

Förslag till författningskommentarer**1 Bokföringslagen****6 kap.**

BFN föreslår att två nya paragrafer införs i 6 kap. BFL. Det är naturligt att paragraferna införs där, eftersom regelverket skall gälla både för årsbokslut och årsredovisningar. För årsredovisningarnas del finns kompletterande förslag om meddelande av felaktigheter, se nästa avsnitt om förslag rörande ÅRL.

12 §

Paragrafen anger efter vilken tidpunkt ändringar inte får ske. Den har utformats så att den torde överensstämma med begreppet "authorised for issue" (jfr. IAS 10¹). De tidpunkter som anges i paragrafen torde nämligen anses vara de tidpunkter årsredovisningen godkänts för publicering enligt svensk rätt. Det är viktigt att regelsystemet rörande händelser efter balansdagen och rättelser av fel som upptäcks i efterhand korresponderar; tanken är att rättelser av fel som upptäcks efter balansdagen skall göras i nästkommande bokslut, om det inte upptäcks inom sådan tid att det kan rättas enligt regelverket för händelser efter balansdagen

I *första stycket* behandlas juridiska personer som enligt lag eller stadgar skall fastställa sina årsredovisningar eller årsbokslut (t.ex. aktiebolag, ekonomiska föreningar och ideella föreningar). I stycket slås fast att handlingar som ingår i årsredovisningar och årsbokslut inte får ändras efter att de fastställts på föreskrivet sätt. Beträffande aktiebolag och ekonomiska föreningar finns formkrav beträffande fastställelse av resultat- och balansräkningarna. I stadgarna i t.ex. ideella föreningar kan finnas bestämmelser som anger hur handlingar som ingår i årsredovisningen skall beslutas.

Enda undantaget från förbudet att ändra i fastställda handlingar i årsredovisningen finns också i första stycket. Där undantas nämligen årsredovisningar i aktiebolag eller ekonomiska föreningar, som har ändrats eller upphävts genom institutet klandertalan. I det sistnämnda fallet måste företaget följa rättens beslut att upphäva eller ändra resultat- och balansräkningen.

Andra stycket behandlar företag som inte har en skyldighet att fastställa handlingar som ingår i årsredovisningarna/årsboksluten enligt lag, bolagsordning eller stadgar, exempelvis enskilda näringsidkare och handelsbolag. Eftersom årsredovisningen eller årsbokslutet inte skall fastställas måste en annan tidpunkt föreskrivas för när årsredovisningen skall anses färdigställd. Det naturliga är att knyta detta till den tidpunkt då årsredovisningen respektive årsbokslutet undertecknats. Att knyta an till

¹ Som tidigare nämnts är det oklart vad begreppet "authorised for issue" egentligen har för innebörd; se bl.a. redogörelsen beträffande punkt 4 i IAS 10 och Redovisningsrådets utkast Händelser efter balansdagen i hemställan (avsnitt 2.3).

tidpunkten för undertecknande är naturligt eftersom detta är ett krav både beträffande bokslut (se 6 kap. 4 § andra stycket BFL) och årsredovisning (se 2 kap. 7 § ÅRL). Hänvisningen till paragraferna innebär vidare att allt som sägs i dessa bestämmelser blir tillämpligt, bl.a. måste handlingen undertecknas av den eller de som angivits i paragraferna. Kopplingen till undertecknande innebär att det går bra att skicka ett utkast av årsredovisningen eller årsbokslutet till exempelvis en redovisningsbyrå eller en revisionsfirma under bokslutsarbetet för att få synpunkter.

Andra stycket kan också gälla noter, förvaltningsberättelse samt – i förekommande fall – finansieringsanalys som upprättas av aktiebolag eller ekonomiska föreningar. Varken ABL eller föreningslagen uppställer formella krav på att sådana handlingar skall fastställas på bolagsstämma. Om bolagsordningen i ett aktiebolag (eller stadgarna i en ekonomisk förening) saknar särskilda bestämmelser om fastställande av exempelvis en förvaltningsberättelse gäller således det som sägs i andra stycket för denna handling. Som tidigare nämnts gäller första stycket för resultat- och balansräkningen.

I *tredje stycket* finns vissa bestämmelser som är ett komplement till andra stycket. För årsredovisningarna gäller att de inte skall kunna ändras efter de tidpunkter då de enligt 8 kap. 3 § ÅRL blir offentliga. Vidare framgår att ett årsbokslut inte kan ändras efter den tidpunkt då det enligt 6 kap. 10 § skall vara färdigställt.

