



BOKFÖRINGSNÄMNDEN
SVEAVÄGEN 167 · BOX 6751, 113 85 STOCKHOLM
TELEFON 08-787 80 28 · FAX 08-21 97 88
INTERNET www.bfn.se

Dnr 54/02
2002-04-19

Justitiedepartementet
103 33 Stockholm

Hemställan om lagändring rörande retroaktiva ändringar av tidigare fastställda bokslut, m.m.

1 Sammanfattning

Bokföringsnämnden (BFN) föreslår att Justitiedepartementet skall överväga om redovisningslagstiftningen bör förtydligas så att det tydligt framgår att ändrade bokslut inte är tillåtna. BFN anser i och för sig att det inte finns något stöd i lagstiftningen för hittillsvarande praxis, där ändrade bokslut godtagits både av myndigheter, domstolar och yrkesverksamma inom redovisningsområdet. Förtydliganden kan ändå behövas med tanke på hur praxis utvecklats under en lång tidsperiod. Nämnden anser inte att det är möjligt - eller ens lämpligt - att tillåta en ordning med ändrade bokslut.

BFN föreslår vidare att det lagregleras att fel som upptäcks efter att en årsredovisning eller ett årsbokslut beslutas får rättas i den period felet upptäcks. Vidare lämnas ett förslag till ett nytt system med meddelanden avseende väsentliga felaktigheter för årsredovisningarna.

Lagförslag och förslag till författningskommentarer bifogas, se bilaga 1-2.

2 Bakgrund

2.1 Hur frågan har väckts

BFN har fått en förfrågan från Riksskatteverket (RSV) beträffande möjligheten att ändra tidigare fastställda bokslut (se bilaga 3). RSV önskar besked om BFNs syn på när och i så fall under vilka förutsättningar ett nytt bokslut kan accepteras. RSV beskriver i sin förfrågan hur frågan tidigare hanterats av RSV samt av Patent- och registreringsverket (PRV). RSV har för egen del i en skrivelse den 16 juni 1994 (dnr 3553-94/900; bilaga 4) lämnat vissa riktlinjer beträffande skatterättslig kvittning genom ändrat bokslut.

BFN har vidare under hand inhämtat följande från företrädare för PRV. PRV tar emot årsredovisningar för utbyte (utbyte av den först ingivna handlingen mot en rättad handling). Sådana utbyteshandlingar granskas och godkänns på samma sätt som andra årsredovisningar. Den sist ingivna årsredovisningen förses med anteckning om att det är fråga om en utbyteshandling och en hänvisning görs också till den tidigare ingivna årsredovisningen. Dessutom scannas den senast ingivna årsredovisningen in tillsammans med begäran om utbyte, som skall undertecknas av företrädare för bolaget. PRV har inte tagit ställning till om det är civilrättsligt möjligt att byta ut en offentliggjord årsredovisning, men anser att det är svårt att vägra att ta emot och offentliggöra en årsredovisning som ges in senare, om den är korrekt i den formella mening som avses med verkets granskning. Detta gäller särskilt som aktieägarna vid en extra bolagsstämma beslutat att fastställa det ändrade bokslutet.

2.2 Skatterättslig praxis

Ändrade bokslut synes ha accepterats i den skatterättsliga praxisen sedan lång tid tillbaka. Regeringsrätten har i en lång rad rättsfall från mitten av 40-talet och framåt¹ gjort uttalanden, som visar att domstolen kan lägga ändrade bokslut till grund för sina bedömningar.

Ett intressant rättsfall är RÅ82 1:3. I detta uttalade kammarrätten följande om bakgrunden till skattepraxisen på området:

Dåvarande riksskattenämnden har i sitt meddelande 1958 nr 3:1 angående godtagande vid taxering av ändring i bokslut uttalat i huvudsak följande. Sådant ändring bör endast undantagsvis godtagas vid taxeringen, om ändringen vidtagits sedan deklarationen, som grundats på efterföljande bokslut, avgivits eller bort avgivas. Ej heller bör ändringen godtagas, om avsikten med densamma är att eliminera verkningarna av en sådan höjning av taxering, vilken föranletts av att den skattskyldige begått brott mot skattestrafflagen. I övriga fall bör ändringen godtagas om den bedöms skälig, vilket vanligen får anses vara förhållandet.

