

Kommittédirektiv



Ytterligare förenklingar av redovisningsreglerna, m.m.

Dir.
2007:78

Beslut vid regeringssammanträde den 14 juni 2007

Sammanfattning av uppdraget

En särskild utredare skall se över vissa redovisningsfrågor.

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

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

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

Utredaren skall lämna de författningsförslag som översynen ger anledning till.

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

Bakgrund

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

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

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

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

Mätning av administrativa kostnader

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

Enligt mätningen uppgår den totala kostnaden för svenskt näringsliv för att uppfylla de krav som ställs i årsredovisningslagen till cirka 1 645 miljoner kr per år. Företag med upp till nio anställda bedöms använda omkring tio timmar per år för att uppfylla de krav som ställs i årsredovisningslagen. Trots att

detta kan anses vara en ganska begränsad tidsåtgång beräknar Nutek att kostnaden uppgår till omkring 973 miljoner kr per år för denna grupp av företag.

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

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

Redovisningsreglerna

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

Bestämmelser om löpande bokföring finns i bokföringslagen (1999:1078). Bestämmelserna syftar till att tillgodose de behov som det bokföringsskyldiga företagens borgenärer, ägare, medlemmar och anställda samt det allmänna kan ha av att kunna följa upp företagets förhållanden. Den räkenskapsinformation

som ingår i den löpande bokföringen sammanställs i årsbokslut och årsredovisningar samt, i vissa fall, koncernredovisningar och delårsrapporter. Ett årsbokslut – som inte är någon offentlig handling – sammanfattar de affärshändelser som har ägt rum under året. Bestämmelser om årsbokslut finns i bokföringslagen. Också årsredovisningar, koncernredovisningar och delårsrapporter utgör sammanfattningar av den verksamhet som förevarit under en viss period. Deras syfte är framför allt att ge information till företagets externa intressenter. Det finns därför särskilda bestämmelser om att handlingar av dessa slag skall offentliggöras. De grundläggande bestämmelserna om vad dessa handlingar skall innehålla och hur de skall offentliggöras finns i årsredovisningslagen.

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

Uppdraget

Allmänt

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

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

Bokföringslagen och årsredovisningslagen har karaktär av ramlagar och innehåller i huvudsak endast de grundläggande

normerna. Det ingår inte i utredarens uppdrag att ompröva lagstiftningens struktur.

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

Som redan sagts grundar sig de svenska redovisningsreglerna till stor del på EG:s redovisningsdirektiv. På ett flertal punkter medger direktiven att det görs undantag eller införs enklare regler för små och medelstora företag liksom för koncerner. Sverige får t.ex. undanta fler företag än vad som skett från skyldigheten att lämna vissa tilläggsupplysningar i årsredovisningen.

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

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

Utredaren skall därför

- belysa hur svenska redovisningsregler förhåller sig till reglerna i övriga nordiska länder och i de utomnordiska länder som Sverige brukar jämföra sig med och som utredaren bedömer vara av intresse,
- följa det arbete i fråga om regelförenkling på redovisningsområdet som pågår inom EU,
- analysera vilka undantag och andra förenklingar som kan göras i redovisningslagstiftningen inom ramen för redovisningsdirektiven,
- överväga om Sverige bör utnyttja dessa förenklingsmöjligheter,
- utarbeta nödvändiga författningsförslag, och

- allsidigt belysa konsekvenserna av författningsförslagen. I arbetet skall särskilt belysas vilka förenklingsvinster som uppkommer och hur dessa förhåller sig till de effekter förenklningarna har för företagens intressenter, särskilt när det gäller borgenärsskyddet, skattekontrollen och möjligheterna att utreda ekonomisk brottslighet.

Andra redovisningsfrågor

Tidpunkten för bokföringen, m.m.

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

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

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

Även vissa frågor om arkivering av räkenskapsinformation, särskilt elektronisk sådan, togs upp vid samrådsmötet. Det föreslogs bl.a. att tiden för bevarande av räkenskapsinformation

skall kortas ned (jfr 7 kap. 2 § bokföringslagen). Även frågan om vilka uppgifter en verifikation skall innehålla togs upp (jfr 5 kap. 7 och 8 §§ bokföringslagen).

