

## **Konsekvensutredning avseende allmänna råd om ändringar i Bokföringsnämndens allmänna råd med avseende på datum för avgivande av årsredovisning m.m.**

### **Inledning**

Enligt förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning ska en myndighet när den överväger nya eller förändrade regler göra en konsekvensutredning och dokumentera denna.

BFN överväger att ge ut allmänna råd om ändring i följande allmänna råd.

- Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:1) om årsredovisning och koncernredovisning, K3,
- Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag, K2, och
- Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2017:3) om årsbokslut, K-Årsbokslut.

Reglerna gäller för icke-noterade företag. Med icke-noterade företag avses andra företag än företag vars andelar, teckningsoptioner eller skuldebrev är upptagna till handel på en reglerad marknad inom EES eller på en motsvarande marknad utanför EES.

BFN:s konsekvensutredning dokumenteras i denna konsekvensanalys. Analysen utgår från de frågeställningar som finns i förordningen.

Som gemensam beteckning på de allmänna råden används i texten nedan K-regelverken.

### **1. Beskrivning av problemet och vad BFN vill uppnå.**

Under denna punkt tar konsekvensutredningen upp två problem. Det första problemet är att BFN i sin normgivning reglerat vem som ska underteckna årsredovisningen trots att detta är reglerat i 2 kap. 7 § årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL. Det andra problemet gäller definitionen av begreppet avges i dessa punkter. Betydelsen av begreppet avges har en nära koppling till reglerna om händelser efter balansdagen. Problembeskrivningen för BFN:s normgivning om vem som ska underteckna årsredovisningen respektive årsbokslutet tas upp under rubriken Vem ska underteckna årsredovisningen. Betydelsen av att årsredovisningen avges vid en viss given tidpunkt och kopplingen till reglerna om händelser efter balansdagen tas upp under rubriken Händelser efter balansdagen.

I konsekvensutredningen nedan används endast begreppet årsredovisning som samlingsbegrepp för årsredovisning, koncernredovisning och årsbokslut om inte annat anges.

*Vem ska underteckna årsredovisningen*

I 2 kap. 7 § ÅRL finns bestämmelser om årsredovisningens undertecknande. I paragrafen anges bland annat vilka som ska skriva under årsredovisningen. T.ex. ska årsredovisningen i aktiebolag, ekonomiska föreningar och andra företag, som företräds av en styrelse, skrivas under av samtliga styrelseledamöter. I handelsbolag ska årsredovisningen skrivas under av samtliga obegränsat ansvariga delägare. Bestämmelserna ska enligt 7 kap. 7 § ÅRL respektive 6 kap. 4 § andra stycket bokföringslagen (1999:1078), BFL, även tillämpas på underskrifter av koncernredovisningen eller om företaget upprättar årsbokslut.

Enligt paragrafens sista stycke ska årsredovisningen innehålla uppgift om den dag då den undertecknades.

I 2 kap. 7 § första–femte stycket ÅRL anges uttryckligen vilka som ska skriva under årsredovisningen. I K-regelverken finns regler som kopplar bestämmelsen om undertecknande i 2 kap. 7 § ÅRL till begreppet avges. Enligt punkt 3.4 i K3, punkt 3.11 i K2 och punkt 3.8 i K-Årsbokslut ska undertecknande enligt 2 kap. 7 § ÅRL göras av dem som innehar respektive befattning när årsredovisningen/årsbokslutet avges. Enligt andra stycket i respektive punkt ska dagen för undertecknande vara densamma som den dag årsredovisningen avges, dvs. den dag den beslutas.

Punkten har med nuvarande lydelse tolkats som att med begreppet avges avses dagen för när årsredovisningen beslutas. Enligt andra stycket ska alltså undertecknande av årsredovisningen göras samma dag som den beslutas.

Reglerna i punkterna har visat sig vara problematiska. Det förekommer att undertecknande av årsredovisningen görs vid en senare tidpunkt än den dag årsredovisningen beslutas. Uppgift om den dag då årsredovisningen undertecknades ska anges enligt bestämmelsen i ÅRL. ÅRL har karaktär av ramlagstiftning och inom de ramar som lagen anger sker en kompletterande normgivning av Bokföringsnämnden. Detta kommer till uttryck genom bestämmelsen 2 kap. 2 § ÅRL om att årsredovisningen ska upprättas i enlighet med god redovisningssed.

