisning ska bli obligatoriskt för det stora flertalet aktiebolag.² Bolagsverket lämnade sin slutrapport över regeringsuppdraget den 31 mars 2021.³ Arbetet med att utveckla tjänsten har fortsatt även därefter och pågår fortfarande.

De nuvarande faktiska förutsättningarna för elektronisk överföring och något om processen för digital ingivning beskrivs i följande avsnitt.

3.2 Något om hur den digitala tjänsten är uppbyggd

XBRL, taxonomier och K-regelverk

I regeringens uppdrag till Bolagsverket 2016 angavs att den digitala tjänsten skulle vara baserad på den öppna, licensfria och globala

² Bolagsverket (2021). *Hemställen om att göra digital ingivning av årsredovisning obligatorisk för aktiebolag.*

³ Bolagsverket (2021). *Slutrapport till Regeringskansliet. Uppdraget att utveckla tjänsten för digital ingivning av årsredovisningar m.m. för alla företagsformer.* N2018/02033.

standarden XBRL. XBRL står för *eXtensible Business Reporting Language* och är sedan 2015 standard i Sverige för överföring av finansiell information (SS 40100:2022). Den används också internationellt. XBRL är avsedd för lagring, överföring och presentation av ekonomisk information. Till skillnad från dokumentformat som t.ex. pdf ger den möjligheter att strukturera och distribuera information så att den kan tolkas och bearbetas maskinellt. I stället för att hantera informationen i block, som i exempelvis ett pdf-dokument, förser XBRL-formatet enskilda begrepp med unika markeringar, s.k. taggar. Detta gör att informationen blir läsbar för olika dataprogram, som automatiskt kan identifiera, välja ut, analysera och lagra den. Informationen i XBRL-formatet är alltså maskinläsbar. En variant av XBRL är iXBRL, som står för *Inline XBRL*. I en iXBRL-fil kombineras den maskinläsbara informationen med ett presentationsformat som gör att den blir läsbar på vanligt sätt, alltså för en människa. Genom iXBRL kan ett och samma årsredovisningsdokument således innehålla såväl strukturerad information för maskinell läsning som visuell presentation.

En nödvändig förutsättning för digital inlämning av årsredovisningshandlingar i det system som används är att det finns taxonomier för den information som ska hanteras maskinellt. En taxonomi innehåller klassificeringar och definitioner av begrepp. I definitionerna ingår bl.a. referenser, rubriker, förväntat format på informationen (exempelvis text eller tal) och regler om t.ex. summeringar. Bolagsverket samverkade i sitt uppdrag med flera andra myndigheter och organisationer, bl.a. Bokföringsnämnden, SCB, Finansinspektionen, Skatteverket, FAR och Rådet för finansiell rapportering. Detta för att bl.a. definiera och utveckla de taxonomier som krävs för att digital ingivning av års- och koncernredovisningar och revisionsberättelser ska fungera.

Bokföringsnämnden har ansvaret för utvecklingen av god redovisningssed i Sverige (8 kap. 1 § första stycket bokföringslagen [1999:1078]). Bokföringsnämndens normgivning sker genom att nämnden ger ut allmänna råd (BFNAR) med tillhörande vägledning och uttalanden i frågor om löpande bokföring och bokslut. Bokföringsnämndens allmänna råd riktar sig till onoterade företag som omfattas av årsredovisningslagen. De taxonomier som har tagits fram grundar sig på Bokföringsnämndens olika s.k. K-regelverk. K-regelverken innehåller regler om hur en års- och koncernredovisning

eller ett årsbokslut ska utformas och hur tillgångar, skulder, intäkter och kostnader ska värderas. Vilket av K-regelverken som ett företag ska tillämpa grundar sig i huvudsak på företagets storlek. För företag som ska upprätta årsredovisning finns det två K-regelverk:

- K2 - Årsredovisning i mindre företag (BFNAR 2016:10)
- K3 - Årsredovisning och koncernredovisning (BFNAR 2012:1)

De flesta företag som är mindre kan välja att upprätta årsredovisningen med tillämpning av K2 i stället för huvudregelverket K3. Definitionerna av större och mindre företag finns i 1 kap. 3 § årsredovisningslagen. Med större företag menas – förutom noterade företag – företag som uppfyllt mer än ett av följande kriterier under båda de senaste två räkenskapsåren:

- fler än 50 anställda i genomsnitt under räkenskapsåret,
- mer än 40 miljoner kronor i balansomslutning,
- mer än 80 miljoner kronor i nettoomsättning.

Med mindre företag menas företag som inte är större företag.

Företag som följer internationella redovisningsstandarder omfattas inte av Bokföringsnämndens normgivning annat än genom hänvisning till att dessa företag ska tillämpa vissa rekommendationer utfärdade av Rådet för finansiell rapportering. De kallas ibland K4-företag. Alla företag inom EU vars värdepapper är noterade på en reglerad marknad måste enligt IAS-förordningen i sin koncernredovisning tillämpa rekommendationer (IFRS) och uttalanden (IFRIC) från *International Accounting Standards Board* (IASB). Rådet för finansiell rapportering har till uppgift att anpassa och utveckla god redovisningssed för företag vars värdepapper är noterade på en reglerad marknad i Sverige. Av rekommendationer och uttalanden från Rådet för finansiell rapportering framgår de avvikelser och anpassningar av de internationella redovisningsprinciperna som behövs för att koncernredovisningen ska vara upprättad i överensstämmelse med svensk lagstiftning (RFR 1 Kompletterande redovisningsregler för koncerner). Det finns även rekommendationer som ska användas vid upprättande av årsredovisningen (RFR 2 Redovisning för juridiska personer). När det gäller årsredovisning och koncernredovisning i kreditinstitut, värdepap-

persbolag och försäkringsföretag utfärdar Finansinspektionen föreskrifter och allmänna råd (FFFS).

Vilka företag som kan använda den digitala tjänsten

När Bolagsverket lanserade tjänsten i mars 2018 var digital ingivning möjlig för de mindre aktiebolag som tillämpar regelverket K2. Den 9 februari 2019 öppnades möjligheten även för aktiebolag som följer K3. Från och med den 6 februari 2021 kan Bolagsverket också ta emot koncernredovisningar. Dessutom kan aktiebolag som är i likvidation sedan sistnämnda datum skicka in årsredovisningen digitalt.

Under 2021 genomfördes en analys för digital inlämning för aktiebolag som redovisar enligt det internationella regelverket. Utvecklingen för att kunna öppna tjänsten även för dessa påbörjades under hösten 2021 och har fortsatt under 2022.⁴ Framtagandet av taxonomier för K4 och harmonisering med de redovisningsstandarder som följer av IFRS sker i nära samverkan mellan Bolagsverket och bl.a. Bokföringsnämnden.

Hur den digitala ingivningen går till i praktiken

Handlingar som ska ges in enligt lag

Av 8 kap. 3 § årsredovisningslagen framgår vilka handlingar som bl.a. aktiebolag ska ge in till Bolagsverket och hur detta ska ske. I ett aktiebolag ska således årsredovisningen och, i förekommande fall, revisionsberättelsen ges in i form av bestyrkta kopior. Lagens utgångspunkt är alltså att originalen inte ska ges in. De ska i stället behållas hos bolaget. På kopian av årsredovisningen ska en styrelseledamot eller den verkställande direktören teckna bevis om att balansräkningen och resultaträkningen har fastställts av bolagsstämman, ett s.k. fastställelseintyg. Uppgift ska också lämnas om fastställensedagen. Beviset ska även innehålla uppgift om bolagsstämmans beslut beträffande bolagets vinst eller förlust. I paragrafens sista stycke anges att med bestyrkta kopior jämställs elektroniska original.

⁴ Bolagsverkets årsredovisning 2021 s. 23.

En årsredovisning kan upprättas i vanlig läsbar form, dvs. på papper, eller i elektronisk form (2 kap. 5 § första stycket årsredovisningslagen). Den ska skrivas under av samtliga styrelseledamöter och av den verkställande direktören, om en sådan är utsedd (2 kap. 7 § årsredovisningslagen). Om bolaget har revisor ska han eller hon skriva under revisionsberättelsen (9 kap. 29 § aktiebolagslagen). Revisorn ska på årsredovisningen också göra en hänvisning till revisionsberättelsen, en s.k. revisorspåteckning (9 kap. 28 § andra stycket aktiebolagslagen). Syftet med denna anteckning är att identifiera den årsredovisning som har granskats (prop. 1975:103 s. 431).

Alla undertecknanden kan göras antingen med penna på papper eller digitalt med en avancerad elektronisk underskrift (2 kap. 7 § sjätte stycket årsredovisningslagen och 1 kap. 13 § aktiebolagslagen). En elektronisk underskrift kan åstadkommas med hjälp av en e-legitimation, exempelvis BankID. Bestämmelser om e-legitimationer finns i eIDAS-förordningen⁵, där det bl.a. framgår krav på säkerhet som ställs på en avancerad elektronisk underskrift.

Det som nu har sagts om årsredovisning och revisionsberättelse gäller även för koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse (8 kap. 16 § årsredovisningslagen samt 7 kap. 7 § och 9 kap. 39 § aktiebolagslagen).

För noterade företag finns vissa särskilda bestämmelser. För räkenskapsår som inleds 2021 eller senare gäller att s.k. emittenter ska upprätta års- och koncernredovisningen i ett format som möjliggör enhetlig elektronisk rapportering (16 kap. 4 a § lagen [2007:528] om värdepappersmarknaden).

Förfarandet vid ingivningen

För att kunna ge in års- eller koncernredovisningen och revisionsberättelsen digitalt behövs det, som Bolagsverkets inlämningstjänst är utformad, en särskild programvara som stödjer digital ingivning. Sådan programvara tillhandahålls – mot betalning – av ett antal olika privata leverantörer, i dagsläget (oktober 2022) tio stycken. Dessa har fått programvaran testad för ändamålet och har ingått särskilda

⁵ Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 910/2014 av den 23 juli 2014 om elektronisk identifiering och betrodda tjänster för elektroniska transaktioner på den inre marknaden och om upphävande av direktiv 1999/93/EG.

avtal med Bolagsverket. Vilka leverantörer som är anslutna till tjänsten anges på Bolagsverkets hemsida. Alla anslutna leverantörer erbjuder för närvarande inte programvara som har alla funktioner. Endast vissa har exempelvis stöd för inlämning av års- och koncernredovisningar som är upprättade med tillämpning av K3-regelverket. I de flesta system finns det möjlighet att skicka in årsredovisningen och revisionsberättelsen i samma fil, och i några av systemen går det att ge in revisionsberättelsen separat.

Bolagsverket har instruktioner på sin hemsida om hur ingivningen går till i praktiken. Ingivningsförfarandet innefattar några olika moment. När årsredovisningen och, i förekommande fall, revisionsberättelsen är klara för att ges in efter bolagets årsstämma, ska handlingarna laddas upp i den programvara som bolaget använder. Exakt hur den proceduren ser ut kan variera beroende på vilket system som har valts. Men i programvaran märks informationen i dokumenten upp automatiskt med s.k. XBRL-taggar. Taggningen görs alltså inte manuellt av någon person. Samtidigt med uppladdningen ska personnummer och e-postadress till den styrelseledamot eller verkställande direktör som ska skriva under fastställelseintyget anges. Den som ska skriva under fastställelseintyget i Bolagsverkets digitala tjänst behöver ha ett svenskt personnummer och en e-legitimation. De uppladdade filerna hamnar först i ett temporärt s.k. eget utrymme hos Bolagsverket, där de ligger kvar i 21 dagar. Bolagsverket skickar en länk för inloggning till den e-postadress som har angetts till styrelseledamoten eller den verkställande direktören. Den som får länken loggar sedan in med sin e-legitimation och granskar handlingarna, som då presenteras i iXBRL-format (se även avsnitt 4.6). Han eller hon skriver därefter under fastställelseintyget. Samtidigt intygas att innehållet i handlingarna överensstämmer med originalen. Han eller hon skickar sedan digitalt in årsredovisningen med fastställelseintyget och revisionsberättelsen, om en sådan finns. Handlingarna kommer därmed in till Bolagsverket.

Den som skickar in handlingarna digitalt får direkt en kvittens i e-tjänsten på att Bolagsverket har tagit emot dem. Om årsredovisningen är fullständig, registreras den direkt. Om den behöver kompletteras, skickas ett föreläggande till företaget. Den som får ett sådant föreläggande får åtgärda de påpekade bristerna via program-

varan och skicka in en ny, komplett digital årsredovisning. Motsvarande gäller för koncernredovisning.

3.3 Fler och fler lämnar in årsredovisningen digitalt

Antalet och andelen årsredovisningar som ges in digitalt har successivt ökat sedan inlämningstjänsten öppnades i slutet av mars 2018. Under det första året var det nästan 6 000 årsredovisningar som gavs in på detta sätt. År 2019 ökade antalet till knappt 40 000 och år 2020 till närmare 102 000. Användningen av tjänsten ökade ytterligare under 2021. Det året lämnades nästan 180 000 årsredovisningar in digitalt, vilket motsvarade cirka 29 procent av den totala volymen av inkomna årsredovisningar.

Tabell 3.1 Digitalt inlämnade årsredovisningar

År	2021	2020	2019	2018
Antal digitalt inlämnade årsredovisningar	179 708	101 864	39 466	5 960
Andel av totalt inlämnade årsredovisningar	28,9 %	17,2 %	7,0 %	1,1 %

Källa: Bolagsverket

Under de nio första månaderna 2022 hade totalt 212 603 årsredovisningar lämnats in digitalt, vilket så långt var en ökning med cirka 43 procent jämfört med samma period föregående år. Siffrorna för 2022 visar alltså på en fortsatt stigande andel digitalt inlämnade årsredovisningar.

Det framgår inte av den redovisade statistiken, men det har i störst utsträckning varit aktiebolag som redovisar med tillämpning av K2-regelverket och som inte har revisor som gett in sin årsredovisning digitalt.⁶

⁶ Svenskt Näringsliv (2022). *Digitala årsredovisningar – vad har vi lärt oss?* s. 7.

3.4 Synpunkter på hur den digitala ingivningen fungerar

Enligt undersökningar som Bolagsverket har gjort anser många av de som frivilligt använder den digitala tjänsten att den fungerar väl. Det har i andra enkäter och kartläggningar kommit fram såväl positiva som negativa synpunkter på tekniken och det förfarande som ska användas vid ingivningen.

Branschorganisationen Srf konsulterna genomförde under april 2022 en enkät med frågor bl.a. om vilka huvudsakliga fördelar och nackdelar som användare har upplevt med att lämna in årsredovisningen digitalt. I urvalet av respondenter ingick alla medlemmar som var auktoriserade redovisningskonsulter samt andra redovisningskonsulter som fanns i register som medarbetare eller kursdeltagare. Totalt svarade 1 122 personer. När det gäller huvudsakliga fördelar med digital ingivning svarade cirka 66 procent att det sparade tid och att det var en enkel hantering. Ungefär 61 procent svarade att det innebar ökad säkerhet. Det fanns också personer, knappt 8 procent, som svarade att de inte såg någon fördel alls. Vad beträffar de huvudsakliga nackdelarna svarade 54 procent att årsredovisning och revisionsberättelse inte kunde lämnas in tillsammans och 30 procent att programvaran styr utformningen av årsredovisningen. Drygt 16 procent av respondenterna angav som nackdelar att frivillig information inte alltid kan lämnas, att avskriften inte ser likadan ut som den upprättade årsredovisningen och att det finns osäkerhet i frågan om alla skrivit under årsredovisningen. Det var ungefär lika många, 16 procent, som svarade att de inte hade upplevt några problem.

Det har också kommit fram synpunkter från kreditupplysningsföretag. Dessa företag analyserar löpande bolagens årsredovisningar och använder informationen för att bedöma deras kreditvärdighet. Framför allt har det påpekats att i vart fall vissa av programvarorna inte håller tillräckligt hög kvalitet när det gäller taggningen av information samt att taxonomin för revisionsberättelsen är bristfällig utformad. Det har särskilt framhållits att väsentlig information i revisionsberättelsen inte taggas och därför inte kan läsas maskinellt. Det gäller exempelvis anmärkningar som revisorn har gjort i olika avseenden, dvs. om det lämnas en s.k. oren revisionsberättelse.