13 §

I *första stycket* slås fast att felaktigheter i en årsredovisning eller ett årsbokslut skall rättas i den period då felet upptäcks. Alla typer av felaktigheter (som inte undantas i andra stycket) omfattas, t.ex. räknepel. Stycket motsvarar i stort sett punkt 31 i IAS 8. En ändrad värdering innebär inte en felaktighet (jämför punkt 33 i IAS 8).

I första stycket anges också att vissa upplysningar skall lämnas om felet inte är oväsentligt. I kommentaren till 2 kap. 8 § anges vilka fel som är väsentliga; det är denna kategori av fel som företaget skall lämna upplysningar om. Oväsentliga fel kan vara mindre räknepel, som inte påverkar bolagets ställning eller resultat mer än obetydligt.

I *andra stycket* undantas två fall från det som sägs i första stycket. Till att börja med undantas fel som saknar varje materiell innebörd (punkten 1).

Tillämpningsområdet för detta undantag är mycket snävt. Tanken bakom den är att det inte skall finnas en ovillkorlig skyldighet att rätta alla typer av fel, eftersom vissa typer av fel kan vara av layoutkaraktär. Rena skrivfel eller språkliga fel, som har karaktären skönhetsfläckar, är ett typexempel på ett fel som saknar varje materiell innebörd. Däremot har fel, som innebär att sifferuppgifter måste ändras i tidigare bokslut, alltid en materiell innebörd (oavsett hur små belopp det är frågan om) och de omfattas därför av första stycket. Inte heller föreligger det ett fel som saknar varje materiell betydelse, om bolaget känner behov av att offentligt rätta till felet, t.ex. genom att ge ut rättelsesidor etc.

I andra stycket undantas vidare (punkten 2) de fall där rätten efter klandertalan ändrat ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings årsredovisning.

I *tredje stycket* finns en hänvisning till 2 kap. 8 § ÅRL. I denna paragraf finns de grundläggande bestämmelserna om hur ett företag, som skall upprätta årsredovisning, skall lämna meddelande om väsentliga felaktigheter.

2 Årsredovisningslagen

BFN föreslår en ny 8 § i 2 kap. I denna paragraf finns den grundläggande bestämmelsen om meddelande om felaktigheter. I 8 kap. föreslås vissa kompletterande bestämmelser om hur sådana meddelanden skall offentliggöras m.m.

2 kap.

8 §

I *första stycket* slås fast att företaget skall lämna meddelanden om väsentliga fel som upptäcks efter den tidpunkt som anges i 6 kap. 12 § BFL. Med väsentliga fel avses sådana fel som innebär att läsare av årsredovisningen får en missvisande uppfattning av bolagets ställning och resultat för det aktuella året om meddelandet inte lämnas. Ändringar avseende värderingsfrågor är inte av den karaktären att de kan anses utgöra ett fel (jämför punkt 33 i IAS 8). Det är företaget som får avöra om felet är av den karaktär att ett meddelande måste lämnas. Ett meddelande om felaktigheter innebär dock inte att årsbokslutet ändras eller kompletteras. Det skall endast tjäna som varningsklocka för läsarna av årsredovisningen, som själva får värdera informationen i meddelandet.

I *andra stycket* anges vilken som har behörighet att skriva under ett meddelande om felaktighet. Hänvisningen till 2 kap. 7 § innebär att undertecknadet skall göras på det sätt som anges i den paragrafen. Detta innebär bl.a. att meddelandet måste skrivas under av den eller – om krav finns att flera måste underteckna en årsredovisning - de som anges i paragrafen.

8 kap.

3 a §

I paragrafen finns bestämmelser om hur olika företagskategorier skall förfara när de offentliggör meddelanden om felaktigheter. Paragrafen har utformats efter förebild av 3 § i samma kapitel. Företag som skall inge årsredovisningen utan föreläggande samt sådana som ingivit den efter föreläggande från PRV omfattas av första punkten. Övriga företag skall följa andra punkten.

4 §

I paragrafen föreslås ett tillägg om kungörande av meddelande av väsentliga fel. PRV skall kungöra att ett meddelande inkommit på samma sätt som verket kungör själva årsredovisningen.

15 a §

I paragrafen slås fast att ett meddelande om felaktigheter får publiceras i direkt anslutning till årsredovisningen. Ett sådant meddelande är dock aldrig en del av en årsredovisning. När publiceringen görs måste detta tydligt framgå.