Enligt BFN:s normgivning, punkternas första och andra stycke, ska årsredovisningen undertecknas av dem som innehar respektive befattning när årsredovisningen beslutas. Utrymmet för BFN:s normgivning är emellertid inte given. Som framgår av ovan regleras vem som ska underteckna årsredovisningen i 2 kap. 7 § ÅRL.

Historiskt har dagen för beslut/avgivande angivits i årsredovisningen före underskrifterna. Även om undertecknandet av årsredovisningen gjorts vid ett senare tillfälle har det vanligtvis endast framgått ett datum, dvs. datum för beslutet. Detta är en praxis som väckt frågor i och med att allt fler företag upprättar och ger in sin årsredovisning elektronisk/digitalt.

I den elektroniska årsredovisningen framgår även datum när respektive underskrift är gjord. FAR har rekommenderat sina medlemmar att i de fall årsredovisningen undertecknas med elektronisk underskrift ska avgivandemeningen inte innehålla uppgift om dagen för beslut. I stället ska avgivandemeningen hänvisa till dagen som framgår av den elektroniska underskriften. FAR har förklarat att rekommendationen beror på Revisorsinspektionens (RI)

beslut i ett tillsynsärende (Dnr 2020-323). I RI:s bedömning anges att ett aktiebolags årsredovisning inte kan anses vara upprättad förrän den har undertecknats av bolagets samtliga styrelseledamöter (och i förekommande fall den verkställande direktören).

BFN instämmer i bedömningen att årsredovisningen inte är upprättad förrän årsredovisningen är undertecknad. Underskrifterna är en del av upprättandet. För att en årsredovisning ska vara fullständig ska den vara underskriven. Bestämmelsen i 2 kap. 7 § ÅRL innebär att en årsredovisning är *upprättad* först när behöriga befattningshavare har undertecknat handlingen.

### *Händelser efter balansdagen*

Med avseende på god redovisningssed har frågan om datum för när årsredovisningen avges främst betydelse för kopplingen till reglerna i K-regelverken om händelser efter balansdagen och upplysningar om väsentliga händelser efter räkenskapsårets slut.

I K3 regleras händelser efter balansdagen i kapitel 32. Med händelser efter balansdagen avses händelser vilka inträffat mellan balansdagen och den dag då den finansiella rapporten avges (punkt 32.2). Händelser som bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen men som inträffat efter balansdagen och innan den finansiella rapporten avges ska beaktas genom att justera beloppen eller att redovisa inte tidigare medtagna poster (punkt 32.3).

Enligt punkt 2.11 i K2 ska ett företag när årsredovisningen avges beakta händelser efter balansdagen som bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen. I K-Årsbokslut finns motsvarande regel i punkt 2.9.

Ett företag som upprättar årsredovisning<sup>1</sup> ska även lämna upplysningar om det har inträffat händelser av väsentlig betydelse för företaget efter räkenskapsårets slut som inte kommer till uttryck i balansräkningen eller resultaträkningen (se 5 kap. 22 § ÅRL). I vägledningen, K3, anges i kommentar till bestämmelsen att upplysningen ska spegla information som blir känd efter balansdagen men innan den finansiella rapporten avges. Någon motsvarande kommentar finns inte i vägledningen K2.

### *Vad BFN vill uppnå*

K-regelverken behöver bland annat ändras så att det inte uppstår konflikt mellan reglerna i de allmänna råden om vem som ska underteckna årsredovisningen och bestämmelserna om undertecknande i ÅRL. Även om dagen för beslut kan vara densamma som när årsredovisningen undertecknas bör begreppet avges inte definieras som dagen för beslut. Enligt nämndens bedömning ska dagen för när årsredovisningen avges vara densamma som den dag årsredovisningen är undertecknad (av samtliga befattningshavare som ska underteckna årsredovisningen). Det innebär att årsredovisningen är upprättad och avgiven vid samma tidpunkt.