Föreningen Svenskt Näringsliv lät under 2022 konsultföretaget Trinovo Consulting utföra en kartläggning av erfarenheter som vunnits under den tid som digital ingivning varit möjlig.⁷ Kartläggningen gjordes genom intervjuer med representanter från bl.a. fyra redovisningsbyråer och fem systemleverantörer. Några av de sammanfattande slutsatser som dras i rapporten är att inställningen till digitaliseringen generellt är positiv, men att det behövs en fördjupad analys av vilka effektivitetsvinsterna är och hur de bäst uppnås. Det uttalas att den nuvarande regleringen är utformad efter en analog process och att den behöver anpassas för att den digitala inlämningen ska kunna ske på ett rättssäkert sätt. Det sägs också att det sannolikt finns mycket att vinna på att invänta kommande EU-reglering kring elektroniskt upprättande av årsredovisningar, innan ett nationellt krav på digital inlämning införs. Kartläggningen visade att digital ingivning innebär fördelar för inrapporterande företag, men att det även finns komplicerande faktorer med det digitala formatet, exempelvis mindre flexibilitet i fråga om årsredovisningens utformning. Det kom också fram att det finns svagheter med den tekniska lösningen, som innebär att företag är hänvisade till vissa programvaruleverantörer för att kunna ge in årsredovisningen. Det bedömdes som önskvärt om det fanns någon form av samordning mellan dessa och att det dessutom skulle behövas en alternativ inlämningstjänst som Bolagsverket tillhandahåller. I rapporten tas det vidare upp dels att signeringen av årsredovisningen kompliceras av att det saknas en fungerande internationell standard för e-signaturer, dels att revisionsberättelsen inte taggas. Det pekas också på att det förekommer avvikelser mellan den digitala avskrift av årsredovisningen som lämnas in till Bolagsverket respektive originalhandlingen och att detta skapar osäkerhet.

3.5 Några internationella aspekter

Obligatorisk digital ingivning gäller i vissa av våra grannländer

I Norge ska årsredovisningen ges in till Regnskapsregisteret. Digital ingivning har varit möjlig sedan 2003. År 2006 fick de företag som använde sig av den digitala tjänsten en månads längre tidsfrist för

⁷ Svenskt Näringsliv (2022). *Digitala årsredovisningar – vad har vi lärt oss?*

ingivning. Detta för att öka incitamenten för denna form av rapportering. Ett obligatorium med möjlighet till undantag infördes 2015. Årsredovisningarna kan ges in dels via den statliga portalen altinn.no, dels via ett antal affärssystem. Det senare sättet används i 90 procent av fallen.⁸ Ingivningen sker enligt en standardmall, men formatet bygger inte på XBRL.

I Danmark ska årsredovisningen ges in till Erhvervsstyrelsen. Digital ingivning har successivt blivit obligatoriskt för fler och fler företag. Från 2012 omfattades små företag av obligatoriet, från 2013 medelstora företag och från 2014 och framåt även noterade företag. Ingivningen kan ske på olika sätt. Dels finns *Regnskab Basis*, som är ett online-verktyg för att upprätta och ge in årsredovisningen och där formatet iXBRL används, dels finns *Regnskab Special* och en ”system till system-lösning”, där företaget ska ladda upp såväl en pdf-fil som en XBRL-fil och ge in via inrapporteringssystemet virk.dk. Erhvervsstyrelsen överväger att övergå till ingivning i iXBRL-format för att höja datakvaliteten; inrapporteringen med två filer ökar risken för att dessa två inte fullt ut överensstämmer med varandra.⁹

I Nederländerna har digital ingivning varit möjlig sedan 2008. Beslut om att införa ett obligatorium fattades i december 2015 och började gälla från räkenskapsåret 2017. Årsredovisningen lämnas in i XBRL-format via en elektronisk inlämningstjänst.

I Belgien är det obligatoriskt för de flesta företag och större föreningar att lämna in årsredovisningen digitalt. Endast 0,2 procent av alla årsredovisningar som ges in är på papper. Portalen för elektronisk ingivning har varit öppen sedan 2005 och i den konverteras informationen automatiskt till XBRL-format.¹⁰

EU-nivån

För noterade företag gäller enligt det s.k. öppenhetsdirektivet¹¹ att de för räkenskapsår som inleds 2021 eller senare är skyldiga att

⁸ Bolagsverket (2021). *Uppdraget att utveckla tjänsten för digital ingivning av årsredovisningar m.m. för alla företagsformer*. Slutrapport 21 mars 2021, s. 14.

⁹ Erhvervsstyrelsen (2018). *Undersøgelse af det fremadrettede behov for revisionspligt*, s. 74 och s. 81.

¹⁰ EY (2020). *DIÅR – Obligatorium för digital inlämning av årsredovisning*, s. 17 f.

¹¹ 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.

upprätta sina års- och koncernredovisningar i ett enhetligt elektroniskt rapporteringsformat. En bestämmelse om detta finns i 16 kap. 4 a § lagen om värdepappersmarknaden. Det format som ska användas kallas för Esef (*European Single Electronic Format*). Finansiella rapporter som är upprättade i enlighet med IFRS ska märkas upp med XBRL-taggar enligt en särskild taxonomi som är framtagen av Europeiska värdepappers- och marknadsmyndigheten (Esma). Från och med den 1 januari 2022 tar Finansinspektionen emot års- och koncernredovisningar enbart i Esef-formatet.

Det kan finnas anledning att förvänta sig att det på EU-nivå kan komma att vidtas ytterligare åtgärder som syftar till att bygga upp den digitala inre marknaden och som kan innefatta utbyte av data mellan myndigheter från företagets årsredovisningar.¹² Som exempel på initiativ i den riktningen kan nämnas förslag om inrättandet av en europeisk gemensam kontaktpunkt för viss finansiell och icke-finansiell information som offentliggörs av företag (*European single access point*, Esap). Det föreslås att det i ett antal EU-direktiv och EU-förordningar på olika områden ska införas en självständig bestämmelse om krav på format på den information som ska rapporteras.¹³ De närmare detaljerna, t.ex. vilket format som ska användas, är inte fastställt.¹⁴

Redan finns på bolagsrättens område det s.k. digitaliseringsdirektivet¹⁵, som syftar till att göra det möjligt att bilda samt registrera bolag och händelser i bolag online och över landsgränserna inom EU. Medlemsstaterna ges rätt att kräva att vissa eller alla bolag ger in handlingar och information uteslutande elektroniskt. Till dessa hör bl.a. redovisningshandlingar (artikel 13j och artikel 14f). Också i redovisningsdirektivet¹⁶ tas digitaliseringsfrågan upp. I ingressen (p. 39) uppmanas medlemsstaterna att utveckla elektroniska system för offentliggörande som gör det möjligt för företag

¹² Bolagsverket (2021). *Slutrapport till Regeringskansliet. Uppdraget att utveckla tjänsten för digital ingivning av årsredovisningar m.m. för alla företagsformer*, s. 12 f.

¹³ Faktapromemoria 2021/22:FPM28 *En europeisk gemensam kontaktpunkt för finansiell och icke-finansiell information (Esap)*.

¹⁴ Svenskt Näringsliv (2022). *Digitala årsredovisningar – vad har vi lärt oss?* s. 7.

¹⁵ Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2019/1151 av den 20 juni 2019 om ändring av direktiv (EU) 2017/1132 vad gäller användningen av digitala verktyg och förfaranden inom Bolagsrätt, artikel 13j.

¹⁶ 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.

att lämna in redovisningsuppgifter, inbegripet lagstadgade finansiella rapporter, endast en gång och i en form som låter flera användare enkelt ta del av och använda uppgifterna. När det gäller rapportering av redovisningar uppmuntras kommissionen att undersöka möjligheten att införa ett harmoniserat elektroniskt redovisningsformat.

Även i andra avseenden har rättsakter på EU-nivå betydelse i den meningen att de svenska bestämmelserna om företagens offentliga redovisning till stor del grundar sig på EU-direktiv. Kommande ändringar – exempelvis i fråga om hållbarhetsrapportering för stora företag och noterade företag – kommer sannolikt att kräva anpassningar i den svenska normgivningen och därmed även av taxonomier som används i den digitala inlämningstjänsten.¹⁷

¹⁷ Utredningen om skattetransparens och några redovisningsfrågor (Ju 2021:06) har i uppdrag att bl.a. ta ställning till hur det nya EU-direktivet om företagens hållbarhetsrapportering (CSRD) ska genomföras i Sverige (dir. 2022:34). Uppdraget ska redovisas senast den 1 juni 2023.

4 Överväganden och förslag

4.1 Digital ingivning införs som obligatorium

Förslag: Digital ingivning av års- och koncernredovisningar samt, i förekommande fall, revisionsberättelser införs som obligatorium.

Skälen för förslaget

Några utgångspunkter

Utredningens uppdrag bygger på att det ska bli obligatoriskt med digital ingivning. Som direktiven är formulerade ska ställningstaganden och bedömningar göras beträffande företagens års- och koncernredovisningar. Utredningen har utgått från att även revisionsberättelsen i förekommande fall ska ges in i samma format. I annat fall skulle det inte bli fråga om en sådan digital process som eftersträvas.

Den tekniska lösningen för den elektroniska överföringen har tagits fram och valts ut i ett tidigare skede. Det ingår inte i utredningens uppdrag att utvärdera den eller att överväga och föreslå någon annan modell för ingivningen. Det ligger således inte inom ramen för utredningens uppdrag att överväga om det, vilket har förordats från vissa håll, som ett alternativ till sådan digital ingivning som uppdraget avser i stället borde vara möjligt att skicka in årsredovisningshandlingarna som pdf-dokument eller i annat jämförbart format. Inte heller är det utredningens sak att ta ställning till om det vore lämpligare att Bolagsverket tillhandahåller den tekniska lösningen i stället för att det är olika externa privata programvaruleverantörer som ska stå för den. Goda argument kan

anföras för en sådan lösning men den valda modellen för den digitala ingivningen utgår från tanken att Bolagsverket ska skapa förutsättningarna, medan företag på marknaden ska utveckla funktionaliteten. Denna uppdelning har bedömts ge utrymme för innovation, konkurrenskraft och tillväxt. Det kan här framhållas att varken den nuvarande lagstiftningen eller utredningens förslag förutsätter att det används en viss teknik för den elektroniska överföringen. Utredningens överväganden måste emellertid utgå från att det är det nu använda systemet för ingivning som kommer att tillämpas även i fortsättningen.

Fördelar och nackdelar med det elektroniska formatet

Det kan anföras en rad fördelar med digital ingivning. För de redovisande företagen innebär det elektroniska formatet att de slipper pappershantering och traditionell postgång och att de direkt får ett kvitto på att årsredovisningen och, i förekommande fall, revisionsberättelsen har kommit in till registreringsmyndigheten. Ingivningen blir på så sätt enklare och snabbare, särskilt eftersom dokumenten inte behöver transporteras fysiskt med posten under flera dagar. Ingivningen blir också tryggare, genom att det direkt kommer en bekräftelse på att dokumenten har tagits emot. Den som rapporterar behöver inte oroa sig för att de har försvunnit eller försenats på vägen. Just tidsbesparing, enkelhet och ökad säkerhet har också tagits upp som huvudsakliga fördelar i enkätundersökningar som genomförts bland ett urval av den digitala tjänstens användare (se avsnitt 3.4).

En elektronisk hantering av den information som rapporteras in kan också förbättra kvaliteten. I dataprogrammen kan det byggas in funktioner som upptäcker exempelvis felsummeringar eller ofullständigheter i handlingarna, något som är till fördel för både företagen och Bolagsverket. För de årsredovisningar som kom in digitalt under 2021 behövde Bolagsverket skicka förelägganden på grund av olika formella brister i mindre än fem procent av fallen. Motsvarande siffra beräknat på samtliga årsredovisningar var cirka åtta procent.¹⁸

¹⁸ Bolagsverkets remissyttrande över betänkandet SOU 2021:60 *Förenklningar för mikroföretag och modernisering av bokföringslagen*.

När företagen väl har tillgång till lämpliga dataprogram och har anpassat rutinerna kan det förväntas att ingivandet av redovisningshandlingar kan underlättas genom det digitala förfarandet och att det leder till vissa tidsvinster (se avsnitt 6.3). För Bolagsverket ger det elektroniska formatet kortare handläggningstider och kostnadsbesparingar. Detta eftersom en komplett årsredovisning då kan registreras direkt i en digital och automatiserad process, i stället för genom en manuell ärendehantering där en handläggare måste granska handlingarna. Av de årsredovisningsärenden som hittills har kommit in digitalt under 2022 är det omkring 90 procent som har kunnat automatavslutas. De digitala årsredovisningsärenden som inte automatavslutas börjar handläggas dagen efter det att de kommit in. När det gäller årsredovisningar som ges in på papper dröjer det för närvarande en månad innan handläggningen påbörjas. Hur långa handläggningstiderna därefter är varierar, bl.a. beroende på innehållet i årsredovisningarna och den interna hanteringen. Det kan i sammanhanget nämnas att antalet aktiebolag i Sverige stadigt har ökat år efter år och därmed också det antal årsredovisningar som ges in till Bolagsverket. År 2012 kom det in drygt 380 000 årsredovisningar. Motsvarande siffra för år 2021 var över 620 000. Manuell hantering av årsredovisningsärenden är således alltmer resurskrävande.

Man ska inte heller bortse från de fördelar ur miljösynpunkt som det digitala förfarandet har jämfört med den traditionella dokumenthanteringen. Förutom att det medför lägre förbrukning av papper minskar också behovet av transporter, såväl i samband med att handlingarna ska sändas in som när de senare ska arkiveras. Eftersom ett mycket stort antal aktiebolag ska lämna in sin årsredovisning varje år, handlar det sammantaget om betydande volymer med papper som används och skickas vid ingivning på det sedvanliga sättet.

De uppgifter som en årsredovisning och en revisionsberättelse innehåller kan vara av betydelse i många olika sammanhang och för ett flertal intressenter. När dokumenten kan ges in digitalt och offentliggöras i ett enhetligt strukturerat format blir den finansiella informationen enklare att återanvända för såväl myndigheter som andra aktörer. Det ger nya möjligheter att analysera uppgifter i årsredovisningshandlingarna och att dela dem. Det kan också öka

förutsättningarna för en effektivare myndighetssamverkan och brottsbekämpning.

På längre sikt förväntas ett system med elektronisk ingivning ge ytterligare positiva följder för såväl det allmänna som för de redovisande bolagen. Målsättningen är att uppgiftslämnandet från företagen till olika myndigheter i förlängningen ska minska, eftersom de bara ska behöva lämna sina uppgifter en gång. Digital inlämning av årsredovisningar är på detta sätt en viktig utgångspunkt för arbetet med standardiserad företagsrapportering (s.k. SBR, *Standard Business Reporting*). Standardiserad företagsrapportering är en metod för att åstadkomma ett effektivt och säkert informationsutbyte mellan företag och myndigheter. Exempelvis ska uppgifter från årsredovisningar kunna delas på ett strukturerat sätt. Med standardiserad företagsrapportering ska alltså företagens rapportering till olika instanser kunna minska och företagsinformation i stället återanvändas mellan myndigheter. Ett syfte med detta är att skapa förutsättningar för innovation och tillväxt genom att företagens ekonomiadministrativa processer automatiseras. Standardiserad företagsrapportering är i sin tur en förutsättning för det nordiska samarbetsprojektet *Nordic Smart Government & Business*, som verkar för att skapa ett s.k. digitalt ekosystem för finansiell information i Norden. Meningen är att åstadkomma förenklingar genom att använda data, digitalisering och automatisering mer effektivt och innovativt.

Samtidigt med fördelarna finns det också vissa baksidor med digitaliseringen. En del av dessa gör sig särskilt gällande med den modell för elektronisk överföring av redovisningshandlingarna som har valts och som innebär att företagen är hänvisade till olika programleverantörer för att få tillgång till den teknik som behövs. Digitaliseringen ställer krav på grundläggande datakunskap samt tillgång till nödvändig it-utrustning och programvara, vilket kan medföra ökade kostnader för de inrapporterande företagen. Detta kan innebära en större utmaning för de mindre bolag som har mer begränsade resurser. För de företag som behöver förändra sina rutiner från en pappersbaserad hantering till användning av ett elektroniskt format kan en sådan omställning i förväg framstå som något betungande. Det är inte alla som är vana vid eller har förtroende för digitala verktyg och tjänster. Det är givetvis av stor betydelse att formerna för inlämnande av års- och koncern-

redovisningar och revisionsberättelser i elektroniskt format inte utgör ett betydande hinder för att etablera och driva företag. När omställningen väl är gjord finns det emellertid anledning att tro att de allra flesta kommer att uppleva de nya rutinerna som enklare. För de företag som inte själva har eller vill skaffa den utrustning som behövs, finns det också möjlighet att anlita en extern bokföringstjänst för att få hjälp, låt vara att detta är förenat med vissa kostnader.