Utredaren skall därför

- överväga om reglerna i 5 kap. 2 § tredje och fjärde styckena bokföringslagen om kontantmetoden bör förenklas eller förtydligas (jfr prop. 2005/06:116 s. 67),
- överväga hur reglerna om när andra affärshändelser än kontanta in- och utbetalningar skall bokföras bör vara utformade, särskilt när det gäller mindre företag,
- undersöka om reglerna om löpande bokföring och verifikationer i övrigt bör förenklas eller förtydligas,
- analysera reglerna om bevarande av räkenskapsinformation och ta ställning till om de bör ändras i något avseende,
- när det gäller frågan om tiden för bevarande av räkenskapsinformation väga de tekniska och praktiska problem som kan tala för en kortare arkiveringstid mot behovet av att ha tillgång till behövlig räkenskapsinformation i samband med olika kontroller, bl.a. taxeringsrevision och utredning om misstänkt brott,
- särskilt överväga frågan om bevarande av räkenskapsinformation efter konkurs (jfr 7 kap. 19 § konkurslagen [1987:672]),
- utarbeta nödvändiga författningsförslag, och
- allsidigt belysa konsekvenserna av författningsförslagen för företagen och för företagets intressenter, bl.a. i mervärdesskattehänseende.

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

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

fakturering (se 11 kap. mervärdesskattelagen). Utredaren skall i sitt arbete utgå från att reglerna i bokföringslagen och mervärdesskattelagen alltså skall vara samordnade.

Gemensam verifikation

Enligt bokföringslagen skall ett bokföringsskyldigt företag se till att det finns verifikationer för alla bokföringsposter (4 kap. 1 §). Huvudregeln i lagen är att det skall finnas en verifikation för varje enskild affärshändelse. För likartade affärshändelser får dock en gemensam verifikation användas. Det samma gäller vid en dags försäljning av varor eller tjänster mot kontant betalning, om det skulle vara förenat med svårigheter att upprätta verifikationer för de olika affärshändelserna. Den gemensamma verifikationen får då utgöras av uppgifter från kassaapparat, kassarapport eller annan uppgift som anger summan av mottagna betalningar (se 5 kap. 6 §).

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

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

under en dag inte får bokföras genom en gemensam verifikation.

Utredaren skall därför

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

Reglerna om årsbokslut

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

Reglerna om förenklat årsbokslut, som är nya, kan tillämpas från den 1 januari 2007. Genom de nya reglerna har behovet av förenklingar när det gäller årsbokslut i stor utsträckning tillgodosetts. En fråga som dock bör övervägas är om gränsvärdet för möjligheten att upprätta årsbokslut i förenklad form bör höjas så att de förenklade reglerna omfattar flera företag än i dag. Reglerna om ”vanliga” årsbokslut framstår dessutom i några avseenden som onödigt komplicerade för de företag som inte kan använda sig av ett förenklat årsbokslut. Det finns därför ett behov av att förenkla också bokföringslagens regler om ”vanliga” årsbokslut. I Justitiedepartementets promemoria Förenklade redovisningsregler, m.m. (Ju2004/10672/L1) föreslogs vissa sådana förenklingar, bl.a. när det gäller vissa krav på tilläggsupplysningar till årsbokslut och bestämmande av anskaff-

ningsvärden. Det ansågs emellertid att förenklingar i reglerna om ”vanliga” årsbokslut borde anstå och göras i ljuset av och i samband med det projekt om redovisningsnormering för olika kategorier av företag som Bokföringsnämnden arbetar med (jfr prop. 2005/06:116 s. 76 f.). Bokföringsnämnden har nu kommit så långt i sitt arbete att det bör övervägas vilka förenklingar som kan göras i reglerna om ”vanliga” årsbokslut. Dessa överväganden bör inte begränsas till de frågor som togs upp i den nyssnämnda promemorian.

En annan fråga gäller uppställningsformerna för resultat- och balansräkningar.

Enligt årsredovisningslagen skall resultat- och balansräkningarna upprättas enligt uppställningsformer som anges i bilagor till lagen. Byte av uppställningsform får ske endast under vissa i lagen angivna villkor. Även möjligheterna att avvika från de föreskrivna uppställningsformerna är reglerade (3 kap. 3 och 4 §§). De ganska omfattande och strikta regler som gäller för utformningen av resultat- och balansräkningarna går tillbaka på det fjärde bolagsrättsliga direktivet. När det gäller företag som inte är skyldiga att upprätta årsredovisning kan det dock ifrågasättas om kraven på hur resultat- och balansräkningarna skall ställas upp i årsbokslutet behöver vara så detaljerade. Direktivet är inte tillämpligt på årsbokslut. Dessutom riktar sig informationen i ett årsbokslut – vilket ju, som framgått, utgör en intern redovisningshandling – endast till en begränsad krets av intressenter. I Justitiedepartementets promemoria Förenklade redovisningsregler, m.m. diskuterades möjligheten att komplettera bokföringslagen med förenklade uppställningsformer för årsbokslut. Övervägande skäl ansågs dock tala emot att göra en sådan förändring. Några särskilda uppställningsformer avsedda för ”vanliga” årsbokslut föreslogs därför inte. Det uttalades däremot att det på sikt kunde finnas anledning att se över de uppställningsformer som finns i årsredovisningslagen i syfte att åstadkomma nya, förbättrade uppställningsformer som kan användas både i vanliga årsbokslut och i en årsredovisning.

