

Nr 104**Regeringens proposition med förslag till ny bokföringslag m. m.;**

beslutad den 10 april 1975.

Regeringen föreslår riksdagen att antaga de förslag som har upptagits i bifogade utdrag av regeringsprotokoll ovannämnda dag.

På regeringens vägnar

OLOF PALME

CARL LIDBOM

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen läggs fram förslag till ny bokföringslag. I jämförelse med nu gällande lag vidgas kretsen bokföringsskyldiga väsentligt. Alla näringsidkare föreslås i princip bli bokföringsskyldiga. Undantag görs emellertid för enskild person som driver jordbruk eller skogsbruk. Enskild persons uthyrningsverksamhet föreslås bli bokföringspliktig om det är fråga om hotell- eller pensionatrörelse eller uthyrningen omfattar mer än två lägenheter. Aktiebolag, handelsbolag och ekonomisk förening skall liksom f. n. vara bokföringsskyldiga oavsett om de bedriver näringsverksamhet.

I den föreslagna lagen ges utförliga bestämmelser om både löpande bokföring och årsbokslut.

Den löpande bokföringen består av kronologisk bokföring (grundbokföring) och systematisk bokföring (huvudbokföring med sidoordnad redovisning). Alla affärshändelser skall bokföras. För varje affärshändelse skall bokföringen grundas på handling som härrör från affärshändelsen eller särskilt upprättas med uppgifter om denna, verifikation. Stor vikt läggs vid en tillförlitlig verifikationshantering. All bokföring föreslås skola ske enligt bokföringsmässiga grunder. Lagförslaget innehåller också regler om bokföring medelst automatisk databehandling.

Årsbokslutet består enligt förslaget av både resultaträkning och balansräkning. I företag med mer än tio anställda skall resultaträkningen ställas upp i s. k. staffelform.

Enligt förslaget skall räkenskapsåret i princip sammanfalla med kalenderåret. För rörelser som drivs vid lagens ikraftträdande ges dock

möjlighet till s. k. brutet räkenskapsår, vilket skall sluta den 30 april, den 30 juni eller den 31 augusti.

Arkiveringstiden föreslås alltså vara tio år. Originalhandling i vanlig läsbar form skall emellertid efter tillstånd av länsstyrelse kunna utgallras tidigare under förutsättning att handlingen mikrofilmats eller kopierats på likvärdigt sätt.

Lagförslaget har utformats så att bestämmelserna skall kunna tillämpas med hänsyn tagen till olika rörelers skiftande behov. Med tanke på nytillkommande bokföringsskyldiga förutses behov av information och utbildning. Det förutsätts att en särskild nämnd för bokförings- och redovisningsfrågor skall skapas. Genom en sådan nämnds verksamhet kan bl. a. kraven på information och anvisningar tillgodoses både när det gäller småföretagarnas behov och i fråga om datorbaserad redovisning.

För att ge utrymme för information och anvisningar föreslås en lång övergångstid. Lagförslagen skall träda i kraft först den 1 januari 1977.

1 Förslag till

Bokföringslag

Härigenom föreskrives följande.

Inledande bestämmelser

1 § Näringsidkare är bokföringsskyldig enligt denna lag. Detsamma gäller aktiebolag, handelsbolag och ekonomisk förening, även om bolaget eller föreningen ej utövar näringsverksamhet.

Enskild person som driver jordbruk eller skogsbruk är ej på grund därav bokföringsskyldig enligt denna lag. Hyr enskild person ut byggnad eller del av byggnad föreligger bokföringsplikt på grund därav endast om verksamheten är att anse som hotell- eller pensionatmörelse eller omfattar mer än två lägenheter som regelmässigt uthyres och ej utgör del av egen bostad.

Staten, kommun, landstingskommun, kommunalförbund, församling och kyrklig samfällighet är ej bokföringsskyldiga enligt denna lag.

2 § Bokföringsskyldigheten skall fullgöras på sätt som överensstämmer med god redovisningssed.

Bokföringsskyldigheten innefattar att

1. till upplysning om rörelsens förlopp kronologiskt och systematiskt löpande bokföra uppkomna affärshändelser samt i samband härmed tillse att verifikationer finns till alla bokföringsposter,

2. till upplysning om rörelsens ekonomiska resultat och ställning vid räkenskapsårets utgång avsluta bokföringen med årsbokslut,

3. arkivera verifikationer, bokföringsböcker och annat räkenskapsmaterial.

3 § Har bestämmelse som avviker från denna lag meddelats i eller med stöd av annan lag, gäller den bestämmelsen och i anslutning därtill meddelade verkställighetsföreskrifter.

Särskilda bestämmelser finns om skyldighet att sörja för underlag för deklarations- och uppgiftsskyldighet och för kontroll därav.

Löpande bokföring

4 § I bokföringen skall som affärshändelser löpande noteras alla förändringar i förmögenhetens storlek och sammansättning såsom in- och utbetalningar samt uppkomna fordringar och skulder. Som affärshändelse räknas också den bokföringsskyldiges tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat. Inför bokslut skall bokföringen härutöver tillföras fordrings- och skuldposter som behövs för att bestämma de intäkter och kostnader som rätteligen hör till räkenskapsåret.

5 § Bokföringen skall för varje affärshändelse grundas på handling som härrör från affärshändelsen eller särskilt upprättas med uppgifter om denna (verifikation). Har den bokföringsskyldige tagit emot hand-

ling om affärshändelsen, skall denna handling användas som verifikation. Om det är påkallat med hänsyn till arten av mottagen handling, får bokföringen i stället grundas på särskilt upprättad hänvisningsverifikation.

Verifikation skall på varaktigt sätt innehålla uppgifter om när den upprättats, när affärshändelsen inträffat, vad denna avser, vilket belopp den gäller, vilken motpart den berör samt, i förekommande fall, vilka handlingar som legat till grund för affärshändelsen och var originalhandling förvaras.

För likartade affärshändelser får gemensam verifikation användas, om den innehåller eller hänvisar till uppgifter enligt andra stycket i fråga om de affärshändelser som verifikationen omfattar. Gemensam verifikation får även användas för inbetalningarna under en dag vid kontant försäljning av varor och tjänster, om försäljningen sker under sådana förhållanden att enskild verifikation med uppgifter enligt andra stycket ej kan upprättas utan svårighet. I sådant fall får gemensam verifikation utgöras av kontrollremsa från kassaapparat, kassarapport eller annan handling som anger summan av erhållna betalningar.

Verifikationerna skall på varaktigt sätt vara försedda med verifikationsnummer eller andra identifieringstecken och i övrigt erforderliga uppgifter så att sambandet mellan verifikation och bokförd post utan svårighet kan fastställas. Verifikationerna skall både före och efter bokföring förvaras ordnade på betryggande och överskådligt sätt. Sker rättelse i verifikation, skall anges när rättelsen skett och vem som företagit den.

6 § Bokföringen skall ske på varaktigt sätt i ett ordnat och betryggande system av böcker, kort, lössblad eller andra hjälpmedel. Vad som bokförts får ej utplånas eller göras oläsligt.

Vid rättelse av felförd post skall anges när rättelsen skett och vem som företagit den. Sker rättelse genom särskild rättelsepost, skall verifikation om rättelsen upprättas. Samtidigt skall genom anteckning på den tidigare verifikationen eller på annat sätt säkerställas att man vid granskning av den tidigare bokförda posten utan svårighet kan få kännedom om rättelsen.

7 § Om det behövs för att ge överblick över tillämpat bokföringssystem, skall beskrivning upprättas över bokföringens organisation och uppbyggnad, över använda hjälpmedel och deras funktion samt över bokföringens konton och deras användning (kontoplan).

Användes automatisk databehandling i bokföringssystemet, skall beskrivning enligt första stycket kompletteras med systemdokumentation och behandlingshistorik i den mån det behövs för att man utan svårighet i efterhand skall kunna följa och kontrollera de enskilda posternas behandling och företagna bearbetningar inom systemet.

All beskrivning och dokumentation som avses i första och andra styckena är räkenskapsmaterial.

8 § Affärshändelserna skall bokföras i kronologisk ordning post för post efter verifikationsnummer eller andra identifieringstecken som åsatts verifikationerna (grundbokföring). Verifikationer, som avser likartade affärshändelser, får bokföras i sammandrag i en post, om det utan svå-

righet kan klarläggas vilka affärshändelser som ingår i sådan post.

Kontanta in- och utbetalningar skall bokföras senast påföljande arbetsdag (kassabokföring). Övriga affärshändelser skall bokföras så snart det kan ske. I fråga om fordringar och skulder gäller att de skall bokföras så snart det kan ske sedan faktura eller annan handling, som tillkännager anspråk på vederlag, utfärdats eller mottagits eller sådan handling bort föreligga enligt god affärssed.

9 § Affärshändelserna skall bokföras i systematisk ordning så att bokföringen gör det möjligt att överblicka verksamhetens gång och dess resultat och ställning (huvudbokföring). Huvudbokföringen kan vara förenad med grundbokföringen.

Konton över tillgångar och skulder, vilka i huvudbokföringen föres i sammandrag, skall ytterligare specificeras i sidoordnad redovisning i den mån det behövs för att ge tillfredsställande överblick och kontroll.

Huvudbokföringen skall hållas aktuell samt avstämmas mot grundbokföringen efter vad som med hänsyn till rörelsens förhållanden överensstämmer med god redovisningssed.

10 § Verifikationer, bokföringsböcker och annat räkenskapsmaterial kan utgöras av

1. material i vanlig läsbar form,
2. film eller annat material med registreringar i mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel,
3. hålkort, hålremsa, magnetband eller annat material med registreringar som genom omedelbar utskrift kan tagas fram i form som avses i 1 eller 2.

Material som avses i första stycket 3 får ej användas för sammanfattningar av huvudbokföringen eller samtidigt för både verifikationer och grundbokföring.

Material som avses i första stycket 2 och 3 får användas endast om det kan anses säkraställt, att registreringarna är varaktiga, att registrerade uppgifter är lätt åtkomliga samt att materialet bevaras på betryggande sätt.

Årsbokslut

11 § För varje räkenskapsår skall den löpande bokföringen avslutas med ett årsbokslut. Detta består av resultaträkning och balansräkning. Till dessa kan bilagor upprättas.

Årsbokslutet skall färdigställas och tagas in i bunden bok (årsbok) så snart det kan ske och senast sex månader efter räkenskapsårets utgång. Bilaga till årsbokslutet behöver dock ej återges i årsboken. Årsbokslutet och därtill hörande bilagor skall avfattas på svenska i vanlig läsbar form. Bilaga som är av särskilt vidlyftig beskaffenhet får dock upprättas i form som avses i 10 § första stycket 2. Årsbokslutet skall skrivas under av den bokföringsskyldige med angivande av dagen för underskriften. Är flera delägare obegränsat ansvariga för rörelsens förbindelser, underskrives bokslutet av dem alla.

När bokföringsskyldighet inträder eller när grunden för sådan skyldighet ändras, skall balansräkning också utan dröjsmål uppgöras och tagas in i årsbok.

12 § Räkenskapsåret skall omfatta tolv månader. Kalenderåret skall vara räkenskapsår. I rörelse, som påbörjats före ikraftträdandet av denna lag, får dock annat räkenskapsår än kalenderår (brutet räkenskapsår) tillämpas. Brutet räkenskapsår skall omfatta tiden den 1 maj—den 30 april, den 1 juli—den 30 juni eller den 1 september—den 31 augusti.

När bokföringsskyldighet inträder eller räkenskapsåret lägges om, får räkenskapsåret avse kortare tid än tolv månader eller utsträckas att omfatta högst aderton månader. Avkortning av räkenskapsåret får också göras om bokföringsskyldigheten upphör.

Tillämpas brutet räkenskapsår, får omläggning av räkenskapsåret ske till kalenderår. I annat fall får omläggning av räkenskapsåret ej ske med mindre tillstånd därtill ges av länsstyrelsen.

Den som är bokföringsskyldig i fråga om flera rörelser skall använda samma räkenskapsår för dessa, om ej synnerliga skäl föranleder annat. Har en av rörelserna påbörjats efter ikraftträdandet av denna lag, kan brutet räkenskapsår tillämpas i den rörelsen, om sådant räkenskapsår förekommer i annan av rörelserna. För att få samma räkenskapsår för flera rörelser får omläggning av räkenskapsår ske utan hinder av vad som föreskrives i tredje stycket. Vad nu sagts äger motsvarande tillämpning inom koncern.

13 § Med anläggningstillgång förstås tillgång, som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i rörelsen. Med omsättningstillgång förstås annan tillgång.

Med en tillgångs anskaffningsvärde förstås utgiften för dess förvärv eller tillverkning och med återanskaffningsvärde motsvarande utgift, om anskaffning skulle ske vid räkenskapsårets utgång (balansdagen).

14 § Omsättningstillgång tages upp till högst anskaffningsvärdet. Är tillgångens verkliga värde på balansdagen lägre än anskaffningsvärdet, får tillgången dock ej tagas upp över detta verkliga värde.

Såsom verkliga värdet av omsättningstillgång anses försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad. Om rörelsens förhållanden, tillgångens beskaffenhet eller andra omständigheter ger anledning härtill, får verkliga värdet dock bestämmas till återanskaffningsvärdet, i förekommande fall med avdrag för inkurans, eller till annat värde som är förenligt med god redovisningssed.

Om varulager upptages till lägre värde än det i första stycket medgivna högsta värdet, skall skillnaden upptagas som lagerreserv.

Omsättningstillgång får tagas upp över anskaffningsvärdet, om särskilda omständigheter föreligger och det kan anses tillåtet enligt god redovisningssed.

15 § Anläggningstillgång tages upp till högst anskaffningsvärdet. I anskaffningsvärdet får inräknas utgifter för värdehöjande förbättring av tillgången, vilka nedlagts under räkenskapsåret eller balanserats från tidigare räkenskapsår. I andra fall än som avses i fjärde stycket och 16 § andra stycket får anläggningstillgång ej tagas upp till högre värde än det, vartill den är uppförd i närmast föregående balansräkning.

På anläggningstillgång, som fortlöpande minskar i värde på grund av ålder eller nyttjande eller annan därmed jämförlig orsak, skall årligen avskrivning ske med minst belopp som svarar mot lämplig avskrivningsplan, om ej tillgången uppenbarligen redan är tillräckligt avskriven.

Har värdet på anläggningstillgång varaktigt gått ned, skall nedskrivning ske med det engångsbelopp som kan anses erforderligt enligt god redovisningssed.

Anläggningstillgång, som äger ett bestående värde väsentligt överstigande det belopp vartill den är uppförd i närmast föregående balansräkning, får upptagas till högst detta värde, om det belopp varmed uppskrivning sker användes till erforderlig nedskrivning av värdet på andra anläggningstillgångar och särskilda skäl föreligger för sådan utjämning. Fast egendom, som åsättes taxeringsvärde, får dock ej uppskrivas över taxeringsvärdet.

16 § Fordran, som är osäker, tages upp till belopp varmed den beräknas inflyta. Värdelös fordran får ej tagas upp som tillgång.

Fordran som är anläggningstillgång får tagas upp till sitt beräknade värde, även om fordringen såsom osäker eller värdelös tagits upp till lägre belopp eller utelämnats i närmast föregående balansräkning.

17 § Har den bokföringsskyldige övertagit rörelse mot vederlag som överstiger det behållna värdet av de övertagna tillgångarna, får skillnaden tagas upp som anläggningstillgång till den del den representerar affärsvärde (goodwill). Denna tillgång skall årligen avskrivas med skäligt belopp, dock minst en tiondel.

Utgifter för teknisk hjälp, forsknings- och utvecklingsarbete, provdrift, marknadsundersökningar och liknande får tagas upp som anläggningstillgång, om de är av väsentligt värde för den bokföringsskyldiges rörelse under kommande år. Sådan tillgång skall årligen avskrivas med skäligt belopp, dock minst en femtedel, om ej på grund av särskilda omständigheter avskrivning med en mindre del får anses överensstämma med god redovisningssed.

Kapitalrabatt och direkta emissionsutgifter vid upptagande av långfristigt lån får, om beloppen ej omedelbart redovisas såsom kostnad, avskrivas enligt lämplig avskrivningsplan under tiden till dess skulden förfaller till betalning.

18 § Resultaträkningen skall i sammandrag redovisa samtliga intäkter och kostnader i rörelsen under räkenskapsåret samt lämna en med hänsyn till rörelsens förhållanden tillfredsställande redovisning för hur räkenskapsårets resultat uppkommit.

För resultaträkningen användes med de avvikelser som betingas av rörelsens art och omfattning nedan intagna schema. Kompletterande poster ges beteckningar som tydligt anger vad som ingår i posten. Annan uppställningsform får användas endast om under räkenskapsåret i medeltal mindre än tio anställda sysselsatts i rörelsen och uppställningsformen uppfyller de krav som anges i första stycket.

Rörelsens intäkter

Försäljningssumman

Övriga rörelseintäkter

— Rörelsens kostnader

Rörelseresultat före avskrivningar

— Avskrivningar

Rörelseresultat efter avskrivningar

+ Finansiella intäkter

Utdelning på aktier och andelar

Ränteintäkter

— Finansiella kostnader

Räntekostnader

Resultat efter finansiella intäkter och kostnader

+ Extraordinära intäkter

— Extraordinära kostnader

Resultat före bokslutsdispositioner och skatt

± Bokslutsdispositioner

Förändringar i lagerreserv

Förändringar i investeringsfonder och liknande fonder, var för sig

Övriga bokslutsdispositioner

Resultat före skatt

— Skatt

Redovisat årsresultat

Vinster och förluster på avyttring av anläggningstillgångar samt avskrivningar och nedskrivningar på sådana tillgångar skall fördelas på samma sätt som motsvarande tillgångar i balansräkningen. Extraordinära intäkter och kostnader skall specificeras till sin art.

19 § Balansräkningen skall i sammandrag redovisa rörelsens samtliga tillgångar och skulder samt eget kapital i rörelsen på balansdagen. Ställda panter och ansvarsförbindelser skall upptagas inom linjen.

För balansräkningen användes med de avvikelser som betingas av rörelsens art och omfattning nedan intagna schema eller annan uppställningsform som ger en likvärdig överblick över rörelsens ställning.

I schemat angivna poster skall upptagas var för sig. Kompletterande poster ges beteckningar som tydligt anger vad som ingår i posten. För varje sammandragen post i balansräkningen skall i specificerad bilaga upptagas de belopp som ingår i posten, om icke postens sammansättning klart framgår av bokföringen i övrigt.

A Tillgångar

I Omsättningstillgångar

1. Kassa
2. Banktillgodohavanden
3. Aktier och andra andelar
4. Obligationer och andra värdepapper
5. Växelfordringar
6. Kundfordringar
7. Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter
8. Övriga fordringar
9. Varulager
10. Förskott till leverantörer

II Spärrkonto hos riksbanken för investeringsfond och liknande fonder, var för sig

III Anläggningstillgångar

1. Aktier och andra andelar
2. Obligationer och andra värdepapper
3. Lån till delägare och denne närstående personer
4. Andra fordringar
5. Förskott till leverantörer
6. Patent och liknande rättigheter
7. Hyresrätt och liknande rättigheter
8. Goodwill, som avses i 17 § första stycket
9. Oavskriven utgift, som avses i 17 § andra stycket
10. Skepp
11. Maskiner, inventarier och dylikt
12. Byggnader
13. Fast egendom, som ej är maskin eller byggnad

B Skulder och eget kapital

I Kortfristiga skulder

1. Växelskulder
2. Leverantörsskulder
3. Skatteskulder
4. Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter
5. Övriga kortfristiga skulder
6. Förskott från kunder

II Långfristiga skulder

1. Avsatt till pensioner
2. Andra långfristiga skulder

III Obeskattade reserver

1. Lagerreserv
2. Investeringsfonder och liknande fonder, var för sig
3. Övriga obeskattade reserver, var för sig

IV Eget kapital, med angivande av ingående belopp, insättningar eller uttag under räkenskapsåret, redovisat årsresultat samt utgående belopp

C Ställda panter m. m.

1. Inteckningar i fast egendom, företagsinteckningar och andra inteckningar, varje slag för sig
2. Andra ställda panter och därmed jämförliga säkerheter, varje slag för sig, med angivande av de belastade tillgångarnas värde enligt balansräkningen

D Ansvarsförbindelser

1. Diskonterade växlar
2. Borgensförbindelser och övriga ansvarsförbindelser
3. Pensionsåtaganden som ej upptagits bland skulderna och ej har täckning i pensionsstiftelses förmögenhet

20 § I resultaträkningen och balansräkningen skall ytterligare, anpassat efter rörelsens förhållanden, lämnas uppgifter och upplysningar om

1. grunderna för värdering av tillgångar och skulder med angivande av sådana ändringar i värderingsgrunderna som avsevärt påverkat årsresultatet,

2. grunderna för avskrivning av olika grupper av anläggningstillgångar med angivande av betydelsefulla ändringar i dessa grunder,

3. uppskrivning av anläggningstillgångar som verkställt för räkenskapsåret med angivande av uppskrivningsbeloppet och dess användning,

4. annat förhållande av väsentlig betydelse för att bedöma rörelsens resultat och ställning.

De uppgifter och upplysningar som avses i första stycket får intagas i noter, om tydliga hänvisningar görs vid de poster i bokslutshandlingarna, till vilka de hänför sig.

21 § Enskild näringsidkare samt varje delägare som är obegränsat ansvarig för rörelsens förbindelser skall till årsbokslutet foga sammanställning över sina privata tillgångar och skulder. Sammanställningen får utgöras av förmögenhetsbilaga till allmän självdeklaration, i förekommande fall kompletterad med hänsyn till förändringar i förmögenhetsläget som inträffat före balansdagen.

Om enskild näringsidkare driver mer än en rörelse, skall uppgift om balansomslutning, årsresultat och eget kapital i varje annan rörelse tagas upp i bilaga till årsbokslutet. Samtliga rörelser får också var för sig redovisas i samma årsbok.

Arkivering

22 § Allt räkenskapsmaterial skall bevaras i ordnat skick inom landet under minst tio år från utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Vad nu sagts gäller också avtal och andra handlingar av särskild betydelse för att belysa rörelsens ekonomiska förhållanden.

Skyldighet att som räkenskapsmaterial bevara material enligt 10 § första stycket 3 upphör, om registrerade uppgifter på betryggande sätt föres över till vanlig läsbar form eller till film eller annat material med registreringar i mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel.

Om särskilda skäl föreligger, får länsstyrelsen för visst fall tillåta, att räkenskapsmaterial i vanlig läsbar form förstöres före utgången av den i första stycket angivna tiden. Materialet skall därvid under betryggande former mikrofilmas eller kopieras på likvärdigt sätt. Kopiorna skall ordnas så att sökta uppgifter lätt kan återfinnas och läsas samt bevaras under den tid som återstår av den i första stycket angivna tiden.

Besvär

23 § Mot länsstyrelsens beslut enligt denna lag föres talan hos regeringen genom besvär.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1977. Länsstyrelsen får dock före nämnda dag pröva ansökan om tillstånd enligt 12 § tredje stycket eller 22 § tredje stycket, såvitt avser tid efter utgången av år 1976.

2. Genom lagen upphävs bokföringslagen (1929: 117). Förekommer i lag eller annan författning hänvisning till föreskrift, som ersatts genom bestämmelse i den nya lagen, tillämpas i stället den nya bestämmelsen.

Vissa frågor om rättsverkan av att någon är bokföringsskyldig skall dock enligt särskilda bestämmelser därom avgöras med ledning av den äldre lagen.

3. Den som är bokföringsskyldig enligt den äldre lagen får för räkenskapsår som börjat löpa före den nya lagens ikraftträdande fullgöra sin skyldighet i enlighet med den äldre lagen.

4. Den som ej är bokföringsskyldig enligt den äldre lagen behöver icke vid ikraftträdandet av den nya lagen upprätta balansräkning enligt 11 § tredje stycket.

5. Tillämpas räkenskapsår som avviker från 12 § första stycket, skall det räkenskapsår som börjar löpa närmast efter lagens ikraftträdande avkortas eller förlängas så att därefter följande räkenskapsår kommer att överensstämma med föreskrifterna i nämnda paragraf.

6. Har bolag, förening eller annan sammanslutning i sin bolagsordning eller sina stadgar bestämmelse om räkenskapsåret, som strider mot nya lagen, skall styrelsen utan dröjsmål vidtaga åtgärder för ändring av bestämmelsen till överensstämmelse med nya lagen.

2 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1905: 38 s. 1) om köp och byte av lös egendom

Härigenom föreskrives att 4 § lagen (1905: 38 s. 1) om köp och byte av lös egendom skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 §

Köp, som är slutet mellan köpmän i och för deras rörelse, kallas i denna lag handelsköp.

Med köpman förstås i denna lag envar, som, *enligt vad särskilt finnes stadgat, är pliktig att föra handelsböcker.*

Med köpman förstås i denna lag envar, *som skulle ha varit bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1929: 117), om denna gällt även efter utgången av år 1976.*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1977.

3 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1914: 45) om kommission, handelsagentur och handelsresande

Härigenom föreskrives att 2 § lagen (1914: 45) om kommission, handelsagentur och handelsresande skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §

Med köpman förstås i denna lag en var, som, enligt vad särskilt finnes stadgat, är pliktig att föra handelsböcker.

Med köpman förstås i denna lag envar som skulle ha varit bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1929: 117), om denna gällt även efter utgången av år 1976.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1977.

4 Förslag till

Lag om ändring i handelsregisterlagen (1974: 157)

Härigenom föreskrives att 2 § handelsregisterlagen (1974: 157) skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §

I handelsregister införes enskild näringsidkare och handelsbolag samt ideell förening eller stiftelse som idkar näring.

Handelsbolag skall söka registrering, innan bolaget börjar sin verksamhet. Detsamma gäller enskild näringsidkare, ideell förening och stiftelse, om skyldighet att föra handelsböcker följer med verksamheten.

Handelsbolag skall söka registrering, innan bolaget börjar sin verksamhet. Detsamma gäller enskild näringsidkare, ideell förening och stiftelse, som skulle ha varit bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1929: 117), om denna gällt även efter utgången av år 1976.

Enkelt bolag får införas i handelsregister i den ordning som föreskrives för handelsbolag. Vad i denna lag sägs om handelsbolag gäller även i fråga om sålunda registrerat enkelt bolag.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1977.

5 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1966: 454) om företagsinteckning

Härigenom föreskrives att 2 § lagen (1966: 454) om företagsinteckning skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

2 §

Företagsinteckning må meddelas endast om näringsidkaren är bokföringsskyldig eller driver jordbruk eller skogsbruk.

Föreslagen lydelse

Företagsinteckning må meddelas endast om näringsidkaren *skulle ha varit* bokföringsskyldig *enligt bokföringslagen (1929: 117), om denna gällt även efter utgången av år 1976, eller om han driver* jordbruk eller skogsbruk.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1977.

6 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1895: 64 s. 1) om handelsbolag och enkla bolag

Härigenom föreskrives att 1 § lagen (1895: 64 s. 1) om handelsbolag och enkla bolag skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

1 §

Sluta två eller flere bolag för att under gemensam firma idka handel eller annan näring, *med vars utövande följer skyldighet att föra handelsböcker*, kallas det handelsbolag.

Föreslagen lydelse

Sluta två eller flere bolag för att under gemensam firma idka handel eller annan näring, kallas det handelsbolag, *om bokföringsskyldighet skulle ha förelegat beträffande verksamheten enligt bokföringslagen (1929: 117), om denna gällt även efter utgången av år 1976.*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1977.

7 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1948: 433) om försäkringsrörelse

Härigenom föreskrives att i lagen (1948: 433) om försäkringsrörelse skall införas en ny paragraf, 286 a §, av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

286 a §

Regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, försäkringsinspektionen äger, om särskilda skäl föreligger, meddela från bokföringslagen (1975: 000) avvikande föreskrifter om försäkringsbolags räkenskaper och årsredovisning.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1977.

JUSTITIEDEPARTEMENTET

Utdrag
PROTOKOLL
vid regeringssammanträde
1975-01-30

Närvarande: statsministern Palme, ordförande, och statsråden Sträng, Andersson, Holmqvist, Aspling, Lundkvist, Geijer, Bengtsson, Löfberg, Lidbom, Carlsson, Feldt, Sigurdsen, Gustafsson, Zachrisson, Leijon, Hjelm-Wallén

Föredragande: statsrådet Lidbom

Lagradsremiss med förslag till ny bokföringslag, m. m.

Föredraganden anför.

1 Inledning

Den nu gällande bokföringslagen (1929: 117) tillkom år 1929. Med stöd av Kungl. Maj:ts bemyndigande den 28 juni 1962 tillkallades sakkunniga för att verkställa översyn av denna lag. De sakkunniga avlämnade år 1967 ett betänkande (SOU 1967: 49) med förslag till lag om skyldighet att föra räkenskaper, m. m.¹ Under remissbehandlingen av betänkandet framfördes sådan kritik i fråga om såväl grunddragen i förslaget som dess närmare utformning att förslaget befanns inte kunna läggas till grund för lagstiftning utan en genomgripande omarbetning.

Med stöd av Kungl. Maj:ts bemyndigande den 5 februari 1971 tillkallades sakkunniga för att i samråd med motsvarande utredningar i Finland och Norge och särskilda observatörer från Danmark verkställa fortsatt översyn av bokföringslagstiftningen. De sakkunniga, som antog benämningen 1971 års utredning om bokföringslagstiftningen, avlämnade den 12 februari 1974 betänkandet (SOU 1973: 57) Förslag till bokföringslag.²

¹ De sakkunniga var vid betänkandets avgivande f. d. hovrättspresidenten Mauritz Wijnblad, skattedirektören Erik Johanson och auktoriserade revisorn Sigurd Löfgren.

² De sakkunniga var lagmannen Erik Borglund, auktoriserade revisorn Sune Carlsson och skattedirektören i riksskatteverket Carl-Gustaf Petersson.

Förslaget till bokföringslag torde få fogas till statsrådsprotokollet i detta ärende som *bilaga 1*.

Efter remiss har yttranden över betänkandet avgetts av riksåklagaren (RÅ), hovrätten för Västra Sverige, kammarrätten i Stockholm, länsstyrelserna i Stockholms, Göteborgs och Bohus, Östergötlands, Malmöhus samt Västernorrlands län, riksskatteverket, statskontoret, bankinspektionen, försäkringsinspektionen, kommerskollegium, statens industriverk, statistiska centralbyrån, riksrevisionsverket, riks-försäkringsverket, riksarkivet, fondbörsutredningen (Fi 1967: 32), dataarkiveringskommittén (U 1968: 48), företagsskatteberedningen (Fi 1970: 77), mervärdeskatteutredningen (Fi 1971: 5), föreningsskatteutredningen (Fi 1971: 6), utredningen om säkerhetsåtgärder m. m. i skatteprocessen (Fi 1973: 1), datasamordningskommittén (Fi 1971: 3), utredningen om företagens uppgiftsplikt (Fi 1970: 69), konkurslagskommittén (Ju 1971: 6), utredningen ang. företagsinteckning (Ju 1972: 12), köplagsutredningen (Ju 1963: 51), Sveriges industriförbund, Sveriges grossistförbund, Sveriges köpmannaförbund, Sveriges hantverks- och industriorganisation (SHIO), Svensk industriförening, Kooperativa förbundet (KF), Svenska företagares riksförbund, Svenska bankföreningen, Svenska sparbanksföreningen, Svenska försäkringsbolags riksförbund, Folksam, Sveriges jordbrukskassaförbund, Sveriges redareförening, Sveriges fastighetsägareförbund, Lantbrukarnas riksförbund (LRF), Svenska byggnadsentreprenörföreningen, Sveriges läkarförbund, Sveriges tandläkarförbund, Sveriges advokatsamfund, Svenska arbetsgivareföreningen, Landsorganisationen i Sverige (LO), Tjänstemännens centralorganisation (TCO), Sveriges akademikers centralorganisation (SACO), Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund, Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer, Sveriges aktiesparares riksförbund, Föreningen auktoriserade revisorer, Svenska revisorsamfundet, Institutet för intern revision, Svenska kommunförbundet, Landstingsförbundet, Företagareföreningarnas förbund, Sveriges finansanalytikers förening, Svenska handelskammarförbundet, Svenska dataföreningen, Sveriges kontoristförening, Finansieringsföretagens förening, Konstnärernas Riksorganisation samt Leverantörföreningen Kontors- och Datautrustning.

RÅ har bifogat yttranden från vissa åklagarmyndigheter. Kommerskollegium har bifogat yttrande från Skånes handelskammare. För de övriga handelskamrarnas räkning har Svenska handelskammarförbundet avgett yttrande. Riksarkivet har bifogat yttranden från samtliga landsarkiv samt Näringslivets arkivråd. Svenska arbetsgivareföreningen åberopar det yttrande som avgetts av Sveriges industriförbund. Sveriges köpmannaförbund ansluter sig till det av Svenska revisorsamfundet avgivna yttrandet. Köpmannaförbundet instämmer i fråga om databestämmelser i Svenska bankföreningens yttrande. LRF hänvisar i sitt yttrande till ett inom Lantbrukets skattedelegation upprättat utlåtande.

2 Nuvarande förhållanden

2.1 Gällande lag m. m.

Syftet med nu gällande bokföringslag har angetts vara att i första hand bereda skydd åt en näringsidkares borgenärer. Skyldigheten att föra handelsböcker tillgodoser sålunda önskemålet att ge borgenärerna möjlighet att vid näringsidkarens obestånd få en överblick över det sätt som denne skött sin rörelse på. Samtidigt är bokföringsskyldigheten ägnad att skapa ordning och reda och att för näringsidkaren själv möjliggöra kontroll över rörelsens gång och över hans egen ekonomiska ställning.

Kretsen av bokföringsskyldiga fastställs i bokföringslagen enligt uppräkningsmetod. Aktiebolag, handelsbolag, enkelt bolag som införts i handelsregistret, förening som införts i föreningsregister samt sambruksförening är bokföringsskyldiga oavsett arten och omfattningen av deras verksamhet. I övrigt bestäms bokföringsskyldighetens omfattning genom uppräkning i 20 punkter av de verksamheter där yrkesmässig rörelse ansetts böra medföra bokföringsskyldighet. Undantagsbestämmelser i 2 § fritar emellertid mindre rörelser bland de uppräknade slagen från sådan skyldighet. För de flesta uppräknade slagen av rörelser har omfattningen gjorts beroende av antalet anställda. Sålunda föreligger i flera fall inte någon bokföringsskyldighet om rörelseidkarna endast biträds av make, barn under 16 år samt två andra personer. Motivet för dessa undantagsbestämmelser är närmast att verksamheten drivs under så enkla former att bokföringsskyldighet skulle vara onödigt betungande.

Utmärkande för yrkesmässig verksamhetsutövning är för det första en viss grad av varaktighet. Verksamheten skall inte gå ut på en enstaka affär utan vara inriktad på en hel följd av affärshändelser. Den måste avse en rörelse efter viss plan, oavsett om rörelsen är avsedd att räcka längre eller kortare tid. Sålunda föreligger yrkesmässig verksamhet exempelvis även när det gäller att hålla restaurang under en utställning, salustånd under en marknad eller annan sådan till tiden begränsad verksamhet. Dessutom krävs att rörelsen drivs i vinstsyfte. Vinstsyfte anses föreligga även om vinsten på ett företag helt eller delvis går till allmänt eller oegennyttigt ändamål.

Den som brukar jordbruksfastighet eller idkar uthyrning av annan fastighet är inte bokföringsskyldig enligt bokföringslagen. Vidare gäller lagen inte staten och kommun.

Som allmänt rättesnöre för *bokföringsskyldighetens fullgörande* gäller enligt lagen att bokföringen skall ske i överensstämmelse med allmänna bokföringsgrunder och med iakttagande av god köpmannased.

Bokföring bygger på ett många gånger mycket omfattande siffermate-

rial. Detta material kommer först till synes i olika handlingar som kommer till företaget utifrån eller produceras hos företaget (verifikationer). Siffermaterialet noteras i böcker och annat räkenskapsmaterial på grundval av verifikationerna. Det lagras sedan för vidare bearbetning och senare kontroll. Grundnoteringarna avser vad man brukar kalla affärshändelserna och sker i kronologisk ordning.

De kronologiska anteckningarna eller grundnoteringarna om affärshändelserna verkställs post för post eller i sammandrag i dagboken — ett gemensamt namn på alla grundnoteringsböcker. Förs dagboken i sammandrag, har en notering post för post skett i olika "kladdar" eller journaler. Genom dagboken kommer affärshändelserna in i bokförings-systemet.

De i dagboken antecknade posterna systematiseras där eller i särskild bokföring på olika konton (huvudbokföring). Sidoordnade hjälpböcker förs vid behov och innehåller bl. a. specifikationer till kollektivkonton eller sammanställningar av vissa poster för överblick över särskilda förhållanden. De vanligaste hjälpböckerna är reskontra, växelbok och lagerbok. Specifikationerna avstäms mot resp. kollektivkonto.

De kronologiskt noterade och systematiserade beloppen (den löpande bokföringen) bearbetas och sammanfattas vid räkenskapsperiodens utgång till ett bokslut, bestående av resultaträkning och balansräkning.

Innebörden av bokföringsskyldigheten anges i bokföringslagen vara att genom bokföringen skall lämnas redovisning för rörelsens gång (löpande bokföring) men också för den bokföringsskyldiges ekonomiska ställning vid rörelsens början och vid utgången av varje räkenskapsår (bokslut). Enligt lagen får räkenskapsåret inte överstiga tolv månader. Vid rörelsens början eller omläggning av räkenskapsår får det emellertid vara högst aderton månader.

Bokföringslagen innehåller förhållandevis knapphändiga bestämmelser om såväl den löpande bokföringen som bokslutet.

För att fullgöra *den löpande bokföringen* skall den bokföringsskyldige över rörelsens gång föra dagbok och de övriga handelsböcker som behövs med hänsyn till rörelsens omfattning och beskaffenhet. Lagen kräver inte uttryckligen att bokföringen skall omfatta huvudbok och saknar särskilda bestämmelser om hjälpbokföring.

Dagboken skall vara bunden och kan bestå av en eller flera böcker. Andra *handelsböcker* kan bestå av betryggande löslads- eller kortsystem. Bundna handelsböcker skall ha sidorna eller uppslagen numrerade i löpande sifferföljd och bladen får inte tas bort ur boken.

Alla införingar i böckerna skall göras med bläck, skrivmaskin eller på annat varaktigt sätt. Radering får inte förekomma i böckerna och inte heller får något av innehållet göras oläsligt genom överstrykning eller på annat sätt. Om rättelse görs av en införing skall rättelsen dateras och dess riktighet vitsordas. Lagen reglerar bara ändringar och tillägg som

sker mellan raderna eller i kanten. I praktiken används naturligtvis därutöver metoden att införa rättelse genom särskild rättelsepost. Exempel härpå är det vanliga systemet med kreditnotor och särskild notering av dem.

I bokföringspraxis håller de bundna böckerna på att försvinna i fråga om den löpande bokföringen. Olika genomskrifts- och maskinbokföringsmetoder har dikterat denna utveckling. Bundna böcker används i stor utsträckning endast när det gäller kolumndagböcker och kassaböcker. Bunden dagbok förs i dag ofta endast för att formellt fullgöra lagens krav. Andra poster än kassaposter antecknas då ofta successivt i olika kladdar eller journaler, varefter posterna i sammandrag förs in i en bunden dagbok. Vid datorbearbetning framställer datorn listor över de enskilda posterna. Summor av likartade poster förs sedan in i en bunden dagbok.

Bokföringslagen saknar egentliga bestämmelser om *verifikationer*, deras innehåll och form. Detta får ses mot bakgrund av att det vid lagens tillkomst var brukligt att i dagboken göra utförliga anteckningar om affärshändelserna. Emellertid räknar lagen i sin arkiveringsbestämmelse med verifikationer av två slag. Ankommande brev, räkningar och övriga handlingar av betydelse för rörelsen skall bevaras i den form de kommit in. Avsända handlingar skall kopieras och bevaras i kopia. Kopiorna kan naturligtvis föreligga i olika former, bl. a. som mikrofilm. Frågan om vad verifikationer skall innehålla får avgöras med ledning av allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased.

I lagen föreskrivs att *affärshändelser* skall införas dagligen post för post i dagboken. Även om någon uttrycklig bestämmelse därom saknas, skall bokföringen naturligtvis omfatta alla affärshändelser i rörelsen. Det är inte nödvändigt att bokföra varje affärshändelse separat. Dagboken behöver endast innehålla slutsumman av likartade poster under en dag. Sådana gemensamma poster kan användas t. ex. för alla utgående eller inkommande fakturor och för alla in- och utbetalningar. Influtna belopp vid kontantförsäljning behöver inte specificeras. Andra gemensamma poster än sådana som avser kontantförsäljning måste emellertid specificeras i särskilda bilagor. Dessa bilagor får bestå av lösblads- eller kortsystem. Om rörelsens art och omfång påkallar det får införandet av gemensam post anstå till nästa vardag.

I den löpande bokföringen skall klart och överskådligt lämnas upplysning om de fordringar och skulder som uppkommit i rörelsen, om rörelsens omkostnader, om vad den bokföringsskyldige själv satt in i eller tagit ut ur rörelsen, om växlar samt om förbindelser för tredje man som den bokföringsskyldige ingått för rörelsen. Den bokföringsskyldiges privata affärer, dvs. affärshändelser som inte avser rörelsen, behöver inte men kan redovisas i den löpande bokföringen. Privata tillgångar och skulder skall emellertid tas med i årsbokslutet.

Bokföringslagen uppställer inga särskilda tidskrav beträffande huvudbokföringen. Vissa krav på en tillfredsställande aktualitet hos den systematiska bokföringen kan möjligen anses följa av bokföringslagstiftningens allmänna syften. Samtidigt har man i redovisningspraxis uppenbarligen ansett sig ha visst rådrum med huvudbokföringen. Vid datorbaserad bokföring har man sålunda för väsentliga delar av bokföringsmaterialet verkställt bokföring, dvs. gett visuell form åt materialet, i ett sammanhang för perioder av i regel en månad.

Bokföringslagen innehåller inte någon omfattande reglering av frågorna om *årsboks*lut. Över den ekonomiska ställningen skall redovisning lämnas i form av inventarium och balansräkning. Dessa uppställningar skall föras in i inventarieboken. Denna skall vara bunden. Vad jag tidigare nämnt om bundna böcker och införingar däri gäller också i fråga om inventarieboken.

Inventariet är en specificerad uppställning över samtliga tillgångar och samtliga skulder med angivande av värdet av varje post. Balansräkningen är ett översiktligt sammandrag av inventariet. Den skall vara uppställd i lämpliga huvudposter och avse också vissa uppgifter som får lämnas inom linjen i inventariet.

Bokföringslagen har inga bestämmelser om resultaträkning (vinst- och förlusträkning). Verksamhet av större omfattning har emellertid oftast redovisats genom dubbel bokföring, som inte heller krävs i lagen, med resultatredovisning på särskilt vinst- och förlustkonto. I allt större utsträckning har man då fört in en vinst- och förlusträkning tillsammans med balansräkningen i inventariet.

I inventariet skall som nämnts samtliga tillgångar och skulder tas upp och specificeras. Sinsemellan likartade tillgångar eller skulder får dock föras samman i en post, förutsatt de är med åsatta värden överskådligt införda i handelsbok eller bilaga och hänvisning görs till boken eller bilagan. Lösören, som inte ingår i rörelsen, får alltid tas upp i en post. Tillgångar och skulder skall sammanräknas var för sig och skillnaden mellan slutsummorna skall sättas ut.

Den bokföringsskyldiges pensionsåtaganden behöver inte tas upp bland skulderna. De skall emellertid anges inom linjen, där också ställda panter och ingångna borgens- och övriga ansvarsförbindelser skall anges. I fråga om fordrings- och skuldförhållanden till rörelsens intressenter finns endast en bestämmelse om att för handelsbolag skall inom linjen anges beloppet av bolagets fordran hos bolagsman.

Bokföringslagen har inte något schema för inventariet eller balansräkningen. Utvecklingen har fört med sig att skyldigheten att upprätta både inventarium och balansräkning i praktiken ofta fullgörs genom en enda uppställning kallad "Inventarium och balansräkning". Uppställningen har då formen av en balansräkning som för varje sammansatt post hänvisar till bilaga eller bokföringsbok där posten specificeras. I praktiken

har man för balansräkningens uppställning i stor utsträckning hämtat ledning från de scheman som finns i lagen (1944: 705) om aktiebolag och lagen (1951: 308) om ekonomiska föreningar.

Inventarium och balansräkning skall, om regeringen inte medger annat för visst slag av rörelse, vara införda i inventarieboken inom tre och en halv månad efter räkenskapsårets utgång. Föreskrift saknas om när redovisning för ställningen vid rörelsens början skall föras in. Bokföringen skall dock, enligt vad jag tidigare nämnt, innefatta en sådan redovisning.

Den bokföringsskyldige skall med sin underskrift bestyrka inventariet och balansräkningen. Är flera delägare obegränsat ansvariga för ett handelsbolags förbindelser, skall handlingarna skrivas under av dem alla.

Vid upprättande av inventarium och balansräkning skall vissa *värderingsregler* iakttas. Bestämmelserna härom utgör maximiregler för värderingen, de anger det högsta tillåtna värdet. Årsbokslutet har framförallt till ändamål att ge kännedom om affärsresultatet. Balansräkningen skall främst vara en resultatutredningsbalans. Inget förbud uppställs mot undervärdering av tillgångarna.

Den bokföringsskyldiges tillgångar får inte upptas över sina verkliga värden. Bestämmelsen härom kompletteras med särskilda regler om värdering av tillgångar, avsedda till stadigvarande bruk för den bokföringsskyldige (anläggningstillgångar). Sådan tillgång får tas upp till anskaffningsvärdet, även om det verkliga värdet är lägre. Då skall emellertid årligen göras avskrivning på anskaffningsvärdet. Avskrivningarna skall svara mot den värdeminskning som tillgångarna undergår på grund av ålder och nyttjande eller annan därmed jämförlig orsak. Avskrivningarna kan ersättas av att motsvarande belopp förs upp på ett särskilt värdeminskningsskonto på skuldsidan. Värdeminskningsskontot får inte minskas annat än genom att tillgångarna avskrivs i motsvarande mån.

Uppskrivning av anläggningstillgång får ske över anskaffningsvärdet eller över värdet i föregående balansräkning. Då skall det emellertid i balansräkningen anges med vilket belopp som höjning skett.

Osäkra fordringar skall tas upp endast till de belopp, varmed de beräknas komma att inflyta. Värdelös fordran får inte föras upp som tillgång.

I fråga om *arkivering* föreskrivs i bokföringslagen att handelsbok med bilagor och de verifikationer som tidigare nämnts skall förvaras under tio år, räknat från utgången av det räkenskapsår, varunder sista inskrivningen eller anteckningen gjordes eller handlingen eller kopian tillkom.

Bokföringslagen innehåller ingen särskild straffbestämmelse. Åsidosätts bokföringsskyldigheten kan dock under vissa förutsättningar dömas för bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § brottsbalken. Vidare kan ifrågakomma straffansvar för försvårande av skattekontroll enligt 10 § skattebrottslagen (1971: 69).

Slutligen slås i bokföringslagen fast att dess bestämmelser inte skall tillämpas om avvikande bestämmelser gäller enligt annan lag eller författning.

2.2 Vissa statistiska uppgifter

Statistiska centralbyrån har på utredningens begäran särskilt sammanställt och datorbearbetat vissa statistiska uppgifter om antalet företag i landet och deras storleksförhållanden.

I det av statistiska centralbyrån förda centrala företagsregistret (CFR) fanns vid slutet av år 1972 419 000 företag registrerade. Beträffande företag med anställd personal bygger CFR i huvudsak på riksförsäkringsverkets register över arbetsgivare och för övriga företag på bl. a. mervärdeskatteregistret. Uppgifterna från CFR i tabell 1, som avser förhållandena år 1970, visar storleksfördelningen efter antalet anställda.

Tabell 1

Antal anställda per företag	Antal företag	%
Uppgift saknas	26 400	6,3
0	215 000	51,4
1	70 700	16,9
2	30 200	7,2
3	16 500	3,9
4	10 800	2,6
5	7 500	1,8
6—9	15 500	3,7
10—49	20 300	4,9
50—	5 500	1,3
	419 000	100 %

En bearbetning av mervärdeskattedeklarationerna för första halvåret 1972 har gett en bild av hur de omkring 350 000 företagen i mervärdeskatteregistret fördelar sig procentuellt efter omsättningsstorlek. På grund av deklarationsmaterialets ofullständighet redovisas ej antal.

Tabell 2

Uppskattad årsomsättning (exklusive moms) per företag	Procentuell fördelning av företag
— 50 000	46,0
50 000— 99 999	16,0
100 000— 199 999	13,2
200 000— 299 999	6,1
300 000— 399 999	3,5
400 000— 499 999	2,4
500 000— 999 999	5,4
1 000 000—1 999 999	3,2
2 000 000—4 999 999	2,3
5 000 000—	1,9
	100 %

Omsättningssiffrorna i tabell 2 avser till kalenderår uppräknad skattepliktig omsättning inkl. export. Försäljning, som ej medför mervärdesskatt, och sådan skatt ingår inte i den angivna omsättningen. Frisörer och privatpraktiserande läkare t. ex. som inte är skyldiga att betala moms omfattas inte av tabellen. De minsta storleksgrupperna domineras av jordbrukare.

SCB har på uppdrag av utredningen om bokföringslagstiftningen bearbetat och jämfört uppgifterna i CFR och data från mervärdesskatteregistret. Syftet har varit att få fram uppgifter om företagens storleksförhållanden med utgångspunkt i antalet anställda och omsättning inom olika näringsgrenar. Resultatet härav redovisas i bil. 1—3 i betänkandet.

3 Utredningens förslag

3.1 Allmänna synpunkter

3.1.1 Syftet med lagregleringen

Utredningen konstaterar att de syften som låg bakom regleringen i 1929 års bokföringslag numera gör sig gällande med ökad styrka.

Lagstiftningen måste enligt utredningen inriktas på både den bokföringsskyldiges egna behov och de behov av information som kan finnas såväl hos anställda och andra nära intressenter som hos företagets omvärld.

Utredningen slår fast att en ekonomisk verksamhet, även om rörelsen har ringa omfattning, inte kan drivas utan att handlingar samlas och noteringar fortlöpande görs om alla transaktioner. Uppgifter om enskilda transaktioner måste i efterhand kunna vid behov tas fram. Den löpande bokföringen ger nödvändigt underlag för de sammanfattningar och bokslut som ger överblick över rörelsens resultat och ställning. Den bokföringsskyldige behöver sin bokföring för att ha grepp över sin rörelse och kunna driva och utveckla denna.

Den bokföringsskyldige lämnar enligt utredningen självant eller på begäran uppgifter i olika sammanhang om sin rörelse. Affärskontrahenter kan ha intresse av uppgifter om ett visst mellanhavande. Anställda har intresse av uppgifter om rörelsens utveckling och framtidsutsikter. Kreditgivare till rörelsen, såväl långivare som affärskontrahenter som lämnar krediter, har anspråk på ekonomiska uppgifter om företaget. Frågor om överlåtelse av rörelsen eller om samarbete med andra företag kan också aktualisera behov av uppgifter. Slutligen har också det allmänna intresse av information. Till intresset av att erhålla underlag för fastställande av skatter, avgifter o. d. kommer ett alltmer ökat behov av underlag för planering av det allmännas investeringar, av sysselsättningen m. m. Alla som kan efterfråga information har ett starkt intresse av att denna grundar sig på en vederhäftig bokföring. Det är, framhåller

utredningen, ett framträdande allmänt intresse, liksom ett näringslivsintresse, att den information som kan erhållas har hög tillförlitlighet.

Utredningen påpekar att det mot krav på en fullständig redovisning hos alla rörelser ibland invänds att den redovisning som en bokföringslag skall reglera inte är offentlig. Alla rörelseidkare lämnar emellertid i praktiken mer eller mindre ofta information om sin rörelse. Det är därför, menar utredningen, generellt motiverat att varje rörelseidkare har en bokföring som ger en tillfredsställande informationsberedskap.

3.1.2 Förhållandet mellan skattelagstiftning och bokföringslag

Utvecklingen på skatte- och taxeringsområdet har fört med sig att frågorna om relationerna mellan skattelagstiftningen och bokföringslagstiftningen kräver ökad uppmärksamhet. Frågorna har haft en ständigt växande aktualitet under de senaste decennierna. Utredningen lämnar i sitt betänkande, s. 28—36, en utförlig redovisning av de synpunkter i dessa frågor som under senare år förts fram i olika sammanhang.

Utredningen konstaterar att det ofta har hävdats att avsevärda motsättningar kan råda mellan å ena sidan skatterättsliga intressen och å andra sidan borgenärsintressen och andra civilrättsliga intressen. Enligt utredningens mening saknas det anledning att så starkt betona dessa motsättningar. En bokföringslagstiftning skall ställa krav på och genom sitt regelsystem främja en fullständig, korrekt och överskådlig ekonomisk redovisning. Att sådana krav ställs upp är ett gemensamt intresse för borgenärerna, för det allmänna och för andra som är beroende av redovisningen. Det allmännas skatteintresse är enligt utredningen inte av annan art och kräver inte andra grundprinciper än övriga borgenärsintressen.

Utredningen anser att en bokföringslag bör inriktas på att skapa ett gemensamt, grundläggande regelsystem för all redovisning. All bokföringsskyldighet bör regleras i en sådan bokföringslag. Det kan då knappast undvikas att en del bestämmelser i betydande grad uppbärs av skatteintressen. Särskilt kan detta vara fallet om en sådan regel bedöms utifrån de minsta rörelsernas förhållanden. Utredningen menar dock att inte heller sådana regler helt saknar intresse från civilrättsliga synpunkter eller ger upphov till konflikter med något civilrättsligt intresse.

I vissa sammanhang har framhållits att det är önskvärt med en långt gående samordning mellan skatterättsligt betingade och civilrättsligt grundade regler. Utredningen har inte ansett detta möjligt. Skatterätten får därför enligt utredningen bygga ut det gemensamma grundläggande regelsystemet med de detalj- och specialregler som skatterätten kan kräva. Utredningen erinrar om att en bokföringslag också från civilrättslig synpunkt ger endast en grundläggande reglering. Redovisningspraxis bygger för speciella branscher och för olika särförhållanden här ofta upp ett kompletterande och mera detaljerat regelsystem.

En ny och mera fullständig bokföringslag torde å andra sidan, menar utredningen, kunna leda till en minskning och förenkling av skatterättens regelsystem, såvitt avser redovisningsinriktade bestämmelser. Utredningen räknar med att en fortlöpande anpassning till en fylligare bokföringslagstiftning skall kunna ske vid den översyn och de reformer som ständigt äger rum på skatterättens område.

3.2 Inledande bestämmelser

3.2.1 *Kretsen av bokföringsskyldiga m. m.*

Enligt förslaget skall till en början bokföringsskyldighet föreligga för aktiebolag, handelsbolag och ekonomiska föreningar. Den nu gällande uppräkningsmetoden och undantagen för mindre rörelser har övergetts av utredningen. Bokföringsskyldighet skall sålunda enligt förslaget åligga var och en som yrkesmässigt driver självständig rörelse, däribland jordbruksrörelse. Icke rörelsedrivande ideella föreningar och stiftelser skall inte vara bokföringsskyldiga. Bokföringsskyldighet skall heller inte föreligga för uthyrningsverksamhet, såvida det inte är fråga om hotell- och pensionatrörelse. I likhet med gällande lag undantas också staten eller kommun från bokföringsskyldighet enligt den föreslagna lagen.

I fråga om bokföringsskyldighet för rörelser som drivs av enskild näringsidkare diskuterar utredningen i vad mån några begränsningar av bokföringsplikten bör uppställas.

Om borgenärsintressena skjuts i förgrunden som motiv för bokföringslagstiftningen kan enligt utredningen säkert slås fast att dessa intressen som regel har en mera begränsad betydelse i fråga om de minsta rörelserna. Skuldsättningen genom upplåning och krediter har som regel mindre omfattning. Lån och krediter torde dessutom väsentligen beviljas mot realsäkerhet eller på andra grunder än bedömningar av rörelsens tillgångar och skulder, mätta efter årsboksluten. Också andra skäl än de som hänför sig till borgenärsintresset måste emellertid enligt utredningen tillmätas en betydande vikt som grund för bokföringskraven. Varje självständig yrkesverksamhet, baserad på ett ekonomiskt utbyte med omvärlden, måste ha så många affärshändelser att rörelseidkaren inte kan hålla reda på dem utan fortlöpande noteringar. Utan sådana noteringar kan rörelseidkaren inte ha möjlighet att bevaka sina intressen eller att i efterhand reda ut en transaktion om vilken det uppstått tveksamhet eller tvist. Utredningen menar vidare att fortlöpande noteringar krävs också som underlag för att räkna ut ställning och resultat för ett räkenskapsår eller för andra perioder. Lönsamhetsfrågor, likviditetsfrågor, investeringsfrågor o. d. kan sålunda inte av ägaren bedömas utan tillgång till ett omsorgsfullt fört räkenskapsmaterial. Utredningen konstaterar alltså att det för ägaren finns behov av en bokföring så snart verksamheten fått sådan omfattning att den kan betecknas som en yrkesmässigt driven självständig rörelse.

Till det sagda kommer enligt utredningen att beskattningshänsynen för med sig krav att alla rörelseidkare skall föra räkenskaper. Enligt skatteförfattningarna taxeras varje rörelseidkare efter bokföringsmässiga grunder. För taxering av en enskild näringsidkare finns i huvudsak inget annat praktiskt användbart underlag än det som hans bokföring kan ge. Inga möjligheter finns till kontroll av rörelsens resultat om inte detta kan någorlunda tillfredsställande verifieras av en bokföring av viss standard. Utredningen menar sålunda att skatteintresset medför bestämda krav att alla rörelseidkare skall vara bokföringsskyldiga.

Utredningen beaktar också de avsevärda svårigheter som finns för att på ett tillfredsställande sätt avgränsa en undantagsgrupp och befria denna från bokföringsskyldighet. Utredningen erinrar om att den gräns som dras måste vara klar och lätt tillämpbar. En någorlunda tydlig gräns skulle man då, menar utredningen, kunna få om man byggde denna på antalet i rörelsen sysselsatta personer. En sådan gräns blir emellertid, framhåller utredningen, i dag rätt schablonbetonad. En enhetlig gräns byggd på antalet anställda ger knappast någon likformighet olika branscher emellan. Dessutom förhåller det sig så att rörelsens ekonomiska omfattning ofta kan vara betydande trots att få personer arbetar i rörelsen. Utredningen menar därför att en gräns byggd på sysselsättningen möjligen borde kombineras med en gräns efter omsättningen och kanske också balansomslutningen. Utredningen finner emellertid att tillämpningssvårigheterna därigenom skulle öka högst avsevärt.

Mot bakgrund av det anförda har utredningen sålunda stannat för att föreslå att alla rörelseidkare skall vara bokföringsskyldiga. Rörelsebegreppet har i princip anknutits till det skatterättsliga rörelsebegreppet. Utredningen erinrar dock om att det saknas anledning att undanta jordbrukare från bokföringsskyldighet. Enligt lag (1972: 741) om ändring i kommunalskattelagen skall numera inkomst av jordbruksfastighet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Övergång till bokföringsmässig redovisning från redovisning efter den s. k. kontantprincipen skall ske successivt under en period om fem år med början den 1 januari 1973. Vid 1978 års taxering skall således alla jordbrukare redovisa inkomst av jordbruksfastighet efter bokföringsmässiga grunder. Utredningen har funnit att bokföringsskyldigheten bör åläggas jordbrukare i samma takt som de nya taxeringsreglerna träder i kraft. Särskild övergångsbestämmelse härom har därför intagits i utredningens förslag.

Mot bakgrund av att kretsen av bokföringsskyldiga enligt förslaget utvidgas har utredningen diskuterat i vad mån ett system med *förenklade regler för mindre företagare* bör komma i fråga.

Utredningen har funnit det nödvändigt att man i bokföringslagen söker reglera alla viktiga frågor som kan ha betydelse för flertalet företag. Därtill kommer att vissa viktigare frågor som inte har aktualitet för alla men berör stora kategorier företag också bör vara reglerade. Detta med-

för att lagen blir ganska omfattande. Utredningen menar att om formatet nedbringas genom att viktiga frågor lämnas oregrerade så ställs många bokföringsskyldiga utan lättillgänglig ledning. Lagreglerna bör enligt utredningen inriktas på att så långt detta är möjligt ge en tydlig och förhållandevis uttömmande vägledning åt flertalet företag.

Utredningen har kommit fram till att ett särskilt system med enklare regler för mindre rörelser inte är praktiskt möjligt eller ens motiverat. Utredningen framhåller att olika företag och företagskategorier kan variera sina bokföringssystem inom de ramar som anges i lagens bestämmelser.

Lagförslaget har därför byggts upp så att det på flera punkter ger alternativa lösningar av vilka en är särskilt anpassad för de mindre företagen. Till detta kommer, menar utredningen, att lagtillämpningen för många företag förenklas av att en del bestämmelser inte har någon aktualitet för dem. Särskilt erinrar utredningen om att åtskilliga poster i årsboksluten inte finns hos en del företag, varför deras balansräkning i realiteten blir avsevärt enklare än den "maximi-balansräkning" som finns i lagförslagets schema.

Utredningen framhåller att bestämmelserna om den löpande bokföringen är särskilt viktiga såvitt gäller de mindre företagen. Förenklningar skulle här kunna leda till att man efterger krav på en grundläggande ordning och reda. Utredningen menar att de föreslagna reglerna om den löpande bokföringen, med de systemvariationer som tillåts, medger en mycket okomplicerad bokföring. Kraven är enligt utredningen uppenbarligen inte större än att man kan begära att de iakttas av envar som driver rörelse. För de minsta rörelserna skulle enligt utredningen den löpande bokföringen kunna handhas på följande sätt.

Alla verifikationer samlas samt ordnas och numreras successivt. Betalningsposter förs in i en kassadagbok två gånger i veckan. Kassadagboken förs med indelning på kontanta medel, bankmedel och giromedel. För varje betalningsmedel behöver högst föras en inbetalnings- och en utbetalningspost per dag. Ett begränsat antal ytterligare kolumner i kassadagboken används för en samtidig systematisk bokföring. Vid mycket enkla förhållanden kan det inte sällan räcka med en kolumn för utgifter och en för inkomster. Obetalda in- och utgående fakturor samlas i särskilda pärmar som ger överblick över vad man skall betala och vad man skall bevaka. Bokföring sker i kassadagboken när betalning sedan sker och fakturan förs över till huvudsamlingen av verifikationer. Kassadagboken summeras ner varannan månad och vid årets slut. Summorna vid årets slut av obetalda räkningar och av utestående fordringar förs in som särskilt tillägg i kassadagboken. Systemet kräver inte i och för sig dubbel bokföring i bemärkelsen dubbla löpande noteringar. Det är naturligtvis möjligt att göra systematiska fördelningar i efterhand. Det är emellertid uppenbart att fortlöpande dubbla noteringar i praktiken ger det enklaste systemet.

Utredningen menar att mcra komplicerade regler kan anses möta den bokföringsskyldige när det gäller årsbokslutet. Utredningen påpekar dock att de föreslagna bestämmelserna egentligen inte ställer större krav på den bokföringsskyldige än som följer av att han som rörelseidkare alltid skall deklarerat efter bokföringsmässiga grunder. Bestämmelserna om årsbokslut har sålunda samma grundprinciper som skattereglerna. Utredningen framhåller också att övervägande skäl talar för att även de mindre företagen skall ha ledning av och behöva följa bokslutsbestämmelser i en bokföringslag. Den löpande bokföringen får nämligen en ökad stadga om den inriktas på ett någorlunda formaliserat bokslut. Den löpande bokföringen måste avslutas och avstämmas. Bokslutet måste ge klara utgångslägen för nästa års bokföring. Bokslutet bör alltså ge ett klart och verifierat underlag för deklarationen.

Utredningen har funnit att möjligheterna att förenkla årsbokslutsbestämmelserna är begränsade. Utredningen anser att sådana möjligheter av betydelse finns endast i fråga om redovisningen av obeskattade reserver i resultaträkningen och balansräkningen, se vidare avsnitt 3.4.2 och 3.4.3.

Beträffande förslaget att annan uthyrningsverksamhet än hotell- och pensionärrörelse skall undantas från bokföringsskyldigheten framhåller utredningen följande. Den långsiktiga krediten för finansiering av fastighetsanskaffningen kan anses på ett betryggande sätt registrerad genom vårt inskrivningsväsen. Kortfristiga krediter förekommer nästan enbart i form av obetalda driftskostnader. Inkomsterna är oftast lätta att kontrollera och rekonstruera med hjälp av hyreskontrakten. Utredningen finner därför att behovet av särskilt borgenärsskydd i form av bokföringsskyldighet knappast är särskilt påtagligt. Utredningen framhåller vidare att inkomst av annan fastighet i princip taxeras enligt den s. k. kontantprincipen. Bestämmelserna i en bokföringslag som bygger på principen om bokföringsmässiga grunder är därför knappast lämpliga som riktlinjer för den bokföring som kan behöva förekomma i uthyrningsrörelser av någon betydelse.

Mot bakgrund av vad sålunda anförts har utredningen stannat för att inte föreslå någon bokföringsskyldighet för annan uthyrningsrörelse än sådan som avser hotell- och pensionatverksamhet. För den verksamheten är bokföringsskyldighet motiverad genom att leverantörskrediter förekommer, affärsverksamheten är livligare och omslutningen större.

Som nämnts föreslår utredningen inget generellt bokföringsskyldighet för ideella föreningar och stiftelser. Utredningen påpekar att lagstiftning saknas om ideella föreningar och att endast en mycket begränsad lagstiftning finns i fråga om stiftelser. Utredningen anser att denna brist på lagregler för med sig att man på området saknar det grundläggande regelsystem på vilket speciella skyldigheter kan byggas upp.