Som tidigare har redovisats har det från användare av den digitala tjänsten framförts vissa synpunkter på en del av funktionerna i den (se avsnitt 3.4). Det är angeläget att den tekniska utformningen inte upplevs som begränsande i olika avseenden. För att fördelarna med det digitala formatet ska uppnås måste systemet givetvis hålla hög kvalitet. Även om många har rapporterat att tjänsten fungerar bra, är därför de påpekanden som har gjorts om brister i funktionaliteten värda att tas på största allvar. De kritiska synpunkter som förts fram beträffande hur systemet fungerar i dag bör emellertid heller inte hindra att ytterligare steg tas i den digitala utvecklingen. Med ett ökat antal användare och fler leverantörer som tillhandahåller programvara som stödjer digital inlämning kan det förväntas att funktionerna kommer att fortsätta att utvecklas och förbättras med tiden så att de önskemål som användarna har kan tillgodoses i större utsträckning.

På det stora hela och på längre sikt måste fördelarna med digital ingivning anses överväga de initiala nackdelarna.

En reglering som bygger på frivillighet är inte tillräcklig

Som utredningens uppdrag är formulerat är utgångspunkten att det ska införas en skyldighet för företag att ge in sin års- och koncernredovisning digitalt. Frågan är vilka företag som bör omfattas av en sådan skyldighet och när den kan börja gälla.

I dag är det möjligt för de allra flesta aktiebolagen att välja om årsredovisningen och, i förekommande fall, revisionsberättelsen ska ges in på papper eller i elektronisk form. Som tidigare har nämnts har förutsättningar för digital ingivning i praktiken funnits för de mindre aktiebolagen sedan slutet av mars 2018, och andelen företag som använt sig av Bolagsverkets inlämningstjänst har sedan dess

ökat stabilt för varje år. Under år 2021 var det cirka 30 procent av årsredovisningarna som gavs in elektroniskt, och trenden är fortsatt att allt fler överger det traditionella sättet med inlämning på papper. Takten i denna övergång är emellertid inte tillräckligt hög för att ett system som fortsatt bygger på frivillighet i närtid kan förväntas leda till en i princip fullständig digital ingivning.

Som tidigare har nämnts finns det flera fördelar med elektronisk överföring, såväl för de enskilda företagen som för bl.a. Bolagsverket. Men de verkliga vinsterna kan nås först med ett obligatorium. Detta inte minst mot bakgrund av att den digitala ingivningen i förlängningen är tänkt att bli ett led i en längre kedja av informationsutbyte. Det är i ett sådant sammanhang inte tillräckligt att endast vissa av företagen rapporterar i ett elektroniskt format, medan andra fortfarande gör det på papper. För att exempelvis göra analyser av finansiell information i större skala behöver det finnas ett representativt underlag. Som också tidigare har nämnts är den digitala ingivningen en viktig del i arbetet med standardiserad företagsrapportering, som har som målsättning att företag inte ska behöva lämna samma information flera gånger till olika myndigheter. Genom ett elektroniskt och standardiserat förfarande kan flera instanser – givet att också de rättsliga förutsättningarna finns – få del av sådana uppgifter som företag har att rapportera in för skilda syften. Inom exempelvis statistikområdet är minskad direktinsamling ett starkt argument för ett obligatorium. Om årsredovisningar lämnas i ett elektroniskt och standardiserat format, kan SCB återanvända företagens uppgifter för den officiella statistiken. Ett sådant tillvägagångssätt medför också kvalitetsvinster, eftersom de efterfrågade uppgifterna i många fall kan inhämtas betydligt snabbare och därigenom vara mer aktuella.

Den digitala hanteringen kan också ha fördelar från ett ekobrottsperspektiv på så sätt att förutsättningarna för att upptäcka felaktig information i årsredovisningarna då kan underlättas, både i en aktuell rapportering och i flera över längre tid.¹⁹ Det kan exempelvis handla om att det enklare går att uppmärksamma orimligt stora variationer från ett år till ett annat vid jämförelser av årsredovisningarna. Sådana avvikelser kan tyda på att siffror har manipulerats i syfte att grundlöst höja bolagets kreditvärdighet. Det är något som förekommer för att kunna använda bolaget för att t.ex. begå

¹⁹ EY (2020). *DIÅR – Obligatorium för digital inlämning av årsredovisning*, s. 22 f.

bedrägeribrott, genom att det då får ta upp lån eller göra inköp på kredit, trots att det inte finns avsikt eller förmåga att betala.²⁰ Genom den elektroniska överföringen går det också att spåra vem det är som har gett in handlingarna. Även från ett brottsbekämpande perspektiv finns det alltså fördelar med obligatorisk digital ingivning.

Med ett obligatorium blir det dessutom tydligt att digital ingivning är det som kommer att gälla för framtiden. Det är sannolikt en nödvändig förutsättning för att exempelvis programvaruföretag ska våga att ta beslut om investeringar för att utveckla nya programvaror som stödjer digital inlämning och att fortsatt satsa på att åstadkomma bättre funktionalitet i de tjänster som tillhandahålls.

Ett obligatorium gör också att dubbla processer, som innefattar både automatiserad och manuell handläggning, på sikt kan avvecklas. Det innebär att större besparingar kan göras i registreringsmyndighetens verksamhet, vilket också gynnar samhället i stort.

Det är – som utredningens uppdrag är utformat och som samhällsutvecklingen ser ut – bara en tidsfråga innan digital ingivning ska bli obligatoriskt. Det kan i det sammanhanget tilläggas att endast elektronisk ingivning numera godtas i flera andra förfaranden. Som exempel kan nämnas att utförare av s.k. rut- och rottjänster sedan 2015 bara kan göra begäran om utbetalning elektroniskt (8 § andra stycket lagen [2009:194] om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete). Ett annat exempel är att en anmälan om registrering enligt förordningen (2017:667) om registrering av verkliga huvudmän som huvudregel ska överföras elektroniskt till Bolagsverket (2 kap. 1 §).

4.2 Vilka företag bör omfattas av ett obligatorium?

Förslag: Aktiebolag som tillämpar Bokföringsnämndens regelverk K2 eller K3 – med undantag för vissa dotterföretag – ska vara skyldiga att överföra sin års- och koncernredovisning elektroniskt till Bolagsverket. På samma sätt ska även, i förekommande fall, revisionsberättelsen ges in.

²⁰ Brå rapport 2016:9. *Bedrägeribrottsligheten i Sverige. Kartläggning och åtgärdsförslag*, s. 193.

Skälen för förslaget

Några utgångspunkter

Mot bakgrund av de redovisade fördelarna med elektronisk överföring bör utgångspunkten vara att så många som möjligt av företagen ska ge in redovisningshandlingarna på detta sätt. Även strävan efter ett tydligt och enhetligt regelverk där samma formkrav gäller för alla företagsformer talar för ett mer eller mindre generellt obligatorium.

En förutsättning för att införa ett krav på digital ingivning bör emellertid vara att de tekniska och praktiska möjligheterna i god tid dessförinnan är på plats. Dessa möjligheter bör också ha kunnat testas under en period med frivillig elektronisk överföring och systemet bör då ha visat sig vara välfungerande. De företag som ska rapportera ska inte behöva uppleva att det digitala förfarandet är krångligt eller alltför dyrt att använda. De bör kunna förvänta sig att det åtminstone i förlängningen medför fördelar att övergå till en ny rutin. Innan ett obligatorium träder i kraft måste det också finnas tillräckligt med tid för att genomföra nödvändiga anpassningar för de som berörs av förändringen (se även avsnitt 5).

Aktiebolag som tillämpar Bokföringsnämndens regelverk K2 eller K3

För de aktiebolag som tillämpar Bokföringsnämndens regelverk K2 eller K3 finns det sedan en längre tid tillbaka ett fungerande system för digital inlämning av års- och koncernredovisningar och revisionsberättelser. För de allra flesta av dessa aktiebolag har Bolagsverkets inlämningstjänst varit öppen i mer än fyra år och allt fler har under de år som gått använt sig av den frivilligt. Det framstår som naturligt att det är dessa företag som först ska omfattas av ett kommande obligatorium. Den stora majoriteten av de företag som ska lämna in årsredovisning och revisionsberättelse, uppskattningsvis klart över 95 procent, tillämpar K2 eller K3.

Ett alternativ som kan övervägas är att obligatoriet i en första fas ska omfatta endast bolag som tillämpar K2, dvs. de mindre företagen. Ett stegvist införande av ett obligatorium har förekommit i vissa andra länder och då ansetts vara en framgångsfaktor.²¹ För bolag som tillämpar K3 finns det i dagsläget (oktober 2022) ett färre

²¹ EY (2020). *DIÅR – Obligatorium för digital inlämning av årsredovisning*, s. 16.

antal leverantörer (fyra stycken) som tillhandahåller relevant programvara, varav bara en kan användas för inlämning av koncernredovisning. De företag som tillämpar K3 har också generellt sett ett större behov av att kunna göra individuella anpassningar av redovisningen, vilket i något mer begränsad utsträckning medges i det digitala formatet.²² För de s.k. K3-bolagen kan det dessutom förväntas vissa förändrade redovisningsregler, t.ex. när det gäller hållbarhetsrapportering. Hur detta kommer att påverka behovet av anpassningar av exempelvis taxonomier är för utredningen svårt att överblicka. Med god framförhållning och ett ikraftträdande som ligger något längre fram bör de nu nämnda förhållandena och förväntade framtida förändringarna i normgivningemellertid inte utgöra ett hinder för att även bolag som tillämpar K3 ska omfattas av obligatoriet redan i det första steget. Även vid en fortsatt frivillig digital inlämning skulle systemet behöva anpassas efter den utveckling som sker i regelverken kring redovisning. För att i högre utsträckning uppnå de tidigare framförda fördelarna med det elektroniska formatet får det anses angeläget att obligatoriet omfattar även dessa företag. Som tidigare har nämnts kan ett beslut om obligatorium också bidra till att den fortsatta utvecklingen av systemen inte avstannar. Hänsyn till sådana synpunkter som har kommit fram på olika funktioner i inlämningstjänsten kan tas vid bedömningen av vilken tidpunkt som är lämplig för obligatoriets ikraftträdande (se avsnitt 5).

Som kommer att framgå i nästa avsnitt har utredningen stannat för att inte nu föreslå att elektronisk ingivning ska vara obligatorisk för andra företag än de nu nämnda aktiebolagen. Den synpunkten kan framföras att ett obligatorium för dessa då också bör avvaktas till dess att inlämningstjänsten är öppen även för de övriga associationsformer som ska lämna in sina redovisningshandlingar till Bolagsverket. Mot det talar emellertid att obligatoriet då skulle behöva dröja onödigt länge för det stora flertalet företag. Som tidigare har sagts kan det också finnas fördelar med ett stegvist införande av ett obligatorium för att i mellantiden kunna göra utvärderingar.

Utredningen anser sammantaget att övervägande skäl talar för att elektroniskt ingivande bör göras obligatoriskt för de aktiebolag som

²² Se bl.a. Bolagsverket (2021). *Hemställan om att göra digital ingivning av årsredovisning obligatorisk för aktiebolag*.

redovisar med tillämpning av regelverken K2 eller K3, oberoende av om och när motsvarande skyldighet kan införas även för andra företag. Från obligatoriet bör dock vissa dotterföretag som tillämpar nämnda regelverk undantas. Skälen för det och den närmare utformningen av regleringen behandlas i avsnitt 4.9 och 7.1.

Övriga aktiebolag och andra företagsformer

För de aktiebolag som tillämpar den internationella normgivningen är förhållandena annorlunda jämfört med de som följer Bokföringsnämndens regelverk K2 eller K3, eftersom de ännu inte kan använda sig av den digitala inlämningstjänsten. Bolagsverket har emellertid – i samarbete med flera andra myndigheter och organisationer – påbörjat ett arbete som syftar till att ge möjlighet för även dessa företag att lämna in sina redovisningshandlingar elektroniskt. Som målsättning har uttalats att Bolagsverket från och med räkenskapsåret 2022 ska kunna erbjuda digital ingivning för de börsnoterade bolag som ska upprätta sina års- och koncernredovisningar i Esefformatet. Sedan måste också programvaruleverantörerna göra anpassningar i sina system. Det är mot denna bakgrund rimligt att förvänta sig att inlämningstjänsten kommer att kunna öppnas för de nu berörda bolagen inom en inte alltför avlägsen framtid. Det framstår också som mer eller mindre självklart att även dessa företag på sikt ska omfattas av ett obligatorium. Det kan därför övervägas om det inte redan nu bör föreslås en bestämd tidpunkt för detta. Ett i förväg fastslaget datum kan ha vissa fördelar, t.ex. skulle det kunna säkerställa och snabba på processen för utvecklingen av inlämningstjänsten samt skapa en större tydlighet om vad som framöver kommer att gälla, så att anpassningar kan påbörjas. I nuläget framstår det emellertid som för tidigt att avgöra vilken tidpunkt som är realistisk för ett införande av ett obligatorium, när ett inte obetydligt eller helt okomplicerat arbete återstår med att få de reella förutsättningarna på plats och prövade. De nu berörda aktiebolagen bör därför inledningsvis inte omfattas av en skyldighet att överföra handlingarna elektroniskt till Bolagsverket. Detta är också i linje med vad som har förordats från bl.a. Bolagsverkets sida. Det kan tilläggas att det får bedömas som sannolikt att en stor del av de bolag som nu diskuteras frivilligt kommer att använda sig av den digitala

inlämningstjänsten när den väl har öppnat och systemet visat sig fungera. Detta antagande grundar sig bl.a. på att de noterade företagen redan tillämpar ett elektroniskt förfarande vid upprättandet av sina års- och koncernredovisningar och revisionsberättelser i Esef-formatet och vid ingivningen till Finansinspektionen.

Förutom de hittills nämnda aktiebolagen är flera andra företag skyldiga att offentliggöra sin års- och koncernredovisning genom att ge in den till Bolagsverket. Vilka dessa är framgår av årsredovisningslagen, lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag samt lagen (1995:1560) om årsredovisning för försäkringsföretag. Dessutom finns det bestämmelser om sådant offentliggörande i lagen (1992:160) om utländska filialer m.m. Det är fråga om handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare, grupperingar enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1082/2006 samt samtliga företag som anses som större företag enligt definitionen i 1 kap. 3 § årsredovisningslagen. Vidare omfattas banker och hypoteksinstitut samt försäkringsföretag av skyldigheten att ge in sin års- och koncernredovisning till Bolagsverket. När det gäller filialer ska de varje år ge in en bestyrkt kopia av det utländska företags årsredovisning till Bolagsverket. I vissa fall ska också filialens årsredovisning skickas in. Även mindre företag som ska upprätta årsredovisning kan vara skyldiga att ge in den till Bolagsverket. Så är fallet om Bolagsverket efter någons begäran utfärdat ett särskilt föreläggande om det.

För ingen av de nu uppräknade företagsformerna är det emellertid i dagsläget möjligt att använda Bolagsverkets digitala tjänst. Det finns fortfarande inte framtagna taxonomier för exempelvis ekonomiska föreningar eller s.k. finansiella företag. Det har ännu inte heller tagits ställning till om kostnaden för att ta fram taxonomier för alla associationsformer står i proportion till nyttan med elektronisk ingivning, när antalet företag som berörs är få till antalet. Mot den bakgrunden är det enligt utredningens bedömning inte aktuellt att nu överväga införande av ett obligatorium för andra än tidigare nämnda aktiebolag. Innan ett förslag som omfattar samtliga företagsformer kan lämnas bör det finnas möjlighet för de berörda aktörerna att frivilligt ge in sina redovisningshandlingar i ett elektroniskt format.

4.3 Möjlighet att ansöka om dispens

Förslag: Om det finns särskilda skäl, ska Bolagsverket efter ansökan få besluta om undantag från kravet på elektronisk överföring och elektronisk underskrift. Det ska inte tas ut någon avgift för en sådan ansökan.