Utredaren skall därför

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

En utgångspunkt för översynen skall vara att reglerna även i framtiden skall vara tillräckligt detaljerade för att säkerställa en rättvisande redovisning. Det är dock givet att behovet av information och jämförbarhet inte är lika påtagligt som när det gäller årsredovisningar; årsbokslutet är inte en offentlig handling och de företag som det här är frågan om är normalt av en mera begränsad omfattning. Det är angeläget att föreslå författningsändringar inte motverkar Bokföringsnämndens strävanden att genom t.ex. en utökad användning av schablonmässig värdering förenkla för mindre företag.

Finansieringsanalys

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

Den internationella utvecklingen har inneburit att synen på vad analysen skall innehålla delvis har förändrats och att analysen numera oftast benämns kassaflödesanalys. Denna utveckling har sin bakgrund i att god redovisningssed i Sverige har kommit att återspegla innehållet i de internationella redovis-

ningsstandarder som ges ut av den privaträttsliga organisationen International Accounting Standards Board (IASB). När det gäller kassaflödesanalyser är särskilt International Accounting Standard 7 (IAS 7) av intresse. Fokus ligger i dag mer på företagets in- och utbetalningar, dvs. kassaflödet, än på företagets finansiering och kapitalinvesteringar.

Utredaren skall därför

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

Tilläggsupplysningar till årsredovisningen, m.m.

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

Utredaren skall därför

- analysera vilken betydelse uppgiften om könsfördelning har, särskilt för jämställdhetsarbetet,
- analysera vilken betydelse uppgiften om sjukfrånvaro har, särskilt för att få företagen att vidta åtgärder för att minska sjukfrånvaron,
- analysera vilken betydelse uppgiften om taxeringsvärde har vid bedömningen av ett företags finansiella ställning,
- ta ställning till om de ovan nämnda kraven på tilläggsupplysningar och andra upplysningskrav motiverar den kostnad som de medför för företagen,
- såvitt gäller könsfördelning och sjukfrånvaro föreslå de ändringar i regelverket som krävs för att ta bort upplys-

ningsskyldigheten eller inskränka den till att gälla färre företag än i dag,

- överväga om upplysningskraven i övrigt kan tas bort, ändras eller inskränkas till att gälla färre företag än i dag,
- överväga om de upplysningskrav som gäller för koncernredovisningen bör begränsas eller förtydligas,
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

Koncerndefinitioner

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

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

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

en annan krets av företag än de som utgör en koncern enligt årsredovisningslagen.

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

Utredaren skall därför

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

Tryggandelagen

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

Försäkringsbolaget Pensionsgaranti, ömsesidigt (FPG) och Pensionsregistreringsinstitutet (PRI) har i en skrivelse begärt vissa ändringar i lagstiftningen när det gäller redovisningen av pensionsutfästelser (dnr Ju1997/2636/L1). Även Bokföringsnämnden har i en skrivelse begärt vissa ändringar i redovis-

ningsreglerna. Nämnden har också tagit upp frågan om beräkningen av pensionsutfästelsers kapitalvärde (Ju2005/8822/L1).

Utredaren skall därför

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

Bokföringsbrott vid för sent upprättad årsredovisning

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

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

Frågan om i vilka fall bristande efterlevnad av skyldigheten att upprätta och offentliggöra en årsredovisning respektive att upprätta ett årsboksutdrag kan komma att utgöra ett bokföringsbrott har varit föremål för diskussion. Högsta domstolen har i ett avgörande år 2004 konstaterat att underlåtenhet att inom föreskriven tid upprätta en årsredovisning i ett aktiebolag utgör ett sådant brott (se NJA 2004 s. 618). I avgörandet uttalas att rörelsens ekonomiska resultat och ställning i ett aktiebolag inte kan i huvudsak bedömas utan årsredovisningen och att det av hänsyn till de olika intressenter som är beroende av årsredovisningen måste krävas att årsredovisningen verkligen föreligger inom föreskriven tid.

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

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

Bestämmelsen om bokföringsbrott i 11 kap. 5 § brottsbalken är ett s.k. blankettstraffbud, vars innehåll, t.ex. när det gäller kretsen av bokföringsskyldiga och innehållet i bokföringsskyldigheten, bestäms av innehållet i annan lagstiftning, särskilt bokföringslagen. De närmare omständigheter som medför att en gärning utgör ett bokföringsbrott framgår således inte av stadgandet i brottsbalken. Som utgångspunkt bör denna ordning gälla även i fortsättningen.