Det är inte ovanligt att undertecknande av olika skäl sker vid skilda tidpunkter och med viss tidsutdräkt. I sådana fall kan det ge upphov till nya överväganden vid tillämpning av reglerna

---

<sup>1</sup> Bestämmelsen tillämpas inte på årsbokslut enligt 6 kap. 4 § BFL.

om händelser efter balansdagen. Även om processen att ta fram en årsredovisning innebär att de befattningshavare som ska komma överens om innehållet i denna i något skede behöver en handling att ta ställning till kan det inträffa att det ursprungliga innehållet behöver ändras, till exempel om en väsentlig händelse inträffar under perioden från beslut fram till dess att samtliga befattningshavare har undertecknat årsredovisningen.

Nämnden anser att årsredovisningen är avgiven när årsredovisningen är undertecknad. Genom att årsredovisningen ska innehålla uppgift om den dag då den undertecknades framgår det av årsredovisningen när den är avgiven och under vilken period händelser efter balansdagen kan ha påverkat innehållet i årsredovisningen.

I de nuvarande punkterna kopplas avgivandedatumet till dagen för när årsredovisningen är beslutad. Bokföringsnämnden föreslår därför att de regler som kopplar bestämmelsen om undertecknande i 2 kap. 7 § ÅRL till när årsredovisningen är beslutad, dvs. punkterna 3.4 i K3, 3.11 i K2 och 3.8 i K-Årsbokslut, ska upphöra att gälla. Definitionen av begreppet avges justeras och flyttas till punkt 32.2 i K3, punkt 2.11 i K2 och punkt 2.9 i K-Årsbokslut.

## **2. Beskrivning av vilka alternativa lösningar som finns för det BFN vill uppnå och vilka effekterna blir om någon reglering inte kommer till stånd.**

BFN har i en skrivelse till Justitiedepartementet den 13 november 2020 hemställt om att Justitiedepartementet överväger om bestämmelsen om undertecknande i 2 kap. 7 § årsredovisningslagen bör ändras eller kompletteras. Syftet med den önskade översynen är att klargöra innebörden i och syftet med bestämmelsen i 2 kap. 7 § sjätte stycket ÅRL, att det av årsredovisningen ska framgå vilken dag som den undertecknades.

De nuvarande reglerna kan vara oproblematiske när årsredovisningen beslutas och undertecknas vid samma tillfälle eller i anslutning till beslutet. En alternativ lösning till BFN:s förslag är därför att lämna nuvarande regler helt oförändrade i avvaktan på att denna hemställan hanteras. Den situation som uppkommit har emellertid skapat en osäkerhet om vilket datum som ska anges i årsredovisningen och under vilken tidsperiod händelser efter balansdagen ska beaktas. Reglerna kan även skapa osäkerhet om vilka företrädare som ska underteckna årsredovisningen.

Det är inte ovanligt att undertecknande av olika skäl sker vid skilda tidpunkter och med viss tidsutdräkt. I sådana fall kan det ge upphov till nya överväganden vid tillämpning av reglerna om händelser efter balansdagen. Det kan inträffa att det ursprungligen beslutade innehållet behöver ändras, till exempel för det fall en väsentlig händelse inträffar under perioden från beslut fram till dess att samtliga befattningshavare har undertecknat årsredovisningen. Detta förhållande framgår inte av nuvarande regler.

En annan alternativ lösning är att definitionen av begreppet avges inte ändras och att det i fortsättningen ska framgå av årsredovisningen både när årsredovisningen är beslutad och när den är undertecknad. En definition, av begreppet avges, kan i ett sådant fall placeras i anslutning till bestämmelserna i kapitel 3 om årsredovisningens utformning. Med detta

alternativ framgår det genom en särskild upplysning vilken tidsperiod som har beaktats när det gäller händelser efter balansdagen.

### **3. Vilka som berörs av regleringen.**

Alla företag som upprättar årsredovisning eller årsbokslut med tillämpning av Bokföringsnämndens K-regelverk. Små företag som upprättar förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 6 § BFL berörs inte av förslagen.