Kammarrätten, som fann att riksskattenämndens uttalande var förenligt med tidigare Regeringsrättspraxis och vissa förarbetsuttalanden, prövade därefter omständigheterna i det aktuella fallet mot kriterierna som angivits av riksskattenämnden. Domstolen fann därvid att det ändrade bokslutet skäligen borde godtas, trots att bolaget fick anses ha lämnat en oriktig uppgift i deklarationen. Regeringsrätten ändrade dock kammarrättens dom och uttalade att bolaget inte hade rätt att lägga det nya bokslutet till grund för sin taxering i det aktuella fallet. Regeringsrätten motiverade detta med att åtgärden att ändra bokslutet hade haft till syfte att nedbringa den höjning av taxeringen som annars skulle ha skett på grund av den oriktiga uppgiften.

Även i dagsläget synes skattedomstolarna utgå ifrån att ändrade bokslut i vissa fall kan godtas. I ett relativt färskt avgörande, RÅ 2000 ref. 64, uttalade Regeringsrätten följande.

¹ Beträffande äldre praxis, se de Regeringsrättsavgöranden som anmärks i Svensk skattetidnings (SvSKT) rättsfallsreferat. Uppgift om i vilka nummer av tidningen intressanta avgöranden är publicerade i finns i SvSKT nr 3/2001 i sakregistret under sökordet "Bokslut, nytt" (finns på s. 243 i tidningen).

I förevarande fall har bolagets nya bokslut tillkommit mer än tio år efter utgången av nu aktuella beskattningsår, vilket medför att det inte är möjligt att i ordinär eller extraordinär ordning beakta de följdändringar som de ändrade boksluten skulle kunna medföra med avseende på senare års taxeringar. De har uppenbarligen också upprättats för att påverka utgången i förevarande mål. Vid angivna förhållanden föreligger inte särskilda skäl att beakta de nya årsredovisningarna. De ursprungliga årsredovisningarna skall därför ligga till grund för Regeringsrättens bedömning.

Rättsfallen tyder på att Regeringsrätten inte synes se något principiellt hinder mot att bokslut kan ändras, även om man p.g.a. de särskilda omständigheterna i de två ovan refererade målen inte godtog det ändrade boksluten i de aktuella fallen². Även i andra skattedomstolar synes praxisen, att ändrade bokslut kan godtas i vissa situationer, fortleva än idag³.

2.3 *Internationella normer*

I International Accounting Standards (IAS) 8 Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies finns i punkterna 31-40 beskrivet ett regelverk för hantering av grundläggande fel (fundamental errors) som upptäcks efter att en årsredovisning fastställts.

Definitionen av grundläggande fel ("fundamental errors") återfinns i punkt 6 i IAS 8. Enligt denna är ett fel, som upptäcks i nuvarande period, grundläggande om det har en sådan betydelse att årsredovisningar för ett eller flera tidigare räkenskapsår inte längre kan anses ha varit tillförlitliga då de utfärdades.

I punkterna 31-33 finns huvudreglerna för redovisning av fel som upptäcks i efterhand. Punkt 31 behandlar fel i allmänhet och punkterna 32-34 behandlar grundläggande fel.

I punkt 31 anges att man kan upptäcka fel i en eller flera tidigare perioder när man upprättar ett bokslut för nuvarande period. Fel kan vara "...mathematical mistakes, mistakes in applying accounting policies, misinterpretation of facts, frauds or oversights". Rättelsen av sådana fel skall normalt göras när man bestämmer nettovinst eller förlust för nuvarande period.

² I äldre rättspraxis har Regeringsrätten också i vissa fall accepterat att ett ändrat bokslut har fått ligga till grund för taxeringen (se exempelvis det avgörande som beskrivs på s. 75 i SvSkT rättsfallsreferatsamling för år 1963). I nyare praxis har Regeringsrätten i ett fall accepterat att ändra taxeringen på grund av felaktigheter i ett bokslut; i detta fall förelåg dock inte ett ändrat bokslut, utan Regeringsrätten ändrade ändå taxeringen (se Regeringsrättens dom den 24 oktober 2001 i mål nr 7552-1997).

³ Se exempelvis Kammarrättens i Jönköping motivering i rättsfallet RÅ 2001 not.146, där kammarrätten bl.a. uttalade följande om sin syn på gällande rätt beträffande ändrade bokslut: "Fråga är om intäkten av aktieavyttringen skall tillåtas bli eliminerad genom ett nytt bokslut. För kvittning i bokslut förutsätts bland annat att felaktigheten skall avse balanspost rörande varulager, pågående arbeten, fordringar eller skulder. Kvittning kan aldrig godtas avseende oredovisade intäkts- och kostnadsposter. Ändring av bokslut för att undanröja verkningar av skattetillegg kan inte heller tillåtas. Slutsatsen blir att bolagets yrkande om att nytt bokslut skall läggas till grund för taxeringen inte kan bifallas." Frågan om ändrat bokslut kunde godtas eller ej diskuterades inte av Regeringsrätten i detta mål.

