Stockholm den 1 september 2014

R-2014/0870

Till Justitiedepartementet

Ju2014/2963/L1

Sveriges advokatsamfund har genom remiss den 16 maj 2014 beretts tillfälle att avge yttrande över delbetänkandet Genomförande av EU:s nya redovisningsdirektiv (SOU 2014:22).

Sammanfattning

Advokatsamfundet har i huvudsak ingen erinran mot förslagen i betänkandet. I de avseenden som anges nedan avviker dock Advokatsamfundets uppfattning från utredningens.

Inte tillräckliga förenklingar för medelstora företag och mikroföretag

Det huvudsakliga skälet bakom direktivet är att förenkla redovisningskraven och minska de administrativa bördorna för små och medelstora företag. För att uppnå detta syfte är det angeläget att Sverige inför alla de förenklingar och undantag som direktivet medger för dessa företag.

När det gäller de medelstora företagen har utredningen emellertid fastnat för att endast införa marginella lättnader i regelverket, främst avseende kraven på kassaflödesanalys, upplysning om nettoomsättning och ersättning till revisorer. Enligt Advokatsamfundets uppfattning saknas det skäl att inte genomföra fler eller rent av samtliga de förenklingar som direktivet tillåter för medelstora företag.

Om trots allt skillnaderna i regelverken för större respektive medelstora företag inte ska vara mer betydande än utredningen föreslår anser Advokatsamfundet att det saknas skäl att alls införa kategorierna medelstora företag och koncerner i svensk rätt; dessa företag bör i sådana fall behandlas på samma sätt som större företag. Värdet av de föreslagna förenklingarna överväger inte olägenheten av att använda ytterligare en företagskategori.

När det gäller de så kallade mikroföretagen anser Advokatsamfundet att det är angeläget att direktivets särskilda undantag för dessa införs snarast. Det huvudsakliga skälet bakom direktivet är, som sagts ovan, att förenkla regelverket och minska de administrativa bördorna för små och medelstora företag och kommissionen har särskilt uttalat att den allmänna inställningen till entreprenörskap måste förbättras inom EU. Av dessa skäl är det angeläget att den administrativa bördan och byråkratin för de allra minsta företagen reduceras ytterligare i Sverige. Det bör vara okomplicerat att starta och driva affärsverksamhet och de allra flesta nystartade företag är mikroföretag. Direktivet medger ett antal undantag för mikroföretag i artikel 36. Utredningen har i delbetänkandet inte tagit ställning till om sådana undantag ska införas, utan detta kommer att ske i slutbetänkandet. Enligt Advokatsamfundet är dessa förändringar betydelsefulla för att de huvudsakliga syften som ligger bakom direktivet ska uppnås. Det är därför av vikt att dessa förenklingar genomförs utan dröjsmål.

Små (och mikro) företag som är publika (men inte är noterade, försäkringsföretag eller kreditinstitut) bör inte anses som ”allmänna företag”.

Utredningen föreslår att alla publika företag ska falla inom kategorin ”allmänna företag”. Denna utvidgning, som inte är tvingande, kommer enligt utredningen endast att medföra begränsade olägenheter.

Utredningens resonemang är inte alldeles konsekvent. När det gäller medelstora företag anser utredningen att alltför långtgående krav skulle ställas på dessa, om de skulle vara underkastade samma regler som de stora företagen. Men när det gäller de små publika aktiebolagen hävdas i stället att de endast drabbas av begränsade olägenheter om de kategoriseras som företag av allmänt intresse. I själva verket kan de administrativa kraven bli betydande. Små publika aktiebolag kommer, enligt förslaget, tvingas att lämna alla de tilläggsupplysningar som anges i artiklarna 16, 17 och 18 i direktivet (s. 285-286) och de blir även, oavsett storlek, skyldiga att upprätta koncernredovisning. Vidare kommer små publika bolag, inom utvinning och avverkning av primärskog, att omfattas av reglerna om rapportering av betalningar till myndigheter.

Utredningen menar att små (och mikro) publika företag alltid kan byta till privata företag om de vill undvika att omfattas av reglerna för företag av allmänt intresse. Även om detta formellt är korrekt så är ett byte av företagsform inte alltid möjligt av formella skäl och det är i regel förenat med administrativa stora kostnader. Ändringen kräver att en bolagsstämma sammankallas, varvid beslutet att byta bolagskategori måste fattas med minst 90 procents majoritet och att den nya bolagsordningen därefter registreras. Vidare

måste företaget till följd av firmaändringen justera marknadsförings- och redovisnings-material, t.ex. visitkort, brevpapper och fakturor.