När det gäller en stor del av de ideella föreningarna och stiftelserna

är enligt utredningen borgenärsintressena och intresset från det allmännas sida av en bokföringsskyldighet knappast särskilt starka. Åtskilliga mindre föreningar har sålunda inga andra medel än de som erhålls genom blygsamma avgifter från ett begränsat antal medlemmar. Många fonder förvaltar ett litet fast placerat kapital och tillgodoser snävt begränsade ändamål. En begränsning till större föreningar och stiftelser med större förmögenhet låter sig enligt utredningen knappast nu genomföras. När det gäller ideella föreningar torde ett behov av redovisning föreligga främst för sådana föreningar som uppbär medel från det allmänna eller från centrala förbund och andra större organisationer. Utredningen antar emellertid att det vid bidragsgivningen då som regel uppställs vissa redovisningskrav och att kraven upprätthålls genom att en bristfällig redovisning ställer föreningen utan fortsatta bidrag.

Utredningen anser att det skatterättsliga intresset av en mera noggrann insyn i vissa inte rörelsedrivande ideella förningars ekonomiska förhållanden bör kunna tillgodoses genom speciella regler i skattelagstiftningen. När det gäller stiftelser träder, förutom skatteintressen, intresset av en betryggande medelsplacering och en kontrollerad förvaltning främst i förgrunden. Utredningen anser därför att reglerna bör ha en annan inriktning än den som utmärker en bokföringslagstiftning för rörelser. Utredningen framhåller också att om rörelse inte drivs av förening eller stiftelse så sker beskattningen nu i princip inte efter bokföringsmässiga grunder utan med tillämpning av kontantprincipen. Utredningen anser därför att en lagstiftning om bokföring för föreningar eller stiftelser i väsentliga hänseenden bör ges ett annat innehåll än den bokföringslag för ekonomiska rörelser som utredningen nu föreslår.

Utredningen framhåller att frågan om hur man bestämmer kretsen av bokföringsskyldiga får verkningar på betydelsefulla områden vid sidan av redovisningsområdet. Begreppet köpman bestäms sålunda i bl. a. köplagen (1905: 38 s. 1), kommissionslagen (1914: 45) och konkurslagen (1921: 225) med anknytning till bokföringsskyldigheten. Bokföringsskyldigheten har vidare betydelse vid bestämmandet av begreppet handelsbolag i lagen (1895: 64 s. 1) om handelsbolag och enkla bolag. Och enligt lagen (1966: 454) om företagsinteckning får sådan inteckning meddelas endast om näringsidkaren är bokföringsskyldig eller driver jordbruk eller skogsbruk. Utredningen anlägger följande synpunkter på frågorna om *sambandet mellan bokföringslagstiftningen och annan lagstiftning*.

I såväl köplagen som konkurslagen bestäms begreppet köpman genom hänvisning till gällande föreskrifter om bokföringsskyldighet. Köpman är sålunda den som är pliktig att föra handelsböcker. Om bokföringsskyldigheten vidgas i enlighet med vad utredningen förordat skulle naturligtvis antalet köpmän öka avsevärt. Utredningen anser emellertid att olägenheterna härav inte bör överdrivas. Utredningen har därför stannat

för att förorda att de nuvarande bestämmelserna i köplagen och konkurslagen behålls t. v., trots den faktiska förändring som följer av att kretsen bokföringsskyldiga vidgas. Vidare får enligt utredningen godtas att den vidgade bokföringsplikten drar med sig en ökad användning av kommissionslagens bestämmelser för köpmannaförhållanden. Utredningen pekar också på att förslaget medför att de särskilda konkursgrunderna för köpmän får vidgat tillämpningsområde. Utredningen anser däremot att förslaget medför särskilda komplikationer beträffande handelsbolagen. Formen enkelt bolag får nämligen ett avsevärt inskränkt användningsområde. Utredningen anser att det bör undersökas om man på ett tillfredsställande sätt skulle kunna bestämma kriterierna för handelsbolag och enkla bolag utan att bygga på bokföringsskyldigheten. Utredningen anser det påkallat från såväl firmarättsliga och bolagsrättsliga som skatterättsliga synpunkter att en utredning kommer till stånd beträffande handelsbolagslagen. I fråga om företagsinteckning framhålls att särskild utredning pågår härom. Erforderlig anpassning torde härigenom, menar utredningen, kunna ske till nya bestämmelser i bokföringslagstiftningen.

Utredningen förordar sålunda att de olika samordningsfrågorna i stor utsträckning får provisoriska lösningar. Utredningen framhåller att det självfallet är tänkbart att lösa frågorna genom att låta nuvarande regler om bokföringsskyldighet stå kvar till dess mera definitiva samordningslösningar kan väljas. Med ett sådant system skulle också de mindre, nu inte bokföringsskyldiga rörelserna beredas längre tid att förbereda sin övergång till bokföring. Bestämmelser efter nu antydda principer skulle enligt utredningen kunna utformas så att alla rörelser blev bokföringsskyldiga men att undantag görs för rörelser med få sysselsatta. Utredningen har emellertid funnit att skälen för en bokföringsskyldighet för alla rörelser är så starka att ett uppskov är olämpligt.

3.2.2 Bokföringsskyldighetens innebörd

Som nämnts i avsnitt 2.1 består de i dag allmänt förekommande huvudinslagen i bokföringsarbetet av verifikationshantering, grundbokföring, systematisk bokföring, bokslutsarbete och arkiveringsarbete. Utredningen diskuterar om en reglering, byggd på införing i böcker och på annat räkenskapsmaterial, i dag kan betecknas som alltför traditionell. Utvecklingen kan tänkas leda till att en registreringsordning av helt annan typ framstår som mera ändamålsenlig. Rapporter och sammanställningar kan kanske då tas fram från datorregistrerade grunduppgifter som inte förts in och systematiserats i några räkenskaper i traditionell mening.

Utredningen framhåller emellertid att en bokföringslagstiftning måste tillgodose vissa interna och externa informations- och kontrollintressen. För att det skall kunna ske fordras grundnotering, systematisering och rapportering. Också den datorbaserade bokföringen måste enligt utred-

ningen i huvudsak bygga på dessa inslag. För att göra rationell bokföring med datorer möjlig bör emellertid enligt utredningen i vissa fall tillåtas att endast maskinläsbart material får ersätta material i vanlig läsbar form. Utredningen menar emellertid att detta knappast rubbar grundprinciperna för affärsbokföringen.

Utredningen slår därför i en inledande bestämmelse fast vad bokföringsskyldigheten skall innefatta. Skyldigheten består i att se till att verifikationer finns för alla affärshändelser, att bokföra affärshändelserna både post för post i löpande följd (grundbokföring) och systematiskt (huvudbokföring med hjälpbokföring), att upprätta årsbokslut samt att bevara verifikationer, bokföringsböcker och annat räkenskapsmaterial (arkivering).

Enligt den föreslagna bestämmelsen har den i dag brukade termen dagbokföring ersatts med uttrycket grundbokföring. Begreppet räkenskapsmaterial används av utredningen som en samlingsterm för allt material som den bokföringsskyldige använder för sin affärsbokföring. Det inbegriper sålunda bl. a. verifikationer, bokföringsböcker, kortsystem, hålkort, mikrofilm och magnetbandsupptagningar liksom särskilda specifikationer.

Enligt förslaget skall vid fullgörande av bokföringsskyldigheten iaktas "god redovisningssed". Denna bestämmelse är enligt utredningen väl inarbetad och ersätter det nuvarande begreppet god köpmannased och allmänna bokföringsgrunder. Vad som är god redovisningssed torde enligt utredningen kunna beskrivas genom en hänvisning till att det bör röra sig om en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets bokföringsskyldiga. Olika branschens särförhållanden kan föra med sig att vad som är god redovisningssed ibland får bestämmas branschvis. Uttalanden av branschorganisationer, som bearbetar redovisningsfrågor, kan ge upplysning om och öva inflytande på vad som är god redovisningssed. Utredningen framhåller att ett avgörande inflytande i redovisningsfrågor självfallet utövas av den expertis som praktiskt och teoretiskt verkar på redovisningsområdet. Särskild betydelse har de organ och sammanslutningar som representerar denna expertis såsom Näringslivets börskommitté och Föreningen auktoriserade revisorer. Ett auktoritativt organ med särskilda uppgifter på området skulle enligt utredningen ytterligare kunna tillkomma om man senare inrättar en sådan redovisningsnämnd som utredningen i annat sammanhang föreslår, se avsnitt 3.7.

Utredningsförslaget innebär att den bokföringsskyldige skall följa bokföringsmässiga grunder. Utredningen anser att denna princip bör komma till uttryck genom att det anges när uppkomna fordringar och skulder blir bokföringsmogna, se avsnitt 3.3.5. Att hänsyn skall tas till in- och utgående lager framgår, menar utredningen, med tillräcklig tydlighet särskilt av bestämmelserna om balansräkningens poster och av

värderingsreglerna. En allmän bestämmelse att den bokföringsskyldige skall följa bokföringsmässiga grunder har utredningen därför inte ansett behövlig.

3.2.3 Räkenskapsårets omfattning

Enligt förslaget omfattar räkenskapsåret tolv månader. Vid verksamhetens början eller slut eller vid omläggning av räkenskapsår får kortare räkenskapsår användas eller räkenskapsåret förlängas att omfatta högst aderton månader. Förslaget upptar ingen bestämmelse som begränsar rätten att lägga om räkenskapsår. Särskilda skäl bör emellertid föreligga för en omläggning och detta följer, menar utredningen, av god redovisningssed. Utredningen framhåller i det sammanhanget att vissa olägenheter följer av en omläggning. Bl a. försvårar omläggningen bedömningen av rörelsens resultat och ställning genom att jämförelser inte kan göras mellan en obruten serie av enhetliga räkenskapsperioder. Skälen mot en omläggning torde enligt utredningen domineras av taxeringsmässiga synpunkter. Utredningen anser därför att om begränsande regler är nödvändiga, så bör de i första hand ges i skatterätten.

Utredningen har övervägt att föreslå en regel av innehåll att räkenskapsår i allmänhet skall sammanfalla med kalenderår. Utredningen påpekar att räkenskapsår som avviker från kalenderåret vållar problem i taxeringssammanhang. Även om utredningen vill rekommendera att kalenderåret som regel väljs som räkenskapsår, har utredningen inte funnit det motiverat att genom en lagregel begränsa valfriheten. Utredningen har inte funnit det möjligt att ge några vägledande anvisningar om när skäl för en avvikelse kan anses föreligga. Den bokföringsskyldiges egen bedömning får här vara avgörande.

Utredningen föreslår vidare en bestämmelse om gemensamt räkenskapsår för flera rörelser med samma innehavare. Avsteg från denna huvudprincip får enligt utredningen göras bara om synnerliga skäl föreligger att använda olika räkenskapsår.

I sammanhanget diskuterar utredningen frågan när en rörelseidkare kan anses driva två rörelser. Utredningen framhåller att denna fråga uppkommer endast då rörelserna drivs utan att särskilt rättssubjekt används. Två rörelser föreligger sålunda alltid för den som dels är delägare exempelvis i ett handelsbolag och dels driver "enskild" rörelse. Utredningen fortsätter:

Principiellt sett kunde finnas fog för regeln att rörelserna i de avsedda fallen alltid skulle behandlas som *en* rörelse. Några klara avgränsningskriterier kan ju knappast åstadkommas här. Ingångna rättshandlingar är rörelseidkarens rättshandlingar och rättsligt sett föreligger ingen avskildhet för den ena eller andra rörelsen. I redovisningspraxis synes man emellertid alltid ha accepterat att flera rörelser med skilda räkenskaper kan föreligga. Motsvarande frågeställningar uppkommer inom skatterätten, där det också godtagits att skilda rörelser kan föreligga. Två rörelser kan anses föreligga när de båda verksamheterna är till arten helt

olika och inte har något egentligt inre sammanhang. Ingår däremot de båda verksamheterna i vad som kan betecknas som ett enhetligt företag med olika rörelsegränar som företer ett inre sammanhang, uppfattas verksamheten i skatterätten som en rörelse. Utredningen anser att det i enlighet med hittillsvarande praxis alltså bör vara tillåtet att använda skild bokföring för olika rörelser med samma innehavare. Ofta kan en sådan delad bokföring vara att rekommendera. Den kan sålunda ofta ge en ökad överblick över de olika verksamheternas ställning och resultat. Frågorna om en eller två rörelser bör kunna bedömas efter liknande principer som de i skatterätten tillämpade.

3.2.4 Samordning med annan lagstiftning

Utredningen föreslår att bestämmelserna i den föreslagna lagen inte skall äga tillämpning, om särskilda bestämmelser angående bokförings-skyldighetens fullgörande gäller enligt annan lag eller författning. Bestämmelsen avser såväl nu gällande speciella bestämmelser i annan lagstiftning som de särskilda föreskrifter som kan komma att fastställas i framtiden.

Utredningen erinrar om att lagen (1944: 705) om aktiebolag i en av sina huvudbestämmelser om årsredovisning har en hänvisning till bokföringslagen. Aktiebolagslagens bestämmelser om årsredovisning är mycket utförliga medan den nuvarande bokföringslagen i motsvarande frågor endast har några få, mera allmänt hållna bestämmelser. Hänvisningen i aktiebolagslagen till bokföringslagen har därför ingen större räckvidd i sak utom såvitt gäller bokföringslagens allmänna bestämmelser att bokföringen skall ske i överensstämmelse med allmänna bokföringsgrunder och med iakttagande av god köpmannased. Utredningen nämner att liknande hänvisningsbestämmelser finns bl. a. i lagen (1951: 308) om ekonomiska föreningar, lagen (1955: 183) om bankrörelse, lagen (1948: 433) om försäkringsrörelse, lagen (1955: 416) om sparbanker och lagen (1956: 216) om jordbrukskasserörelsen.

Förslaget till bokföringslag innehåller utförliga bestämmelser om årsbokslut. Därmed inträder enligt utredningen goda förutsättningar för en sådan lagteknisk lösning att aktiebolagslagen, och andra lagar om särskilda rättssubjekt, skulle kunna hänvisa till bokföringslagens regler och i övrigt innehålla endast sådana årsredovisningsbestämmelser som behövs med hänsyn till de olika rättssubjektens särskilda förhållanden. Utredningen menar att en sådan ordning utan tvekan skulle ha fördelar från lagteknisk synpunkt och vara till gagn för det praktiska redovisningsarbetet och redovisningspraxis.

Utredningen har emellertid stannat för att inte föreslå en sådan lagteknisk samordning. Utredningen pekar därvid på att det möjligen för många som är verksamma i bolagssammanhang kan ha ett praktiskt intresse av att fullständiga årsredovisningsbestämmelser ingår i aktiebolagslagen. Regelsystemet kan då överblickas och särskilda frågor kan be-

svaras genom att man konsulterar en enda lag. Vidare kan enligt utredningen aktiebolagslagen och kommentarer till denna sätta in redovisningsfrågorna i deras vidare bolagsrättsliga sammanhang och belysa dem med exklusiv utgångspunkt i bolagens förhållanden. Utredningen understryker emellertid att vad som främst dikterat dess ställningstagande är omsorgen om en enhetlig nordisk aktiebolagslagstiftning. Skulle därför den nordiska enhetlighet, som präglar förslaget till aktiebolagslag, inte kunna förverkligas, förordar utredningen att bokföringslagen får gälla aktiebolag även i fråga om årsbokslut. Aktiebolagslagen behöver då enligt utredningen endast innehålla för bolag nödvändiga särregler.

3.3 Den löpande bokföringen

Som nämnts i avsnitt 3.2.2 har utredningen byggt upp bestämmelserna i lagförslaget med utgångspunkt i de allmänt förekommande huvudinslagen i bokföringsarbetet. Med denna systematik upptas i avsnittet om den löpande bokföringen särskilda regler om bl. a. verifikationer, grundbokföring samt systematisk bokföring och hjälpbokföring. Utredningen stryker under att det för bokföringen måste uppställas de fundamentala kraven att en fullständig verifikationssamling skall finnas som underlag för bokföringen, att alla affärshändelser skall bokföras post för post i löpande följd, att bokföringsposterna skall systematiseras på lämpligt sätt och att tillräckliga specifikationer skall finnas för olika poster.

Utredningen anser att de nämnda kraven tydligast kommer till uttryck om särskilda bestämmelser ges i fråga om de olika inslagen i arbetet. Det är dock inte nödvändigt att i det praktiska arbetet använda ett bokföringssystem där dessa olika inslag alltid skils åt. Sålunda kan det ibland vara möjligt att i samma arbetsinslag tillgodose flera av de fundamentala kraven. När man exempelvis utfärdar fakturor, som kan verifiera kundfordringar, kan man vid datorbaserad bokföring arbeta med ett maskinläsbart medium, exempelvis ett magnetband, som kan användas i datorn för att få fram grundbokföringen i form av en datorlista. Posterna i grundbokföringen kan ibland genast vid grundbokföringsarbetet grupperas så att man samtidigt får en systematisk bokföring. Specifieras huvudbokföringen tillräckligt, behöver man ibland inte särskild hjälpbokföring. Utredningen anser därför att själva bokföringssystemet inte blir långtgående bundet genom den systematik som används för regelsystemet. Reglerna anger olika huvudkrav som skall tillgodoses genom den löpande bokföringen men dessa krav kan tillgodoses inom varierande bokföringssystem.

Utredningen påpekar att den föreslagna systematiken med en reglering av de olika etapperna i den löpande bokföringen ger goda möjlighe-

ter att ge ökad tydlighet åt regelsystemet för datorbaserad redovisning. Bestämmelserna i avsnittet om den löpande bokföringen skall enligt förslaget vara tillämpliga också vid datoranvändning. Även den som använder dator skall sålunda ha såväl en fullständig verifikationssamling som grundbokföring och systematisk bokföring. Flertalet bokförings-skyldiga med datorbaserad bokföring använder och kan enligt utredningen väntas komma att använda en bokföringsordning av detta traditionella slag. Datorns radskrivare producerar då listor post för post i löpande följd, grundbokföring, jämte systematiska listor och rapporter, huvudbokföring, i vanlig läsbar form.

Utredningen menar emellertid att undantagsvis kan en rationell och avancerad datoranvändning förutsätta ett system där visuella listor och rapporter delvis ersätts av upptagningar och registreringar på film, magnetband o. d. Sådan datoranvändning kräver därför särskilda regler om undantag från kravet på vanlig läsbar form. Utredningen har valt att placera sådan undantagsbestämmelser i ett avsnitt för sig med tilläggsbestämmelser om automatisk databehandling.

De föreslagna undantagsbestämmelserna med särskilda föreskrifter om datorbaserad redovisning har av utredningen avfattats på så sätt att de skall läsas mot bakgrund av de krav som ställs upp för den löpande bokföringen.

Som nämnts i avsnitt 3.2.1 har utredningen avvisat tanken på ett differentierat regelsystem med förenklade regler för mindre företagare. Utredningen har funnit att också de mindre företagen bör tillgodose de i lagförslaget uttryckta grundkraven för den löpande bokföringen. Utredningen menar att det är angeläget att rörelsens ringa omfattning inte får leda till att kraven på grundläggande ordning och reda eftersätts. Lagreglerna kan sålunda sägas i särskild grad rikta sig till bokföringsskyldiga med mindre rörelser. Utredningen finner detta naturligt eftersom hos dessa mindre rörelser ofta inte finns en sådan organisation för bokföringsarbetet som i sig kan ge vissa garantier för bokföringens tillförlitlighet och fullständighet.

Utredningen frambåller emellertid att de föreslagna bestämmelserna om den löpande bokföringen är sådana att de i många delar medger att ett enkelt system tillämpas främst för mindre företag. Det föreslagna regelsystemet ger variationsmöjligheter. Kraven på grundbokföring och systematisk bokföring kan sålunda ofta tillgodoses genom att man för en enkel kolumndagbok och gör sammanfattningar av denna. Bokföringen kan då ofta omfatta endast kontantbetalningar och betalningar över bank- eller postgiro. Fordringar och skulder bokförs då inte förrän betalning sker. De systematiska noteringarna kan vara så specificerade att någon hjälpbokföring inte behövs.

I en inledande bestämmelse till avsnittet om löpande bokföring slår utredningen fast att bokföringen skall omfatta alla *affärshändelser* i rö-

relsen. Utredningen lämnar i den föreslagna bestämmelsen ingen definition av begreppet affärshändelse. Som affärshändelser torde emellertid böra anses alla sådana händelser i den bokföringsskyldiges verksamhet som medför en omedelbar förändring av förmögenhetens storlek eller sammansättning. I själva begreppet ligger vidare enligt utredningen bl. a. en begränsning till sådana händelser som omedelbart påverkar rörelsens resultat och ställning. Härigenom utesluts tidigare länkar i händelsekedjan, såsom exempelvis ett avtalsslut. Sådana tidigare länkar har inte samma redovisningsekonomiska intresse, eftersom de saknar omedelbar ekonomisk verkan. En annan viktig begränsning är enligt utredningen att händelserna skall utgöras av direkta åtgärder och andra aktiva, från eller till rörelsen riktade inslag av ekonomisk innebörd i de externa relationerna, transaktioner. Händelser i omvärlden, såsom förändringar i marknader och priser, kan visserligen bli avgörande för rörelsen. Dessa berör emellertid inte rörelsens ekonomiska redovisning förrän de lett till någon transaktion och är dessförinnan ointressanta.

Utredningen föreslår att som affärshändelse också skall räknas den bokföringsskyldiges tillskott och uttag av pengar, varor eller annat.

3.3.1 Verifikationer

Utredningen framhåller att verifikationernas roll som grundläggande och kompletterande upplysningskälla blir alltmer framträdande. Vid traditionell bokföring har textskrivningen kommit att begränsas. Ofta saknas text helt och hållet, varvid en bokföringsanteckning kan innehålla endast en hänvisning till numret för vederbörande verifikation. System, där bokföringen ofta innehåller sammansatta poster och där en del poster bokförs med viss tidseftersläpning, ökar kraven på kompletta och väl ordnade verifikationer.

Utredningen påpekar att också vid automatisk databehandling ökar verifikationernas betydelse. Databehandlingen baserar sig ofta på stansningar eller andra registreringar i maskinläsbar form som verkställs med verifikationerna som underlag. Någon bokföringsnotering finns sålunda inte mellan verifikationen och det redovisningsmaterial som datorn producerar.

Lagförslaget innehåller en bestämmelse om att verifikationer skall finnas till alla affärshändelser. Bokföringen skall sålunda grundas på kvitto, bankbesked eller postgirobesked, faktura eller annan handling som härrör från eller särskilt upprättas med uppgifter om affärshändelsen.

Utredningen framhåller att, eftersom verifikationer skall finnas för alla affärshändelser, detta medför att särskilda verifikationer får framställas internt, om en naturlig verifikation i form av kvitto, faktura e. d. saknas. Bokföringsorder och liknande verifikationer kan därvid enligt utredningen innehålla erforderliga uppgifter om en affärshändelse.

Utredningen framhåller vidare att verifikationerna naturligtvis samtidigt kommer att utgöra bevis för affärshändelser, i den utsträckning som detta är möjligt. Intresset av sådan bevisning får tillgodoses bl. a. vid valet av verifikationer. Som verifikation bör enligt utredningen användas den handling som mest tillförlitligt dokumenterar affärshändelsen. För att säkerställa att verifikationerna i största utsträckning har ett värde som bevis om affärshändelse föreskrivs därför uttryckligen i lagbestämmelsen att mottagen handling skall användas som verifikation.

Utredningen utgår från att verifikationer i konventionell, direkt läsbar form kommer att dominera även i framtiden. Verifikationshanteringen och kontrollmöjligheterna gynnas naturligtvis av en sådan ordning, menar utredningen. På ett enkelt sätt får man därmed vissa garantier för att verifikationerna är autentiska och föreligger i oförvanskad skick. Utredningen föreslår därför en bestämmelse om att verifikation skall utgöras av handling i vanlig läsbar form. Utredningen menar att sättet för hur de omedelbart läsbara verifikationerna framställs saknar betydelse. De kan vara skrivna för hand eller med skrivmaskin. De kan utgöras av text som i vanlig läsbar form kompletterar ett hålkort med uppgifter om vad som stansats på kortet. Det kan röra sig om text från en dators radskrivare. Till möjligheten att använda verifikationer i annan än vanlig läsbar form återkommer utredningen i tillägsbestämmelserna om datorbaserad redovisning (avsnitt 3.5).

Enligt en av utredningen föreslagna bestämmelse måste av verifikationen framgå när den upprättats, när affärshändelsen inträffat, vad denna avser, vilka parter den berör samt vilket belopp den gäller. Utredningen påpekar att uppgift om vad affärshändelsen avser självfallet kan lämnas genom hänvisning till annan handling som redan innehåller denna uppgift.

När det gäller kontantförsäljningar över disk har utredningen funnit att behov finns av undantag från kravet att verifikation skall finnas för varje affärshändelse. Utredningen föreslår därför en bestämmelse om att vid sådan försäljning av varor och tjänster gemensam verifikation får användas för inbetalningarna under en dag. Förutsättningen för det är emellertid att försäljningen sker under sådana förhållanden att kvitto med fullständiga uppgifter om varje försäljning inte kan utfärdas utan svårighet.

Utredningen framhåller att frågan om svårighet föreligger att utfärda fullständiga kvitton främst torde få bedömas med hänsyn till antalet transaktioner satt i relation till företagets verksamhet och resurser. Det torde väsentligen bli en bedömning bransch för bransch. För nu ifrågasvarande fall skall enligt förslaget gemensam verifikation utgöras av kontrollremsa från kassaapparat eller av kassarapport eller annan handling som anger summan av samtliga inbetalningar.

I förslaget upptas också föreskrifter om hur verifikationerna skall re-

gistreras och systematiseras som ett led i själva bokföringsarbetet. Utredningen föreslår i den delen följande bestämmelser. Verifikationerna skall föras med verifikationsnummer eller andra identifieringstecken. Om rättelse sker i verifikation, anges när rättelsen skett och vem som företagit den. Verifikationerna ordnas och förvaras på betryggande och överskådligt sätt och så att sambandet mellan bokförd post och verifikation utan svårighet kan fastställas. I avvaktan på bokföring hålls verifikationerna så ordnade att omedelbar grundbokföring är möjlig.

3.3.2 Införing i böcker

Utredningen har ansett att man nu kan undvara gällande lags regelsystem som ger detaljerade anvisningar om bokföringsböcker, sidonummering o. d. Det kan enligt utredningen räcka att ange vilka allmänna krav som skall tillgodoses vid valet av system. Det får sedan bli en angelägenhet för redovisningspraxis att med anpassning till den fortsatta utvecklingen avgöra på vilket sätt dessa krav kan fyllas. Den bokföringskyldige får sålunda, menar utredningen, inom dessa ramar själv välja den bokföringsmetod han finner vara bäst i hans verksamhet.

Med utgångspunkt i det anförda föreslår utredningen en bestämmelse om att bokföringen skall ske i ett ordnat och betryggande system av böcker, kort, lösblad eller andra hjälpmedel. Den löpande bokföringen behöver sålunda till ingen del ske i bundna böcker. Utredningen räknar emellertid med att bundna böcker i praktiken kommer att användas i betydande utsträckning. Särskilt för mindre rörelser kan bundna böcker vara ett enkelt medel att skapa en grundläggande ordning och reda i bokföringen. För många bokföringsskyldiga kan det dessutom vara praktiskt att åtminstone i efterhand binda eller häfta in viktigt bokföringsmaterial för arkivering.

Utredningen föreslår vidare en bestämmelse om att, i den mån så behövs för att underlätta överblicken över bokföringssystemet, en beskrivning över bokföringens organisation och uppbyggnad skall upprättas. En sådan beskrivning, som räknas som räkenskapsmaterial, skall också upprättas över använda hjälpmedel samt över bokföringen, konton och deras användning.

Den sist nämnda dokumentationen är inte obligatorisk. Utredningen nämner att många företag i dag har en god dokumentation genom kon-toplaner och planer över bokföringens organisation, samlingsplaner. Enligt utredningens mening finns det anledning för fler företag att med sådana beskrivningar öka överblicken över den många gånger omfattande och komplicerade bokföringen. Sådana beskrivningar kan behövas såväl när bokföringen sker i mera traditionella former som när man använder sig av system med datorer. I sistnämnda fall krävs alltid enligt förslaget dokumentation rörande den automatiska databehandlingen, en dokumentation som då får inbegripa eller samordnas med den allmänna dokumentationen över bokföringen.

Utredningen föreslår vidare bestämmelser om att bokföringen skall ske på varaktigt sätt och i vanlig läsbar form, att vad som bokförts inte får utplånas eller göras oläsligt och att vid rättelse av en felförd post skall anges när rättelsen skett och vem som företagit den. Dessa bestämmelser motsvarar i stort vad som föreskrivs i gällande bokföringslag.

Utredningen framhåller emellertid att det ofta torde vara bättre att verkställa en rättelse genom särskild post än att rätta genom överstrykning och ändring av felförd post. Utredningen föreslår därför också en bestämmelse om rättelse genom särskild rättelsepost. Sker rättelse på sådant sätt skall emellertid verifikation upprättas om rättelsen. Samtidigt skall genom anteckning på den tidigare verifikationen eller på annat sätt säkerställas att man vid granskning av den tidigare bokförda posten utan svårighet kan få kännedom om rättelsen.

3.3.3 Grundbokföring

Dagens praxis på bokföringsområdet och den utveckling, som nu kan ha aktualitet, leder enligt utredningen till att bestämmelserna om grundbokföring främst bör bygga på följande synpunkter och riktlinjer.

Som tidigare framhållits anser utredningen att en bokföring post för post i löpande följd alltså bör ingå i regelsystemet. En sådan bokföring kan utan svårighet ske vid datorbaserad och annan maskinell bokföring. För datorbaserad bokföring framstår en utskrift post för post som en lämplig kvittens på vilka uppgifter som datorn tagit emot. Om kravet på bunden dagbok slopas, som utredningen föreslagit, inträder helt andra förutsättningar för en regelrätt bokföring post för post i löpande följd. De "kladdar" och journaler, som nu förs som underlag för de egentliga dagboksposterna, kan då tillåtas utgöra godkända grundnoteringar.

Den föreslagna fastare verifikationshanteringen ökar enligt utredningen möjligheterna att tillåta en tidsfördröjning beträffande de kronologiska noteringarna. Endast beträffande kassaposterna finns starka skäl att kräva en mera omedelbar notering. En tidsfördröjning är enligt utredningen nödvändig för att möjliggöra en ekonomisk datorbearbetning. Också när man anlitar bokföringsbyrå eller annan hjälp för bokföringsarbete kan en rätt att dröja med grundbokföringen vara nödvändig. Denna tidsfördröjning ger dessutom, menar utredningen, möjligheter att sammanföra den kronologiska och systematiska bokföringen.

Om tidskraven sålunda kan lättas finner utredningen att beteckningen dagbok är mindre lämplig. Vad som hittills betecknats som dagbokföring kallas därför i lagförslaget för grundbokföring.

Mot bakgrund av de nämnda övervägandena föreslår utredningen att affärshändelserna skall bokföras post för post i löpande följd efter verifikationsnummer eller andra använda identifieringstecken.

Enligt förslaget får sammansatt post användas vid kontantförsälj-

ningar över disk, dvs. sådana affärshändelser där gemensam verifikation enligt vad tidigare nämnts är tillåten. Även i övrigt får enligt förslaget sammansatt post användas för likartade affärshändelser under en dag, om det utan svårighet kan klarläggas vad som ingår i sådan post. Utredningen pekar här på att behov att använda sammansatta poster kan finnas vid en del system för maskinbokföring. Kollektivposter kan också förekomma när man låter fakturor i ordnat skick ersätta reskontrabokföringen men vill ha aktuella kollektivkonton för fördringar och skulder. Utredningen framhåller att vid datorbaserad bokföring används de enskilda verifikationerna som underlag för stansningen. Verifikationslistan — grundbokföringen — innehåller då inga sammansatta poster.

Enligt förslaget skall in- och utbetalningar, som sker kontant eller över bankräkning eller postgiro, grundbokföras varje dag. Utredningen benämner detta kassabokföring. Utredningen har funnit att vissa undantag från denna huvudregel om kassabokföring dag för dag måste göras. Behov av undantag anses sålunda finnas för det fall att en företagare anlitar bokföringsbyrå eller annan för all bokföring. Vidare finns det rörelser vilkas innehavare och personal är ständigt verksamma på arbetsplatser utanför rörelsens lokal. Det kan då enligt utredningen vara nödvändigt att samla kontorsarbetet till särskilda tider. I förslaget upptas därför den bestämmelsen att, om särskilda skäl föreligger, så får kassabokföringen för viss dag slutföras senast andra dagen därefter eller, om den är arbetsfri, senast därpå följande vardag.

Genom den sist nämnda bestämmelsen kan arbetet med att föra kassadagboken koncentreras till två tillfällen per vecka. Utredningen påpekar att den bokföringsskyldige inte kan överlåta till servicebyrå att föra också kassabokföringen, om inte byrån kan garantera att kassaposterna förs dagligen eller åtminstone två gånger i veckan. Utredningen antar därför att de flesta bokföringsskyldiga inte kan överlåta detta arbete utan blir tvungna att själva utföra denna del av bokföringsarbetet.

Utredningen förutsätter att betalningshändelserna noteras i skilda poster för kassa, bank och postgiro.

Utredningen föreslår att grundbokföringen av andra poster än nyss nämnda in- och utbetalningar, i bokföringspraxis ofta kallade memorialposter, skall ske på så sätt att grundbokföringen för en månads bokföringsdagar slutförs senast under den därefter följande månaden. Tidsgränsen har inte anknutits till kalendermånad. En period kan sålunda bestämmas från en dag i månaden till dagen med samma ordningsnummer i följande månad. Utredningen framhåller att den föreslagna tidsgränsen torde vara lämplig bl. a. för den som vill anlita bokföringsbyrå eller datacentral för sin bokföring.

Utredningen förutsätter att man även vid månadsvis grundbokföring av memorialposter använder någon dagindelning. Verifikationerna bör därvid hållas ordnade så att det finns parallellitet mellan verifikationer

och bokföringsposter. Utredningen räknar med att man i allmänhet kommer att åsätta verifikationerna löpande nummer. Verifikationerna för viss dag ger då grundbokföringsposterna för samma dag.

3.3.4 Huvudbokföring och hjälpbokföring

Gällande lag kräver inte uttryckligen att bokföringen skall omfatta huvudbok. Utredningen föreslår nu bestämmelser om *huvudbokföring* och anlägger därvid följande synpunkter på denna fråga.

Som tidigare nämnts innebär grundbokföringen att man för in affärshändelserna i bokföringen och ger möjligheter till kontroll i efterhand av enskilda affärshändelser. Genom huvudbokföringen underkastas det grundnoterade materialet en systematisk bearbetning. Denna systematisering skall skapa överblick över resultat och ställning i rörelsen. Den systematiska bokföringen har sålunda enligt utredningen en inriktning, som bestäms av bokslutet, och är en förbindelselänk mellan grundbokföringen och årsbokslutet. Huvudbokföringen kan sägas specificera årsbokslutets poster. Samtidigt, framhåller utredningen, är det ytterst viktigt att den systematiska bokföringen direkt eller över sammanfattningar kan ge en mera kontinuerlig överblick över utvecklingen, över rörelsens gång och över dess resultat och ställning. Varje bokföringsskyldig måste ha en systematisk bokföring och en bestämmelse bör därför finnas om sådan bokföring.

Utredningen framhåller att utvecklingen på redovisningsområdet i särskild grad har berört just huvudbokföringen. Ett ständigt arbete pågår på olika håll för att arbeta fram och utveckla kontoplaner med ändamålsenlig systematisering av bokföringsmaterialet. Maskinbokföringstekniken och datortekniken har ökat systematiseringsmöjligheterna. Vid datorbearbetning arbetar man inte sällan med ett betydligt större antal konton än vid traditionell bokföring. Särskilt datorbearbetningen ger vidare möjligheter att snabbt få fram olika aktuella rapporter från bokföringsmaterialet. Tekniken har också öppnat möjligheter för ett alltmer integrerat bokföringsarbete, där enhetliga arbetsmoment kan ge såväl en grundbokföring som en systematiserad bokföring.

Utredningen föreslår mot bakgrund av det anförda bestämmelser om att affärshändelserna skall bokföras i systematisk ordning för överblick över verksamhetens gång och över dess resultat och ställning. Huvudbokföringen behöver inte utgöra ett självständigt inslag i bokföringsarbetet utan den kan förenas med grundbokföringen eller ske genom särskild bokföring. I huvudbokföringen får sammansatta poster användas, om det utan svårighet kan klarläggas vad som ingår i sådan post.

Varje företagare måste kunna överblicka sina ekonomiska förhållanden. Han måste kunna följa rörelsens gång och eventuella avvikelser från uppgjorda planer i budget eller förkalkyler. Alltemellanåt måste han inhämta uppgifter om rörelsens resultat och ställning. Genom en

välordnad ekonomisk redovisning kan han få alla de upplysningar han behöver. Bokföringen kan således vara till stor nytta som informationskälla. Med tanke härpå föreslår utredningen att sammanfattningar av huvudbokföringen skall tas fram på regelbundna tider.

Utredningen föreslår sålunda att huvudbokföringen sammanfattas för perioder om högst två månader senast inom en månad från utgången av sådan period. Sammanfattningen kan göras genom att huvudbokföringens konton summeras, genom särskild uppställning med sammandrag av dessa konton eller på annat sätt som är lämpligt med hänsyn till rörelsens förhållanden. Utredningen nämner att tiden två månader har valts främst med anledning av att tvåmånadersperioder används som huvudregel vid redovisning av mervärdeskatt.

Utredningen framhåller att den föreslagna regleringen av den systematiska bokföringen medger att denna bokföring i sin helhet fullgörs i anslutning till att en sammanställning skall presteras. Vill man samordna det kronologiska och systematiska bokföringsarbetet, får man dock göra arbetet månadsvis, eftersom sådana krav enligt vad tidigare nämnts gäller för den kronologiska bokföringen. För många torde det sålunda enligt utredningen vara praktiskt att låta perioden omfatta en månad. Den som anlitar bokföringsbyrå eller datacentral får nu oftast kronologiska och systematiska rapporter varje månad. Det är emellertid med den föreslagna bestämmelsen möjligt att ta fram en systematisk rapport endast vid varannan bearbetning.

Utredningen påpekar att huvudbokföringen kan föras på ett detaljerat sätt, men att den också kan inriktas endast på sammansatta poster. De sammansatta posterna kan då kräva någon form av specifikation. I andra fall kan olika enkla poster i huvudbokföringen behöva ställas samman i särskild gruppering för att öka överblicken över speciella förhållanden. Poster kan också behöva specificeras i särskild ordning för att belysa poster i balansräkningen.

Ibland kan en tydlig hänvisning till ett antal enskilda poster i grundbokföringen ge tillräcklig specifikation. Noteringarna i grundbokföringen tillsammans med vederbörande verifikationer ger då en nödvändig överblick. Inte sällan är emellertid antalet delposter så stort eller posterna så splittrade att överblicken försvåras. För att tillgodose anspråken på tillfredsställande kontroll över särskilt viktiga förhållanden kan man då behöva lägga upp en sidoordnad *hjälpbokföring*.

Utredningen föreslår därför en särskild bestämmelse om att poster i huvudbokföringen skall redovisas ytterligare i hjälpbokföring i den utsträckning så erfordras. Avsikten med detta är att få en tillfredsställande överblick och kontroll av lagertillgångar, förhållande till kunder och leverantörer eller andra förhållanden av särskild betydelse.

Som framgått föreslås hjälpbokföringen sålunda inte vara obligatorisk för alla bokföringsskyldiga. Endast rörelser av mindre omfattning torde

emellertid enligt utredningen mera genomgående kunna vara helt utan hjälpbokföring. Företag med en stor rörelse kan behöva en omfattande hjälpbokföring för att specificera kollektivkonton i huvudboken och för specifikation av balansposter. Några särskilda tidskrav föreslås inte beträffande hjälpbokföringen. Utredningen menar att hjälpbokföringens roll av specifikation till huvudbokföringen får anses medföra att förandet måste ske åtminstone i takt med huvudbokföringen.

3.3.5 Bokföring av fordringar och skulder

Som framhållits under avsnitt 3.2.2 bygger förslaget på att bokföringsmässiga grunder skall iakttas. Hänsyn skall sålunda tas till in- och utgående lager av varor, råmaterial, hel- och halvfabrikat m. m. även som till fordringar och skulder. Att hänsyn i bokslutssammanhang skall tas till in- och utgående lagertillgång och till fordringar och skulder framgår, menar utredningen, bl. a. av de föreslagna bestämmelserna om balansräkningen och av värderingsreglerna. Någon allmän regel att bokföringsmässiga grunder skall iakttas har utredningen inte ansett behövlig.

Utredningen har ansett att man i lagen bör ha med en huvudregel om att uppkomna fordringar och skulder snabbt skall bokföras i den löpande bokföringen. De frågor som utredningen här funnit angeläget att besvara är dels hur tidigt en bokföring kan komma i fråga och dels vilket dröjsmål med bokföringen som man behöver tillåta av praktiska skäl.

Enligt förslaget behöver uppkomna fordringar och skulder inte bokföras förrän faktura eller annan handling, som tillkännager anspråk på vederlag, avsänts eller mottagits eller sådan handling bort föreligga enligt god sed för affärsförhållandet. Genom en så formulerad bestämmelse vill utredningen antyda att den tidigaste bokföringstidpunkten är uppkomsttiden för fordran eller skuld. Utredningen påpekar här att frågan när fordran eller skuld uppkommit får avgöras med ledning av civilrättens regler.

Som framgått av den föreslagna regelns avfattning har utredningen ansett att ett dröjsmål med bokföring till dess faktura faktiskt föreligger kan ge otillfredsställande bokföringsförhållanden. Detta är anledningen till att utredningen föreslår att bokföringen skall ske senast när faktureringen skett eller borde ske enligt god sed. Frågan när fakturering bör ske får då enligt utredningen bestämmas efter praxis för den aktuella typen av transaktion.

Utredningen har emellertid funnit att man bör tillåta att den löpande bokföringen förenklas i fråga om kundfordringar och leverantörskulder. Enligt det i dag förekommande enklaste systemet för redovisning av fordringar och skulder samlas alla inkommande fakturor och kopior av alla utgående fakturor i ett särskilt pärmsystem. Ingen som helst bokföring

sker då förrän betalning äger rum. Betalningen bokförs då som inbetalning till eller utbetalning från kassan. Fakturan för vad som betalats plockas ur pärmen för obetalda fakturor och förs samman med övriga bokföringsverifikationer eller förvaras i en pärm för betalda fakturor. Pärmen för obetalda fakturor ger en överblick över fordrings- och skuldbeståndet samt tjänar som underlag för bevakning av vad man skall betala och vad som skall flyta in. Inför bokslutet räknar man ut fordringar och skulder genom att summera de obetalda fakturorna. Utredningen framhåller att detta system i stor omfattning används i mindre företag och att det där också kan ge en tillfredsställande överblick.

Mot bakgrund av det sålunda förekommande pärmsystemet och eftersom verifikationshanteringen ofta kan ge en tillfredsställande överblick över fordringar och skulder föreslår utredningen att man temporärt skall få använda en kontantprincip vid den löpande bokföringen. Förslaget upptar därför en bestämmelse om att bokföring av affärshändelse, vid vilken kundfordran eller leverantörskuld uppkommer, kan dröja tills betalning sker. Emellertid skall vid räkenskapsårets utgång de fordringar och skulder som då inte är betalda bokföras. Verifikationerna för obetalda fordringar och skulder skall ordnas och förvaras för sig så att betryggande överblick finns över dem.

Utredningen anser att rätten att använda ett rent pärmsystem bör begränsas. Därför föreslås en regel av innehåll att kontantprincipen inte får tillämpas, om ett betydande antal fakturor förekommer, om de fordringar eller skulder som fakturorna avser uppgår till avsevärda belopp eller om andra förhållanden gör en omedelbar bokföring påkallad.

Utredningen är medveten om att bestämmelsen att kontantprincipen kan vara tillåten möjligen kan medföra tillämpningssvårigheter. Utredningen framhåller att avsikten med bestämmelserna är att de mindre företagen skall kunna använda kontantprincipen, utom i de särskilda undantagsfall när antalet fakturor av ett eller annat speciellt skäl är exceptionellt stort. Utredningen anser att när man kommer till något större eller medelstora företag bör det förenklade systemet användas endast mera undantagsvis. Så kan ske om antalet fakturor är förhållandevis obetydligt eller beloppen av fordringar eller skulder påfallande lågt. Utredningen menar emellertid att frågorna om rätt att använda pärmsystem i princip får avgöras utifrån undantagsbestämmelsens allmänna syfte. Utredningen framhåller härtill att pärmsystemen har sitt berättigande där ställningsbedömningen inte märkbart försvåras av att bokföring inte sker omedelbart och där man har möjlighet att tillfredsställande bevaka enskilda fordringar och skulder enbart med hjälp av fakturorna.

Som framgår av undantagsbestämmelsens avfattning gäller principen

om "kontantredovisning" endast den löpande bokföringen. I bokslutssammanhang måste man enligt förslaget alltså alltid iaktta principen om bokföringsmässiga grunder.

3.4 Årsbokslutet

Gällande lag innehåller inte någon omfattande reglering av frågorna om årsbokslut. Utredningen har funnit att årsbokslutsfrågorna måste ges en central plats i en modern bokföringslagstiftning. Regleringen av årsbokslutsfrågorna har styrande effekter också för den löpande bokföringen. Ett informativt bokslut måste sålunda ha sin grund i en väl systematiserad löpande bokföring. Och den löpande bokföringen måste vara anpassad efter ambitionerna beträffande årsbokslutet och ge ett gott och lätthanterligt underlag för bokslutsarbetet.

Utredningen föreslår nu en långtgående reglering av årsbokslutsfrågorna. Utredningen framhåller att ett systematiskt utformat, informativt årsbokslut har stor betydelse för att ge den bokföringsskyldige en god överblick över rörelsens resultat och utveckling. Ett sådant bokslut bör också ge honom ett bra underlag för hans informationsberedskap gentemot utomstående, beredskapen att i olika sammanhang vid behov lämna uppgifter till bl. a. kreditgivare, affärsförbindelser, anställda och myndigheter. Utredningen erinrar också om att årsbokslutet bör kunna erbjuda den bokföringsskyldige ett användbart underlag för de uppgifter han har att lämna i taxeringssammanhang.

Utredningen framhåller att ett omfattande regelsystem inte nödvändigtvis behöver ge en långtgående bundenhet och otillräckliga variationsmöjligheter. Regelsystemet bör kunna präglas av en på lämpligt sätt avvägd elasticitet. Regleringen ges då den omfattning som krävs för att de större företagen skall få information om vad de skall iaktta. För mindre företag kommer en del bestämmelser att sakna praktisk aktualitet. Utredningen understryker att kraven på de mindre företagens redovisning sålunda i praktiken inte blir så långtgående som den föreslagna lagregleringen kan synas antyda.

De bestämmelser om årsbokslutet som utredningen föreslår överensstämmer i stor utsträckning med vad aktiebolagsutredningen föreslagit för aktiebolagens del. Utredningen har också varit i tillfälle att beakta remissyttrandena över aktiebolagsutredningens förslag. Avsnittet om årsbokslut upptar efter inledande bestämmelser om årsbok utförliga regler om olika slags tillgångar, uppställning av resultaträkningschema och balansräkningschema samt värderingsregler.

3.4.1 Årsbok, definitioner

Förslagets inledande bestämmelser om årsbokslut slår fast att räkenskapsårets löpande bokföring avslutas genom årsbokslut som består av resultaträkning och balansräkning. Utredningen har funnit att beteck-

ningen "årsbokslut" som samlingsbeteckning för "årsräkenskapshandlingarna" är lämplig, eftersom den ger uttryck för sambandet med den löpande bokföringen och åskådliggör det bokföringsarbete, avslutandet av böckerna, som ger underlag för och mynnar ut i årsräkenskaperna. Termen "årsredovisning" reserveras för den officiella och offentliga redovisningen hos sådana rättssubjekt som aktiebolag och ekonomiska föreningar. Utredningen påpekar också att begreppet årsredovisning är vedertaget som samlingsterm inte enbart för resultaträkning och balansräkning utan även för förvaltningsberättelse.

I likhet med gällande lag innehåller förslaget också en bestämmelse om att balansräkning skall göras upp även när bokföringsskyldighet inträder.

Den sist nämnda balansräkningen skall enligt förslaget utan dröjsmål föras in i bunden bok, årsbok. I fråga om årsbokslutet föreslås att detta skall föras in i årsboken senast fyra månader efter räkenskapsårets utgång.

I enlighet med gällande lag föreslås att årsbokslutet skall skrivas under av den bokföringsskyldige. Är flera delägare obegränsat ansvariga för rörelsens förbindelser, skall bokslutet underskrivas av dem alla. Utredningen föreslår därjämte en bestämmelse som innebär att dagen för undertecknandet skall anges.

Förslaget upptar i en särskild paragraf *definitioner* på olika slags tillgångar. Enligt väl inarbetad redovisningspraxis skiljer man sålunda mellan omsättningstillgångar och anläggningstillgångar.

Utredningen föreslår följande definitioner. Tillgång, som anskaffats eller tillverkats för försäljning, förbrukning eller annan omsättning och som finns kvar i rörelsen vid räkenskapsårets utgång (balansdagen), tas i balansräkningen upp som omsättningstillgång. Som omsättningstillgång upptas också likvida medel, värdepapper för tillfälligt innehav samt kortfristig fordran. Tillgång, som är avsedd att brukas i rörelsen under mer än ett räkenskapsår, tas i balansräkningen upp som anläggningstillgång.

Utredningen nämner att i redovisningslitteraturen brukar de olika tillgångsslagen traditionellt definieras sålunda att tillgång som är avsedd för stadigvarande innehav eller bruk för rörelsen är anläggningstillgång och att annan tillgång är omsättningstillgång. Utredningen har ansett denna traditionella definition vara formellt stringent men att dess upplysningsvärde är begränsad. I sak syftar emellertid utredningens beskrivning inte till någon förändring av den indelning som följer av den traditionella definitionen.

Den föreslagna beskrivningen av vad som är omsättningstillgång tar i första hand fasta på varulagret. Varulagret är vad som finns kvar över ett räkenskapsårsskifte av de produkter som rörelsen tillverkar, försäljer, tillhandahåller eller gör av med i sin verksamhet. Men i enlighet

med den traditionella definitionens uppbyggnad hör till omsättningstillgångarna också andra tillgångar som inte är anläggningstillgångar.

Att utredningen i fråga om anläggningstillgångar föreslår att tidsbestämningen uttrycks genom orden "under mer än ett räkenskapsår" har grund i att detta synes ge en exaktare och mera upplysande bestämning än ordet "stadigvarande". Utredningen framhåller att i redovisningspraxis uppfattas en tillgång sålunda som anläggningstillgång så snart avsikten är att den skall ha en flerårig funktion i verksamheten.

Avsikten med att en tillgång anskaffas eller innehas skall sålunda bestämma hur tillgången rubriceras. Rubriceringssvårigheter torde i praktiken kunna uppkomma främst när det gäller värdepapper och fordringar. Utredningen framhåller emellertid att värderingsfrågorna, som är de i sammanhanget viktiga, har lösts på så sätt av utredningen att det i regel inte har någon betydelse om ett värdepapper eller en fordran tas upp som omsättningstillgång eller anläggningstillgång.

Enligt utredningen skall inventarier genomgående uppfattas som anläggningstillgångar. En viss särställning tillkommer emellertid inventarier som är underkastade en hastig förbrukning. Redovisningspraxis, liksom skattelagstiftningen, tillåter att utgiften för inköp i sin helhet kostnadsförs under anskaffningsåret när det gäller inventarier med en beräknad varaktighet av högst tre år, s. k. korttidsinventarier. Sådana inventarier kommer sålunda enligt utredningen inte att tas upp i balansräkningen, trots att de finns kvar i rörelsen på balansdagen. Utredningen har med den föreslagna definitionen av anläggningstillgång inte avsett att åstadkomma någon ändring härvidlag.

3.4.2 Resultaträkningen

Som nämnts i föregående avsnitt föreslår utredningen att resultaträkning skall vara obligatorisk för alla rörelser. Inriktningen av resultaträkningen är enligt utredningen att den skall ge en tillfredsställande redovisning för hur räkenskapsårets resultat uppkommit. Utredningen anser att resultaträkningen har en sådan funktion i årsbokslutssammanhang att den lämpligen bör behandlas före balansräkningen i lagtext. Det förefaller naturligt, säger utredningen, att se resultaträkningen som den första produkten av bokslutsarbetet. Balansräkningens funktion av resultatutredningsbalans och instrument i periodiseringen kommer också till klarare uttryck, menar utredningen, om den behandlas efter resultaträkningen.

Utredningen anser att ett schema för resultaträkningens uppställning bör finnas i lagen. Utredningen nämner att för resultaträkningar används nu i huvudsak två olika typer av uppställningsform. Den mera traditionella formen, kontoformen, redovisar en intäktsida och en kostnadssida, vilka — när beloppet för vinst eller förlust lagts till — balanserar mot varandra. På vardera sidan står posterna i en uppställning un-

der varandra. Är nettoresultatet en förlust, tas denna upp som en utjämningspost på intäktssidan. Visar rörelsen vinst, tas denna upp som utjämningspost på kostnadssidan. Kontoformen används fortfarande för de flesta resultaträkningar och torde enligt utredningen dominera kraftigt för de mindre och medelstora rörelserna.

En nyare uppställningsform, staffelformen eller rapportformen, har emellertid snabbt vunnit en ökad användning. Vid denna form upprätthålls en strikt åtskillnad, genom redovisning i olika huvudavsnitt, mellan poster av olika karaktär i rörelsens ekonomi. Särskilda avdelningar med intäkter och kostnader används sålunda för den huvudsakliga verksamheten, för finansiella inslag, för extraordinära poster och för bokslutsdispositioner. Resultatet räknas ut etappvis och påverkas successivt av varje huvudavsnitt som förs in i uträkningen.

Utredningen föreslår att ett schema byggt på staffelformen regleras i lagen. Utredningen anser att staffelformens grundprinciper numera har vunnit erforderlig stadga och att formen allmänt accepterats på redovisningshåll. Formen ger enligt utredningen en klar överblick över hur olika inslag i rörelsens ekonomi medverkat till årsresultatet, en överblick som är av väsentlig betydelse för den som driver rörelsen. Formen medverkar till en fast och enhetlig ordning för att räkna fram och bestämma vad som är vinst eller förlust. Utredningen tror inte att staffelformen skall medföra några ökade svårigheter i redovisningsarbetet när en övergång väl har genomförts.

Eftersom kontoformen ännu har en helt dominerande användning för flertalet rörelser årsbokslut, har utredningen inte funnit det möjligt att mera rigoröst hänvisa de bokföringsskyldiga att omedelbart använda staffelformen. Utredningen föreslår därför att alternativt skall få användas annan uppställningsform som ger en tillfredsställande överblick över rörelsens intäkter, kostnader och resultat. Att staffelformen enligt utredningens förslag skall användas för lagens schema bör emellertid medverka till en ökad, successiv övergång till denna form.

Enligt förslaget skall resultaträkningen innefatta de huvudposter som anges i det lagbundna schemat och som förekommer i rörelsen. Huvudpost delas upp i delposter, om så är påkallat för att ge upplysning om delpost av särskild storlek eller betydelse. Huvudposter och delposter ges beteckningar som tydligt anger vad som ingår i posten.

I lagförslaget har huvudposterna i schemat kursiverats. Under avdelningen den huvudsakliga verksamheten förekommer som huvudposter rörelsens intäkter och rörelsens kostnader. Enligt förslaget följer sedan efter varje huvudpost i lagens schema en exemplifiering. I fråga om rörelsens intäkter anges som exempel försäljningsintäkter, fakturerade arbeten och provisionsintäkter. Exemplifieringen skall enligt utredningen ge viss vägledning om vilka typer av poster som skall ingå i en huvudpost. Samtidigt ger exemplifieringen anvisning åt den bokföringsskyldige

att han i sin uppställning kan dela upp en huvudpost i ett antal för hans bransch eller rörelse lämpliga delposter. För att möjliggöra en sådan branschanpassning har utredningen dessutom, som nämnts tidigare, föreslagit att posternas beteckningar skall vara åskådliga och kunna varieras.

Beträffande den praktiska användningen av lagens schema tillägger utredningen att det för många rörelser bör vara tillräckligt med en resultaträkning som utan delposter tar upp endast lagschemats huvudposter. För dessa bör då väljas sådana beteckningar som ger en adekvat upplysning om postens innehåll.

Enligt förslaget skall resultaträkningen alltid uppta rörelsens bruttoinkäkter, omsättningssumman. Enligt utredningen är en sådan redovisning självfallet mer upplysande än en redovisning enbart av rörelsens bruttoöverskott. Utredningen påpekar att det hävdas att konkurrenter kan vid en offentlig redovisning av bruttoomsättningen få ökade möjligheter till inblick i verksamheten till skada för den bokföringsskyldige. Eftersom bokföringslagen syftar enbart till den officiella men ej offentliga redovisningen anser utredningen att sådana betänkligheter inte har betydelse i detta sammanhang. Utredningen menar att frågor om begränsningar i bruttoredovisningen vid behov får regleras i den lagstiftning som behandlar redovisningens offentlighet.

Utredningen anser att flera frågor i anslutning till resultaträkningen måste lämnas oreglerade i lag och lösas efter vad god redovisningssed bjuder för varierande särförhållanden. Hit hör, menar utredningen, frågorna om lämpliga poster på kostnadssidan och om uppdelning på olika rörelsegränar. I fråga om rörelsegränsredovisning menar utredningen att en sådan bör ske i fall där den är särskilt påkallad och kan genomföras. En sådan ordning skulle då följa av det allmänna kravet på en tillfredsställande redovisning.

Enligt förslaget skall förändringar i obeskattade reserver framgå av resultaträkningen. Sålunda skall visas inte bara ökning eller minskning av lagerreserver utan också minskning eller ökning av anläggningsreserver. Med anläggningsreserv avser utredningen ackumulerade avskrivningar utöver plan, se vidare avsnitt 3.4.3.

Enligt de värderingsregler som utredningen i det följande föreslår föreskrivs vilket högsta värde som ett lager får åsättas, maximiregler. Förbud mot undervärdering finns alltså inte. Detta överensstämmer med gällande lag. Lagerreserven kan då definieras som skillnaden mellan det enligt lag tillåtna högre värdet och det lägre värde som lagret faktiskt bokförs till.

Utredningen påpekar att för bokföringsskyldiga med obetydliga rörelser torde en redovisning av lagerreservens storlek och förändring kunna uppfattas som rätt komplicerad. En sådan öppen reservredovisning fyller här med hänsyn till rörelsens förhållanden knappast heller någon

uppgift. Utredningen föreslår därför en bestämmelse som i vissa fall befriar från särskild redovisning av poster som hänför sig till reservförändringar.

Utredningen påpekar att också i fråga om en öppen lagerreservredovisning har invändningar gjorts med tanke på olämplig konkurrentinsyn. Utredningen intar här samma ståndpunkt som i fråga om öppen redovisning av bruttoomsättningssumman. De resta invändningarna om konkurrentinsyn torde således sakna betydelse när det gäller en reglering av icke offentliga bokslut. Utredningen menar att om det finns skäl att förstärka insynsskyddet för vissa företag med offentlig redovisning, så bör det ske i den särskilda lagstiftning som avser den speciella företagstypen.

För närmare redovisning av förslagets innebörd i fråga om resultaträkningen hänvisas till specialmotiveringen.

3.4.3 Balansräkningen m. m.

Utredningen slår fast att årsboksluten enligt nu gängse synsätt främst har till uppgift att mäta resultatet av ett räkenskapsårs verksamhet hos ett fortlevande företag. Balansräkningen har sålunda enligt utredningen närmast karaktär av resultatutredningsbalans och instrument för periodisering.

Enligt den föreslagna inledande bestämmelsen om balansräkningen skall denna i sammandrag redovisa rörelsens samtliga tillgångar och skulder samt eget kapital i rörelsen (kapitalbehållning) på balansdagen. Denna redovisning i sammandrag motsvarar vad som i förslaget sägs om att resultaträkningen i sammandrag skall redovisa samtliga intäkter och kostnader i rörelsen.

I likhet med vad som föreslås i fråga om resultaträkningen upptas i lagförslaget ett schema för balansräkningen.

Utredningen nämner att balansräkningen liksom resultaträkningen kan presenteras i antingen kontoform eller rapportform. Det stora flertalet företag använder kontoformen. En utveckling av nyare former är enligt utredningen tänkbar. På samma sätt som förslagits i fråga om resultaträkningen föreslås därför att för balansräkningen skall användas det schema som intagits i lagen eller också annan uppställningsform som ger en likvärdig överblick över tillgångar, skulder och eget kapital.

I det föreslagna schemat grupperas balansposterna så att de lättast realiserbara tillgångarna och de först förfallande skulderna placeras först under huvudrubrikerna Tillgångar resp. Skulder och eget kapital. De mindre likvida posterna följer sedan successivt. Utredningen menar att denna form underlättar överblicken över de förhållanden som skall belysas av en balansräkning. Balansräkningen lämnar sålunda underlag för bedömning av ställning, finansiering, soliditet och likviditet. Till en ökad klarhet medverkar också att årets vinst enligt förslaget förs samman med det egna kapitalet. Det föreslagna schemat bygger också på

principen att även förlust skall föras under det egna kapitalet och därvid redovisas såsom en avdragspost.

Som nämnts begränsas bundenheten till schemat för balansräkningen till de huvudposter som anges i schemat och som förekommer i rörelsen. För de olika huvudposterna anges exempel på de delposter som kan användas. Bestämmelsens avfattning underlättar enligt utredningen också en anpassning av schemat efter skilda branschers förhållanden. Utredningen påpekar att det för många företag torde räcka att endast använda schemats huvudposter.

Vid uppställning av schemat har utredningen från systematisk synpunkt valt att placera varje post under endast en huvudrubrik, nämligen den huvudrubrik under vilken posten oftast hör. Nu vanligen förekommande balansscheman upptar poster med samma rubriker under såväl omsättningstillgångar som anläggningstillgångar. Ett exempel på detta är aktier, obligationer och andra värdepapper. Med utredningens metodik förekommer emellertid värdepapper endast under anläggningstillgångarna. På motsvarande sätt föreslår utredningen att kundfordringar endast skall förekomma under kortfristiga fordringar. Fordringar i övrigt och förskott har delats upp i kortfristiga och långfristiga. Utredningen föreslår motsvarande indelning även på skuldsidan. Utredningen menar att metoden förenklar schemat och att det samtidigt ger vissa anvisningar åt den bokföringsskyldige. Han bör exempelvis sålunda normalt kunna redovisa sitt värdepapperinnehav under anläggningstillgångarna. Utredningen menar emellertid att om det undantagsvis skulle förhålla sig så att innehavet är avsett att vara helt kortvarigt, så skall värdepapperinnehavet redovisas som omsättningstillgång.

Under rubriken omsättningstillgångar föreslås särskilda huvudposter för likvida medel, kortfristiga fordringar, varulager och pågående arbeten.

Utredningen påpekar att posten pågående arbeten är en post som förekommer bara inom vissa branscher. De branscher som bör kunna använda denna post kännetecknas främst av att man bedriver kontraktsreglerade arbeten på annans egendom med successiv fakturering och med en värdering som baseras på nedlagda kostnader och ett av kontraktet beroende verkligt värde. Utredningen anser att redovisningspraxis tillsammans med skatterätten får bestämma i vilka branscher som posten bör få förekomma. I första hand får posten bli en specifik post för anläggningsbranschen. Men även inom särskilda konsultbranscher bör posten, menar utredningen, komma till användning.

Under huvudrubriken Tillgångar har utredningen tagit med en särskild post som avser spärrkonto hos riksbanken för investeringsfond. Utredningen menar att posten knappast kan föras under anläggningstillgångar eller omsättningstillgångar.

Under rubriken anläggningstillgångar finns huvudposter för värde-

papper, långfristiga fordringar, maskiner och inventarier, fastigheter samt immateriella rättigheter. Med immateriella rättigheter avses exempelvis patent, hyresrätt, goodwill och organisationskostnader.

Utredningen erinrar om att enligt lagen (1972: 175) med vissa bestämmelser om bokföring av bostadslån m. m. får som en särskild post bland tillgångarna i balansräkningen tas upp ett belopp som motsvarar den samlade skuldökningen av bostadslån. Denna post skall betecknas "balanspost enligt lagen med vissa bestämmelser om bokföring av bostadslån m. m." I samband med den lagens tillkomst kompletterades aktiebolagslagen och lagen om ekonomiska föreningar med en hänvisning till den nya lagen. Eftersom nu gällande bokföringslag innehåller en allmän hänvisning till annan lagstiftning ansågs något tillägg därutöver inte behövas. I utredningens lagförslag finns samma allmänna hänvisning. Utredningen anser det därför inte nödvändigt att i schemat föra in den nu behandlade särskilda posten.

På balansräkningens passivsida skall kortfristiga och långfristiga skulder enligt förslaget redovisas var för sig. Utredningen menar att en sådan redovisning är ägnad att belysa rörelsens likviditet. Den är också av betydelse vid bedömningen i allmänhet av kreditvärdigheten. Ifråga om vilka skulder som är långfristiga och vilka som är kortfristiga anser utredningen att skuldens faktiska karaktär av kort- eller långfristig bör läggas till grund för uppdelningen. Hänsyn bör alltså tas inte bara till den rent formella förfallotiden utan även till den beräknade faktiska löptiden.