Skälen för förslaget

Utredningen har övervägt om det bör eller behöver finnas vissa undantag från det föreslagna kravet på digital ingivning för de aktiebolag som tillämpar regelverken K2 eller K3. Bolagsverket har i sin hemställan om obligatorium föreslagit att aktiebolagen mot en avgift ska kunna ansöka om dispens, som Bolagsverket i enskilda fall ska kunna besluta om under förutsättning att det finns särskilda skäl.²³

Grundtanken bakom ett obligatorium och tydlighetsskäl talar för att det ska gälla undantagslöst. Ett ansökningsförfarande för att få dispens kan också vara förenat med en del praktiska problem. I det nuvarande systemet för digital ingivning kan det emellertid finnas enskilda situationer då kravet på elektronisk överföring och elektronisk underskrift inte går att upprätthålla. Exempelvis är så fallet i dag om aktiebolaget inte har någon styrelseledamot eller verkställande direktör med svenskt personnummer. Som Bolagsverkets digitala tjänst för närvarande fungerar behöver nämligen den som ska skriva under fastställelseintyget och skicka in redovisningshandlingarna ha just ett svenskt personnummer.

Utvecklingen beträffande e-legitimationer och identifiering i digitala förfaranden går snabbt framåt både i Sverige och internationellt, och en dispensmöjlighet för de nu diskuterade situationerna kan sannolikt komma att bli överspelad i en förhållandevis nära framtid.²⁴ Bolagsverket arbetar också med att

²³ Bolagsverket har också föreslagit särskilda bestämmelser om överklagande av beslut om avslag på sådana dispensansökningar. Se Bolagsverket (2021). *Hemställan om att göra digital ingivning av årsredovisning obligatorisk för aktiebolag*.

²⁴ Här kan nämnas dels Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2018/1724 om inrättande av en gemensam digital ingång för tillhandahållande av information, förfaranden samt hjälp- och problemlösningstjänster, dels förslaget om ändring av eIDAS-förordningen, om fastställande av en ram för en europeisk digital identitet. I och med den ökande digitaliseringen av gränsöverskridande offentliga och privata tjänster anses det finnas behov av tillgång till digitala identifieringslösningar med hög säkerhet som accepteras inom hela EU.

försöka lösa signeringsfrågan inför ett obligatorium.²⁵ Det hade naturligtvis varit det mest lämpliga om en funktion för de här aktuella fallen var på plats när ett obligatorium börjar gälla. Även om det i denna promemoria föreslås ett ikraftträdande som ligger relativt långt fram i tiden, kan det dock inte lämnas några garantier för att så kommer att vara fallet. Det skulle också kunna förekomma speciella situationer då det av andra anledningar – som inte kan förutses i förväg – saknas möjlighet att använda det föreskrivna digitala tillvägagångssättet för ingivning.²⁶

När det finns tekniska begränsningar av det här slaget måste givetvis det berörda aktiebolaget kunna lämna in redovisningshandlingarna på ett annat sätt, utan att drabbas av sanktioner. Med utgångspunkt i hur dagens system fungerar bör det därför vara möjligt för Bolagsverket att efter ansökan besluta om undantag från skyldigheten att överföra redovisningshandlingarna elektroniskt och tillåta att bolaget för ett visst räkenskapsår i stället ger in dem på papper. För att syftet med obligatoriet ska uppnås måste dock möjligheterna till undantag vara högst begränsade. Det kan inte ges dispens t.ex. på grund av ovilja att skaffa nödvändig utrustning. Det finns en risk för att det då också skulle bli en stor tillströmning av ansökningar som Bolagsverket skulle få svårt att hantera, speciellt om de kommer in när tidsfristen för att ge in redovisningshandlingarna är nära att gå ut. Samtidigt kan undantaget inte vara alltför specifikt utformat. Med 2 kap. 1 § förordningen (2017:667) om registrering av verkliga huvudmän som förebild föreslår utredningen att dispens ska kunna medges om det finns särskilda skäl. Det ska alltså föreligga någon omständighet som gör att det inte kan begäras att bolaget ska ge in handlingarna digitalt. Vilka förhållanden som i det enskilda fallet kan utgöra särskilda skäl bör det lämpligen överlämnas till rättstillämpningen att avgöra. Som utredningen ser det bör det emellertid vara fråga om mycket speciella fall, främst då det i praktiken är mer eller mindre omöjligt att använda det föreskrivna digitala förfarandet.

²⁵ Svenskt Näringsliv (2022). *Digitala årsredovisningar – vad har vi lärt oss?* s. 31.

²⁶ Jfr 2 kap. 1 § förordningen (2017:667) om registrering av verkliga huvudmän. Om det finns särskilda skäl får Bolagsverket efter ansökan besluta om undantag från kravet på elektronisk anmälan av verklig huvudman. Särskilda skäl har av Bolagsverket ansetts föreligga om företrädarna inte kan få svensk e-legitimation eller inte kommer åt internet. Frågan har prövats i domstol, se t.ex. Förvaltningsrätten i Härnösands avgöranden i mål nr 183-18, 631-18 och 940-18. Se även JO 2020/21 s. 582 f.

I sammanhanget kan det tilläggas att det förhållandet att en ansökan om undantag från kravet på elektronisk överföring har getts in, inte kan medföra att de gällande tidsfristerna för ingivning av redovisningshandlingarna inte måste hållas. Att ansöka om dispens kan alltså inte innebära en möjlighet att få anstånd.²⁷

Det kan övervägas om en ansökan om dispens av det aktuella slaget bör vara förenad med en avgift. Bolagsverket har i sin hemställan om obligatorium föreslagit att så ska vara fallet. För flertalet ansökningar och anmälningar som avser registrering i aktiebolagsregistret har Bolagsverket rätt att ta ut en avgift (se 27 kap. 9 § aktiebolagslagen och 3 kap. aktiebolagsförordningen). Vissa ärenden är däremot avgiftsfria. När det gäller årsredovisningshandlingar är det således inte avgiftsbelagt i dag att ge in dem för registrering.²⁸ Detta talar för att någon avgift inte heller bör tas ut för en ansökan om dispens från kravet på att överföra handlingarna digitalt. Dispensskälen förväntas dessutom vara hänförliga till i huvudsak begränsningar i inlämningstjänsten och vara tillämpliga i första hand när aktiebolaget saknar företrädare med svenskt personnummer. Det är svårt att motivera att bolaget i sådana situationer ska behöva betala en avgift för att få möjlighet ge in handlingarna. Eftersom förutsättningarna för att beviljas undantag föreslås vara klart begränsade finns det inte heller anledning att räkna med att antalet ansökningar kommer att bli särskilt stort – i vart fall inte över tid – eller att de kommer att kräva några mer omfattande eller tidskrävande handläggningsåtgärder. Bolagsverkets handläggning av årsredovisningar från aktiebolag finansieras i dag av de avgiftsbelagda ärendetyperna inom denna associationsform.²⁹ Kostnaderna för dispensansökningarna bör kunna hanteras på samma sätt. Mot denna bakgrund föreslår utredningen inte att det

²⁷ Enligt 4 § förordningen (1995:1633) om vissa årsredovisningsfrågor ska Bolagsverket senast sex månader efter utgången av föregående räkenskapsår påminna berörda aktiebolag om skyldigheten att ge in sina redovisningshandlingar.

²⁸ Enligt 27 kap. 9 § aktiebolagslagen får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer få meddela föreskrifter om avgifter i ärenden om registrering enligt denna lag. Av 27 kap. 1 § tredje stycket aktiebolagslagen framgår att i fråga om registrering i aktiebolagsregistret av redovisnings- och revisionshandlingar gäller bestämmelserna i tillämplig lag om årsredovisning i stället för bestämmelserna i 27 kap. aktiebolagslagen. I årsredovisningslagen finns det inte något bemyndigande för regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer att meddela föreskrifter om avgifter.

²⁹ Bolagsverket (2022). *Uppdrag att föreslå ny finansieringsmodell för Bolagsverket*. Slutrapport 31 mars 2022, s. 11.

ska tas ut en avgift för en ansökan om att få ge in redovisningshandlingarna på papper.

4.4 Förseningsavgift

Förslag: Om aktiebolaget inte ger in redovisningshandlingarna på föreskrivet sätt, ska Bolagsverket kunna besluta om förseningsavgift.

Skälen för förslaget

I dag gäller enligt 8 kap. 5 § årsredovisningslagen att aktiebolag ska betala förseningsavgift, om bestyrkta kopior av årsredovisning och revisionsberättelse eller fastställelseintyg inte kommer in.³⁰ Av 6 § framgår att tidsfristen för ingivning av handlingarna som huvudregel är sju månader från räkenskapsårets utgång. Vidare framgår att den första avgiften uppgår till 5 000 kronor för privata aktiebolag och 10 000 kronor för publika aktiebolag.

Som en följd av kravet på elektronisk överföring av redovisningshandlingarna och elektronisk underskrift av fastställelseintyget bör det lämpligen förtydligas att förseningsavgift ska betalas, om ingivningen inte sker på föreskrivet sätt. Detta är också vad Bolagsverket föreslog i sin hemställan om obligatorium.³¹ Redan i dag gäller att förseningsavgift kan påföras, om de gällande formkraven inte följs, t.ex. om kopiorna inte är bestyrkta. Den föreslagna justeringen är därför inte avsedd att innebära någon ändring i sak. Om ett aktiebolag ger in handlingarna exempelvis på papper, trots att det omfattas av kravet på elektronisk överföring och underskrift, ska Bolagsverket således kunna besluta om förseningsavgift. Innan förseningsavgift beslutas i ett sådant fall, bör dock det förfarande som beskrivs i 8 kap. 8 § årsredovisningslagen i regel först ha tillämpats. Denna bestämmelse innebär att om bolaget inom den föreskrivna tiden har gett in årsredovisningshandlingarna, men dessa har någon brist som lätt kan avhjälpas – t.ex. att kopiorna inte är

³⁰ Som tidigare har sagts är bestämmelserna tillämpliga även på koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse, se 8 kap. 16 § årsredovisningslagen.

³¹ Bolagsverket (2021). *Hemställan om att göra digital ingivning av årsredovisning obligatorisk för aktiebolag*, s. 9.

bestyrkta – så ska bolaget underrättats om bristen och få tillfälle att avhjälpa den. Förseningsavgift får tas ut endast om bolaget inte avhjälper bristen inom den tid som angetts i underrättelsen. Bestämmelsen tar alltså sikte på lätt avhjälpbara brister som har karaktär av förbiseende, men däremot behövs den inte tillämpas om de ingivna handlingarna inte ens uppfyller de grundläggande kraven på en årsredovisning eller en revisionsberättelse (prop. 1994/95:67 s. 45 f. och 85 f. samt prop. 1995/96:10 del 2 s. 262 f.). Som utredningen ser det bör ingivning i ett icke föreskrivet format många gånger kunna vara enkelt att rätta till.

Av 25 kap. 11 § aktiebolagslagen följer också att ett aktiebolag vid längre förseningar med ingivningen av års- eller koncernredovisningshandlingar kan försättas i likvidation.

I 8 kap. 9 § årsredovisningslagen anges det att en förseningsavgift ska efterges, om underlåtenheten att ge in handlingarna framstår som ursäktlig med hänsyn till omständigheter som bolaget inte har kunnat råda över. Vidare sägs det i samma paragraf att avgiften också ska efterges om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut den. Om ett aktiebolag i rätt tid har gett in sina redovisningshandlingar på papper, får det utifrån den gällande bestämmelsen avgöras om det finns förutsättningar att efterge förseningsavgiften med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet.

4.5 Skyldighet att även upprätta årsredovisningen i ett elektroniskt format?

Bedömning: Det bör för närvarande inte införas ett krav på att års- och koncernredovisningen ska upprättas i ett elektroniskt format, dvs. att den ska undertecknas med en avancerad elektronisk underskrift.

Skälen för bedömningen

Enligt utredningens direktiv ska även ställning tas till frågan om en skyldighet att *upprätta* års- och koncernredovisningar i ett elektroniskt format. Det som hittills har behandlats har gällt skyldigheten att *ge in* handlingarna digitalt.

Som tidigare har angetts får en års- och koncernredovisning i dag upprättas i vanlig läsbar form, dvs. på papper, eller i elektronisk form (2 kap. 5 § första stycket årsredovisningslagen). Årsredovisningen ska skrivas under av samtliga styrelseledamöter och av den verkställande direktören, om en sådan är utsedd (2 kap. 7 § årsredovisningslagen). Bestämmelserna anses innebära att en årsredovisning är upprättad först när samtliga styrelseledamöter och, i förekommande fall, den verkställande direktören har undertecknat handlingen. Som tidigare har nämnts kan alla undertecknanden göras antingen med penna på papper eller digitalt med en avancerad elektronisk underskrift.

För att använda den digitala tjänst som Bolagsverket tillhandahåller krävs det inte att års- eller koncernredovisningen och i förekommande fall revisionsberättelsen är upprättade i elektronisk form. Handlingarna behöver alltså inte vara undertecknade med avancerade elektroniska underskrifter. Oavsett om originalen är upprättade i elektronisk form eller inte, är det avskrifter av dem som ges in digitalt till Bolagsverket. Som inlämningstjänsten är utformad är det inte i dag heller tekniskt möjligt att ge in årsredovisningen eller revisionsberättelsen som elektroniska original. Den avgörande frågan för utredningens uppdrag är att års- och koncernredovisningar och revisionsberättelser ska ges in digitalt. Eftersom den nuvarande regleringen för upprättande av årsredovisningshandlingarna uppfyller förutsättningarna för obligatorisk digital ingivning, saknas det enligt utredningens bedömning tillräckliga skäl att för närvarande ställa ytterligare krav i detta hänseende.³² Genom ett elektroniskt undertecknande skulle visserligen den som skriver under handlingarna kunna identifieras på ett säkrare sätt och t.ex. antedatering förhindras. Samtidigt skulle en sådan lösning förutsätta att aktiebolagen anlitar en leverantör som tillhandahåller en signeringstjänst som uppfyller kraven på avancerad elektronisk underskrift enligt eIDAS-förordningen. Inte alla de företag som har en godkänd programvara för digital inlämning erbjuder en sådan signeringstjänst. Ett upprättande i elektroniskt format skulle också ofta förutsätta att samtliga som ska underteckna handlingarna har en e-legitimation.

³² Som tidigare har nämnts ställer bl.a. öppenhetsdirektivet krav på att noterade företag ska upprätta årsredovisningen i elektroniskt format.

Över tid kan förutsättningarna för en helt digital process förbättras, men i nuläget bedömer utredningen att det inte bör eller behöver införas en skyldighet att också upprätta års- och koncernredovisningen, eller revisionsberättelsen, i ett elektroniskt format.

4.6 Kräver ingivningsförfarandet en lagändring?

Bedömning: Det ingivningsförfarande som används i den digitala tjänsten har tillräckligt lagstöd med dagens reglering.

Skälen för bedömningen

Original, kopior och avskrifter

Som tidigare har nämnts bygger Bolagsverkets digitala tjänst på användningen av XBRL så att informationen ska kunna behandlas maskinellt och strukturerat. När årsredovisningen laddas upp i data-programmet märks den upp genom att fördes med s.k. taggar och presenteras sedan visuellt i iXBRL-format. I den visuella presentationen av den årsredovisning som laddats upp återges allt innehåll från originalhandlingen, dock inte underskrifterna på förlagan. Formateringen kan också vara något annorlunda.³³ Det som ges in till Bolagsverket anses därför närmast vara att betrakta som en avskrift – snarare än en kopia – av årsredovisningen. Motsvarande gäller i förekommande fall koncernredovisningen och revisionsberättelsen.

Begreppen kopia och avskrift används ibland synonymt, men andra gånger görs det skillnad mellan dem (se t.ex. 2 kap. 16 § tryckfrihetsförordningen, där det talas om att den som önskar ta del av en allmän handling har rätt att mot en fastställd avgift få en avskrift eller kopia av handlingen).

När det görs skillnad mellan begreppen anses en kopia vara en avbild av hela förlagan till form och innehåll, medan en avskrift inte behöver återge allt i originalhandlingen och inte heller avspegla dess utseende, exempelvis måste inte texten vara likadant uppställd. När

³³ På taxonomier.se finns flera exempel på hur årsredovisningar och revisionsberättelser i iXBRL-format ser ut jämfört med samma handlingar i annat originalformat.

det gäller original kännetecknas de av att de – om de är pappersbaserade – har försetts med underskrifter eller liknande tecken på att en viss utställare garanterar att handlingen är äkta.³⁴ Såvitt avser handlingar i elektronisk form har de i bl.a. årsredovisningslagen ansetts utgöra originalhandlingar, om de är undertecknade med en avancerad elektronisk underskrift (prop. 2005/06:135 s. 38 f. och s. 63 f.).