I punkt 32 beskrivs problemen med grundläggande fel på följande sätt:

On rare occasions, an error has such a significant effect on the financial statements of one or more prior periods that those financial statements can no longer be considered to have been reliable at the date of their issue. These errors are referred to as fundamental errors. An example of a fundamental error is the inclusion in the financial statements of a previous period of material amounts of work in progress and receivables in respect of fraudulent contracts which cannot be enforced. The correction of fundamental errors that relate to prior periods requires the restatement of the comparative information or the presentation of additional pro forma information.

I punkt 33 slås fast att rättelser av grundläggande fel inte omfattar värderingsfrågor:

The correction of fundamental errors can be distinguished from changes in accounting estimates. Accounting estimates by their nature are approximations that may need revision as additional information becomes known. For example, the gain or loss recognised on the outcome of a contingency which previously could not be estimated reliably does not constitute the correction of a fundamental error.

IAS 8 lämnar två alternativ hur man skall behandla grundläggande fel som upptäcks i en årsredovisning som avser en tidigare period, the Benchmark Treatment (punkt 34-37) och the Allowed Alternative Treatment (punkt 38-40). Båda metoderna utgår från att rättelserna görs i det innevarande årets årsredovisning. I punkt 36, som ingår i avsnittet Benchmark Treatment, erinrar IAS dock om att det i vissa länder kan finnas regler som kräver att den officiella årsredovisningen ändras.

Benchmark Treatment innebär att fel skall rättas genom en korrigering av balanserade vinstmedel i den ingående balansen för det första jämförelseåret som ingår i årsredovisningen; därefter korrigeras jämförelsetalen för varje år i den mån felet haft betydelse för det årets redovisning. Företaget skall i detta fall lämna upplysningar om felets natur. Vidare skall upplysning ges om rättelsebeloppet för innevarande period och för varje tidigare period som presenteras i årsredovisningen samt den del av rättelsebeloppet som är hänförligt till perioder som ligger före dem som finns i jämförelsetalen i årsredovisningen. Företaget skall dessutom lämna upplysningar rörande omräkningen.

I den alternativa modellen får rättelsebeloppet inkluderas när nettovinst eller förlust bestäms. Jämförelseinformationen skall presenteras på samma sätt som den presenterats i tidigare årsredovisningar. Utöver detta skall tilläggsinformation lämnas. Sådan kan presenteras i separata kolumner för att visa hur nettovinsten eller förlusten för nuvarande eller tidigare period skulle ha presenterats om det grundläggande felet hade rättats i den period det uppstod. Det anges vidare att den alternativa metoden kan behöva tillämpas i länder som kräver att årsredovisningshandlingarna måste innehålla jämförelseinformation som stämmer med den som lämnats i årsredovisningar för tidigare perioder.

Redovisningsrådet har hittills inte översatt IAS 8 vad avser delen om "fundamental errors" till svenska. I rådets rekommendation RR 5 Byte av redovisningsprincip förklarar rådet sitt ställningstagande i ett appendix. Rådet anger inledningsvis att det fäst avseende vid debatten som förts inom International Accounting Standards

Board (IASB) beträffande oklarheten av begreppet "fundamental errors". Vidare anges att rådet uppfattat frågan så att begreppet tillkommit inom ramen för IASB:s avsiktsförklaring "Comparability of Financial Statements" som en kompromisslösning mellan olika intresseriktningar snarare än som ett resultat av en logisk och sammanhängande analys. Rådet anger också att det haft svårt att finna exempel där begreppet skulle passa. Slutligen pekar rådet på att begreppet ändå till viss del finns med i dess normering, nämligen i RR 4 Redovisning av extraordinära intäkter och kostnader samt upplysningar för jämförelseändamål där det sägs att upplysningar skall lämnas om rättelse av fel i tidigare års räkenskaper.

I sammanhanget kan vidare nämnas att det f.n. pågår ett projekt inom IASB angående uppdatering av IAS 8. I anteckningar om projektet⁴ från IASB daterade den 14 januari 2002 anges att IASB funderar på att ta bort skillnaden mellan grundläggande fel och andra fel av materiell innebörd. Alla fel skulle efter en sådan ändring bli behandlade på samma sätt. IASB fortsätter:

The IASB also tentatively decided to delete the allowed alternative treatment that previously applied to corrections of fundamental errors (IAS 8, paragraphs 38-40). Under that treatment, the amount of the correction of a fundamental error was included in the net profit or loss for the current period. Requiring application of the benchmark treatment would result in the amount of the correction of a material error being accounted for retrospectively, by adjusting the opening balance of retained earnings.