På passivsidan upptas vidare enligt förslaget en särskild post för obeskattade reserver. Denna post intar en mellanställning mellan skulder och eget kapital. Det är fråga om en blandning av latent skatteskulder och eget kapital. Som exempel anges i förslaget lagerreserver, anläggningsreserver (ackumulerade avskrivningar utöver plan) och investeringsfonder.

För att bereda lättnader för mindre företag föreslås en bestämmelse att obeskattade reserver inte behöver redovisas öppet som särskild post, om en öppen redovisning har endast ringa betydelse med hänsyn till rörelsens förhållanden. Denna undantagsbestämmelse får, som nämnts i föregående avsnitt, betydelse också beträffande redovisningen i resultaträkningen. Utredningen stryker under att undantagsbestämmelserna är inriktade på verkligt små rörelser med obetydliga lager. Utredningen menar att lager vars inventerade värde understiger 20 000—25 000 kr. alltid bör betraktas som obetydliga.

Utredningen använder i förslaget termen eget kapital för kapitalbehållningen. Termen anses sålunda kunna användas även i fråga om enskild rörelse. Utredningen menar att en någorlunda klar redovisning av det egna kapitalet i rörelsen kan nås om kapitalbehållningen redovisas i balansräkningen med angivande av ingående värde, insättningar eller ut-

tag under räkenskapsåret, redovisat årsresultat samt utgående värde.

Enligt förslaget skall inom linjen anges ställda panter, såsom fastighetsinteckningar och företagsinteckningar samt äganderättsförbehåll som belastar tillgång i balansräkningen, ävensom ansvarsförbindelser, såsom ingångna borgensförbindelser och diskonterade växlar.

Utredningen anser att den bokföringsskyldige i samband med bokslut bör lämna uppgifter om sina *privata tillgångar och skulder*. Rörelsens ställning kan inte tillfredsställande bedömas om inte hänsyn tas till att rörelsens tillgångar kan äventyras av privata skulder och att de privata tillgångarna svarar för rörelsens skulder. Utredningen föreslår att redovisning för privata tillgångar och skulder skall lämnas i en särskild sammanställning i årsboken och sålunda inte tas in i balansräkningen. Bestämmelser härom har upptagits i en särskild paragraf i förslaget.

Enligt den nu nämnda bestämmelsen skall sålunda enskild näringsidkare i årsboken föra in sammanställning över sina privata tillgångar och skulder. Bland tillgångarna skall särskilt redovisas poster för kontanter, banktillgodohavanden, värdepapper och andelsrätter, fordringar, inventarier och annan lös egendom samt fast egendom. Tillgångar och skulder av betydande värde redovisas för sig.

Behovet av mera specificerade uppgifter i olika hänseenden tillgodoses i förslaget genom en särskild paragraf med bestämmelse om specifikationer. Utredningen föreslår sålunda att för varje sammansatt post i årsbokslutet skall lämnas specifikation av de belopp som ingår i posten. Denna specifikation utgörs av särskild förteckning, om inte postens sammansättning framgår omedelbart av bokföringen i övrigt. En sådan särskild förteckning skall enligt utredningen uppfattas som räkenskapsmaterial.

3.4.4 Notanteckningar

Särskilt i engelsk och amerikansk redovisningspraxis har utvecklats en teknik att i noter lämna kompletterande uppgifter till bokslutet. Denna teknik har också vunnit efterföljd i Sverige. Utredningen anser det nu lämpligt att föra in ett motsvarande system i bokföringslagen.

Utredningen har den uppfattningen att den fylliga information som kan lämnas genom ett notsystem inte bör vara begränsad till företagsformer där offentlig redovisning förekommer. Även för andra typer av företag bör boksluten utarbetas på ett sådant sätt att de kan användas när en redovisning utåt av ett eller annat skäl behöver lämnas. Till kravet på en god informationsberedskap kommer dessutom enligt utredningen intresset för företagaren själv att få en översiktlig information av bokslutet och att kunna följa företagets utveckling genom en serie upplysande bokslut. Erforderlig överskådlighet och reda kan effektivt åstadkommas genom att man årligen i bokslutssammanhang gör anteckningar, genom noter eller på annat sätt, om ett antal viktiga förhållan-

den. Genom att kompletterande upplysningar ges i form av noter kan resultaträkningen och balansräkningen hållas fria från tyngande detaljer och specialupplysningar. Utredningen erinrar vidare om att ett särskilt skäl för att använda noter i redovisningen kan vara att flertalet av de företag som berörs av bokföringslagen inte har någon förvaltningsberättelse som kompletterar bokslutsuppställningarna.

Mot den nämnda bakgrunden föreslår utredningen en bestämmelse av innehåll att årsbokslutet skall ytterligare belysas genom notanteckningar eller anteckningar i annan lämplig form. Utredningen menar att anteckningarna i regel skall kunna göras på ett enkelt sätt. Om det i det enskilda fallet krävs så många eller långa anteckningar att dessa skulle ta upp alltför stort utrymme i årsboken, kan anteckningarna emellertid göras på annat håll. Men då skall hänvisning till anteckningarna finnas i årsboken.

Utredningen föreslår under sex punkter vilka olika anteckningar som skall göras.

Anteckning skall enligt den *första punkten* göras om vilka grunder som använts för värdering av tillgångar och skulder med uppgift om sådana ändringar i värderingsgrunderna som avsevärt påverkar årsresultatet.

Enligt den *andra punkten* skall anteckning göras om grunderna för avskrivning av olika grupper av anläggningstillgångar med uppgift om betydelsefulla ändringar av dessa grunder. Utredningen har inte funnit skäl att beträffande anläggningstillgångar föreskriva att brandförsäkringsvärden eller taxeringsvärden skall uppges. Sådana uppgifter kan, menar utredningen, på begäran lätt tas fram utav den bokföringsskyldige och behöver därför inte särskilt antecknas.

Enligt den *tredje punkten* föreslås att anteckning skall göras om pensionsåtaganden som inte tagits upp bland skulderna och inte har täckning i pensionsstiftelses förmögenhet. Utredningen anser att det kan finnas skäl att tillåta vissa variationer när det gäller sättet att redovisa pensionsåtaganden. Företag som har ett stort antal sådana åtaganden bör lämpligen, menar utredningen, redovisa dessa direkt i balansräkningen som en särskild skuldpост. Denna post tas upp till det sammanlagda kapitalvärdet av de olika åtagandena. Detta sammanlagda värde ger då ett tillräckligt säkert uttryck för skuldbelastningen. Vid färre pensionsåtaganden ökar emellertid osäkerheten om vad som faktiskt kommer att betalas ut och om tiderna för utbetalningarna. Kapitalvärdet blir därför inte ett lika säkert uttryck för den verkliga skuldbelastningen. Utredningen anser att det i sådana fall kan vara skäl att tillåta att pensionsåtagandena inte kontinuerligt påverkar balansomslutningen och resultatet. En redovisning inom linjen bör därför vara tillåten. Men också i sådana fall skall kapitalvärdet av åtagandena anges. Även om en redovisning inom linjen synes vara att föredra, kan enligt utredningen inga av-

görande invändningar riktas mot att motsvarande uppgifter lämnas i notform eller i form av en annan anteckning.

Enligt den föreslagna *fjärde punkten* skall anteckning göras om fordran hos delägare, styrelseledamot, verkställande direktör eller firma-tecknare, i den mån fordringen är av större betydelse. Fordringarna får anses vara av större betydelse när de avser belopp som är stora i och för sig eller i förhållande till rörelsens ekonomiska förhållanden. Hänsyn bör därvid tas inte bara till det egna kapitalets storlek utan också till likviditetsfrågor, lånevillkor m. m. Genom den föreslagna bestämmelsen blir handelsbolag förpliktat att lämna uppgifter om fordran mot bolagsman.

Utredningen anser att en rörelses ställning, resultat och utveckling knappast kan tillfredsställande bedömas av ett bokslut som omfattar rörelsen men inte alls ger några upplysningar om en närstående annan rörelse. Detta är särskilt fallet då rörelserna inte drivs genom särskilda rättssubjekt. Ägaren har då stor frihet att hänföra affärer eller balansposter till den ena eller andra rörelsen och att företa transaktioner mellan rörelserna. Utredningen föreslår därför i den *femte punkten* att anteckning skall göras om annan rörelse som den bokföringsskyldige bedriver med uppgift om balansomslutning, årets resultat och det totala egna kapitalet. Bestämmelsen avses gälla endast i fall då båda rörelserna bedrivs utan användning av särskilt rättssubjekt. Om en person dels själv driver en rörelse utan att använda särskilt rättssubjekt, dels är huvuddelägare exempelvis i ett handelsbolag, föreligger sålunda ingen anteckningsskyldighet. Den senare rörelsen drivs ju då formellt av handelsbolaget och inte av den fysiske personen.

Under den *sjätte punkten* föreslår utredningen slutligen att anteckning skall göras om annat förhållande av väsentlig betydelse för att bedöma rörelsens resultat och ställning. Anteckning bör sålunda enligt utredningen göras om den bokföringsskyldige för sina kundfordringar anlitar factoring eller om maskinpark o. d. i större utsträckning anskaffats genom leasing.

Utredningen nämner i detta sammanhang att entreprenadföretag och andra kan få ett omfattande garantiansvar för sina arbeten eller produkter. Har verksamheten större omfattning, bör avsättningar enligt utredningen regelbundet ske för detta ansvar och särskild skuldpost tas upp i balansräkningen för garantiåtagandena. Är åtagandena mera sporadiska eller har rörelsen mera begränsad omfattning, bör alternativt förekomma att åtagandena redovisas inom linjen i balansräkningen. Också en redovisning genom en notanteckning kan enligt utredningen komma i fråga i sådana fall. Redovisning genom anteckning bör slutligen ske i sådana fall, då ett betydelsefullt garantiansvar föreligger men möjligheter av ett eller annat skäl saknas att bestämma ansvaret beloppsmässigt. Re-

sultatet och ställningen får enligt utredningen en felaktig redovisning, om man inte i någon form fäster uppmärksamheten på föreliggande garantiansvar av någon betydelse.

3.4.5 Värderingsregler

Utredningen anser att preciserade värderingsregler för såväl omsättningstillgångar som anläggningstillgångar bör finnas med i en bokföringslag. Sådana regler gör det möjligt att få till stånd fasthet och enhetlighet beträffande resultatberäkningen och resultatbedömningen. Att värderingssystemets grundprinciper regleras underlättar dessutom jämförelser mellan olika företag. Ändamålsenliga och klara värderingsregler anses av utredningen också vara till avsevärd ledning för den bokföringsskyldige i bokslutsarbetet och när han skall bedöma rörelsens resultat och utveckling.

I fråga om *värdering av omsättningstillgångar* har man, framhåller utredningen, i redovisningspraxis vid affärsbokföringen vanligen följt vad som brukar betecknas som lägsta värdets princip.

Utredningen uppehåller sig i betänkandet utförligt vid olika balansvärderingsprinciper och därmed sammanhängande frågor om resultatberäkning. Utredningen har emellertid inte sett sig i stånd att grunda förslagets värderingsregler på någon bestämd balansuppfattning eller värderingsteori. Utredningen har dock funnit att det knappast kan komma i fråga att nu grunda en värderingsregel i en bokföringslag på någon annan princip än någon form av lägsta värdets princip.

En värdering efter principen lägsta värdet innebär att en tillgång i balansräkningen inte får tas upp över det lägsta av två eller flera på visst sätt bestämda värden. Det ena av dessa värden brukar som regel vara det faktiska anskaffningsvärdet. Som andra värde används i skatterätten som huvudregel återanskaffningsvärdet. Den nuvarande aktiebolagslagen anger verkliga värdet som en alternativ värderingsnorm. Med verkliga värdet avses då som huvudregel nettoförsäljningsvärdet, dvs. bruttoförsäljningsvärdet minskat med försäljningskostnaderna. Det historiska värdet, anskaffningsvärdet, jämförs sålunda med ett på olika sätt bestämt mera aktuellt värde.

Utredningen framhåller att det är framför allt två huvudprinciper som måste iakttas vid valet av värderingsregel. Endast realiserade vinsten bör få påverka resultatet, realisationsprincipen. Vidare bör förluster genom värdenedgång påverka värderingen och resultatet redan då förlusterna framstår som sannolika, försiktighetsprincipen.

Enligt utredningen torde enighet råda om att anskaffningsvärdet bör vara det ena av de båda värdena vid lägstavärdeprincipen. Om man fick gå över anskaffningsvärdet vid lagervärderingen, skulle man kunna redovisa vinst i form av en värdestegring på lagret, trots att denna vinst ännu inte blivit realiserad genom en försäljning. Värdestegringen skulle

då öka lagervärdet samt framträda som vinst under räkenskapsåret. Utredningen har efter ingående överväganden stannat för att mot anskaffningsvärdet bör i första hand ställas nettoförsäljningsvärdet.

Utredningen föreslår sålunda att omsättningstillgång får tas upp till högst det belopp som gått åt för tillgångens förvärv eller tillverkning, dvs. anskaffningsvärdet. Är verkliga värdet på balansdagen lägre än anskaffningsvärdet, får tillgången inte tas upp över detta verkliga värde. Och som verkligt värde anses försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad.

Utredningen har emellertid funnit lämpligt att ge ett förhållandevis stort utrymme för att använda andra riktpunkter. Det finns av praktiska skäl behov av att använda återanskaffningsvärdet som alternativt värde. Om återanskaffningsvärdet ställer sig klart enklare att använda än nettoförsäljningsvärdet, bör sålunda, menar utredningen, en avvikelse från huvudregeln vara tillåten. Att företräde bör kunna ges åt återanskaffningsvärdet kan ha sin grund i tillgångens beskaffenhet men också i förhållanden som berör företaget eller den bransch det tillhör. Företaget kan exempelvis av olika andra skäl ha ett lagerredovisningssystem som gör en värdering efter återanskaffningsvärdet enklast. Utredningen föreslår därför en undantagsbestämmelse att om rörelsens förhållanden, tillgångens beskaffenhet eller andra omständigheter ger anledning härtill, så får verkliga värdet bestämmas till återanskaffningsvärdet med avdrag för inkurans eller också till annat värde som är förenligt med god redovisningssed.

Utredningen framhåller att det stora utrymmet för avvikelser från huvudregeln naturligtvis för med sig att denna i viss mån urholkas. Utredningen understryker emellertid att det här måste framstå som viktigast att vederbörande företag söker kontinuerligt tillämpa en och samma värderingsprincip. Dessutom måste klarhet finnas om vilken värderingsmetod som används. Som i föregående avsnitt nämnts innehåller lagförslaget en särskild bestämmelse om att värderingsgrunderna och betydelsefulla ändringar av dem skall antecknas.

Utredningen anser vidare att en värdering över anskaffningsvärdet undantagsvis bör vara tillåten. För att en omsättningstillgång skall få tas upp över anskaffningsvärdet måste emellertid enligt bestämmelsen därom synnerliga skäl föreligga. Vidare fordras att åtgärden är förenlig med god redovisningssed. Utredningen påpekar att om en tillgång värderas över anskaffningsvärdet så skall naturligtvis också anteckning därom göras i årsbokslutet.

De nämnda värderingsreglerna avser omsättningstillgångar. Reglerna skall i princip tillämpas för varulager och pågående arbeten, för kortfristiga fordringar och för kortfristigt innehav av värdepapper. Även här har man alltså enligt utredningen att göra en bedömning av lägsta värdet. Av de föreslagna bestämmelserna följer vidare att en aktie inte får tas upp över det faktiska inköpspriset.

I fråga om pågående arbeten anför utredningen att det bör vara möjligt att värderingen av pågående arbete inriktas mot en successiv balansering. Mot passivposten fakturerat belopp bör då kunna ställas värdet av nedlagt arbete och använt material.

Utredningen anser att i fråga om osäkra och värdelösa fordringar följer i och för sig av lägsta värdets princip hur värdering skall ske. Emellertid har utredningen ansett att det bör finnas en uttrycklig föreskrift om att osäker fordran skall skrivas ned och att värdelös fordran inte skall tas upp som tillgång.

I fråga om *värdering av anläggningstillgångar* skall enligt förslaget den grundläggande värderingsregeln vara att anskaffningsvärdet är det högsta värde som tillgången får tas upp till. Anskaffningsvärdet skall därvid minskas med sammanlagda beloppet av de avskrivningar och nedskrivningar som gjorts på tillgången. Utredningen har inte funnit det nödvändigt att uttryckligen föreskriva att förbättringsutgifter får räknas in i anskaffningsvärdet. Bestämmelsen om anskaffningsvärdet som värderingstak avser alla anläggningstillgångar.

På anläggningstillgång, som fortlöpande minskar i värde på grund av ålder eller nyttjande eller annan därmed jämförlig orsak, skall enligt förslaget göras årliga avskrivningar efter den värdeminskning som tillgången beräknas komma att undergå. Denna bestämmelse beskriver sålunda avskrivningssystemet. Den föreslagna formuleringen knyter inte an till avskrivningsplan.

Enligt den föreslagna bestämmelsen skall avskrivning ske med hänsyn tagen både till tillgångens fysiska livslängd och dess ekonomiska livslängd. Begränsningar i ekonomisk livslängd kan enligt utredningen föreligga bl. a. då brukstiden för en anläggning är begränsad, då den tekniska utvecklingen gör en eljest fullt brukbar tillgång oekonomisk eller då tillgången inte kan användas därför att vad den producerar inte längre kan säljas eller saknar aktualitet. Till annan jämförlig orsak brukar enligt utredningen hänföras bl. a. begränsningar i en tillgångs ekonomiska livslängd. Även konsolideringsintressen, resultatutjämningsintressen och skattemässiga hänsyn tillåts emellertid påverka värderingen.

Betänkandet innehåller en beskrivning av avskrivningssystemet från redovisningsteoretisk synpunkt. Utredningen anför härom.

För nutida balansuppfattning framträder avskrivningssystemet främst som ett inslag i resultatberäkningen och resultatfördelningen vid en fortlöpande verksamhet. Utgifterna för att skaffa en tillgång fördelas på lämpligt sätt mellan skilda räkenskapsår. Till systemet kan sägas höra en klar planmässighet. Man bestämmer sålunda på förhand efter olika faktorer hur fördelningen skall ske. Därvid tar man främst fasta på den successiva värdeminskningen som kan förutses. Fördelningen sker sålunda med beaktande av värderingsaspekter. Värderingsfrågorna ses då i ett långsiktigt perspektiv, värdeutvecklingen under tillgångens användningstid. Det långsiktiga perspektivet träder sålunda i förgrunden framför frågor om vilket värde som kan anses vara "riktigt" vid ett aktuellt redovisningstillfälle.

Avskrivningsordningen kan karakteriseras såsom företagsekonomiskt betingad. Man bedömer i första hand vilka avskrivningar som är företagsekonomiskt erforderliga. Avskrivningsfrågorna måste emellertid bedömas också med utgångspunkt i ett annat inslag. Även när det gäller anläggningstillgångar förekommer sålunda frågor om längre gående avskrivningar än de företagsekonomiskt erforderliga, frågor om överavskrivningar som ger reserver. Skatterätten medger, kanske särskilt enligt bestämmelserna om räknenskapsenlig avskrivning, större avskrivningar. För en maskinutrustning med en användningstid av exempelvis 10 år blir avskrivningarna under periodens första del "för höga." För den andra delen av perioden är däremot den räknenskapsenliga avskrivningen avslutad, trots att det företagsekonomiskt kan vara befogat att fortfarande redovisa avskrivningar. På motsvarande sätt som när det gäller lagerreserven kan avskrivningssystemet sålunda användas i resultatutjämnande och resultatreglerande syfte. Man kan skapa och öka reserver, man kan minska och eliminera reserver. Därvid kan man för varje räknenskapsår avgöra i vad mån man önskar korrigera räknenskapsårets resultat.

Frågorna om avskrivningar kan belysas mot bakgrund av det schema som förordats för resultaträkningen. De företagsekonomiskt erforderliga avskrivningarna bör då lämpligen redovisas i anslutning till årets bruttoomsättning och kostnaderna för den huvudsakliga verksamheten. En rättvisande uppgift om bruttoresultatet för den huvudsakliga verksamheten framkommer då, om man från bruttoomsättningen drar kostnaderna och de företagsekonomiskt nödvändiga avskrivningarna. De avskrivningar, som man totalt önskar göra, kan emellertid överstiga eller understiga det avskrivningsbelopp som tas upp under den huvudsakliga verksamheten. Ofta utnyttjar man sålunda det utrymme som skatterätten ger för värdeminskningssavdrag. Man gör då i affärsbokslutet totala avskrivningar, bokföringsmässiga avskrivningar, som är större än de företagsekonomiskt erforderliga. Skillnaden är ett inslag i resultatregleringen och bör då redovisas för sig som bokslutsdisposition, (bokföringsmässiga avskrivningar — företagsekonomiskt erforderliga avskrivningar). Redovisningen i balansräkningen bör sedan anpassas efter samma system. Detta innebär att anläggningstillgångarna redovisas till sina anskaffningsvärden med öppen avräkning av de ackumulerade, företagsekonomiskt erforderliga avskrivningarna. Därjämte redovisas en obeskattad reserv som består av de ackumulerade överavskrivningarna.

Utredningen har funnit att uppdelningen av avskrivningarna på företagsekonomiskt erforderlig del och en del som utgör bokslutsdisposition knappast torde kunna läggas till grund för en lagstiftning. Utredningen har därför ansett att det nu inte finns förutsättningar att föreskriva någon obligatorisk öppen redovisning av anläggningsreserver. Man har alltså att utgå ifrån att avskrivningarna även i fortsättningen bör kunna redovisas i en post under rubriken den huvudsakliga verksamheten.

Om emellertid en uppdelning sker anser utredningen det lämpligt att de företagsekonomiskt erforderliga avskrivningarna betecknas såsom "avskrivningar enligt plan". För de totala avskrivningarna i bokslutet bör då användas termen "bokföringsmässiga avskrivningar". Den del av

avskrivningarna, som redovisas som bokslutsdisposition, bör då enligt utredningen anges som "avskrivningar utöver plan" resp. "avskrivningar understigande plan". Om hela avskrivningen redovisas i en post under den huvudsakliga verksamheten, kan, menar utredningen, för posten användas den enkla beteckningen "avskrivningar". Utredningen påpekar att grunderna för avskrivningar skall redovisas i not eller annan anteckning såsom tidigare redovisats.

Lagförslaget innehåller inte några anvisningar beträffande avskrivningsmetod. Att anskaffningsvärdet angetts såsom värderingstak säger enligt utredningen i och för sig ingenting om värderingsmetoden. Utredningen nämner att man i redovisningspraxis använder sig av olika avskrivningsmetoder och fortsätter:

Vid en konstant avskrivning, byggt på ett fast värde såsom anskaffningsvärdet, skriver man av lika stora belopp årligen. En degressiv metod, som exempelvis vid räkenskapsenlig avskrivning enligt skatterätten, innebär att man använder en fast procentsats för avskrivningarna, men baserar dessa på år från år ändrade värden, de bokförda restvärdena. Avskrivningar kan också ske efter produktionsintensiteten genom att man exempelvis anpassar avskrivningen av en tillgång efter vad tillgången producerat under räkenskapsåret. Slutligen förekommer en s. k. progressiv avskrivning. Avskrivningar och räntor skall exempelvis då ge samma totala belopp för olika år. Avskrivningsandelen kommer i ett sådant system att öka kontinuerligt genom att räntorna beräknas på sjunkande värden.

Som tidigare nämnts skall en beräkning på förhand av värdeminskningen ligga till grund för avskrivningarna. Företag med delad avskrivningsredovisning skall följa en lämplig avskrivningsplan för de företagsekonomiskt erforderliga avskrivningarna. Utredningen diskuterar i detta sammanhang i vad mån man är tvungen att följa förhandsbedömningen. Att man skall kunna göra större avskrivningar följer enligt utredningen direkt av bestämmelsens karaktär av maximiregel för värderingen. Finns man sålunda att större avskrivningar än beräknat behövs, skall ändring av avskrivningsplan givetvis ske. Även för det fall att man finner att man skrivit av mer än vad som visat sig vara motiverat, anser utredningen att avskrivningsplanen i första hand bör modifieras. Utredningen anser att det kan bli en omotiverad resultatpåverkan om man i stället tillfälligt underlåter att verkställa en avskrivning eller om man reducerar denna. Dessa synpunkter har lett till att någon bestämmelse om rätt att underlåta avskrivningar inte tagits upp i förslaget.

Också tillgångar som årligen avskrivs kan drabbas av en värdenedgång som är större än som förutsattes då man bestämde avskrivningsplanen. I första hand bör man enligt utredningen då söka korrigera förhållandena genom en jämkning av avskrivningsplanen och göra större avskrivningar i fortsättningen. Utredningen framhåller att ibland är sådana åtgärder emellertid inte tillräckliga. En oförutsedd kraftig värde-

minskning bör enligt utredningen kunna kompenseras. Förslaget upptar därför en bestämmelse att om värdet på anläggningstillgång varaktigt gått ned, så skall nedskrivning ske med det engångsbelopp som kan anses erforderligt enligt god redovisningssed.

På motsvarande sätt som föreslagits i fråga om omsättningstillgångar föreskrivs i förslaget att osäker fordran skall skrivas ned och att värdelös fordran inte får tas upp som tillgång. Som komplettering till denna bestämmelse föreslås att om en fordran som tidigare utelämnats som värdelös eller skrivits ned som osäker har fått ett varaktigt ökat värde, så får denna fordran åter tas upp till detta högre värde.

Utredningen påpekar att det i aktiebolagslagen finns bestämmelser om att övertagen goodwill bör upptas som tillgång och det finns också där bestämmelser om sådan tillgångs värdering. Det finns vidare bestämmelser om värdering och avskrivning av s. k. organisationskostnader, dvs. kostnader för teknisk hjälp, forskning och utvecklingsarbete, provdrift etc. Utredningen har inte ansett att några särskilda bestämmelser behöver tas med i bokföringslagen om värdering av nu avsedda och andra immateriella tillgångar. Utredningen framhåller att det framgår av schemat för balansräkningen att dessa tillgångar är balansgilla. I värderingshänseende ger huvudreglerna om avskrivning och nedskrivning erforderlig ledning, menar utredningen. Av tillgångarnas natur och av de skatterättsliga reglerna följer också enligt utredningen att avskrivningen bör ske förhållandevis snabbt.

Utredningen har i förslaget inte tagit med någon bestämmelse som tillåter uppskrivning av värdet på anläggningstillgång. Skälen till detta är i huvudsak följande. En grundprincip för redovisningen måste vara att resultatet innefattar endast realiserade vinster. Belopp som hänför sig till en uppskrivning bör därvid i princip inte kunna tas ut som vinst. Beloppen måste därför på något sätt bindas till företaget. Redan när det gäller aktiebolag och andra juridiska personer med klart avgränsat "eget kapital" är det enligt utredningen svårt att åstadkomma en effektiv bindning av uppskrivningsmedel. Om beloppet får användas för nedskrivning av annan tillgång, kan det exempelvis i praktiken svårligen hindras, menar utredningen, att sådana nedskrivningar får kompensera otillräckliga avskrivningar. Begränsningarna i avskrivningarna ökar ju då vinstutrymmet. För rörelse som inte har något bundet eget kapital torde några verksamma spärrar enligt utredningen knappast kunna åstadkommas. Även om själva uppskrivningsbeloppet uppfattas som bundet, skulle rörelseidkaren inte kunna hindras att ta ut andra delar av det "egna kapitalet" ur rörelsen. Utredningen menar att den enda tänkbara lösningen skulle kunna vara att föreskriva att uppskrivningsbelopp får användas endast för nedskrivning av andra anläggningstillgångar. Kombinationen uppskrivning — nedskrivning kan emellertid missbrukas. Affärsbokslutet ger utan tvivel ett riktigare besked om resultatet,

om nedskrivningar öppet får påverka detta och inte kan elimineras genom uppskrivningar och om ännu inte realiserade vinster genom värdeökningar lämnas utanför resultatberäkningen.

3.5 Tilläggsbestämmelser om automatisk databehandling

Som tidigare nämnts gäller bestämmelserna i avsnittet om den löpande bokföringen också för datorbaserad bokföring. En mer omfattande och utvecklad datoranvändning kan emellertid i några hänseenden kräva kompletterande specialregler. Utredningen har funnit lämpligt att samla dessa specialregler i ett särskilt huvudavsnitt med tilläggsbestämmelser. I detta avsnitt tar utredningen också med en bestämmelse om dokumentation över databehandlingen. Dokumentationsbestämmelsen, som avser både den löpande bokföringen och bokslutet, gäller vid all användning av datorer i bokföringen. Bestämmelserna i avsnittet omfattar också frågor om användning av mikrofilm och liknande material som räkenskapsmaterial i datoranvändning. Utredningen påpekar att frågorna i avsnittet väsentligen berör automatisk databehandling med hjälp av datorer men att de undantagsvis kan gälla också redovisningssystem med maskinell hantering av hålkort i särskild hålkortsmaskin eller system där film brukas som datamedium utan att datorer används i bokföringsarbetet.

I fråga om bakgrunden till utredningens ställningstagande i fråga om den datorbaserade redovisningen hänvisas till betänkandet, s. 214—236, där utredningen lämnar en utförlig beskrivning över datorers funktion, den hittillsvarande utvecklingen beträffande datorbaserad bokföring, dokumentationsfrågor, kontrollfrågor m. m.

Den traditionella bokföringen kan sägas bygga på ett "papperssystem". Verifikationer upprättas och uppgifter utbyts på papper med konventionell text. Bokföringsnoteringarna sker genom anteckningar i böcker, på lösa blad o. d. Utredningen föreslår nu att detta papperssystem helt eller delvis skall kunna ersättas av ett system med mikrofilm och därmed jämförligt material. Sådant material är visuellt i den meningen att det innehåller för ögat uppfattbar skrift ehuru i mikroformat.

I den inledande bestämmelsen om datorbaserad redovisning föreslår utredningen att i stället för räkenskapsmaterial i vanlig läsbar form får användas film eller annat material med registreringar i mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel. Denna bestämmelse reglerar sålunda mikromaterial såsom ursprungligt räkenskapsmaterial. Frågan om att ersätta förefintligt pappersmaterial genom att kopiera detta i mikroformat behandlas av utredningen som en arkiveringsfråga, se avsnitt 3.6.

Mikromaterialsystemet bygger här alltså på att någon pappersverifikation eller någon notering på papper inte föreligger. Verifikationen eller noteringen tas från början fram direkt i mikromaterial. Utredningen nämner att den s. k. COM-tekniken ger en god illustration till systemet.

Denna teknik, Computer Output Microfilm, ges av utredningen följande summariska beskrivning.

En datorbearbetning kan som resultat (utdata) ge utskrift i vanlig läsbar form genom anläggningens radskrivare. Bearbetade uppgifter kan sålunda som resultat ge exempelvis utskrivna fakturor. Vid COM-tekniken ersätts radskrivarens utskrifter med att motsvarande uppgifter, i visuell mikroskrift och med lämplig redigering, registreras på mikrofilm. De magnetiska registreringarna omvandlas på elektronisk väg till styr-signaler för framställning av läsbara tecken, som "ritas" eller "skrivs" på skärmen på ett katodstrålerör. Bilden på katodstrålerörets skärm fotograferas med en vanlig mikrofilmkamera. Detta sker med hjälp av särskild utrustning som kan anslutas direkt till en dator eller installeras som fristående anläggning. Den erhållna filmen kan kopieras. Filmen kan läsas genom förstoring med optiskt hjälpmedel av förhållandevis enkel konstruktion. Verifikationer i konventionellt format kan framställas från filmen genom förstoring. Filmen kan med en teknik som nu håller på att utvecklas också användas som ett första steg i en omvänd process. Filmen kan sålunda ge ett magnetband som i sin tur kan användas för inmatning i datorn för ny bearbetning. Det band, som kan ge mikrofilmen, kan naturligtvis också utan framtagnings av mikrofilm användas som indatamedium vid en ny datorbearbetning.

Det nu beskrivna systemet med registreringar i mikroskrift kan enligt förslaget användas för allt räkenskapsmaterial utom årsboken. Bestämmelsen innebär sålunda att alla länkar i kedjan, verifikationer, grundbokföring, huvudbokföring, sammanfattning av huvudbokföringen och hjälpbokföringen samt erforderliga specifikationer till räkenskaperna inkl. specifikationerna till årsbokslutet, kan finnas i mikroformat.

Utredningen har räknat med att en del större datoranvändare har ett betydande intresse av att inte behöva ta fram allt räkenskapsmaterial i vanlig läsbar form eller som mikromaterial. I stället för räkenskapsmaterial i vanlig läsbar form får därför enligt förslaget användas också hålkort, hålremsa, magnetband eller annat material med registreringar som genom omedelbar utskrift kan tagas fram i vanlig läsbar form eller i den nyss beskrivna mikroformen. Enligt förslaget får det nu nämnda materialet, hålkort, hålremsa etc., inte användas för den periodvisa sammanfattningen av huvudbokföringen, se avsnitt 3.3.4, eller för årsboken. Materialet får heller inte användas samtidigt för både verifikationer och grundbokföring.

Utredningen föreslår vidare att det nu behandlade materialet, dvs. material med registreringar i mikroskrift eller hålkort, magnetband etc. får användas bara om det kan anses säkerställt att registreringarna är varaktiga, att registrerade uppgifter är lätt åtkomliga samt att materialet bevaras på betryggande sätt.

Enligt förslaget skall för automatisk databehandling sammanställas och bevaras beskrivningar, instruktioner och andra handlingar som ger uppgifter om behandlingssystemet, systemdokumentation, samt anteck-

ningar om genomförda databehandlingar, behandlingsdokumentation. Denna dokumentation, som är räkenskapsmaterial, skall enligt förslaget utformas så att den ger erforderlig ledning för systemets användning och säkerställer möjligheter att i efterhand utan svårighet klarlägga vad en bearbetning omfattat och hur denna genomförts.

Utredningen framhåller att dokumentationen utgörs av en fullständig samling dokument som beskriver systemets uppbyggnad och funktions-sätt. Dokumentationen är i första hand inriktad på användarens behov och skall innehålla de dokument som behövs för att hålla systemet i drift. Den skall ge överblick över systemet för dem som berörs av detta. Dokumentationen underlättar vidare att man kan se över, underhålla, följa upp och utveckla systemet.

Utredningen föreslår slutligen att regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer skall kunna meddela anvisningar angående tillämpningen av reglerna om den datorbaserade redovisningen och om dokumentation.

3.6 Arkivering, straffansvar m. m.

Enligt utredningen bör bokföringsskyldig *arkivera* allt det material som enligt lagens föreskrifter skall ingå i en komplett bokföring. Detta material är räkenskapsmaterial. Utredningen föreslår därför att allt räkenskapsmaterial skall bevaras i ordnat skick här i landet under minst sex år från utgången av det räkenskapsår som materialet avser.

Genom att ordet "bevaras" används framgår enligt utredningen att räkenskapsmaterialet måste förvaras under sådana förhållanden att det kan användas under hela arkiveringstiden. Därför krävs det också att materialet förvaras i ordnat skick. Arkivering av räkenskapsmaterial utomlands får enligt utredningen inte ske av den anledningen att möjligheterna till kontroll därigenom kan omintetgöras eller allvarligt försvåras. I fråga om arkiveringstidens längd påpekar utredningen att den nu gällande preskriptionstiden för fordringar, tio år, kan ge upphov till praktiska problem. Större företag har sålunda ofta påtagliga svårigheter att förvara de svällande arkiveringsmängderna under en så lång tid. Den föreslagna tiden, sex år, överensstämmer med den tid som gäller enligt taxeringsförordningen.

Utredningen framhåller att det för kontroll- och revisionsändamål är angeläget att bokföringsskyldig arkiverar en del material utanför det egentliga räkenskapsmaterialet. Utredningen föreslår därför att vad som enligt det anförda gäller i fråga om arkivering av räkenskapsmaterial också skall gälla avtal och andra handlingar av särskild betydelse för att belysa rörelsens ekonomiska förhållanden.

Utredningen föreslår vidare att räkenskapsmaterial i vanlig läsbar form, med undantag av årsboken, skall kunna utgallras redan efter två

år från utgången av det räkenskapsår som materialet avser. Förutsättningen är emellertid att materialet under betryggande former blivit mikrofilmformat eller kopierat på likvärdigt sätt. Kopiorna skall därvid enligt de föreslagna bestämmelserna ordnas så att sökta uppgifter lätt kan återfinnas och läsas. De skall också bevaras under den tid som återstår av den tidigare angivna sexårsfristen.

I fråga om sist nämnda arkiveringsbestämmelse har till utredningen fogats en reservation av skattedirektören Petersson. Enligt hans uppfattning bör de nämnda bestämmelserna helt utgå. Enligt reservanten visar gjorda erfarenheter i samband med taxerings- och skatterevisjoner att skattemyndigheterna måste ha möjlighet att få tillgång till grundverifikationer inom ramen för eftertaxeringsperioden, dvs. sex år.

Utredningen har funnit att det i vissa fall kan medföra problem att som räkenskapsmaterial bevara hållemsor, hålkort, magnetband och annat material som enligt tilläggsbestämmelserna om automatisk databehandling kan komma i fråga. Utredningen föreslår därför att skyldighet att arkivera sådant material upphör, om de registrerade uppgifterna överförs till vanlig läsbar form. Överföring kan också enligt förslaget ske till film eller annat material med registreringar i mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel. En förutsättning enligt förslaget är emellertid att överföringen sker på sådant betryggande sätt att förvanskning av uppgifterna i det sammanhanget förhindras.

Utredningen föreslår slutligen beträffande arkiveringsskyldigheten att regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer skall kunna meddela anvisningar om mikrofilmning och annan likvärdig kopiering samt om förvaring av arkivmaterial.

I likhet med gällande lag innehåller förslaget inte någon *straffbestämmelse*. Ansvar för åsidosättande av bokföringsskyldighet enligt den föreslagna lagen kan alltså komma i fråga endast på grund av bestämmelserna i brottsbalken (1962: 700) och skattebrottslagen (1971: 69).

Förslaget innehåller vidare vissa *övergångsbestämmelser*. Sålunda föreslås att den som är bokföringsskyldig enligt den nu gällande bokföringslagen får för räkenskapsår som börjat löpa före den nu föreslagna lagens ikraftträdande fullgöra sin skyldighet i enlighet med den äldre lagen.

Den som inte varit bokföringsskyldig tidigare behöver enligt förslaget inte göra upp en ingående balansräkning när bokföringsskyldighet inträder enligt den nya lagen.

Bokföringsskyldighet för jordbrukare skall slutligen enligt förslaget inträda först i anslutning till att deklaration efter bokföringsmässiga grunder krävs enligt skatteförfattningarna.

3.7 Nämnd för bokföringsfrågor

I betänkandet diskuteras ingående frågorna om att inrätta ett särskilt expertorgan på redovisnings- och bokföringsområdet.

Utredningen framhåller att datorer och andra tekniskt avancerade hjälpmedel får en kraftigt ökad användning på redovisningsområdet. Utvecklingen går hastigt och utredningen har inte funnit lämpligt eller ens möjligt att föreslå lagregler om annat än de grundläggande principerna för användning av den nya tekniken. Enligt utredningens mening är det främst dessa förhållanden som gör det aktuellt att inrätta ett expertorgan. Men även när det gäller mera traditionella former av bokföring kan uppgifter finnas för ett sådant organ. En lagreglering på bokföringens område kan i stort sett ställa upp endast regler med mera principiellt utformade krav. Regelkomplexet måste sålunda enligt utredningen kompletteras av redovisningspraxis. Vad som är god redovisningssed bör om möjligt fastläggas i ett kompletterande normsystem, sammanfattat i praxisredovisning, rekommendationer o. d. Utredningen menar att uppgifterna för ett expertorgan kan vara att ge anvisningar om vad lagens principiella krav enligt god redovisningssed kan anses innebära för speciella branscher eller för andra särförhållanden. Andra uppgifter kan enligt utredningen bestå i att efter lagens huvudprinciper fylla ut regelsystemet för situationer som inte varit omedelbart i blickpunkten i lagstiftningssammanhang.

I första hand bör ett expertorgan ge rekommendationer, baserade på systematiserad redovisningspraxis och på redovisningsteoretiska bedömningar. Expertorganet bör också avge utlåtanden i uppkomna särskilda redovisningsfrågor. Det kan, menar utredningen, t. ex. röra sig om yttranden till domstolar i mål eller till andra myndigheter i ärenden om redovisning. Arbetsområdet skulle enligt utredningen också kunna vidgas därhän att enskilda företag skulle kunna inhämta besked i konkreta redovisningsspörsmål av mera allmänt intresse. Ett expertorgan skulle även kunna avge yttrande över frågor och förslag i lagstiftningssammanhang. Vid behov bör organet kunna väcka frågor om ändring eller komplettering av författningsregleringen. Lagregleringen skulle härigenom på ett rimligt sätt kunna hållas i nivå med utvecklingens krav, menar utredningen.

Utredningen framhåller vidare att en ny bokföringslagstiftning och den fortlöpande utvecklingen på redovisningsområdet medför att det finns ett informations- och utbildningsbehov. Ett expertorgan bör i detta hänseende kunna ta initiativ och verka för att insatserna samordnas. Det bör vidare stödja och bistå insatser genom organisationer m. m. Expertorganet bör slutligen enligt utredningen initiera och stödja utvecklings- och forskningsarbetet på redovisningsområdet.

Utredningen konstaterar att det råder en betydande osäkerhet i vik-

tiga frågor om arbetsuppgifter och arbetsmängd för ett expertorgan och om dess organisation. Utredningen diskuterar i vad mån organet skulle kunna organisatoriskt knytas till någon befintlig institution. Det skulle sålunda kunna vara tänkbart att anknyta ett expertorgan i form av en nämnd till exempelvis statens industriverk eller kommerskollegium. Utredningen framhåller emellertid att sakkunskap av det slag som kan ha intresse för ett expertorgan också finns på många andra håll hos statliga verk och institutioner såsom riksskatteverket, statskontoret och statistiska centralbyrån. Utredningen anser emellertid att uppgifterna för en bokföringsnämnd av olika skäl knappast har en naturlig anknytning till de nämnda institutionernas arbetsområden och arbetsinriktning.

Utredningen överväger också om nämnden skulle kunna knytas till någon enskild institution eller organisation, såsom Föreningen auktoriserade revisorer, Handelskamrarnas nämnd eller Näringslivets börskommitté. Utredningen anser emellertid att avgörande skäl talar mot detta. Nämndens uppgifter är till en del av sådan art att organet bör ha statlig anknytning. Till sådana uppgifter hör enligt utredningen att föreslå eller anta anvisningar och rekommendationer. Vidare bör nämnden enligt utredningen inrymma ledamöter med anknytning till statlig verksamhet och organisation, såsom expertis på skatteområdet.

Utredningen finner det uppenbart att nämnden på ett eller annat sätt måste föras samman med den av fondbörsutredningen i betänkandet (SOU 1971: 9) Större företags offentliga redovisning föreslagna Näringslivets redovisningsnämnd med uppgifter i fråga om den offentliga årsredovisningen. En kanslimässig samordning skulle vara fördelaktig och de båda organen skulle enligt utredningen till en del kunna ha samma ledamotsuppsättning. Det skulle också vara möjligt att inrätta en större nämnd som kunde dela upp sig på särskilda delegationer för särskilda arbetsuppgifter. Uppenbarligen, menar utredningen, sammanfaller de båda nämndernas uppgifter till en del med varandra. Utredningen menar emellertid att avvikelserna samtidigt är betydande. För nämnden på bokföringsområdet torde sålunda åtminstone inledningsvis, uppgifterna i första hand komma att avse den datorbaserade redovisningen.

Som framgått har utredningen funnit att en betydande osäkerhet råder på flera punkter i fråga om bokföringsnämnden. Utredningen har därför ansett det lämpligast att ett definitivt ställningstagande till frågan om en bokföringsnämnd skall inrättas bör anstå. Utredningen föreslår därför att man tillkallar särskilda sakkunniga. Dessa bör dels vidare utreda ett antal med en bokföringsnämnd sammanhängande frågor och dels fullgöra vissa nu angelägna uppgifter som sedan kan övergå till en nämnd. Utredningen framhåller att man med den förordade lösningen får möjligheter att lägga praktiska erfarenheter av ett delvis okänt arbetsområde till grund för en säkrare, definitiv lösning av frågorna om en permanent nämnd på bokföringsområdet.

Utredningen understryker att bokföringsnämnden, när den väl inrättas, bör få karaktären av ett expertorgan. Några ledamöter i nämnden bör utses efter förslag av de organisationer, vars medlemmar yrkesmässigt sysslar med revision och rådgivning i redovisningsfrågor. En ledamot bör sålunda nomineras av Föreningen auktoriserade revisorer och en av Svenska revisorsamfundet. Nämnden behöver vidare enligt utredningen välutvecklade kontakter med näringslivet. Ledamöter bör därför utses efter förslag av Sveriges köpmannaförbund, Sveriges industriförbund, Sveriges hantverks- och industriorganisation samt Lantbrukarnas riksförbund. Expertis från taxeringssidan bör också ingå i nämnden och nomineras av riksskatteverket. Det allmänna bör därjämte utse ytterligare fyra ledamöter, varvid någon bundenhet till viss institution eller organisation inte bör komma i fråga. Av dessa ledamöter bör åtminstone en ha särskild sakkunskap beträffande datorfrågor och en ha till uppgift att som ordförande leda expertorganets arbete.

För ett inledningsskede räknar utredningen med att nämnden behöver en kansliorganisation på tre till fyra tjänstemän, därav en sekreterare. Utredningen uppskattar kostnaderna för inledningsskedet till omkring 500 000 kr. om året. Hit hör då medel för arvode till nämndens ledamöter, för personal, för anlitan­de av experter och sakkunniga samt för administration. Utredningen menar emellertid att kostnaderna får antas stiga betydligt allteftersom nämnden kommer i verksamhet och kan ägna sig åt ett större arbetsområde.

Enligt utredningen skulle nämndens uppgifter kunna vara, *att* medverka i utarbetandet av anvisningar i fråga om datorbaserad redovisning men också i arkiveringsfrågor, *att* följa utvecklingen av redovisningspraxis och verka för utvecklingen av god redovisningssed, *att* uppmärksamma behoven av provningar av och normer för tekniska hjälpmedel på bokföringsområdet, *att* medverka till åtgärder beträffande information och utbildning på bokföringsområdet, *att* samarbeta med organisationer på redovisningens och näringslivets områden och stödja deras insatser på bokföringsområdet *samt att* även i övrigt fullgöra uppgifter på redovisningens område.

I anslutning till de sålunda förordade uppgifterna för nämnden betonar utredningen att uppgifterna att initiera och samordna insatser från andra håll måste inta framskjuten plats. Utredningen förutsätter att organ och institutioner som nu verkar på redovisningsområdet skall fortsätta sitt arbete och därvid kunna påräkna nämndens stöd.

4 Remissyttrandena

4.1 Allmänna synpunkter

Utredningsförslaget har under remissbehandlingen i huvudsak fått ett gott mottagande. Det alldeles övervägande antalet remissinstanser framhåller sålunda uttryckligen, att förslaget är väl ägnat att läggas till grund

för lagstiftning. *Svenska revisorsamfundet* uttalar att förslaget ger ett auktoritativt uttryck för vad som kan betecknas som god redovisnings-sed i dess grundläggande former. Genom att ambitionsnivån har varit hög hos utredningsmännen går förslaget i vissa avseenden betydligt längre än vad som följer av den redovisningsstandard som i dag allmänt råder. Denna strävan menar emellertid förbundet vara riktig. En lag baserad på förslaget torde därför på lång sikt få positiv inverkan på redovisning-ens allmänna kvalitativa nivå. Flera andra remissinstanser lägger lik-nande positiva synpunkter på utredningens förslag.

Sveriges advokatsamfund och *LRF* har ingen erinran mot att försla-get läggs till grund för lagstiftning, under förutsättning dock att kretsen av bokföringsskyldiga inte väsentligt utvidgas utöver nuvarande förhål-landen. Om däremot bokföringsskyldighet skall åläggas alla rörelseid-kare måste enligt dessa instanser en genomgripande överarbetning av förslaget ske. Framför allt måste därvid frågorna om relationen till an-nan lagstiftning bli föremål för ytterligare överväganden av helt annan noggrannhet än som presterats i betänkandet. Även i andra remissytt-randen förekommer kritik mot utredningsförslaget mot denna bakgrund. Jag återkommer till detta i avsnitt 4.2.1.

KF är allmänt kritiskt mot lagförslaget och anser att detta har så många påtagliga brister att det inte utan en väsentlig omarbetning kan läggas till grund för lagstiftning. De allvarligaste invändningarna riktar sig mot ambitionsnivån i lagförslaget i dess helhet. *KF* anser att det är möjligt att förenkla reglerna om man inrättar en nämnd som kan ge an-visningar i bokföringsfrågor. *KF* kritiserar vidare samordningen med aktiebolagslag och föreningslag och med skattelagarna. *KF* anser att de principiella ställningstaganden som det här är fråga om måste bli före-mål för särskild prövning av kvalificerad expertis innan en omarbetning av lagtexten kan påbörjas. *KF* menar att en sådan överarbetning bör ske i nära samarbete med näringslivet. En tänkbar form är enligt *KF* att utse en referensgrupp, som efter lagens ikraftträdande kan fortsätta att fun-gera som en rådgivande nämnd på redovisningsområdet. *KF*, som i fråga om det föreslagna regelsystemets uppbyggnad i sitt yttrande fram-för kritiska värderingar både i fråga om principer och detaljbestämmel-ser av olika slag, har till sitt yttrande fogat ett alternativt förslag till lag-text.

Åtskilliga remissinstanser ansluter sig till utredningens uppfattning att man bör skapa ett gemensamt, grundläggande regelsystem för all redo-visning men lämna renodlat skatterättsligt betingade regler utanför lag-förslaget. Dessa synpunkter framförs av *hovrätten för Västra Sverige*, *Svenska handelskammarförbundet*, *riksskatteverket*, *Svenska bankför-eningen* och *mervärdskatteutredningen*. Bankföreningen understryker vikten av att åtskillnad mellan olika regelsystem görs. Enligt föreningens uppfattning visar erfarenheten att om utpräglade skatterättsliga regler

infogas i civilrättslig lagstiftning så ger de upphov till regler, ägnade att välla tolkningsproblem. Härtill kommer enligt föreningen att de skatterättsliga reglerna oftare behöver ändras än de civilrättsliga. *Företags-skatteberedningen* understryker, att det knappast finns några motsättningar mellan det allmännas intresse av att få ett tillfredsställande underlag för debitering av skatter och avgifter och de andra intressen som också måste beaktas i en bokföringslagstiftning. Beredningen menar att förslaget är så utformat att det på viktiga punkter tillgodoser de krav som i skilda sammanhang framställts från skattemyndigheternas sida. Beredningen ifrågasätter emellertid om inte utredningen vid gränsdragningen mellan skatterättsliga och andra intressen i allt för många fall avstått från en reglering med motiveringen att dessa frågor bör lösas genom speciella redovisningsregler i skattelagstiftningen. En del frågor där en reglering är angelägen från skattesynpunkt men också i betydande grad bärs upp av andra vägande motiv har enligt beredningen lämnats utanför förslaget. I något fall är det dessutom enligt beredningen påtagligt att väsentliga fiskala intressen i alltför hög grad fått stå tillbaka för en reglering som knappast får praktisk betydelse annat än för ett relativt fåtal företag med verksamhet av stor omfattning. Beredningen är emellertid samtidigt medveten om att fiskala särintressen inte kan till fullo beaktas i en bokföringslagstiftning, utan att det även framgent blir nödvändigt att komplettera de civilrättsliga reglerna om bokföringsskyldighet med bestämmelser i skatterätten av redovisningsteknisk art. Det är naturligtvis enligt beredningen väsentligt att sådana regler i skattelagstiftningen samordnas med bokföringslagstiftningen. *Länsstyrelsen i Östergötlands län* och *Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer* framför liknande synpunkter.

Statskontoret framhåller att det grundläggande syftet med en bokföringslag bör vara att ge den bokföringsskyldige en samlad redovisning av de krav som ställs på bokföringen. Kompletterande lagstiftning t. ex. av skatteskal bör med denna utgångspunkt normalt inte erfordras.

KF påpekar att utredningen förutsätter att en viss överarbetning av skattelagarna kan behöva ske i anknytning till en ny bokföringslag men att utredningen ser detta på längre sikt. Enligt KF är därför frågan oklar i vad mån bland skattelagarna skall kvarstå nuvarande särskilda jordbruksbokföringslag liksom andra regler om bokföringsskyldighet för särskilda näringsidkare. KF menar att det måste medföra betydande olägenheter att ha två lagar att rätta sig efter då det är fråga om bokföringen. *Sveriges advokatsamfund* anser att utredningen i praktiken har underlåtit att fullgöra sitt utredningsuppdrag. Utredningen föreslår sålunda inga ändringar i exempelvis de särskilda förordningarna om tandläkares, pälsdjursuppfödare och andra särskilda företagargrupperns skyldighet att föra räkenskaper. Samfundet kan inte acceptera utredningens ställningstagande att det saknas anledning att nu göra en samlad över-

syn. Samfundet framhåller att de speciella förordningarna i stor utsträckning är skrivna för att ange de uppgifter som vissa näringsidkare måste samla och vara beredda att redovisa, oavsett om de är bokföringskyldiga eller inte. Författningarna måste enligt samfundet rimligen omarbetas samtidigt med att man utvidgar bokföringsskyldigheten till alla dessa näringsidkare, i den mån författningarna över huvud behöver bibehållas.

Utredningen om säkerhetsåtgärder m. m. i skatteprocessen anser att principen att olika särintressen skall tillgodoses genom speciallagstiftning har drivits för långt. För att det allmänna skall kunna utöva den nödvändiga kontrollen av skatte- och avgiftspliktiga transaktioner samt av redovisningen av skatter och avgifter, fordras tillgång till en för kontrollen lämpligt ordnad bokföring. För att bokföringen inte skall kunna användas i skatteundrandragande eller andra obehöriga syften är det enligt denna utredning ofrånkomligt att bokföringslagen ger fasta och ändamålsenliga regler. Utredningen anser inte att behovet av särskilda redovisningsregler för skatte- och avgiftskontrollen är så stort. Sådana regler bör därför i större utsträckning än som skett kunna inordnas i en allmän bokföringslag. Utredningen understryker att det allmänna som borgenär i skatte- och avgiftssammanhang f. n. inte har möjlighet att som andra borgenärer i förväg pröva kreditvärdigheten hos sina blivande gäldenärer. En enskild borgenär har enligt utredningen i regel helt andra möjligheter att välja sina gäldenärer samt att bevaka och säkerställa sina fordringar. Det allmännas ställning som borgenär är sålunda betydligt sämre än en enskild borgenärs. Underläget markeras enligt utredningen ytterligare därigenom, att det allmännas fordringar vid konkurrens med andra fordringar ofta kommer i andra hand. Att så är förhållandet framgår särskilt tydligt i samband med konkurser, där ofta skatter och avgifter utgör de största skuldposterna. Mot denna bakgrund anser utredningen att förslaget till bokföringslag kan läggas till grund för lagstiftning endast efter omarbetning i flera avseenden, där skatte- och avgiftskontrollens behov beaktas på ett bättre sätt än i förslaget.

Företagsskatteberedningen framhåller också att det allmänna i en helt annan utsträckning än tidigare förekommer som borgenär inom företagssektorn. Inte minst genom förekomsten av latentas skulder står det enligt beredningen klart att det allmänna är den utan jämförelse största kreditgivaren hos åtskilliga företag. I detta avseende sammanfaller sålunda enligt beredningen det allmännas intresse med övriga borgenärers och ställer samma krav på utformningen av bokföringslagstiftningen. Mot denna bakgrund bör man alltså enligt beredningen slå vakt om de ömsesidiga fördelarna av ett regelsystem, som främjar en fullständig och korrekt redovisning.

Frågor som hänger samman med revision och årsredovisningens offentlighet har inte närmare berörts i betänkandet. *Företagsskattebered-*

ningen anser det otillfredsställande att krav på revision och offentlighet f. n. finns endast i fråga om aktiebolag och ekonomiska föreningar. Behovet av kvalificerad revision är enligt beredningen knappast mindre i andra företagsformer än då verksamhet av likartad beskaffenhet bedrivs exempelvis i aktiebolag. Beredningen anser att bestämmelser om revision och offentlighet bör införas men att sådana bestämmelser inte behöver vara generellt tillämpliga. En nedre gräns för sådana krav bör övervägas varvid antalet anställda eller företags omsättning kan vara till viss ledning. Beredningen anser att det givetvis kan diskuteras var bestämmelser om revision och offentlig redovisning för andra företagsformer än aktiebolag och ekonomiska föreningar lagtekniskt hör hemma. Beredningen ser emellertid inga principiella betänkligheter mot att regleringen sker i en bokföringslagstiftning. *Länsstyrelsen i Stockholms län* anser att bestämmelser om revision i vart fall för kommanditbolag bör övervägas. *KF* menar att en bestämmelse om generell skyldighet att anlita kvalificerad revisor för företag av viss storlek bör införas för att därmed säkerställa efterlevnaden av bokföringslagen. *Institutet för intern revision* anser slutligen att lagen bör innehålla en bestämmelse om internkontroll.

I några remissyttranden framförs kritik mot det av utredningen valda lagspråket. Bl. a. *Svenska handelskammarförbundet*, *Föreningen auktoriserade revisorer*, *SHIO* och *KF* vänder sig sålunda mot att i förslaget används en konstaterande presensform i stället för den brukliga påbudsformen. *Svenska byggnadsentreprenörföreningen* anser att förslaget har vissa brister från terminologisk synpunkt. Föreningen menar att begreppet "bokföring" bör ersättas med "redovisning" resp. "föra räkenskaper". Användningen av dessa begrepp resulterar enligt föreningen i en mera allmängiltig och konkret terminologi samtidigt som en mera konsekvent anknytning erhålls till sådana allmänt vedertagna uttryck som t. ex. "god redovisningssed", "räkenskapsmaterial" och "räkenskapsår". Benämningen "registrera" anser föreningen också var bättre än uttrycket "bokföra". I avsaknad av en grundläggande terminologisk behandling av hithörande frågor i betänkandet förordar därför föreningen att författnings-texten benämns "lag om skyldighet att föra räkenskaper" samt att lagförslaget i övrigt omarbetas i formellt avseende med utgångspunkt från vad tidigare nämnts.

4.2 Inledande bestämmelser

4.2.1 Kretsen av bokföringsskyldiga m. m.

Enligt förslaget skall, förutom för aktiebolag, handelsbolag och ekonomiska föreningar, bokföringsskyldighet föreligga för var och en som yrkesmässigt driver självständig rörelse. Denna föreslagna utvidgning i förhållande till gällande lag lämnas utan erinran eller tillstyrks uttryckli-

gen av ett stort antal remissinstanser. Bland dessa instanser är *hovrätten för Västra Sverige, kammarrätten i Stockholm, de hörda länsstyrelserna, riksskatteverket, statskontoret, bankinspektionen, företagsskatteberedningen, utredningen om säkerhetsåtgärder m. m. i skatteprocessen, konkurslagskommittén, Sveriges industriförbund, Sveriges grossistförbund, SHIO, bankföreningen, Svenska byggnadsentreprenörföreningen, LO, TCO, Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund, Sveriges redovisningskonsulters förbund, Svenska revisorsamfundet, Svenska kommunförbundet och Svenska handelskammarförbundet.*

Några remissinstanser är emellertid kritiska till den av utredningen föreslagna generella bokföringsskyldigheten. *RA* och *försäkringsinspektionen* anser sålunda att det från allmän synpunkt knappast finns behov av bokföringsskyldighet för de verkligt små företagen. *Konstnärernas riksorganisation* avstyrker bestämt en utvidgning av bokföringsskyldigheten enligt utredningsförslaget, om inte de fria konstutövarna undantas genom ett särskilt stadgande. *KF* anser sig inte i och för sig ha anledning att ta ställning till problemet med bokföringsskyldigheten för de många enmansföretagen, men pekar på de uppenbarligen oöverstigliga svårigheter som finns att utforma en bokföringslag som på ett rätt sätt kan täcka behovet för alla slags företag. *KF* menar att det från denna synpunkt kunde vara rimligt att begränsa kretsen av bokföringsskyldiga till företag med visst minimum av anställda enligt samma principer som i nu gällande bokföringslag. Också *Skånes handelskammare* ifrågasätter om inte en enskild näringsidkare som inte har några anställda skulle kunna undantas från bokföringsskyldighet.

Sveriges advokatsamfund och *LRF* har i starkt kritiska yttranden framhållit, att den föreslagna kretsen av bokföringsskyldiga måste begränsas. Mot bakgrund av de av utredningen lämnade statistiska uppgifterna konstaterar samfundet att förslagets regler inte är tänkta eller lämpliga för mycket stora grupper av de minsta företagen. Som exempel på sådana företag nämner samfundet snickare, målare eller trädgårdsanläggare utan anställda, vilkas verksamhet ofta kommer nära dagsverksarbetarnas, skomakare och skräddare, vilkas rörelse i allmänhet har ytterst blygsam omfattning, samt bil- och cykelreparatörer utan anställda. Samfundet finner inte att de av utredningen anförda motiven för att vidga bokföringsplikten är övertygande. Borgenärsintresset är i dessa fall mycket svagt. Men även företagarens eget intresse av ett omsorgsfullt räkenskapsmaterial är enligt samfundets mening helt utan betydelse för de nämnda grupperna av hantverkare. Enligt samfundet kan inte heller beskattningshänsynen motivera ett krav på bokföringsskyldighet för dessa hantverkare och liknande småföretagare. Att de måste föra rimliga anteckningar till bas för sina deklarationer är uppenbart och det är möjligt att taxeringsförordningens bestämmelser härom kan behöva preciseras mer än som nu är fallet, men detta är enligt samfundet något

annat än den bokföringsskyldighet som förslaget innebär. Enligt samfundet kan det ifrågasättas om man genom bokföringsskyldighet skulle få en bättre utgångspunkt för den skattemässiga kontrollen av dessa småföretagare. Samfundet framhåller det angelägna av att lagar inte stiftas så att det redan vid stiftandet är uppenbart att de inte kommer att åtyldas. En bokföringsskyldighet av den omfattning förslaget innebär är inte rimlig och kommer enligt samfundet med all sannolikhet inte att kunna genomföras för stora grupper av hantverkare och andra småföretagare. Det måste då vara angeläget, menar samfundet, att finna gränsdragningar som gör det möjligt att även formellt frita dessa grupper från bokföringsskyldighet. Mot att utsträcka bokföringsskyldigheten till dessa småföretagare och hantverkare talar även det förhållandet att dessa oftast inte själva har de kunskaper som erfordras för att kunna fullgöra en bokföringsskyldighet. De skulle därför, menar samfundet, bli beroende av att anlita medhjälpare, bokföringsbyråer eller andra. Förutom den kostnadsfördyrning detta skulle medföra påpekar samfundet att lämpliga bokföringsbyråer inte finns i den utsträckning som förslagets genomförande skulle komma att kräva och att det därför kan bli mycket svårt att få erforderligt biträde.

LRF framför i sitt mycket utförliga remissyttrande liknande synpunkter och belyser utförligt de problem som uppstår vid gränsdragning mellan inkomstslagen rörelse, å ena sidan, och samtliga övriga inkomstslag, å andra sidan. LRF har kommit till den uppfattningen att enmansföretag kan uteslutas från kretsen av bokföringsskyldiga. Omkring 300 000 företag skulle då undantas. Ett skäl till att gränsen bör dras vid enmansföretag är enligt LRF, att om en fast anställd finns så föreligger ett utomstående intresse av formbunden bokföring. Som enmansföretag skulle enligt LRF räknas också sådana som kortare tider har tillfälligt anställda t. ex. vid semester, sjukdom, sådd och skörd i lantbruk och säsongvariationer i traditionella rörelser. För dem som undantas från kretsen av bokföringsskyldiga bör enligt LRF liksom hittills anteckningsskyldigheten regleras i taxeringsförordningen.

Föreningen auktoriserade revisorer konstaterar att en avsevärd del av den föreslagna kretsen bokföringsskyldiga rimligen måste utgöras av jordbrukare i liten skala och andra, som driver rörelse av ringa format. Enligt föreningen kan de föreslagna reglerna för den löpande bokföringen inte anses ställa högre krav på dessa grupper än vad de bör kunna uppfylla. Däremot ifrågasätter föreningen om de relativt komplicerade reglerna i fråga om årsbokslut kan efterlevas och om det är erforderligt för att uppfylla kravet på informationsberedskap. Föreningen vill emellertid inte acceptera en allmän sänkning av ambitionsnivån i fråga om årsbokslutet. Om det visar sig olämpligt eller opraktiskt att åstadkomma en uppdelning i fråga om kraven på årsbokslut mellan olika grupper bör därför enligt föreningen en begränsning av kretsen bokföringsskyldiga övervägas.

Sveriges läkarförbund påpekar att för läkarkårens fria yrkesutövare medför förslaget ett betydande och onödigt merarbete, eftersom samhällets behov för insyn i verksamheten redan tillgodoses genom det inom socialdepartementet utarbetade förslaget "Nya ersättningsregler vid privatläkarvård".

Utredningens ståndpunktstagande att inte föreslå ett särskilt regelsystem med förenklade regler för mindre företagare kommenteras i några remissyttranden. Flertalet av de instanser som därvid yttrat sig delar utredningens uppfattning att det föreslagna regelsystemet har en sådan inneboende elasticitet som gör det möjligt för de mindre företagen att handha såväl löpande bokföring som årsbokslut på ett relativt okomplicerat sätt. Mot ett differentierat system talar även de faktiska svårigheter som finns att göra en uppdelning mellan olika företag. I denna riktning uttalar sig bl. a. *hovrätten för Västra Sverige, riks-försäkringsverket, kammarrätten i Stockholm, länsstyrelserna i Malmöhus och Västernorrlands län, Svenska försäkringsbolags riksförbund, Svenska byggnadsentreprenörföreningen, Svenska revisorsamfundet, Svenska kommunförbundet och Svenska handelskammarförbundet*.