Den nuvarande regleringen i årsredovisningslagen

Enligt 8 kap. 3 § första stycket 1 årsredovisningslagen ska årsredovisningen och revisionsberättelsen ges in i form av bestyrkta kopior. Med en bestyrkt kopia jämställs ett elektroniskt original (8 kap. 3 § andra stycket). På kopian av årsredovisningen ska det finnas ett s.k. fastställelseintyg. Fastställelseintyget ska ges in i original.

Fastställelseintyget får enligt 8 kap. 3 a § undertecknas med en elektronisk underskrift. Av samma lagrum framgår att handlingarna får överföras elektroniskt till registreringsmyndigheten. Det framgår vidare att regeringen – eller den myndighet som regeringen bestämmer – meddelar närmare föreskrifter om dels elektronisk överföring till registreringsmyndigheten, dels bestyrkande av att en elektronisk kopia överensstämmer med originalet och dels den elektroniska underskriften. Bolagsverket har med stöd av 1 a § förordningen (1995:1633) om vissa årsredovisningsfrågor meddelat sådana föreskrifter (BOLFS 2018:1). I dessa anges det bl.a. – när det gäller formen för ingivning – att en årsredovisning och en revisionsberättelse ska ges in som en bestyrkt elektronisk avskrift (2 § andra stycket).³⁵ Enligt föreskrifterna avses med elektronisk avskrift en elektronisk handling som återger innehållet i ett pappersoriginal eller ett elektroniskt original utan att originalets utseende visas (tredje stycket i samma paragraf).

Det kan konstateras att begreppet bestyrkt elektronisk avskrift inte används i årsredovisningslagen.

³⁴ Vägledning från e-delegationen (2012). *Elektroniska original, kopior och avskrifter*, s. 12 f. och s. 18 f.

³⁵ I föreskrifterna anges det att även bevis om fastställelse ska ges in som en bestyrkt elektronisk avskrift.

Det ingivningsförfarande som används har tillräckligt lagstöd

Funktionerna på den digitala tjänsten utvecklas med tiden och Bolagsverket har påbörjat en utredning om möjligheten att i framtiden även kunna ta emot elektroniska original i stället för som i dag avskrifter av årsredovisningen och revisionsberättelsen. För att en sådan lösning ska vara möjlig krävs det bl.a. att det finns dataprogram som kan infoga elektroniska underskrifter i handlingar som har upprättas i ett strukturerat format som iXBRL och att Bolagsverket kan validera de uppgifter som har gjorts hos tredje part. Enligt det som har kommit fram efter Bolagsverkets kontakter med programvaruleverantörerna kommer möjligheterna till en sådan systemanpassning att ses över när det första steget med ett obligatorium har tagits.³⁶

Så som den digitala tjänsten fungerar i dag är det emellertid som bestyrkta avskrifter årsredovisningen och revisionsberättelsen ska ges in. Mot bakgrund av att det i årsredovisningslagen anges att handlingarna ska ges in som bestyrkta kopior (eller elektroniska original) kan det framstå som tveksamt om det nuvarande förfarandet har det lagstöd som krävs.

Som tidigare har nämnts används begreppen kopia och avskrift i vissa sammanhang synonymt. Den s.k. Formel-gruppen uttalade i promemorian *Formkrav och elektronisk kommunikation* (Ds 2003:29) att termerna avskrift och kopia rimligen torde ha samma innebörd och att skillnaden mellan de två termerna bara är att avskrift är en mer ålderdomlig term. Samtidigt konstaterades att innebörden av begreppen tycktes skifta mellan olika ställen där de förekommer (se s. 103 f.) Uttrycket avskrift har i flera fall mönstrats ut från lagstiftningen med det angivna syftet att modernisera språket. I bestämmelser där det har stått att handlingar ska ges in ”i huvudskrift eller i styrkt avskrift” har sättet för ingivning bytts ut mot ”i original eller i form av en bestyrkt kopia”. Och det har i förarbetena uttalats att detta inte innebär någon ändring i sak (se t.ex. prop. 2013/14:236 s. 18 och prop. 2016/17:68 s. 109).

Motsvarande skäl får antas ligga bakom också den nu gällande lydelsen av 8 kap. 3 § årsredovisningslagen. Längre tillbaka i tiden fanns bestämmelserna om hur en årsredovisning skulle ges in i

³⁶ Bolagsverket (2021). *Hemställan om att göra digital ingivning av årsredovisning obligatorisk för aktiebolag*, s. 6.

aktiebolagslagen. Före den 1 januari 1995 angavs det i 11 kap. 3 § andra stycket i 1975 års aktiebolagslag (1975:1385) bl.a. att en avskrift av årsredovisning och revisionsberättelse skulle sändas in till registreringsmyndigheten, och att det på avskriften skulle tecknas ett s.k. fastställelsebevis. I samband med att också andra lagändringar gjordes, ändrades lydelsen av bestämmelsen bl.a. på så sätt att "avskrift" ersattes med "bestyrkt kopia". I förarbetena uttalades endast att detta inte innebar någon förändring i förhållande till de hittillsvarande handläggningsrutinerna hos registreringsmyndigheten (prop. 1994/95:67 s. 43). Bolagsverket har också i sin ärendehantering sedan länge godtagit såväl bestyrkta kopior som bestyrkta avskrifter av årsredovisningar och revisionsberättelser.

Det sagda talar för att avskrifter innefattas i begreppet kopior i årsredovisningslagens mening. Det kan övervägas om detta på något sätt nu bör tydliggöras. Vid den bedömningen kan det emellertid konstateras att den ordning som hittills har gällt inte verkar har lett till tillämpningsproblem. Dessutom skulle ett förtydligande inte medföra att lagstiftningen på det stora hela skulle bli enhetlig när det gäller användningen av de båda uttrycken. Tvärtom skulle en ändring innebära en återgång till ett uttryck som i andra lagstiftningsärenden har ansetts omodernt. Av betydelse är också att Bolagsverket har meddelat närmare föreskrifter om hur den elektroniska överföringen ska gå till och som klargör i vilken form som handlingarna ska lämnas in.

Sammantaget bedömer utredningen att det inte är nödvändigt med någon ändring i årsredovisningslagen för att den nu tillämpade proceduren för digital ingivning ska vara förenlig med gällande rätt. Om det skulle anses finnas ett behov av större tydlighet och enhetlighet i lagstiftningen när det gäller användningen av de nu aktuella termerna, bör den saken lämpligen behandlas i ett betydligt bredare perspektiv än vad som låter sig göras i detta sammanhang. Det ligger inte i utredningens uppdrag att göra någon översyn av det slaget.

Frågan har också väckts om det förhållandet att det är en avskrift som ges in har någon betydelse i straffrättsligt hänseende. Denna fråga behandlas i nästa avsnitt.

4.7 Några frågor om ansvar för de inrapporterade uppgifterna

Bedömning: Som den digitala tjänsten är utformad ansvarar inte styrelsen, den verkställande direktören eller revisorn för att taggningen av informationen i redovisningshandlingarna är korrekt.

Ett sanningslöst bestyrkande av att innehållet i den ingivna avskriften överensstämmer med originalet kan föranleda straffansvar för brottet osant intygande, men inte för missbruk av handling.

Skälen för bedömningen

Årsredovisningshandlingarna och den taggade informationen

Som har framgått innebär den valda modellen för digital ingivning att flera aktörer är inblandade i den tekniska processen. Det är Bolagsverket som tillhandahåller inlämningstjänsten, men det är olika privata programvaruleverantörer som står för de system som gör att handlingarna ges ett maskinläsbart format. Det har också tidigare redovisats att i det aktuella systemet är de handlingar som ges in avskrifter av originalen. De är alltså inga exakta avbilder. Det textuella innehållet i de ursprungliga handlingarna och i avskrifterna ska däremot vara i princip identiskt, bortsett från att underskrifterna från förlagorna saknas på de senare. Års- och koncernredovisningen och, i förekommande fall, revisionsberättelsen förses också med s.k. taggar i den programvara som används. Vilka uppgifter som har taggats framgår dock inte av den visuella presentationen av redovisningshandlingarna. Taggarna är dolda och utgör underliggande maskinläsbar information.

Den valda tekniken och proceduren kan ge upphov till diverse frågor om ansvaret för de inrapporterade uppgifterna och för funktionaliteten i systemet. Eftersom flera aktörer är inblandade, riskerar ansvarsfrågorna att bli mer komplexa än vad de är vid en traditionell manuell hantering av redovisningshandlingar i pappersform och än vad de skulle ha varit om Bolagsverket hade

tillhandahållit den tekniska lösningen i stället för att privata programvaruleverantörer gör det.

De särskilda ansvarsfrågor som en digital ingivningsprocess kan ge upphov till kan emellertid förekomma redan i dag inom ramen för systemet med frivillig digital ingivning. Det obligatorium som föreslås i promemorian innebär i sig inte någon förändring i detta avseende. En annan sak är att ansvarsfrågor kan tänkas aktualiseras oftare i takt med att antalet företag som ger in redovisningshandlingarna digitalt ökar.

Utredningen anser mot denna bakgrund inte att de förslag som lämnas i denna promemoria ger anledning att ändra reglerna om ansvar. Det får bli en sak för den rättstillämpningen att hantera de frågor som uppkommer. Något bör emellertid sägas om hur utredningen i grunden ser på fördelningen av ansvar mellan de olika aktörerna.

Till att börja med kan det sägas att det är styrelsen och, i förekommande fall, den verkställande direktören som ansvarar för att en årsredovisning såväl upprättas som ges in och för att uppgifterna i den upprättade års- och koncernredovisningen stämmer (8 kap. 4 och 29 §§ aktiebolagslagen samt 8 kap. 12 § årsredovisningslagen). Och revisorn ansvarar för de uppgifter som han eller hon lämnar i revisionsberättelsen.

Som tidigare har angetts är det i den digitala inlämningstjänsten bestyrkta avskrifter av handlingarna som ska ges in. Den som sänder in årsredovisningen och, i förekommande fall, revisionsberättelsen ska – förutom att underteckna ett s.k. fastställelsebevis – intyga att innehållet i de elektroniska handlingarna (avskrifterna) överensstämmer med originalen samt att originalen har undertecknats av samtliga personer som enligt lag ska göra så. Den årsredovisning som ges in och som registreras och arkiveras är den visuella presentationen i iXBRL-formatet, dvs. avskriften. Det är den som ingivaren ska bestyrka överensstämmer med originalet. Motsvarande gäller i förekommande fall koncernredovisningen och revisionsberättelsen.

Den taggning av data som har gjorts i programvaran anses endast utgöra ett tillkommande lager av teknisk bearbetning, som gör informationen i dokumenten maskinläsbar. Den som intygar att innehållet i avskriften av redovisningshandlingarna stämmer överens med originalen kan under sådana förhållanden rimligen inte ta ansvar

för att den underliggande taggningen är korrekt. Den syns som sagt inte heller i den visuella presentationen. När taggningen sker efter det att årsredovisningen är upprättad och, i förekommande fall, granskad av revisorn kan inte heller de som undertecknat och granskat originalhandlingen, dvs. styrelsen, den verkställande direktören eller revisorn, garantera att taggningen stämmer.³⁷

För att säkerställa att taggningen sker på ett riktigt och tillförlitligt sätt i systemet har Bolagsverket återkommande möten med de privata leverantörerna och gör kontroller så att programvarorna ska hålla god kvalitet. Programvarorna har också testats före det att anslutning har skett till tjänsten. Skulle det ändå uppstå fel vid taggningen och detta på något sätt orsakar bolaget skada, ligger det närmast till hands att bolaget vänder sig mot den leverantör som har tillhandahållit programvaran, om den inte skulle hålla avtalsenlig kvalitet. Om skadan i stället skulle ha vållats genom fel eller försummelse vid Bolagsverkets myndighetsutövning, kan staten komma att bli ersättningsskyldig enligt 3 kap. 2 § första stycket 1 skadeståndslagen (1972:207).

När det gäller det bestyrkande som ingivaren ska göra kan den exakta formuleringen av ett sådant möjligen variera något i olika situationer. Men det som den aktuella företrädaren ska intyga i detta sammanhang är att innehållet i de båda handlingarna är lika, dvs. att uppgifterna är identiska.³⁸ Det är samma som gäller när avskrifter (eller kopior) bestyrks i andra sammanhang. Det har förts fram som en nackdel att avskriften inte ser exakt likadan ut som den upprättade års- eller koncernredovisningen och, i förekommande fall, revisionsberättelsen. Jämförelsen mellan avskriften och förlagan ska dock inte behöva innebära något mera omfattande eller tidskrävande arbete, eftersom konverteringen givetvis inte ska leda till att handlingarna får något annat innehåll. Skulle det ändå inträffa får det antas bero på en brist i funktionaliteten på programvaran. Den som intygar att innehållet i avskriften stämmer överens med originalet ansvarar för att så är fallet. Det är ingen skillnad i förhållande till vad som gäller för handlingar i pappersform. Det elektroniska formatet bör inte föranleda några andra eller nya

³⁷ Det är skillnad när handlingarna upprättas i ett elektroniskt format som Esef, se nedan.

³⁸ Enligt 4 § i Bolagsverkets föreskrifter (BOLFS 2018:1) ska ett elektroniskt bestyrkande ha följande lydelse. ”Jag intygar att innehållet i dessa elektroniska handlingar överensstämmer med originalen och att originalen undertecknats av samtliga personer som enligt lag ska underteckna dessa.”

ansvarsfrågor i det nu berörda hänseendet (jfr prop. 2005/06:135 s. 36 f.). Det är också i dag bestyrkta kopior (eller avskrifter) av handlingarna som ska ges in, medan originalhandlingarna förutsätts behållas hos bolaget. Ett oriktigt bestyrkande kan vara straffbart (se nedan).

Proceduren vid ingivning av redovisningshandlingar till Bolagsverket i den digitala inlämningstjänsten skiljer sig således åt från den som tillämpas av de företag som använder det s.k. Esef-formatet vid rapportering till Finansinspektionen. Märkningen med iXBRL-taggar måste i dessa fall göras i ett tidigare skede än i samband med ingivningen. Som tidigare har nämnts ska företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad inte endast ge in utan även upprätta sin års- och koncernredovisning i ett sådant format (16 kap. 4 a § lagen om värdepappersmarknaden). Det finns också ett krav på att den revisionsberättelse som ska offentliggöras tillsammans med års- och koncernredovisningen ska innehålla ett uttalande om huruvida redovisningen uppfyller de krav som anges i Esef-förordningen (se bl.a. 9 kap. 35 b och 38 §§ aktiebolagslagen samt prop. 2020/21:34). Enligt revisorsorganisationen FAR:s rekommendationer i revisionsfrågor ska revisorn bl.a. uttala sig om iXBRL-märkningen och behöver därför granska om den dolda metadatan är upprättad i enlighet med taxonomin (RevR 18 Revisorns granskning av Esef-rapporten).

En särskild fråga om straffansvar

I straffrättsligt hänseende omfattas elektroniska kopior av exempelvis en årsredovisning av ansvarsbestämmelsen för brottet missbruk av handling. Frågan har ställts om detsamma gäller för elektroniska avskrifter.

I 15 kap. 12 § tredje stycket brottsbalken anges att den som sanningslöst utger en handling för att vara en riktig kopia av en viss urkund döms, om åtgärden innebär fara i bevishänseende, för missbruk av handling. Straffskalan är böter eller fängelse i högst sex månader eller, om brottet är grovt, fängelse i högst två år. Av förarbetena till den aktuella bestämmelsen framgår att straffansvaret är begränsat till handlingar för vilka det är naturligt att tala om kopior. För att en elektronisk version ska kunna sägas utgöra en

kopia uttalas att det därför bör krävas att den återger urkundens hela utseende, dvs. inklusive eventuell namnteckning och andra kännetecken. Den bör alltså vara jämförbar med en fotokopia av en urkund av traditionellt slag. Som exempel ges att urkunden har konverterats till en pdf-fil eller annat dokumentformat, eller att en traditionell urkund har skannats in. Om en elektronisk handling däremot endast återger urkundens innehåll, helt eller delvis, sägs att sådana fall i stället ska jämföras med avskrifter av traditionella urkunder, som skyddas straffrättsligt först när de vidimeras. (Se prop. 2012/13:74 s. 58 f. och s. 76.)

Det sagda ger således uttryck för att avskrifter inte omfattas av straffbestämmelsen om missbruk av handling. Däremot skulle ett sanningslöst bestyrkande av att en avskrift stämmer överens med originalet kunna utgöra osant intygande enligt 15 kap. 11 § brottsbalken, om förfarandet sker med uppsåt.³⁹ Straffskalan för osant intygande motsvarar den som gäller för missbruk av handling.