Advokatsamfundet anser att direktivet inte är avsett att ge medlemsstaterna rätt att helt fritt bestämma vad som är företag av allmänt intresse på det sätt som utredningen föreslår. Av direktivets artikel 2.1 d) exemplifieras att medlemsstaterna kan vidga kretsen av företag av ”allmänt intresse” till att omfatta andra företag än noterade företag, kreditinstitut och försäkringsföretag till att också omfatta ”företag av betydande allmänt intresse på grund av arten av sin verksamhet, sin storlek eller antalet anställda”. Det förhållandet att ett aktiebolag är ”publikt” och därmed äger rätt att sprida bolagets aktier, teckningsrätter, skuldebrev eller teckningsoptioner utöver vad som gäller för privata bolag enligt 1 kap. 7 § aktiebolagslagen (ABL), kan inte anses vara tillräckligt för att bolaget, oavsett verksamhet, storlek eller antal anställda, alltid ska anses vara av ”allmänt intresse”. För att ett publikt aktiebolag som inte uppfyller något av de övriga kriterierna ska anses som ett företag av ”allmänt intresse” bör krävas att bolaget rent faktiskt har utnyttjat den rätt att vända sig till marknaden för sin kapitalanskaffning på ett sätt som inte är tillåtet för privata aktiebolag.

Advokatsamfundet föreslår att definitionen av ”företag av allmänt intresse” i 1 kap. 3 § punkt 4 sista punkten ges följande lydelse:

”Ett publikt aktiebolag vars aktier, teckningsrätter, skuldebrev eller teckningsoptioner spridits eller försökt spridas av bolaget eller aktieägare i bolaget på ett sätt eller till en krets av personer som inte hade varit tillåtet enligt 1 kap. 7 § ABL om bolaget hade varit ett privat aktiebolag.”

Väsentlighetsprincipen

I direktivet (artikel 2 punkt 16) definieras termen ”väsentlig”, medan utredningen i stället föreslår att det i svensk lag tas in en definition av vad som är ”oväsentligt”. Detta kan synas vara en fråga av mindre betydelse; vad som inte är väsentligt kan motsatsvis antas vara oväsentligt och tvärtom. Men eftersom direktivet är tvingande och syftar till en harmonisering av regelverket i EU, bör de enskilda länderna vid implementeringen i största möjliga utsträckning använda en terminologi och definitioner som stämmer överens med de som används i direktivet. Den svenska lagen bör därför, i överens-stämmelse med den teknik som använts i IAS 1 och 8 samt BFN:s så kallade K3 regelverk, definiera vad som är ”väsentligt” i stället för som i förslaget ”oväsentligt”.

Vidare bör, av samma skäl, terminologin i 2 kap. 4 a § årsredovisningslagen (ÅRL) ändras enligt följande:

- effekterna ersätts av följderna
- kan antas ersätts av rimligen kan förväntas
- uppgift ersätts av information
- redovisningen ersätts av finansiella rapporter.

Advokatsamfundet anser vidare att ytterligare språkliga förbättringar kan göras i definitionen av ”väsentlig avvikelse” i 2 kap. 4 a § ÅRL i avsikt att bestämmelsen blir mer lättbegriplig.

Följande lydelse föreslås:

”Vid tillämpning av bestämmelserna i denna lag om att ett företag får avvika från bestämmelser i lagen om följderna av avvikelsen inte är väsentlig, gäller att följderna ska anses väsentlig om ett utelämnande eller en felaktighet ensamt eller tillsammans med annan information rimligen kan förväntas påverka de beslut som användare fattar på grundval av företagets finansiella rapporter.”

Byte av redovisningsprinciper

Det bör liksom i dag vara möjligt för ett företag att byta redovisningsprincip om det finns särskilda skäl och det är förenligt med god redovisningssed och kravet på rättvisande bild. Behovet av detta är särskilt stor för små (i dag benämnda mindre) företag som byter till BFN:s förenklade regelverk om årsredovisning (K2). Direktivet förbjuder i sig inte byte av redovisningsprincip. Advokatsamfundet ansluter sig i denna del till BFN:s remissyttrande.