Ytterligare en IAS-rekommendation, nämligen IAS 10 Events After the Balance Sheet Date, behandlar frågor som kan vara av intresse i sammanhanget⁵. Rekommendationen behandlar i vilka fall händelser som inträffar efter balansdagen skall beaktas i finansiella rapporter. Den ger också en start- och stopptidpunkt för när händelser kan tas med, eftersom den enligt punkt 2 omfattar händelser mellan "...the balance sheet date and the date the financial statements are authorised for issue". I punkt 17 sägs vidare att "...it is important for users to know when the financial statements were authorised for issue, as the financial statements do not reflect events after this date". Begreppet "authorised for issue" kan närmast översättas med "den dag då de finansiella rapporterna godkändes för publicering", vilket i svensk rätt torde bli den tidpunkt då ett behörigt organ beslutar årsredovisningarna⁶. I sammanhanget bör även punkt 4 i IAS 8 noteras. Denna punkt behandlar fall då "...an enterprise is required to submit its financial statements to its shareholders for approval after the financial statements have already been issued". I detta fall gäller "...the date of original issuance". Hur denna punkt skall tolkas i förhållande till svensk rätt är oklart⁷.

Redovisningsrådet har i september 2001 publicerat ett utkast till rekommendation, Händelser efter balansdagen, som baseras på IAS 10. I punkt 15 i utkastet finns motsvarigheten till punkt 17 i IAS. Att märka är att rådet inte har gjort en

⁴ Se dokumentet Improvements to Existing International Financial Reporting Standards på IASB:s hemsida www.iasb.org.uk. Senast reviderat den 14 januari 2002.

⁵ Även beträffande IAS 10 pågår inom IASB diskussioner om ändringar, se vidare föregående not.

⁶ För aktiebolag och ekonomiska föreningar torde detta vara när stämman fastställer resultat- och balansräkningen, se avsnitt 3.2 och 3.3 nedan.

⁷ Bestämmelsen kan vara svår att kombinera med bestämmelserna om bolagsstämma i ABL och föreningslagen, jämför avsnitten 3.2 och 3.3 nedan.

ordagrann översättning av IAS-texten. Rådet anger istället att "...det är viktigt för läsaren av den finansiella rapporten att få information om när handlingen undertecknades, eftersom händelser efter detta datum inte återspeglas i rapporterna". Varför rådet valt att anknyta till begreppet "undertecknande" istället för begreppet "godkändes för publicering" framgår inte. Rådet har inte heller översatt punkt 4 i IAS 8 i sitt utkast. I punkt 21 i rådets utkast anges att utkastet överensstämmer med IAS 10, utom i vissa delar som inte rör begreppet "authorised for issue".

3 Gällande rätt

3.1 Redovisningslagstiftningen

I 6 kap. bokföringslagen (1999:1078; BFL) finns bestämmelser om hur den löpande redovisningen skall avslutas. I 1 § anges vilka bokföringsskyldiga som skall upprätta årsredovisning och i 3 § anges att bokslutsföretag, som inte upprättar årsredovisning, skall avsluta med ett årsbokslut. I 4 § finns bestämmelser om årsbokslutets innehåll.

I årsredovisningslagen (1995:1554; ÅRL) finns bestämmelser om utformningen av årsredovisningen. I 8 kap. ÅRL återfinns bestämmelser om offentliggörandet.

I 8 kap. 3 § ÅRL regleras när och hur ingivande av årsredovisningen till registreringsmyndigheten, PRV, skall ske. Aktiebolag skall inge bestyrkta kopior av handlingarna inom en månad efter det att bolagsstämman fastställde balans- och resultaträkningen. På kopian av årsredovisningen skall en styrelseledamot eller den verkställande direktören teckna bevis om att balans- och resultaträkningen har fastställts. Beviset skall även innehålla uppgift om att bolagsstämmans beslut beträffande bolagets vinst eller förlust. Uppgift skall också lämnas om fastställsedag. De flesta ekonomiska föreningar behöver inte ge in årsredovisningar utan särskilt föreläggande⁸. Det räcker att handlingarna hålls tillgängliga för dem som är intresserade. Däremot skall det även i ekonomiska föreningar tecknas bevis om fastställelse av balans- och resultaträkning samt finnas en uppgift om fastställsedag. Beträffande övriga företagskategorier finns inga särskilda bestämmelser om att bevis beträffande fastställelse skall tecknas på handlingarna. Paragrafen innehåller beträffande dessa kategorier endast bestämmelser om på vilket sätt de skall offentliggöra årsredovisningen (antingen inge den till PRV eller själv hålla den tillgänglig för intressenter).