### **4. Vilka kostnadsmässiga och andra konsekvenser som regleringen medför och en jämförelse av konsekvenserna för de övervägda regleringsalternativen.**

Förslaget innebär att de som ska underteckna årsredovisningen behöver vara observanta på om det inträffar händelser mellan dagen för beslut av årsredovisningen och dagen för undertecknandet som kan ge upphov till nya överväganden vid tillämpning av reglerna om händelser efter balansdagen. Det kan innebära både administration och kostnader för att hantera händelser som inträffar under perioden mellan beslut och den sista underskriften.

Med en oförändrad reglering och FAR:s rekommendation till sina medlemmar kan en viss osäkerhet uppstå avseende när årsredovisningen ska anses avgiven. Enligt FAR:s rekommendation ska avgivandemeningen hänvisa till dagen som framgår av den elektroniska underskriften. Det är en olägenhet som kan uppkomma för många företag till följd av att det kommer att vara svårt att förena den tolkning som FAR gör med den nuvarande utformningen av K-regelverken.

Den alternativa lösningen, som innebär att definitionen av begreppet avges inte ändras men att det ska framgå av årsredovisningen både när årsredovisningen är beslutad och när den är undertecknad, medför enligt BFN:s bedömning inga kostnadsmässiga konsekvenser.

Med det alternativa förslaget finns det en risk för att företaget gör antagandet att BFN:s normgivning innebär att väsentliga händelser som inträffar mellan dagen för beslut och undertecknande inte ska påverka årsredovisningens innehåll. Även i en sådan situation kan företaget emellertid behöva fatta ett nytt beslut om årsredovisningens innehåll.

### **5. Bedömning av om regleringen överensstämmer med eller går utöver de skyldigheter som följer av Sveriges anslutning till Europeiska unionen.**

Regleringen bedöms överensstämma med de skyldigheter som följer av Sveriges anslutning till Europeiska unionen

### **6. Bedömning av om särskilda hänsyn behöver tas när det gäller tidpunkten för ikraftträdande och om det finns behov av speciella informationsinsatser.**

Enligt BFN:s bedömning bör beslutad ändring gälla från och med beslutsdatum. Information om Bokföringsnämndens beslut kommuniceras via nämndens nyhetsbrev och på webbplatsen.

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

I Sverige fanns enligt SCB Företagsdatabasen ca 1,2 miljoner företag<sup>2</sup> under mätperioden november 2020. Uppgiften inkluderar samtliga juridiska och fysiska personer som är registrerade för moms, F-skatt eller som arbetsgivare. En majoritet av dessa företag kan tillämpa Bokföringsnämndens K-regelverk. Till detta tillkommer även juridiska personer som inte är registrerade för moms, F-skatt eller som arbetsgivare, till exempel ideella föreningar.

Små företag som upprättar förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 6 § BFL berörs inte av förslagen.

**8. Vilken tidsåtgång regleringen kan föra med sig för företagen och vad regleringen innebär för företagens administrativa kostnader.**

Förslaget innebär ingen ökad tidsåtgång eller ökade administrativa kostnader jämfört med idag.

**9. Vilka andra kostnader den föreslagna regleringen medför för företagen och vilka förändringar i verksamheten som företagen kan behöva vidta till följd av den föreslagna regleringen.**

Inga identifierade kostnader eller förändrade rutiner har identifierats som en följd av förslagen. Programvaruföretag som tillhandahåller program för att upprätta årsredovisning eller årsbokslut kan ha vissa engångskostnader för anpassning av programvaran till de nya reglerna. Även Bolagsverket kan få en viss engångskostnad för anpassning av tjänsten för digital inlämning.

**10. I vilken utsträckning regleringen kan komma att påverka konkurrensförhållandena för företagen.**

Regleringen påverkar inte konkurrensförhållandena.

**11. Hur regleringen kan komma att påverka företagen i andra avseenden.**

Bokföringsnämnden har inte identifierat någon påverkan i andra avseenden.

**12. Behov av särskilda hänsyn till små företag vid reglernas utformning.**

Inga sådana behov har identifierats.

---

<sup>2</sup>[https://www.statistikdatabasen.scb.se/pxweb/sv/ssd/START\\_NV\\_NV0101/FDBR07N/table/tableViewLayout1/#](https://www.statistikdatabasen.scb.se/pxweb/sv/ssd/START_NV_NV0101/FDBR07N/table/tableViewLayout1/#)