Koncernredovisning för små koncerner

Den föreslagna lagtexten i 7 kap. 3 och 3 a §§ första stycket ÅRL förefaller onödigt komplicerad. Advokatsamfundet föreslår följande förenklade skrivning:

3 §:
Moderföretag i små koncerner behöver inte upprätta någon koncernredovisning om inte moderföretaget eller något annat företag i koncernen är ett företag av allmänt intresse.

3 a §:
Ett moderföretag behöver inte upprätta någon koncernredovisning om moderföretagets samtliga dotterföretag, såväl var för sig som tillsammans, är av oväsentlig betydelse med hänsyn till kravet i 6 § på rättvisande bild.

Aktiverade utvecklingsutgifter

Av direktivet följer att om det enligt nationell lag är tillåtet för ett företag att aktivera utgifter för utvecklingsarbete som en tillgång, så ska landet införa en begränsningsregel av innebörd att om utgifterna ännu ej skrivits av i sin helhet, så får ingen vinstutdelning ske om inte utdelningsbara reserver och balanserade vinstmedel är minst lika stora som de icke avskrivna utgifterna. Införandet av denna utdelningsspärr är tvingande.

Utredningen föreslår att denna spärregel implementeras genom att det i ÅRL införs bestämmelser som begränsar möjligheterna att dela ut den del av ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings eget kapital, som svarar mot de av företaget aktiverade och ännu ej avskrivna utvecklingsutgifterna.

I kommentaren antar utredningen att direktivet enbart tar sikte på egenupparbetade utvecklingsarbeten och inte på utvecklingsarbeten som förvärvats (s. 263 m). Vidare har utredningen bedömt att det ”med hänsyn till den rättsliga regleringen” inte är möjligt att införa någon utdelningsbegränsning för handelsbolag (s. 265 n) och de föreslagna begränsningsreglerna gäller därför endast för aktiebolag och ekonomiska föreningar. Slutligen är de föreslagna reglerna enbart inriktade på enskilda företag och inte på hanteringen inom en koncern eller en grupp av företag. Dessa urvalskriterier riskerar att göra regleringen verkningslös inom koncerner och företagsgrupper. Två typfall illustrerar detta:

(a) Inom en koncern bedrivs utvecklingsarbetet av ett aktiebolag som sedan överlåter arbetet till ett annat aktiebolag i koncernen för ett pris som motsvarar de nedlagda utvecklingsutgifterna. Utdelningsspärren synes inte träffa ett sådant fall.

(b) Som sagts ovan har utredningen bedömt att det inte är möjligt att införa någon utdelningsbegränsning för handelsbolag. Detta synes gälla även om handelsbolaget är dotterbolag i en koncern där moderföretaget är ett aktiebolag. Detta leder till att utdelningsspärren kan undvikas genom att utförandet av utvecklingsarbetet läggs i ett handelsbolag i koncernen.

Exemplifieringen ovan visar att den föreslagna regleringen i Sverige inte tillhandahåller en effektiv utdelningsspärr.

Advokatsamfundet anser att det bör övervägas om utdelningsspärren kan göras mer verkningsfull, t.ex. genom att aktivering av utvecklingsarbete endast tillåts i aktiebolag och ekonomiska föreningar och en utdelningsbegränsning införs vid förvärv av utvecklingsarbeten från koncernföretag. I övrigt bör det övervägas om bestämmelserna om utvecklingsfond och uppskrivning kan samordnas och utformas mer konsekvent, t.ex. genom att uppskrivning och aktivering endast kan ske i samma företagsformer (se BFN:s remissyttrande s. 6). Även språkligt bör bestämmelserna i 4 kap. 2 § andra stycket och 6 § första stycket ÅRL kunna utformas på ett mer enhetligt sätt.

Reglerna om vinstutdelning för aktiebolag är i dag samlade i ABL. Därför bör av rättssäkerhetsskäl övervägas att i 17 kap. ABL inta en hänvisning till de utdelningsbegränsningar för aktiebolag som nu föreslås intas i lagen om årsredovisning. Samtidigt kan lämpligen även i 17 kap. ABL intas en hänvisning till bestämmelsen i 20 kap. 30 § ABL om den likartade utdelningsbegränsning som redan i dag gäller efter minskning av aktiekapitalet.

Övriga synpunkter på lagtext och struktur

Advokatsamfundet ansluter sig till de synpunkter som BFN framfört i bilaga 1 till sitt remissyttrande av den 13 juni 2014.

SVERIGES ADVOKATSAMFUND

Anne Ramberg/

genom Maria Billing