I 8 kap. 4 § ÅRL anges att PRV skall kungöra årsredovisningar som getts in för aktiebolag och handelsbolag. I 8 kap. 14-15 §§ finns bestämmelser om publicering av årsredovisningen. Bl.a. anges att publicering av årsredovisning skall avse årsredovisningen i den form och med den ordalydelse som legat till grund för revisionsberättelsen.

⁸ Ekonomiska föreningar som omfattas av 2 kap. 1 § andra stycket ÅRL måste alltid ge in årsredovisningen till PRV. Detsamma gäller föreningar som är moderföretag och som omfattas av 7 kap. 4 § andra stycket ÅRL.

Bestämmelserna i 8 kap. 3 och 4 §§ ÅRL har utformats så de överensstämmer med gällande EG-direktiv på området⁹. I ingressen till rådets fjärde direktiv av den 25 juli 1978 grundat på artikel 54.3 i fördraget om årsbokslut i vissa företag (78/660/EEG; fjärde direktivet) sägs att det är viktigt med en samordning av de nationella bestämmelserna om bl.a. offentliggörande av handlingarna i aktiebolag och andra bolag med begränsat ansvar eftersom detta är av särskild betydelse för skyddet av bolagsmännen och tredje man. Beträffande 8 kap. 3 § ÅRL finns utgångspunkten för den EG-rättsliga regleringen i artikel 47 i fjärde direktivet. Där föreskrivs att det vederbörligen fastställda årsbokslutet jämte förvaltningsberättelse och revisionsberättelse skall offentliggöras enligt varje medlemsstats lagstiftning. Beträffande 8 kap. 4 § återfinns direktivbestämmelserna i artikel 48 och 49¹⁰. Enligt artikel 48 skall årsbokslut och förvaltningsberättelse, när de offentliggörs i sin helhet, återges i den form och med den ordalydelse som legat till grund för revisionsberättelsen.

Även 8 kap. 2 § ÅRL kan vara av intresse i sammanhanget, eftersom den visar att det även är viktigt att en årsredovisning skall gå igenom av revisorerna innan den fastställs. I paragrafen anges att årsredovisningen för det förflutna räkenskapsåret skall lämnas till revisorerna senast sex veckor före den ordinarie bolagsstämman där årsredovisningen skall behandlas. I en ekonomisk förening skall årsredovisningen lämnas till revisorerna senast en månad före ordinarie föreningsstämma. Övriga företag skall lämna årsredovisningen till revisorerna senast fyra månader efter räkenskapsårets utgång.

I sammanhanget är det även intressant att något beröra reglerna för föreseningsavgifter för aktiebolag som numera återfinns i 8 kap. 5-11 §§ ÅRL. PRV kan påföra aktiebolag föreseningsavgift om ett aktiebolag inte inger bestyrkta kopior av årsredovisning och revisionsberättelse eller om handlingarna inte innehåller föreskrivet bevis om fastställelse. PRV får dock inte påföra föreseningsavgift enbart på den grunden att handlingarna inte är bestyrkta, om myndigheten inte först givit bolaget tid att rätta felet. Detsamma gäller om handlingarna innehåller någon annan brist som lätt kan avhjälpas. I förarbetena¹¹ anges begreppet ”annan brist som lätt kan avhjälpas” vara exempelvis avsaknaden av fastställelsebeviset. Det anges också att i andra fall, när handlingarna inte ens uppfyller de grundläggande kraven på årsredovisning eller revisionsberättelse, kan situationen vara den motsatta. Slutligen anges att PRV måste pröva frågan om komplettering från fall till fall och att bestämmelsen enbart tar sikte på de lätt avhjälpbara brister som har karaktär av förbiseende.

3.2 Aktiebolagsrättsliga aspekter

Aktieägare utövar sin rätt att bestämma över bolagets angelägenheter på bolagsstämma. Fastställelse av balans- och resultaträkningarna är en viktig fråga på den ordinarie bolagsstämman. I prop. 1997/98:99 s. 94 beskrivs detta på följande sätt¹²:

⁹ Se prop. 1995/96:10, del 2, s. 159 ff.

¹⁰ Se prop. 1995/96:10, del 2, s. 163 f.

¹¹ Prop. 1994/95:67 s. 46.

¹² Se s. 95.

De nuvarande bestämmelserna om att minst en bolagsstämma skall hållas varje år är ett uttryck för aktieägarnas beslutanderätt över bolaget. Bolagsstämman blir därmed också av grundläggande betydelse för styrningen av bolaget. Enligt regeringens mening bör bestämmelserna om hållande av bolagsstämma därför i allt väsentligt bestå oförändrade. Vissa frågor bör alltid behandlas på bolagsstämma, bl.a. frågor om fastställande av balans- och resultaträkningar.