Det kan framstå som otydligt att uttrycket kopia alltså i vissa sammanhang får anses innefatta även avskrifter (t.ex. i 8 kap. 3 § årsredovisningslagen, se avsnitt 4.6), medan så inte är fallet i andra (t.ex. i 15 kap. 12 § brottsbalken). Det är emellertid inte unikt att ett begrepp har olika innebörd i olika författningar. När det handlar om straffbestämmelser gäller också generellt att de inte ska tolkas extensivt, eftersom det i enlighet med den s.k. legalitetsprincipen ställs höga krav på att det uttryckligen ska framgå av lagstiftningen vad som kan leda till ansvar för brott.

4.8 Förutsättningar för att tjänstens funktion och kvalitet ska upprätthållas

Bedömning: För att upprätthålla den digitala tjänstens funktion och kvalitet behövs det en förvaltningsstruktur med samverkan mellan Bolagsverket, andra myndigheter och programvaruleverantörer.

³⁹ Bäcklund, Agneta m.fl., *Brottsbalken. En kommentar* (1 december 2021, Version 19, Juno), kommentaren till 14 kap. 1 § och 15 kap. 11 §.

Skälen för bedömningen

Alla de taxonomier som har tagits fram för att den digitala tjänsten ska fungera är inte beständiga, utan de kommer att behöva justeras i takt med att lagstiftning och redovisningsprinciper förändras och utvecklas. Det kommer också att behöva ske samordning med den utveckling som sker på EU-nivå. Det kan exempelvis röra sig om ändrade redovisningsregler som kräver anpassningar i de programvaror som systemleverantörerna tillhandahåller. För att taggningen i programvaran ska bli rätt måste taxonomierna stämma överens med normgivningen.

För att den digitala tjänstens funktion och kvalitet ska bestå och ytterligare förbättras måste det finnas en fungerande samverkan mellan flera berörda aktörer, på liknande sätt som hittills har funnits när den digitala tjänsten har tagits fram och utvecklats. Den samverkan som redan i dag behövs när digital ingivning är frivilligt, blir naturligtvis inte mindre viktig om detta sätt för inrapportering ska bli obligatoriskt. Utredningen har emellertid inte uppfattat det som sin uppgift att lämna förslag på vilken myndighet eller vilket slags organisation som är bäst lämpad att ansvara för det arbete som fortsatt förutsätts ske för att bibehålla inlämningstjänstens användbarhet.

För att digital ingivning ska kunna ske måste givetvis också funktionaliteten vara tillförlitlig. Frågan har väckts om något slags backup-lösning borde tillhandahållas. Det bör vara Bolagsverket som har att se till att systemet för inlämning fungerar på ett säkert sätt. Som tidigare har sagts ligger det inte i utredningens uppdrag att föreslå ändringar i den tekniska modell som har valts för processen. Om Bolagsverket skulle ha anledning att betvivla driftssäkerheten måste det ankomma på myndigheten att se till att det tas fram en reservlösning.

4.9 Författningsregleringen

Förslag: Vilka aktiebolag som ska omfattas av kravet på elektronisk överföring och elektronisk underskrift ska regleras i årsredovisningslagen.

Skälen för förslaget

Utredningen har övervägt olika författningstekniska lösningar för att reglera skyldigheten att ge in årsredovisningshandlingar digitalt.

Möjligheten till elektronisk överföring ges nu i 8 kap. 3 a § årsredovisningslagen. Det framstår som mest naturligt att det föreslagna kravet på elektronisk överföring ska införas i den befintliga paragrafen. Med den placeringen följer att obligatoriet inte omfattar banker och hypoteksinstitut eller försäkringsföretag (jfr 1 kap. 2 § årsredovisningslagen).

När det gäller hur regleringen närmare ska utformas finns det olika alternativ. Ett alternativ är att de aktiebolag som utredningen föreslår ska omfattas av kravet också pekas ut i lagen. Ett annat alternativ kan vara att i stället ange i lagen att kravet ska omfatta samtliga aktiebolag, och där samtidigt ge möjlighet att föreskriva undantag från detta krav i en förordning.⁴⁰ Det skulle ha den fördelen att skyldigheten enklare kan utvidgas när tiden är mogen för det. Bolagsverket har i sin hemställan förespråkats en sådan ordning. Enligt utredningen är det emellertid lämpligare att avgränsningen av vilka företag som omfattas görs i lag.

Mot denna bakgrund föreslår utredningen att det av 8 kap. 3 a § årsredovisningslagen ska framgå vilka aktiebolag som ska omfattas av kravet.

De aktiebolag som obligatoriet bör omfatta är alltså, som tidigare har sagts, de som tillämpar något av Bokföringsnämndens regelverk K2 eller K3. Det är i princip samtliga aktiebolag som årsredovisningslagen är tillämplig på, förutom de som Bolagsverkets digitala tjänst i dag inte är öppen för, vilket är de s.k. K4-företagen. Till K4-företagen räknas de företag som följer de internationella redovisningsstandarder (IFRS) som antagits av EU och som tillämpar rekommendationer från Rådet för finansiell rapportering (RFR 1 eller RFR 2). Det är dels företag vars värdepapper är noterade på en reglerad marknad inom EU (noterade företag), dels icke-noterade företag som ingår i en koncern och som frivilligt väljer att följa IFRS (7 kap. 32 och 33 §§ årsredovisningslagen). Dotterföretag i en koncern där moderföretaget följer IFRS får tillämpa antingen K2, K3 eller RFR 2. Med hänsyn till att dessa

⁴⁰ Detta utgår från att regleringen inte anses vara av civilrättslig karaktär och således inte kräver lagform enligt 8 kap. 2 § första stycket 1 regeringsformen (jfr t.ex. prop. 2005/06: 135 s. 40).

dotterföretag alltså inte alltid tillämpar vare sig K2 eller K3 och i så fall inte heller kan använda sig av den digitala tjänsten, bör de inte omfattas av obligatoriet. Visserligen leder det till att tillämpningen av kravet på digital inlämning blir beroende av förhållandena i moderföretaget, vilket man kan ha principiella invändningar mot. Enligt utredningen talar ändå övervägande skäl för att ett dotterföretag inte ska behöva lämna in handlingar digitalt när moderföretaget inte behöver göra det. Lagförslaget är utformat i enlighet med detta och med 3 kap. 4 a § andra stycket årsredovisningslagen som förebild.

Den föreslagna möjligheten för Bolagsverket att besluta om undantag vid särskilda skäl bör lämpligen regleras i samma paragraf.

5 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Förslag: Lagändringarna ska träda i kraft den 1 januari 2026 och börja tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2025.

Skälen för förslaget

Vid bedömningen av vid vilken tidpunkt som förslaget bör träda i kraft är det flera aspekter som ska vägas in. Från bl.a. Bolagsverkets sida har det förespråkats att ett obligatorium införs så snart som möjligt. De förväntade fördelarna med det digitala formatet kan då uppnås tidigare. Från andra håll har det däremot uttryckts önskemål om ett ikraftträdande som ligger en bit fram i tiden. Som skäl för detta har det framförts bl.a. att ett krav på att använda det tekniska förfarande som förutsätts innebär en betydande förändring för många företag samt att det behövs gott om tid såväl för anpassningar för användarna som för utveckling och kvalitetsförbättringar av programvarorna.

Inom ramen för Bolagsverkets uppdrag att ta fram den digitala tjänsten utförde konsultföretaget Ernst & Young AB (EY) en utredning bl.a. av hur införandet av ett obligatorium kan underlättas. Resultatet av denna utredning presenterades i februari 2020 i den tidigare nämnda rapporten *DIÅR – Obligatorium för digital inlämning av årsredovisning*. Den innefattar en sammanställning av synpunkter och erfarenheter som kommit fram genom intervjuer och datainsamling under undersökningsperioden. På detta sätt togs det in underlag från representanter för myndigheter, företagare,

informationsförmedlare, programvaruutvecklare samt revisions- och redovisningsbranschen. Av EY:s rapport framgår att det under undersökningen framfördes flera synpunkter i frågan om när en övergång till digital ingivning kan ske. En av dessa synpunkter var att ett framtida obligatorium förutsätter omfattande informationsinsatser och att dessa behöver inledas i god tid så att det ges möjlighet till förberedelser. Det framfördes att det behövdes generell kommunikation, men sannolikt även riktad och behovsanpassad information samt en robust stödfunktion så att företagen känner en trygghet kring processen. Behovet och omfattningen av ett sådant stöd ansågs vara beroende av tidpunkten för obligatoriets införande. Om denna ligger tidigt, kan volymen av frågor och supportärenden sannolikt komma att bli högre. Detta eftersom många aktörer behöver tillämpa ett nytt arbetssätt under en mer begränsad tidsperiod. I rapporten konstateras det vidare att en omställning till digitala processer kräver omfattande investeringar i såväl tid som resurser för bl.a. myndigheter och analysföretag, men även för de aktörer som utvecklar nya programvaror och funktioner. Dessutom framfördes det i undersökningen att nödvändiga förändringar inom företag och i revisionsbranschen också behöver tid för att hinna genomföras. Flera av de som intervjuades i studien bedömde att det borde passera minst ett kalenderår från det att ett beslut om obligatorium fattas och till dess att det ska börja gälla.⁴¹

Till det som nu har sagts kommer att ett ikraftträdande som ligger en tid fram ger bättre förutsättningar att ytterligare utveckla och säkerställa funktionaliteten och kvaliteten i systemets olika delar, bl.a. när det gäller taggningen av data i programvarorna. Särskilt kan detta vara viktigt när det gäller de bolagen som tillämpar regelverket K3 och vars redovisningar typiskt sett är mer komplexa. Mer tid ger också större utrymme för fler leverantörer att utveckla sitt utbud för att kunna ansluta sig till Bolagsverkets inlämningstjänst.

Mot denna bakgrund bedömer utredningen att det behövs god tid för informationsinsatser, kunskapsförmedling och olika slags anpassningar hos en rad aktörer innan ett obligatorium kan träda i kraft. Detta trots att Bolagsverket nu sedan flera år tillbaka aktivt har marknadsfört den digitala inlämningstjänsten och verkat för att fler ska använda den frivilligt samt också tydligt har kommunicerat utåt att ett obligatorium på sikt är att vänta. Det är fortfarande ett

⁴¹ EY (2020). *DIÅR – Obligatorium för digital inlämning av årsredovisning*, s. 13 f.

stort antal företag som ännu använder sig av det traditionella sättet med inlämning på papper och som kommer att beröras av förändringen. En längre tid för omställning kan behövas mot bakgrund av att proceduren med ingivning av årsredovisning är aktuell endast en gång per år. Det framstår också som fördelaktigt om fler företag successivt vänjer sig vid det nya sättet för inrapportering, innan det blir ett krav. För de företag som tillämpar regelverket K3 har det också framförts behov av en längre tid för anpassningar. Enligt utredningens bedömning är det realistiskt att ett obligatorium kan börja gälla för det räkenskapsår som inleds den 1 januari 2026. Det har då också beaktats att det behövs tid för sedvanlig beredning av förslaget.

Utredningen föreslår därför att nödvändiga lagändringar ska träda i kraft nämnda datum och att de ska börja tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2025. Tydlighetsskäl talar för att detta bör gälla för samtliga de aktiebolag som omfattas av det föreslagna obligatoriet. Det bör således inte göra någon uppdelning av de nu berörda aktiebolagen med exempelvis ett successivt ikraftträdande i olika steg.

6 Konsekvenser

6.1 Inledning

Utredningen ska enligt sina direktiv redovisa de konsekvenser och kostnader som uppstår utifrån de förslag som lämnas. Ekonomiska konsekvenser och andra konsekvenser för bl.a. företag och det allmänna och för det brottsförebyggande arbetet ska redovisas enligt 14–15 a §§ kommittéförordningen (1988:1474) samt 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning. Om förslagen inte bedöms ha betydelse för jämställdheten enligt 15 § kommittéförordningen, ska detta motiveras. Vidare ska en bedömning av förslagens konsekvenser för miljön göras. Utredningen ska särskilt redogöra för de administrativa och ekonomiska konsekvenserna för företagen.

Utredningen har vid bedömningen av förslagens konsekvenser tagit hjälp av det underlag som Bolagsverket tog fram inom ramen för sitt uppdrag att utveckla den digitala inlämningstjänsten. Det innefattar bl.a. beräkningar som Tillväxtverket lät göra av effekter för företag av digital inlämning av årsredovisning⁴² samt undersökningar som konsultföretaget Ernst & Young AB (EY) genomförde av vilka konsekvenser ett införande av ett obligatorium skulle få.⁴³ I arbetet med konsekvensbeskrivningen har Tillväxtverket yttrat sig. Bolagsverket har bidragit med bedömningar och beräkningar av konsekvenserna för den egna myndigheten.

⁴² Tillväxtverket (2018). *Beräkning av effekter för företag av digital inlämning av årsredovisning*.

⁴³ EY (2020). *Samhällsekonomiska nyttor och samordningsvinster av digital inlämning av årsredovisning m.m. för alla företagsformer*.

6.2 Förslaget och vad det syftar till

Utredningen föreslår i denna promemoria att det stora flertalet aktiebolag ska överföra sina redovisningshandlingar till Bolagsverket elektroniskt i stället för att ge in dem på papper. Förslaget syftar till att effektivisera myndigheters och näringslivets informationshantering och på sikt minska företagens börda att lämna uppgifter. Genom ett system med digital inlämning av års- och koncernredovisningar samt revisionsberättelser är målsättningen att finansiell information i förlängningen endast ska behöva rapporteras en gång och sedan kunna återanvändas av myndigheter och andra intressenter.

Bakgrunden och skälen för utredningens förslag behandlas i avsnitt 4.1. I avsnitt 4.2 och 5 redovisas de alternativa lösningar som utredningen har övervägt mot bakgrund av hur uppdraget är formulerat.

6.3 Ekonomiska effekter

Konsekvenser för företagen

Antalet företag som berörs, vilka branscher företagen är verksamma i samt storleken på företagen

De aktiebolag som upprättar sin årsredovisning med tillämpning av Bokföringsnämndens regelverk K2 eller K3 berörs av förslaget, bortsett från vissa dotterföretag. Det är det stora flertalet aktiebolag, enligt uppskattning mer än 95 procent. De som följer den internationella normgivningen (K4) undantas, dvs. främst de noterade bolagen. Inte heller s.k. finansiella aktiebolag eller försäkringsföretag omfattas av förslaget. Enligt SCB:s företagsregister fanns det i oktober 2022 drygt 700 000 aktiebolag som inte var noterade. Av dessa är cirka 580 000 aktiva. Ett aktiebolag räknas som aktivt om det är momsregistrerat, arbetsgivarregistrerat eller har F-skattsedel hos Skatteverket. Även aktiebolag som inte är aktiva ska emellertid ge in sin årsredovisning till Bolagsverket.

Aktiebolagen verkar inom i stort sett samtliga branscher. Förslaget berör därför inte endast bolag inom vissa näringsgrenar utan påverkar alla på samma sätt.

De flesta aktiebolagen är små företag. Av samtliga bolag är det drygt 400 000 som inte har några anställda. Nästan 200 000 har mellan 1 och 4 anställda, och cirka 40 000 har mellan 5 och 9 anställda. Omkring 50 000 bolag har 10 eller fler anställda. Av aktiebolagen är det ungefär 460 000 som har en omsättning på mindre än 1 miljon kronor, cirka 145 000 en omsättning på 1–5 miljoner kronor och cirka 105 000 en högre omsättning än 5 miljoner kronor.

Av de aktiebolag som berörs av förslaget om obligatorisk digital ingivning är det i själva verket enligt preliminära siffror cirka 40 procent som redan frivilligt använder sig av detta sätt för inrapportering av sina redovisningshandlingar. Detta har betydelse för vilka konsekvenser som utredningens förslag får i praktiken.

Tidsåtgång som förslaget kan medföra för företagen och vad det innebär för företagens administrativa kostnader

I den tidigare nämnda utredningen som Tillväxtverket lät genomföra 2018 gjordes det beräkningar av hur stora besparingar som företagen kunde göra genom digital ingivning av sina årsredovisningshandlingar. För att utreda tidsåtgången för varje arbetsmoment hölls intervjuer med berörda aktörer och det gjordes jämförelser med mätningar som registrerats i Tillväxtverkets databas (Malin). Utifrån dessa uppgifter bedömdes det i den analoga processen ta en minut att signera fastställelseintyget och sex minuter att skicka in handlingarna (inklusive momenten att kopiera, arkivera och inrapportera), dvs. totalt sju minuter. I den digitala processen uppskattades tidsåtgången för att logga in och signera fastställelseintyget till totalt två minuter.⁴⁴ Utredningen finner inte skäl att nu göra någon annan bedömning i de berörda hänseendena.