SHIO delar inte utredningens och nämnda instansers uppfattning att elasticiteten i lagförslaget är tillräcklig. Organisationen framställer emellertid inte krav på ett differentierat regelsystem. Detta gör emellertid *Skånes handelskammare*, som bestämt förordar att förutsättningarna att införa ett differentierat regelsystem prövas på nytt. Handelskammaren varnar i detta sammanhang för att införa en lagstiftning som i så betydande utsträckning går längre än vad syftet kräver, såvitt avser mindre rörelser. I praktiken kommer också, enligt handelskammaren, de stora flertalet mindre näringsidkare att sakna möjlighet att iaktta lagens bestämmelser. Detta kan enligt handelskammaren bara återverka negativt på lagstiftningen och dess efterlevnad över huvud. *KF* påtalar också riskerna av att lagen i dess föreslagna utformning kommer att bli en död bokstav. *SACO*, som instämmer i de yttranden som avgetts av *Sveriges läkarförbund* och *Sveriges tandläkarförbund*, anser att den föreslagna lagregleringen kommer att innebära väsentligt ökade redovisningskrav och därav följande merarbete och ökade redovisningskostnader för många fria yrkesutövare. Också *SACO* och nämnda förbund yrkar därför på enklare bestämmelser för mindre rörelser. Även *LRF* menar att ett differentierat regelsystem måste införas, om inte enmansföretagen undantas från bokföringsskyldighet.

Sveriges grossistförbund, som i och för sig inte heller delar utredningens uppfattning om att också de mindre företagarna lätt kan anpassa sig till lagen, menar att lagen i stället för att ge differentierade regelsystem, bör utformas mer som en ramlagstiftning och att erforderliga tillämpningsföreskrifter för olika rörelser kan utfärdas av en särskild nämnd på bokföringsområdet.

Några remissinstanser, bl. a. *riksskatteverket*, framhåller att en elastisk utformning av en lagstiftning medför att det kan vara svårt att enbart med ledning av lagtexten utläsa vad som gäller den ene eller den andre som lagen är avsedd för. För att den nya lagen från början skall kunna slå igenom och komma i allmän tillämpning erfordras enligt riksskatteverket att reglerna, och inte minst hur dessa bör tillämpas hos olika slag av företag, i tid blir kända av dem som berörs av reglerna. Behovet av information genom såväl branschorganisationer som genom massmedia och även genom anvisningar från den föreslagna redovisningsnämnden anses vara stort.

I några remissyttranden påpekas att den av utredningen valda bestämningen "den som yrkesmässigt driver självständig rörelse" är vag och att den inte ger någon klar markering av bokföringsskyldighetens omfattning. *Utredningen om säkerhetsåtgärder m. m. i skatteprocessen, hovrätten för Västra Sverige, Svenska revisorsamfundet och Skånes handelskammare* anser sålunda att en anknytning till kommunalskattelagens innebörd av begreppet rörelse knappast ger önskvärd klarhet. *Företagskatteberedningen* anser emellertid att gränsdragningen är naturlig och ägnad att underlätta den praktiska tillämpningen. *Statskontoret* menar att anknytningen till kommunalskattelagen innebär, att en klar definition över när bokföringsskyldighet föreligger kommer att saknas, eftersom kommunalskattelagen inte är uttömmande. Rörelsebegreppet har enligt statskontoret i inte oväsentlig omfattning fått sitt innehåll genom utvecklingen i rättspraxis. Detta kan sålunda tala mot den av utredningen valda lösningen. Ett viktigt skäl för lösningen är emellertid, menar statskontoret, att den enskilde som ämnar starta verksamhet, kan få information beträffande frågan om bokföringsskyldighet genom att kontakta skattemyndigheterna. För den valda lösningen talar också, menar statskontoret, den omständigheten, att en inskränkning i bokföringsskyldigheten för på visst sätt definierade mindre rörelser medför behov av specialreglering för dessa för att fylla skatterättsliga krav på underlag för deklarationen. *Hovrätten för Västra Sverige* pekar på möjligheten att i stället söka en anknytningspunkt i civilrättslig lagstiftning, där man haft anledning att företa en motsvarande gränsdragning. Den som bedriver yrkesmässig och stadigvarande företagsamhet brukar nämligen i nyare civilrättslig lagstiftning betecknas med termen näringsidkare. Detta begrepp återfinns exempelvis i varumärkeslagen, lagen om otillbörlig marknadsföring, lagen om förbud mot oskäligen avtalsvillkor, konsumentköplagen, lagen om företagsinteckning, firmalagen och handelsregisterlagen. Hovrätten menar att det är tänkbart att en anknytning till näringsidkarbegreppet skulle ge bättre samspel med annan civilrättslig lagstiftning och större konkretion än den grundläggande bestämningen av vad som fordras för bokföringsskyldighet. Å andra sidan underlättar otvivelaktigt den anknytning till skatterättens rörelsebegrepp och den

omfattande praxis som utbildats inom skatterätten tillämpningen av den föreslagna bestämmelsen.

Flera remissinstanser påpekar, att det, såsom utredningen föreslagit, är följdriktigt att ålägga även jordbrukare bokföringsskyldighet alltefter-
som de nya taxeringsreglerna för dessa aktualiseras. *Företagsskatteberedningen*, *Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer* och *LRF* framhåller att det av lagtext bör klart framgå att också skogsbruksrörelse omfattas av bokföringsskyldigheten.

Förslaget att från bokföringsskyldighet undanta verksamhet som avser upplåtelse av hus eller del av hus till nyttjande mot vederlag kommenteras av några remissinstanser. *Svenska revisorsamfundet* yrkar ingen ändring på denna punkt men ifrågasätter det berättigade i utredningens förslag. Enligt samfundet har förslaget fått en mindre lycklig utformning. Ordet hus måste utbytas mot ordet fastighet menar samfundet. Att generellt undanta innehavare av hyresfastighet från bokföringsskyldighet anser *företagsskatteberedningen* alltför långtgående. Den som äger och förvaltar större hyres- eller rörelsefastighet bör enligt beredningens mening omfattas av bokföringsskyldighet. En begränsning bör emellertid ske. Beredningen föreslår att gränsen sätts så att bokföringsskyldighet inträder då taxeringsvärdet för ifrågavarande fastighet eller fastigheter uppgår till en milj. kr. eller däröver. Beredningen erinrar i sammanhanget om att vid beskattningen avsteg görs från kontantprincipen dels genom att avdrag medges för årlig avskrivning på byggnad och fastighetsinventarier och dels genom rätten att analogt tillämpa vissa regler för fastighet som ingår i rörelse, även då rörelsen bedrivs av annan än fastighetsägaren. Beredningen menar att anpassningen till de föreslagna bokföringsreglerna inte torde vålla nämnvärda svårigheter för dem som bedriver dessa slag av näringsverksamhet. *Länsstyrelserna i Malmöhus samt Göteborgs och Bohus län*, *utredningen om säkerhetsåtgärder m. m. i skatteprocessen*, *Skånes handelskammare*, *Sveriges industriförbund*, *Svenska företagares riksförbund*, *Svenska byggnadsentreprenörföreningen*, *Sveriges redovisningskonsulters förbund* och *Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer* framför också krav i denna riktning.

Enligt förslaget omfattas ideella föreningar och stiftelser av bokföringsplikt endast om de driver rörelse. Detta undantag från bokföringsplikten accepteras uttryckligen av *RA*, *riksrevisionsverket*, *länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* samt *Svenska revisorsamfundet*. De skäl som utredningen angett för undantagande godtas av de nämnda instanserna. Länsstyrelsen anser emellertid att frågan om i vilken utsträckning och på vilket sätt ideella föreningar och liknande organisationer bör åläggas bokföringsskyldighet är så viktig, att den bör ytterligare övervägas. Riksrevisionsverket och revisorsamfundet understryker behovet av en snabb översyn av reglerna av stiftelsers redovisningsskyldighet. Också *Sveriges industriförbund* och *Föreningen auktoriserade revisorer* uttalar sig i denna riktning.

Andra remissinstanser åter har en annan uppfattning. Enligt *företags-skatteberedningens* mening har utredningen bestämt kretsen av bokföringsskyldiga alltför snävt när man undantar stiftelser och ideella föreningar från bokföringsskyldighet utom beträffande verksamhetsdel som avser rörelse, jordbruk eller skogsbruk. Beredningen framhåller att ett stort antal föreningar och stiftelser äger och förvaltar mycket betydande förmögenhetstillgångar, i sin verksamhet omsluter ansevärda belopp och ofta har många anställda. Verksamheten medför därvid en relativt omfattande transaktionsvolym avseende bl. a. avlöningar, större utbetalningar som har anknytning till förvaltningen av fast och lös egendom, byggnation i egen regi osv. Beredningen menar att med undantag för ändamålet med verksamheten är förhållandena här likartade med dem som förekommer i affärsverksamhet. Ett allmänt krav på en korrekt och tillförlitlig redovisning är i dessa fall lika befogat som för de kategorier som omfattas av förslaget. Behovet av ett tillfredsställande underlag för information till olika myndigheter, anställda och andra med vilka ekonomiska förbindelser ingås är, menar beredningen, här lika påtagligt. Det förhållandet att vid beskattningen kontantprincipen tillämpas för den ideella verksamheten utgör enligt beredningen inte problem av den arten att en lagreglering blir omöjlig. Samma principer gäller exempelvis hos aktiebolag som förvaltar fastighet, värdepapper m. m., därvid företagsformen och inte verksamhetens art medför ovillkorlig bokföringsskyldighet. Enligt vad beredningen erfarit är uppgifter om ekonomiska förhållanden som lämnats till tillsynsmyndigheten i många fall alltför summariska för att möjliggöra meningsfull kontroll från myndighetens sida. Dessa omständigheter talar för att skyldighet att föra räkenskaper bör omfatta även ideella föreningar och stiftelser. Beredningen menar emellertid att denna skyldighet självfallet måste begränsas till sådana subjekt där verksamheten eller förmögenhetstillgångarna inte är alltför obetydliga. Krav på bokföringsskyldighet, grundat på liknande synpunkter, framförs också av *hovrätten för Västra Sverige*, *länsstyrelsen i Malmöhus län*, *utredningen om säkerhetsåtgärder m. m. i skatteprocessen* och *Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer*. *Bankinspektionen* som också beklagar att ideella föreningar och stiftelser undantagits från bokföringsskyldigheten, menar att en ändring härvidlag skulle tillgodose viktiga intressen, bl. a. sådana som är knutna till kreditgivning. *Bankinspektionen* framhåller att ideella föreningar ofta kan vara stora presumtiva kredittagare hos bankerna. *Länsåklagaren i Kronobergs och Blekinge län* framhåller att många idrottsföreningar bedriver ekonomisk verksamhet i stor skala. Enligt åklagaren går utredningen för långt i sitt antagande att bristfällig redovisning ställer sådana föreningar utan bidrag. Det är tvärtom befogat att införa bokföringsskyldighet för ideella föreningar som uppbär statliga eller kommunala bidrag över ett visst belopp per år.

Några remissinstanser uppehåller sig utförligt vid utredningens behandling av frågorna om sambandet mellan bokföringslagstiftningen och annan lagstiftning. De instanser som yttrat sig i denna fråga framhåller sålunda att den föreslagna utvidgningen av kretsen bokföringsskyldiga får verkningar på flera betydelsefulla områden vid sidan av redovisningsområdet. Begreppet köpman bestäms sålunda i olika sammanhang med anknytning till bokföringsskyldigheten. *Svenska revisorsamfundet* menar att naturligtvis kan man inte komma ifrån vissa olägenheter av att antalet köpmän kraftigt ökar med en utvidgning av bokföringsskyldigheten. Samfundet anser emellertid att dessa olägenheter inte får tillåtas påverka reglerna om vilka som skall vara bokföringsskyldiga. I stället bör i annat sammanhang övervägas vilka åtgärder som lämpligen bör vidtas i annan lagstiftning för att eliminera olägenheterna. *Sveriges advokatsamfund* anser det påfallande hur lätt de nämnda frågorna har behandlats av utredningen. I fråga om köplagen hänvisar sålunda utredningen till att köplagssakkunniga kommer att behandla även köpmannabegreppet och begreppet handelsköp. Samfundet kan inte acceptera att utredningen valt att föreslå att nuvarande bestämmelser i köplagen t. v. bibehålls. Enligt samfundet är det en komplicerad köprättslig fråga att bedöma om och på vad sätt köplagen kan behöva ändras vid en utvidgning av bokföringsskyldigheten med därav följande motsvarande utvidgning av köpmannabegreppet. Resultatet av utredningens rekommendation om att t. v. behålla nuvarande bestämmelser leder till att nuvarande rättsläge inom köprätten skulle rubbas i en rad viktiga avscenden. Det skulle ske temporärt på grund av förhållanden, vilka som sådana ingenting har med köprätten att göra. Om utredningens förslag genomförs uppkommer enligt samfundet ovisshet huruvida landets alla småföretagare får en starkt utvidgad skyldighet att exempelvis reklamera mot felaktiga orderbekräftelser. Huruvida denna eventuella skyldighet skall bli bestående eller rättsläget återgå till ett tidigare eller någon ny reglering blir beroende av vad som kan bli följden av köplagssakkunnigas vidare arbete.

Även *hovrätten för Västra Sverige* anser det tveksamt om alla bokföringsskyldiga skall åläggas följa reglerna för handelsköp. Om köpmannabegreppet alltså anknys till bokföringsskyldigheten leder detta till att inom centrala civilrättsliga områden en knappast önskvärd skärpning sker av kravet på aktivitet — särskilt på köparsidan — för stora grupper i samhället. Hovrätten nämner som exempel att en jordbrukare, som köper en lantbruksmaskin, sålunda kommer att åläggas i princip såväl vidgad undersökningsplikt som skyldighet att reklamera snabbare än enligt nuvarande regler. En fiskare som haft besök av en agent för en båtmotorförsäljare riskerar enligt hovrätten att bli bunden av en felaktig orderbekräftelse från agentens huvudman, om han förhåller sig passiv.

Hovrätten menar att jordbrukaren och fiskaren i dessa exempel uppenbarligen står den vanliga konsumenten mycket nära. Hovrätten kan emellertid inte anvisa en godtagbar utväg ur de antydda svårigheterna. Det torde sålunda inte vara tillrådligt att vid oförändrade regler i köplagen och även kommissionslagen helt överlämna åt rättspraxis att finna lämpliga lösningar. Att behålla den nuvarande anknytningen av köpmannabegreppet till bokföringsplikten förefaller hovrätten också mindre tilltalande. En mera följdriktig provisorisk lösning vore enligt hovrätten att tills vidare bestämma köpmannabegreppet i nära anslutning till bokföringsplikten i nuvarande bokföringslag. Hovrätten medger dock att en sådan lösning är tekniskt opraktisk och även i övrigt förenad med åtskilliga olägenheter. *Länsåklagarmyndigheten i Uppsala län* menar att helst borde en översyn av samtliga berörda lagar ske i ett sammanhang. Om detta inte är möjligt så kan ifrågasättas om inte hänvisningar alltför ofta bör ske till nu gällande bokföringslag i avvaktan på slutlig översyn. Också *kammarrätten i Stockholm* konstaterar att vissa olägenheter uppkommer med den av utredningen förordade lösningen. Kammarrätten anser att det begränsade material och de kortfattade överväganden utredningen redovisat knappast lämnar tillräckligt underlag för att bedöma om förslaget i denna del bör godtas.

Köplagsutredningen framhåller att avgörande för om de för handelsköp strängare kraven skall kunna ställas bör i första hand vara om vederbörande bedriver sin verksamhet i affärsmässigt organiserade former. Detta kan inte avgöras med ledning av den nuvarande bokföringsplikten såsom ensamt och avgörande kriterium. Från köprättslig synpunkt menar köplagsutredningen att de föreslagna bestämmelserna snarast innebär en förbättring eftersom den tidigare många gånger alltför snäva formella ramen för begreppet köpman därigenom bryts. Å andra sidan är förslaget behäftat med den nackdelen att även den som driver sin rörelse yrkesmässigt men inte under affärsmässig organisation träffas av de för handelsköp strängare reglerna. Köplagsutredningen menar att denna olägenhet emellertid i vart fall inte är större än de som är förenade med den nuvarande ordningen. Stötande resultat torde liksom hittills kunna undvikas genom att reglerna om handelsköp, liksom även de om civila köp, tolkas mot bakgrund av de faktiska förhållandena i varje särskilt fall. Köplagsutredningen framhåller att den har för avsikt att i sitt kommande arbete se över köplagens regler om köpman och handelsköp. Det är sannolikt att utredningen därvid kommer att föreslå att den stela anknytningen till bokföringsplikten tas bort. På nuvarande stadium är det emellertid för tidigt att närmare ange hur reglerna om handelsköp kommer att utformas i ett kommande förslag. Av denna anledning ansluter sig köplagsutredningen till den bedömning som gjorts i betänkandet och som innebär att de nuvarande bestämmelserna i köplagen får kvarstå t. v., trots den faktiska förändring som följer av de nya reglerna om

bokföringspliktens omfattning. Köplagsutredningen menar att en sådan provisorisk lösning, även om den är behäftad med vissa svagheter, torde vara att föredra framför att mera invecklade regler skapas som skulle syfta till att bibehålla den nuvarande, inte heller den särskilt tillfredsställande, ordningen. *Konstnärernas riksorganisation* påpekar att det är till sina konsekvenser orimligt att t. ex. målare, skulptörer, författare, poeter och romanssångerskor skall anses som köpmän i lagens mening.

Utredningens förslag att de särskilda konkursgrunderna för köpmän blir tillämpliga på en utökad krets bokföringsskyldiga möter ingen erinran under remissbehandlingen. *Sveriges advokatsamfund* och *kammarrätten i Stockholm* anser sålunda att den faktiska utvidgningen av dessa reglers tillämpningsområde inte kan ses som någon negativ effekt av en utvidgning av bokföringsskyldigheten. I lagberedningens betänkande (SOU 1970: 75) med förslag till ändring i konkurslagen finns bestämmelser angående presumtion om insolvens, när gäldenären är eller varit bokföringsskyldig. *Konkurslagskommittén* har inget att erinra mot att, om dessa bestämmelser genomförs, de också skall tillämpas för den vidgade kretsen av bokföringsskyldiga enligt utredningens förslag. Kommittén påpekar att utvidgningen av kretsen av bokföringsskyldiga också återverkar på tillämpningen av 54 § första stycket, 55 § första stycket och 199 a konkurslagen enligt lagberedningens nämnda förslag samt 22 § andra stycket 3 och 23 § första stycket i ackordslagen. Inte heller dessa följdverkningar ger anledning till någon invändning från kommitténs sida. Kommittén påpekar att utredningen inte har berört frågan om vilken bokföringsskyldighet som skall åvila konkursbo. Kommittén framhåller att det ingår i kommitténs pågående översyn av konkurslagen att närmare överväga huruvida det finns behov av att reglera frågan om konkursbos bokföringsplikt och hur en sådan reglering skall utformas. Kommittén kan preliminärt tänka sig att genom en uttrycklig bestämmelse undanta mindre och enklare konkursbon från den bokföringsskyldighet som bokföringslagen föreskriver. I övrigt kan enligt kommittén en metod vara att man i princip låter konkursbouppteckningen tjäna som utgångspunkt och konkursens avslutning som slutpunkt för bokföringen.

Sveriges advokatsamfund framhåller att inte heller i fråga om företagsinteckning gör utredningen några egentliga bedömningar utan hänvisar till att utredning pågår. Utredningen konstaterar emellertid att det kan finnas anledning att ställa upp en lämplig gräns som utesluter de minsta företagen från företagsinteckningsmöjligheten. Samfundet ansluter sig till det uttalandet, om den föreslagna utvidgningen att antalet bokföringsskyldiga kommer till stånd. *Utredningen angående företagsinteckning* påpekar att den revision av lagstiftningen om företagsinteckning som pågår omfattar förslag där bokföringslagstiftningen måste beaktas. Den väsentliga utvidgning av kretsen av bokföringsskyldiga som för-

slaget innebär i förhållande till gällande rätt torde göra det nödvändigt för utredningen angående företagsinteckning, att i grund ompröva det nuvarande sambandet mellan bokföringsskyldighet och rätt att erhålla företagsinteckning. Om ny bokföringslagstiftning på huvudsaklig grundval av betänkandet införs, innan utredningen angående företagsinteckning lagt fram förslaget i sistnämnda fråga, synes sådana åtgärder böra vidtas vid bokföringslagstiftningens införande att den nuvarande kretsen av intektningsberättigade t. v. behålls.

Hovrätten för Västra Sverige ifrågasätter om förhållandet mellan bokföringslagen och handelsbolagslagen är så komplicerat som utredningen vill göra gällande. Om bokföringsplikten i enlighet med utredningens förslag utökas till alla rörelseidkare, innebär detta att fler sammanslutningar än tidigare kommer att falla in under handelsbolagslagens beskrivning på handelsbolag. I enkla bolag kommer på motsvarande sätt solidariskt ansvar för bolagsmännen att inträda i fler fall än tidigare. Hovrätten anser inte dessa konsekvenser vara anmärkningsvärda, särskilt som huvudregeln om ensamansvaret i enkla bolag redan undergrävs genom ett flertal undantag i lagstiftning och rättspraxis. Hovrätten delar utredningens åsikt att en översyn av lagstiftningen om handelsbolag och enkla bolag är motiverad. *Sveriges advokatsamfund* har samma uppfattning.

Genom handelsregisterlagen (1974: 157) åläggs enskild näringsidkare att söka registrering, om skyldighet att föra handelsböcker följer med verksamheten. *Hovrätten för Västra Sverige* ifrågasätter om exempelvis alla jordbrukare bör ha sådan skyldighet. *Länsstyrelsen i Stockholms län* framhåller det olämpliga i att en mängd smärre rörelser skulle bli registreringsskyldiga hos länsstyrelsen utan att något behov av registrering föreligger. Länsstyrelsen förordar därför att en ändring görs i handelsregisterlagen av innebörd att registreringsskyldigheten i huvudsak knyts till den i gällande bokföringslag gjorda uppräknningen om bokföringsskyldiga. Härigenom synes man enligt länsstyrelsen uppnå en rimlig avvägning av vad som kan anses erforderligt ur informationssynpunkt och angelägenheten av att inte i onödan belasta såväl det allmänna som enskilda personer med mindre angelägna anmälningsföreskrifter.

4.2.2 Bokföringsskyldighetens innebörd

Förslagets särskilda inledande bestämmelser om vad bokföringsskyldigheten skall innefatta kommenteras i ringa utsträckning av remissinstanserna.

KF efterlyser emellertid en bestämmelse innefattande en mer allmän beskrivning av bokföringens syften i enlighet med gällande lag, dvs. att genom bokföringen skall redovisas såväl verksamhetens gång som resultat och ställning vid räkenskapsårets utgång. KF anser vidare att bestämmelsen om att bokföringen skall ske med iakttagande av god redo-

visningssed bör ges en mer framträdande placering än vad utredningen föreslagit. *Kammarrätten i Stockholm* anser att lagrummets avfattning vinner i klarhet och konsekvens om uttrycket "kronologiskt" införs som beskrivning av grundbokföringen. Korrespondens uppnås därigenom med uttrycket "systematiskt" som beskrivning av huvudbokföringen. *Kammarrätten* menar vidare att lagrummet bör innehålla upplysning om en så väsentlig sak som att den bokföringsskyldige skall upprätta bokslut "enligt bokföringsmässiga grunder". Det vill här säga efter principerna för dubbel bokföring. *Riksskatteverket* anser i likhet med utredningen att principen om bokföringsmässiga grunder inte bör tas in i lagstiftningen utan att förhållandena i stället bör klargöras i lämpliga anvisningar.

4.2.3 Räkenskapsårets omfattning m. m.

Enligt förslaget skall räkenskapsåret omfatta 12 månader. Frågan om räkenskapsårets tidsmässiga förläggning har lämnats öppen. *Skånes handelskammare*, *Sveriges industriförbund*, *SHIO*, *Svenska revisorsamfundet*, *LRF* och *Sveriges redovisningskonsulters förbund* tillstyrker uttryckligen att möjligheten till s. k. brutna räkenskapsår bibehålls i förslaget. Det framhålls i yttrandena från dessa instanser att det för redovisningsbyråernas del är av väsentlig betydelse att bokslutstidpunkterna kan spridas ut någorlunda jämnt över året. De skattekontrollproblem som uppenbarligen sammanhänger med valfriheten i nämnda sammanhang måste lösas på annat sätt än genom föreskrift i bokföringslagen. *Sveriges grossistförbund* ställer sig något tveksam till den generella rätten för alla rörelseidkare att ha brutet räkenskapsår. Förbundets uppfattning är den att räkenskapsåret skall återspegla en normal verksamhetsperiod för varje enskild rörelse. En pälstdetaljist vars försäljningssäsong normalt varar från oktober/november till februari/mars, bör således enligt förbundet ha balansdag per 31 mars. Härigenom uppnås att räkenskapsåret avslutas med försäljningsperioden, vilket bör vara det riktiga från företagsekonomisk synpunkt. Enligt förbundet borde detta synsätt komma till uttryck i den civilrättsliga lagstiftningen.

LRF framhåller att för ett mycket stort antal rörelser sker kontinuerligt periodavslutning per det veckoslut som infaller närmast ett månads-skifte, ett kvartalsskifte etc. Dessa rörelser har rutinerna för avräkning, fakturering, löneredovisning, remittering och lagerredovisning etc. uppbyggda kring veckorutiner. Enligt *LRF* vore det utomordentligt praktiskt för dessa företag att slippa bryta veckorutinen vid årsbokslutet. Inventering av lager m. m. och kontroll av att alla transaktioner blivit hänfödda till rätt redovisningsperiod (räkenskapsår) skulle enligt *LRF* avsevärt underlättas om lagen medger att de bokföringsskyldiga som så önskar får rätt att avsluta räkenskaperna per det veckoslut som infaller närmast före eller efter räkenskapsårets slut. Enligt *LRF* skulle säkerheten i

arbetet och tillförlitligheten i bokföringen kunna främjas av en sådan ordning, dessutom skulle kostnadskrävande dubbelarbete kunna undvikas för berörda företag. LRF har inte kunnat finna att några verkliga nackdelar för beskattnings- eller andra intressen skulle vara förenade med ett sådant system. Också *Skånes handelskammare*, *SHIO* och *Sveriges grossistförbund* påpekar behovet av den föreslagna regeln. *SHIO* menar att möjligheten till räkenskapsårsavslutning per veckoslut skulle kunna föreligga efter dispens från den föreslagna bokföringsnämnden.

Flera remissinstanser företrädande skattemässiga intressen anser emellertid att valmöjligheterna beträffande bokslutsdag bör begränsas. *Riksskatteverket*, *statskontoret*, *riksrevisionsverket*, *företagsskatteberedningen* (majoriteten), *mervärdeskatteutredningen*, *utredningen om säkerhetsåtgärder m. m. i skatteprocessen* och *Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer* förordar sålunda en huvudregel enligt vilken kalenderåret skall utgöra räkenskapsår. Företagsskatteberedningen framhåller att antalet fåmansföretag som för redovisningen tillämpar brutet räkenskapsår under senare år har ökat kraftigt. En av beredningen genomförd undersökning visar att mer än hälften av fåmansbolagen har annat räkenskapsår än kalenderår. Detta är enligt beredningen ofta ett led i åtgärder för att vinna icke avsedda lättnader vid beskattningen. Särskilt när det gäller verksamhet i fåmansbolag försvåras taxeringskontrollen i hög grad av den bristande överensstämmelsen mellan företags och delägarens beskattningsår. Vidare uppkommer enligt beredningen i många fall svårigheter för skattadministrationen, bl. a. då det gäller samordningen av inkomsttaxering och redovisning av mervärdeskatt. Beredningen delar inte utredningens uppfattning att regler om begränsning i rätten att använda brutet räkenskapsår bör ges i skatterätten. Den taxeringsmässiga inkomstberäkningen skall grundas på bokföringen för ett visst räkenskapsår. Det är därför enligt beredningen ofrånkomligt att bestämmelserna om räkenskapsår måste samordnas på sådant sätt att konformitet erhålls mellan skatterätten, bokförings- och associationslagstiftningen. Regeln om räkenskapsår är av sådan fundamental betydelse för all bokföring att den har sin naturliga plats i en bokföringslag. Gentemot de olika skäl, bl. a. branschmässiga förhållanden, som brukar anföras till förmån för bokslut vid annan tidpunkt än utgången av kalenderår erinrar beredningen om att det alldeles övervägande antalet företag som är noterade på fondbörsen eller upptagna på den s. k. fondhandlarlistan tillämpar kalenderårsredovisning. Enligt beredningen bör endast om särskilda skäl föreligger annan tid för räkenskapsåret än kalenderår kunna komma i fråga och då efter särskild framställning till myndighet. Beredningen finner det lämpligt att dessa ärenden prövas av länsstyrelserna. — De tidigare nämnda remissinstanserna anför likartade skäl för sin inställning och menar också de, att någon form av prövning bör föreligga om ett företag skall få tillämpa brutet räkenskapsår.

Två av ledamöterna i företagsskatteberedningen delar inte majoritetens uppfattning i frågan om räkenskapsårets förläggning utan anser att föreskriften om räkenskapsåret bör begränsas till att året skall omfatta hela månader.

Om annat räkenskapsår än kalenderår kommer till användning, bör enligt *mervärdeskatteutredningen* i lagen föreskrivas att brutet räkenskapsår alltid skall börja med ojämn och sluta med jämn kalendermånad. *Statskontoret* har samma uppfattning. *Riksskatteverket* menar dock att brutet räkenskapsår alltid skall avslutas per utgången av viss tertiäl medan *Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer* anser att avslutning alltid exempelvis skall ske per utgången av helt kvartal. Riksskatteverket och statskontoret anser dessutom att, i likhet med vad som gäller enligt jordbruksbokföringslagen, brutet räkenskapsår inte bör få användas av andra bokföringsskyldiga än sådana som avslutar sina räkenskaper med vinst- och förlustkonto. Statskontoret påpekar slutligen i detta sammanhang att frågan om skatteadministrationen i första instans utreds. Därvid övervägs utökade möjligheter för företag att få anstånd med att lämna deklaration. Statskontoret menar att detta utan tvivel minskar de nackdelar för företag och revisorer som annars kan uppkomma om möjligheterna att tillämpa brutet räkenskapsår inskränks.

Förslaget upptar ingen bestämmelse som begränsar rätten att lägga om räkenskapsår. Bl. a. *länsstyrelserna i Stockholms, Malmöhus samt Göteborgs och Bohus län* anser att rätten att lägga om räkenskapsår bör begränsas med hänsyn till att möjligheterna ofta missbrukas i syfte att erhålla skattecredit eller skatteförmån. *Företagsskatteberedningen* påpekar att beskattningen av rörelseinkomst kan skjutas upp ett helt kalenderår genom förlängning av räkenskapsåret. Förfarandet kan efter en tid upprepas och medför, förutom kontrollsvårigheter, en ej avsedd skattecredit. Enligt beredningen torde emellertid möjligheterna att förlänga räkenskapsåret ha relativt begränsat värde från företagsekonomisk synpunkt. Anpassningen till viss bokslutstidpunkt bör kunna ske, menar beredningen, genom en förkortning av räkenskapsåret. Denna fråga får dock enligt beredningen minskad aktualitet om den av beredningen föreslagna huvudregeln om kalenderårsredovisning genomförs.

Den som är bokföringsskyldig för flera rörelser skall enligt förslaget använda samma räkenskapsår för dem, om ej synnerliga skäl föreligger att använda olika räkenskapsår. *Bankinspektionen* finner bestämmelsen angelägen, eftersom missbruk, som nu förekommer i beskattnings- och kreditsammanhang, därigenom kan stävjas. Inspektionen vill emellertid förordna att möjligheten till avsteg slopas. I och för sig skulle inspektionen kunna godta sådana avsteg under förutsättning att särskild myndighet först prövalde frågan och beviljade dispens. Enligt *riksrevisionsverkets* mening vore det önskvärt bl. a. från skattekontrollsynpunkt om den av utredningen föreslagna regeln kunde införas även då det är fråga om

flera rörelser med samma dominerande ägarintresse men särskilt rättssubjekt används. *Sveriges redovisningskonsulters förbund* uttalar sig också i denna riktning.

Utredningen angående företagsinteckning har endast på en punkt funnit anledning ifrågasätta om förslaget till bokföringslag är ändamålsenligt från företagsinteckningssynpunkt. Enligt huvudregeln i 3 § första stycket lagen om företagsinteckning angående individualisering av den intecknade verksamheten meddelas företagsinteckning i all den näringsverksamhet eller i den verksamhet av viss art som näringsidkaren vid varje tid utövar inom ett län eller inom en eller flera kommuner i länet. Om näringsidkaren är ett aktiebolag får inteckning meddelas även i bolagets verksamhet inom riket eller inom flera län. Hinder möter inte att avgränsa inteckning på det sättet att den fastställs i all den näringsverksamhet som utövas inom länet med undantag av verksamhet av viss art. På motsvarande sätt kan som geografisk ram för inteckning bestämmas länet med undantag för viss eller vissa kommuner. Det är också tillåtet att kombinera sådana undantag. Aktiebolag torde även kunna ta ut inteckning i en verksamhet av viss art som bolaget utövar inom riket resp. inom flera län. Utredningen angående företagsinteckning framhåller att det givetvis vore värdefullt från kontrollsynpunkt om en näringsidkare, som låter särskilt inteckna en eller flera rörelser eller geografiskt avgränsad rörelsedel, hade skyldighet att ha särskild bokföring för varje intecknad rörelse eller rörelsedel. Enligt gällande rätt föreligger inte sådan skyldighet och förslaget till ny bokföringslag upptar inte heller några bestämmelser därom. Utredningen om bokföringslagstiftningen inskränker sig till att uttala att det bör vara tillåtet att använda skild bokföring för olika rörelser med samma innehavare och att en sådan delad bokföring ofta kan vara att rekommendera för att ge ökad överblick över de olika rörelsernas ställning och resultat. Utredningen angående företagsinteckning hemställer att möjligheterna att införa obligatorisk särredovisning i nämnda fall övervägs under den fortsatta behandlingen av förslaget till ny bokföringslag.

4.2.4 Samordning med annan lagstiftning

Enligt förslaget skall bestämmelserna i bokföringslagen inte äga tillämpning om särskilda bestämmelser angående bokföringsskyldighetens fullgörande gäller enligt annan lag eller författning. Några remissinstanser påpekar att denna bestämmelse innehåller en något oklar formulering. *Kommerskollegiet* menar att av lagtexten framgår inte utredningens avsikt att jämförelse inte skall behöva ske mellan bokföringslagen och annan lag i fråga om olika inslag i en fullständig reglering av ett visst område, om den andra lagen innehåller en sådan fullständig reglering. För att skapa klarhet i fråga om vad som skall gälla borde enligt kollegiets mening det direkt i lagtexten anges vilka delar som inte gäller

för associationsformer för vilken särskild lagstiftning finns. *Riksskatteverket* och *länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* anför liknande synpunkter. *Försäkringsinspektionen* anser att man genom bestämmelsens utformning får en tillfredsställande ordning, som ger erforderligt utrymme för särbestämmelser som kan behövas för skilda företagsformer och med hänsyn till branschspecifika förhållanden. *Inspektionen* utgår från att också sådana av *inspektionen* med stöd av lag eller författning utfärdade anvisningar härvid inbegrips. *Svenska försäkringsbolags riksförbund* och *Folksam* gör samma konstaterande.

Svenska bankföreningen framhåller att vad som skall gälla för bankernas årsbokslut bör regleras i banklagen och i de särskilda tillämpningsföreskrifter, som *bankinspektionen* vid var tid kan finna skäl att meddela. För att undanröja varje tvekan om reglernas innebörd bör enligt föreningen hänvisningen till bokföringslagen i 91 § banklagen utgå. *Riksförsäkringsverket* påpekar att verket har utfärdat detaljerade bokföringsföreskrifter för allmän försäkringskassa. Verket framhåller att försäkringskassorna inte är skattskyldiga och inte har borgenärer, vars intressen kan skadas genom ett undantag från bokföringsskyldighet. Flera av bestämmelserna i den föreslagna bokföringslagen kan inte tillämpas på försäkringskassorna. Med hänsyn till detta anser verket att försäkringskassorna bör undantas från den föreslagna lagstiftningen.

Några remissinstanser uppehåller sig vid den av utredningen väckta frågan om samordning mellan bokföringslagen samt aktiebolagslagen och lagar för andra särskilda rättssubjekt. *Bankinspektionen* anser att en sådan samordning utan tvekan skulle vara till fördel från lagteknisk synpunkt och till gagn för det praktiska redovisningsarbetet och redovisningspraxis. *Inspektionen* förordar därför att reglerna i de särskilda lagarna, såsom lagen om bankrörelser, lagtekniskt baseras på en hänvisning till bokföringslagen i fråga om alla grundläggande bestämmelser. Samma uppfattning kommer till synes i yttranden som avgetts av *statskontoret*, *företagsskatteberedningen*, *Svenska byggnadsentreprenörföreningen*, *Svenska revisorsamfundet* och *Sveriges redovisningskonsulters förbund*. I ett par av de nämnda yttrandena påpekas det angelägna i att bokföringslagen återfår en ledande ställning i fråga om redovisningsfrågors reglering.

Skånes handelskammare, *Sveriges industriförbund*, *KF*, *Föreningen auktoriserade revisorer* och *Svenska handelskammarförbundet* har emellertid en annan uppfattning i denna fråga. *Handelskammarförbundet* anför sålunda, att bestämmelserna om årsredovisning i aktiebolagslagen från lagteknisk synpunkt hänger samman inbördes och med andra bestämmelser i lagen. Det skulle därför vara mycket olyckligt att ur lagen utbryta en väsentlig del av nämnda bestämmelser. I praktiken skulle enligt *handelskammarförbundet* arbetet försvåras för den som skall tillämpa lagen. Vidare torde av utvecklingen betingade framtida ändringar om

ett aktiebolags årsredovisning bli onödigt komplicerade om en sådan uppdelning genomförs. Handelskammarförbundet framhåller också den internationella aspekten på problematiken. Nästan alla aktiebolagslagar i Europa med undantag av den finska innehåller fullständiga regler om årsredovisning. Det är också dessa bestämmelser som tilldrar sig det största intresset i utlandet. En uppdelning av reglerna kan enligt handelskammarförbundet försvåra det internationella umgänget på detta område och göra det utomordentligt besvärligt för utlänningar att orientera sig i det svenska regelkomplexet. Med hänsyn till det sagda anser handelskammarförbundet det för näringslivet vara ytterst väsentligt att aktiebolagslagen innehåller fullständiga bestämmelser om årsredovisning. Det är å andra sidan naturligtvis angeläget att bestämmelserna i bokföringslagen inte direkt strider mot aktiebolagslagens bestämmelser. *KF* är tveksam till den omnämnda samordningen just därför att årsredovisningen i aktiebolag tar sikte på den offentliga redovisningen, medan *Skånes handelskammare* och *Föreningen auktoriserade revisorer* i allt delar vad handelskammarförbundet har anfört. *SHIO* framhåller att de krav på årsbokslut m. m., som kan komma i en ny aktiebolagslag, inte bör få påverka utformningen av bokföringslagen. De krav på öppen information som ställs eller kan komma att ställas på ett aktiebolag är enligt *SHIO* inte aktuella på t. ex. mindre enmansföretag.

4.3 Den löpande bokföringen

Utredningens förslag till bestämmelser om hur den löpande bokföringen skall vara anordnad möter under remissbehandlingen i huvudsak ingen erinran. *Sveriges grossistförbund* och *SHIO* framhåller dock att lagtexten genom sin detaljrikedom i vissa avseenden kommit att bli oklar samtidigt som en del regler blivit onödigt stränga, i första hand då för de mindre företagen. *LRF* anför liknande synpunkter.

Enligt den föreslagna inledande bestämmelsen skall bokföringen omfatta alla affärshändelser i rörelsen. Flera remissinstanser, bl. a. *RA*, *länsåklagaren i Göteborgs och Bohus län*, *länsstyrelsen i Malmöhus län*, *Sveriges grossistförbund*, *LRF* och *Svenska försäkringsbolags riksförbund* anser att en definition av begreppet affärshändelse bör inarbetas i lagförslaget. *Skånes handelskammare* påpekar att uttrycket affärshändelse ingalunda är en specifik redovisningsterm. Med uttrycket kan exempelvis också åsyftas slutande av avtal. Handelskammaren förordar därför att i lagtexten skrivs in att bokföringen omfattar "alla sådana affärshändelser i den bokföringsskyldiges verksamhet som medfört en omedelbar förändring av förmögenhetens storlek eller sammansättning." *Kammarrätten i Stockholm*, *SHIO* och *Svenska handelskammarförbundet* framför liknande synpunkter.

Svenska revisorsamfundet finner det också vara en brist att begreppet

affärshändelse inte definieras. Något förtydligande påkallas emellertid inte, men samfundet anser att det bör vara en viktig uppgift för den föreslagna bokföringsnämnden, att göra ett uttalande kring begreppet affärshändelse och när en sådan skall anses ha inträffat. *Riksskatteverket* anser att det knappast är möjligt att formulera en kort och ensidig definition av begreppet affärshändelse.

KF menar att genom den valda formuleringen har begreppet affärshändelse blivit helt sammanfallande med begreppet bokföringstransaktion, vilket är direkt vilseledande. KF anser emellertid att det är omöjligt att ge en klarläggande definition på ett vanligt svenskt ord som affärshändelse utan att man därigenom på ett orealistiskt sätt begränsar detta ords betydelse. Slutsatsen härav blir enligt KF att utgångspunkten för regelsystemet i avsnittet om den löpande bokföringen bör omvärderas. Det går nämligen inte att knyta samman begreppen affärshändelse och bokföringstransaktioner såsom lagförslaget har gjort. KF föreslår som ett alternativ att den direkta anknytningen till begreppet affärshändelse slopas och att man i stället utgår från vad som är det grundläggande för all bokföring, nämligen betalningar. Med denna utgångspunkt skulle bestämmelsen enligt KF kunna ha följande lydelse. "I bokföringen registreras löpande som affärshändelser dels inbetalningar och utbetalningar (betalningstransaktioner) dels sådana transaktioner, som avser uppkomst eller förändring av fordran eller skuld, häri även inräknat mellanhavande med anställda och ägare (memorialtransaktioner). I samband med bokslut registreras ytterligare såsom memorialtransaktioner tillgångar och skulder, som har betydelse för att på ett rätt sätt fastställa till räkenskapsåret hörande intäkter och kostnader (periodiseringar)."

Ingen erinran riktas under remissbehandlingen mot den föreslagna bestämmelsen att som affärshändelse också skall räknas den bokföringsskyldiges tillskott och uttag av pengar, varor eller annat. *Sveriges redovisningskonsulters förbund* påpekar emellertid att i fråga om uttag av varor borde det ur praktisk synpunkt medges rätt att använda hjälpbok som huvudbokförs senast vid tvåmånadersperiodens utgång. *Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund* menar att den föreslagna texten är något kortfattad för att alla förekommande fall skall täckas in. Det bör sålunda särskilt framgå av bokföringen om den bokföringsskyldige verkställt tillskott eller uttag av anläggningstillgångar, t. ex. av personbil. Förbundet menar vidare att lagrummet också bör kompletteras på sådant sätt, att även ersättningar för hyra av varor o. d. framgår av bokföringen.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län anser att i paragrafen bör tilläggas att bokföringsskyldig som är juridisk person i särskilda poster skall bokföra transaktioner med personer, som har ett betydande ägarintresse i företaget. *Länsstyrelsen i Östergötlands län* och *Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer* framför liknande synpunkter.

4.3.1 Verifikationer

Utredningens förslag att verifikationer skall vara det grundläggande dokumentet i all redovisning lämnas under remissbehandlingen utan erinran och tillstyrks uttryckligen av *LO*, *Sveriges grossistförbund* och *SHIO*.

Föreningen auktoriserade revisorer och *Svenska handelskammarförbundet* anser att den uppräkningshandling som görs i förslaget av de olika slags handlingar, kvitto, bankbesked etc., som kan utgöra verifikationer är överflödigt. Föreningen föreslår att i en inledande bestämmelse anges att "bokföringen grundas för varje affärshändelse på verifikation som härrör från eller särskilt upprättas med uppgifter om affärshändelsen".

Svenska bankföreningen, med vilken *Svenska dataföreningen* och *Finansieringsföretagens förening* instämmer, anser att begreppet verifikation bör ges en vidare tolkning än vad som föreskrivs i den föreslagna bestämmelsen för att definitionen ej skall omöjliggöra utformning av mera rationella system. Sålunda bör enligt bankföreningen i de fall en grundverifikation, t. ex. följesedel, på ett betryggande sätt översäts till ett annat dokument, t. ex. faktura, det senare dokumentet kunna anses utgöra verifikation i lagens mening. En sådan utformning av begreppet verifikation förutsätter givetvis, menar föreningen, att alla termer som är avgörande för en affärshändelses ekonomiska innehåll översäts till det senare dokumentet.

Svenska sparbanksföreningen framhåller att det är önskvärt att förslaget möjliggör en sådan tolkning av begreppet verifikation att det även omfattar handling som uppkommit internt men på sådant sätt att en för den bokföringsskyldige ur bevis synpunkt godtagbar dokumentation åstadkoms. Föreningen anför som exempel på sådan transaktionsregistrering, där verifikation i konventionell mening ej framställs, utbetalningar via s. k. uttagsautomater. I dessa initierar kunden registrering och dokumentation genom användande av ett kontokort jämte personlig kod.

Några remissinstanser vänder sig mot förslaget att om någon handling i egentlig mening inte härrör från affärshändelsen så skall en särskild handling upprättas med uppgifter om affärshändelsen. *Kammarrätten i Stockholm* anför som ett exempel på innebörden av den föreslagna bestämmelsen att, om en jordbrukare tillfälligtvis säljer ett tjog ägg till en sommargäst, så skall han inte bara upprätta en verifikation över affärshändelsen utan också bokföra posten i sin grundbokföring. Enligt kammarrätten kommer den enskilde bokföringsskyldige att ha mycket svårt att förstå att det inte i detta och liknande fall räcker med att anteckna saken i grundbokföringen. Kammarrätten ifrågasätter därför om man inte bör införa en undantagsregel av innebörd i huvudsak, att för mindre och tillfälliga poster, som omgående grundbokförs, så behöver denna grundbokföring inte grundas på verifikation om sådan inte erhål-

lits från utomstående. Även *RÅ* och *riksskatteverket* framhåller att det är meningslöst att kräva självtillverkade verifikationer i sådana fall då ägaren under dagens lopp omedelbart för in affärshändelserna i en kassadagbok och verifikationer inte lämnas eller framkommer i form av kvittokopior. Riksskatteverket påpekar att detta naturligtvis endast gäller de mycket små företagen, där ägaren själv sköter både kassabestyr och grundbokföring.

Föreskriften att mottagen handling om affärshändelse skall användas som verifikation bör enligt *Svenska revisorsamfundet* ändras. Samfundet har i princip intet att erinra mot utredningens uppfattning att som verifikation bör användas den handling som mest tillförlitligt dokumenterar affärshändelsen men anser att utredningsförslaget är väl långtgående på denna punkt. Enligt samfundet kan den mottagna handlingen vara av sådan art (kontrakt, avtal, skuldebrev m. m.) att man inte vill låta den ingå bland verifikationerna utan i stället förvara den på annat sätt. Enligt samfundet måste det i sådana fall anses tillfyllest om en intern verifikation upprättas och förses med uppgift bl. a. om var originalhandlingens förvaras. *Sveriges redovisningskonsulters förbund* uttalar sig också i samma riktning.

Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund påpekar att om varor sålts till delägare i fåmansbolag, så kan inkomsten därav inte anses utgöra ett sådant uttag av den bokföringsskyldige som enligt förslaget är affärshändelse. Till skydd för borgenärsintresset måste enligt förbundet en sådan försäljning bokföras separat med särskild verifikation.

Länsstyrelsen i Malmöhus län framhåller att den av utredningen valda bestämningen, att verifikation skall vara en handling i vanlig läsbar form, kan innebära att man i stor omfattning kommer att använda kodsystem. Länsstyrelsen anser det inte vara tillfredsställande att man för att toika en verifikation måste anlita omfattande kodnycklar. Det vore därför önskvärt att verifikationerna så långt möjligt är uttryckta i klartext. *Länsstyrelserna i Östergötlands samt Göteborgs och Bohus län* anser att förslaget bör kompletteras med bestämmelse om att text på verifikation skall ske med varaktig skrift. *Riksarkivet* har samma uppfattning.

Föreningen auktoriserade revisorer påpekar att i förslaget anges att verifikation "förses" med ett antal uppgifter. Eftersom dessa uppgifter oftast finns på verifikationen redan då den kommer företaget till handa, borde enligt föreningen hellre stå att verifikation "skall vara försedd med" (eller ange eller visa) de olika uppgifterna. Härigenom undviks också den tolkningen att det är den bokföringsskyldige som skall förse verifikationerna med de föreskrivna uppgifterna. *Kommerskollegium* och *Svenska handelskammarförbundet* framför samma åsikt.

Utredningen om säkerhetsåtgärder m. m. i skatteprocessen anser att på verifikation också bör lämnas hänvisning till eventuell bakomliggande

skriftväxling eller dylikt. Hänvisning bör exempelvis göras till offert, avtal och faktura. Enligt utredningen skulle härigenom möjligheten att vid kontroll följa upp en transaktion bakåt avsevärt underlättas. *Länsstyrelsen i Stockholms län* framhåller att organisationsnummer för juridisk person bör anges på verifikationen liksom personnummer för fysiska personer. I övrigt bör enligt länsstyrelsen verifikation innehålla uppgifter om kontrahenternas namn och adresser eller andra för personernas identifiering godtagbara angivelser. *Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* påpekar att om krav på identifieringsuppgifter uppställs minskar också risken för att falska verifikationer används.

Enligt förslaget skall verifikationerna förse med verifikationsnummer eller andra identifieringstecken. *Länsstyrelsen i Östergötlands län* och *Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer* framhåller att det från kontrollsynpunkt är viktigt att verifikationsordningen inte kan brytas i efterhand. Verifikationerna bör därför alltid vara numrerade. Även *länsstyrelsen i Malmöhus län* framhåller att verifikationerna måtte ordnas kronologiskt.

LRF anser att då kontoplan används i rörelsen, verifikation bör vara försedd med uppgift om på vilka konton bokföring av verifikationen skett.

Enligt förslaget får gemensam verifikation vid kontant försäljning användas om försäljningen sker under sådana förhållanden att kvitto om varje försäljning inte kan utfärdas utan svårighet. *Föreningen auktoriserade revisorer* påpekar att "kvitto" i detta sammanhang givetvis måste hänföra sig till den handling, som kunden erhåller som bevis för betalning. Det ligger enligt föreningen i sakens natur, att det är omöjligt för säljaren att erhålla kvitto. Endast om den föreslagna texten skulle tala om "kopia av kvitto" blir den förståelig. Föreningen påpekar dock att sådan kopia vanligen inte erhålls i kassaregisterapparater, som är det vanligaste kvittensmedlet vid diskförsäljning. *Svenska handelskammarförbundet* gör samma påpekande.

Den gemensamma verifikationen skall enligt förslaget utgöras av kontrollremsa från kassaapparat eller av kassarapport eller annan handling som anger summan av samtliga inbetalningar. *LRF* framhåller att det är lämpligt att tömningskvitto godtas som verifikation. *SHIO* tolkar bestämmelserna om den gemensamma verifikationen så att om kassarapport eller annan handling upprättas, så behöver inte kontrollremsa från kassaapparat arkiveras som verifikation. Detta finner organisationen betydelsefullt med hänsyn till arkiveringsproblemen. *Länsstyrelsen i Östergötlands län* anser emellertid att enbart kassarapport minskar möjligheterna att följa en enstaka, speciell försäljning. Länsstyrelsen föreslår därför en bestämmelse som innebär att bokföringsskyldig som bedriver detaljhandel eller liknande verksamhet alltid skall använda kassaapparat försedd med kontrollremsa eller liknande anordning. Länssty-

relsens förslag grundar sig på erfarenheter från ett stort antal skatte- och taxeringsrevisioner. Både från bokföringsskyldigas, revisorers, myndigheters och borgenärs synpunkt synes redovisning med kassaapparat utgöra ett minimikrav. Kontrollremssorna bör enligt länsstyrelsen bevaras och anses utgöra en del av räkenskapsmaterialet. Länsstyrelsen anser vidare att för här nämnda bokföringsskyldiga bör föreskrivas att de är skyldiga att upprätta kassarapporter. Dessa bör underskrivas av den som ansvarar för dem. Även *Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer* anser att kassarapporten bör underskrivas av den som upprättat dem.

Utredningens förslag att begränsa användningen av gemensam verifikation till kontant försäljning av varor och tjänster anses av *Skånes handelskammare*, *Svenska handelskammarförbundet*, *Svenska revisorsamfundet*, *LRF*, *Svenska bankföreningen* och *Svenska dataföreningen* vara alltför snävt. Nämnda instanser anser sålunda att regeln bör omfatta även andra transaktionstyper där transaktionerna är av likartad karaktär. Dataföreningen anför att det t. ex. inom detaljhandeln förekommer att kreditförsäljningar registreras i kassaapparat (säljregister) på liknande sätt som kontantförsäljningar. Sådana kreditförsäljningar avser som regel samma varor och tjänster som kontantförsäljes. Regeln om gemensam inkomstverifikation bör över huvud taget få gälla vid s. k. masstransaktioner av likartad karaktär. Föreningen erinrar om den förväntade allmänna utvecklingen inom detaljhandel, bankväsende m. m. i riktning mot transaktionsinitierade terminaler, där allegat i vanlig bemärkelse inte utfärdas. Föreningen nämner som exempel de utbetalningsautomater, som redan börjat användas inom bankväsendet. Föreningen framhåller att det i samband med automatisk databehandling är vanligt att transaktioner skapas (genereras) utan att någon grundverifikation föreligger. Detta förekommer t. ex. vid avgifts- och räntedebiteringar, automatiska hyresdebiteringar, momsberäkningar m. m. Sådana transaktioner utskrivs normalt inte förrän på faktura eller kontoutdrag. För sådana transaktioner skapas vanligen en gemensam verifikation för summan av dessa transaktioner. Denna gemensamma verifikation grundbokförs. LRF nämner vidare ett annat vanligt fall, nämligen att varuleveranser sker dagligen mot följesedel till ett stort antal kunder och fakturering sker per vecka eller liknande. I fakturorna förekommer inte någon specifikation av de dagliga leveranserna. Fakturerade kvantiteter avstäms mot lagerredovisning etc. och sedan kunden betalt fakturan har följesedlarna inte längre något intresse som verifikationsmaterial. Fakturan blir enligt LRF den handling som utgör slutlig verifikation beträffande affärshändelsen och bör då också kunna gälla som verifikation i lagens mening.

4.3.2 Införing i böcker

Utredningens förslag angående sättet för bokföringens ordnande lämnas av det stora flertalet remissinstanser utan kommentarer. LRF anser att förslaget är väl avvägt. Svenska bankinspektionen framhåller utifrån sina erfarenheter att förslaget om att beskrivning över bokföringens organisation och uppbyggnad skall upprättas är värdefull.

Den föreslagna beskrivningen är inte obligatorisk. Länsstyrelsen i Malmöhus län anser emellertid att undantag från kravet på beskrivning inte bör tillåtas. Lagförslaget ger för stort utrymme för rörelseidkarens eget bedömande, varför man enligt länsstyrelsen kan befara att dokumentation inte kommer att förekomma i den utsträckning som är önskvärd. Länsstyrelsen framhåller att ifrågakvarande beskrivning har stor betydelse för taxeringsrevisorers, anställdas och rörelseidkares överblick över bokföringssystemet. Länsstyrelsen tror inte heller att ett obligatorium blir särskilt betungande, eftersom dokumentationen för de mindre företagen kan göras skäligen enkel. Länsstyrelsen kan vidare inte godta att kravet på bunden dagbok helt slopas som utredningen föreslår. Länsstyrelsen framhåller att för företag, som inte utnyttjar maskinell bokföring, dvs. i huvudsak de minsta företagen, kan ett slopande utav den bundna dagboken medföra att den grundläggande ordning och reda som bokföringslagen bör kräva går förlorad. Länsstyrelsen föreslår därför att kravet på bunden dagbok bör kvarstå, om maskinell bokföring inte används. Länsstyrelsen påpekar vidare att det i samband med bokslut ofta förekommer omfattande omföringar, som inte avser rättelser av felförda belopp. Genomförda taxeringsrevisioner har visat, att svårigheter kan föreligga att klarlägga innebörden av gjorda omföringar och hur beloppen framräknas. Enligt utredningens förslag är kravet på verifikation begränsat till att omfatta "omföringar", som sker för att rätta felförda belopp. Enligt länsstyrelsen vore det önskvärt att verifikationer upprättas för alla omföringsposter, så att information utan svårighet kan erhållas om bokföringstransaktionen.

Sveriges redovisningskonsulters förbund påpekar att den tidigare nämnda beskrivningen av räkenskapsmaterial vid databehandling består av både systembeskrivningar och programhandlingar. Förbundet anser att man måste utarbeta anvisningar för ansvarsfördelningen mellan den bokföringsskyldige — eventuell redovisningsbyrå — databyrå. Anvisningar bör enligt förbundet vidare utfärdas i fråga om hur man skall förfara vid stansfel, inläsningsfel etc. vid inläsning av databärande media.

4.3.3 Grundbokföring

Enligt förslaget består grundbokföringen i att affärshändelserna bokförs post för post i löpande följd efter verifikationsnummer eller andra använda identifieringstecken. Kammarrätten i Stockholm anser att den

kronologiska synpunkten bör tillmätas större vikt än vad förslaget föreskriver. Kammarrätten föreslår att grundbokföringen beskrivs såsom en bokföring "i kronologisk ordning post för post i löpande följd etc".

I fråga om förslaget att i bokföringen använda sammansatta poster anmärker *Svenska sparbanksföreningen* följande. I betänkandet anges att för datorbaserat system utgörs grundbokföringen av den s. k. verifikationslistan i vilken enligt utredningen inga sammansatta poster finns. Föreningen anser dock att det är nödvändigt att använda sammansatta poster, vilka tillsammans med registreringsunderlag av olika slag betryggande klarlägger vilka affärshändelser som ingår i sådana sammansatta poster. Föreningen anser att detta behövs för företag som har stor transaktionsfrekvens och där omfattningen av utskrifter och även lagringar av transaktioner måste begränsas. Risker med att ta fram stora rapportmaterial kan vara att överskådligheten går förlorad.

Enligt förslaget kan sammansatt post få användas för likartade affärshändelser under en dag. *Riksskatteverket* ifrågasätter om uttrycket "likartade affärshändelser" kan tänjas till den grad, att t. ex. betalning av inköpsfaktura, banksättning och skatteinbetalning kan sägas vara likartade affärshändelser.

Det av utredningen föreslagna begreppet "kassabokföring" kritiserar av *Svenska försäkringsbolags riksförbund*. Förbundet anser att i stället bör användas begreppet "betalningsbokföring" eftersom huvudparten av in- och utbetalningar sker via bank- eller postgiro. *Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer* menar att det är självklart att olika slag av likvida medel skall bokföras på skilda konton. Enligt föreningen bör det därför i lagtext klart utsägas, att kassa, bank- och postgiromedel skall bokföras på skilda konton. *Länsstyrelserna i Stockholms, Östergötlands, Malmöhus samt Göteborgs och Bohus län* och *kammarrätten i Stockholm* har samma uppfattning. Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län påpekar vidare att till kassaredovisningen hör också utbetalning av löner till anställda. Det bör enligt länsstyrelsen medföra att även innehållen skatt för anställda måste bokföras löpande. Bestämmelser om bokföringen härav bör intas i lagtext.

Svenska revisorsamfundet, Sveriges redovisningskonsulters förbund, SHIO, Sveriges grossistförbund samt *KF* anser att bank- och postgiroposter inte bör ingå under kassabokföringen utan i stället jämföras med memorialposter. Dessa instanser menar att det inte finns skäl att bokföra dessa poster dagligen. Det framhålls att det är helt säkrat att i efterhand med hjälp av postgiro- eller bankbesked följa och kontrollera transaktionerna. Sveriges redovisningskonsulters förbund påpekar att det för det mycket stora antalet bokföringsskyldiga som kommer att anlita redovisningsbyrå synes praktiskt att dessa senare räkningar bokförs resp. avstäms på byrån. *KF* förordar en bestämmelse om att nämnda poster grundbokförs utan tidsutdräkt. *Familjeföretagens förening* har samma uppfattning.

Förslaget att kassabokföringen skall göras varje dag eller, om särskilda skäl föreligger, senast andra dagen därefter kritiserar av några remissinstanser. *Svenska revisorsamfundet*, *Sveriges redovisningskonsulters förbund*, *Sveriges grossistförbund*, *SHIO*, *LRF* och *Sveriges företagens riksförbund* anser sålunda att kravet på daglig kassabokföring måste ytterligare lättas upp för vissa mindre rörelsers del. Sistnämnda förbund och *LRF* menar att kassabokföringen bör få slutföras senast en vecka efter det att in- och utbetalningar ägt rum. Revisorsamfundet anser att den föreslagna undantagsbestämmelsen bör göras till huvudregel. Till denna huvudregel bör sedan fogas en undantagsregel med innebörd att om särskilda hinder skulle föreligga får uppskov med kassabokföringen för viss dag ske tills hindret inte längre föreligger. *Svenska sparbanksföreningen* påpekar att vid anlitan av servicebyråer så kan kravet på grundbokföring senast andra dagen efter transaktionsdagen innebära problem. Mot denna bakgrund och med den fastare verifieringshantering som föreslagits bör tidsfristen kunna utsträckas till en vecka. Sveriges företagens riksförbund anser emellertid att om bokföringsbyrå eller motsvarande anlitas så bör den bokföringsskyldige kunna göra ytterligare avsteg från lagens bestämmelser om senaste tidpunkt för kassabokföringen. *Riksskatteverket* befarar att det av utredningen gjorda uttalandet att kassabokföringen skulle generellt kunna få begränsas till två gånger i veckan kan stimulera småföretagarna till en otillräcklig åjourföring av kassanoteringarna. *KF* som anser den föreslagna bestämmelsen om daglig notering motiverad beträffande kontantkassor påpekar att småföretagare med kassan i plånboken ändå inte kommer att rätta sig efter en sådan bestämmelse.

SHIO framhåller att bestämmelsen att grundbokföringen för varje månad skall slutföras senast under påföljande månad innebär en alltför snäv gräns. Organisationen menar att tidsgränsen i och för sig torde vara lämplig för den som anlitar bokföringsbyrå eller datacentral. Dock förekommer, säger organisationen, på grund av exceptionell arbetsbelastning eller andra skäl att denna tidsgräns inte alltid kan hållas. Eftersom redovisningsbyråerna oftast samarbetar med dataserviceföretag är tre parter inblandade innan grundbokföringar slutförs, nämligen företaget, redovisningsbyrån och dataserviceföretaget. Härigenom kan tidsförskjutningar uppstå. Organisationen föreslår därför att tidsgränsen ökas till två månader. *Sveriges grossistförbund* och *Sveriges redovisningskonsulters förbund* har samma uppfattning. Även *KF* framhåller svårigheterna med den föreslagna tidsgränsen och nämner att en bestämmelse av detta slag är orealistisk annat än som en allmän riktpunkt att sträva efter.

Riksskatteverket påpekar att den av utredningen valda formuleringen i fråga om tidpunkt för grundnotering dvs. "senast under den därefter följande månaden" kan uppfattas som om införing skulle göras senast

under påföljande kalendermånad. Riksskatteverket föreslår i stället formuleringen "grundbokföres senast inom en månad efter affärshändelsen" samt att orden "för en månads bokföringsdagar" bör utgå.

4.3.4 Huvudbokföring och hjälpbokföring

Förslagets bestämmelse att **h u v u d b o k f ö r i n g** skall ske för att tillfredsställa kraven på systematisk bokföring möter ingen egentlig erinran under remissbehandlingen. *Riksskatteverket* påpekar emellertid att bestämmelserna torde vara svårförståeliga för många nytillkommande bokföringsskyldiga och tidigare bokföringsskyldiga som inte haft dubbel bokföring. *Kammarrätten i Stockholm* delar denna uppfattning. Eftersom det för flertalet bokföringspliktiga kan bli svårt att fullgöra skyldigheten att bokföra affärshändelserna i systematisk ordning utan att använda sig av dubbel bokföring, anser kammarrätten det angeläget att i själva lagtexten intas en närmare upplysning om på vilket sätt den systematiska bokföringen kan fullgöras. Kammarrätten föreslår därför att bestämmelsen omformuleras sålunda att affärshändelserna skall bokföras "i systematisk ordning på konton eller på annat likvärdigt sätt för överblick över verksamhetens gång etc."

Den föreslagna bestämmelsen att huvudbokföringen skall sammanfattas för perioder om högst två månader anser *RÅ* skapa en god grund för den bokföringsskyldiges möjligheter att med relativt korta intervaller överblicka rörelsens gång och resultat. *Mervärdeskatteutredningen* finner att den föreslagna bestämmelsen torde underlätta för de skattskyldiga att upprätta korrekta deklarationer för mervärdeskatt.