Bestämmelser om bolagsstämma återfinns i 9 kap. aktiebolagslagen (1975:1385; ABL). I 7 § anges att ordinarie bolagsstämma skall hållas inom sex månader från utgången av varje räkenskapsår. På den ordinarie bolagsstämman skall styrelsen lägga fram årsredovisningen och revisionsberättelsen. Beslut skall fattas bl.a. om fastställande av resultaträkningen och balansräkningen. Vid bolagsstämman får det beslutas att fortsatt bolagsstämma skall hållas en senare dag. Enligt 9 § andra stycket nämnda kapitel får ett beslut om att fastställa resultat- och balansräkningen anstå till fortsatt bolagsstämma om en majoritet eller en minoritet med minst en tiondel av samtliga aktier begär det. En sådan bolagsstämma skall hållas minst fyra veckor och högst åtta veckor därefter. Ytterligare uppskov är inte tillåtet. Enligt tredje stycket i samma paragraf måste styrelsen dessutom anmäla till PRV att ärendet om fastställande av resultat- och balansräkningen skall anstå till fortsatt bolagsstämma. I 12 § finns bestämmelser om sammankallande av bolagsstämma och i 13-17 §§ finns bestämmelser som rör själva kallelsen. Beslut som fattats på stämman skall, enligt 38 §, antecknas i ett protokoll som skall hållas tillgängligt för aktieägarna senast två veckor efter bolagsstämman.

Sambandet mellan regleringen i ABL om sättet för fastställande av balans- och resultaträkning och bestämmelserna om offentliggörande i 8 kap. ÅRL beskrivs i prop. 1994/95:67¹³ på följande sätt:

Bestämmelserna om upprättande och offentliggörande av årsredovisning och revisionsberättelse syftar till att ge bolagets intressenter tillfälle att få upplysningar om bolagets ekonomiska förhållanden och utvecklingsmöjligheter. Reglerna utgör inte minst ett skydd för bolagets borgenärer. Banker, andra kreditgivare, leverantörer, kunder m.fl. ges möjlighet till en närmare bedömning av bolagets kreditvärdighet och förmåga att fullgöra en avtalsförpliktelse. Också staten i egenskap av skatteborgenär kan ha ett intresse av att ta del av bolagets redovisning. Årsredovisningen har givetvis störst informationsvärde om den upprättas och offentliggörs i nära anslutning till det räkenskapsår som den skall avspegla. Lagstiftningen uppställer därför vissa tidsramar inom vilka redovisningshandlingarna måste upprättas och sändas in till PRV. Årsredovisningen och revisionsberättelsen måste sålunda läggas fram på en bolagsstämma som hålls inom sex månader från räkenskapsårets utgång. Bolagsstämmans ställningstagande till resultat- och balansräkningarna kan visserligen skjutas upp till en fortsatt bolagsstämma, men den måste i så fall hållas inom två månader från den första bolagsstämman (se 9 kap. 5 § aktiebolagslagen). Senast en månad från det att bolagsstämman har fastställt resultaträkningen och balansräkningen, skall en avskrift av årsredovisningen och revisionsberättelsen sändas in till PRV (se 11 kap. 3 §). Detta innebär att redovisningshandlingarna skall lämnas till PRV senast sju månader eller, om fortsatt bolagsstämma har hållits, senast nio månader efter räkenskapsårets utgång.

I 9 kap. 39 § ABL finns bestämmelser om klander av bolagsstämmobeslut. Om ett bolagsstämmobeslut inte tillkommit i behörig ordning eller eljest strider mot ABL, ÅRL eller bolagsordningen kan bl.a. aktieägare föra talan att beslutet skall upphävas eller ändras. Talan skall enligt 40 § samma kapitel normalt föras inom

¹³ Se s. 11.

tre månader från dagen för beslutet. Enligt 9 kap. 41 § ABL får rätten ändra ett beslut endast om det kan fastställas vilket innehåll beslutet rätteligen bort ha. Rättens beslut att ändra eller upphäva ett stämmobeslut gäller även aktieägare som inte fört talan.

I 10 kap. ABL återfinns bestämmelser rörande revision. Enligt 28 § skall revisionsberättelsen innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats i enlighet med ÅRL. I revisionsberättelsen skall vidare finnas uttalanden bl.a. om bolagsstämman bör fastställa balans- och resultaträkningen (se 29 §). Revisorn har enligt 36 § i nämnda kapitel rätt att närvara vid bolagsstämma och skyldighet att göra det om det med hänsyn till ärendena kan anses nödvändigt.