Som framgår av bl.a. Högsta domstolens avgörande är det visserligen mycket viktigt att reglerna om upprättande av årsredovisning och årsbokslut respekteras. Regeringen anser emellertid att det bör övervägas om det är ändamålsenligt att knyta en straffsanktion till skyldigheten att upprätta årsredovisning och årsbokslut inom de tidsfrister som gäller i dag eller om intresset av att informationen redovisas kan tillgodoses på annat sätt. Mot bakgrund även av att andra sanktioner än straffrättsliga i stor utsträckning bör kunna användas inom associationsrätten finns det därför skäl att överväga den fråga som FAR SRS och Sveriges advokatsamfund har väckt. Även de övriga frågor som nämnts förtjänar att belysas.

Utredaren skall därför

- analysera gällande rätt och belysa fördelar och nackdelar med den nuvarande ordningen,
- beskriva de icke straffrättsliga sanktioner som kan riktas mot företag som inte upprättar och offentliggör sin årsredovisning i tid respektive företag som inte upprättar sitt årsbokslut i tid,
- överväga om det finns anledning att, med beaktande av de intressen som ligger till grund för skyldigheten att upprätta

årsredovisning och årsbokslut, inskränka eller ta bort straffansvaret i något avseende, särskilt för de fall där åsidosättandet av bokföringsskyldigheten består *enbart* i att en årsredovisning eller ett årsbokslut inte har upprättats eller har upprättats för sent,

- undersöka om eventuella ändringar av straffansvarets innehåll lämpligen kan ske genom ändringar i det civilrättsliga regelverket,
- om straffansvaret föreslås ändrat, analysera vilka konsekvenser detta kan få,
- överväga om det bör göras lagändringar som skulle kunna underlätta tillämpningen och öka förutsebarheten i regelverket, och
- utarbeta nödvändiga författningsförslag.

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

Övriga frågor

Ett flertal skrivelser och brev har kommit in till Justitiedepartementet med synpunkter på redovisningsreglerna. De ärenden som sålunda finns i departementet och som kommer in till departementet under utredningstiden kommer i den mån det bedöms lämpligt och efter samråd med utredaren att överlämnas till denne.

Arbetets bedrivande

Utredaren skall göra de internationella jämförelser som anses befogade. Situationen i länder som är jämförbara med Sverige skall särskilt beaktas. Utredaren bör samråda med EG-kommisionen när det är lämpligt.

Utredaren skall i sitt arbete föra en dialog med och inhämta synpunkter från Bokföringsnämnden, Ekobrottsmyndigheten, Skatteverket, FAR SRS, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF, Näringslivets regelnämnd, Företagarna och Svenskt Näringsliv. En dialog bör även föras med andra parter som kan bedömas bli särskilt berörda av förslagen.

En särskild utredare har fått i uppdrag att analysera i vilken utsträckning sambandet mellan redovisning och beskattning skall bestå (dir. 2004:146; Utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning [SamRoB]). Sambandet innebär att värderingsreglerna i redovisningslagstiftningen i vissa fall har en direkt betydelse för hur ett företag skall beskattas. Utredningens arbete bör inte föregripas. Utredaren skall därför inte lämna några förslag som kan antas ha betydelse för beskattningsunderlaget såvida inte regeringen, innan uppdraget skall slutredovisas, har tagit ställning i frågan om sambandet mellan redovisning och beskattning.

Utredaren skall hålla sig informerad om och beakta det arbete med att ta bort revisionsplikten för små företag som f.n. bedrivs inom Utredningen om revisorer och revision (dir. 2006:96 och 2006:128), det arbete som bedrivs av SamRoB och det arbete som pågår inom Regeringskansliet med att genomföra de ändringar i redovisningsdirektiven som antogs den 14 juni 2006.

Utredaren skall även följa och beakta redovisningen av det uppdrag som regeringen den 21 december 2006 gav till Nutek om att mäta företagens administrativa kostnader på bokföringsområdet.

Utredaren skall redovisa konsekvenserna för näringslivet och för det allmänna av de förslag som läggs fram. Vid bedömningen av förslagens påverkan på företagens administrativa kostnader skall utredaren ta hjälp av Nutek. Om förslagen kan bedömas medföra ökade kostnader eller intäktsminskningar för det allmänna, skall utredaren föreslå en finansiering.

Utredaren skall i ett delbetänkande senast den 30 juni 2008 redovisa resultatet av sina överväganden i anslutning till avsnitten ovan om

- Genomförandet av EG:s redovisningsdirektiv när det gäller små och medelstora företag,
- Tidpunkten för bokföringen, m.m.,
- Gemensam verifikation,
- Reglerna om årsbokslut, och
- Tilläggsupplysningar till årsredovisningen, m.m.

Uppdraget i övrigt skall redovisas senast den 1 juni 2009. Om utredaren finner det lämpligt, får dessa delar av uppdraget redovisas i ett eller flera delbetänkanden.

(Justitiedepartementet)