Även *kommerskollegium* anser det värdefullt med den föreslagna periodiska sammanfattningen. Kollegiet framhåller att sammanfattningarna skall kunna utgöra underlag för en bedömning av ställning och resultat. Därför torde erfordras att sammanfattningarna upprättas enligt bokföringsmässiga principer och att posterna i redovisningen systematiseras på ett sådant sätt att ställning och resultat kan utläsas. Kollegiet påpekar emellertid att sammanställningarna kan kräva stora arbetsinsatser. Med hänsyn härtill föreslås att kravet på periodicitet anpassas till de risker som är förknippade med verksamheten. För utpräglat riskintensiva verksamheter torde sålunda sammanfattningar få göras oftare än för verksamheter med liten risk. Kollegiet påpekar att frågan om verksamhetens risk kan anses sammanhänga dels med verksamhetens art dels med sättet för företagets finansiering. *Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer* ifrågasätter om inte en tvåmånadersperiod är en alltför kort tid. Det bör enligt föreningen räcka med att lagen föreskriver att huvudbokföringen skall sammanfattas var tredje eller eventuellt var sjätte månad. Föreningen framhåller vidare att det från revisionssynpunkt är angeläget att huvudbok som förts periodvis sammanfattas genom ett årssammandrag. Ett tillägg bör därför enligt föreningen ske till bestämmelserna var-

igenom den bokföringsskyldige åläggs att göra ett årssammandrag för hela räkenskapsåret. *Länsstyrelsen i Malmöhus län* menar att då huvudbokföringen sammanfattas för de sammanslagna perioderna måste sammanfattningen också göras från årets början. Enligt länsstyrelsen får man icke tillräcklig överblick över resultat och ställning om varje tvåmånadersperiod summeras för sig utan hopsummering av samtliga föregående perioder. Enligt länsstyrelsen bör lagförslaget på denna punkt förtydligas. *Länsstyrelsen i Östergötlands län* framför liknande synpunkter.

Den föreslagna bestämmelsen om periodvis sammanfattning av huvudbokföringen syftar enligt förslaget till att en råbalans skall upprättas. *Svenska revisorsamfundet* ifrågasätter om man inte måste komplettera den föreslagna lagbestämmelsen med en bestämmelse om skyldighet att upprätta mera fullständigt periodbokslut när råbalansen inte ger möjlighet till den översikt över ställning och resultat som åsyftas. Också *KF* anser det befogat med en sådan bestämmelse men endast då det gäller företag av någorlunda storlek.

Kammarrätten i Stockholm framhåller att det allmänna inte har ett så påtagligt intresse av korttidsbokslut eller i sak likvärdiga sammanfattningar för resultatbedömning att en ovillkorlig skyldighet att upprätta sådana bör föreskrivas. Samhällets intresse av rättvis beskattning berörs sålunda inte av den föreslagna bestämmelsen. Härtill kommer enligt kammarrätten att för vissa grupper och enskilda företagare dessa korttidsammanfattningar kommer att praktiskt taget sakna mening. Detta gäller bl. a. så betydelsefulla grupper som de som driver jordbruk och skogsbruk. Förslaget i denna del kan vara av värde, menar kammarrätten, därigenom att det tillgodoser intresset av upplysningar om främst de större företagens fortbestånd och vidareutveckling. Kammarrätten anser därför att bestämmelsen måste kompletteras med en möjlighet till undantag. Inte heller *statskontoret* kan tillstyrka att alla de små rörelserna skall åläggas skyldighet att göra föreslagen sammanfattning av huvudboken. Enligt statskontoret finns det inga bärande skäl för detta krav.

Några remissinstanser vill emellertid gå än längre och förordar att bestämmelsen om periodvisa sammanfattningar helt utgår. *LRF* framhåller sålunda att bortsett från att den föreslagna sammanfattningen inte har något värde för de mindre rörelserna, så kan den endast uppfattas som en ordningsregel. Och eftersom ordning och reda inom bokföringen tillhör god redovisningssed så skall inte i lag tas upp någon teknisk detaljbestämmelse av denna karaktär. Liknande synpunkter som grund för att slopa bestämmelsen förs fram av bl. a. *Föreningen auktoriserade revisorer*, *Skånes handelskammare*, *Svenska handelskammarförbundet*, *Sveriges tandläkarförbund* och *Svenska kommunförbundet*.

Enligt förslaget skall den nämnda sammanfattningen göras senast inom en månad från utgången av tvåmånadersperioden. Denna tids-

gräns anses av *Sveriges grossistförbund, SHIO, Svenska sparbanksförbundet* och *Sveriges redovisningskonsulters förbund* vara allt för snäv. Den leder till en ojämn belastning för servicebyråer. Enligt sistnämnda förbund bör tidsgränsen vara två månader om sammanfattningarna skall utföras av redovisningsbyrå. Detta förbund hemställer vidare att lagstiftaren förtydligar syftet med den systematiska bokföringen då det gäller resultatets tillförlitlighet. Förbundet anser inte att det framgår av lagtexten med önskvärd tydlighet om det krävs fysisk inventering varannan månad eller om det räcker med uppskattning av lager och pågående arbeten.

Utredningens förslag om *h j ä l p b o k f ö r i n g* berörs endast av några få remissinstanser. *Föreningen auktoriserade revisorer* anser att termen "hjälpbokföring" är obehövlig varför den med fördel kan utgå ur texten. Föreningen framhåller att termen inte har stöd i hittillsvarande språkbruk. I den bokföringsteoretiska litteraturen brukar sådan bokföring som här avses kallas för "sidoordnad redovisning".

Enligt förslaget är det poster i huvudbokföringen som skall redovisas ytterligare i hjälpbokföring. *KF* anser uttrycket poster vara mindre valt eftersom detta ord leder tanken till transaktioner i bokföringen. *KF* anser det vara korrektare att säga "konto i huvudboken etc."

Syftet med den föreslagna hjälpbokföringen är att den skall ge en tillfredsställande överblick och kontroll av lagertillgångar. *Sveriges redovisningskonsulters förbund* anser att ett förtydligande krävs i fråga om ur vems synpunkt ordet "tillfredsställande" skall värderas. Förbundet frågar sålunda om det är företagarens behov av tillfällig information eller om det är fiskala intressen som bör tillmätas betydelse.

Den föreslagna hjälpbokföringen är inte obligatorisk för alla bokföringsskyldiga. *Utredningen om säkerhetsåtgärder m. m. i skatteprocessen* anser att i lagtexten bör föreskrivas obligatorisk skyldighet att hålla hjälpbokföring i sådana fall där skatt- eller avgiftsskyldighet föreligger enligt särskilda författningar. Som exempel härpå anför lönebokföring för att möjliggöra kontroll av hur redovisning skett av personalskatter enligt uppbördsförordningen och allmänna avgifter enligt förordningen om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring m. m. Även i fall där skattskyldighet enligt någon punktskatteförfattning föreligger bör enligt denna utredning hjälpbokföring i den delen finnas. *Länsstyrelsen i Malmöhus län* framför liknande synpunkter.

4.3.5 Bokföring av fordringar och skulder

Den föreslagna grundläggande regeln för bokföringen av fordringar och skulder, som innebär att skuldfakturor skall bokföras omedelbart vid avsändandet och leverantörsfakturor omedelbart vid mottagandet, möter i princip ingen erinran under remissbehandlingen. *KF* påpekar att den av utredningen valda formuleringen "behöver ej bokföras förrän"

formellt visserligen förefaller vara en liberaliserande regel men att den reellt sett innebär ett i praktiken närmast orimligt strängt krav på aktualitet i bokföringen. *Riksskatteverket* anser att den föreslagna formuleringen bör ändras till "behöver ej behandlas som affärshändelser förrän". *Hovrätten för Västra Sverige* menar att det föreslagna uttrycket bör bytas ut mot "bokföres senast när".

Utredningens förslag att fordringar och skulder i vart fall skall bokföras när faktura eller liknande handling bort föreligga enligt god sed för affärsförhållandet kritiserar av *mervärdeskatteutredningen*. Förslaget innebär enligt denna utredning att fordran i vissa fall skall bokföras innan betalningskrav rests mot gäldenären. Härvid skall mervärdeskatt, om faktureringsmetoden tillämpas, deklarerar. Mervärdeskatteutredningen påpekar att detta i sin tur torde tvinga borgenärerna att ställa ut faktura. Det kan därmed ha gynnsam effekt på faktureringshastigheten. Begreppet "god sed för affärsförhållandet" är emellertid alltför obestämt. Därför bör enligt mervärdeskatteutredningen i lagtext föreskrivas att uppkomna fordringar och skulder skall bokföras senast inom viss tid, förslagsvis två månader efter uppkomsten. *Kammarrätten i Stockholm* anser att uttrycket "god sed för affärsförhållandet" utan olägenhet borde kunna utbytas mot uttrycket "god affärssed".

Den föreslagna bestämmelsen om temporär kontantprincip för bokföringen av fakturor för mindre rörelser kritiserar i några remissyttrandena. *Utredningen om säkerhetsåtgärder m. m. i skatteprocessen* framhåller sålunda att förutsättningarna för det allmännas kontroll i väsentliga avseenden skulle försämrats om den föreslagna bestämmelsen godtas. Skatteplikten för en utförd leverans eller ett fullgjort arbete inträder redan i det ögonblick när fordringen uppkommer. Den är därför här lika relevant som en fullgjord betalning. Enligt denna utredning bör därför alla rörelseidkare oavsett rörelsens omfattning vara skyldiga att bokföra fordringar och skulder så snart sådana uppkommit. Att dröja härmed tills betalning sker eller till räkenskapsårets utgång bör stå i strid mot god bokföringssed. Även *länsåklagaren i Blekinge län och Kronobergs län och länsstyrelsen i Västernorrlands län* avstyrker det föreslagna undantaget.

Även *kammarrätten i Stockholm* är kritisk mot bestämmelsen. Tillämpning av s. k. kontantprincip strider klart mot de grundprinciper som kännetecknar förslaget i övrigt. Av lagtexten framgår f. ö. enligt kammarrätten inte att det inte är fråga om en bokföring i egentlig mening utan om en summering av inkommande resp. utgående fakturors aktuella belopp och ett införande av dessa summor i huvudbokföringen. Lagtexten bör därför förtydligas i dessa hänseenden. Kammarrätten anser också att det finns anledning befara att en omfattande tillämpning av undantagsregeln kan leda till en alltför hög frekvens av bristfälligt fullgörande av bokföringsskyldighet. Relativt stränga krav måste ställas

på det praktiska handhavandet av ett pärmsystem med fördröjd bokföring. Kammarrätten anser därför att anvisningar bör utfärdas om att en förutsättning för att undantagsregeln om kontantprincip skall få användas är att inkommande och utgående fakturor över affärshändelser förlöpande och omgående samlas i särskilda pärmar. *Länsstyrelsen i Stockholms län* förordar att det i lagen skrivs in att in- och utgående fakturor skall förtecknas med beloppsuppgift och verifikationsnummer i särskilda försäljnings- och inköpsböcker. *Mervärdskatteutredningen* framför liknande synpunkter.

SHIO anser med utgångspunkt från praktiska erfarenheter att det inte är möjligt att tvinga alla bokföringsskyldiga eller blivande bokföringsskyldiga att redovisa enligt bokföringsmässiga grunder i den löpande bokföringen. Organisationen understryker därför vikten av att den föreslagna redovisningen enligt kontantprincipen tillåts. *SHIO* anser emellertid att lagtexten borde förklaras och förtydligas genom införande av de båda begreppen kontantredovisning resp. bokföringsmässiga grunder.

Regeln om kontantredovisning får enligt förslaget inte tillämpas när antalet fakturor är betydande, fakturorna avser avsevärda belopp eller andra förhållanden påkallar en omedelbar bokföring. *Svenska företagens riksförbund, KF* och *Sveriges redovisningskonsulters förbund* påpekar att uttrycken "betydande" och "avsevärda" i detta sammanhang är alltför obestämda och därför bör preciseras. *Svenska bankföreningen* och *Sveriges industriförbund* förutsätter att vid tolkningen av den nämnda bestämmelsen skall uttrycken ställas i relation till den ifrågavarande rörelsens omfattning i dess helhet. Bankföreningen utgår därför från att en bank kan bokföra kundfordringar och leverantörsskulder enligt den enklare kontantmetoden sett mot bakgrunden av den omständigheten att sådana poster, även om de vid varje tidpunkt kan uppgå till ett större antal, inte i nämnvärd utsträckning påverkar bankernas resultat.

LRF menar att den nyss nämnda begränsningsregeln för större företag antingen bör utgå ur lagtexten eller att denna utformas på sådant sätt att det klarare framgår att reskontrabokföring inte är nödvändig om man på annat sätt skapar överblick över fordringar och skulder. Med hänsyn till de krav som ställs på intern kontroll i de större företagen behövs enligt *LRF* inte någon särskild begränsningsregel. *Kommerskollegium, Skånes handelskammare, Svenska handelskammarförbundet, Föreningen auktoriserade revisorer* och *KF* uttalar sig också för att den nämnda begränsningsregeln utgår.

Svenska försäkringsbolags riksförbund pekar på att de nämnda bestämmelserna om bokföring av fordringar och skulder skulle kunna innebära att försäkringsbolagen ålades att som fordringar bokföra aviserade premier. Som skulder skulle bokföras exempelvis inkommande leverantörsfakturor i skadefall. Enligt de föreslagna bestämmelserna skulle de stora försäkringsbolagen tvingas göra en omedelbar bokföring av bl. a.

sådana fakturor. Detta skulle enligt förbundet innebära ett icke motiverat stort merarbete för bolagen. Förfarandet strider också mot den praxis som utvecklats inom försäkringsbranschen. Enligt förbundet måste därför de föreslagna bestämmelserna modifieras i erforderlig utsträckning genom särskilda bestämmelser i speciallagstiftningen för försäkringsbranschen. Även *försäkringsinspektionen* och *Folksam* har samma inställning.

4.4 Årsbokslutet

Som framgått av redovisningen under avsnitt 4.2 anser några remissinstanser att de föreslagna bestämmelserna om årsbokslut är alltför omfattande och detaljerade såvitt avser de mindre rörelserna. *LRF* framhåller sålunda att om kravet på fullständigt bokslut efterges för de mindre företagen skulle en betydligt större grupp av dessa själv kunna bemästra sin bokföring. Det eventuella fiskala intresset är enligt förbundet i sammanhanget så svagt att det bör kunna stå tillbaka. Även *riksskatteverket* finner att reglerna kan uppfattas så att de är avsedda endast för relativt stora företag. Enligt riksskatteverket torde en innehavare av en mindre rörelse, som läser de föreslagna bestämmelserna om bokslut, i många fall ställa sig frågan på vad sätt dessa regler kan gälla för hans verksamhet. Riksskatteverket menar att anvisningar på den punkten måste utarbetas före lagens ikraftträdande.

Företagsskatteberedningen anser att de civilrättsliga bestämmelserna om räkenskapsavslutning är av utomordentlig betydelse för taxeringsförfarandet. Beredningen menar att den föreslagna samlingsbeteckningen "årsbokslut" bör utbytas mot termen "årsredovisning". Denna term är vedertagen för aktiebolag och ekonomiska föreningar och det förhållandet att häri innefattas den hos dessa rättssubjekt förekommande förvaltningsberättelsen bör enligt beredningen inte utgöra hinder för att också i bokföringslagen använda denna term.

SHIO och *Sveriges grossistförbund* föreslår att i avsnittet om årsbokslut alla paragrafer rörande balansräkning, tillgångar och skulder för överskådlighetens skull förs samman. Resultaträkningen bör sålunda behandlas omedelbart efter den inledande paragrafen om årsbokslut. Dessa instanser menar vidare att bestämmelserna om årsbokslut borde kunna förenklas och att den föreslagna nämnden ges möjlighet att ge närmare anvisningar.

4.4.1 Årsbok, definitioner

Enligt förslaget är det räkenskapsårets löpande bokföring som skall avslutas genom årsbokslut. *Kammarrätten i Stockholm* anser att uttrycket "löpande" är överflödigt och att det bör utgå ur lagtexten, eftersom det inte används på annat ställe i lagen.

Förslaget att balansräkning skall göras upp också när bokföringsskyldighet inträder möter ingen erinran under remissbehandlingen.

Den föreslagna bestämmelsen att den balansräkning som görs upp när bokföringsskyldighet inträder samt årsbokslutet skall föras in i bunden bok (årsbok) kritiserar av några remissinstanser. *SHIO* påpekar att föreskriften om bunden bok omöjliggör maskinell framställning av årsboken. Redan i dag finns väl utarbetade system även för mindre företag att direkt från datamaskin få årsbok framställd som i övrigt fyller lagens krav. Särskilt viktigt är detta för redovisningsbyråer som gör införingar för många bokföringsskyldiga. Organisationen föreslår därför att lagtexten ändras så att en bindning av årsboken i efterhand möjliggörs. *Sveriges industriförbund*, *LRF*, *Svenska revisorsamfundet* och *Svenska kommunförbundet* intar samma ståndpunkt. Även *KF* är kritiskt och menar att med bunden bok bör kunna jämföras utskrift av ett originalexemplar av ifrågavarande handlingar. *Svenska bankföreningen*, *Sveriges företares riksförbund* och *Institutet för intern revision* anser att ett betryggande lösbladssystem bör få användas i stället för bunden bok.

Enligt förslaget skall årsbokslutet föras in i årsboken senast fyra månader efter räkenskapsårets utgång. *Sveriges redovisningskonsulters förbund* anser att tiden bör kunna utsträckas till sex månader när bokföringsbyrå anlitas. Förbundet understryker att därigenom underlättas en jämnare belastning på medarbetarna vid såväl byråerna som inom taxeringsväsendet. *SHIO* som anför liknande synpunkter anser att bestämmelsen bör utformas så att införing i årsbok skall ske utan dröjsmål. *Sveriges aktiesparares riksförbund* anser att den från tre och en halv månad till fyra månader förlängda tiden är ett steg tillbaka vad gäller kraven på snabb informationsbildning från de börsnoterade företagen. Någon ändring yrkas emellertid inte. *Bankinspektionen* framhåller att man i praktiken ofta behöver ändra ett i årsboken redan infört bokslut för att få fram riktigare uppgifter. Enligt bankinspektionens mening borde bokföringslagen därför reglera också frågor om årsbokslut i efterhand och formerna för detta.

Årsbokslutet skall enligt förslaget skrivas under av den bokföringsskyldige och är flera delägare obegränsat ansvariga för rörelsens förbindelser skall bokslutet underskrivas av dem alla. *Svenska revisorsamfundet* anser att en bestämmelse också bör ges om att anteckning i bokslutet skall göras om det finns avvikande mening beträffande detta. Enligt *kammarrätten i Stockholm* bör bestämmelsen utformas så att årsbokslutet skrives under av den bokföringsskyldige som därvid anger dagen för "underskriften" i stället för det av utredningen valda uttrycket "under-tecknandet".

Förslagets inledande bestämmelser med definitioner av begreppen omsättningsstillgångar och anläggningstillgångar kritiserar av ett flertal remissinstanser. *KF* tar upp frågan om det alls finns behov av de-

definitioner på olika slags tillgångar. Enligt KF förefaller behovet knytas i första hand till balansräkningen. Definitionerna är emellertid med tanke på balansräkningen överflödiga eftersom av den fullständiga specificeringen i balansschemat klart framgår vad som bör rubriceras som omsättningstillgång och anläggningstillgång. Enligt KF har i själva verket de givna definitionerna heller inte detta samband utan de hör i stället ihop med värderingsreglerna. KF ifrågasätter emellertid om värderingsreglerna skall bygga på de balansanalytiska begreppen omsättningstillgångar och anläggningstillgångar. Om så inte kan anses vara fallet kommer paragrafen med definitionerna att hänga i luften och kan enligt KF utgå.

LRF finner utredningens förslag angående tillgångarnas indelning i stort sett väl avvägt, beskrivet och motiverat. LRF menar dock att definitionen av anläggningstillgång bör kompletteras så att därav framgår att även tillgång som är avsedd enbart att inncas i rörelsen under mer än ett år tas upp som anläggningstillgång. *Kammarrätten i Stockholm* har samma uppfattning. Andra remissinstanser som uttalar sig i denna fråga anser emellertid att någon exemplifiering av omsättningstillgångar knappast erfordras. *Föreningen auktoriserade revisorer* menar sålunda att den uppräknade exemplifieringen kan bli missvisande. Föreningen föreslår att bestämmelsen med definitioner ges följande lydelse: "Med anläggningstillgång förstås tillgång, avsedd att inncas eller brukas under mer än ett räkenskapsår. Med omsättningstillgång förstås annan tillgång."

Några remissinstanser, bl. a. *hovrätten för Västra Sverige*, *kammarrätten i Stockholm* och *länsstyrelsen i Malmöhus län*, påpekar att den föreslagna tidsgränsen i fråga om anläggningstillgång gör att konflikt kan uppstå i fråga om korrekt redovisning av s. k. korttidsinventarier. Enligt *kammarrätten* bör i lagtexten anges att s. k. korttidsinventarier kan kostnadsföras direkt vid anskaffningen och sålunda inte tas upp i balansräkningen.

Sveriges industriförbund föreslår att följande definitioner används: "Med anläggningstillgång förstås tillgång som är avsedd till stadigvarande innchav eller bruk för verksamheten. Med omsättningstillgång förstås annan tillgång." *Riksskatteverket*, *SHIO*, *Skånes handelskammare*, *Svenska handelskammarförbundet*, *Svenska revisorsamfundet*, *Sveriges redovisningskonsulters förbund* och *KF* har samma uppfattning i definitionsfrågan.

4.4.2 Resultaträkningen

Kammarrätten i Stockholm påpekar att, som utredningen också anför, resultaträkningen bör inriktas på att ge en tillfredsställande redovisning för hur räkenskapsårets resultat uppkommit. Enligt *kammarrätten* är det önskvärt att detta syfte framgår av lagtexten.

Förslaget att de bokföringsskyldiga i första hand för resultaträkningen skall använda ett schema uppställt enligt den s. k. staffelformen lämnas uttryckligen utan erinran av *länsstyrelsen i Malmöhus län*, *SHIO*, *Svenska revisorsamfundet*, *Svenska bankföreningen* och *Svenska byggnadsentreprenörföreningen*. Revisorsamfundet påpekar sålunda att schemat har många uppenbara fördelar. För många bokföringsskyldiga fyller det en viss pedagogisk funktion som man inte bör bortse ifrån. Det är enligt samfundet klart att lagens schema kan förorsaka många nytillkomna bokföringsskyldiga vissa initialsvårigheter. Dessa svårigheter bör emellertid inte överdrivas. Samfundet menar att för många mindre rörelseidkare blir det endast aktuellt med en resultaträkning som utan delposter tar upp lagschemats huvudposter.

Riksskatteverket anser också att en uppställning av resultaträkningen i staffelform onekligen ger en god överblick och att den i vart fall är lämplig i större företag. Riksskatteverket är däremot inte övertygat om att denna uppställningsform bör rekommenderas för mindre företag med dubbel bokföring.

Föreningen auktoriserade revisorer och *Svenska handelskammarförbundet* ställer sig synnerligen tveksamma till det föreslagna formbundna schemat. Dessa instanser påpekar att dels kan en kvalificerad praxis komma att välja andra former än de nuvarande, varvid det i lagen angivna schemat kan förhindra pågående utveckling dels förefaller det föga sannolikt att det angivna schemat skulle komma till omfattande användning bland många små företag. Dessa instanser anser därför att man endast bör kräva en med hänsyn till företagets förhållanden tillfredsställande redovisning för hur räkenskapsårets resultat uppkommit. Härutöver behövs bara en uppräknig av sådana poster som särskilt anses böra visas. En sådan uppräknig kan enligt instanserna lämpligen göras med utgångspunkt från de i det föreslagna schemat ingående posterna. *Statskontoret* anser det väsentligt att lagtexten ges en sådan utformning att den bättre tillgodoser de mindre företagens behov av vägledning i redovisningsfrågor. Statskontoret menar att dessa önskemål kan tillgodoses genom att två olika uppställningar över resultaträkningen intas i lagtext.

Företagsskatteberedningen och *Sveriges finansanalytikers förening* finner det angeläget att den slutliga lagtexten inte ges en sådan utformning att alternativa och mer avancerade uppställningar av resultaträkningen motverkas. Enligt beredningen bör bestämmelserna om resultaträkningens specifikationsnivå vara neutrala i förhållande till olika uppställningsformer. Det bör enligt beredningen i stället ankomma på redovisningspraxis att utveckla och förbättra årsredovisningens form. Beredningen ser det som en naturlig uppgift för den föreslagna redovisningsnämnden att genom råd och anvisningar verka för enhetliga och praktiska uppställningsformer. *LRF* menar att det med hänsyn till de mindre

företagens behov är uteslutet att den föreslagna bestämmelsen om resultaträkningen kan läggas till grund för lagstiftning.

Förslaget att bygga resultaträkningen på bruttoredovisning av samtliga intäkter före avdrag för kostnader möter ingen erinran under remissbehandlingen. Däremot framförs kritik mot det sätt på vilket uppdelningen av kostnaderna föreslås ske. *Riksskatteverket* föreslår sålunda en obligatorisk regel om uppdelning av huvudposten "rörelsens kostnader" i åtminstone fyra delposter: arbetslöner, varuinköp, försäljningskostnader och administrationskostnader. Samma krav förs fram av *länsstyrelserna i Stockholms, Göteborgs och Bohus, Malmöhus* samt *Östergötlands län*, *statskontoret* och *Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer*. *Företagsskatteberedningen* anför att det bör övervägas om inte skilda principer för postindelning bör anvisas för större och mindre företag. Uppdelningen för de större företagen bör då ske såsom här angivits av de övriga remissinstanserna och för de mindre företagen efter primära kostnadsslag såsom löner, hyror, räntor, bilkostnader, försäkringar, reklam- och kontorskostnader osv. *Taxeringsnämndsordföranden* *riksförbund* anför också att för de mindre företagen bör föreskrivas en sådan uppdelningsskyldighet.

Föreningen auktoriserade revisorer och *Svenska revisorsamfundet* anser det felaktigt att, såsom föreslagits, bland de extraordinära posterna uppta erhållen försäkringersättning. Kostnaderna som ersättningen är avsedd att täcka bör nämligen regelmässigt redovisas bland rörelsens kostnader. Föreningen anför att inte heller övriga exempel på extraordinära poster generellt går fria från invändningar. Föreningen anser därför att minsta olägenhet skulle uppkomma om begreppet "poster vid sidan av årets egentliga rörelse" i stället infördes utan närmare exemplifiering.

Sveriges företagares riksförbund anser att de föreslagna avsnitten om extraordinära poster och bokslutsdispositioner förefaller onödigt invecklade och att de därför bör kunna förenklas. *Föreningen auktoriserade revisorer* och *Svenska handelskammarförbundet* anför att en redovisning bland bokslutsdispositionerna av förändringen av de s. k. anläggningsreserverna otvivelaktigt är önskvärd, men att en sådan redovisning f. n. torde vara ogenomförbar i praktiken. Enligt dessa instanser är det endast ett fåtal företag som nu har sådan redovisning och det förefaller helt osannolikt att den skulle komma i allmänt bruk. Också *Svenska byggnadsentreprenörföreningen* är tveksam i fråga om denna redovisning av reserver i ackumulerade avskrivningar utöver plan.

Enligt utredningsförslaget skall förändringarna i obeskattade reserver öppet anges i resultaträkningen. Utredningen gör undantag för det fall att den öppna redovisningen endast har ringa betydelse med hänsyn till rörelsens förhållanden. *Länsstyrelsen i Malmöhus län* anser att lagtexten i fråga om detta undantag bör förtydligas. Enligt utredningen är undan-

taget avsett för verkligt små rörelser med obetydliga lager. Det skall således enligt länsstyrelsen vara fråga om absolut sett små lager. Som lagtexten utformats får man emellertid uppfattningen att bedömningen skall ske i relation till rörelsens totala omfattning. *Skånes handelskammare* anför att starka invändningar kan riktas mot ett så långtgående och generellt krav på öppen redovisning som utredningens förslag innebär. Handelskammaren menar att en sådan öppenhet i vissa fall direkt kan skada företaget. Handelskammaren föredrar därför en regel som innebär att förändringar i obeskattade reserver inte behöver anges i resultaträkningen men däremot anmärkas i årsboken. *Sveriges redovisningskonsulters förbund* menar att i fråga om bokföringsskyldiga som har att offentligt lämna ut sina resultatredovisningar torde en uppmjukning av uppgiftsskyldigheten böra övervägas. *LO* och *Svenska revisorsamfundet* anser emellertid att en öppen redovisning av dolda reserver alltid skall göras. Samfundet anser att utredningens motiv för en undantagsbestämelse inte är tillräckliga. Man får dessutom med utredningsförslaget in ett bedömningsmoment som kan vålla svårigheter. I de rörelser som berörs av undantagsregeln finns regelmässigt endast en form av obeskattade reserver, nämligen lagerreserven. Eftersom denna emellertid alltid måste anges öppet i deklarationen finns enligt samfundets mening knappast någon anledning att göra något undantag från regeln om öppen redovisning av de obeskattade reserverna i balansräkningen och följaktligen inte heller i resultaträkningen.

Länsstyrelsen i Stockholms län anser att under rubriken bokslutsdispositionen bör intas en rubrik som avser kostnader för reservering för semesterersättningar, sociala kostnader, garantiförpliktelser, m. m. samt i förekommande fall även reservering för tantiem. *Länsstyrelsen i Malmöhus län* framför liknande synpunkter.

LO framhåller att en av förutsättningarna för en fungerande företagsdemokrati är förståelse för den ekonomiska information om företaget som till viss del hämtas ur årsredovisningshandlingarna. *LO* anser därför att förslaget om årsbokslutets innehåll skall kompletteras med ytterligare information. *LO* understryker särskilt betydelsen av att en standardiserad årsredovisning fastställs i lagtext för de företag vars redovisning inte regleras av aktiebolagslagen. Denna standardiserade årsredovisning skall omfatta motsvarande föreskrifter som aktiebolagslagen. *LO* påpekar att en ökande del av handeln sker i form av internhandel inom koncerner. Också andra former av ekonomiska transaktioner förekommer flitigt inom koncernerna. Dessa transaktioner påverkar inte koncernens resultat i stort men har ett avsevärt inflytande på de enskilda delarnas redovisade resultat. *LO* menar att om en riktig bedömning skall kunna göras av resultatet för de enskilda koncerndelarna så måste de interna transaktionerna redovisas öppet. *LO* föreslår därför att resultaträkningen kompletteras med följande uppgifter. Under rubriken "Den huvudsakliga verksamheten" bör sålunda föreskrivas:

Rörelsens intäkter, brutto —.—.—.

varav internverksamheten

marknadsmässiga intäkter på varor och tjänster

— subvention till övriga företag i koncernen

+ subvention från övriga företag i koncernen

= redovisade intäkter

Rörelsens kostnader —.—.—.

varav internverksamheten

marknadsmässiga kostnader på varor och tjänster

+ subvention till övriga företag i koncernen

— subvention från övriga företag i koncernen

= redovisade kostnader

Resultat före avskrivningar

Avskrivningar

varav avskrivningar på verkligt värde på internlevererade anläggningstillgångar

Resultat efter avskrivningar

I fråga om redovisningen under rubriken "Finansiella poster" menar LO att särredovisning bör ske så att det marknadsmässiga nettovärdet av interna räntor och andra finansiella intäkter och kostnader framgår. LO anser vidare att för koncerner med dotterföretag utomlands också dessa dotterföretags ekonomiska verksamhet bör särredovisas i den svenska årsberättelsen och detta i enlighet med de normer som gäller för svenska företag. Utländska företag i Sverige bör enligt LO åläggas att redovisa koncernens totala verksamhet i samband med sin egen redovisning. Även detta bör ske i enlighet med svenska normer.

Finansieringsföretagens förening anser att den fortlöpande inflationen medför att det finns ett behov att särskilt ange även de överskott som på grund av inflationen uppstått under verksamhetsåret. Föreningen vill emellertid endast peka på att behovet finns och föreslår att det nu beaktas.

4.4.3 Balansräkningen m. m.

Utredningens förslag till balansräkningsschema accepteras i princip av samtliga remissinstanser. *LRF* menar dock att ett särskilt schema för mindre rörelser borde ha föreslagits. *KF* och *SHIO* anser att utförliga anvisningar om hur såväl resultaträkning som balansräkning skall ställas upp bör lämnas av den föreslagna redovisningsnämnden. *KF* har sålunda i det till sitt yttrande fogade lagförslaget inte tagit upp bestämmelser om vare sig resultaträkningens eller balansräkningens uppställning.

Flera remissinstanser anser att den av utredningen valda tekniken att exemplifiera balansposternas innehåll kan leda till olyckliga resultat. Som exempel anges att utredningen till posten "likvida medel" lämnat beskrivningen "såsom kassa, bank och postgiro". *Skånes handelskammare* påpekar att det f. n. är förbjudet att i samma post som kassa, bank och postgiro ta in även andra tillgångar. Det bakomliggande syftet är att

förhindra missvisande uppgifter om bolagets likvida ställning. Handelskammaren anser det angeläget att detta förbud upprätthålls också framdeles. Därför bör balanspostens benämning vara "kassa, bank och postgiro". Samma uppfattning framförs av *kammarrätten i Stockholm, länsstyrelserna i Östergötlands samt Göteborgs och Bohus län, företagsskatteberedningen, Föreningen Sveriges taxeringsrevisorer, Svenska handelskammarförbundet och Föreningen auktoriserade revisorer*. Företagsskatteberedningen menar vidare att "kortfristiga fordringar" bör fördelas på kundfordringar och andra fordringsslag var för sig.

Svenska revisorsamfundet framhåller att det föreslagna schemat bör betraktas som ett slags grundschema. Schemat bör kunna kompletteras med sådana poster som kan föranledas av arten av den bokföringsskyldiges rörelse. Samfundet menar därför att branschspecifika poster inte bör få finnas i lagens schema. Följaktligen bör posten "pågående arbeten" utgå ur schemat. *Kammarrätten i Stockholm, Föreningen auktoriserade revisorer, Svenska handelskammarförbundet och Sveriges redovisningskonsulters förbund* har samma inställning. *Bankinspektionen* finner däremot att förslaget att redovisa förslaget om pågående arbeten som särskild post är värdefullt. Inspektionen understryker i sammanhanget att det från olika synpunkter ter sig viktigt att t. ex. fria yrkesutövare bokför fordran för pågående arbeten så snart utgifter, som är förenade med uppdraget, bokförs. Enligt *länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* bör beträffande posten "pågående arbeten" ställas krav på särredovisning av större objekt. *Företagsskatteberedningen* konstaterar att pågående arbeten såsom särskild post föreslås vara obligatoriskt endast för anläggningssektorn. För denna sektor finns, påpekar beredningen, anvisningar angående värdesättningen som gäller de egentliga byggnadsföretagen och vissa andra branscher inom byggnads- och anläggningssektorn. Däremot saknas anvisningar för konsultföretag, vilket lett till att pågående uppdrag fått olika behandling hos dessa. Beredningen menar därför att skatterätten måste ge kompletterande bestämmelser, innan föreskrifter om obligatorisk redovisning för dessa företag ges i bokföringslagen.

LRF riktar stark kritik mot att utredningen inte alls till diskussion har tagit upp problemen kring hur fastighet skall redovisas. *LRF* menar att allt vad som civilrättsligt är fastighet bör redovisas under posten fastighet i balansräkningen. Uppdelning får sedan göras på bl. a. mark, markanläggning, byggnad, byggnadsinventarier och markinventarier. Till posten fastighet bör enligt *LRF* också hänföras tomträttsfastighet och byggnad på ofri grund som visserligen civilrättsligt har annan ställning men som skatterättsligt utgör fastighet. *LRF* anser uppenbart att en ny bokföringslag inte kan införas utan att de bokföringsskyldiga ges någon vägledning om hur fastigheter skall hanteras i redovisningen. Enligt *LRF* kan utredningsförslaget på denna punkt inte läggas till grund för lagstiftning.

Bankföreningen påpekar att utredningen i fråga om vilka skulder som skall anses vara långfristiga och vilka som skall anses vara kortfristiga ansluter sig till den uppfattningen att skuldens faktiska karaktär bör läggas till grund för fördelningen. Detta innebär att hänsyn inte bör tas bara till den rent formella förfallotiden utan även till den beräknade faktiska löptiden. I fråga om redovisningen av checkräkningskredit och byggnadskreditiv har Föreningen auktoriserade revisorer gett en rekommendation som innebär att kredit av detta slag i balansräkningen kan upptas som långfristiga skulder, om man har grundad anledning anta att de kommer att förnyas eller utbytas mot långfristiga lån. Om emellertid någon del av krediten skall amorteras inom det närmaste året, bör denna del redovisas som kortfristig skuld. *Bankföreningen* anser, med hänvisning till denna rekommendation, att utredningens ställningstagande bör äga tillämpning även i fråga om checkräkningskredit och byggnadskreditiv.

Länsstyrelsen i Stockholms län menar att under rubriken kortfristiga skulder i det föreslagna balansschemat bör upptas också semesterersättningar, sociala kostnader, garantiförpliktelser m. m. och i förekommande fall tantiemskulder. Liknande uppfattning framförs av *SHIO*, *Svenska revisorsamfundet*, *riksskatteverket* och *länsstyrelsen i Östergötlands län*. *Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* påpekar att det inte föreslagits bestämmelser om rätt att använda värdeminskningsskonton. *Länsstyrelsen* anser att det inte kan anses förenligt med moderna redovisningsprinciper att använda sådana konton. *Länsstyrelsen* framhåller emellertid att värdeminskningsskonton blivit ganska vanliga. Av den anledningen bör det enligt *länsstyrelsen* finnas möjlighet att också i fortsättningen använda sådana konton.

I fråga om redovisningen av eget kapital föreskrivs i den föreslagna lagtexten att under räkenskapsåret gjorda insättningar eller uttag skall anges. Enligt *Svenska bankföreningens* mening kan dessa begrepp ge upphov till missförstånd. Vad som avses torde enligt bankföreningen vara ökning eller minskning av det egna kapitalet och lagtexten bör därför avfattas i enlighet därmed. *Föreningen auktoriserade revisorer* påpekar att ordet "kapitalbehållning" som förklaring till vad som menas med eget kapital är obehövligt. Snarare borde enligt föreningen övervägas uttrycket "kapitalunderskott" eftersom "behållningen" kan vara negativ.

Enligt förslaget behöver obeskattade reserver inte redovisas öppet som särskild post i balansräkningen om en öppen redovisning har endast en ringa betydelse med hänsyn till rörelsens förhållanden. *LRF* vänder sig mot den av utredningen framförda uppfattningen att ett inventerat värde på lagret understigande 20—25 000 kr. alltid bör betraktas som obetydligt. Om en rörelse över huvud taget behöver hålla lager för sin verksamhet torde det enligt *LRF* sällan understiga det angivna be-

loppet. I praktiken skulle därför enligt LRF alla rörelser med lager bli skyldiga att redovisa obeskattade reserver. LRF menar att gränsen för redovisningsskyldigheten bör sättas väsentligt högre så att endast företag där borgenärsintresset av sådana uppgifter är mera uttalat drabbas av regeln. *Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* menar däremot att det föreslagna undantaget för mindre rörelser bör utgå. Eftersom mindre rörelser sällan har andra obeskattade reserver än varulagerreserver och uppgifter om dessa alltid skall lämnas i självdeklarationen så kan det inte anses särskilt betungande, menar länsstyrelsen, att öppet redovisa lagerreserver även i balansräkningen. *Svenska revisorsamfundet* har samma uppfattning.

Utredningen om säkerhetsåtgärder m. m. i skatteprocessen påpekar att företagsinteckning enligt förslaget har angetts vara pant. Eftersom företagsinteckning endast medför förmånsrätt vid exekution bör den inte jämföras med fastighetsinteckning på det sätt som skett i paragrafen. *Konkurslagskommittén* har samma uppfattning och förordar att som rubrik används antingen "ställda panter m. m." eller "ställda säkerheter i egendom". *Bankinspektionen* framhåller, att kundfordringar som lämnats som säkerhet för kredit bör tas upp under rubriken "ställda panter", även om säkerhetskonstruktionen i sig innefattar avtal om överlåtelse med förbindelse från kredittagaren att återta fordran som inte infrias. Om däremot fordran försäljes till exempelvis ett factoringföretag och regressrätt föreligger för detta företag gentemot det säljande företaget, bör enligt inspektionen det senare redovisa sitt ansvar under "ansvarsförbindelser". *Svenska bankföreningen* har samma uppfattning och föreslår därför att "belånade fordringar" skall införas som exempel på ställda panter. *Finansieringsföretagens förening* anför liknande synpunkter.

Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län anser att mottagna säkerheter bör tas upp som en ytterligare post inom linjen. *Sveriges redovisningskonsulters förbund* menar att i anvisningarna till posten "ansvarsförbindelser" bör ges ledning för hur personlig borgen som bokföringskyldig iklätt sig för rörelsens förbindelser bör redovisas. *Sveriges företagares riksförbund* menar att av lagtexten bör klart framgå om i bokföring för enskild firma och/eller handelsbolag också skall upptas privat ställda panter och ansvarsförbindelser.

Riksskatteverket anser att taxeringsvärden på fastigheter och börsvärden på börsnoterade värdepapper är av sådan betydelse för bedömningen att dessa värden också bör redovisas. *Företagsskatteberedningen* och *Institutet för intern revision* har liknande synpunkter. *Taxeringsnämndsordförandenas riksförbund* anser vidare att interna fordringar och skulder liksom motsvarande poster avseende ägaren eller denne närstående personer bör redovisas under särskild rubrik i balansräkningen.

Enligt förslaget skall för varje s a m m a n s a t t p o s t i årsboks-

tet lämnas specifikation av de belopp, som ingår i posten. Specifikationen skall enligt förslaget utgöras av särskild förteckning, om postens sammansättning inte omedelbart framgår av bokföringen i övrigt. *LRF* godtar uttryckligen de föreslagna reglerna. *Svenska revisorsamfundet* framhåller att avsikten med bestämmelsen är att visa det bokföringsmässiga sambandet mellan den sammansatta posten och de delposter som ingår i denna. Ordet specifikation bör under sådana förhållanden bytas ut mot ett annat bättre ord för att undvika missförstånd. *KF* anser att det är ytterligt oklart hur kravet på specifikation skall tolkas, i vart fall då det gäller utvidgningen av specifikationskravet till att gälla också resultaträkningen. En sådan utvidgning bör inte göras.

Också *Sveriges industriförbund* anser att de föreslagna bestämmelserna är svårtolkade. Vad som skall anses "omedelbart framgå av bokföringen i övrigt" torde enligt förbundet komma att bli föremål för olika tolkningar hos de redovisningsskyldiga. Enligt utredningen kan inte den åsyftade omedelbara överblicken uppnås om exempelvis kundfordringar finns angivna i en reskontra. Förbundet ifrågasätter om inte vid databaserad reskontra en datalista i klartext kan motsvara en särskild förteckning. För att undvika att bokföringsskyldiga onödigtvis lägger om sina redovisningssystem för att möta specifikationskravet efterlyser förbundet att i lagtext och motiv mer uttömmande anges vad lagstiftaren ansett sig böra kräva. *Svenska bankföreningen* framför liknande synpunkter och menar att bank inte skall vara skyldig att vid sidan av reskontran upprätta särskilda förteckningar över sina in- och utlåningskonton.

Utredningens förslag att enskild näringsidkare i årsboken skall föra in sammanställning över sina privata tillgångar och skulder godtas uttryckligen av *LRF*. Hovrätten för Västra Sverige påpekar att föreskriften också synes böra gälla exempelvis de ideella föreningar och stiftelser som driver rörelse. Hovrätten menar vidare att om bokföringsplikten, såsom föreslagits anknyts till drivandet av "rörelse" bör det i lagförslaget användas ordet "näringsidkare" för konsekvensens skull utbytas mot "rörelseidkare" eller "bokföringsskyldig".

Några remissinstanser avstyrker de föreslagna bestämmelserna. *SHIO* anser sålunda att bestämmelserna är överflödiga och därför helt bör utgå. *Sveriges redovisningskonsulters förbund* hävdar att bestämmelserna är meningslösa i deras nuvarande utformning. För att uppgifterna skall vara vägledande fordras enligt förbundet klar specifikation, uppgift om värderingsnormer, uppgift om totala borgens- och ansvarsåtaganden m. m. Förbundet anser vidare att det bör utredas om inte även delägare i handelsbolag och kommanditbolag bör innefattas i den föreslagna redovisningsskyldigheten. Det förhållandet att bolagsmännen i ett handelsbolag inte har skyldighet att redovisa privat förmögenhet i bolagets årsbok anser *Svenska revisorsamfundet* vara motiv för att den föreslagna bestämmelsen bör utgå. Samfundet menar vidare att värdet av redovis-

ning av privata tillgångar och skulder sammanhänger med de krav på specifikation av huvudposterna som uppställs. Speciellt gäller detta det privata lösöret. Samfundet menar att det inte skulle vara praktiskt genomförbart att införa föreskrifter om specificering av lösöre, eftersom detta skulle vara alltför betungande för de bokföringsskyldiga. Under sådana förhållanden kan redovisningen av de privata tillgångarna och skulderna inte bli särskilt värdefull. *Riksskatteverket* och *Skånes handelskammare*, som i och för sig anser att den föreslagna bestämmelsen har ett värde, förordar att undantag görs från bestämmelsen såvitt avser sådant inre lösöre.

Riksskatteverket anser att enskild näringsidkare också bör beredas möjlighet att i balans- och resultaträkningarna ta in rörelsefrämmande poster som ingår i den löpande bokföringen. I den mån fråga inte är om intäkter och kostnader som skall hänföras till huvudposten "Finansiella poster" i resultaträkningen, torde detta enligt verket enklast åstadkommas genom att man inför av en ny huvudpost i resultaträkningsschemat kallad "i räkenskaperna ingående intäkter och kostnader som ej hänför sig till rörelsen". På samma sätt torde enligt verket schemat för balansräkningen kunna utökas med en huvudpost "i räkenskaperna ingående tillgångar som ej hänför sig till rörelsen" och en skuldpost av motsvarande slag.

Svenska revisorsamfundet menar att om de föreslagna bestämmelserna rörande privata tillgångar och skulder skall kvarstå bör de kompletteras med någon form av värderingsregler. *Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* har samma uppfattning.

Svenska sparbanksföreningen påpekar att den föreslagna sammanställningen över privata tillgångar och skulder medför utredningsmässiga problem i de fall då för rörelsen tillämpas brutet räkenskapsår. Enligt föreningen torde främsta syftet med bestämmelsen vara att borgenärerna har intresse av en årlig redovisning av privata tillgångar och skulder. Föreningen anser att det bör klargöras om detta syfte kan tillfredsställas genom att i årsboken ta in ägarens uppgifter i allmän självdeklaration per närmast föregående årsskifte. Föreningen menar vidare att ett förenklat förfarande för rörelser med brutet räkenskapsår torde vara nödvändigt för att få kravet att fungera i praktiken. *Länsåklagaren i Blekinge län och Kronobergs län* menar att om beskattningsår och bokföringsår sammanfaller så bör kunna godtas att till årsboken som bilaga fogas förmögenhetsbilagan till den skattskyldiges självdeklaration. *SHIO* påpekar också att förmögenhetsbilagan bör räcka som information när det behövs. *Sveriges företagares riksförbund* menar att om en specificerad förteckning ligger som grund så bör det vara tillräckligt att bara föra in slutsumman i årsboken.

4.4.4 Notanteckningar

Utredningens förslag att årsbokslutet ytterligare skall belysas genom notanteckningar om vissa under sex olika punkter uppräknade förhållanden kritiserar av några remissinstanser. Eftersom bokföringslagen skall omfatta även de minsta företagen, måste de föreslagna bestämmelserna enligt *SHIO* i praktiken bli av mycket ringa betydelse men skapa stora svårigheter och en avsevärd arbetsbelastning. Organisationen anser därför att bestämmelserna helt bör utgå. Om bestämmelser i denna riktning ändå anses böra kvarstå, menar organisationen att de bör få följande ändrade lydelse: "Årsbokslutet belyses ytterligare genom notanteckningar eller anteckningar i annan lämplig form om förhållande av väsentlig betydelse för att bedöma rörelsens resultat och ställning". *Svenska revisorsamfundet* anser att bestämmelserna bör göras mer elastiska på så sätt att förhållandena i de enskilda rörelserna får bestämma i vilken omfattning notanteckningar skall förekomma.

Revisorsamfundet ifrågasätter om de föreslagna notanteckningarna kommer att få någon reell betydelse för de mindre rörelseidkarna. Kritiken avser främst de föreslagna första och andra punkterna, i vilka föreslås att anteckning skall göras om värderings- och avskrivningsgrunder liksom om eventuella förändringar i dessa grunder. *Skånes handelskammare* förordar att mindre rörelser undantas från skyldigheten att lämna uppgifter enligt dessa punkter. *Kommerskollegium*, *Föreningen auktoriserade revisorer*, *LRF*, *Svenska företagens riksförbund* samt *Svenska handelskammarförbundet* anser emellertid att första och andra punkterna helt bör utgå.

Enligt den föreslagna tredje punkten skall anteckning göras om pensionsåtaganden som inte tagits upp bland skulderna och inte har täckning i pensionsstiftelses förmögenhet. *Föreningen auktoriserade revisorer* anser att uppgifter enligt denna punkt är så väsentliga att det måste anses otillfredsställande om redovisning utanför årsboken skulle vara tillåten. Enligt föreningen bör uppgifter om pensionsåtaganden i stället anges inom linjen i balansräkningen. *Kommerskollegium*, *Svenska handelskammarförbundet*, *Svenska försäkringsbolags riksförbund*, *Svenska revisorsamfundet* och *LRF* har samma uppfattning.

Kommerskollegium, *Föreningen auktoriserade revisorer*, *LRF* och *Svenska handelskammarförbundet* anser att också uppgifter enligt den föreslagna fjärde punkten om fordran hos delägare m. fl. skall framkomma direkt i balansräkningen. Enligt förbundets mening bör särskilt uppmärksammas att denna punkt bl. a. ersätter nuvarande bestämmelser att för handelsbolag inom linjen skall anges beloppet av bolagets fordran hos bolagsman. Att en sådan upplysning inte lämnas i själva balansräkningen och t. o. m. skulle kunna lämnas helt utanför årsboken synes förbundet helt olämpligt. *Kommerskollegium* anser att man bör

överbäga att utvidga redovisningskravet till att också gälla fordran hos delägarer, styrelseledamot m. fl. närstående personer.

Uppgiftsskyldigheten enligt fjärde punkten begränsas enligt förslaget till fordringar av större betydelse. Några remissinstanser anser att denna begränsning är otillfredsställande, eftersom den ger utrymme för subjektiva bedömanden, *Länsstyrelsen i Stockholms län* förordar att begränsningen utgår så att generell uppgiftsplikt skall föreligga. *Kammarrätten i Stockholm* anser att den föreslagna regeln bör kompletteras med en beloppsgrens. Denna bör ur principiell synvinkel bestämmas i relation till storleken av det egna kapitalet. Men lämpligen bör enligt kammarrätten också en absolut gräns anges. Med hänsyn till värdet ur taxeringssynpunkt förordar kammarrätten att denna gräns bestäms till 10 000 kr., medan relationstalet bör bestämmas till förslagsvis 5 % av rättssubjektets egna kapital enligt balansräkningen. *Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län* anser att bestämmelsen bör omformuleras och att redovisning sålunda skall ske om fordringen inte uppgår till endast ett obetydligt belopp. *Hovrätten för Västra Sverige* ifrågasätter om inte under denna punkt också bör upptas fordran hos revisor.

Den föreslagna femte punkten angående uppgifter om annan rörelse som den bokföringsskyldige driver föreslås av LRF helt utgå. Punkten torde enligt LRF företrädesvis vara aktuell för fysisk person som driver verksamheter som var för sig medför bokföringsskyldighet. Att då tänka sig att vederbörande som notanteckningar till resp. balansräkning skulle lämna uppgifter om de övriga verksamheterna främstår som verklighetsfrämmande, menar LRF. Sådana anteckningar har heller inte något upplysningsvärde. *Svenska handelskammarförbundet* menar att uppgifter enligt denna punkt bör överföras till de uppgifter som skall anges inom linjen i balansräkningen. *Föreningen auktoriserade revisorer* föreslår att innehållet i denna punkt i modifierat skick överförs till bestämmelserna om enskild näringsidkares privata tillgångar och skulder. Enligt föreningen skulle samtliga rörelser få redovisas i samma årsbok. *Kommerskollegium* anser att det bör krävas att de föreslagna posterna anges efter justering för eventuella internvinster, varigenom sammanställningens informationsvärde kommer att öka.

Föreningen auktoriserade revisorer, LRF och *Svenska handelskammarförbundet* föreslår att den sjätte punkten, som reglerar anteckningsskyldighet om annat förhållande av väsentlig betydelse för att bedöma rörelsens resultat och ställning, utgår. *Skånes handelskammare* påpekar att av motiven framgår att anteckning under denna punkt bör göras bl. a. om den bokföringsskyldige anlitar factoring. Factoring brukar antingen ha den formen att företagaren pantförskriver sina kundfordringar hos factoringbolaget eller överlåter dem till detta företag. I sistnämnda fall brukar som regel ett delcredereansvar alltså åvila överlåtare. Enligt handelskammarens mening bör i dessa fall det förhållan-

det att den bokföringsskyldige anlitar factoring anmärkas redan inom linjen i enlighet med bestämmelsen att ställda panter och ansvarsförbindelser skall anmärkas där. *Finansieringsföretagens förening* har samma uppfattning.

Sveriges finansanalytikers förening menar att de föreslagna bestämmelserna bör kompletteras med krav på någon form av indikation på anläggningstillgångars aktuella värden. Åtminstone bör enligt föreningen fastigheternas taxeringsvärden anges. *Svenska bankföreningen* anser också att sådan skyldighet bör föreskrivas. Vidare bör uppgift om vissa hyresförpliktelser lämnas i årsbokslutet. Bankföreningen påpekar att det i stor utsträckning förekommer att olika rörelser drivs i förhyrda lokaler samt med förhyrda maskiner och andra inventarier. I sådana fall kan det enligt föreningen vara av stor betydelse för en kreditgivare att få upplysning om förekomsten av långfristiga hyreskontrakt och deras innebörd. LRF anser att det är anmärkningsvärt att utredningen inte funnit skäl att diskutera hur företagen skall redovisa de förpliktelser som kommer att åvila dem på grund av den nya lagstiftningen kring de anställdas trygghet. Ur borgenärssynpunkt framstår en sådan upplysning som den kanske allra viktigaste och LRF anser det uppenbart, att dessa förpliktelser måste komma till uttryck på något sätt i årsbokslutet.

4.4.5 Värderingsregler

Utredningens bestämning av lägsta värdets princip för värderingen av omsättningstillgångar har föranlett endast ett fåtal kommentarer under remissbehandlingen. *SHIO* finner bestämmelserna fördömligt kortfattade. LRF anser att bestämmelserna är väl utformade och motiverade. LRF finner dock uppenbart att utredningen inte beaktat de speciella värderingsregler som i kommunalskattelagen gäller för lager av djur i lantbruksrörelse. LRF anser vidare att en ingående diskussion av skuldposterna hade varit motiverad som ledning för de bokföringsskyldiga. *Sveriges företagens riksförbund* menar att den föreslagna bestämningen av verkliga värdet kan ge anledning till svårigheter eftersom man som regel idag inventerar till försäljningsvärdet — moms — försäljningsavans.

I särskilt undantagsfall kan enligt förslaget värdering av omsättningstillgångar få ske till högre värde än anskaffningsvärdet. *Svenska byggnadsentreprenörföreningen* påpekar att vid exemplifieringen av sådana undantagsfall i betänkandet anges ett förfarande som inbjuder till en vidare tolkning av möjligheterna att redovisa vinst på pågående arbeten än vad som synes ha varit utredningens avsikt och som inte heller är i linje med god redovisningssed. Även om förfarandet att värdera pågående arbeten inkl. upparbetad vinst måhända från intern synpunkt är lämpligast för att genomföra resultat- och räntabilitetsberäkningar, bör enligt föreningen ett sådant förfarande inte kunna medges i

den balans- och resultaträkning som skall uppställas enligt bokföringslagens krav, såvida inte arbetet är i det närmaste färdigställt. Först då kan kostnader och intäkter med säkerhet fastställas. Det bör dessutom enligt föreningen vara fråga om enstaka objekt som i förhållande till verksamheten i övrigt kan betecknas som mycket stora.

KF har i sitt yttrande utförligt upphållit sig vid värderingsreglerna och även bifogat eget lagförslag där värderingsgrunderna skiljer sig från utredningens förslag. KF konstaterar att huvudreglerna för omsättningstillgångars värdering i själva verket avser enbart varulager. Enligt KF borde man därför i lagtext också nämna ordet varulager. På motsvarande sätt är reglerna beträffande anläggningstillgångars värdering så formulerade att de i verkligheten enbart avser tillgångar som blir föremål för avskrivning, alltså fastigheter, maskiner och inventarier. Däremot kan de inte tillämpas för anläggningstillgångar i form av aktier eller lån. KF konstaterar att i lagförslaget saknas adekvata regler för värdering av finansiella tillgångar såsom aktier och obligationer, vars värde är underkastade marknadsmässiga fluktuationer. KF anser det vidare önskvärt att få regler om värdering av tillgångar och skulder i utländsk valuta.

Såväl vad gäller omsättningstillgångar som anläggningstillgångar innehåller de föreslagna värderingsreglerna ordet "högst". Enligt KF styrs här lagförslaget av den gamla föreställningen, att bokföringslagen skall ange högsta värdet medan skattelagarna har till uppgift att ange lägsta värdet. "Högst" anger alltså att bokföringslagen medger att dolda reserver skapas genom medveten undervärdering av tillgångarna. Emellertid konstaterar KF att värderingsreglerna här direkt strider mot vad utredningen föreskriver i samband med balansräkning och resultaträkning. Dolda reserver får där inte förekomma utan ackumulerade obeskattade reserver skall visas på skuldsidan i balansräkningen och reservförändringarna i resultaträkningen. Värderingsreglerna måste därför betecknas som i detta avseende ologiska och KF anser att ordet "högst" bör utgå. Mot bakgrund av att det i bokslut ofta är varulagrets värdering som har den väsentligaste betydelsen framstår det för KF som önskvärt att i bokföringslagen också tas med regler för inventering. KF anser sammanfattningsvis att värderingsreglerna med fördel bör kunna formuleras direkt med tanke på olika tillgångsarter såsom varulager, fordringar, finansiella tillgångar (aktier och obligationer) och anläggningar (byggnader, maskiner och inventarier). Reglerna kan härigenom ges en mer konkret utformning som bör avsevärt underlätta förståelsen. Begreppen omsättningstillgångar och anläggningstillgångar kan då också enligt KF reserveras helt för balansräkningen.

Utredningens förslag att anläggningstillgång får tas upp till högst anskaffningsvärdet minskat med sammanlagda beloppet av avskrivningar och nedskrivningar lämnas i stort sett utan erinran under re-

missbehandlingen. *Kammarrätten i Stockholm* anser emellertid att det bör uttryckligen föreskrivas att förbättringskostnader får inräknas i anskaffningsvärdet.

Utredningens förslag att avskrivningar skall göras efter den värdeminskning som anläggningstillgången beräknas komma att undergå kritiserar av *KF*, *Skånes handelskammare*, *kammarrätten i Stockholm*, *kommerskollegium* och *Svenska handelskammarförbundet*. Den föreslagna formuleringen antyder enligt dessa instanser att avskrivningen skall baseras på de kommande årens värdeminskning. Enligt utredningen så skall emellertid avskrivningarna baseras på en plan där man tagit hänsyn till ekonomisk livslängd framåt i tiden. Nämnda instanser menar därför att bestämmelsen bör utformas så att avskrivning skall ske med minst belopp svarande mot lämplig avskrivningsplan.

Svenska handelskammarförbundet påpekar att av motiven framgår att avskrivningar inte får underlåtas, även om en tillgång uppenbarligen redan är tillräckligt avskriven. Det är enligt förbundets uppfattning svårt att förstå varför inte en näringsidkare, som avskrivit t. ex. maskiner och inventarier snabbare än som motiverats av deras ekonomiska livslängd så att avskrivningarna ligger ett eller flera år före en avskrivningsplan, skulle få tillgodoräkna sig detta ett dåligt år genom att då underlåta avskrivningen. *Föreningen auktoriserade revisorer*, *Skånes handelskammare*, *kommerskollegium* och *LRF* framför liknande synpunkter. De nämnda instanserna förordar därför en bestämmelse om att avskrivning kan underlåtas om tillgången uppenbarligen redan är tillräckligt avskriven. *Svenska revisorsamfundet* delar den kritik som enligt det sagda framförts ifråga om avskrivningar.

Utredningens förslag att helt förbjuda uppskrivning av värdet på anläggningstillgång kritiserar av åtskilliga remissinstanser. Krav på en bestämmelse som reglerar frågan om uppskrivning framställs sålunda av *RA*, *länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län*, *riksskatteverket*, *kommerskollegium*, *Skånes handelskammare*, *Sveriges industriförbund*, *Sveriges grossistförbund*, *SHIO*, *Sveriges företagares riksförbund*, *Svenska bankföreningen*, *Svenska sparbanksföreningen*, *Svenska försäkringsbolags riksförbund*, *Sveriges aktiesparares riksförbund*, *Föreningen auktoriserade revisorer*, *Svenska revisorsamfundet*, *Sveriges finansanalytikers förening*, *Svenska handelskammarförbundet* samt *LRF*. Några av de nämnda instanserna framhåller att i den mån uppskrivning förekommer så skall detta naturligtvis upplysas till bokslutet. Ett par av instanserna påpekar att det bör finnas restriktioner som begränsar uppskrivningen till visst högsta värde.

Föreningen auktoriserade revisorer, *Svenska revisorsamfundet*, *KF* och *Svenska försäkringsbolags riksförbund* anser att särskilda regler bör finnas för värdering av skulder. Nämnda förening anser dessutom att bestämmelser bör finnas för värderingen av immateriella tillgångar.

Länsstyrelsen i Stockholms län framhåller att i förslaget används termen nedskrivning för en åtgärd som vanligen benämns extraordinär avskrivning på anläggningstillgångar. Länsstyrelsen anser att periodisering av utgift för en anläggningstillgång som successivt undergår en värdeminskning på grund av ålder eller nyttjande eller därmed jämförlig omständighet bör rubriceras som avskrivning, oavsett om den är planenlig eller extraordinär. Termen nedskrivning reserveras då enligt länsstyrelsen för nedsättning av värdet på omsättningstillgångar.

4.5 Tillägsbestämmelser om automatisk databehandling

Ett stort antal remissinstanser uppehåller sig utförligt vid de av utredningen föreslagna bestämmelserna om automatisk databehandling. Några instanser uttalar direkt sin tillfredsställelse med de av utredningen föreslagna reglerna. *RA, riksskatteverket, riksrevisionsverket, statskontoret, bankinspektionen, datasamordningskommittén* samt *Svenska byggnadsentreprenörföreningen* anser sålunda att bestämmelserna är ändamålsenliga och väl avvägda.

De av utredningen föreslagna reglerna om användning av olika *d a t a m e d i a* godtas också av många andra remissinstanser. *Svenska revisorsamfundet* anser sålunda att bestämmelserna om registreringar i mikroskrift och om registreringar på magnetband och liknande material tillfredsställer de krav som kan ställas på ordnad och betryggande bokföring och på rationell databehandling. Samma uppfattning kommer till synes i de av *Svenska bankföreningen, Sveriges grossistförbund, Svenska handelskammarförbundet, LRF* samt *Leverantörföreningen Kontors- och Datautrustning* avgivna remissyttrandena. Också *företagsskatteberedningen* menar att det torde få godtas att mikromaterial och maskinläsbart material används som ursprungligt räkenskapsmaterial i den omfattning som anges i förslaget. Beredningen finner det emellertid vanskligt att tillåta användning av COM-teknik och andra avancerade mikromaterialsystem innan en betryggande kontroll har skett av att systemen är tillförlitliga i varje enskilt fall och garanterar en i alla avseenden korrekt redovisning.

De föreslagna reglerna om rätt att använda hålkort, håltremsa, magnetband eller annat material, som genom omedelbar utskrift kan tas fram i läsbar form, ifrågasätts av några remissinstanser. *Föreningen auktoriserade revisorer* påpekar sålunda att bestämmelserna kan tillämpas så, att vitala delar av redovisningen inte föreligger i vanlig läsbar form. Så kan enligt föreningen vara fallet beträffande grundnoteringsbok, huvudbok, specifikationer till årsboken och hjälpböcker. Denna situation kan enligt föreningen medföra olägenheter för både intern och extern revision liksom även för annan kontroll. Föreningen ifrågasätter om det inte borde krävas att vissa uppgifter alltid skrivs ut för avstämning av de register, som innehåller räkenskapsmaterial i ej läsbar form.

Enligt föreningen borde vidare revisor tillförsäkras rätten att begära listning av sådant räkenskapsmaterial för granskning. Liknande synpunkter framförs av *länsstyrelserna i Stockholms och Malmöhus län*. *Finansieringsföretagens förening* anser däremot att tillämpningsområdet bör vidgas utöver vad utredningen föreslagit. Enligt utredningen bör användningen av ADB begränsas så att varannan länk i räkenskapskedjan skall föreligga i visuell form och varannan i maskinläsbar form. Föreningen förordar att för både verifikation och grundnotering samtidigt skall kunna användas film, hålkort etc.

Riksarkivet avstyrker förslaget att låta verifikationer ersättas av stansade hålkort, hålremсор eller av registreringar på magnetband på den grund att sådana medier har så ringa beständighet att de inte kan användas för bokföringsändamål under hela den sexåriga förvaringsperiod som utredningsförslaget innebär.