3.3 Föreningsrättsliga aspekter

I en ekonomisk förening utövas medlemmarnas rätt att bestämma över föreningens angelägenheter vid föreningsstämman. Detta framgår av 7 kap. 1 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar (föreningslagen). Enligt 4 § samma kapitel skall ordinarie föreningsstämma hållas inom sex månader efter utgången av varje räkenskapsår. På föreningsstämman beslutas bl.a. om fastställelse av resultat- och balansräkningen. Ett sådant beslut får skjutas upp till en fortsatt stämma under vissa förutsättningar. Fortsatt stämma skall hållas minst en och högst två månader därefter.

Liksom för aktiebolag finns detaljerade regler om kallelse till stämma även för föreningarna, se 7 kap. 7-9 §§ föreningslagen. Det finns även en bestämmelse om klandertalan, 17 § samma kapitel, som motsvarar den som finns i ABL. Även beträffande föreningar finns bestämmelser om revisionsberättelse, se 8 kap. 13 § föreningslagen.

4 Bokföringsnämndens bedömning och förslag

4.1 Ett uttryckligt förbud att ändra bokslut bör införas

Bruket av ändrade bokslut går långt tillbaka i tiden och synes inte tidigare egentligen ha ifrågasatts från något officiellt håll. Frågan om ändrade bokslut är civilrättsligt möjliga verkar inte heller ha ställts på sin spets hittills. BFN anser att det inte finns något stöd i den civilrättsliga lagstiftningen för hittillsvarande praxis. Nämnden anser inte heller att det är möjligt - eller ens lämpligt - att tillåta en sådan ordning. Skälen för nämndens ställningstagande är följande.

BFL ställer krav att vissa bokföringsskyldiga företag skall avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning eller ett årsbokslut. Bestämmelserna om utformningen av dessa handlingar är utförliga och kompletteras dessutom med utfyllnad i form av god redovisningssed. Såväl årsbokslut som årsredovisningshandlingar är viktiga informationsbärare, något som gäller i än högre grad för årsredovisningarna, som även skall finnas tillgängliga för allmänheten.

Beträffande aktiebolag och ekonomiska föreningar finns idag strikta lagregler om hur balans- och resultaträkningar skall fastställas. Detta skall ske på en ordinarie stämma för båda associationsformerna. Det finns möjlighet att behandla frågan på en fortsatt stämma men möjligheten att hålla en sådan har begränsats kraftigt i tiden. Den som önskar klandra ett beslut som har fattats på en bolagsstämma (bl.a. beslut om att fastställa balans- eller resultaträkning) kan göra det i vissa snävt avgränsade fall. Allmän domstol kan upphäva eller ändra ett stämmobeslut; ändringar får dock endast göras om det kan fastställas vilket innehåller ett stämmobeslut rätteligen bör ha. Varken ABL eller föreningslagen innehåller – utöver klanderreglerna – några andra bestämmelser som gör det möjligt att ändra ett beslut om fastställelse av balans- eller resultaträkning. Det finns, enligt nämndens uppfattning, starka skäl som talar för bibehållande av denna ordning.

ÅRL innehåller strikta bestämmelser kring bl.a. offentliggörandet av årsredovisningar. Både för aktiebolag och ekonomiska föreningar gäller att ett bevis om att årsredovisningen fastställts skall tecknas på handlingen. Den som önskar publicera en årsredovisning i sin helhet måste göra det på visst angivet sätt, bl.a. måste företaget publicera den i den ordalydelse den hade när den fastställdes. Bestämmelserna i ÅRL baseras dessutom på EG-direktiv, som är bindande för Sverige. Tanken bakom direktiven är att de strikta bestämmelserna kring registrering och offentliggörande skall skydda såväl ägare och tredje man. Tillåts ändrade bokslut i Sverige urholkas detta skydd, vilket särskilt torde försvåra för ägare och tredje man i andra EG-länder som inte kan förväntas känna till sådana nationella särbestämmelser. Om en sådan ordning överhuvudtaget är förenlig med EG-rätten är tveksamt.

I den internationella normeringen IAS 8 och 10 synes utgångspunkten vara att fel i en årsredovisning, som upptäckts efter att den godkänts för publicering, skall hanteras i den period de upptäcks (dvs. i en period när årsredovisningen ännu inte avgivits). Med tanke på den status IAS kan förväntas få efter 2005 finns det goda skäl att redan nu börja fundera över om den föreliggande svenska praxisen med bokslutsändringar är förenlig med IAS.