Sammantaget kan tidsåtgången för ingivningen alltså antas minska med fem minuter genom det digitala förfarandet. Hur stor besparingen därmed blir i ekonomiska termer på företagens administrativa kostnader beror på löneläget för den person som utför de olika momenten. Det är aktiebolagets verkställande direktör eller en styrelseledamot som ska underteckna fastställelseintyget, medan det i den analoga proceduren kan vara exempelvis en ekonomiassistent eller annan som utför kopiering, arkivering och

⁴⁴ Tillväxtverket (2018). *Beräkning av effekter för företag av digital ingivning av årsredovisning*. s. 10 och s. 13.

insändande av handlingarna. Enligt SCB är den genomsnittliga månadslönen för en verkställande direktör 76 700 kronor och för en ekonomiassistent 31 400 kronor. Lönen för den som ska skriva under fastställelseintyget i de många mindre aktiebolagen kan dock antas ligga lägre än den genomsnittliga lönen för yrkeskategorin verkställande direktörer. Hur som helst blir besparingen för de enskilda företagen begränsad eftersom det handlar om en liten årlig tidsvinst.⁴⁵ Med en population på 700 000 aktiebolag blir det sammantaget en besparing på 15,5 miljoner kronor i anledning av den minskade tidsåtgången. Som tidigare har sagts är det redan i dag ungefär 40 procent av årsredovisningarna som överförs elektroniskt.

Det kan här tilläggas att det i den analoga processen är cirka 8 procent av företagen som måste skicka in handlingarna ytterligare en gång efter att ha fått ett föreläggande om komplettering från Bolagsverket, medan motsvarande siffra i det digitala förfarandet är cirka 5 procent.⁴⁶ Besparingen för hela populationen som omfattas av förslaget skulle då bli ytterligare närmare 0,5 miljoner kronor.

Vilka andra kostnader den föreslagna regleringen medför för företagen och vilka förändringar i verksamheten som företagen kan behöva vidta

Ett genomförande av förslaget kommer kräva att aktiebolagen – eller deras ombud – använder sig av en programvara som stödjer digital inlämning och som är godkänd av Bolagsverket. De företag som i dag har ett pappersbaserat arbetssätt kommer att behöva ställa om sina rutiner. Kostnaden för att skaffa en sådan programvara som behövs varierar något beroende på vilken leverantör som väljs. De flesta som erbjuder digital inlämning har det som en del av något av sina bokförings- eller årsredovisningsprogram. Den årliga kostnaden för att använda någon av de godkända programvarorna kan i genomsnitt uppskattas till knappt 2 000 kronor utifrån tillgängliga prisuppgifter. Men kostnaden kan vara både lägre och högre,

⁴⁵ Utifrån de nämnda uppgifterna minskar personalkostnaden med cirka 22 kronor. Timlön respektive total personalkostnad för verkställande direktör uppgår till 479 kronor respektive 881 kronor per timme, medan motsvarande belopp för ekonomiassistent uppgår till 196 kronor respektive 360 kronor per timme. I det analoga förfarandet kan kostnaderna för inlämningen då beräknas till 51 kronor per aktiebolag (1 plus 6 minuter) och med digital ingivning 29 kronor per aktiebolag (2 minuter).

⁴⁶ Bolagsverkets remissyttrande över SOU 2021:60 *Förenklningar för mikroföretag och modernisering av bokföringslagen*.

beroende på vad som ingår i tjänsten. I utbudet finns det flera programvaror som kostar mindre än 1 000 kronor.

I realiteten är det emellertid en stor andel av företagen som inte kommer att belastas med en ny sådan kostnad genom förslaget. Förutom att närmare 40 procent av årsredovisningarna redan i dag kommer in digitalt, kan det uppskattas att en stor andel av aktiebolagen använder någon form av digitalt verktyg för sin bokföring och årsredovisning. Det har i tidigare undersökningar konstaterats att programvaror med möjlighet till digital inlämning inte skiljer sig i pris från programvaror utan den möjligheten.⁴⁷ För de aktiebolag som redan i dag använder sig av något årsredovisningsprogram kan kostnaden för programvara därför inte antas öka, om de skulle behöva byta leverantör. Ett byte av leverantör kan dock i sig kräva visst arbete. Med ett obligatorium kan det emellertid förväntas att fler programvaruleverantörer på marknaden kommer att erbjuda digital inlämning och därmed också att färre användare kommer att behöva byta programvara.

En majoritet av aktiebolagen anlitar i stället extern hjälp med sin bokföring och årsredovisning.⁴⁸ Många av medhjälparna, exempelvis auktoriserade redovisningskonsulter, använder sedan tidigare programvara som ger möjlighet att lämna in årsredovisningshandlingar digitalt. Enligt en enkät som organisationen Srf konsulterna genomfört bland sina medlemmar svarade över 90 procent att de hade tillgång till sådan programvara som är godkänd för digital ingivning. Av dessa var det knappt 68 procent som lämnade in mer än hälften av årsredovisningarna digitalt. Resultatet av enkäten tyder alltså på att många redan i dag har de tekniska förutsättningarna för att ge in digitalt, men att inte lika många har börjat använda sig av möjligheten.

De aktiebolag som i praktiken kommer att få en högre kostnad för att skaffa nödvändig utrustning bedöms därför endast vara de som varken inte redan använder något av dataprogrammen på marknaden eller anlitar extern hjälp med redovisningen. Hur många aktiebolag det rör sig om har utredningen inte kunnat få fram någon

⁴⁷ Tillväxtverket (2018). *Beräkning av effekter för företag av digital ingivning av årsredovisning*, s. 8.

⁴⁸ Enligt tidigare analyser är det minst 85 procent av etablerade bolag och minst 61 procent av nya bolag som anlitar extern hjälp med bokföringen, se Skatteverket (2015). *Frivillig revision. Vad har hänt?* s. 53.

uppgift om. Det framstår dock som klart att det rör sig om en liten andel av den totala populationen aktiebolag.

En besparing som företagen gör till följd av det digitala förfarandet är kostnaden för papper, kuvert och porto. I dagens prisläge kan den beräknas till sammanlagt cirka 16 kronor för det enskilda företaget. För en samlad population på 700 000 aktiebolag blir det drygt 11 miljoner kronor.

I vilken utsträckning förslaget kan komma att påverka konkurrensförhållandena för företagen

Eftersom kravet på elektronisk överföring förutsätter viss grundläggande it-kunskap och att en särskild programvara används går det inte att bortse från att det föreslagna obligatoriet i någon mån kan ha en inledande negativ inverkan på möjligheterna att starta och driva aktiebolag. Detta gäller emellertid i huvudsak endast för de företagare som inte redan använder sig av digitala verktyg eller har extern hjälp med redovisningen. Samhällsutvecklingen i övrigt går i en riktning av alltmer omfattande digitalisering. Utredningens förslag ligger i linje med den. De kostnader som uppkommer för företagen kan i vart fall delvis balanseras av de fördelar som användningen av dataprogram medför. För att ge tid till anpassningar till det nya ingivningssättet föreslår utredningen att obligatoriet ska börja gälla först år 2026 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2025.

Förslaget kan inte anses påverka förutsättningarna för att starta och driva aktiebolag i jämförelse med andra företagsformer. Med dagens regelverk är exempelvis ekonomiska föreningar, handelsbolag (utan en eller flera juridiska personer som delägare) och enskilda näringsidkare som huvudregel inte skyldiga att ge in någon årsredovisning till Bolagsverket.

Hur förslaget i andra avseenden kan komma att påverka företagen

Obligatorisk digital inlämning kan riskera att leda till att de valmöjligheter som företagen har i dag inom ramen för god redovisningssed minskar i viss mån. I det elektroniska formatet kan utrymmet för företagen att anpassa redovisningen efter de egna

förutsättningarna vara mer begränsat. Framför allt berör dock detta de större bolagen.⁴⁹ För att hantera detta kan systemen behöva utformas och utvecklas på ett sådant sätt att företagsspecifika anpassningar är möjliga.

Som redovisas längre fram görs bedömningen att Bolagsverkets handläggningstider för årsredovisningar kommer att förkortas om förslaget genomförs och att SCB:s direktinsamling av data från företagen kommer att minska när fler uppgifter lämnas digitalt. Detta är följder som inte endast gynnar den offentliga sektorn, utan också de enskilda aktiebolagen och det samlade företagskollektivet i stort.

Om särskilda hänsyn behöver tas till små företag vid reglernas utformning

Den kostnad som uppstår till följd av behovet att skaffa nödvändig utrustning eller anlita extern hjälp för den digitala inlämningen påverkar främst de företag som inte i dag använder sig av någon programvara eller får hjälp med årsredovisningen och som har knappa ekonomiska resurser. Så kan antas vara fallet för främst små företag. I ett längre perspektiv är emellertid bedömningen att den elektroniska inrapporteringen ska underlätta för bolagen. För att uppnå det långsiktiga målet med minskat uppgiftslämnande och effektivare informationshantering är det inte ett alternativ att undanta små företag från obligatoriet.

Små bolag kan i större utsträckning antas tillhöra den kategori som behöver förändra sina rutiner, om de inte i dag använder sig av digitala hjälpmedel. Särskilda hänsyn till dessa företagare tas genom den föreslagna tidpunkten för ikraftträdande, som har lagts något år fram. En längre tid för anpassning kan underlätta övergången till den nya proceduren.

⁴⁹ Se bl.a. Svenskt Näringsliv (2022), *Digitala årsredovisningar – vad har vi lärt oss?* s. 18 f.

Konsekvenser för övriga privata aktörer

Programvaruleverantörer

Med det föreslagna kravet på digital ingivning har programvaruleverantörer ett säkrare underlag för fortsatta investeringar i utveckling och förbättringar. Ett obligatorium kommer sannolikt att leda till att fler aktörer vill ansluta sig till tjänsten, för att inte förlora kunder som behöver tillgång till godkända dataprogram. De kan då komma att få kostnader för utveckling av sådana system. Med ett större antal programvaruleverantörer blir konkurrensen också hårdare. I vilken utsträckning detta kommer att påverka prisbilden för användarna är knappast möjligt att bedöma. Med fler användare av programvarorna kan behovet av support hos leverantörerna generellt öka. Det kommer också fortsatt att krävas att programvarorna uppdateras och anpassas efter utvecklingen av taxonomier och förändringar i regelverken.

Redovisnings- och revisionsbranschen

För såväl redovisningskonsulter som revisorer medför den digitala ingivningen ett förändrat förfaringsätt jämfört med vad som gäller vid pappersingivning. Den redovisningskonsult eller revisor som aktiebolaget anlitar kan bistå med att ladda upp årsredovisningen och revisionsberättelsen och behöver då ha tillgång till en godkänd programvara. Utifrån det som kommer fram av den tidigare nämnda enkät som Srf konsulterna genomfört kan en mycket stor andel av de berörda byråerna redan antas ha tillgång till sådan. I enkäten och de intervjuer som bl.a. EY hållit har det framkommit att den digitala ingivningen upplevts medföra tidsbesparing och effektivitetsvinst för redovisningskonsulterna.

Banker, kreditupplysningsföretag m.fl.

Banker och andra långgivare använder finansiell information i företagets årsredovisningar som underlag vid kreditbedömningar. Genom digitaliseringen kan kvaliteten i beslutsunderlagen förbättras eftersom risken för fel minskar när data kan föras över direkt mellan olika analysystem, utan mellankommande manuell

handläggning där det kan uppstå fel när siffror ska matas in. Dessutom kan ledtiderna förkortas. Motsvarande gäller för kreditupplysningsföretag och andra som använder årsredovisningar som informationskälla. Förslaget kan således leda till att processerna kring kreditgivning blir mer effektiva.⁵⁰

Konsekvenser för den offentliga sektorn

Bolagsverket

En digitaliserad handläggningsprocess har för Bolagsverket sammantaget beräknats leda till en årlig besparing på cirka 12 miljoner kronor. Detta genom minskade kostnader för manuell ärendehantering av årsredovisningshandlingar.⁵¹

För Bolagsverket kommer ett genomförande av förslaget visserligen att innebära att en viss ytterligare granskning behöver göras för att kontrollera vilket regelverk som årsredovisningen är upprättad i enlighet med. Myndigheten kommer att behöva skicka förelägganden till de bolag som trots den nya regleringen ger in årsredovisningen och, i förekommande fall, revisionsberättelsen på papper. Samtidigt kan emellertid antalet förelägganden om kompletteringar på grund av formella brister i de ingivna handlingarna antas minska, eftersom kvaliteten i nämnda hänseenden kommer att bli högre genom det digitala förfarandet. Detta eftersom det sker en automatisk kontroll i datasystemet av att exempelvis grundläggande uppgifter finns med. Utifrån erfarenheterna av den digitala ingivning som hittills har förekommit kommer cirka 90 procent av årsredovisningarna att kunna registreras automatiskt. Genom en obligatorisk digital ingivning för det stora flertalet aktiebolag kommer handläggningstiderna för årsredovisningsärenden därmed att kunna kortas.

Bolagsverket räknar också med att rutinartade frågeställningar på telefon kommer att minska kraftigt. Enligt tidigare uppskattningar mottar Bolagsverket cirka 27 000 samtal varje år från personer som vill ha besked om årsredovisningen har kommit fram eller inte. Det finns dock numera även en e-tjänst som bolagen kan använda för att

⁵⁰ EY (2020), *Samhällsekonomiska nyttor och samordningsvinster av digital ingivning av årsredovisning m.m. för alla företagsformer*, s. 9 f. och Bolagsverket (2016) *Uppdraget att införa digital hantering av finansiell information avseende årsredovisningar* Delrapport, s. 22.

⁵¹ EY (2020), s. 13.

få svar på denna typ av fråga. Men med den digitala tjänsten får den som skickar in handlingarna direkt ett kvitto på att de har tagits emot och telefonförfrågningar av det nämnda slaget kan därmed antas i princip upphöra.

Förslaget om att Bolagsverket efter ansökan ska kunna besluta om undantag från skyldigheten att överföra årsredovisningshandlingarna elektroniskt om det finns särskilda skäl innebär en tillkommande uppgift. I vilken utsträckning sådana ansökningar kan komma att förekomma är mycket svårt att uppskatta. En jämförelse kan göras med anmälningar till registret över verklig huvudmän där en motsvarande möjlighet finns att göra undantag från kravet på elektronisk anmälan. Enligt uppgifter från Bolagsverket har myndigheten sedan införandet 2017 tagit emot över 700 000 anmälningar till registret och endast cirka 500 ansökningar om undantag.⁵² Antalet ansökningar om undantag från kravet på elektronisk överföring av årsredovisningshandlingar bedöms inte komma att förekomma i någon större omfattning och sannolikt avta med tiden. Handläggningen av detta slags ärenden torde inte heller vara av komplicerat slag.

Det är svårt att förutse om antalet beslut om förseningsavgifter kommer att påverkas genom förslaget. Möjligen kan antalet minska i någon mån med hänsyn till att sådana förseningar som i dag beror på fördröjningar i postgången kommer att upphöra. Andra skäl ligger emellertid bakom flertalet förseningar. Ett visst mindre antal aktiebolag kan genom utredningens förslag komma att ge in handlingarna på ett annat sätt än det föreskrivna, och därmed drabbas av en förseningsavgift. Sammantaget görs bedömningen att det totala antalet beslut om förseningsavgifter kommer att ligga på i stort sett samma nivå.

Den elektroniska hanteringen beräknas leda till lägre kostnader för arkivering. För närvarande skickas alla handlingar från Bolagsverket i Sundsvall till arkivet i Härnösand (cirka 50 kilometer). Vartannat år flyttas handlingarna vidare till Katrineholm (cirka 500 kilometer). I det digitala förfarandet kan besparingar göras med avseende på kostnader för såväl lokaler och

⁵² Bolagsverket (2021). *Hemställan om att göra digital ingivning av årsredovisning obligatorisk för aktiebolag*, s. 7. För prövning av en ansökan om undantag av detta slag tas det dock ut en avgift på 400 kronor. Även handläggningen av en anmälan till registret över verklig huvudman är avgiftsbelagd. Avgiften uppgår till 250 kronor eller, om anmälan inte överförs elektroniskt, 400 kronor.

transporter som för förteckningsarbete och gallring. Det har uppskattats att en årlig besparing på cirka 0,5 miljoner kronor kan göras om alla årsredovisningar lämnas in elektroniskt.⁵³

Bolagsverket kommer fortsatt att ha kostnader för marknadsföring av den digitala tjänsten. Inför genomförandet av ett obligatorium behöver ytterligare informationsinsatser vidtas. Med ett ökat antal aktiebolag som kommer att ge in årsredovisningshandlingarna digitalt kan det också förväntas att fler behöver stöd och svar på frågor om inlämningsförfarandet.