Några remissinstanser vänder sig mot att bestämmelserna om automatisk databehandling tas upp i ett särskilt lagavsnitt med tilläggsbestämmelser. *Svenska dataföreningen* framhåller sålunda att automatisk databehandling är den betydelsefullaste men ändå bara en bland flera vedertagna tekniker som används inom företagens redovisning. Samma redovisningstekniska principer och säkerhetskrav bör gälla vid användning av alla kontorstekniker. Detta motiverar enligt föreningen att bestämmelser om ADB-tekniken inryms i det avsnitt som behandlar den löpande bokföringen. Föreningen påpekar också att ett särskilt lagavsnitt om dessa bestämmelser kan tänkas antyda att användning av ADB-teknik skulle medföra större risker ur säkerhetssynpunkt än användning av manuella bokföringsmetoder. Detta är emellertid generellt inte fallet utan snarare tvärtom. I remissyttrandena från *Svenska bankföreningen*, *Sveriges grossistförbund*, *länsstyrelsen i Östergötlands län*, *SHIO*, *Föreningen auktoriserade revisorer*, *LRF* och *KF* framförs liknande synpunkter. *KF* ifrågasätter emellertid mot bakgrund av den snabba utveckling som sker på ADB-området om det är nödvändigt att ha detaljregler av det föreslagna slaget. *KF* påpekar att ADB till alldeles övervägande del utnyttjas av företag med ordnad intern kontroll och lagstadgad revision. Mindre företag som utnyttjar ADB gör detta genom servicebyråer, för vilka god standard vad gäller säkerheten i databearbetningarna är ett existensvillkor.

Flera remissinstanser uppehåller sig vid de av utredningen föreslagna reglerna om *d o k u m e n t a t i o n* vid automatisk databehandling. Enligt förslaget skall sådan dokumentation vara räkenskapsmaterial och den skall utformas så att den ger erforderlig ledning för systemets användning och säkerställer möjligheter att i efterhand utan svårighet klarlägga vad en bearbetning omfattat och hur denna genomförts. *Svenska dataföreningen* menar att det nu angivna syftet kan uppnås på flera olika sätt. I ett system ingående avstämningstotaler, verifikationslistor,

fellistor, transaktionslistor, ändringslistor, registerutskrifter m. m. utgör komponenter som i skiftande utsträckning kan ingå i den s. k. verifieringskedja (audit trail), som uppenbarligen eftersträvas med de föreslagna bestämmelserna om dokumentation. Föreningen menar alltså att bevarande av system- och behandlingsdokumentation inte utgör den enda möjligheten att i efterhand klarlägga vad en bearbetning omfattat och hur den är genomförd. Föreningen anser att det är endast i de fall, då en databehandlingsrutin inte kan följas genom hela sitt förlopp med hjälp av nämnda räkenskapsmaterial, som det behövs systemdokumentation och behandlingsdokumentation för kompletterande beskrivning av det totala bearbetningsförloppet. För att dokumentationen inte skall bli ett självändamål och för att den s. k. verifieringskedjan skall kunna organiseras på det för en viss rutin mest effektiva sättet föreslår föreningen, att dokumentationsbestämmelserna ges följande formulering.

”System för såväl manuell som automatisk databehandling skall utformas så att möjlighet föreligger att genom systemet följa

1. vilka transaktioner en bearbetning omfattat,
2. hur transaktionsdata behandlats,
3. vilka behandlingsregler som tillämpats samt
4. hur de systematiska sammanställningarna av transaktioner påverkas.

Erforderlig komplettering av räkenskapsmaterialet skall föreligga i form av systemdokumentation och behandlingshistorik i de fall det övriga räkenskapsmaterialet ej uppfyller i första stycket angivna krav.”

Dataföreningen framhåller att den av föreningen föreslagna bestämmelsen ställer krav på att det samlade räkenskapsmaterialet totalt sett säkerställer möjligheter att i efterhand utan svårighet klarlägga vad en bearbetning omfattat och hur den har genomförts. Dataföreningen anser att den föreslagna bestämmelsen bör uppställas som en huvudregel för all databehandling. Föreningen framhåller att då det gäller upprättande av erforderlig systemdokumentation enligt föreningens förslag, de riktlinjer som getts ut av Sveriges standardiseringskommission (SIS) kan tjäna som vägledning. Alla de detaljkrav på systemdokumentation som återfinns i SIS' ”Riktlinjer för administrativ utveckling” kan föreningen emellertid inte generellt stödja utan anser att en anpassning till vedertagna normer härvidlag skall ske i en utsträckning som är rimlig i förhållande till databehandlingsverksamhetens inriktning och omfattning inom ett företag.

Svenska bankföreningen, Svenska försäkringsbolags riksförbund, Svenska sparbanksföreningen, Skånes handelskammare, Svenska handelskammarförbundet, LRF, KF, Föreningen auktoriserade revisorer och Sveriges grossistförbund framför samma eller likartade synpunkter som Svenska dataföreningen.

Svenska dataföreningen vänder sig mot det av utredningen introducerade uttrycket ”behandlingsdokumentation” för anteckningar om ge-

nomförda databehandlingar. Föreningen anser detta uttryck vara viiseledande eftersom det leder tanken till vad som vanligen inom ADB-området benämns driftsdokumentation. Föreningen föreslår att i stället uttrycket "behandlingshistorik" används i detta sammanhang. Föreningen framhåller vidare att betydande praktiska svårigheter oftast är förenade med att sammanställa och bevara behandlingshistorik. Vid större datoranläggningar med dess komplicerade drifts- och programhanteringssystem är det sålunda praktiskt ogörligt att systematisera och bevara detaljerade anteckningar om genomförda databehandlingar. Vid mindre datoranläggningar, som t. ex. består av minidatorer, finns sällan sådan utrustning som erfordras för automatisk registrering (loggning) av uppgifter om genomförda databehandlingar. Enligt föreningen skulle det bli mycket betungande att göra sådana anteckningar manuellt vid mindre datoranläggningar och det skulle inte heller erbjuda den säkerhet som ett automatiskt registreringsförfarande ger. Föreningen understryker därför att behandlingshistorik endast i undantagsfall kan sammanställas och bevaras till rimliga kostnader. *Svenska bankföreningen, Sveriges grossistförbund och Föreningen auktoriserade revisorer* framför liknande synpunkter. *Länsstyrelsen i Stockholms län* menar emellertid att den föreslagna dokumentationen bör kompletteras med bestämmelser att också fellistor och loggningslistor från bearbetningarna skall betraktas som räkenskapsmaterial, eftersom dessa har betydelse för kontrollen om det förekommer felaktigheter i utdata och om några ingrepp som ligger utanför den programmerade behandlingen gjorts.

Flera remissinstanser understryker att det är angeläget att anvisningar snarast utfärdas för tillämpningen av bestämmelserna om dokumentation. *SHIO* menar att anvisningar bör kunna utfärdas av den föreslagna bokföringsnämnden och att därför de bestämmelser som behandlar systemdokumentation och behandlingsdokumentation helt bör kunna utslutas ur lagförslaget. *Föreningen auktoriserade revisorer* påpekar att de speciella problem som uppstår beträffande systemdokumentation där servicebyråer äger programmen endast flyktigt berörs av utredningen. Den bokföringsskyldiges ansvar för dokumentationen måste enligt föreningen rimligen kunna överföras till servicebyrån genom avtal. Föreningen är av den uppfattningen att en grundligare utredning av dokumentationskraven gällande redovisningssystem borde verkställas innan tvingande regler kan införas. En sådan utredning bör enligt föreningen bl. a. avse behovet av koncisa, lättfattliga anvisningar om en förenklad systemdokumentation, täckande organisationsplan, dataflödesdiagram, kodifierad kontoplan och kodifiering av hjälpbokföringsrutiner såsom lagerbokföring, reskontra och löneredovisning m. m. *Svenska revisorsamfundet* och *Sveriges redovisningskonsulters förbund* framför likartad uppfattning.

Företagsskatteberedningen framför slutligen den synpunkten att före-

tagets revisor bör åläggas att i revisionsberättelsen särskilt uttala sig om granskningen av den föreslagna dokumentationen samt säkerheten i det använda systemet.

4.6 Arkivering, straffansvar

Utredningens förslag att begränsa arkiveringstiden från nu gällande tio år till sex år godtas av så gott som alla remissinstanser. *RÅ* menar dock att om förslaget genomförs så kommer åtskillig brottslighet att förbli obeivrad, och detta gäller inte enbart bokförings- och konkursbrott utan också andra former av förmögenhetsbrott, såsom bedrägerier och förskingringar. *Utredningen om säkerhetsåtgärder m. m. i skatteprocessen* anser att arkiveringstidens längd bör vara tio år.

Enligt *Svenska dataföreningen* är utredningens förslag väl balanserat med hänsyn såväl till de behov av tillgång till arkiverat material som kan föreligga som till kraven på att åstadkomma rationella administrativa rutiner i företag med mindre transaktionsvolym. Då det gäller företag med större volymer av s. k. masstransaktioner bör emellertid enligt föreningen vid användning av kopieringsteknik som t. ex. mikrofilmning tillåtas, att det kopierade materialet vad avser masstransaktioner kan förstöras omedelbart. Föreningen menar att en mikrofilm som framställts under betryggande former är fullt tillräcklig för revisionsändamål. Det enda skäl som kan anföras för en längre arkiveringstid är risken att originalhandlingarna är förfalskade med därav följande behov av kontroll. Föreningen anser det emellertid orimligt att lägga ned stora kostnader för arkivering av originalhandlingarna för sådana marginella situationer som förfalskningsfallen utgör. Föreningen menar att det material av sådana masstransaktioner som man inom berörda företag skulle nödgas hålla arkiverat vid var tid skulle bli av utomordentlig omfattning och bli orimligt betungande och kostsamt. Liknande skäl för att omedelbart förstöra originalmaterialet vid masstransaktioner framförs av *SHIO*, *Svenska revisorsamfundet*, *LRF*, *Svenska försäkringsbolags riksförbund*, *Sveriges industriförbund*, *Svenska företagares riksförbund*, *Svenska bankföreningen*, *Finansieringsföretagens förening* samt *Levranterföreningen Kontors- och Datautrustning*.

Flera remissinstanser ansluter sig till den av skattedirektören C. G. Petersson till utredningen fogade reservationen mot utredningens förslag att arkiveringstiden för räkenskapsmaterial i vanlig läsbar form får begränsas till två år, om materialet under betryggande former blivit mikrofilmad eller kopierat på likvärdigt sätt. En generell arkiveringstid om sex år föreslås sålunda av bl. a. *länsstyrelserna i Östergötlands, Malmöhus, Västernorrlands samt Göteborgs och Bohus län*, *riksskatteverket*, *bankinspektionen*, *försäkringsinspektionen*, *företagsskatteberedningen*, *taxeringsnämndsordförandenas riksförbund* och *Svenska kom-*

munförbundet. Kommerskollegium som inte motsätter sig utredningens förslag ifrågasätter emellertid om kopiering kan ske på sådant sätt att det från kontrollsynpunkt är möjligt att avstå från originalmaterialet.

Företagsskatteberedningen påpekar att med en generell arkiveringstid om sex år så kan möjligen arkiveringsskyldigheten bli alltför betungande för mycket stora företag. Därför bör övervägas att göra det möjligt för dessa företag, där räkenskapsmaterial i konventionell form kräver avsevärda arkivutrymmen, att efter medgivande av myndighet ersätta originalhandlingar med mikromaterial. *Utredningen om säkerhetsåtgärder m. m. i skatteprocessen, riksrevisionsverket och bankinspektionen* framför liknande synpunkter. *Svenska bankföreningen, Svenska dataföreningen, Sveriges grossistförbund, Svenska revisorsamfundet och SHIO* anser att, om den av utredningen föreslagna tvåårstiden bortfaller, det bör införas en bestämmelse om att företag med mycket stort antal affärstransaktioner skall ha möjlighet att efter särskilt tillstånd vid användning av t. ex. mikrofilmning omedelbart få förstöra det kopierade materialet.

KF påpekar att KF och konsumentföreningarna i stor utsträckning betraktas som ett enda företag även om de är formellt av varandra oberoende juridiska enheter. Den integration som skapats inom distributionen återverkar enligt KF på redovisningsområdet på så sätt att order-/faktureringsrutiner liksom många redovisningsrutiner kan anses som gemensamma rutiner för KF och föreningarna. KF konstaterar också att en mycket stor del av verifikationsmaterialet är gemensamt för KF och föreningarna. Det gäller t. ex. miljontals fakturor per år, som emellertid enligt nuvarande regler måste arkiveras såväl hos leverantören/KF som hos kunden/föreningen. I KF:s datarutiner används i dag i stor utsträckning COM-filmning för att nedbringa arkivmängderna, medan däremot föreningarna på vanligt sätt arkiverar sina originalutskrift. KF anser att det i fall som det här nämnda bör finnas en möjlighet att träffa avtal om gemensam förvaring av verifikationer. Om en sådan möjlighet skall ges genom en generell dispens inskriven i lagen eller om man skall förutsätta ett ansökningsförfarande får enligt KF bli en lämplighetsfråga. KF är vidare starkt kritiskt mot att företag som använder kassaapparater, synes vara skyldiga att bevara kassakontrollremсор under hela arkiveringstiden, sex år. Enligt KF är det fråga om oerhört stora arkivmängder med ett mycket diskutabelt värde när det gäller att i efterhand göra skattemässiga eller andra revisioner. Om skattemyndigheterna anser det nödvändigt med en arkiveringsskyldighet för de mindre företagen måste emellertid enligt KF en dispensmöjlighet skapas för större företag.

Den föreslagna bestämmelsen att allt räkenskapsmaterial skall bevaras här i landet måste enligt *Svenska försäkringsbolags riksförbund* tolkas så att därmed avses endast den rörelse företaget bedriver inom landet. En-

ligt förbundet kan det inte vara avsikten att räkenskapsmaterial som tillhör avdelningskontor i utlandet måste sändas hem till Sverige. Liknande uppfattning framförs av försäkringsinspektionen, Skånes handelskammare, Svenska handelskammarförbundet och Institutet för intern revision.

Svenska byggnadsentreprenörföreningen påpekar att det i fråga om utgångspunkten för beräkning av den föreslagna arkiveringstiden föreligger en formell skillnad gentemot motsvarande krav i taxeringsförordningen. I denna förordning används begreppet kalenderår medan utredningens förslag utgår från räkenskapsår. För att nå full samstämmighet med den ur skattesynpunkt erforderliga arkiveringstiden bör enligt föreningen bestämmelsen i bokföringslagen ges en sådan lydelse att det framgår, att arkiveringstiden räknas från utgången av det kalenderår som avslutar det räkenskapsår som materialet avser. Konkurslagskommittén påpekar att en följd av att den föreslagna bokföringslagen i princip blir tillämplig även i samband med konkurs är bl. a. att arkiveringsreglerna kommer att gälla även i konkursbos bokföring.

Utredningens förslag att i bokföringslagen inte införa särskilda straffbestämmelser utan i stället hänvisa till brottsbalken och skattebrottslagen accepteras så gott som undantagslöst av remissinstanserna. Företagsskatteberedningen (majoriteten) anser emellertid att det finns behov av en allmän straffbestämmelse för de fall bokföringsskyldighet försumrats i väsentliga stycken. Så är enligt beredningen fallet om räkenskaper inte förts eller arkiveringsbestämmelserna åsidosatts. Beredningen menar emellertid att det är av underordnad betydelse om sådana bestämmelser placeras i en bokföringlag eller som påbyggnad av brottsbalkens regler. Minoriteten i beredningen delar emellertid utredningens uppfattning. Några remissinstanser, bl. a. RÅ och hovrätten för Västra Sverige, menar att bestämmelserna i 11 kap. brottsbalken bör ses över.

Konkurslagskommittén, som i sitt betänkande SOU 1974: 6 rekommenderat en allmän översyn av lagstiftningen om gäldenärsbrott, erinrar om att i betänkandet också föreslås att fattigkonkurs skall ersättas av ett nytt summariskt förfarande kallat förenklad konkurs. Vid sådan konkurs skall enligt kommittén göras anmälan om misstanke om gäldenärsbrott på liknande sätt som vid ordinär konkurs. Kommittén påpekar att dess förslag sålunda medför ökade möjligheter att komma åt bokföringsbrott, något som också kan ha en brottsförebyggande effekt.

Som utredningen nämnt bör bokföringslagstiftningen också beakta det ökande behovet från anställda och företagets omvärld att få information. Hovrätten för Västra Sverige anmärker att någon sanktion med inriktning på detta intresse, i den mån det ej sammanfaller med borgenärsintresset, emellertid inte närmare övervägts i betänkandet.

4.7 Nämnd för bokföringsfrågor

Remissinstanserna anser att det finns behov av anvisningar, råd och rekommendationer ifråga om tillämpningen av den föreslagna bokföringslagen. Det alldeles övervägande antalet remissinstanser tillstyrker utredningens förslag om att en särskild nämnd skapas, att en samordning därvid bör ske med den av fondbörsutredningen föreslagna Näringslivets redovisningsnämnd samt att frågorna om en sådan nämnds funktioner och former i ett inledningsskede bör utredas inom kommittéväsandets ram. Bland de sålunda tillstyrkande remissinstanserna finns *RA, riksskatteverket, riksrevisionsverket, hovrätten för Västra Sverige, länsstyrelserna, statskontoret, Sveriges industriförbund, Svenska bankföreningen, LRF, Sveriges advokatsamfund, TCO, SACO, Svenska byggnadsentreprenörföreningen, Svenska kommunförbundet och Svenska dataföreningen.*

Utredningen om säkerhetsåtgärder m. m. i skatteprocessen kan inte biträda förslaget om ett särskilt organ för bokföringsfrågor utan anser att riksskatteverket bör anförtros uppgiften att utfärda erforderliga anvisningar. *Föreningen auktoriserade revisorer* avstyrker förslaget. Föreningen menar att det bör beaktas, att den av fondbörsutredningen föreslagna nämndens arbetsfält endast är tänkt för ett starkt begränsat ändamål, nämligen att verka för en förbättrad offentlig redovisning från företag, som för sin anskaffning av eget kapital vänder sig till allmänheten. Dess uppgift är därför enligt föreningen så specifik, att det inte är motiverat att inlemma den i ett stort organ med uppgifter som täcker ett betydligt vidare område. Föreningen understryker att det finns ett stort behov av att utveckla normer och rekommendationer både för löpande bokföring och årsbokslutens upprättande. Föreningen har för sin del på eget initiativ under många år utfärdat sådana rekommendationer, i första hand i årsredovisningsfrågor. Det saknas enligt föreningen anledning tro att denna utveckling inte kommer att fortsätta. Föreningen anser därför inte att det finns något behov av en central instans, eftersom lämpliga anvisningar i fråga om bl. a. begreppet god redovisningssed kan utfärdas genom föreningens rekommendationer och även av Näringslivets börskommitté. Föreningen menar emellertid att det helt klart finns behov av anvisningar från något auktoritativt organ ifråga om den datorbaserade redovisningen. Istället för att detta behov till en början skall tillgodoses genom en särskild kommitté föreslår föreningen att det övervägs om den sedan några år arbetande Kommittén för redovisningsteknik, vari förutom företrädare för näringslivet ingår representanter för riksskatteverket och riksrevisionsverket, kan åta sig nämnda arbetsuppgifter.

Inte heller *fondbörsutredningen, Svenska handelskammarförbundet* och *Sveriges finansanalytikers förening* anser sig kunna tillstyrka ett or-

organisatoriskt samgående mellan en bokföringsnämnd och Näringslivets redovisningsnämnd. Vidare anser fondbörsutredningen att det inte är nödvändigt att en ny kommitté tillsätts för att närmare utreda förslaget om bokföringsnämnd. Också *företagsskatteberedningen*, som inte har något att invända mot utredningens förslag om en samordning med Näringslivets redovisningsnämnd, anför att ett slutligt ställningstagande redan nu bör vara möjligt.

Svenska handelskammarförbundet menar att särskilda tillämpningsregler ifråga om automatisk databehandling och om arkivering bör kunna utfärdas av kommerskollegium. Förbundet anser att det är särskilt lämpligt att lägga denna uppgift till kommerskollegium med hänsyn till dess uppgift som auktorisationsorgan för revisorer. Såsom sådant bör kollegiet också vara skickat att utföra de andra uppgifter som utredningen har ansett böra ankomma på en föreslagen bokföringsnämnd, menar förbundet. *Kommerskollegium*, som delar utredningens uppfattning att den närmare avgränsning och precisering av de uppgifter som skall tillkomma ett särskilt organ fordrar ytterligare överväganden, anser i likhet med förbundet att en successiv uppbyggnad av verksamheten inom kommerskollegiums ram torde vara att föredra. Enligt kollegiet skulle en sådan uppbyggnad kunna påbörjas inom kort och beslut om den organisatoriska inplaceringen torde kunna fattas snabbt. Också *riksrevisionsverket* förordar att det permanenta expertorganet knyts till kommerskollegium, eller eventuellt till industriverket, om det bedöms lämpligt att redan nu inrätta ett sådant organ.

Några instanser anför att bestämmelser om den av utredningen föreslagna nämnden bör intas i lagtext. I denna riktning uttalar sig *länsstyrelsen i Malmöhus län*, *Sveriges grossistförbund*, *SHIO*, *KF*, *Svenska revisorsamfundet* och *Institutet för intern revision*. *KF* och *SHIO* menar att om så sker, möjligheter skapas att göra bokföringslagens regelsystem betydligt enklare och mer generellt. Härigenom skulle enligt dessa instanser den elasticitet, som är så nödvändig, kunna uppnås utan att lagtexten tyngs av skilda bestämmelser för större och mindre företag. *Grossistförbundet*, *revisorsamfundet* och *SHIO* anser att nämnden skulle kunna vara uppbyggd på ett likartat sätt som riksskatteverkets nämnd för rättsärenden.

Svenska bankföreningen, som tillstyrker utredningens förslag till alla delar, understryker vikten av att nämndens uppgifter avgränsas på ett sådant sätt, att nämnden inte tilläggs befogenheter som tillkommer lagstiftaren. Särskilt gäller detta enligt föreningen för det fall nämnden beordras att utfärda bindande anvisningar rörande tillämpningen av bestämmelserna om automatisk databehandling och arkivering. Föreningen påpekar också att sådana anvisningar måste utformas så att man undviker risk för att man permanentar lösningar som på grund av utvecklingen inom datatekniken snart blir föråldrade. Föreningen förut-

sätter att berörda intressenter genom remissförfarande bereds tillfälle att redovisa sina synpunkter så snart nya regler avses bli introducerade genom anvisningar. Motsvarande bör enligt föreningen gälla också när nämnden eljest överväger att utfärda anvisningar eller rekommendationer i redovisningsfrågor. Föreningen utgår från att det inte skall ingå i den föreslagna nämndens uppgifter att göra offentliga uttalanden huruvida redovisningen i ett visst företag enligt nämndens mening är tillfredsställande eller inte.

Företagsskatteberedningen anser i likhet med utredningen att regeringen bör kunna bemyndigas att inrätta nämnden. Det allmänna bör ges en stark representation i denna och enligt beredningen bör härvid tillses att experter från taxeringssidan i första hand kommer i fråga. En av det allmännas ledamöter bör vidare enligt beredningen ha särskild sakkunskap i datatekniska frågor. *Sveriges finansanalytikers förening* menar att om den föreslagna samordningen mellan en bokföringsnämnd och Näringslivets redovisningsnämnd kommer till stånd så bör förbundet få rätt att utse en nämndledamot mot bakgrund bl. a. av sin uppgift att påverka de börsnoterade företagens informationsutveckling. *Svenska bankföreningen* framhåller att granskning och analys av kredittagarnas bokföring utgör en viktig funktion i de institutionella kreditgivarnas verksamhet. Betydande sakkunskap i bokföringsfrågor finns samlad hos dessa kreditgivare. Enligt föreningen bör därför i nämnden finnas en representant utsedd av kreditinstituten. Föreningen anser det också naturligt att såväl styrelsen för Stockholms fondbörs som Svenska fondhandlarföreningen fick utse var sin representant i nämnden. Vidare bör expertis på vetenskaplig nivå också ingå i nämnden, varför enligt föreningen lärarrådet vid Handelshögskolan i Stockholm bör få utse en representant. Slutligen anser föreningen att Svenska handelskammarförbundet bör utse en ledamot av nämnden. *Riksarkivet* anser att en ledamot av nämnden bör nomineras av det statliga arkivväsendet. *SACO* och *Leverantörföreningen Kontors- och Datautrustning* vill också ha nomineringsrätt medan *Sveriges redovisningskonsulters förbund* anser att förbundet bör beredas ordinarie plats i nämnden såsom representant för den största renodlade organisationen för redovisningsfrågor i landet.

När det gäller råd och anvisningar i fråga om redovisning i allmänhet anför *datainspektionen* den synpunkten att bindande besked om vad som är god redovisningssed endast kan ges av domstol i brottmål, civilmål eller skattemål. Inom skatteområdet finns dessutom enligt inspektionen möjlighet till förhandsbesked av riksskatteverket. Det synes därför inspektionen tveksamt om härutöver ett statligt auktoriserat särskilt organ bör åläggas att vara vägledande på detta vidsträckta område. Inspektionen fortsätter:

I fråga om bokföring med ADB blir datalagen (1973: 289) tillämplig i den mån vid redovisningen upprättas personregister. Trots datalagens

definition är det svårt att här dra en klar gräns. Klart är att reskontraregister, som förs med ADB, faller under datalagen. Datainspektionen har tolkat datalagen så att däremot bokföringsregister i övrigt (dagbok, huvudbok och resultatrapporter) faller utanför begreppet personregister, även om i dessa register ingår enstaka personuppgifter, om dessa endast avser näringsidkares och med honom jämställda personers namn eller annan identitetsbeteckning och personliga ekonomi. I den mån datalagen är tillämplig — vilket alltså delvis blir fallet i fråga om ADB-redovisning — ankommer det på datainspektionen att vid behov meddela föreskrifter, råd och anvisningar. Emellertid torde inspektionen därvid kunna befatta sig med endast en ringa del av vad som ryms inom begreppet god redovisningssed. I de hänseenden som behandlas i de föreslagna tilläggsbestämmelserna om ADB kan det bli anledning för inspektionen att meddela föreskrifter — som enligt datalagen blir tvingande — och anvisningar.

Redan på det område som datainspektionen överblickar, dvs. de som behandlas i nämnda tilläggsbestämmelser, är många av de frågor som är förknippade med föreskrifter och anvisningar gemensamma för och berör ett stort antal myndigheter och organisationer: riksskatteverket, riksrevisionsverket, statskontoret, industriverket, Föreningen auktoriserade revisorer, Svenska revisorsamfundet. Datainspektionens krav i fråga om exempelvis dokumentation och säkerhet beträffande personregister torde sålunda i stor utsträckning stämma överens med de krav i dessa hänseenden som ställs på bokföringssystem i vid bemärkelse, vilka förs med ADB.

Enligt datainspektionens erfarenhet är det redan inom ADB-området nödvändigt att genom särskilda åtgärder undvika dubbelarbete och förhindra att skilda intressenter var för sig utarbetar olika regler m. m. Åtminstone på detta område behövs det därför enligt inspektionen ett samordnande organ. Inspektionen tillstyrker så till vida utredningsförslaget om inrättande av en bokföringsnämnd men är i likhet med utredningen tveksam till möjligheterna att skapa ett organ som kan täcka det mera vidsträckta uppgiftsområdet.

I några remissyttranden, bl. a. från *riksrevisionsverket*, *statskontoret*, *riksskatteverket* och *utredningen om företagens uppgiftsplikt*, framhålls att den nya lagstiftningen aktualiserar behovet av information och utbildning. Detta är enligt instanserna uppgifter som naturligen bör åvila det föreslagna expertorganet. Enligt riksskatteverkets mening bör innan den nya bokföringslagen träder i kraft anvisningar utarbetas till ledning för framförallt de mindre företagarnas tillämpning av bokföringslagen. Anvisningarna bör vara av provisorisk art och närmast avsedda att klara övergången. Om det föreslagna expertorganet inte hunnit tillsättas före ikraftträdandet av lagen bör utarbetandet av anvisningarna kunna uppdras åt den nu befintliga redovisningskommittén.

5 Föredraganden

5.1 Allmänna synpunkter

5.1.1 Syftet med lagregleringen

Den nu gällande bokföringslagen är från år 1929. Ändamålet med lagen är i första hand att bereda skydd åt den bokföringsskyldiges fordringsägare. Lagen vill ge dessa möjlighet att vid den bokföringsskyldiges obestånd få en överblick över det sätt varpå denne har skött sin rörelse. Skyldigheten att föra handelsböcker medför vidare att den bokföringsskyldige själv får bättre möjligheter till överblick och kontroll över rörelsens gång och den ekonomiska ställningen. Därigenom får också fordringsägarna indirekt en viss garanti för att en förlustbringande verksamhet inte fortsätts i onödan.

Dessa synpunkter har bärkraft än i dag och gör sig i själva verket gällande med än större styrka än tidigare. Inte minst den snabbhet med vilken näringslivet i våra dagar förändras gör det angeläget för en rörelseidkare att ha god överblick över det ekonomiska utfallet av sin verksamhet. En ekonomisk verksamhet kan inte drivas utan att handlingar samlas och noteringar fortlöpande görs om alla transaktioner. Man måste vid behov i efterhand kunna ta fram uppgifter om enskilda transaktioner. Den löpande bokföringen utgör ett nödvändigt underlag för att man skall kunna göra de sammanfattningar och bokslut som krävs för att rörelseidkaren skall få överblick över rörelsens resultat och ställning. En rörelseidkare behöver ha en ordnad bokföring för att kunna ha grepp över sin rörelse och kunna driva och utveckla den.

För att en rörelse skall kunna drivas med framgång fordras att rörelseidkaren har möjlighet att lämna vederhäftiga uppgifter om rörelsen. Granskning och analys av kredittagarnas bokföring utgör ett viktigt led i de institutionella kreditgivarnas verksamhet. Affärskontrahenter kan ha intresse av uppgifter om vissa mellanhavanden. Blir det aktuellt att överlåta rörelser eller samgå med annat företag kan det finnas behov av noggranna uppgifter om rörelsen. Allt detta främjas om rörelseidkaren har en ordnad bokföring som kan tjäna som underlag för lämnande av sådana uppgifter, som nu berörts.

Utvecklingen inom näringslivet får allt större betydelse för samhället och dess planeringsverksamhet. Åtskilliga åtgärder har därför under senare tid vidtagits för att säkra informationsbyte och samarbete mellan näringsliv och samhälle. För att detta samarbete skall kunna fungera fordras bl.a. att företagen håller en hög informationsberedskap och har tillförlitligt underlag för de informationer som från tid till annan kan krävas av samhället. Att företagen har en ordnad och tillförlitlig bokföring är alltså av största betydelse från samhällets synpunkt. Företagsbeskattningen bygger på att rörelseidkarna avger deklarationer för rörelsen. Detta krav kan inte uppfyllas på ett tillfredsställande sätt, om rörel-

seidkaren i fråga inte har ett gott underlag för deklarationen i form av en ordnad bokföring. En effektiv taxeringskontroll förutsätter att affärstransaktionerna redovisas dagligen i bokföringen samt att verifikationerna ordnas och arkiveras tillsammans med annat räkenskapsmaterial. Bokföringen är alltså även från skattesynpunkt av stor vikt för det allmänna. Jag återkommer strax närmare till förhållandet mellan skattelagstiftning och bokföringslag.

För de anställda är det av avgörande betydelse att företaget är ekonomiskt bärkraftigt och baserar sin verksamhet på sunda ekonomiska beräkningar. Åtskilliga åtgärder har vidtagits under senare år i syfte att bereda de anställda insyn i företagens förhållanden och möjligheter att påverka företagen i deras handlande. Hit hör verksamheten inom företagsnämnderna och lagstiftningen om styrelserepresentation för de anställda. Den utveckling mot ökad företagsdemokrati och medbestämmanderätt i företagen som fortgår och som kommer att vidareutvecklas förutsätter att löntagarna kan få vederhäftig information om företagen och deras verksamhet. En sådan information måste bygga på bl. a. ekonomiska fakta som kan hämtas ur en ordnad bokföring.

Det är således från skilda synpunkter av största betydelse att vi har rättsregler om bokföring som är väl anpassade till den moderna tidens krav. Det är uppenbart att utvecklingen inom olika områden av samhällslivet medfört att bokföringslagen i flera hänseenden kommit att bli mer eller mindre föråldrad. Jag kan nöja mig med att peka på några omständigheter. Under de 45 år som lagen gällt har näringslivet undergått en genomgripande omdaning. Den moderna kontorstekniken arbetar nu i vissa fall med tekniska hjälpmedel och metoder, t. ex. automatisk databehandling, som var helt okända vid bokföringslagens tillkomst. Redovisningsintresset har efter hand fått en annan inriktning än vad som var fallet vid lagens tillkomst. Tidigare gällde det främst att få en redovisning av de olika affärshändelserna. Numera har bl. a. skatteintressena medfört en starkare inriktning på resultatredovisning. Frågor som gäller finansiering, likviditet, konsolidering och resultatutjämnning har fått en helt annan och större betydelse än vad som tidigare var fallet. Det synes mig uppenbart att den nuvarande lagstiftningen måste moderniseras så att de olika intressen som jag nyss berörde kan på ett tillfredsställande sätt tas tillvara.

I utredningens betänkande har lagts fram förslag till ny bokföringslag. Förslaget har fått ett i huvudsak positivt mottagande vid remissbehandlingen. Från flera håll framhålls att förslaget ger ett auktoritativt uttryck för vad som kan betecknas som god redovisningssed. Det anses att lagförslaget har fått en sådan utformning att det på lång sikt torde få en positiv inverkan på redovisningens allmänna kvalitativa nivå. KF har emellertid hävdat att förslaget har så många påtagliga brister att det inte kan läggas till grund för lagstiftning.

Utredningsförslaget innebär att grundläggande bestämmelser ges om löpande bokföring och om årsbokslut för alla slag av rörelseidkare. I dessa hänseenden innehåller gällande lag förhållandevis knapphändiga bestämmelser. Förslaget däremot ger mot bakgrund av den utveckling som förekommit i redovisningspraxis ganska detaljerade regler i båda dessa hänseenden. Även på andra punkter innebär utredningsförslaget en mera ingående reglering än vad fallet är enligt 1929 års lag. I detta sammanhang kan särskilt pekas på förslagets regler rörande bokföring som sker med hjälp av automatisk databehandling.

För egen del menar jag att förslaget innebär betydande förbättringar i förhållande till gällande lag. Det tillgodoser i huvudsak de informationsbehov som kan resas av både rörelseidkaren själv och andra intressenter såsom kreditgivare, det allmänna och de anställda. Vissa jämkningar kan dock vara påkallade och jag återkommer senare till den saken. Jag kan också ansluta mig till den allmänna uppläggningsen av lagförslaget. Jag vill alltså inte, såsom KF förordat, låta lagstiftningen bestå av enbart ett mindre antal allmänt utformade grundläggande regler som fylls ut genom anvisningar från en bokföringsnämnd.

I enlighet med det anförda föreslår jag att en ny bokföringslagstiftning nu genomförs i huvudsak i enlighet med utredningens förslag.

Som jag redan antytt är det av stor betydelse för de anställdas möjligheter att få insyn i företagen att dessa har en ordnad bokföring. När det gäller frågan hur omfattande och uttömmande redovisningen skall vara brukar framhållas att en långtgående öppenhet kan vara skadlig från konkurrenssynpunkt, kanske främst när det gäller mindre företag. Det kan vara nödvändigt att ta viss hänsyn till sådana synpunkter när det gäller den offentliga redovisningen. Beträffande den interna bokföringen är emellertid läget ett annat, eftersom konkurrenter inte har någon laglig rätt att få del av den interna bokföringen. De anställda däremot har redan nu genom bestämmelserna i företagsnämndsavtalet och systemet med styrelserepresentation för de anställda vissa möjligheter att få del av den interna bokföringen. Det av arbetsrättskommittén framlagda betänkandet (SOU 1975: 1) Demokrati på arbetsplatsen innehåller förslag som innebär en betydande förstärkning av löntagarnas position i detta hänseende. Från de anställdas synpunkt är det därför särskilt viktigt att bokföringen, främst då årsbokslutet — och i förekommande fall periodboksluten —, är korrekt och ger en uttömmande information i alla väsentliga hänseenden.

I större och medelstora företag är produktionen ofta differentierad på flera produktgrupper och/eller arbetsställen. I sådana fall har löntagarna ofta ett stort intresse av att separat redovisning görs beträffande de olika produktgrupperna resp. arbetsställena. Varken gällande lag eller utredningens förslag innehåller emellertid några särskilda bestämmelser som syftar till att få till stånd en sådan differentierad bokföring.

Det är förenat med åtskilliga svårigheter att bygga upp en lagstiftning som innebär att företagen åläggs att differentiera bokföringen på det sätt som nu har angetts. Det är möjligt att särskilda problem uppkommer när det är fråga om en differentiering mellan arbetsställen under det att en uppdelning på produktgrupper måhända är något lättare att åstadkomma. Inom justitiedepartementet övervägs f. n. hithörande frågor. Det är emellertid inte möjligt att redovisa resultatet av övervägandena i detta lagstiftningsärende. Inom departementet övervägs vidare en fråga som LO tagit upp i sitt remissyttrande, nämligen frågan om särskild redovisning av koncerninterna leveranser.

5.1.2 Förhållandet mellan skattelagstiftning och bokföringslag

I förarbetena till gällande lag berördes lagregleringens uppgift att i det allmännas intresse underlätta skattskyldighetens bestämmande. Dessa frågor diskuterades dock inte närmare. Det kan därför inte hävdas att det har varit ett primärt syfte för gällande lag att tillgodose det allmänna skatteintresset.

Bokföringslagen har otvivelaktigt stor betydelse för taxeringen. Lagstiftningens krav på daglig redovisning av affärstransaktionerna, förvaring av verifikationer m. m. har varit grundläggande för taxeringskontrollen. Taxeringen bygger på bokföringens data i fråga om lagervärderingen och avskrivningar och andra åtgärder, som påverkar den redovisade årsvinsten och därmed också den skattepliktiga inkomsten.

Till skattelagstiftningen hör ett mycket stort antal författningar. Många av dessa har bestämmelser av stor betydelse i bokföringshänseende. I kommunalskattelagen (1928: 370) och lagen (1947: 576) om statlig inkomstskatt jämte anvisningarna till dessa lagar finns sålunda detaljerade regler om bl. a. värdeminskingsavdrag och om värdering av omsättningstillgångar. Taxeringslagen (1956: 623) och taxeringskungörelsen (1957: 513) har bestämmelser bl. a. om skyldighet att föra och bevara räkenskaper, anteckningar m. m., om särskilda uppgifter om kostnader för representation och liknande ändamål, om särskilda uppgifter i självdeklaration beträffande bl. a. rörelsens omsättning, lagervärdering, värdeminskingsavdrag, egna uttag, reklamkostnader och nedskrivningar på kontrakt, om kontrolluppgifter och andra uppgifter för annans taxering samt om taxeringsrevision.

Särskilda bestämmelser om räkenskaper har utfärdats i olika författningar för jordbrukare (SFS 1951: 793) och för tandläkare, pälsdjursuppfödare, kreaturshandlare m. fl. samt taxirörelser (SFS 1966: 138—140). Inventeringslagen (1955: 257) innehåller föreskrifter om bl. a. värdering och inventering av varulager. Vidare finns författningar om bl. a. ackumulerad inkomst och förlustutjämning, om avdrag för avgifter av olika slag och om extra avskrivningar och investeringsfonder.

En bokföringslag skall ställa krav på och genom sitt regelsystem främja en fullständig, korrekt och överskådlig ekonomisk redovisning. Att redovisningen fyller sådana krav är ett gemensamt intresse för borgenärerna, för det allmänna och för andra som är beroende av redovisningen. Jag delar utredningens uppfattning att det knappast finns några motsättningar mellan det allmännas intresse att få tillfredsställande underlag för debitering av skatter och avgifter och de andra intressen som man också måste ta hänsyn till i en bokföringslagstiftning. Jag anser alltså inte att det allmännas skatteintresse är av annan art eller kräver andra grundprinciper än övriga borgenärsintressen. I likhet med utredningen och det stora flertalet remissinstanser menar jag därför att bokföringslagen bör inriktas på att skapa ett gemensamt grundläggande regelsystem för all redovisning.

Det anförda innebär att man vid utformningen av bestämmelserna om bokföringsskyldighet också har att beakta skatteintressena. Utredningsförslaget visar att man på detta sätt i mycket betydande utsträckning kan tillvarata speciella skatterättsliga intressen. Det finns dock vissa gränser för i vilken utsträckning rent fiskala intressen kan beaktas i en bokföringslagstiftning. Det omfattande regelsystem som finns i skatterätten och som har betydelse bl. a. för redovisningen kan knappast i sin helhet överföras till en civilrättslig bokföringslagstiftning. I likhet med utredningen och åtskilliga remissinstanser menar jag att renodlat skatterättsligt betingade regler bör lämnas utanför bokföringslagen. Vid sidan om det gemensamma regelsystemet i bokföringslagen får man inom skatterätten lita till och falla tillbaka på de detalj- och specialregler som de fiskala intressena kan kräva.

Om skatterättsliga synpunkter i enlighet med det anförda beaktas i den nya bokföringslagstiftningen, kommer behovet av speciella redovisningsbestämmelser inom skatterätten att minska. På åtskilliga punkter torde man kunna förenkla det skatterättsliga regelsystemet. Det är sålunda möjligt att de tidigare nämnda särskilda lagarna om tandläkares, pälsdjursuppfödarens och andra särskilda näringsidkares bokföringsplikt skulle kunna utgå eller i varje fall ändras i betydande utsträckning, om bokföringslagen skall vara tillämplig för dessa näringsidkare. Det är också möjligt att en del skatterättsliga avskrivnings- och värderingsregler skulle kunna förenklas, om en ny och mer fullständig bokföringslag genomförs.

Utredningen har inte föreslagit några ändringar i de speciella skatterättsliga författningarna. Detta har kritiserats på ett par håll under remissbehandlingen. Att vissa skatterättsliga författningar kan behöva anpassas till den nya bokföringslagen synes mig också uppenbart. Jag är emellertid inte beredd att i detta lagstiftningsärende ta ställning till vilka ändringar som kan behövas. Efter samråd med chefen för finansdepartementet har jag kommit till den uppfattningen att de skatterätts-

liga bestämmelserna bör ses över inom finansdepartementet i annat sammanhang. En sådan översyn kan göras så att erforderliga följdändringar kan träda i kraft samtidigt med den nu föreslagna bokföringslagen.

I detta sammanhang vill jag nämna att några remissinstanser har påpekat att frågor som hänger samman med revision och årsredovisnings offentlighet inte har berörts närmare i utredningens betänkande. Med anledning härav vill jag erinra om att jag nyligen tillkallat sakkunniga med uppgift att se över lagstiftningen om handelsbolag m. m. (Ju 1974: 21). De sakkunniga har enligt sina direktiv att överväga bestämmelser om offentlig årsredovisning och revision även för andra företagsformer än aktiebolag och ekonomiska föreningar under förutsättning att företaget i fråga är bokföringspliktigt. Nya regler om offentlig årsredovisning och om revision i aktiebolag lades fram förra hösten i det till lagrådet remitterade förslaget till ny aktiebolagslag. Motsvarande bestämmelser i lagstiftningen om ekonomiska föreningar håller f. n. på att ses över inom justitiedepartementet. Mot denna bakgrund avser jag inte att ta upp frågan om offentlig årsredovisning och revision i det nu aktuella lagstiftningsärendet.

5.2 Grundläggande frågor

5.2.1 Kretsen av bokföringsskyldiga m. m.

Enligt 1929 års bokföringslag är dels vissa juridiska personer dels vissa rörelseidkare bokföringsskyldiga. Bokföringsskyldighetens omfattning bestäms genom en uppräkningslista.

Jag delar utredningens uppfattning att bokföringsskyldighet bör föreligga för aktiebolag, handelsbolag och ekonomiska föreningar. Utredningens förslag, som på denna punkt i sak motsvarar gällande lag, har inte heller mött någon erinran under remissbehandlingen. De nu angivna rättssubjekten bör alltså vara bokföringsskyldiga oberoende av om de driver någon rörelse.

Bokföringsskyldighet bör åvila inte bara sådana aktiebolag som omfattas av lagen (1944: 705) om aktiebolag utan också för sådana speciella typer av aktiebolag som omfattas av annan lagstiftning, exempelvis bankaktiebolag och försäkringsaktiebolag. Uttrycket ekonomisk förening bör likaledes ges en vidsträckt innebörd. Härmed bör sålunda avses inte bara ekonomiska föreningar vilkas verksamhet regleras i lagen (1951: 308) om ekonomiska föreningar utan också sådana speciella typer av ekonomiska föreningar som understödsföreningar, hypoteksföreningar, trafikförsäkringsföreningen, bostadsrättsföreningar och sambruksföreningar. Huruvida handelsbolag föreligger eller inte får avgöras enligt bestämmelserna därom i lagstiftningen om handelsbolag och enkla bolag.

Är det inte fråga om aktiebolag, handelsbolag eller ekonomisk förening bestäms bokföringsskyldighetens omfattning enligt gällande lag genom en uppräkningsmetod. I tjugo punkter har angetts de verksamhetsgrenar där bokföringsskyldighet ansetts böra föreligga, om verksamheten i fråga utövas yrkesmässigt. Hit hör inte jordbruksrörelse. Genom undantagsbestämmelser fritas vidare mindre rörelser bland de uppräknade slagen från bokföringsskyldigheten. För vissa verksamheter gäller nämligen att bokföringsskyldighet inte föreligger, om rörelsen vanligen drivs utan biträde av flera än make och barn under sexton år samt två andra personer.

Utredningen har föreslagit att bokföringsskyldighet skall föreligga beträffande var och en som yrkesmässigt driver självständig rörelse, däribland jordbruksrörelse. Den nu gällande uppräkningsmetoden jämte föreskrivna undantag för mindre rörelser har övergetts av utredningen.

Förslaget innebär alltså en utvidgning av kretsen bokföringsskyldiga i förhållande till gällande lag. Den föreslagna utvidgningen har lämnats utan erinran eller uttryckligen tillstyrkts av det övervägande antalet remissinstanser. Från ett par håll har emellertid kritiska synpunkter framförts. Till de mest kritiska remissinstanserna hör Sveriges advokatsamfund och LRF. Dessa remissinstanser framhåller bl. a. att den föreslagna lagen inte passar för och inte heller kommer att följas av småföretagare utan anställda såsom snickare, målare, trädgårdsanläggare, skomakare, skräddare samt bil- och cykelreparatörer. LRF föreslår att enmansföretag utesluts från kretsen av bokföringsskyldiga.

Vid bedömningen av frågan om bokföringsskyldighetens omfattning är innehållet i vissa skatterättsliga bestämmelser av betydande intresse. Jag vill därför översiktligt redovisa innehållet i dessa bestämmelser.

Enligt 27 § kommunalskattelagen utgör varje yrkesmässigt bedriven förvärvsverksamhet rörelse såvida inte intäkten är att hänföra till intäkt av jordbruksfastighet, annan fastighet eller tjänst. Till rörelse räknas sålunda varje förvärvsverksamhet som — utan att vara hänförlig till förvärvskällorna jordbruksfastighet, annan fastighet eller tjänst — bedrivs yrkesmässigt, dvs. utmärks av självständighet, viss regelbundenhet och varaktighet samt i regel av vinstsyfte. Inkomst av rörelse skall vid taxeringen beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Detta innebär bl. a. att inkomster och utgifter skall som intäkter och kostnader hänföras till det beskattningsår, på vilket de belöper, oavsett när betalning sker. Vid inkomstberäkningen skall hänsyn tas till värdet på in- och utgående lager samt fordringar och skulder. Vid taxeringen skall bokföringsmässiga grunder tillämpas för alla rörelseidkare, oavsett om de är bokföringsskyldiga eller ej. Den som är bokföringsskyldig har därvid att följa bestämmelserna i gällande bokföringslag. För den som inte är bokföringsskyldig gäller föreskrifter i 20 § taxeringslagen att var och en är skyldig att genom räkenskaper, anteckningar eller på

annat lämpligt sätt sörja för att det finns underlag för fullgörandet av deklarationsskyldigheten. För vissa kategorier rörelseidkare finns dessutom, som förut nämnts, särskilda föreskrifter om skyldighet att föra räkenskaper.

De skatterättsliga bestämmelserna medför att alla rörelseidkare i praktiken måste föra räkenskaper. För taxering av den enskilde näringsidkaren finns inget annat praktiskt användbart underlag än det som hans bokföring kan ge. Det är omöjligt att kontrollera rörelsens resultat, om inte resultatet kan någorlunda tillfredsställande verifieras av en bokföring av viss standard. Åtskilliga rörelseidkare har praktiskt taget inga möjligheter att lämna föreskrivna deklaraionsuppgifter om de inte har tillfredsställande bokföring.

Jag delar utredningens uppfattning att skatteintresset medför bestämda krav att alla rörelseidkare måste vara bokföringsskyldiga. Det skulle i själva verket vara meningslöst att undanta en mindre rörelseidkare från bokföringsskyldigheten, eftersom skatterättsliga bestämmelser ändå uppställer bestämda krav på noteringar och redovisning av resultat och ställning. För jordbrukare är emellertid läget speciellt. Jag återkommer strax till den saken.

Också andra skäl än de skattemässiga kan ibland åberopas som stöd för uppfattningen att alla rörelseidkare bör vara bokföringsskyldiga. Vid varje självständig yrkesverksamhet får affärshändelserna en sådan omfattning, att rörelseidkaren inte kan hålla reda på dem utan fortlöpande noteringar. Saknas sådana noteringar, har rörelseidkaren inte några möjligheter att bevaka sina intressen eller i efterhand reda ut transaktioner om vilka det har uppstått tveksamhet eller tvist. Han måste också göra fortlöpande noteringar för att kunna räkna ut ställning och resultat för ett räkenskapsår eller för andra perioder. Det är inte möjligt att på ett tillfredsställande sätt bedöma lönsamhetsfrågor, likviditetsfrågor, investeringsfrågor m. m. utan att ha tillgång till ett ordentligt fört räkenskapsmaterial. Rörelseidkaren själv måste alltså ha en ordnad bokföring så snart verksamheten fått en sådan omfattning att den kan betecknas som en yrkesmässigt driven självständig rörelse.

Under remissbehandlingen har gjorts gällande att småföretagare ibland inte har de kunskaper som behövs för att kunna fullgöra en bokföringsskyldighet. Gentemot denna uppfattning vill jag till en början framhålla att de skatterättsliga bestämmelserna sedan länge inneburit att alla företagare måste ha ordnade räkenskaper. De noteringar i den löpande bokföringen som krävs enligt utredningens förslag torde inte medföra någon större arbetsökning eller vara särskilt mer komplicerade med hänsyn till vad som redan gäller i fråga om anteckningsskyldighet enligt 20 § taxeringslagen. Jag vill i detta sammanhang också peka på att alla rörelseidkare som har fört räkenskaper, vare sig de är bokföringsskyldiga eller ej, är skyldiga att till deklarationen foga bestyrkt

avskrift av in- och utgående balansräkning för beskattningsåret samt dessutom vinst- och förlusträkning, om sådan räkning har ingått i bokföringen. De skatterättsliga bestämmelserna innebär alltså att även icke bokföringsskyldiga rörelseidkare måste göra någon form av bokslut. Och detta är ju f. ö. även nödvändigt för att de själva skall kunna bedöma sin ställning. Jag kan därför inte finna att det skulle möta några oöverkomliga svårigheter ens för de minsta företagen att följa bestämmelserna om ordnad bokföring i en ny bokföringslag. Jag återkommer strax till frågan om det behövs förenklade regler i den nya bokföringslagen för de minsta företagens del.

Enligt en år 1972 beslutad ändring i kommunalskattelagen skall även inkomst av jordbruksfastighet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Detta har tidigare varit möjligt för den som frivilligt följt bestämmelserna i jordbruksbokföringslagen (1951: 793). Övergången till bokföringsmässig redovisning av inkomster av jordbruksfastighet skall ske successivt under en period om fem år med början den 1 januari 1973. Vid 1978 års taxering skall alltså alla jordbrukare redovisa inkomst av jordbruksfastighet efter bokföringsmässiga grunder.

Det år 1972 införda systemet innebär bl. a. att förenklade avskrivningsregler enligt den s. k. restvärdeметoden införts samt att bokföring av inköp och försäljning av inventarier kan underlåtas.

De nyligen införda reglerna, som ännu inte fullt ut trätt i kraft, innebär sålunda att bokföringsplikten för jordbrukare inte ligger på den nivå som krävs i utredningens förslag och som också enligt min mening bör krävas av rörelseidkare i allmänhet. Med hänsyn till de speciella förhållanden som råder inom jordbruket och mot bakgrund av de skäl som chefen för finansdepartementet åberopade i samband med att de nämnda bestämmelserna infördes (prop. 1972: 120 s. 208) är jag inte beredd att nu föreslå någon ändring i bokföringsplikten för jordbrukare. Det särskilda system för bokföring inom jordbruk och skogsbruk som efter ingående utredning genomfördes år 1972 bör alltså fortfarande bestå.

I enlighet med det anförda bör således bokföringsskyldighet utom för dem som driver jordbruk eller skogsbruk, gälla för alla näringsidkare.

Detta betyder att lagen blir tillämplig både för de allra största aktiebolagen med tusentals anställda och för enskilda näringsidkare utan några anställda alls. Med anledning härav vill jag något uppehålla mig vid frågan om man bör införa särskilda förenklade regler för mindre rörelser.

Utredningen, som diskuterat frågan om förenklade regler för mindre rörelser, har kommit fram till att det inte är praktiskt möjligt eller ens motiverat att ha några sådana särskilda regler. Utredningen har i stället strävat efter att utforma regelsystemet så att det med vissa jämkningar kan tillämpas av alla rörelseidkare. Det övervägande antalet

remissinstanser instämmer i utredningens bedömning att lagförslaget har fått en sådan elasticitet, att några särregler inte behövs. Andra remissinstanser åter menar att lagförslaget inte tillräckligt tillgodoser mindre rörelers behov.

I den nya bokföringslagen måste man självfallet reglera alla viktiga grundfrågor som har betydelse för det stora flertalet företag. Regleringen måste emellertid göras elastisk så att olika företag och företagskategorier kan bygga upp sina bokföringssystem inom de ramar som lagreglerna anger. I detta hänseende kan det finnas vissa skillnader när det gäller reglerna om årsbokslut och när det gäller bestämmelserna om den löpande bokföringen. Det är knappast möjligt att i lagen ge bestämda regler för hur t.ex. balansräkningen skall ställas upp för varje särskilt företag. I fråga om den löpande bokföringen är situationen något annorlunda. Där kan man ge fasta och bestämda normer för hur bokföringen skall vara anordnad. Dessa normer är i sina grunddrag inte annorlunda för större än för mindre rörelser.

Om bestämmelserna på detta sätt i viss utsträckning ges karaktären av rambestämmelser kan man i den praktiska tillämpningen göra de avvikelser som i det särskilda fallet kan vara av behovet påkallade utan att därför den ordning och reda, som bokföringslagstiftningen är avsedd att åstadkomma, eftersätts. Självfallet måste också bokföringslagen ges en sådan utformning att alla rörelseidkare kan följa den. Vid utarbetandet av lagförslaget inom justitiedepartementet har stor vikt lagts vid att de mindre företagen skall ha möjlighet att följa de föreslagna reglerna. Åtskilliga förenklingar har genomförts i förhållande till utredningens förslag framför allt i fråga om reglerna för den löpande bokföringen. När det gäller reglerna om årsbokslut innebär mitt förslag vissa utvidgningar i förhållande till utredningens. Å andra sidan är avsikten, såsom närmare skall utvecklas i det följande, att även reglerna om årsbokslut skall kunna tillämpas med hänsynstagande till den berörda rörelsens särskilda förhållanden.

Jag kommer i det följande att ge exempel på hur de föreslagna lagreglerna skall kunna tillämpas dels när det gäller större företagare dels när det är fråga om mindre företag. Efter en genomgång av huvudgrunderna för mitt förslag kommer jag att exemplifiera hur den föreslagna lagen kan tillämpas av en utpräglad småföretagare, t. ex. en hantverkare utan anställda. Det är min övertygelse att man genom den föreslagna uppbyggnaden av lagstiftningen kan på ett tillfredsställande sätt beakta de svårigheter som småföretagare kan ha att sköta sin bokföring. Jag har därför funnit att det inte behövs skilda regelsystem för olika typer av företag.

Enligt utredningsförslaget skall den som yrkesmässigt bedriver självständig rörelse vara bokföringsskyldig. Utredningen har därvid anknutit till det skatterättsliga rörelsebegreppet.

När det gäller att närmare bestämma innebörden av begreppet rörelse

synes man ha att välja mellan å ena sidan det civilrättsliga begreppet "näringsidkare" och å andra sidan det skatterättsliga rörelsebegreppet. Begreppet näringsidkare ges i flera civilrättsliga lagar en ganska vidsträckt innebörd så att det omfattar var och en som yrkesmässigt driver verksamhet av ekonomisk art, både fysiska och juridiska personer. Denna innebörd har begreppet näringsidkare exempelvis i konsumentköplagen (1973: 877), (jfr prop. 1973: 138 s. 160). För egen del anser jag att det civilrättsliga begreppet — som är något mer omfattande än det skatterättsliga — är att föredra när det gäller att bestämma bokförings-skyldighetens omfattning. Eftersom också jordbrukare och skogsbrukare faller under näringsidkarbegreppet, krävs att dessa i lagen uttryckligen undantas från bokföringsskyldighet enligt departementsförslaget.

Enligt gällande lag är den som idkar uthyrning av annan fastighet inte bokföringsskyldig. Utredningen föreslår inte heller bokföringsskyldighet för sådan uthyrning i annat fall än när det är fråga om hotell- och pensionatrörelse. Utredningens förslag att undanta övrig uthyrningsverksamhet från bokföringsskyldighet har dock kritiserats av åtskilliga remissinstanser.

För egen del har jag inte något att erinra mot förslaget att all uthyrningsrörelse som avser hotell- och pensionatverksamhet skall omfattas av bokföringsskyldighet. När det gäller annan uthyrningsverksamhet har jag emellertid en annan uppfattning än utredningen. Utredningens uppfattning att bestämmelserna i bokföringslagen, byggda på principen om bokföringsmässiga grunder, knappast är lämpliga som riktlinjer för den bokföring som kan behöva förekomma vid uthyrningsrörelser är enligt min mening knappast riktig. Inkomst av annan fastighet taxeras visserligen i princip inte enligt bokföringsmässiga grunder utan enligt den s. k. kontantprincipen. Från denna princip görs emellertid avsteg vid beskattningen dels genom att avdrag medges för årlig avskrivning på byggnad och fastighetsinventarier dels genom en analog tillämpning av vissa regler för fastighet som ingår i rörelse även då rörelsen bedrivs av annan än fastighetsägaren. Redan denna omständighet utgör ett visst stöd för att uthyrningsverksamhet bör vara bokföringspliktig.

Det är i olika sammanhang av intresse att göra undersökningar beträffande kostnaderna för förvaltningen av hyresfastigheter. Sådana undersökningar underlättas om det finns en ordnad bokföring. Vidare bör framhållas att det från hyresgästhall har framställts önskemål om att hyresvärden skall specificera hur hyresbeloppen fördelar sig på kapitalkostnader, driftskostnader, underhåll osv. Från de nu anförda synpunkterna är det av värde om ägare av flerfamiljshus är bokföringsskyldiga.

Mina överväganden har lett mig till att all egentlig uthyrningsverksamhet bör omfattas av bokföringsskyldighet. Gränsen för denna skyldighet bör sättas så att bokföringsplikt skall föreligga vid all uthyrning

som omfattar mer än två lägenheter. Jag återkommer i specialmotiveringen närmare till hur bestämmelserna bör utformas.

Utredningens förslag innebär att ideella föreningar och stiftelser blir bokföringsskyldiga endast om de driver rörelse. Utredningsförslaget på denna punkt har uttryckligen godtagits av flera remissinstanser, bl. a. RÅ och riksrevisionsverket. Några remissinstanser, däribland företagsskatteberedningen och hovrätten för Västra Sverige, anser däremot att bokföringsskyldighet bör föreligga för sådana ideella föreningar eller stiftelser vilkas verksamhet eller förmögenhetstillgångar inte är alltför obetydliga.

Formen ideell förening används för många skiftande ändamål. Till sådana föreningar hör i första hand föreningar med annat ändamål än att främja medlemmarnas ekonomiska intressen. Hit hör föreningar som sysslar med exempelvis religiösa, politiska, vetenskapliga, välgörande, idrottsliga eller sällskapliga angelägenheter. Bland dem finns många mycket små, ofta lokala sammanslutningar med ytterst blygsamma ekonomiska förhållanden. Som ideella föreningar räknas emellertid också föreningar som är inriktade på att främja medlemmarnas ekonomiska intressen men som inte ägnar sig åt ekonomisk verksamhet i den mening som avses i lagstiftningen om ekonomiska föreningar. Hit hör bl. a. sådana föreningar som arbetsgivarföreningar och fackföreningar samt branschföreningar för olika slag av verksamhet.

Det finns inte någon civilrättslig lagstiftning om ideella föreningar. Det anses att en ideell förening blir juridisk person när den antagit stadgar av inte alltför bristfällig beskaffenhet och valt styrelse. Det behövs inte några registreringsåtgärder för att en ideell förening skall anses vara juridisk person.

För egen del vill jag först framhålla att många ideella föreningar inte har några andra medel än dem som erhållits genom blygsamma medlemsavgifter för ett begränsat antal medlemmar. När det gäller sådana föreningar kan inte hänsynen till borgenärsintressena och de fiskala intressena anses vara så framträdande att man av den anledningen bör ha regler om bokföringsskyldighet. Verksamheten torde inte heller ha den omfattningen att det från föreningens egen synpunkt kan sägas vara av värde att lagen ger fasta regler om en ordnad bokföring.

Läget kan vara ett annat när det gäller större ideella föreningar. Här möter man emellertid den svårigheten att det saknas grundläggande civilrättslig lagstiftning om föreningsformen i fråga. Man har med andra ord inte det grundläggande regelsystem på vilket speciella regler om bokföringsskyldighet kan byggas upp. Det skatterättsliga intresset av en mera noggrann insyn i sådana ideella föreningars ekonomiska förhållanden bör kunna tillgodoses genom speciella regler i skattelagstiftningen. Jag vill i detta sammanhang nämna att en särskild utredning, föreningsskatteutredningen (Fi 1971: 06), har i uppgift att se över reglerna för beskattning av ideella föreningar. Mot denna bakgrund

synes mig övervägande skäl tala för utredningens uppfattning att ideella föreningar, som inte driver rörelse, bör undantas från bokföringsplikten. Jag vill tillägga att större ideella föreningar ofta driver rörelse. Därmed uppkommer också bokföringsplikt för rörelsen i fråga. Jag vill slutligen påpeka att det, såsom utredningen framhållit, är svårt att finna någon metod för begränsning av bokföringsskyldigheten till större föreningar. Skall sådana begränsningar göras, bör de lämpligen bygga på en registreringsplikt e. d. för de berörda föreningarna. Och en sådan registreringsplikt är f. n. inte aktuell.

Också antalet stiftelser är i dag i stort sett okänt. Till stiftelserna hör i första hand den stora grupp av stiftelser, tidigare kallade "fromma stiftelser", som uppkommit främst genom donationer från enskilda. De fullföljer allmännyttiga ändamål och lämnar exempelvis understöd till mindre bemedlade, barn och ungdom, sjukvårdsändamål, utbildning, forskning o. d. Många stiftelser har mycket begränsade tillgångar. Ett mindre antal är donationsstiftelser med betydande förmögenhet. Förvaltningen av förmögenheten kan vara fristående men kan också vara anförtrodd kommuner, sjukvårdsinrättningar, utbildningsanstalter m. m. Vidare finns ett stort antal pensions- och personalstiftelser. Stiftelseformen har också kommit till användning för ekonomisk verksamhet av olika slag. Sålunda finns, när det gäller bostadsförsörjningen, ett stort antal till större delen kommunala bostadsstiftelser. Även annan verksamhet bedrivs i någon utsträckning genom kommunala och andra allmänna stiftelser. Slutligen finns ett ökat antal stiftelser som på olika sätt är knutna till företag och därvid kan förvalta betydande aktieposter.

Även för stiftelsernas del saknas i huvudsak grundläggande civilrättslig lagstiftning. Viss lagstiftning finns dock. Till denna hör främst lagen (1929: 116) om tillsyn över stiftelser m. m. Ett mycket stort antal stiftelser är emellertid undantagna från tillsyn enligt denna lag. Specialbestämmelser finns i lagen (1967: 531) om tryggnad av pensionsutfästelse m. m.

I fråga om stiftelser är läget enligt min mening likartat med det som råder beträffande ideella föreningar. En skillnad föreligger dock. Man kan nämligen räkna med att det så småningom kommer att föreligga en grundläggande civilrättslig lagstiftning rörande stiftelser. Riksdagen har nämligen hemställt att lagstiftningen om stiftelser ses över. Jag räknar med att inom kort begära bemyndigande att tillkalla sakkunniga för att göra en sådan översyn. Innan en grundläggande civilrättslig lagstiftning beträffande stiftelser föreligger bör man emellertid enligt min mening inte uppställa krav på bokföringsskyldighet. Jag ansluter mig därför även i fråga om stiftelser till den av utredningen intagna ståndpunkten att bokföringsplikt bör föreligga bara om stiftelsen driver rörelse.

Slutligen bör nämnas att jag biträder utredningens uppfattning att

stat och kommun bör undantas från bokföringsskyldighet enligt den föreslagna lagen. Detsamma bör gälla i fråga om landstingskommun, kommunalförbund, församlingar och kyrkliga samfundigheter.