BFN anser således att varken gällande lagstiftning eller de internationella normerna på området ger stöd för den existerande svenska praxisen rörande bokslutsändringar. Med tanke på de oklarheter som finns i de tidigare redovisade domstolsavgörandena på skatteområdet finns emellertid en osäkerhet på området. Till detta kommer en långvarig praxis där ändringar i bokslut synes ha accepterats som gällande rätt av aktörerna på området. Nämnden anser därför att det är viktigt att Justitiedepartementet överväger om det behöver klargöras i nu gällande lagstiftning att ändring av bokslut är otillåtet i andra fall än de som omfattas av institutet klandertalan. Nämnden lämnar också ett lagförslag hur ett sådant klargörande skulle kunna se ut, se förslaget till ny 12 § i 6 kap. BFL (se bilaga 1).

Det bör understrykas att den sedvana som etablerats när det gäller ändrade bokslut - förutom att den saknar stöd i lag - också undergräver förtroendet för redovisningen. Det som är särskilt besvärande med nuvarande praxis är att ett regelverk som anger när och hur sådana ändringar får göras helt saknas. Om ändrade bokslut skall godtas fortsättningsvis måste ett sådant regelverk skapas.

BFN har något analyserat vad som skulle krävas av regelsystemet om Justitiedepartementet till skillnad från nämnden trots allt anser att ändrade bokslut bör godtas. En noggrann reglering av ändringsinstitutet krävs i detta fall. Bestämmelser om kallelse, rösträtt, revision och offentliggörande m.m. måste införas i ABL och föreningslagen så att förfarandet med ändrade bokslut innehåller skyddsregler för allmänheten, ägare och andra intressenter motsvarande dem som idag finns för fastställande av bokslut. Kriterier för hur bokslut skall kunna ändras måste införas i BFL, sannolikt både sådana som anger hur sent det senast kan ske och i vilka situationer det får göras. Vidare måste övervägas om det skall vara en rättighet eller en skyldighet att ändra bokslutet när förutsättningarna härför föreligger. Innan ett sådant institut införs krävs givetvis också en noggrann analys om ett sådant institut överhuvudtaget är förenligt med EG-rätten och IAS 8.

De skäl som legat bakom praxisen att godta ändring av bokslut synes i stor utsträckning vara skatterettsligt betingade. Att minska värdet på redovisningshandlingars tillförlitlighet för att rätta till otillfredsställande utfall i beskattningen är ingen bra lösning. BFN anser således att - om det finns behov av att i efterhand kunna göra skatterettsliga justeringar mellan olika år - detta bör ske inom ramen för skattesystemet, inte redovisningen.

4.2 Ett regelverk som anger hur fel i bokslut skall hanteras bör införas

BFN föreslår att ett nytt regelsystem införs i BFL och ÅRL rörande hur fel i bokslut, som upptäcks efter att bokslutet fastställts, skall hanteras. Grundtanken i BFNs förslag är att sådana fel skall hanteras i bokslutet för det räkenskapsår under vilket felet har upptäckts. Nämnden föreslår därför att det i lagtexten skall framgå att felaktigheter som upptäcks rörande tidigare perioder skall rättas i årsredovisningen eller årsbokslutet för den period då felet upptäckts, se förslaget till ny 13 § i 6 kap. BFL (bilaga 1). Upplýsningar skall lämnas i not eller förvaltningsberättelse om felet inte är oväsentligt. Närmare vägledning i hur felen skall rättas till får sökas i god redovisningssed, där metoderna som anvisas i IAS 8 givetvis är av intresse.

I förslaget till lagtext anges också två fall när fel inte behöver rättas på angivet sätt. Det första är då felet saknar varje materiell innebörd, exempelvis skrivfel som har karaktären skönhetsfel (se vidare författningskommentaren, bilaga 2). Det andra undantaget är om bokslut ändrats eller upphävts efter klandertalan.

BFN föreslår vidare ett nytt institut vad avser årsredovisningarna, meddelande om felaktigheter. Om felen är väsentliga bör företaget ha en skyldighet att meddela ägare, medlemmar och andra intressenter om felet. Meddelandet skall inte ha formen av en korrigering eller komplettering till årsredovisningen, utan endast utgöra en viktig informationskälla. Vid fastställande av årsbokslut eller årsredovisning för nästa bokslut (dvs. bokslutet för det räkenskapsår under vilket felet har upptäckts) får felet rättas till. Ägare eller medlemmar samt revisorer får i detta system en reell möjlighet att överpröva bedömningen av felet. BFNs förslag till lagtext återfinns i ändringsförslagen rörande ÅRL, se bilaga 1.

Denna hemställan om lagändring har beslutats av Bokföringsnämnden i plenum.

Hans Edenhammar
ordförande

Monika Wendleby
föredragande

Kopia för kännedom till:
Finansdepartementet
Riksskatteverket
Patent- och Registreringsverket