För den digitala tjänstens fortsatta funktionalitet kommer de framtagna taxonomierna att behöver förvaltas och vidareutvecklas och anpassas efter förändringar i normgivningen. Det kommer därför att krävas ett fortsatt arbete för att inlämningstjänsten och informationsflödet ska fungera. Detta skulle ha gällt även om elektronisk överföring fortsatt skulle vara frivillig, men med ett obligatorium framstår vikten av ett sådant ansvar ännu tydligare.

Ett obligatorium förväntas leda till att fler systemleverantörer visar intresse för att ansluta sig till tjänsten. Det kommer under sådana förhållanden att krävas arbete i anledning av processerna för godkännande och validering av nya programvaror.

Övriga myndigheter och domstolar

Det som har sagts i föregående avsnitt om förvaltning av taxonomier och fortsatt arbete för den digitala tjänstens funktionalitet gäller inte endast för Bolagsverket, utan även för de andra myndigheter som Bolagsverket samverkar med, bl.a. Bokföringsnämnden. Bokföringsnämnden har en viktig funktion för att underhålla och vidareutveckla taxonomierna, eftersom dessa till stor del grundar sig på nämndens normgivning. Bokföringsnämnden har tidigare fått extra anslag för detta arbete.⁵⁴ Utredningens förslag bedöms inte i sig leda till ett förändrat behov av resurser för de medverkande myndigheterna, jämfört med om digital ingivning fortsatt skulle vara ett frivilligt alternativ.

Uppgifter i företagens årsredovisningar används som underlag för den ekonomiska statistik som tas fram av SCB. Genom det

⁵³ EY (2020), *Sambällsekonomiska nyttor och samordningsvinster av digital ingivning av årsredovisning m.m. för alla företagsformer*, s. 14.

⁵⁴ Bokföringsnämndens budgetunderlag och verksamhetsplan för 2023–2025.

elektroniska formatet kan uppgifterna i årsredovisningarna hämtas maskinellt och därmed minska direktinsamlingen från företagen. Med ett obligatorium kan statistiken både få en ökad aktualitet på grund av de snabbare digitala processerna och en högre tillförlitlighet eftersom beräkningar kan grundas på data från flertalet företag, i stället för endast ett urval eller på modellberäkningar. Granskningsarbetet på SCB kommer som en följd av det digitala formatet att kunna effektiviseras.⁵⁵

Förslaget om en möjlighet att ansöka om undantag från kravet på digital ingivning kan leda till att avslag på sådana ansökningar överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Ökningen av antalet mål förväntas dock bli begränsad hos domstolarna och den kan hanteras inom befintliga budgetramar.

6.4 Övriga konsekvenser m.m.

Särskilda hänsyn när det gäller tidpunkten för ikraftträdande och behov av speciella informationsinsatser

Utredningens överväganden i fråga om ikraftträdande och informationsinsatser behandlas i avsnitt 5.

Förslagets betydelse för brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet

Det elektroniska formatet anses ge bättre förutsättningar att vid kontroller kunna upptäcka oriktiga uppgifter i årsredovisningar. Till exempel kan det enklare uppmärksammas om flera bolag ger in samma årsredovisning, eller om det förekommer orimliga förändringar i olika poster från ett år till ett annat i ett bolags årsredovisningar, något som kan tyda på att siffrorna har manipulerats.

⁵⁵ EY (2020), *Samhällsekonomiska nyttor och samordningsvinster av digital ingivning av årsredovisning m.m. för alla företagsformer* s. 15 f.

Förslaget betydelse för miljön, för jämställdheten mellan kvinnor och män och den personliga integriteten

Den digitala hanteringen medför minskad förbrukning av papper och minskat behov av transporter. Detta är positivt ur miljösynpunkt.

Förslaget kan inte anses ha betydelse för jämställdheten mellan kvinnor och män.

Förslaget bedöms inte heller ha konsekvenser för den personliga integriteten.

Förslagets överensstämmelse med EU-rätten

Förslaget är ett nationellt initiativ som bedöms vara förenligt med EU-rätten. Av bl.a. digitaliseringsdirektivet⁵⁶ framgår att medlemsstaterna ges rätt att kräva att vissa eller alla bolag ger in bl.a. redovisningshandlingar elektroniskt (artikel 13j och artikel 14f).

⁵⁶ 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.

7 Författningskommentar

7.1 Förslaget till lag om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554)

8 kap. Offentliggörande

8 kap. 3 a §

Handlingar som avses i 3 § får överföras elektroniskt till registreringsmyndigheten.

Ett bevis om fastställelse enligt 3 § 1 eller 2 får undertecknas med en elektronisk underskrift.

Aktiebolag ska överföra handlingar som avses i 3 § 1 elektroniskt och ska underteckna ett bevis om fastställelse enligt 3 § 1 med en elektronisk underskrift.

Kravet på elektronisk överföring och elektronisk underskrift gäller dock inte

1. aktiebolag som omfattas av en koncernredovisning som upprättas med tillämpning av de internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, i lydelsen enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 297/2008, eller

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

Om det finns särskilda skäl får registreringsmyndigheten efter ansökan medge undantag från kravet enligt tredje stycket på elektronisk överföring och elektronisk underskrift.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddelar närmare föreskrifter om

1. elektronisk överföring till registreringsmyndigheten av sådana handlingar som avses i 3 §,
2. bestyrkande av att en elektronisk kopia överensstämmer med originalet,
3. den elektroniska underskriften enligt andra stycket, och
4. *ansökan om undantag från kravet på elektronisk överföring och elektronisk underskrift.*

Paragrafen innehåller bestämmelser som möjliggör elektronisk överföring av årsredovisningshandlingar för bl.a. aktiebolag till Bolagsverket. Av 16 § följer att paragrafen tillämpas också på koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse. Övervägandena finns i avsnitt 4.1–4.3.

I *tredje stycket*, som är nytt, har det införts en skyldighet för aktiebolag att överföra handlingarna elektroniskt och att underteckna bevis om fastställelse med en elektronisk underskrift.

Av det nya *fjärde stycket* framgår att kravet på elektronisk överföring och elektronisk underskrift inte gäller alla aktiebolag (jfr 3 kap. 4 a § andra stycket). Kravet är avsett att omfatta aktiebolag som tillämpar något av Bokföringsnämndens regelverk K2 eller K3, dvs. antingen Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag eller (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning. Från kravet undantas därför aktiebolag som följer de internationella redovisningsstandarder (IFRS) som antagits av EU och som tillämpar rekommendationer från Rådet för finansiell rapportering (RFR 1 eller RFR 2). Det är dels företag vars värdepapper är noterade på en reglerad marknad inom EU (noterade företag), dels icke-noterade företag som ingår i en koncern och som frivilligt väljer att följa IFRS (jfr 7 kap. 33 §). Dotterföretag i en koncern där moderföretaget följer IFRS undantas också från obligatoriet, även om de skulle välja att tillämpa antingen K2 eller K3. Aktiebolag som inte omfattas av kravet i tredje stycket får ge in handlingarna på papper eller, när förutsättningar finns, överföra dem elektroniskt enligt första och andra styckena.

På vilket sätt och inom vilken tid som handlingarna ska ha kommit in till Bolagsverket framgår av 3 §. Där anges att bestyrkta kopior av handlingarna ska ha kommit in till registreringsmyndigheten inom en månad efter det att bolagsstämman fastställde

balansräkningen och resultaträkningen. Med en bestyrkt kopia jämföras ett elektroniskt original. Med kopia avses här även det som i andra sammanhang benämns avskrift (jfr prop. 1994/95:67 s. 43). Som anges i 3 a § sista stycket meddelar regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer närmare föreskrifter om den elektroniska överföringen, bestyrkandet av att en elektronisk kopia överensstämmer med originalet och den elektroniska underskriften.

Enligt *femte stycket*, som är nytt, får Bolagsverket efter ansökan medge undantag från kravet på elektronisk överföring och elektronisk underskrift, om det finns särskilda skäl. Det ska alltså föreligga någon omständighet som gör att det inte kan begäras att aktiebolaget ska ge in handlingarna digitalt. Tillämpningen av dispensmöjligheten är avsedd att vara restriktiv. Särskilda skäl kan t.ex. vara att det i aktiebolaget inte finns någon styrelseledamot eller verkställande direktör som har möjlighet att underteckna fastställelseintyget elektroniskt på grund av krav som Bolagsverkets inlämningstjänst ställer upp, t.ex. på att företrädaren ska ha ett svenskt personnummer. Även andra omständigheter som bedöms ha tillräcklig tyngd i det enskilda fallet kan motivera ett avsteg från huvudregeln om digital ingivning. Endast ovilja, bristande ekonomiska resurser eller senfärdighet att skaffa nödvändig utrustning utgör däremot inte tillräckliga skäl för dispens.

Av 10 kap. 1 § följer att ett beslut av Bolagsverket att inte medge undantag får överklagas till allmän förvaltningsdomstol.

I *sjätte stycket fjärde punkten* har det lagts till att närmare föreskrifter om ansökan om undantag meddelas av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer. Av 1 a § förordningen (1995:1633) om vissa årsredovisningsfrågor framgår att Bolagsverket får meddela föreskrifter enligt 8 kap. 3 a § årsredovisningslagen.

8 kap. 5 §

Om ett aktiebolag inte ger in årsredovisning och revisionsberättelse *på föreskrivet sätt* eller om årsredovisningen saknar sådant bevis som avses i 3 § första stycket, *ska* bolaget betala förseningsavgift till staten enligt 6 §.

Beslut om förseningsavgift fattas av registreringsmyndigheten.

Paragrafen innehåller bestämmelser om förseningsavgift när årsredovisningshandlingar och fastställelsebevis inte ges in. Övervägandena finns i avsnitt 4.4.

I *första stycket* har det förtydligats att förseningsavgift ska betalas om ingivningen inte sker på föreskrivet sätt. Någon ändring i sak är inte avsedd. Om ett aktiebolag omfattas av kravet på elektronisk överföring och elektronisk underskrift enligt 3 a § tredje stycket – och undantag inte har medgetts enligt fjärde stycket i samma paragraf – ska bolaget betala förseningsavgift enligt 6 §, om handlingarna ges in på papper. Innan beslut om förseningsavgift meddelas i ett sådant fall bör Bolagsverket enligt 8 § först ge bolaget tillfälle att avhjälpa bristen.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2026.
2. Lagen tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2025.

Lagändringarna träder i kraft den 1 januari 2026 (*punkt 1*). De nya reglerna tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2025 (*punkt 2*). Övervägandena finns i avsnitt 5.

Särskilt yttrande

Särskilt yttrande av experterna Åsa Arffman (Svenska Bankföreningen), Mikael Carlson (Srf konsulterna), Pontus Lindström (Företagarna), Claes Norberg (Svenskt Näringsliv), Johan Rippe (FAR) och Caroline Szyber (Småföretagarnas Riksförbund)

Vår uppfattning är att det finns flera fördelar och potentiella effektivitetsvinster med digital ingivning av årsredovisningar. Vi anser dock att det finns flera svagheter med dagens lösning som måste åtgärdas innan ett krav på obligatorisk digital ingivning av årsredovisningar kan genomföras.

Regeringen har uttalat att det långsiktiga målet är att digital ingivning av årsredovisningar ska vara obligatorisk och utredningen har i sin analys tagit sin utgångspunkt i den ordning för frivillig digital ingivning av årsredovisningar som gäller i dag. För att ett obligatorium ska införas anser vi dock att den nuvarande lösningen behöver utvecklas enligt vad som anges nedan.

Nuvarande lösning innebär att Bolagsverket har skapat en möjlighet att ta emot årsredovisningar digitalt från fristående systemleverantörer på marknaden. Ett införande av ett obligatorium enligt nu gällande ordning medför därmed att alla aktiebolag tvingas vända sig till någon av de marknadsaktörer som Bolagsverket har träffat avtal med för att köpa systemstöd för digital ingivning (direkt eller indirekt via en redovisningskonsult med tillgång till rätt programvara). Detta innebär inte oväsentliga merkostnader för företagen och påverkar även systemleverantörernas konkurrens-

situation. En ytterligare konsekvens är att ansvaret för ingivningen blir oklart genom att ansvaret för inrapportering och mottagande fördelas på två olika parter.

Erfarenheterna av den nuvarande lösningen baseras i stor utsträckning på K2-bolag som inte omfattas av krav på revision. Det saknas därmed tillräckligt underlag för att bedöma konsekvenserna av digital ingivning för bolag som tillämpar K3 samt bolag som har valt att ha revision. Det saknas även idag ändamålsenliga system för stora K3-bolag med koncernredovisning att tillgå. Dessa konsekvenser har inte analyserats i tillräcklig utsträckning. För att ett system med obligatorisk ingivning ska kunna genomföras anser vi att Bolagsverket bör få i uppdrag att ta fram ett eget alternativt system för digital ingivning som kan användas av de företag som inte kan eller vill använda någon marknadsaktörs lösning där ansvarsfrågan är oklar. Genom en sådan lösning klargörs även Bolagsverkets huvudansvar för den digitala ingivningen.

Av årsredovisningslagen framgår att en årsredovisning ska ges in som en digital kopia vilket innebär en handling som är identisk med den upprättade och undertecknade årsredovisningen i original. Enligt Bolagsverkets föreskrifter är det dock en avskrift som ska ges in och inte en kopia. Utredningen anser inte att det behövs någon översyn av årsredovisningslagen utan att termen kopia i årsredovisningslagens mening även omfattar avskrifter. En sådan bedömning riskerar dock att skapa problem då det straffrättsliga ansvar som kan uppstå vid missbruk skiljer sig åt beroende på om det är fråga om en kopia eller avskrift. Vi anser därför att frågan om vad som ges in ska regleras i lag och inte genom föreskrifter från Bolagsverket. I sak anser vi att det vid införandet av ett obligatorium ska framgå av lagtext att det är en avskrift av årsredovisningen som ska ges in till Bolagsverket.

Den elektroniska avskrift som lämnas in till Bolagsverket kan i nuvarande lösning skilja sig från det original av årsredovisningen som skrivs under av styrelsen. Detta följer av det system för taggning av den inrapporterade årsredovisningen som sker via de olika programvaror som används. Detta väcker frågor om ansvar för eventuella avvikelser mellan årsredovisningen och den inlämnade

avskriften. Vi anser att huvudansvaret för kvaliteten på den registrerade årsredovisningen ska ligga hos Bolagsverket samt att användare av informationen ska kunna förlita sig på att den information som hämtas ut från Bolagsverket är korrekt genom att taggningen korrekt återspeglar originalet. Det finns annars en risk för att den information som lämnas in digitalt kan skapa en felaktig bild av bolaget eller att en läsare inte kan ha tilltro till informationen. Vi anser även att det saknas en diskussion i utredningen om hur bolaget ska kunna justera felaktig information.

Vi anser inte heller att ansvarsfrågan enligt nu gällande ordning för digital ingivning av årsredovisningar är tillräckligt utredd. Det gäller t.ex. ansvaret för felaktig taggning vid inlämningen av årsredovisningen som nu hänvisas till de olika systemleverantörer som används för att registrera årsredovisningen. Vi anser att Bolagsverket vid ett obligatorium bör ha huvudansvaret för kvaliteten i den registrerade informationen och att detta därför bör klargöras. Genom att ge Bolagsverket i uppdrag att ta fram ett eget system som möjliggör digital ingivning så kommer därigenom också ansvarsfrågorna att kunna klaras ut på ett tydligare sätt än enligt nu gällande ordning.

Ansvar för att korrekt information lämnas in samt kan återrapporteras till användare och intressenter bör utredas vidare innan ett obligatorium införs eftersom det annars finns risker för processer som skadar det enskilda bolaget, dess ägare men även näringslivet i stort. De frågeställningar som väcks i detta särskilda yttrande bör därför ha utretts innan ett datum för ett digitalt obligatorium fastställs.