Mitt förslag innebär att kretsen av bokföringsskyldiga vidgas kraftigt. Detta får återverkningar på betydelsefulla områden vid sidan av redovisningsområdet. Jag vill därför nu gå närmare in på frågan om sambandet mellan bokföringslagstiftningen och annan lagstiftning. Den lagstiftning som härvid främst är av intresse är lagen (1905: 38 s. 1) om köp och byte av lös egendom (köplagen), lagen (1914:45) om kommission, handelsagentur och handelsresande (kommissionslagen), handelsregisterlagen (1974: 157), lagen (1966: 454) om företagsinteckning, lagen (1895: 64 s. 1) om handelsbolag och enkla bolag samt konkurslagen (1921: 225) och ackordslagen (1970: 847).

I köplagen bestäms begreppet köpman genom en hänvisning till gällande bestämmelser om bokföringsskyldighet. Köpman är nämligen bara den som är skyldig att föra handelsböcker. Köp som sker mellan köpmän i och för deras rörelse kallas handelsköp. Kraven på parterna är större vid handelsköp än vid vanliga köp. För handelsköp gäller sålunda bl. a. att reklamation måste göras snabbare än eljest. Några av bestämmelserna i köplagen gäller bara för handelsköp.

Utredningen har stannat för att nuvarande bestämmelser i köplagen bör behållas oförändrade trots den faktiska förändring som följer av de nya reglerna om vilka som är bokföringsskyldiga. Detta har under remissbehandlingen kritiserats på ett par håll. Köplagsutredningen (Ju 1963: 51) har emellertid uttryckligen förklarat att den ansluter sig till utredningens uppfattning.

För egen del vill jag först framhålla att antalet köpmän skulle öka avsevärt om bokföringsskyldigheten vidgas i enlighet med vad jag förordat utan att några ändringar samtidigt görs i köplagen. Många av de rörelseidkare, som med mitt förslag blir bokföringsskyldiga, är emellertid i den situationen att man kan ifrågasätta om det är rimligt att tillämpa de strängare reglerna i köplagen om handelsköp på dem. Jag tänker i första hand på typiska småföretagare utan anställda, t. ex. en hantverkare. Det finns inte tillräckligt underlag för att i detta lagstiftningsärende bedöma om det är lämpligt att genomföra en ordning som får vittgående konsekvenser på köprättens område. Det finns dessutom så mycket mindre anledning härtill som köplagen f. n. ses över av köplagsutredningen. Denna utredning avser att i ett kommande betänkande behandla köplagens regler om köpmän och handelsköp. Jag anser det olämpligt att på denna punkt föregripa utredningens arbete. Jag föreslår därför att köpmansbegreppet i köplagen får vara i sak oförändrat t. v. Detta kan åstadkommas genom en särskild bestämmelse i köplagen som

klargör att köpmansbegreppet skall avgöras enligt tidigare gällande regler, dvs. med ledning av huruvida skyldighet förelegat enligt 1929 års lag att föra handelsböcker. Det får senare ankomma på köplagsutredningen att ta ställning till hur köpmansbegreppet mera definitivt bör utformas.

Begreppet köpman utgör även grunden för kommissionslagens bestämning av begreppen handelskommissionär och handelskommission. Handelskommission föreligger sålunda om kommissionären är köpman och hans uppdrag avser försäljning eller inköp som faller inom området för hans rörelse. Med ställningen av handelskommissionär följer en skärpning av rättigheter och skyldigheter. En handelskommissionär har t. ex. en utvidgad plikt att undersöka gods som kommittenten, uppdragsgivaren, lämnar till honom för försäljning. Vidare finns bl. a. särskilda regler om handelskommissionärs rätt till provision. Är kommittenten köpman har även han en vidgad skyldighet att undersöka inköpt gods.

Goda skäl synes enligt min mening kunna anföras för att köpmansbegreppet i kommissionslagen bör ha samma innebörd som det har i köplagen. I enlighet med vad som anförts i fråga om köplagen förordar jag därför att köpmansbegreppet i kommissionslagen t. v. behålls i sak oförändrat. Detta förutsätter ett tillägg till kommissionslagen av den typ jag nyss angav beträffande köplagen.

Också i handelsregisterlagen finns bestämmelser som bygger på bokföringsskyldigheten. Enligt den lagen åligger det enskild näringsidkare, som är skyldig att föra handelsböcker, att söka registrering i handelsregister. Vid lagens tillkomst uttalade jag (prop. 1974: 4 s. 193), att mycket talar för att bokföringsskyldighet och skyldighet att registrera firma borde åligger samma krets av enskilda näringsidkare. Jag fann det dock inte möjligt att ta slutlig ställning till denna fråga förrän frågan om bokföringsskyldighetens omfattning fick sin slutliga lösning. När en ny bokföringslag kom till stånd, uttalade jag, fick på nytt bedömas, om sambandet kunde bevaras eller om en särskild avgränsning borde göras i fråga om skyldigheten att göra anmälan till handelsregistret.

Med anledning härav vill jag först framhålla att inte bara näringslivet och allmänheten har intresse från informationssynpunkt av att näringsidkare i största möjliga utsträckning låter registrera sina företag. En något så när fullständig företagsregistrering har stor betydelse också från offentlighetsrättsliga synpunkter. Jag kan i det sammanhanget peka på områden som beskattning, socialförsäkring och priskontroll. Det synes mig dock tveksamt huruvida dessa intressen är så framträdande när det gäller typiska småföretagare utan anställda, vilka enligt nuvarande bokföringslag inte är bokföringsskyldiga. I detta sammanhang bör också framhållas att antalet företag utan anställda är mycket stort. Det skulle alltså bli ett utomordentligt omfattande arbete för registreringsmyndig-

heterna, länsstyrelserna, att hantera en så omfattande registrering som skulle bli följden, om reglerna om vidgad bokföringsskyldighet fick slå igenom även på handelsregistreringens område. Jag förordar därför att tillämpningsområdet för handelsregisterlagen behålls oförändrat t. v. Detta betyder att handelsregisterlagen måste tillföras en bestämmelse som innebär att registreringsplikten knyts till bokföringsskyldighetens omfattning sådan denna bestäms i 1929 års lag.

Enligt lagen om företagsinteckning får företagsinteckning meddelas bara om näringsidkaren är bokföringsskyldig eller driver jordbruk eller skogsbruk. Lagstiftningen är f. n. föremål för översyn. Utredningen (Ju 1972: 12) ang. företagsinteckning har i sitt remissyttrande anfört att den nuvarande kretsen av intektningsberättigade bör behållas oförändrad t. v. Jag delar denna uppfattning.

Bokföringsskyldigheten har vidare betydelse vid bestämmande av begreppet handelsbolag. Handelsbolag uppkommer sålunda då två eller flera sluter ett bolag för att under gemensam firma idka handel eller annan näring med vars utövande följer skyldighet att föra handelsböcker.

Om bokföringsplikten vidgas till att gälla för alla rörelseidkare, innebär detta att fler sammanslutningar än tidigare kommer att falla in under lagens beskrivning på handelsbolag. Formen enkelt bolag får därmed ett avsevärt inskränkt användningsområde. Som utredningen framhållit torde enkelt bolag då i praktiken bli användbart främst för tillfällig samverkan och för samverkan utanför området för ekonomisk rörelse.

Den mest väsentliga skillnaden mellan handelsbolagen och de enkla bolagen hänför sig till ansvarigheten mot tredje man. Bolagsmännen i ett handelsbolag svarar solidariskt för bolagets förbindelser. I ett enkelt bolag svarar en bolagsman däremot i princip endast för förpliktelser på grund av avtal som han deltagit i. Frågan om vilken praktisk betydelse detta har kan inte utan vidare besvaras. Det är inte heller möjligt att nu säkert säga vilket praktiskt behov det finns av att kunna använda enkla bolag i deras nuvarande form. I slutet av förra året tillkallade jag sakkunniga med uppgift att se över lagstiftningen om handelsbolag och enkla bolag. Jag anser det inte lämpligt att innan detta utredningsarbete avslutats lägga fram förslag som innebär att användningsområdet för enkla bolag beskärs. Jag förordar därför även på denna punkt att de i 1929 års lag angivna reglerna om bokföringsskyldighetens omfattning t. v. skall vara avgörande när det gäller att bestämma om handelsbolag eller enkelt bolag skall anses föreligga.

I prop. 1975: 6 läggs fram förslag till ändringar i konkurslagen m. m. Förslaget upptar bestämmelser om särskilda konkursgrunder för bokföringspliktiga gäldenärer (4 §). I propositionen påpekar chefen för justitiedepartementet att bokföringsplikt enligt 1929 års lag inte före-

ligger för exempelvis handelsidkare utan fast försäljningsställe med, förutom familjemedlemmar, högst en anställd eller innehavare av hantverks-, reparations- eller serveringsrörelse med, förutom familjemedlemmar, högst två anställda. Sådana småföretag har enligt departementschefen ofta ganska ringa ekonomisk stabilitet och slås lätt ut vid ekonomiska påfrestningar. I allmänhet har de då inga eller blott obetydliga utmätningsbara tillgångar. För borgenärer i allmänhet torde därför förenklade möjligheter att begära detta slags småföretagare i konkurs vara av begränsat värde. Löneborgenärer däremot, framhåller departementschefen, har genom lagen om statlig lönegaranti vid konkurs fått en speciell anledning att utnyttja konkursinstitutet. Den statliga lönegarantin är nämligen så konstruerad att det för utbetalning av garantibelopp förutsätts, att arbetsgivaren försatts i konkurs. Med hänsyn härtill finns det enligt departementschefen anledning att söka underlätta för just löneborgenärer att få arbetsgivare försatt i konkurs.

Departementschefen ansåg att det i och för sig fanns skäl för att tillämpningsområdet för den särskilda konkursgrunden för bokföringspliktiga gäldenärer borde utvidgas till att omfatta även inte bokföringspliktiga arbetsgivare, såvitt avser sådana löne- och pensionsfordringar som omfattas av den statliga lönegarantin. Departementschefen fann emellertid inte tillräcklig anledning att föreslå någon sådan utvidgning, eftersom det år 1974 avgivna förslaget till ny bokföringslag innebar att bokföringsskyldigheten skulle vidgas.

I enlighet med det synsätt som sålunda kommit till uttryck i propositionen med förslag till ändringar i konkurslagen förordar jag att de nya bestämmelserna om bokföringsskyldighetens omfattning får slå igenom när det gäller den särskilda konkursgrunden för bokföringspliktiga gäldenärer. Någon ändring i prop. 1975: 6 med förslag till lag om ändring i konkurslagen bör alltså inte göras.

Ackordslagen innehåller också bestämmelser som anknyter till huruvida gäldenären är eller varit bokföringsskyldig (22 § andra stycket 3 samt 23 § första stycket). Dessa bestämmelser har inte den karaktären att det behöver möta några betänkligheter att låta den vidgade bokföringsskyldigheten slå igenom beträffande dessa lagrum.

I konsekvens med att de nya reglerna om bokföringsskyldighetens omfattning sålunda får slå igenom när det gäller de båda sistnämnda lagarna synes det inte heller finnas anledning att i detta sammanhang föreslå någon ändring i bestämmelsen i 11 kap. 4 § brottsbalken om mannamån mot borgenärer, enligt vilken det har viss betydelse för straffbarhetens inträde om bokföringsskyldighet föreligger. Jag vill dock anmärka att bestämmelsen f. n. ses över inom justitiedepartementet i annat sammanhang.

De överväganden jag gjort i fråga om sambandet mellan bokföringslagstiftningen och annan lagstiftning innebär alltså sammanfattningsvis

följande. Reglerna i 1929 års lag om bokföringspliktens omfattning skall även fortsättningsvis få betydelse vid tillämpningen av köplagen, kommissionslagen, handelsregisterlagen, lagen om företagsinteckning och lagen om handelsbolag och enkla bolag. De nya bestämmelserna om bokföringspliktens omfattning får däremot slå igenom när det gäller konkurslagen och ackordslagen.

5.2.2 Bokföringsskyldighetens innebörd

Som jag nämnt innehåller gällande bokföringslag förhållandevis knapphändiga bestämmelser om löpande bokföring och bokslut. I fråga om årsbokslutet har bokföringslagens fåtaliga bestämmelser i stor utsträckning fyllts ut genom att de bokföringsskyldiga tillämpat bestämmelserna om årsredovisning i lagen om aktiebolag. Sålunda utnyttjas de i denna lag givna värderingsreglerna. De bokföringsskyldiga ställer oftast upp sin balansräkning efter aktiebolagslagens schema för denna räkning. Också aktiebolagslagens föreskrifter om resultaträkning tillämpas av andra rörelseidkare än aktiebolag, trots att bestämmelser om resultaträkning saknas i bokföringslagen.

Bokföring bygger på ett många gånger mycket omfattande siffermaterial. Detta material kommer först till synes i rörelsen genom verifikationer. Dessa kan bestå av olika handlingar som kommer till företaget utifrån eller produceras hos företaget. De innehåller uppgifter om vad man brukar kalla affärshändelserna. Baserat på verifikationerna grundnoteras siffermaterialet i böcker och annat räkenskapsmaterial. Grundnoteringarna sker i kronologisk ordning. De kronologiska anteckningarna om affärshändelserna verkställs post för post eller i sammandrag i dagboken, som enligt bokföringslagen är ett gemensamt namn på alla grundnoteringsböcker. Om dagboken förs i sammandrag, har en notering post för post tidigare skett i olika kladdar eller journaler. Genom dagboken kommer affärshändelserna in i rörelsens bokförings-system.

De i dagboken antecknade posterna systematiseras i denna eller i särskild bokföring på olika konton, huvudbokföring. Vid behov förs sidoordnade hjälpböcker och dessa innehåller bl. a. specifikationer till kollektivkonton eller sammanställningar av vissa poster för att ge överblick över särskilda förhållanden. De vanligaste hjälpböckerna är reskontra, växelbok och lagerbok. Specifikationerna avstäms mot resp. kollektivkonto. Den löpande bokföringen består alltså av en kronologisk och systematisk notering av affärshändelserna. Vid räkenskapsperiodens utgång bearbetas och sammanfattas de i den löpande bokföringen noterade beloppen till ett bokslut. Som jag tidigare nämnt består detta oftast av resultaträkning och balansräkning. Slutligen samlas och arkiveras till rörelsen hörande dagbok och andra handelsböcker samt handlingar av betydelse för rörelsen under en tid av tio år.

För att bokföringslagstiftningen skall kunna tillgodose interna och externa informations- och kontrollintressen måste man i bokföringen arbeta med grundnotering, systematisering och rapportering. Jag delar utredningens uppfattning att detta även gäller när bokföringen baseras på automatisk databehandling. Viktiga delar av bokföringsmaterialet måste alltså redovisas i ett beständigt och lätt åtkomligt räkenskapsmaterial. Det är därför naturligt att bokföringsskyldigheten även i framtiden bygger på ett system som innebär att grundläggande uppgifter förs in i böcker och annat räkenskapsmaterial. Bokföringsarbetet bör alltså resultera i ett på vanligt sätt läsbart räkenskapsmaterial. I vissa fall bör dock räkenskapsmaterialet få ersättas med material som endast är maskinläsbart. Detta är nödvändigt för att göra en rationell bokföring med datorer möjlig. Enligt min mening rubbar emellertid detta knappast grundprinciperna för affärsbokföringen. Jag återkommer senare till frågan i vilken utsträckning maskinläsbart material bör få förekomma.

Jag har alltså i enlighet med utredningsförslaget stannat för att de traditionella huvudinslagen i bokföringsarbetet — verifikationshantering, kronologisk bokföring, systematisk bokföring, bokslutsarbete och arkiveringsarbete — skall ligga till grund för bokföringsskyldigheten. Detta bör, som utredningen förordat, komma till uttryck i en särskild inledande bestämmelse i lagen. Till bestämmelsens närmare utformning återkommer jag i specialmotiveringen.

Enligt gällande lag skall bokföringen ske i överensstämmelse med allmänna bokföringsgrunder och med iakttagande av god köpmannased. Utredningen föreslår att bokföringen skall ske enligt "god redovisningssed". Det finns ingenting att invända mot utredningens förslag på denna punkt.

Som utredningen påpekar torde god redovisningssed kunna beskrivas genom en hänvisning till att det bör röra sig om en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets bokföringsskyldiga. Vad som är god redovisningssed kan ibland behöva bestämmas branschvis. Stor betydelse för innebörden av begreppet har givetvis de uttalanden i redovisningsfrågor som görs av den praktiskt och teoretiskt verksamma expertisen på redovisningsområdet. Näringslivets börskommitté och Föreningen auktoriserade revisorer har sålunda genom olika utfärdade rekommendationer fått stort inflytande när det gäller att tolka begreppet god redovisningssed. Enligt min mening kan emellertid inte helt överlämnas åt enskilda intressen att närmare bestämma innebörden av detta begrepp. Det är angeläget att företrädare för det allmänna — som har stora intressen att bevaka i detta sammanhang — också får tillfälle att öva inflytande i frågan. Jag återkommer senare till att en särskild nämnd för redovisningsfrågor bör inrättas. Denna kommer att utöva stort inflytande på hur frågor om god redovisningssed

skall bedömas i olika situationer. En annan uppgift för denna nämnd kan vara att mot bakgrund av den ständiga utvecklingen på redovisningsområdet anpassa praxis och med hänsyn härtill utforma vad som är god redovisningssed. På detta sätt kommer företrädare för det allmänna och för löntagarnas organisationer — som bör ingå i nämnden — att kunna påverka utvecklingen.

Av god redovisningssed får anses följa att bokföringsmässiga grunder och inte den s. k. kontantprincipen skall tillämpas vid bokföringen. Jag delar utredningens uppfattning att någon allmän bestämmelse i lagen om att den bokföringsskyldige skall följa bokföringsmässiga grunder inte behövs. Att kontantprincipen inte är tillämplig framgår bl. a. av att det lagförslag som jag lägger fram innehåller en särskild bestämmelse som anger när uppkomna fordringar och skulder skall bokföras. Av bestämmelserna i förslaget om balansräkningens poster och om principerna för värderingen framgår dessutom att hänsyn skall tas till in- och utgående lager.

5.2.3 Räkenskapsårets omfattning

Enligt gällande lag får räkenskapsåret inte överstiga tolv månader. Vid rörelsens början eller vid omläggning av räkenskapsåret får räkenskapsåret dock vara högst aderton månader. I förslaget upptas som huvudregel att räkenskapsåret skall vara tolv månader. Vid verksamhetens början eller slut eller vid omläggning av räkenskapsåret får kortare räkenskapsår användas. Räkenskapsåret får i sådant fall även förlängas att omfatta högst aderton månader. Utredningen föreslår inte några regler om när räkenskapsåret skall förläggas i tiden. S. k. brutna räkenskapsår är sålunda tillåtna.

Flera remissinstanser, bl. a. riksskatteverket, statskontoret, riksrevisionsverket, företagsskatteberedningen och andra som företräder skatteintressen, anser att huvudregeln bör vara den att räkenskapsåret skall vara lika med kalenderår. Företagsskatteberedningen påpekar att det numera förekommer ett mycket stort antal fåmansbolag som har annat räkenskapsår än kalenderår. Enligt beredningen är detta ofta ett led i åtgärder för att vinna lättnader vid beskattningen. Då det gäller verksamhet i fåmansbolag försvåras enligt beredningen också taxeringskontrollen i hög grad av den bristande överensstämmelsen mellan företags och delägarnas beskattningsår.

Jag delar utredningens uppfattning att räkenskapsåret normalt skall omfatta tolv månader. Enligt min mening talar många omständigheter för att räkenskapsåret i allmänhet också bör sammanfalla med kalenderåret. Sålunda skall löneuppgifter till taxeringsmyndigheter alltid avse kalenderår och statistiska uppgifter skall oftast göra det. Det största problemet med räkenskapsår, som avviker från kalenderåret, vållas emellertid i taxeringssammanhang. De av företagsskatteberedningen an-

förda skälen talar otvivelaktigt för att räkenskapsåret generellt bör sammanfalla med kalenderåret.

Emellertid kan enligt min mening de skattemässiga hänsynen inte få vara ensamt avgörande när det gäller att ta ställning till om brutna räkenskapsår skall tillåtas. Det förhåller sig i praktiken så att ett stort antal bokföringsskyldiga anlitar bokförings- och redovisningsbyråer framför allt för att göra upp årsboksluten. Den utvidgning av bokföringsskyldigheten som jag har föreslagit måste antas leda till att dessa byråers tjänster anlitas i än högre grad. Skulle man under sådana omständigheter i lagen slå fast att endast kalenderår skall vara räkenskapsår, uppstår betydande risk för att koncentrationen av arbetsuppgifter till våren — då årsboksluten i så fall skulle göras i ordning — blir så omfattande att byråerna inte kan bemästra situationen. I remissyttrandena från Sveriges industriförbund, SHIO, LRF och Svenska revisorsamfundet har också framhållits att det är av väsentlig betydelse att bokslutstidpunkten kan spridas ut någorlunda jämnt över året för att bokföringsbyråerna över huvud taget skall kunna fullgöra sin uppgifter. Jag är för min del inte beredd att, innan man någorlunda säkert kan överblicka konsekvenserna för servicebyråerna av den utvidgade bokföringsplikten, förorda att förbud mot brutet räkenskapsår införs i lagen. Jag vill tillägga att en jämn belastning på byråerna bidrar till att kvaliteten på bokslutsarbetet kan hållas hög, vilket är angeläget inte minst från taxeringssynpunkt.

I detta sammanhang bör också uppmärksammas att det för en del bokföringsskyldiga kan vara lämpligt att låta räkenskapsåret sluta vid den tidpunkt på året när den ekonomiska aktiviteten är låg. Den bokföringsskyldige har då lättast att avsätta tid för bokslutsarbete. Lagerinventeringen kan också underlättas av ett lågt lagerbestånd. Ibland kan det vara särskilt motiverat att varje räkenskapsår får omfatta en obruten säsong. Jag vill dock framhålla att de nu berörda förhållandena inte i och för sig kan anses vara av avgörande vikt när det gäller att ta ställning till om brutet räkenskapsår kan tillåtas.

Mina överväganden har lett mig till den slutsatsen att som huvudregel bör gälla, att räkenskapsåret skall omfatta tolv månader och vara kalenderår. Det bör dock vara möjligt för rörelseidkare att tillämpa brutet räkenskapsår med vissa begränsningar som jag strax kommer till.

Under remissbehandlingen har framhållits att ett brutet räkenskapsår inte bör få börja eller sluta vilken dag som helst. Detta synes mig också rimligt. Taxeringskontrollen underlättas om brutet räkenskapsår får börja resp. sluta bara vid vissa i lagen angivna tidpunkter. I och för sig finns det, som framgår av riksskatteverkets remissyttrande, en del som talar för att brutet räkenskapsår alltid bör inledas med början av ett tertial. Å andra sidan torde det finnas behov av att kunna avsluta ett räkenskapsår vid halvårsskifte. Den bästa lösningen synes mig därför

vara att brutet räkenskapsår skall omfatta någon av perioderna den 1 maj—den 30 april, den 1 juli—den 30 juni eller den 1 september—den 31 augusti. Jag är inte beredd att tillmötesgå LRF:s önskemål om att räkenskaperna skall kunna avslutas per det veckoslut som infaller närmast före eller efter räkenskapsårets slut.

Jag delar utredningens uppfattning att räkenskapsåret skall kunna vara kortare än tolv månader eller förlängas till högst aderton månader i samband med att bokföringsskyldighet inträder, dvs. vid verksamhetens början eller då rörelsen övergår till annan innehavare, eller vid omläggning av räkenskapsår. När en rörelse läggs ned bör däremot räkenskapsår inte kunna förlängas eftersom detta medför en förskjutning av skyldigheten att erlagga skatt. I en sådan situation får erforderlig anpassning ske genom att räkenskapsåret förkortas.

Förslaget upptar inte någon bestämmelse som begränsar rätten att lägga om räkenskapsåret. Många besvärande olägenheter följer dock av en omläggning. En omläggning försvårar bl. a. bedömningen av rörelsens ställning och resultat genom att jämförelse inte kan anställas mellan en obruten serie av enhetliga räkenskapsperioder. Allvarligare är emellertid att möjligheten till omläggning av räkenskapsår i betydande grad missbrukas i syfte att den bokföringsskyldige skall få skatte-kredit eller skatteförmån. För att råda bot på nämnda olägenheter förordar jag att vissa begränsningar i rätten att lägga om räkenskapsår införs. Jag föreslår en bestämmelse av innebörd att om den bokföringsskyldige tillämpar brutet räkenskapsår så får omläggning av räkenskapsåret bara ske till kalenderår. Skall omläggning ske till annat brutet räkenskapsår eller vill rörelseidkare, som har kalenderår som räkenskapsår, övergå till brutet räkenskapsår med hänsyn till rörelsens särskilda förhållanden bör detta inte få ske utan att tillstånd till sådan omläggning ges av länsstyrelse. Länsstyrelsen bör dock inte kunna ge tillstånd att använda brutet räkenskapsår som löper för annan period än de nyss nämnda, dvs. per den 1 maj, den 1 juli eller den 1 september. De förordade bestämmelserna bör i enlighet med vad jag senare återkommer till kunna tillämpas endast i rörelse, som drivs vid lagens ikraftträdande.

Utredningsförslaget upptar vidare en bestämmelse om att den som är bokföringsskyldig för flera rörelser skall använda samma räkenskapsår för dessa, om inte synnerliga skäl finns att använda olika räkenskapsår. Också enligt min mening bör i princip samma räkenskapsår användas för samtliga rörelser som en bokföringsskyldig driver. Efter mönster av bestämmelserna i det remitterade förslaget till aktiebolagslag rörande räkenskapsår för bolag i samma koncern förordar jag att samma räkenskapsår skall användas för de olika rörelserna, om inte synnerliga skäl föranleder annat. Sådana skäl torde undantagsvis föreligga t. ex. då fråga är om klart avvikande säsong i en av rörelserna

eller då samordning hindras av tekniska svårigheter med hänsyn till svårhanterligt varulager i en av rörelserna.

Den föreslagna bestämmelsen skall gälla bara om någon är bokföringsskyldig för två eller flera rörelser som drivs utan att särskilt rättssubjekt används. Från ett par håll har framförts önskemål om att bestämmelsen också bör göras tillämplig i fråga om flera rörelser med samma dominerande ägarintresse, men där särskilt rättssubjekt används. Det är här fråga om s. k. oäkta koncerner. Jag är inte beredd att i detta lagstiftningsärende ta upp dessa frågor. Jag har nyligen tillkallat sakkunniga för att se över bl. a. handelsbolagslagen. Enligt direktiven för denna utredning skall koncernfrågor övervägas såväl då handelsbolag som enskild näringsidkare har sådant inflytande över andra olika företag att en koncern kan anses föreligga. Inom justitiedepartementet pågår en översyn av lagen om ekonomiska föreningar, varvid också koncernfrågor kommer att beaktas. Enligt min mening bör därför frågan om gemensamt räkenskapsår i oäkta koncerner kunna få sin lösning i annat sammanhang.

Den föreslagna bestämmelsen om samma räkenskapsår då den bokföringsskyldige driver flera rörelser medför, att omläggning av räkenskapsåret för viss rörelse kan behöva ske för att enhetlighet skall uppnås, exempelvis om en rörelseidkare förvärvar en ny rörelse med annat räkenskapsår. De tidigare förordade begränsningarna för omläggning av räkenskapsår bör enligt min mening inte bli tillämpliga när omläggning sker i syfte att få enhetligt räkenskapsår för flera rörelser. De bör inte heller gälla, om ett aktiebolag i en koncern vill lägga om sitt räkenskapsår för att få enhetligt räkenskapsår inom koncernen. Med koncern bör därvid förstås sådan gruppering som avses i 1 kap. 2 § i det remitterade förslaget till aktiebolagslag.

Utredningen har utgått från att skild bokföring får användas för olika rörelser med samma innehavare. Utredningen angående företagsinteckning har i sitt remissyttrande framhållit att det vore värdefullt från kontrollsynpunkt om en näringsidkare, som låter särskilt inteckna en eller flera rörelser eller geografiskt avgränsad rörelsedel, hade skyldighet att ha särskild bokföring för varje intecknad rörelse eller rörelsedel. I fråga om olika rörelser innebär mitt förslag att för varje särskild rörelse skall finnas särskild bokföring. Detta har också godtagits inom skatterätten. Ingår däremot de båda verksamheterna i ett enhetligt företag med olika rörelsegrenar, uppfattas verksamheten i skatterätten som en rörelse. Mot den bakgrunden är jag inte beredd att tillåta att skild bokföring får förekomma för olika rörelsegrenar inom samma rörelse.

De föreslagna bestämmelserna om räkenskapsåret kräver särskilda övergångsbestämmelser. Jag återkommer till den saken i specialmotiveringen till dessa bestämmelser. Jag vill emellertid redan nu ta upp en fråga om räkenskapsårets förläggning i rörelse som startas efter ikraftträdandet av den nya lagen.

Det avgörande argumentet för att tillåta brutet räkenskapsår är som framgår av det förut anförda hänsynen till belastningen på bokföringsbyråerna. Det är emellertid önskvärt att utvecklingen i största möjliga utsträckning länkas in mot att kalenderåret utgör räkenskapsår. Ett steg i den riktningen är att i princip förbjuda nystartade rörelser att använda brutet räkenskapsår. Jag föreslår att lagen utformas i enlighet härmed.

I de nyss berörda situationerna där en koncern föreligger eller en rörelseidkare driver flera rörelser bör det dock vara möjligt att tillämpa brutet räkenskapsår även i en nystartad rörelse. Som exempel kan tas det fallet att en person driver en verkstads- och en transportrörelse, båda med brutet räkenskapsår, och efter lagens ikraftträdande startar en tredje rörelse. I denna nya rörelse bör då brutet räkenskapsår kunna tillämpas. Föreligger inte nu nämnda situationer, skall räkenskapsåret i nystartad rörelse överensstämja med kalenderåret. Det tidigare nämnda systemet med tillstånd av länsstyrelse blir inte tillämpligt.

Till undvikande av missförstånd vill jag slutligen framhålla att den föreslagna ordningen beträffande nystartade rörelser inte bör gälla i det fallet att en rörelseidkare efter ikraftträdandet från annan övertar en rörelse som existerat redan före ikraftträdandet. Självfallet bör särregeln inte gälla beträffande existerande rörelser som genom nya lagen åläggs bokföringsplikt.

5.2.4 Samordning med annan lagstiftning

Vid utformningen av bokföringslagstiftningen måste, som jag tidigare framhållit, strävan vara att söka skapa ett enhetligt och grundläggande regelsystem för alla redovisningsfrågor. Det är emellertid ofrånkomligt att en bokföringslag inte kan uppta alla föreskrifter som i skilda sammanhang kan behövas inom redovisningsområdet. Jag har tidigare nämnt att från skattemässiga synpunkter måste i särlagstiftningen finnas kompletterande bestämmelser, som för vissa slag av rörelser exempelvis kan innebära en särskild detaljreglering i fråga om hur verifikationer skall vara avfattade. Ett annat exempel är att för vissa branscher särskilda värderingsregler kan vara befogade utifrån skattemässiga synpunkter. Då det gäller särskilda associationsformer, t. ex. banker och försäkringsbolag, finns behov av särskilda bestämmelser inte minst i fråga om specificering av balansposter.

De nämnda omständigheterna gör att i bokföringslagen måste finnas en bestämmelse av innebörd, att bokföringslagen inte skall tillämpas, om det finns särskilda bestämmelser om hur bokföringsskyldigheten skall fullgöras.

En fråga som tilldrar sig särskilt intresse i detta sammanhang är, hur de årsredovisningsregler som finns i annan associationsrättslig lagstiftning skall kunna anpassas till den nu föreslagna bokföringslagen.

Jag tänker då närmast på redovisningsreglerna i aktiebolagslagen, lagen om ekonomiska föreningar samt i lagstiftningen om bank- och försäkringsrörelser. Vid utformningen av reglerna om årsbokslut har utredningen tämligen nära följt de bestämmelser om årsredovisning i aktiebolag, som aktiebolagsutredningen lagt fram i sitt betänkande (SOU 1971: 15) med förslag till ny aktiebolagslag. En sådan utvidgning av årsbokslutsreglerna anser jag helt naturlig eftersom, vilket jag tidigare framhållit, bokföringslagstiftningen bör ge i stort sett fullständiga regler i fråga om vad som hör till årsbokslutet. Detta medför att bland bestämmelserna bör återfinnas regler för hur resultaträkning och balansräkning skall se ut. Vidare bör finnas regler om värdering av olika tillgångar.

Genom att bestämmelserna om årsbokslutet alltså kan göras utförliga och generella för alla olika slag av rörelser skapas förutsättningar för att dessa bestämmelser skall vara tillämpliga också för de associationsformer beträffande vilka i dag förekommer en särskild lagreglering om årsredovisning. I det till lagrådet remitterade förslaget till ny aktiebolagslag har jag tagit den ståndpunkten att bokföringslagens regler om årsbokslut skall gälla också för årsredovisningen i aktiebolag och att aktiebolagslagen därför bara behöver innehålla sådana särbestämmelser som är nödvändiga för aktiebolagen. Några remissinstanser har uppehållit sig vid frågan om samordningen mellan bokföringslagen och andra lagar för särskilda rättssubjekt. Bl. a. bankinspektionen, statskontoret, företagsskatteberedningen och Svenska revisorsamfundet har hävdade att en sådan samordning, som förordats i det till lagrådet remitterade förslaget till aktiebolagslag, skulle vara lämplig. Föreningen auktoriserade revisorer, Svenska handelskammarförbundet och Sveriges industriförbund jämte ytterligare några remissinstanser har emellertid motsatt sig denna samordning.

De kritiska yttranden som framkommit i detta sammanhang har inte gett mig anledning att ta annan ståndpunkt än jag gjorde i det remitterade förslaget till aktiebolagslag.

Med anledning av påpekanden under remissbehandlingen vill jag framhålla att i fråga om försäkringsbolag de av försäkringsinspektionen utfärdade anvisningarna angående bokföring och redovisning bör ta över eller komplettera bestämmelserna i bokföringslagen. Samma är förhållandet i fråga om de tillämpningsföreskrifter som bankinspektionen meddelar för olika bankinstituts del (se 151 § banklagen).

Riksförsäkringsverket har påpekat att flera av bestämmelserna i utredningsförslaget inte kan tillämpas på de allmänna försäkringskassorna. Med anledning härav vill jag framhålla att de allmänna försäkringskassorna är att anse som förvaltningsmyndigheter. Förvaltningsmyndigheter omfattas inte av den föreslagna lagen.

5.3 Den löpande bokföringen

Jag har i avsnitt 5.2.2 tagit den ståndpunkten att bestämmelserna om den löpande bokföringen bör grundas på de nu allmänt förekommande huvudinslagen i bokföringsarbetet. I likhet med utredningen, vars förslag på denna punkt inte mött någon gensaga under remissbehandlingen, anser jag alltså att en fullständig verifikationssamling måste finnas som underlag för bokföringen, att alla affärshändelser skall bokföras post för post i löpande följd, att bokföringsposterna skall systematiseras på lämpligt sätt och att tillräckliga specifikationer skall finnas för olika poster.

I likhet med utredningen anser jag vidare, att de nämnda kraven tydligast kommer till uttryck om särskilda bestämmelser ges i fråga om de olika inslagen i bokföringsarbetet. Som utredningen framhållit är det naturligtvis inte nödvändigt att i det praktiska arbetet använda ett bokföringssystem där de olika inslagen alltid skiljs åt. Det kan ibland vara möjligt att tillgodose flera av de grundläggande kraven i samma arbetsmoment. Sålunda kan t. ex. posterna i grundbokföringen ibland grupperas omedelbart vid grundbokföringsarbetet så att man samtidigt får en systematisk bokföring. Specificeras huvudbokföringen tillräckligt, behöver man kanske inte ha särskild hjälpbokföring.

Bestämmelserna på området bör utformas på ett sådant sätt, att de endast anger olika huvudkrav som måste uppfyllas genom den löpande bokföringen. Dessa krav kan tillgodoses inom varierande bokföringssystem. Regelsystemet måste göra det möjligt att praktiskt använda datorbaserad redovisning. Som jag tidigare framhållit skall också den som använder dator ha en fullständig verifikationssamling, grundbokföring och systematisk bokföring. Det är uppenbart att flertalet bokföringsskyldiga, som har datorbaserad bokföring, också kan väntas komma att använda en bokföringsordning av detta traditionella slag. I sådana fall producerar datorns radskrivare listor post för post i löpande följd, grundbokföring, men också systematiska listor och rapporter, huvudbokföring, i vanlig läsbar form. Jag är emellertid medveten om att en rationell och avancerad datoranvändning ibland kan förutsätta ett system, där listor och rapporter i vanlig läsbar form delvis ersätts av upptagningar och registreringar på film, magnetband o. d. Jag har i likhet med utredningen funnit att sådan datoranvändning kräver särskilda bestämmelser om undantag från kravet på vanlig läsbar form. Jag återkommer här till senare (avsnitt 5.5).

Bokföringen skall naturligtvis omfatta alla affärshändelser i rörelsen. I gällande lag finns ingen uttrycklig bestämmelse om detta. Utan att ta med någon definition i lagtexten av begreppet affärshändelse slår utredningen fast att bokföringen skall omfatta alla sådana händelser i rörelsen. Flera remissinstanser kritiserar att någon defini-

tion inte tas upp i lagförslaget. På några håll hävdas att en bestämmelse härom bör utformas så, att alla sådana affärshändelser i den bokföringsskyldiges verksamhet som medfört en omedelbar förändring av förmögenhetens storlek eller sammansättning skall bokföras.

Jag delar utredningens uppfattning att begreppet affärshändelse i det nu aktuella sammanhanget måste uppfattas som en specifik redovisningsterm. I själva begreppet ligger, som utredningen också framhållit, bl.a. en begränsning till händelser som omedelbart påverkar rörelsens resultat och ställning. Tidigare länkar i händelsekedjan, såsom exempelvis ett avtalsslut, skall alltså i allmänhet inte bokföras som en affärshändelse. En annan viktig begränsning ligger också i att affärshändelserna skall utgöras av direkta åtgärder och andra aktiva, från eller till rörelsen riktade, inslag av ekonomisk innebörd i rörelsens relationer med omvärlden.

Enligt min mening är det önskvärt att det grundläggande begreppet affärshändelse på något sätt definieras i lagtexten. Definitionen kan i så fall knappast begränsas så att med affärshändelse avses händelse i verksamheten som medfört en omedelbar förändring av förmögenhetens storlek och sammansättning. Inför bokslut företas nämligen också vissa bokslutstransaktioner, vilka i och för sig inte är några affärshändelser som utifrån påverkar rörelsens ställning. Som ett exempel vill jag nämna det fallet att under året erlagts premie för en försäkring. Under den försäkringsperiod som betalningen avser infaller bokslutstidpunkten. Inför bokslutet måste då en del av den erlagda utgiften för försäkringen hänföras som kostnad till betalningsåret och återstoden av utgiften fördelas till kommande år. Detta är en s. k. periodisering. Då man fastställer den till räkenskapsåret hörande kostnaden företas sålunda en bokslutstransaktion, för vilken verifikation skall upprättas.

Jag har kommit fram till att en rättvisande beskrivning av begreppet affärshändelse uppnås om det i lagtexten slås fast, att i bokföringen skall som affärshändelser löpande noteras alla förändringar i förmögenhetens storlek och sammansättning, såsom in- och utbetalningar samt uppkomna fordringar och skulder. Som utredningen föreslagit bör som affärshändelse också räknas den bokföringsskyldiges tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat. Dessutom bör inför bokslutet bokföringen också tillföras sådana fordrings- och skuldposter som behövs för att på ett riktigt sätt fastställa de intäkter och kostnader, som hör till räkenskapsåret.

Med den sålunda föreslagna formuleringen är det helt klart att det periodiseringssystem som kommer till uttryck i principen om bokföringsmässiga grunder kommer att bli beaktat. I detta sammanhang vill jag nämna att systemet ibland bör modifieras. Praxis godkänner exempelvis f. n. att utgifterna för inköp av förbrukningsinventarier i sin helhet tas upp som kostnader för inköpsåret, även om inventarierna kan användas

i flera år. En mindre försäkringspremie, som helt eller delvis innefattar förskott för nästa räkenskapsår, kan helt få belasta betalningsåret som kostnad. Utgifter för t. ex. telefon, vatten och elektricitet kan ibland inte utan svårighet fördelas mellan olika räkenskapsår och hänförs därför till ett enda räkenskapsår. Även för inkomsterna brukar vissa avsteg godtas när det gäller obetydliga belopp. De undantag som sålunda görs och även i fortsättningen bör kunna ske kan sägas vara uttryck för en försiktighetsprincip. Utgifterna får helt belasta utgiftsåret, medan inkomsterna tas upp som intäkter först när de inflyter.

Några remissinstanser har efterlyst en bestämmelse om att bokföringsskyldig, som är juridisk person, i särskilda poster skall bokföra transaktioner med personer som har ett betydande ägarintresse i företaget. Jag vill erinra om att i det till lagrådet remitterade förslaget till ny aktiebolagslag har upptagits en särskild bestämmelse som rör enmans- och fåmansbolag. I dessa bolags förvaltningsberättelse skall lämnas upplysning om avtal och andra transaktioner mellan bolaget och dess ägare. För att uppfylla den bestämmelsen torde bolagen tvingas till att särskilt bokföra sådana transaktioner. Under den översyn av lagen om handelsbolag och enkla bolag som nyligen inlets blir det tillfälle att överväga om en liknande ordning bör införas för handelsbolagens del.

5.3.1 Verifikationer

I gällande lag finns mycket knapphändiga bestämmelser om verifikation. Det finns inga andra direkta regler än en föreskrift om att brev, räkningar och övriga handlingar som har betydelse för rörelsen skall förvaras.

Vid lagens tillkomst brukade utförliga anteckningar göras i dagboken och verifikationerna hade därför inte så stor betydelse. Numera har emellertid verifikationerna kommit att framstå som den grundläggande upplysningskällan. Textskrivningen har vid traditionell bokföring i stor utsträckning kommit att begränsas. Oftast saknas text helt och hållet, varför en bokföringsanteckning kanske bara innehåller en hänvisning till numret för den underliggande verifikationen.

Som jag tidigare framhållit bör bokföringen grundas på verifikation för varje affärshändelse. Detta medför att särskilda verifikationer kan få framställas av den bokföringsskyldige själv, om en sedvanlig verifikation i form av kvitto, faktura e. d. saknas. Några remissinstanser framhåller att det är meningslöst att kräva att den bokföringsskyldige själv framställer verifikationer i sådana fall då ägaren under dagens lopp omedelbart för in affärshändelserna i en kassadagbok och verifikationer inte lämnas eller framkommer i form av kvittokopior. I och för sig ligger det obestriddligen en del i den synpunkten. Det synes mig emellertid svårt att ge avkall på den grundläggande principen att verifika-

tion skall finnas till varje affärshändelse. Ett sådant system befordrar nämligen ordning och reda. Görs undantag härifrån för utpräglade småföretag, uppkommer genast svårigheter när det gäller att bestämma räckvidden för undantaget. Härtill kommer att kravet på att verifikation skall finnas till varje affärstransaktion inte kan anses särskilt betungande. I mindre företag där ägaren själv sköter både kassabestyr och grundbokföring kan kravet på verifikationens utseende inte ställas alltför högt. Det behövs alltså t. ex. inte något i förväg tryckt kvittoformulär, utan det torde räcka med en enkel notering på en fristående handling, som får ingå i verifikationssamlingen. Jag biträder därför utredningsförslaget att verifikation skall finnas för varje affärshändelse. Jag återkommer i specialmotiveringen närmare till de uppgifter som alltid skall framgå av en verifikation samt till de närmare bestämmelserna om verifikationshanteringen.

Enligt gällande lag behöver belopp som influtit vid kontantförsäljning inte specificeras. Detta innebär att en gemensam verifikation får användas. I enlighet med utredningens förslag, som på denna punkt inte mött någon erinran under remissbehandlingen, anser jag att undantag från kravet på enskilda verifikationer måste göras i fråga om kontantförsäljningar över disk. Gemensam verifikation bör således kunna användas för vad som inflyter kontant till ett företag under en dag. Frågan blir då vilka försäljningssituationer som bör omfattas av det antydda undantaget.

Enligt min mening är det lämpligt att här ta fasta på de förhållanden som ger anledning till att man använder eller kan använda kassaapparat i en rörelse. Sådana apparater används i branscher där man gör ett stort antal kontantaffärer som i regel rör mindre belopp. Det är i sådana fall ofta praktiskt omöjligt att utfärda kvitton i annan form. Till detta kommer att man i stor utsträckning handlar med en anonym kundkrets som väsentligen köper för enskilt bruk. Köparen har som regel inget behov av kvitto för några egna räkenskaper.

För att gemensam verifikation skall kunna få användas bör försäljningen ske under sådana omständigheter att enskild verifikation med uppgifter om motparts namn, försäljningens belopp etc. inte kan åstadkommas på ett enkelt sätt. Frågan om det kan anses vara svårt att upprätta fullständiga kvitton eller fullständiga verifikationer får enligt min mening främst bedömas med hänsyn till antalet transaktioner. Detta antal får då sättas i relation till företagets verksamhet och resurser. Undantagsbestämmelsen bör därför enligt min mening inte kunna åberopas av ett företag som i och för sig har ett stort antal transaktioner men som arbetar med en sådan kundkrets och har sådana resurser att specificerade kvitton är påkallade för varje försäljning. Å andra sidan kan det också vara svårt eller omöjligt att utfärda kvitton med fullständiga uppgifter även om antalet transaktioner inte är så stort. Detta

är fallet t. ex. när man handlar med en kundkrets som till största delen är och kan vara anonym. Frågan om när gemensam verifikation får användas bör enligt min mening i huvudsak bli en bedömning bransch för bransch. Vid bedömningen får man då ta hänsyn till de huvudsakliga förhållandena inom branschen.

I lagtexten bör i enlighet härmed föreskrivas att gemensam verifikation får användas för inbetalningarna under en dag vid kontant försäljning av varor och tjänster, om försäljningen sker under sådana förhållanden att enskild verifikation om varje försäljning inte kan upprättas utan svårighet.

Jag biträder utredningens förslag att den gemensamma verifikationen kan utgöras av kontrollremsa från kassaapparat eller av kassarapport eller av annan handling som anger summan av samtliga inbetalningar. I ett större företag, som använder kassaapparater, behöver man alltså inte använda tömningskvitton eller kontrollremсор som verifikationer utan kan i stället ha kassarapporten som verifikation. Detta medför vidare att om kassarapport upprättas, så behöver kontrollremsan från kassaapparaten inte arkiveras som verifikation. Av praktiska skäl synes det mig knappast möjligt att, såsom förordats av någon remissinstans, kräva, att bokföringsskyldig, som bedriver detaljhandel eller liknande verksamhet, alltid skall använda kassaapparat försedd med kontrollremsa eller liknande anordning och att kontrollremsan skall arkiveras och utgöra en del av räkenskapsmaterialet. Frågan om vad som för viss bransch kan vara den lämpligaste gemensamma verifikationen bör överlämnas åt praxis grundad på god redovisningssed inom detta område. Av den goda redovisningsseden följer enligt min mening, att kassarapport skall vara undertecknad av den som upprättat rapporten.

Under remissbehandlingen har från ett antal remissinstanser framhållits att gemensam verifikation bör få användas även i andra fall än när det är fråga om kontant försäljning av varor och tjänster. Det framhålls att inom detaljhandeln förekommer att kreditförsäljningar registreras i kassaapparat på liknande sätt som kontantförsäljningar. I regel avser sådana kreditförsäljningar samma varor och tjänster som kontantförsäljs. Remissinstanserna menar att gemensam verifikation alltid bör kunna användas vid masstransaktioner av likartad karaktär. Sådana transaktioner förekommer t. ex. i utbetalningsautomater som nu börjat användas inom bankväsendet. Något allegat i vanlig bemärkelse utfärdas där inte för varje transaktion, som direkt initieras utav kunden. I stället noteras på en gemensam lista, som tas fram då apparaten stäms av, vilka uttag som ägt rum. På denna gemensamma lista finns då uppgifter om t. ex. kunder, belopp och datum. Också i samband med automatisk databehandling är det vanligt att transaktioner sker utan att någon grundverifikation föreligger. Enligt remissinstanserna förekommer detta t. ex. vid avgifts- och räntedebiteringar, automatiska

hyresdebiteringar, momsberäkningar m. m. Den gemensamma verifikationen skapas vanligen för summan av sådana transaktioner. Denna verifikation grundbokförs. Som ett annat vanligt fall nämns att varuleveranser dagligen sker mot följesedel till ett stort antal kunder, varefter fakturering sker per vecka eller annan period. I dessa fakturor finns då inte någon specifikation av de dagliga leveranserna. De fakturerade kvantiteterna avstäms mot lagerredovisning etc. och sedan kunden betalt fakturan har följesedlarna inte längre något egentligt intresse som verifikationsmaterial. Därför blir fakturan den handling som utgör den slutliga verifikationen beträffande affärshändelsen.

I de angivna situationerna är läget det att ett flertal transaktioner sammanförts till en gemensam verifikation. Av denna verifikation — eller av handling till vilken verifikationen hänvisar — kan emellertid utläsas datum för varje transaktion, vad transaktionen avser, vem motparten är och vilket belopp transaktionen gäller. Alla de uppgifter som bör finnas på en verifikation har alltså av praktiska skäl sammanförts till en gemensam handling. Enligt min mening möter det inte några betänkligheter att tillåta en sådan ordning.

Som framgår av exemplen går det knappast att begränsa användningen av gemensam verifikation i nyss angivna fall till likartade affärshändelser under en dag. Även transaktioner under en längre period, en lämplig faktureringsperiod t. ex., bör kunna sammanföras till en gemensam verifikation. Jag återkommer i specialmotiveringen till hur bestämmelsen härom bör närmare utformas.

5.3.2 *Införing i böcker*

För att fullgöra den löpande bokföringen skall den bokföringsskyldige enligt gällande lag föra dagbok över rörelsens gång och de övriga handelsböcker som behövs med hänsyn till rörelsens omfattning och beskaffenhet. Dagboken skall vara bunden och kan bestå av en eller flera böcker. Andra handelsböcker kan bestå av ett betryggande löslads- eller kortsystem. Enligt lagen skall bundna handelsböcker ha sidorna eller uppslagen numrerade i löpande sifferföljd och bladen får inte tas bort ur boken. I bokföringspraxis håller emellertid de bundna böckerna på att försvinna. Denna utveckling beror på att olika genomskrifts- och maskinbokföringsmetoder har utvecklats. Bundna böcker används sålunda i stor utsträckning bara när det är fråga om kolumndagböcker och kassaböcker. Som utredningen påpekat torde det i dag förhålla sig så att bunden dagbok ofta förs bara för att formellt fullgöra lagens krav. Därvid antecknas andra poster än kassaposter ofta successivt i olika kladdar eller journaler, varefter posterna i sammandrag förs in i en bunden dagbok. Vid datorbearbetning framställer datorn listor över de enskilda posterna. Summor av likartade poster förs sedan in i en bunden dagbok.

Jag delar utredningens uppfattning, som inte mött någon erinran under remissbehandlingen, att man nu kan undvara detaljerade bestämmelser om bokföringsböcker, sidonummering o. d. Enligt min mening räcker det att ange vilka allmänna krav som skall tillgodoses vid valet av bokföringssystem.

Det får bli en angelägenhet för redovisningspraxis att med anpassning till den fortsatta utvecklingen avgöra på vilket sätt dessa krav kan fyllas. Den bokföringsskyldige bör sålunda själv få bestämma, vilken bokföringsmetod han finner vara bäst i verksamheten.

Jag förordar därför att i lagen upptas en bestämmelse om att bokföringen skall ske i ett ordnat och betryggande system av böcker, kort, lösblad eller andra hjälpmedel. Detta innebär att den löpande bokföringen till ingen del behöver ske i bundna böcker. Särskilt för mindre rörelser kan det dock vara praktiskt att genom bundna böcker skapa en grundläggande ordning och reda i bokföringen. Vidare kan det för många bokföringsskyldiga vara lämpligt att åtminstone i efterhand binda eller häfta in viktigt bokföringsmaterial för arkivering.

Bokföringen skall naturligtvis ske på ett varaktigt sätt, och det som har bokförts får inte utplånas eller göras oläsligt. Bestämmelser härom bör upptas i lagtexten. Nuvarande krav på att införingar i böcker skall göras med bläck, skrivmaskin eller på annat varaktigt sätt behövs enligt min mening inte. Som utredningen föreslagit bör införingarna i böcker ske i första hand i vanlig läsbar form. Något hinder bör emellertid enligt min mening inte möta mot att också olika datamedia används. Jag återkommer närmare till dessa bestämmelser under avsnitt 5.5.

I likhet med utredningen anser jag vidare att särskilda bestämmelser bör finnas i fråga om rättelser av olika införingar. Hur dessa bestämmelser bör utformas återkommer jag till i specialmotiveringen.

För att underlätta överblicken över bokföringssystemet skall enligt förslaget viss dokumentation finnas över bokföringsorganisationen och använda hjälpmedel samt över kontosystemet, om sådan dokumentation behövs.

Många företag har i dag en god dokumentation genom kontoplaner och planer över bokföringens organisation, samlingsplaner. Det finns naturligtvis anledning för fler företag att genom sådana beskrivningar öka överblicken över en många gånger omfattande och komplicerad bokföring. Behov av dokumentation kan finnas såväl när bokföringen sker i traditionella former som när man använder sig av system med datorer. Används automatisk databehandling i bokföringssystemet måste enligt min mening alltid finnas dokumentation rörande denna behandling. Denna dokumentation kan då inbegripa eller samordnas med den allmänna dokumentationen över bokföringssystemet. Jag återkommer senare till frågan om dokumentation i samband med automatisk databehandling. I ett utpräglat småföretag finns det inte något prak-

tiskt behov av särskilda hjälpmedel för att överblicka bokföringssystemet. Jag ansluter mig därför till utredningsförslaget att beskrivning över bokföringens organisation och uppbyggnad skall göras bara när det behövs för att ge överblick över bokföringssystemet.

Som utredningen framhållit bör all nu avsedd dokumentation också utgöra räkenskapsmaterial och alltså arkiveras på samma sätt som exempelvis de olika bokföringsböckerna.

5.3.3 Grundbokföring

Jag biträder utredningens förslag att affärshändelserna skall bokföras i kronologisk ordning post för post. Ordningsföljden mellan posterna bör anslutas till verifikationsnummer eller andra identifieringstecken som åsatts verifikationerna.

Enligt förslaget får sammansatt post användas i grundbokföringen vid kontantförsäljningar över disk, dvs. sådana affärshändelser där gemensam verifikation enligt förslaget är tillåten. Men också i övrigt får enligt förslaget sammanförd post användas för likartade affärshändelser under en dag, om det utan svårighet kan klarläggas vad som ingår i en sådan post.

För egen del anser jag att någon särskild bestämmelse inte behövs om att sammansatt post får användas i de fall då en gemensam verifikation finns. Det får anses följa av att lagstiftningen tillåter användandet av endast en verifikation för flera affärshändelser. Emellertid finns det enligt min mening för andra fall behov av en bestämmelse som möjliggör att flera verifikationer kan bokföras i sammandrag i en post. Som utredningen påpekat kan kollektivposter behöva finnas vid en del system för maskinbokföring. Sådana poster kan också förekomma när man låter fakturor i ordnat skick ersätta reskontrabokföringen men vill ha aktuella kollektivkonton för fordringar och skulder. Också vid datorbaserad bokföring finns, som sparbanksföreningen påpekat, behov av att få använda sammansatta poster. Enligt min mening bör därför verifikationer, som avser likartade affärshändelser, få bokföras i sammandrag i en post. En förutsättning för det måste emellertid vara att det utan svårighet kan klarläggas vilka affärshändelser som ingår i posten. Som utredningen påpekat kan detta krav ofta tillgodoses mycket enkelt genom att man till vederbörande verifikationsbunt fogar slagremsan med summering av de ingående delposterna. Är det fråga om ett stort antal verifikationer bör enligt min mening slagremsan förseas med kompletterande anteckningar som kan identifiera vilka verifikationer som ingår.

En viktig fråga är vid vilken tidpunkt de kronologiska noteringarna bör göras i grundbokföringen. Gällande lag kräver i princip att affärshändelserna skall införas dagligen. Om en affärshändelse omgående noteras i bok, ökas naturligtvis bokföringens tillförlitlighet. Utveck-

lingen inom redovisningsområdet har emellertid gjort det svårt att kombinera daglig kronologisk införing med ett praktiskt utnyttjande av hjälpmedel. Kronologin har därför ofta upprätthållits genom en bokföring i verifikationsnummerföljd. Denna ordning får ses mot bakgrund av att man i bokföringspraxis ansetts ha rätt att dröja med en notering till dess faktura avsänts eller inkommit. Också vid datorbaserad bokföring har sambandet mellan verifikationsnummer och bokföringsdatum upprätthållits. Denna utveckling ligger i linje med att verifikationerna alltmer trätt i förgrunden som underlag för bokföringen. Utvecklingen har också lett till att en dagbokföring i ursprunglig mening ofta förekommer endast i fråga om kassaposter.

Uppenbarligen är det så att den av mig förordade fastare verifikationshanteringen ökar möjligheterna att nu tillåta en tidsfördröjning i fråga om de kronologiska noteringarna. Som utredningen framhållit är en tidsfördröjning också nödvändig för att möjliggöra en ekonomisk datorbearbetning. En rätt att dröja med grundbokföringen kan vidare vara nödvändig när man anlitar bokföringsbyrå eller annan hjälp för bokföringsarbetet. Jag biträder därför utredningens uppfattning att krav på daglig bokföring i detta begrepps ursprungliga bemärkelse inte längre behöver upprätthållas i lagen med ett undantag beträffande kassaposter som jag strax skall beröra närmare.

Enligt utredningsförslaget skall andra affärshändelser än kassaposter grundbokföras så att grundbokföringen för en månads bokföringsdagar slutförs senast under den därefter följande månaden. Enligt min mening är det emellertid knappast möjligt att för sådana affärshändelser kräva grundbokföring inom någon bestämd tidsperiod. Det är sannolikt att många bokföringsskyldiga inte skulle kunna iaktta en sådan tidsgräns i samband med årsbokslut. Även under löpande år förekommer ofta förhållanden, t. ex. semester, sjukdom m. m., som gör det praktiskt svårt eller omöjligt att hålla en viss tidsgräns. Det bör också beaktas att i rörelser, som anlitar bokföringsbyrå eller datacentral, en bestämd tidsgräns inte alltid kan hållas på grund av exceptionell arbetsbelastning eller andra skäl. Redovisningsbyråerna samarbetar ofta med dataserviceföretag. Härigenom blir tre parter inblandade innan grundbokföringen kan slutföras, nämligen företaget, redovisningsbyrån och dataserviceföretaget. Tidsförskjutningar kan härigenom lätt uppstå. För att omständigheter av det nu berörda slaget skall kunna beaktas förordar jag, att affärshändelser i allmänhet skall bokföras så snart det kan ske. Jag återkommer strax till frågan om grundbokföring av kassaposter. Jag avser också att senare särskilt utveckla frågan om bokföring av fordringar och skulder (avsnitt 5.3.5).

Grundbokföringen skall alltså ske så snart som möjligt efter affärshändelsen. Det är uppenbarligen omöjligt att bortsett från kassabok-

föringen ange någon för alla fall gemensam yttersta tid, inom vilken den bokföringsskyldige kan få dröja med grundbokföringen. En fördröjning måste emellertid vara motiverad av omständigheterna. De omständigheter som då kan böra beaktas är sådana som jag anytt tidigare. Så snart hinder i form av t. ex. sjukdom eller semester upphört, skall naturligtvis grundbokföring ske. Främst är emellertid bestämmelsens utformning motiverad av att många bokföringsskyldiga anlitar olika servicebyråer. För ett rationellt utnyttjande av olika byråers tjänster vill jag inte utesluta möjligheten av att den bokföringsskyldige exempelvis en gång per månad sänder in sina verifikationer för grundbokföring. Jag vill påpeka att den bokföringsskyldige har att iaktta god redovisningssed. Dennas utformning i kommande praxis på detta område får sålunda ytterst ange de tidsramar, inom vilka grundbokföringen med hänsyn till rörelsens förhållanden måste ske.

Jag vill i detta sammanhang understryka att verifikationerna naturligtvis skall hållas ordnade i avvaktan på bokföringen. Även om bokföringsbyrå anlitas, är det självklart att en intern sammanhållning av materialet måste göras. Materialet bör grupperas med indelning på lämpliga bokföringsdagar. Jag har bland de bestämmelser som reglerar verifikationshanteringen föreslagit en föreskrift om att verifikationerna såväl före som efter bokföring skall förvaras ordnade på ett betryggande och överskådligt sätt, se vidare specialmotiveringen till 5 §. För att nå överskådlighet åsatts naturligtvis verifikationerna i allmänhet löpande nummer. Verifikationerna för viss dag ger då grundbokföringsposter för samma dag.

Jag övergår nu till att behandla frågan om grundbokföring av kassaposter.

Utredningen föreslår att alla kassaposter, dvs. in- och utbetalningar som sker kontant eller över bankräkning eller postgiro, skall grundbokföras varje dag. Detta är enligt utredningen kassabokföring. Utredningen har emellertid funnit att det finns behov av undantag från denna regel. Utredningen föreslår därför vidare en bestämmelse som innebär att om särskilda skäl föreligger så kan kassabokföringen få koncentreras till två gånger per vecka.

De föreslagna bestämmelserna har rönt stark kritik under remissbehandlingen. I fråga om bank- och postgiroposter finns det enligt min mening inte skäl för att dessa poster skall bokföras dagligen. I efterhand kan man mycket lätt med hjälp av postgiro- eller bankbesked följa och kontrollera transaktionerna. Sådana betalningar kan därför enligt min mening jämföras med övriga affärshändelser, memorialposter. Med avvikelse från vad utredningen föreslagit beträffande bank- och postgiroposter förordar jag att också dessa poster skall bokföras så snart det kan ske, dvs. enligt de regler beträffande memorialposter som jag nyss föreslog.

Vad härefter angår kontanta in- och utbetalningar vill jag först framhålla att det bör vara möjligt att grundbokföra sådana kontanta poster i en särskild bok som rörelseidkaren kan ha med sig när han arbetar på annan ort än där kontoret är beläget. Under sådana omständigheter behöver det inte väcka några betänkligheter att kräva att grundbokföringen skall ske mer eller mindre omedelbart. Jag anser dock att det skulle föra för långt att fordra att grundbokföringen skall ske samma dag som in- eller utbetalningen görs. Det kan räcka härvidlag att peka på att kontant försäljning kan äga rum vid en tidpunkt på dygnet då de som handhar bokföringen har slutat sin tjänstgöring för dagen. Jag föreslår därför att kontanta in- och utbetalningar skall bokföras senast påföljande arbetsdag.

5.3.4 Huvudbokföring och hjälpbokföring

I gällande lag krävs inte uttryckligen att bokföringen skall omfatta huvudbok. I likhet med utredningen anser jag att i bokföringslagen nu bör tas upp en bestämmelse om att affärshändelserna skall bokföras i systematisk ordning för att ge överblick över verksamhetens gång och över dess resultat och ställning.

Genom grundbokföringen förs affärshändelserna in i bokföringen. Detta ger möjligheter till kontroll i efterhand av enskilda affärshändelser. Genom huvudbokföringen görs en systematisk bearbetning av det grundnoterade materialet. Den systematiska bokföringen inriktas mot bokslutet och är alltså en förbindelselänk mellan grundbokföringen och årsbokslutet. Man kan säga att huvudbokföringen specificerar årsbokslutets poster. Samtidigt kan den systematiska bokföringen direkt eller över sammanfattningar ge en mera kontinuerlig överblick över utvecklingen, över rörelsens gång och över dess resultat och ställning.

Huvudbokföringen behöver inte utgöra ett självständigt inslag i bokföringsarbetet utan den kan vara förenad med grundbokföringen. Den systematiska bokföringen kan alltså i första hand ses som en princip för hur bokföringsmaterialet skall grupperas.

Jag vill i detta sammanhang nämna att utvecklingen på redovisningsområdet i särskild grad har berört huvudbokföringen. Det pågår ett ständigt arbete på olika håll för att få fram och utveckla kontoplaner med en ändamålsenlig systematisering av bokföringsmaterialet. Systematiseringsmöjligheterna har naturligtvis ökat genom maskinbokföringstekniken och datortekniken. Vid en datorbearbetning arbetar man sålunda inte sällan med ett betydligt större antal konton än vid traditionell bokföring. Datorbearbetningen medför också att det nu finns möjligheter att snabbt få fram olika aktuella rapporter från bokföringsmaterialet.

Utredningen har inte föreslagit någon bestämmelse om skyldighet att ha dubbel bokföring. Något sådant krav finns inte heller i gällande lag. Dubbel bokföring innebär en fortlöpande systematisering med inrikt-

ning just på resultatredovisning och periodisering i bokslutets resultaträkning och balansräkning. I vissa utpräglade småföretag med okomplicerade förhållanden torde man kunna undvara dubbel bokföring. I sådana fall kan bokföringen fullgöras genom att man vid grundbokföringen gör noteringar i kolumner utan att inordna dessa i ett debet-kredit-system. För att man skall kunna se rörelsens resultat och ställning och för att man skall kunna göra upp årsbokslut måste då separata sammanställningar göras. Det finns för övrigt också deklarationsblanketter som är avsedda att användas för den som driver rörelse utan att ha dubbel bokföring som avslutas med vinst- och förlustkonto. I likhet med utredningen anser jag därför att lagen inte bör innehålla bestämmelser om dubbel bokföring.

Utredningen framhåller att den systematiska bokföringen kan föras på ett detaljerat sätt men att den också kan inriktas endast på sammansatta poster. Enligt utredningen kan då dessa sammansatta poster kräva någon form av specifikation. Ibland kan man också behöva ställa samman olika enkla poster i huvudbokföringen i särskild gruppering för att få överblick över speciella förhållanden. Utredningen framhåller att i vissa fall kan tillräcklig specifikation erhållas genom en tydlig hänvisning till ett antal enskilda poster i grundbokföringen. Antalet delposter kan emellertid vara så stort eller posterna så splittrade att överblicken försvåras. För att man skall få en tillfredsställande kontroll och överblick över särskilt viktiga förhållanden föreslår utredningen därför en bestämmelse om att poster i huvudbokföringen skall redovisas ytterligare i hjälpbokföring i den utsträckning det behövs. Utredningen föreslår också en bestämmelse om att sammansatta poster skall få användas i huvudbokföringen, om det utan svårighet kan klarläggas vad som ingår i sådan post.

Från ett par håll har under remissbehandlingen riktats kritik mot utredningens förslag i fråga om sammansatta poster och hjälpbokföring. För egen del vill jag framhålla att hjälpbokföring knappast behövs när det är fråga om rörelser av mindre omfattning. Jag kan inte biträda den uppfattning som förts fram under remissbehandlingen att hjälpbokföring alltid skall finnas i sådana fall då skatt- eller avgiftsskyldighet föreligger enligt särskilda författningar. Det får överlämnas åt redovisningspraxis att närmare precisera de fall då hjälpbokföring bör finnas. Jag vill i detta sammanhang dock påpeka att hjälpbokföring kan behövas för att få en överblick av förhållandet till enskilda leverantörer och kunder (reskontra). Sådan bokföring kan också behövas för att man skall få överblick över ett stort, sammansatt och livligt omsatt lager. Annan hjälpbokföring kan avse växelaffärer, löneredovisning, avskrivningar, räntor m. m.

Några särskilda bestämmelser om att sammansatta poster får användas i huvudbokföringen behövs inte enligt min mening. I stället bör anges att konton över tillgångar och skulder som förts i sammandrag i huvud-

bokföringen skall specificeras i sidoordnad redovisning i den mån det behövs för tillfredsställande överblick och kontroll.

Regelbundna systematiska rapporter krävs för att den bokföringsskyldige skall kunna följa rörelsens ekonomiska utveckling. Olika uppgifter som skall lämnas, exempelvis vid redovisning av källskatt och mervärdeskatt, måste grundas på sammanställningar. Vid datorbaserad bokföring förhåller det sig också så att man inte alltid, som vid traditionell bokföring, kan följa bokföringen steg för steg och det är därför angeläget att man med vissa tidsintervaller får systematiska rapporter. Utredningen föreslår därför att huvudbokföringen skall sammanfattas för perioder om högst två månader. Denna sammanfattning skall göras senast inom en månad från utgången av tvåmånadersperiod. Enligt utredningen kan sammanfattningen göras genom att huvudbokföringens konton summeras, genom att man gör en särskild uppställning med sammandrag av dessa konton eller också på annat sätt som kan vara lämpligt med hänsyn till rörelsens förhållanden. Den bokföringsskyldige ges sålunda en viss frihet att välja form för sammanfattningen. En råbalans eller en saldobalans kan enligt utredningen vara fullt tillräcklig. Det ställs alltså inte upp krav på något mera fullständigt periodboksut.

Utredningens förslag om periodvis sammanfattning av huvudbokföringen får ett blandat mottagande av remissinstanserna. Ett par instanser, RÅ och mervärdeskatteutredningen, finner förslaget bra. Kommerskollegium anser också att det är värdefullt med periodiska sammanfattningar. Kollegiet påpekar emellertid att sådana sammanfattningar kan vara förenade med en mycket betydlig arbetsinsats och kollegiet föreslår därför att kravet på periodicitet anpassas till de risker som är förknippade med verksamheten. Ett par instanser, kammarrätten i Stockholm och statskontoret, kan inte tillstyrka att alla de små rörelserna skall åläggas skyldighet att göra de föreslagna sammanfattningarna. Några remissinstanser, bl. a. LRF, Föreningen auktoriserade revisorer, Svenska handelskammarförbundet och Svenska kommunförbundet, förordar att bestämmelsen om periodvisa sammanfattningar helt utgår ur lagtexten.

För egen del har jag kommit fram till att, när det gäller sammanfattning av huvudbokföringen, det inte, som utredningen föreslagit, bör i lag föreskrivas något absolut krav på sammanfattning och tidsgränser härför. För det stora antalet småföretagare skulle en sammanfattning av huvudbokföringen på vissa tider bli ganska intetsägande. För större företag förutsätter den interna kontrollen att periodvisa sammanfattningar görs betydligt oftare än exempelvis per varannan månad. Det väsentliga torde vara att understryka att den systematiska bokföringen skall hållas tillfredsställande à jourförd.

Enligt min mening är det emellertid inte endast fråga om att huvud-

bokföringen skall hållas tidsmässigt aktuell. Det bör också krävas att avstämning har skett mot grundbokföringen; så att alla poster från denna finns med. Eftersom förhållandena är olika för olika rörelser föreslår jag en bestämmelse om att huvudbokföringen skall hållas aktuell samt avstämd mot grundbokföringen i enlighet med vad som med hänsyn till rörelsens förhållanden överensstämmer med god redovisningssed. Med en sådan utformning av bestämmelsen kan det överlämnas åt praxis att närmare utforma vilka krav på periodvisa bokslut resp. råbalanser som kan ställas för olika rörelser.

5.3.5 Bokföring av fordringar och skulder

Som jag tidigare framhållit bygger förslaget till bokföringslag på att bokföringsmässiga grunder skall iakttas. Hänsyn skall sålunda bl. a. tas till uppkomna fordringar och skulder. Utredningen har funnit att man bör ha med en särskild regel om skyldighet att vid löpande bokföring snabbt bokföra uppkomna fordringar och skulder. Jag delar denna uppfattning, som inte heller mött någon erinran under remissbehandlingen.

Som utredningen framhållit inställer sig här den praktiska frågan hur tidigt en bokföring kan komma i fråga och vilket dröjsmål med bokföringen som man av praktiska skäl kan behöva tillåta. Utredningen har valt att formulera en bestämmelse som antyder att den tidigaste bokföringstidpunkten är uppkomsttiden för fordran eller skuld. Utredningen menar emellertid att man inte behöver bokföra förrän skuldfaktura avsänts eller leverantörsfaktura mottagits.

Frågan om när fordran eller skuld har uppkommit måste avgöras med ledning av civilrättens regler. Ofta kan det förhålla sig så att fordran och skuld uppkommer vid annan tidpunkt än leverans e. d. Det kan t. ex. också vara svårt att avgöra när en bokföringsmogen skuld uppkommer vid ett långvarigt konsultarbete utan någon delleverans. Enligt min mening bör bokföringstidpunkten inte vara beroende av när fordringen resp. skulden uppkom. Jag föreslår i stället att fordringar och skulder skall bokföras så snart det kan ske efter det att faktura eller annan handling, som tillkännager anspråk på vederlag, utfärdats eller mottagits.

Som utredningen framhållit är det emellertid uppenbart att en regel om att bokföring skall ske vid fakturering inte kan vara utan undantag. Härigenom skulle en säljare få alltför stora möjligheter att själv bestämma när bokföringsskyldigheten inträder, eftersom han kan dröja med att fakturera. Enligt min mening är det dock knappast möjligt att införa bestämmelser om skyldighet att fakturera inom viss i lagen angiven tid. Jag föreslår därför att skyldigheten att bokföra också bör inträda när fakturering bort ske enligt god affärssed. Som utredningen på-

pekar får frågan när fakturering bör ske då bestämmas efter praxis för den aktuella typen av affär.

Utredningen har funnit att man bör tillåta att den löpande bokföringen förenklas i fråga om kundfordringar och leverantörskulder. Det förekommer i dag system som innebär att alla inkommande fakturor och kopior av alla utgående fakturor samlas i ett särskilt pärmsystem. Bokföring sker inte förrän betalning äger rum. Betalningen bokförs då som inbetalning till eller utbetalning från kassan. Fakturan för vad som betalats plockas ur pärmen för obetalda fakturor och förs samman med övriga bokföringsverifikationer eller förvaras i en pärm för betalda fakturor. Pärmen för obetalda fakturor ger en överblick över fordrings- och skuldbeståndet samt tjänar som underlag för bevakning av vad man skall betala och vad som skall flyta in. Inför bokslutet räknar man ut fordringar och skulder genom att summera de obetalda fakturorna. Det beskrivna systemet används i stor utsträckning i mindre företag och utredningen framhåller att det där också kan ge en tillfredsställande överblick.

Mot bakgrund av det här nämnda pärmsystemet anser utredningen att kontantprincipen bör kunna användas temporärt vid den löpande bokföringen. Utredningen föreslår därför en bestämmelse om att bokföring av affärshändelse, vid vilken kundfordran eller leverantörskuld uppkommer, kan dröja tills betalning sker. Vid räkenskapsårets utgång skall dock de fordringar och skulder som inte är betalda bokföras. Som förutsättning för förfarandet gäller att verifikationerna för obetalda fordringar och skulder ordnas och förvaras för sig, så att betryggande överblick finns över dem. Utredningen föreslår också en bestämmelse som begränsar rätten att använda kontantprincipen. Denna princip får nämligen inte tillämpas, om ett betydande antal fakturor förekommer, om de fordringar eller skulder som fakturorna avser uppgår till avsevärda belopp eller om andra förhållanden gör en omedelbar bokföring påkallad. Med den angivna begränsningen menar utredningen att det är främst de mindre företagen som skall kunna använda kontantprincipen.

Några remissinstanser är kritiska mot de föreslagna bestämmelserna. Det framhålls sålunda att förutsättningarna för det allmännas skattekontroll i väsentliga avseenden skulle försämrats om bestämmelserna godtas. För övrigt menar dessa instanser att en tillämpning av kontantprincipen klart strider mot de grundprinciper som kännetecknar förslaget i övrigt. Flera instanser uttalar sig emellertid för att även större företag skall kunna tillämpa kontantprincipen. Försäkringsinspektionen, Svenska försäkringsbolags riksförbund och Folksam påpekar att de föreslagna bestämmelserna skulle kunna innebära att försäkringsbolagen ålades att som fordringar bokföra aviserade premier. Som skulder skulle bokföras exempelvis inkommande leverantörfakturor i

skadefall. Detta förfarande som skulle medföra ett icke motiverat stort merarbete för bolagen strider också mot den praxis som utvecklats inom försäkringsbranschen.

Enligt min mening måste en modern bokföringslagstiftning bygga på principen om bokföringsmässiga grunder. Görs undantag härifrån, uppstår risk för att det uppkommer oordning i bokföringssystemet. I detta sammanhang bör också stor vikt fästas vid att skattekontrollen försvåras, om det av utredningen beskrivna pärmsystemet tillåts. Jag kan för min del inte finna annat än att det är ett rimligt krav att rörelseidkare skall bokföra fordringar och skulder i samband med att faktura avsänds resp. mottas. En viss respittid torde ibland få accepteras och jag har därför, som förut nämndes, stannat för att bokföring skall göras så snart det kan ske efter det att faktura avsändes resp. mottogs. Med en sådan regel synes mig all erforderlig hänsyn ha tagits till de speciella problem som framför allt mindre företagare kan möta i sammanhanget. Närmare föreskrifter för försäkringsbranschen får vid behov utfärdas av försäkringsinspektionen.

Jag har alltså kommit till den slutsatsen att den av utredningen föreslagna regeln om tillämpning av kontantprincipen inte bör genomföras.

5.4 Årsbokslutet

Årsbokslutet har en central betydelse för bokföringen. Genom årsbokslutet får rörelseidkaren en definitiv överblick över rörelsens resultat och ställning efter det gångna räkenskapsåret. Denna information är av största vikt inte bara för honom själv utan också för andra som har intresse av rörelsens utveckling såsom kreditgivare, anställda och det allmänna. Jag vill särskilt understryka det stora informationsvärde som årsbokslutet har för de anställda. För att de anställda skall kunna få del i beslutsprocessen i företagen fordras bl. a. att de får insyn i företagen och möjlighet att följa den ekonomiska utvecklingen. Från den synpunkten är det av stor vikt inte bara att årsboksluten innehåller god information om den ekonomiska utvecklingen utan också att årsboksluten är uppställda efter ett enhetligt system som är klart och så lätt som möjligt att överblicka för den som saknar särskild utbildning i redovisningsfrågor. Mot denna bakgrund ansluter jag mig till utredningens uppfattning att frågorna om årsbokslut måste ges en central plats i en modern bokföringslagstiftning. Jag vill i detta sammanhang också erinra om det arbete som, i enlighet med vad jag förut nämnt, kommer att inledas inom justitiedepartementet i syfte att utarbeta särskilda regler rörande bl. a. särredovisning på produktgrupper m. m.

Som utredningen framhållit kan utförliga bestämmelser om årsbok-

slut medföra vissa svårigheter för de minsta företagen. Jag har förståelse för de farhågor som från några remissinstanser framförts om att den enskilde rörelseidkaren i många fall kan ha svårt att förstå ett långtgående och kanske också något invecklat regelsystem. Det kan dock inte komma i fråga att undanta vissa rörelser från tillämpningen av bestämmelserna. Självfallet är det så att ett systematiskt utformat årsbokslutet har mycket stor betydelse också för småföretagaren. Även han måste kunna få en god överblick över rörelsens resultat och utveckling. Han måste också ha en beredskap för att vid behov kunna lämna uppgifter i olika sammanhang till bl. a. kreditgivare, anställda och myndigheter. Det är enligt min mening fullt möjligt att utforma reglerna om årsbokslut så att de kan tillämpas även av utpräglade småföretag.

Gällande lag innehåller ingen föreskrift om att resultaträkning skall göras upp av den bokföringsskyldige. För att uppnå de tidigare nämnda syftena med årsbokslutet anser jag att det är nödvändigt att bokslutet består av både resultaträkning och balansräkning. Från några håll har under remissbehandlingen framhållits att, då bestämmelser ges om hur dessa olika räkningar skall ställas upp, det bör med hänsyn till de mindre rörelsernas behov införas särskilda bestämmelser som tar sikte på dessa. Lagstiftningen bör emellertid enligt min mening vara enhetlig och innehålla grundläggande allmängiltiga bestämmelser i bl. a. nämnda hänseende. Bestämmelserna bör dock avfattas på så sätt att det tydligt framgår att hänsyn kan tas till den ifrågavarande rörelsens särskilda behov. Sålunda kan t. ex. vissa poster i ett schema för balans- eller resultaträkning sakna aktualitet för ett småföretag. I sådana fall utlämnas naturligtvis posterna i fråga och balans- resp. resultaträkningen kommer därigenom att ställas upp i enlighet med det berörda småföretagets speciella förhållanden.

5.4.1 Årsbok, definitioner

Den nuvarande beteckningen inventaricbok försvinner enligt förslaget, som innebär att årsbokslutet, bestående av resultaträkning och balansräkning, skall föras in i en *årsbok*. Jag kan ansluta mig härtill.

Utredningens förslag att årsboken, liksom f. n. inventarieboken, skall utgöras av en bunden bok kritiserats under remissbehandlingen. En del instanser menar sålunda att en bestämmelse bör ges om att årsboken kan bindas i efterhand. Det påpekas att en föreskrift om bunden bok omöjliggör att boken framställs maskinellt. Andra instanser menar att ett betryggande lösbladssystem bör få användas i stället för bunden bok.

Vad som skall föras in i årsboken är resultaträkning och balansräkning. Som jag senare kommer att närmare redovisa kan till balansräkningen fogas olika bilagor som specificerar poster i balansräkningen. Även i övrigt kan bilagor till årsbokslutet förekomma. Det är uppenbart att

vad som bör tas in i årsboken är bara själva resultaträkningen och balansräkningen. De bilagor som dessa handlingar hänvisar till behöver sålunda inte tas med i boken. Detta innebär att oavsett hur stort ett företag är årsbokslutet inte kommer att omfatta mer än två à fyra sidor. Det kan enligt min mening inte anses alltför betungande för en företagare själv eller hans servicebyrå att för hand föra in de aktuella uppgifterna i en bunden bok. Med hänsyn till att kraven på kontinuitet mellan åren och möjlighet att göra jämförelser mellan olika år enligt min mening måste tillgodoses, bör årsboken, som utredningen föreslagit, vara bunden. En bindning i efterhand kan knappast uppfylla de krav man bör ställa på en kontinuerligt förd bok.

Enligt gällande lag skall i princip inventarium och balansräkning vara införda i inventarieboken inom tre och en halv månad efter räkenskapsårets utgång. Utredningen har föreslagit att årsbokslutet skall vara infört i årsboken inom fyra månader efter räkenskapsårets utgång. Som påpekats under remissbehandlingen kan det bli svårt att iaktta denna tidsfrist, om många företag anlitar servicebyrå. Det torde förhålla sig så att någon införing av bokslutet i årsboken inte sker förrän deklaration har upprättats för rörelsen. Detta är också en uppgift som många gånger åvilar servicebyråer. Jag föreslår att årsbokslutet förs in i årsboken så snart det kan ske och senast sex månader efter räkenskapsårets utgång.

För att det inte skall uppstå några onödiga svårigheter att förstå ett årsbokslut bör föreskrivas att årsbokslutet skall vara avfattat på svenska.

I enlighet med förslaget förordar jag att årsbokslutet skall skrivas under av den bokföringsskyldige och att dagen för underskriften skall anges. Utredningen föreslår att bokslutet också skall skrivas under av alla som är obegränsat ansvariga för en rörelses förbindelser. Detta syftar sålunda till att samtliga bolagsmän i handelsbolag, utom kommanditdelägare, skall underteckna bokslutet. I gällande lag finns motsvarande bestämmelser. Jag ansluter mig till förslaget. Jag anser däremot inte att det, som framhållits från någon remissinstans, finns behov av regler om att i den mån avvikande mening i fråga om bokslutet förekommer i handelsbolag detta också skall antecknas i årsboken.

Jag delar utredningens uppfattning att i lagen bör finnas en bestämmelse som upptar definitioner på t. ex. olika slag av tillgångar. I gällande bokföringslag förekommer inte begreppen omsättningstillgång och anläggningstillgång. I praxis är emellertid en uppdelning på dessa båda slag av tillgångar vedertagen och allmänt brukad. I aktiebolagslagen och lagen om ekonomiska föreningar används uttryckligen denna indelning i schemat för balansräkningen och värderingsreglerna.

I motsats till vad som föreskrivs i exempelvis aktiebolagslagen har utredningen valt att definiera begreppet omsättningstillgångar utförligt. Utredningen föreslår sålunda att tillgång, som anskaffats eller tillver-

kats för försäljning, förbrukning eller annan omsättning och som finns kvar i rörelsen vid räkenskapsårets utgång skall anses som omsättnings-tillgång. Omsättningstillgång är vidare likvida medel, värdepapper för tillfälligt innehav samt kortfristig fordran. Enligt förslaget är anläggningstillgång sådan tillgång, som är avsedd att brukas i rörelsen mer än ett räkenskapsår.

De föreslagna definitionerna har kritiserats av flera remissinstanser. För egen del anser jag, att det knappast finns skäl att nu avlägsna sig från den praxis som har utbildats. Denna innebär att med anläggningstillgång bör förstås sådan tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i rörelsen, medan med omsättningstillgång skall förstås annan tillgång. En motsvarande definition föreslogs f. ö. av aktiebolagsutredningen i dess förslag till aktiebolagslag. Jag förordar sålunda att bestämmelsen får en utformning i enlighet med det nu sagda. Jag återkommer i specialmotiveringen närmare till innebörden av de olika tillgångsbegreppen.

I detta sammanhang vill jag också något uppehålla mig vid begreppen utgift — inkomst och kostnad — intäkt. Det man betalar för en vara då man anskaffar den är en utgift. I bokslutet kostnadsförs sedan denna utgift. Är det fråga om en omsättningstillgång tas utgiften upp som kostnad under det år tillgången har förbrukats. I fråga om anläggningstillgångar fördelas utgiften på ett flertal år med hänsyn till tillgångens varaktighet. Denna fördelning upptas som kostnader i form av avskrivningar. Kostnaderna mäts sålunda genom den utgift som förekommit. På motsvarande sätt kan en fördelning mellan olika år ske av inkomster. Enligt min mening bör man i bokföringssammanhang skilja mellan de olika begreppen. Detta får betydelse eftersom jag i samband med värderingsreglerna kommer att använda begreppen anskaffningsvärde och återanskaffningsvärde. Jag föreslår därför en bestämmelse om att med en tillgångs anskaffningsvärde skall förstås utgiften för dess förvärv eller tillverkning. Med återanskaffningsvärde bör förstås motsvarande utgift, om anskaffning skulle ske vid räkenskapsårets utgång, dvs. på balansdagen.

5.4.2 Resultaträkningen

Syftet med en resultaträkning är att utvisa resultatet, dvs. nettovinsten eller förlusten under räkenskapsåret, samt att belysa hur denna vinst eller förlust uppkommit. För att ge stadga och formalisering åt boksluten anser jag, liksom utredningen, att ett schema för resultaträkningen bör finnas i lagen.

För resultaträkningen används nu i huvudsak två olika typer av uppställningsform. Den ena som är traditionell och direkt anknuten till systemet med dubbel bokföring avslutat mot vinst- och förlustkonto är den s. k. kontoformen. I denna redovisas en intäktssida och en kost-

nadssida, som balanserar mot varandra. Posterna står i en uppställning under varandra på vardera sidan. Denna uppställningsform används i stor utsträckning och torde dominera de mindre och medelstora rörelsernas utformning av resultaträkningen.

En ny uppställningsform, staffelformen eller rapportformen, har emellertid vunnit en snabbt ökad användning. Genom redovisning i olika huvudavsnitt upprätthålls i denna form en strikt åtskillnad mellan poster av olika karaktär i rörelsens ekonomi. Man tar sålunda upp intäkter och kostnader i särskilda avdelningar för den huvudsakliga verksamheten, för finansiella inslag i verksamheten, för extraordinära poster och för bokslutsdispositioner. Resultatet räknas ut etappvis och påverkas sålunda successivt av varje huvudavsnitt som förs in i uträkningen.

Utredningen föreslår att lagen skall uppta ett schema byggt på staffelformen. Flera remissinstanser tillstyrker uttryckligen förslaget medan från andra instanser viss kritik förs fram.

Staffelformen har enligt min mening betydande fördelar framför andra uppställningsformer. Den ger på ett klart och även för lekmannen lättillgängligt sätt överblick över hur resultatet har framkommit. Jag är övertygad om att staffelformen i praktiken ger de anställda bättre information än om kontoformen används. Staffelformen har också andra fördelar. Den medverkar nämligen till en fast och enhetlig ordning för att räkna fram och bestämma vad som är vinst eller förlust. Detta är värdefullt, eftersom det är angeläget att ett enhetligt beräkningssätt tillämpas i alla olika rörelser när det gäller att göra en intern och extern resultatbedömning. Jag ansluter mig därför till utredningens förslag att bokföringslagen skall innehålla bestämmelser om uppställningsform för resultaträkningen och att dessa bestämmelser skall bygga på staffelformen.

F. n. används emellertid kontoformen i flertalet rörelser, framför allt då i mindre och medelstora företag. Jag anser det inte realistiskt att nu kräva att alla företag utan undantag skall gå över till staffelformen. Mindre företag bör tillåtas använda annan uppställningsform under förutsättning att uppställningsformen i fråga ger en tillfredsställande redovisning för hur räkenskapsårets resultat uppkommit.

Jag har redan nämnt att staffelformen ger de anställda en bättre och mer lättillgänglig information än andra uppställningsformer. I de företag där det finns särskilda organ för samråd med de anställda och för lämnande av information bör därför staffelformen vara obligatorisk. Mot bakgrund av att företagsnämndsavtalet mellan LO och SAF innebär, att företagsombud skall utses på begäran av de anställda, om minst tio anställda sysselsätts vid företaget, förordar jag att möjlighet att välja mellan staffelform och annan uppställningsform skall föreligga endast om mindre än tio personer sysselsätts hos den bokföringsskyldige. Jag

vill i detta sammanhang nämna att det enligt den tidigare redovisade statistiken finns 25 800 företag av totalt 419 000, som har tio anställda eller mer. Mitt förslag innebär en viss jämkning i förhållande till vad jag förutsatte i det till lagrådet remitterade förslaget till aktiebolagslag (11 kap. 5 §). En anpassning av aktiebolagslagen får därför göras i samband med att proposition föreläggs riksdagen.

För att öka möjligheterna för den bokföringsskyldige att bedöma lönsamheten av verksamheten skall resultaträkningen enligt utredningsförslaget alltid uppta verksamhetens bruttointäkter, dvs. omsättningssumman. Rörelsens samtliga intäkter före avdrag för kostnader skall sålunda visas. Utredningens förslag på denna punkt har inte mött någon erinran och jag ansluter mig till det. Jag vill här erinra om att i förslaget till ny aktiebolagslag upptas föreskrift om att bruttoomsättningssumman skall visas också i den offentliga årsredovisningen, men att om synnerliga skäl föreligger dispens från kravet kan medges.

Under rubriken bokslutsdispositioner i schemat skall enligt förslaget förändringar i obeskattade reserver anges. Utredningen föreslår undantag för det fall att en öppen redovisning av obeskattade reserver bara skulle ha ringa betydelse med hänsyn till rörelsens förhållanden. För egen del delar jag den uppfattningen, som kommer till synes i några remissyttranden, att undantag från kravet på öppen redovisning av obeskattade reserver, i vart fall såvitt avser lagerreserv, inte bör medges. För de mindre rörelser, som undantaget enligt förslaget var avsett för, torde endast lagerreserver finnas. Eftersom dessa skall öppet redovisas i deklarationen finns det enligt min mening ingen som helst anledning att de inte också skall visas i bokslutshandlingarna.

Utredningen har funnit att det f. n. inte finns förutsättningar att ge regler om obligatorisk öppen redovisning av s. k. anläggningsreserver.

Om man gör längre gående avskrivningar på anläggningstillgångar än de företagsekonomiskt erforderliga avskrivningarna uppkommer överavskrivningar som ger reserver, s. k. anläggningsreserver. På samma sätt som när det gäller lagerreserven kan alltså avskrivningssystemet användas i resultatutjämnande och resultatreglerande syfte. Man kan skapa och öka reserver, man kan minska och eliminera reserver. Därigenom kan man för varje räkenskapsår avgöra om man önskar korrigera räkenskapsårets resultat.

I det till lagrådet remitterade förslaget till aktiebolagslag framhöll jag att det f. n. saknas enhetliga grunder för hur avskrivningsberäkningar skall göras. Skattemässiga överväganden å ena och företagsekonomiska bedömningar å andra sidan medför ofta olika resultat i fråga om vad som är normal avskrivning. Uppenbarligen påverkas företagens sätt att redovisa avskrivningar starkt av skattebestämmelserna. Vid extern bedömning av ett företag, framhöll jag, torde emellertid ett annat mått på kostnaden för utnyttjandet av den fasta produktionsapparaten vara

av intresse. Jag ansåg emellertid att det är förknippat med flera problem att beräkna normala avskrivningar. De huvudsakliga problemområdena härvidlag ansåg jag röra fastställandet av den ekonomiska livslängden, dvs. den tidsperiod under vilken avskrivningarna skall göras, avskrivningarnas tidsmässiga fördelning inom denna period samt avskrivningsunderlaget. Jag framhöll i lagrådsremissen att en lagreglering av hithörande frågor inte borde ske innan frågorna kunnat få sin lösning i både teoretiskt och praktiskt hänseende.

Enligt min mening har inte förutsättningarna för en lagreglering av frågan om redovisning av anläggningsreserver ändrats. Jag är därför inte beredd att föreslå några bestämmelser härom. Jag vill i detta sammanhang tillägga att långt ifrån alla företag i praktiken har möjligheter att göra en rättvisande beräkning av anläggningsreservens storlek, eftersom de inte har de resurser och den överblick som krävs för att avgöra vad som i det särskilda fallet skall anses utgöra företagsekonomiskt erforderlig avskrivning.

Det av utredningen föreslagna schemat för uppställning av resultaträkningen innehåller på vissa punkter exemplifieringar. Som exempel på rörelsens intäkter anges sålunda försäljningsintäkter, fakturerade arbeten och provisionsintäkter. Som exempel på rörelsens kostnader anges inköps-, tillverknings-, försäljnings- och administrationskostnader. Vissa ytterligare exemplifieringar förekommer i utredningsförslaget.

Den exemplifiering som utredningen har gjort har kritiserats på vissa håll under remissbehandlingen. Från några håll framförs också önskemål om en längre gående uppdelning på delposter än vad utredningen har förordat.

För egen del vill jag till en början framhålla att upplysningsvärdet av resultaträkningen självfallet blir större genom en långtgående specificering av de olika huvudposterna. Olika metoder kan användas för att specificera rörelsens kostnader. Kostnaderna kan exempelvis delas upp, såsom utredningen föreslagit, på inköpskostnader, tillverkningskostnader, försäljningskostnader och administrationskostnader. Andra former av uppdelningar är också fullt tänkbara. Särskilt i mindre företag kan det framstå som lämpligt att kostnaderna delas upp på olika kostnadsslag såsom löner, hyror, räntor, bilkostnader, försäkringar etc. Enligt min mening torde det i själva verket förhålla sig så att det inte är möjligt att finna ett system för en uppdelning som passar alla företag. Det är också svårt att på ett rättvisande sätt exemplifiera de olika huvudposter som bör ingå i en resultaträkning. Detta förhållande föranleder enligt min mening att någon i lag bestämd uppdelning inom de olika huvudposterna i resultaträkningen i princip inte bör göras. Jag anser det inte heller lämpligt att i det föreslagna schemat exemplifiera huvudposterna. Det får överlämnas åt de olika företagen att med beaktande av god redovisningssed göra den ytterligare uppdelning som

i det särskilda fallet framstår som lämplig. För större och medelstora företag torde detta leda till att någon form av uppdelning ofta måste göras. I det utpräglade småföretaget däremot torde en sådan uppdelning kunna underlätas.

Det nyss sagda har i första hand tagit sikte på huvudposten "rörelsens kostnader". Det gäller emellertid även i fråga om vissa övriga i resultaträkningen ingående huvudposter. Beträffande ett par huvudposter synes emellertid en viss uppdelning vara både möjlig och lämplig att anvisa i lagtexten. Jag återkommer härtil närmare i specialmotiveringen.

5.4.3 Balansräkningen m. m.

Som utredningen framhållit har årsboksluten enligt nu gängse synsätt främst till uppgift att mäta resultatet av ett räkenskapsårs verksamhet hos ett fortlevande företag. Balansräkningen har därför närmast karaktär av en resultatutredningsbalans och ett instrument för periodisering. Man får alltså inte genom en balansräkning fram ett absolut mått på företagets förmögenhetsställning. Bestämmelserna om värdering av olika tillgångar har också utformats mot den nämnda bakgrunden. Balansräkningens uppgift är att i sammandrag redovisa rörelsens samtliga tillgångar och skulder samt eget kapital i rörelsen på balansdagen.

För att ge den bokföringsskyldige en lättfattlig ledning för hur balansräkningen skall ställas upp men också för att befordra enhetlighet och jämförbarhet mellan olika företag anser jag, liksom utredningen, att ett schema för balansräkningen bör finnas i lagen. I likhet med vad som gäller i fråga om resultaträkningen kan en balansräkning presenteras i antingen kontoform eller rapportform. Den i särklass vanligaste formen är kontoformen. Rapportformen torde knappast ha kommit till praktisk användning hos oss i någon större utsträckning. Under sådana omständigheter bör schemat bygga på kontoformen med möjlighet för den bokföringsskyldige att använda annan uppställningsform, under förutsättning att den andra uppställningsformen ger en likvärdig överblick över rörelsens ställning.

Som jag tidigare nämnt har utredningen strävat efter att vid utformning av årsbokslutsreglerna nära ansluta till aktiebolagsutredningens förslag till redovisningsbestämmelser för aktiebolag. Detta medför att balansposterna grupperas på det sättet att de lättast realiserbara tillgångarna och de först förfallande skulderna placeras först. De mindre likvida posterna följer sedan successivt. Jag anser att detta är en riktig metod. Utredningen har emellertid valt att under de olika huvudposterna endast ange exempel på delposter som kan användas. Detta förfaringssätt kritiserar av några remissinstanser. Bl. a. framhålls att utredningen genom att beskriva posten "likvida medel" med "såsom kassa, bank och postgiro" nått en olycklig lösning, eftersom det f. n. är för-

bjudet att i samma post som kassa, bank och postgiro också ta in andra tillgångar.

De invändningar som riktas mot utredningens förslag har lett mig till att i stället föreslå ett balansräkningsschema uppställt i huvudsaklig överensstämmelse med det schema som föreslagits av aktiebolagsutredningen. Jag återkommer i specialmotiveringen till vilka poster som bör ingå i schemat.

Som jag nämnt i det föregående avsnittet har utredningen förordat, att mindre rörelser skulle kunna få undantag från skyldigheten att redovisa obeskattade reserver. Av de tidigare anförda skälen anser jag att ett sådant undantag är obehövligt, även när det gäller balansräkningen. De obeskattade reserver det här är fråga om för de mindre företagen rör lagerreserver och att uppge dessa torde inte medföra svårigheter för någon rörelseidkare.

Utredningen har föreslagit en särskild bestämmelse om att för varje sammansatt post i årsbokslutet skall lämnas specifikation av de belopp som ingår i posten. Specifikationskravet gäller således både resultaträkningen och balansräkningen. Med anledning av framförd remisskritik har jag funnit att det knappast är meningsfullt eller ens möjligt att kräva en sådan specifikation i fråga om resultaträkningens poster. Posterna i denna är alltid sammansatta i den bemärkelsen att alla affärshändelser ingår. Bokföringssystemet skall enligt vad jag tidigare framhållit vara sådant att möjlighet skall finnas att från de sammandragna posterna i resultaträkningen via de enskilda kontona i huvudbokföringen få överblick över resultatpåverkande affärshändelser. Erforderlig specificering framgår sålunda av den löpande bokföringen. Bestämmelsen om specificering bör enligt min mening hänföra sig enbart till balansräkningen. I fråga om denna finns uppenbarligen behov av att tydligt klargöra vad som ingår exempelvis i olika sammandragna fordringsposter.

Enligt utredningen skall specifikationen utgöras av särskild förteckning, om inte postens sammansättning framgår omedelbart av bokföringen i övrigt. Som påpekats från ett par remissinstanser bör vid en datorbaserad reskontra över exempelvis kundfordringar en datalista i klartext kunna motsvara en särskild förteckning. Det är enligt min mening vidare uppenbart att en bank inte vid sidan av reskontralistor skall behöva föra särskilda förteckningar över sina in- och utlåningskonton. Jag föreslår att bestämmelsen utformas så att för varje sammandragna post i balansräkningen skall i specificerad bilaga tas upp de belopp som ingår i posten, om inte dennas sammansättning klart framgår av bokföringen i övrigt. Den föreslagna bilagan utgör naturligtvis räkenskapsmaterial. Enligt vad jag tidigare anfört behöver den här avsedda bilagan inte föras in i årsboken.

Enligt gällande lag kan en enskild näringsidkare hålla sina privata

ekonomiska transaktioner utanför den löpande bokföringen över sin bokföringspliktiga affärsrörelse. Lagen kräver emellertid att även privata tillgångar och skulder tas med i balansräkningen och inventariet. Som utredningen framhåller kan frågorna om redovisning av privata tillgångar och skulder knappast ges en principiellt fullt tillfredsställande lösning. I resultaträkningen kan någon redovisning inte förekomma av intäkter och kostnader, som inte hör till rörelsen. En balansräkning, som skall vara en resultatutredningsbalans och stå i samklang med resultaträkningen, kan då inte innefatta privata tillgångar och skulder. Samtidigt kan naturligtvis principiella invändningar riktas mot att åtskillnad upprätthålls mellan rörelsen och en privat ekonomisk sfär. Rörelsen redovisas då separat, trots att den inte drivs som särskilt rättssubjekt. På detta sätt blir kapitalbehållningen eller det egna kapitalet något av en fiktion. Den bokföringsskyldige får själv fritt bestämma vad han vill hänföra till rörelsekapitalet.

Utredningen har funnit att rörelsens ställning inte kan tillfredsställande bedömas utan att hänsyn tas till att rörelsens tillgångar kan även tyras av privata skulder och att de privata tillgångarna svarar för rörelsens skulder.

Utredningen föreslår att redovisning av enskild näringsidkares privata förhållanden skall lämnas i en separat uppställning i årsboken och alltså inte tas in i balansräkningen. Enligt den föreslagna bestämmelsen skall bland tillgångarna redovisas särskilda poster för kontanter, banktillgodohavanden, värdepapper och andelsrätter, fordringar, inventarier och annan lös egendom samt fast egendom. Tillgångar och skulder av betydande värde skall redovisas för sig.

För egen del anser jag att redovisning bara av de tillgångar och skulder, som avser rörelsen, skulle strida mot ett av bokföringslagens syften, nämligen att bereda skydd åt borgenärerna. Borgenärsintressena torde sålunda kräva en årlig fullständig redovisning av samtliga tillgångar och skulder, borgens- och andra ansvarsförbindelser samt ställda panter. Uppenbarligen är det emellertid så, som framhållits av flera remissinstanser, att uppgifterna har ett begränsat värde, om någon form av värderingsregler inte kan knytas till bestämmelsen. En alltför långtgående specificering i enlighet med vad utredningen föreslagit finner jag vara orealistisk. Jag tänker därvid närmast på svårigheterna att rättvisande uppge det privata lösöret.

För att arbetet inte skall bli alltför betungande för de bokföringsskyldiga, som omfattas av bestämmelsen, anser jag att, som också framhållits av några remissinstanser, det bör vara tillräckligt att förmögenhetsbilagan till den skattskyldiges självdeklaration får utgöra informationsmaterial. För det fall att räkenskapsåret inte sammanfaller med kalenderåret får den bokföringsskyldige upprätta ny förmögenhetsbilaga vid bokslutstillfället. Då sålunda sammanställning i form av för-

mögenhetsbilaga enligt min mening kan godtas, bör heller inte föreskrivas att sammanställningen skall föras in i årsboken. Det bör räcka med att förmögenhetsbilagan fogas till årsbokslutet som bilaga. Detta medför vidare att den inte behöver skrivas in för hand i den bundna årsboken, vilket torde underlätta hanteringen för ett mycket stort antal företag som anlitar bokföringsbyråer.

Skyldighet att lämna uppgifter om privata tillgångar och skulder bör föreligga, om rörelseidkaren är fysisk person. Detsamma bör gälla om det är fråga om obegränsat ansvarig delägare i handelsbolag. I övrigt bör redovisning av tillgångar och skulder utanför rörelsen inte förekomma.

5.4.4 Notanteckningar

Utredningen föreslår ett system som innebär att den bokföringsskyldige i notanteckningar till årsbokslutet kan lämna kompletterande uppgifter till detta. Genom att kompletterande upplysningar ges i form av noter kan enligt utredningen resultaträkningen och balansräkningen hållas fria från tyngande detaljer och specialupplysningar.

Jag instämmer i vad utredningen har anfört och anser att i lagen bör införas en bestämmelse om att vissa uppgifter och upplysningar kan intas i noter till bokslutshandlingarna. Görs dessa notanteckningar i en särskild handling, behöver denna, enligt vad jag i annat sammanhang anfört, inte tas in i den bundna årsboken.

Utredningens förslag innehåller under sex olika punkter regler om uppgiftsskyldighet. Enligt punkterna ett och två skall anteckning göras om värderings- och avskrivningsgrunder liksom om eventuella förändringar i dessa grunder. Punkten tre föreskriver att upplysning skall ges om pensionsåtaganden som inte tagits upp bland skulderna och inte har täckning i pensionstiftelses förmögenhet. Enligt punkten fyra skall fordran hos delägare, styrelseledamot, verkställande direktör eller firmatecknare uppges, om fordringen är av större betydelse. Bokföringsskyldig fysisk person skall enligt punkten fem lämna uppgift om annan rörelse som han driver, varvid balansomslutning, årets resultat och det totala egna kapitalet i den andra rörelsen skall anges. Slutligen skall enligt den föreslagna punkten sex upplysning lämnas om annat förhållande av väsentlig betydelse för att bedöma rörelsens resultat och ställning.

Enligt min mening är uppgifterna om pensionsåtaganden så väsentliga att de inte bör få förekomma i form av en notanteckning. Jag anser att uppgifter i dessa hänseenden bör framgå direkt av balansräkningen. I denna bör också lämnas uppgifter i fråga om fordran hos delägare. För att denna balanspost skall få det avsedda informationsvärdet bör även anges fordran hos delägare närstående personer. Detta bör, liksom fallet är enligt det s.k. låneförbudet i aktiebolagslagen, gälla oavsett fordringens storlek och betydelse. Däremot finner jag inte anledning

att föreslå regler i bokföringslagen om redovisning av fordran på styrelseledamot och verkställande direktör. Regler om sådan redovisning finns nämligen i aktiebolagslagen och torde komma att införas även i lagen om ekonomiska föreningar.

Jag har tidigare nämnt att en särskild bestämmelse bör upptas i lagen om att enskild näringsidkare skall lämna uppgift om privata tillgångar och skulder. Jag anser det naturligt att det i anslutning till den bestämmelsen också upptas föreskrift som innebär att om sådan person driver mer än en rörelse så skall han i bilaga till årsbokslutet lämna uppgift också om den andra rörelsen. Samtliga rörelser bör också kunna var för sig redovisas i samma årsbok.

Som jag senare kommer att föreslå bör uppskrivning av värdet på anläggningstillgångar tillåtas. Har sådan uppskrivning skett anser jag det naturligt att upplysning därom skall lämnas exempelvis i form av notanteckning till årsbokslutet, varvid uppskrivningsbeloppet och dess användning bör anges.

Härefter kvarstår att behandla utredningens förslag att uppgifter och upplysningar skall lämnas om värderings- och avskrivningsgrunder samt om väsentliga förhållanden för rörelsen.

Från några remissinstanser har framhållits att upplysningsskyldighet om bland annat värderingsgrunder är meningslösa för de mindre företagen. Jag anser emellertid att de förordade punkterna har betydelse från informationssynpunkt även när det gäller mindre företag. Självfallet måste upplysningsplikten kunna lämpas efter rörelsens förhållanden. Ju mer komplicerade förhållandena är desto utförligare upplysningar måste lämnas. Naturligtvis kan det inte i något fall komma i fråga att man exempelvis skriver att man har värderat varulagret enligt lag. Det bör även av den minsta rörelse kunna krävas upplysning om att varulagret t. ex. tagits upp till nettoförsäljningsvärdet eller att det tagits upp till återanskaffningsvärdet med angivande av hur stort inkursavdrag som gjorts. På motsvarande sätt kan en enkel uppgift lämnas om hur avskrivningar har verkställts i fråga om anläggningstillgångar. Det väsentliga är emellertid att i enlighet med bestämmelserna tydliga upplysningar ges om förändringar i tillämpade värderingsprinciper för att jämförelse på ett riktigt sätt skall kunna göras mellan olika räkenskapsår.

Jag återkommer i specialmotiveringen ytterligare till de bestämmelser som behandlats i detta avsnitt.

5.4.5 Värderingsregler

Den värdering av tillgångar och skulder som ligger till grund för de uppgifter som intas i balansräkningen har betydelse inte bara för att man skall få ett grepp om rörelsens ställning utan också för resultatberäkningen och resultatbedömningen. Skillnaden mellan kapitalbehåll-

ningen vid en räkenskapsperiods början och vid dess slut utgör ju i princip periodens vinst eller förlust. Därav följer att ju högre värde man åsätter exempelvis ett varulager i balansräkningen vid utgången av en räkenskapsperiod, desto större blir den bokföringsmässiga vinsten under perioden. För att skydda borgenärsintressena och för att ge den bokföringsskyldige själv och rörelsens intressenter möjlighet att bedöma rörelsens resultat och utveckling måste bindande anvisningar i form av ändamålsenliga och klara värderingsregler ges i bokföringslagen.

Nu gällande lag innehåller bara knapphändiga värderingsregler. Det föreskrivs att tillgångarna inte får upptas över sina verkliga värden. Anläggningstillgång får dock tas upp till anskaffningsvärdet trots att det verkliga värdet är lägre. Denna bestämmelse kompletteras med föreskrifter om att i sådant fall avskrivning skall ske. De regler som sålunda ges är maximiregler, de anger det högsta tillåtna värdet. Undervärdering av tillgångar är sålunda tillåten. Samma principer kommer till synes i exempelvis den nuvarande aktiebolagslagens bestämmelser om årsredovisning.

Grundvalen för balansvärderingsbestämmelserna är såsom tidigare nämnts, att årsbalansen främst skall vara en resultatutredningsbalans och inte en förmögenhets- eller likvidationsbalans. Under sådana omständigheter framstår det som naturligt att värderingsreglerna liksom hittills får karaktären av maximivärderingsregler.

När det gäller värdering av omsättningstillgångar följer man vid affärsbokföringen vad som brukar kallas det lägsta värdets princip.

Värdering efter principen lägsta värdet innebär att en tillgång i balansräkningen inte får tas upp över det lägsta av två eller flera på ett visst sätt bestämda värden. Som regel brukar det ena av dessa värden vara det faktiska anskaffningsvärdet. Som andra värde används i skatterätten som huvudregel återanskaffningsvärdet. I gällande aktiebolagslag anges verkliga värdet som en alternativ värderingsnorm. Med verkliga värdet avses då som huvudregel nettoförsäljningsvärdet, dvs. bruttoförsäljningsvärdet minskat med försäljningskostnaderna. Lägsta värdets princip bygger sålunda på att anskaffningsvärdet, det historiska värdet, jämförs med ett på olika sätt bestämt mera aktuellt värde.

Grundtanken bakom lägsta värdets princip är att å ena sidan förhindra redovisning av vinster som ännu inte realiserats och å andra sidan kräva att hänsyn tas på förhand till sannolika förluster, även om dessa förluster ännu inte blivit realiserade. Det sagda innebär att hänsyn tas till vad som kallas realisationsprincipen resp. försiktighetsprincipen.

Som utredningen framhållit kan det inte komma i fråga att grunda värderingsreglerna i bokföringslagen på någon annan princip än någon form av lägsta värdets princip.

Frågan om hur lägsta värdets princip lämpligen bör uttryckas har utförligt diskuterats i företagsekonomisk och juridisk litteratur. Enighet torde råda om att realisationsprincipen bör tillgodoses genom att anskaffningsvärdet uppställs som det ena av de båda värdena vid lägsta värdets princip. Om man exempelvis vid lagervärderingen fick gå över anskaffningsvärdet, skulle nämligen vinst i form av en värdestegring på lagret kunna redovisas, trots att vinsten ännu inte realiserats genom en försäljning.

Utredningen föreslår att mot anskaffningsvärdet skall i första hand ställas nettoförsäljningsvärdet. Är detta värde sålunda på balansdagen lägre än anskaffningsvärdet, får tillgången inte tas upp till det sistnämnda värdet. Utredningen har emellertid funnit att stort utrymme måste ges för att använda andra riktpunkter, främst då anskaffningsvärdet jämfört med återanskaffningsvärdet. I många rörelser torde det enligt utredningen vara så att återanskaffningsvärdet ställer sig enklare att använda än nettoförsäljningsvärdet. I sådana fall bör en avvikelse från huvudregeln vara tillåten. Om rörelsens förhållanden, tillgångens beskaffenhet eller andra omständigheter ger anledning härtill, får sålunda verkliga värdet bestämmas till återanskaffningsvärdet.

Utredningens förslag till utformning av lägsta värdets princip har inte mött någon erinran under remissbehandlingen med undantag av att KF föreslagit ett regelsystem, som i betydande utsträckning avviker från de principer jag tidigare redogjort för. För egen del har jag inte funnit anledning frågå de sedan länge i praxis godtagna värderingsprinciperna. Jag godtar därför utredningens förslag till utformning av lägsta värdets princip.

Som jag nämnt är undervärdering av tillgångarna inte förbjuden. Detta innebär att exempelvis lagerreserver kan skapas. Enligt vad jag tidigare förordat skall bokföringsskyldiga i den interna bokföringen öppet visa dessa reserver. Om varulagret skrivs ned och faktiskt bokförs till ett värde som understiger det högsta tillåtna värdet, är skillnaden, den företagna nedskrivningen, att anse som lagerreserv. Jag förordar att en särskild bestämmelse med denna innebörd upptas i lagen.

Med de föreslagna bestämmelserna lämnas relativt stort utrymme för olika värderingsgrunder. Det är naturligtvis viktigt att vederbörande företag kontinuerligt försöker tillämpa en och samma värderingsprincip. Klarhet måste också finnas i fråga om vilken värderingsmetod som används. Som jag i föregående avsnitt föreslagit upptas i lagen en särskild bestämmelse om att anteckning om värderingsgrunderna och viktiga ändringar i dem skall göras i årsbokslutet.

Jag delar utredningens uppfattning att det undantagsvis bör vara tillåtet att värdera en omsättningstillgång över anskaffningsvärdet. Jag återkommer i specialmotiveringen till utformningen av denna bestämmelse och till vissa andra frågor i samband med värdering av omsättningstillgångar.

Den grundläggande regeln för värdering av anläggningstillgångar är enligt förslaget att anskaffningsvärdet är det högsta värde som tillgången får tas upp till. Denna regel överensstämmer med gällande lag. Jag biträder förslaget på denna punkt. Som utredningen påpekat måste utgifter, som erlagts för förbättring av anläggningstillgång, få räknas in i anskaffningsvärdet. Utredningen har inte någon uttrycklig föreskrift om detta. I enlighet med vad som föreslagits av aktiebolagsutredningen i dess förslag till ny aktiebolagslag anser jag för min del att en bestämmelse om denna sak bör tas in i lagen.

Ett system med avskrivningar måste finnas för tillgångar som skall användas för en längre tid i en rörelse. Det vore nämligen orimligt om hela utgiften för en tillgång som skall användas under en följd av år skulle belasta rörelsen under anskaffningsåret som en kostnad som påverkar resultatet för det året. Syftet med avskrivningar är att fördela anläggningstillgångens anskaffningsvärde på de perioder, som tillsammans utgör användningstiden för tillgången. Den kostnad för rörelsen som avskrivningen sålunda motsvarar under en viss period, skall därvid i görligaste mån ge uttryck för kostnaden för att under perioden använda tillgången i fråga. De sammanlagda avskrivningskostnaderna för sådana tillgångar som fortlöpande minskar i värde ger då ett mått på kostnaden för att under räkenskapsperioden utnyttja företagets fasta produktionsapparat.

Avskrivningssystemet framträder främst som ett inslag i resultatberäkningen och resultatfördelningen vid en fortlöpande verksamhet. Utgifterna för att skaffa en tillgång fördelas på lämpligt sätt mellan skilda räkenskapsår. Till systemet hör en klar planmässighet. Sålunda bestäms på förhand efter olika faktorer hur fördelningen mellan åren skall ske. Främst tar man naturligtvis fasta på den successiva värdeminskning som kan förutses. Det innebär att man gör en fördelning med beaktande av bl. a. värderingsaspekter. Därvid ses värderingsfrågorna i ett långsiktigt perspektiv eftersom man söker förutse värdeutvecklingen under tillgångens användningstid. Det nu beskrivna avskrivningssystemet leder till att man i första hand bedömer vilka avskrivningar som är företagsekonomiskt erforderliga.

Det förekommer emellertid, som förut nämnts, att man gör längre gående avskrivningar än de som är företagsekonomiskt erforderliga. Detta tillåts också i viss utsträckning inom skatterätten.

Utredningen föreslår att på anläggningstillgång som fortlöpande minskar i värde på grund av ålder eller nyttjande eller därmed jämförlig orsak skall göras årliga avskrivningar efter den värdeminskning som tillgången beräknas komma att undergå. Detta uttryckssätt har kritiserats av flera remissinstanser. Som jag tidigare nämnt bör avskrivningarna baseras på en plan, där man tagit hänsyn till tillgångens ekonomiska livslängd framåt i tiden. Detta planmässiga moment bör

komma till uttryck i lagen. Jag förordar därför att i lagen tas upp den bestämning, som bl. a. föreslagits av aktiebolagsutredningen, nämligen att avskrivning skall ske med minst belopp svarande mot lämplig avskrivningsplan.

Jag vill understryka att det f. n. saknas bestämda grunder för hur avskrivningsberäkningar skall göras. Skattemässiga överväganden, å ena, och företagsekonomiska bedömningar, å andra sidan, medför ofta olika resultat i fråga om vad som är en normal avskrivning. I redovisningspraxis använder man sig av olika avskrivningsmetoder. Vid en konstant avskrivning, byggd på ett fast värde såsom anskaffningsvärdet, skriver man av olika stora belopp årligen. Enligt den degressiva metoden, som exempelvis den räkenskapsenliga avskrivningen enligt skatterätten, använder man en fast procentsats för avskrivningarna, men baserar dessa på år från år ändrade värden. Man kan också låta avskrivningarna bli beroende av produktionsintensiteten genom att man exempelvis anpassar avskrivningen av en tillgång efter vad tillgången producerat under räkenskapsåret. Slutligen förekommer en s. k. progressiv avskrivning. Då skall exempelvis avskrivningar och räntor ge samma totala belopp för olika år. Avskrivningsandelen kommer i ett sådant system att öka kontinuerligt genom att räntorna beräknas på sjunkande värden. Det bör enligt min mening lämnas åt praxis att avgöra vilken avskrivningsmetod som passar bäst för olika typer av företag. Som jag förut nämnt (avsnitt 5.4.4) innebär mitt förslag att upplysning skall lämnas om vilka avskrivningsmetoder man använder samt ändringar i dessa.

Avskrivningen skall enligt mitt förslag svara mot en lämplig avskrivningsplan. Naturligtvis kan bundenheten till en avskrivningsplan inte vara fullständig. Det kan visa sig under användningen av en anläggning att denna kommer att få betydelse för en längre tid än man från början beräknat. Detta innebär att man når en punkt, då man finner att man skrivit av mer än vad som visar sig vara motiverat. Som utredningen framhållit bör i första hand en sådan situation leda till att man ser över avskrivningsplanen. I stället för att inställa en eller annan avskrivning bör man alltså modifiera avskrivningsplanen. Flera remissinstanser har emellertid framhållit att avskrivningar måste få underlåtas, om en tillgång uppenbarligen redan är tillräckligt avskriven. Jag vill inte heller bestrida att det i vissa fall kan framstå som lämpligt att underlåta att göra en avskrivning. Efter mönster av aktiebolagsutredningens förslag till ny aktiebolagslag förordar jag därför att avskrivning inte skall behöva göras, om tillgången uppenbarligen redan är tillräckligt avskriven.

Jag biträder förslaget om bestämmelser rörande extraordinära engångsavskrivningar, n e d s k r i v n i n g. Har värdet på anläggningstillgång varaktigt gått ned, skall sålunda enligt mitt förslag nedskriv-

ning ske med det belopp som kan anses erforderligt enligt god redovisningssed. Förslaget tar sikte på fall då oförutsedda kraftiga värdeminskningar inträffar.

Utredningsförslaget innehåller inte någon bestämmelse som tillåter uppskrivning av värdet på anläggningstillgångar. Åtskilliga remissinstanser har kritiserat förslaget på denna punkt.

Som utredningen framhållit måste grundprincipen för redovisningen vara att resultatet innefattar bara realiserade vinster. Belopp som hänför sig till en uppskrivning bör inte kunna tas ut som vinst utan måste bindas i företaget.

När det gäller aktiebolag möter inte några principiella betänkligheter att tillåta uppskrivning, om uppskrivningsbeloppet hänförs till det bundna kapitalet såsom fallet är exempelvis när uppskrivningsbelopp används för fondemission och läggs till aktiekapitalet. Det bundna kapitalet får nämligen inte delas ut som vinst.

För rörelser, som saknar bundet eget kapital, måste i enlighet med vad som nyss anförts slutsatsen i princip bli den att uppskrivning av anläggningstillgångar inte kan tillåtas, eftersom det inte finns några möjligheter att binda uppskrivningsbeloppet i företaget genom att lägga det till det bundna kapitalet. Enligt min mening bör detta också vara huvudregeln. Från denna huvudregel bör dock undantag kunna göras i ett fall.

Enligt det remitterade förslaget till aktiebolagslag får uppskrivning av värdet på anläggningstillgång ske, om uppskrivningsbeloppet används för erforderlig nedskrivning av värdet på andra anläggningstillgångar och särskilda skäl föreligger för en sådan utjämning. Har taxeringsvärde åsatts en anläggningstillgång, får uppskrivning inte ske över detta värde. Som skäl för att tillåta detta förfarande åberopas bl. a. att det skulle vara obilligt att en extraordinär värdeminskning skall behöva drabba årsresultatet, om det samtidigt finns väsentliga övervärden i andra anläggningstillgångar. För att uppskrivning — nedskrivning skall få ske fordras dock enligt lagrådsremissen att förfarandet öppet redovisas i årsredovisningen.

Enligt min mening bör de regler om uppskrivning — nedskrivning, som förordas i den nämnda lagrådsremissen, kunna tillämpas även för andra företag än aktiebolag. Genom att uppskrivningsbeloppet bara får användas för nedskrivning åstadkommes också ett slags bindning av uppskrivningsbeloppet i företaget. Jag föreslår därför att i sak motsvarande regler tas in i bokföringslagen.

Som jag framhöll i den nämnda lagrådsremissen kan uppskrivna värden inte betraktas som eviga. Av god redovisningssed följer att en uppskrivning medför krav på därtill anpassade större avskrivningar.

I enlighet med utredningens förslag, som på denna punkt inte mött någon erinran, förordar jag att i lagen upptas bestämmelser om o s ä k-

ra och värdelösa fordringar. Osäker fordran bör få tas upp till det belopp som den beräknas inflyta med. Värdelös fordran bör inte få tas upp som tillgång. Detta gäller både för omsättningstillgångar och anläggningstillgångar. Fordran som är anläggningstillgång bör få skrivas upp till sitt beräknade högre värde, även om den såsom osäker eller värdelös tagits upp till lägre belopp eller utelämnats i närmast föregående balansräkning. Detta innebär att uppskrivningsbeloppet tillåts påverka resultatet.

Från några håll har under remissbehandlingen framställts önskemål om att regler för värdering av skulder tas in i lagen. Frågor om skuldvärdering torde endast få betydelse om skulden lyder på utländsk valuta. Är det fråga om en kortfristig skuld skall enligt allmänt vedertagen praxis gälla en "högsta värdets princip". Detta medför att skulderna skall tas upp till den högsta av antingen den kurs som gällde vid skuldens uppkomst eller den kurs som gäller på balansdagen. I fråga om värderingen av långfristiga skulder har full klarhet ännu inte utbildats i praxis. Vid förlust på grund av kursstegring torde man i stället för att omedelbart redovisa förlusten kunna fördela denna över flera år. Har kursfall inträffat, torde det ligga i god redovisningssed att den kursvinst som detta innebär inte kan anteciperas, innan vinsten har realiserats vid skuldens betalning. Jag är f. n. inte beredd att föreslå några bestämmelser i ämnet. Det torde få lämnas åt utvecklingen av god redovisningssed att närmare utforma hur en rättvisande värdering av långfristiga skulder bör göras.

Utredningen har inte föreslagit några uttryckliga bestämmelser om värdering av övertagen goodwill och s. k. organisationskostnader, dvs. kostnader för teknisk hjälp, forskning och utvecklingsarbete, provdrift etc. Aktiebolagsutredningens förslag till ny aktiebolagslag innehöll däremot bestämmelser härom. Jag förordar att de av aktiebolagsutredningen föreslagna bestämmelserna tas in i bokföringslagen liksom även de av samma utredning föreslagna bestämmelserna om avskrivning på kapitalrabatt och direkta emissionsutgifter vid upptagande av långfristig lån.

5.5 Bestämmelser om automatisk databehandling

Olika metoder har successivt utvecklats för att man inom företagen skall kunna bemästra allt större och alltmer svåröverskådliga datamängder. Datorerna har inte sällan till att börja med använts inom ett företag för avgränsade rutiner i redovisningsarbetet, såsom fakturering, löneuträkning och lagerbokföring. Datorerna har lämpat sig väl för att ersätta de manuella inslagen i arbetsrutiner där stora mängder uppgifter bearbetas efter ett fast mönster. Successivt eller redan i ett inledningsskede har många företag ofta lagt över större delen av eller

hela sin ekonomiska redovisning på datorer. Datorerna har emellertid blivit hjälpmedel i ett traditionellt uppbyggt redovisningssystem. Principerna för redovisningen har förblivit i stort sett oförändrade. Man har från verifikationsmaterialet framställt kronologiska och systematiska listor samt material för en omfattande hjälpbokföring. Manuellt framställt redovisningsmaterial har ersatts av datorproducerat. Datorerna kan i dessa fall sägas till en del ha blivit utnyttjade närmast som räkne- och skrivmaskiner.

För dagens förhållanden torde i huvudsak kunna uttalas att den datorbaserade redovisningen rätt nära ansluter till ordningen för en traditionell bokföring. Skillnaderna kan sägas mera hänföra sig till tekniken än till grundprinciperna för redovisningen. Grundinslagen registrering, bearbetning och rapportering finns också vid den datorbaserade redovisningen. Datorerna producerar genom sina radskrivare i läsbar form de grundnoteringar, rapporter o. d. som kännetecknar också den traditionella bokföringen. Utredningen har framhållit att det kan antas att denna form av datoranvändning i redovisningen kommer att dominera också inom nu överskådlig framtid, åtminstone för affärsbokföringens del. Särskilt företag, som anlitar datacentraler för service, torde enligt utredningen som regel använda denna typ av datorsystem.

Utredningen har intagit den ståndpunkten att det för denna typ av datorbaserad bokföring inte behövs några särskilda bestämmelser med undantag för den s. k. dokumentationen för databehandling som jag återkommer till senare. Datorerna producerar räkenskapsmaterial i vanlig läsbar form. Datorns verifikationslistor kan utgöra grundbokföring och en kvittens post för post på vad datorn har tagit emot. Utredningen framhåller vidare att genom datorlistor för huvudbokföringens konton och för hjälpbokföringen kan man i huvudsak på traditionellt sätt följa bearbetningsstegen och redovisning av särskilda förhållanden. De periodiska sammanfattningarna ger en för datorbokföring lämplig rapportform.

Jag delar utredningens uppfattning att det bör vara möjligt att använda datorer som hjälpmedel vid bokföringen. Frånsett dokumentationen för databehandlingen fordras inte några särskilda bestämmelser när datorer används på det nyss angivna sättet i bokföringen. Datorn är då endast ett tekniskt hjälpmedel av i princip samma slag som en räknemaskin, en faktureringsmaskin eller en bokföringsmaskin.

Mera avancerade typer av datorbaserad bokföring än det system som jag nyss beskrev har emellertid utvecklats.

När det gäller att mata in data för bearbetning strävar man inom de mera avancerade systemen för datateknik efter att ersätta de manuell moment, som nu krävs för att omvandla uppgifter i vanlig läsbar form till uppgifter i maskinpassad form. Uppgifter kan registreras direkt från kassaregister, vågar etc. på magnetband och andra dator-

media. Konventionell text kan utformas så att den kan läsas automatiskt av datorn. Det är inte uteslutet att upptagningar på mikrofilm och dylikt kan av datorn användas direkt vid inmatning. Vidare kan det särskilt vid stora datamängder bli alltmer omständligt och mindre meningsfullt med en mera fullständig rapportering av bearbetningsresultat. I vissa fall kan det då framstå som obehövt att ta fram en rapport i konventionell form. Det kan räcka med att uppgifterna finns registrerade i maskinläsbar form och kan sättas in för en omedelbar ny bearbetning. Rapporter kan då avläsas på bildskärmar, som ingår i datorutrustningen, och behöver då ofta inte tas fram i annan form.

Utredningen framhåller att intresset att ersätta datorproducerade verifikationer och noteringar i vanlig läsbar form kan tillgodoses genom två principiellt något skilda metoder. Enligt den ena skulle man kunna ha hela räkenskapsmaterialet eller delar av detta på mikrofilm eller annat medium med mikroskrift. Materialet är då i princip visuellt, men man måste använda förstoringshjälpmedel för att ta del av det. Ett exempel på denna teknik är den s. k. COM-tekniken. Denna teknik beskrivs av utredningen summariskt på följande sätt.

En datorbearbetning kan som resultat (utdata) ge utskrifter i vanlig läsbar form genom anläggningens radskrivare. Bearbetade uppgifter kan sålunda som resultat ge exempelvis utskrivna fakturor. Vid COM-tekniken ersätts radskrivarens utskrifter med att motsvarande uppgifter — i visuell mikroskrift och med lämplig redigering — registreras på mikrofilm. De magnetiska registreringarna omvandlas på elektronisk väg till styrsignaler för framställning av läsbara tecken, som framställs på skärmen på ett katodstrålerör. En annan använd metod arbetar med laserstrålar. Framställningen på katodstrålerörets skärm fotograferas med en vanlig mikrofilmkamera. Detta sker med hjälp av särskild utrustning som kan anslutas direkt till en dator eller installeras på fristående anläggning. Filmen kan kopieras. Filmen kan läsas genom förstoring med optiskt hjälpmedel. Verifikationer i konventionellt format kan framställas från filmen genom förstoring. Filmen kan också tänkas bli använd som ett första steg i en omvänd process. Filmen kan sålunda ge ett magnetband som i sin tur kan användas för inmatning i datorn för ny bearbetning.

Enligt den andra mera avancerade metoden för datorbearbetning som utredningen räknar med utgörs räkenskapsmaterialet åtminstone delvis av registreringar (hål, magnetisering etc.) i endast maskinläsbar form. Vid sådan teknik fordras en omvandlingsprocess för att materialet skall bli tillgängligt för vanlig läsning.

Utredningen har ansett att man bör kunna generellt tillåta att material i mikroskrift, alltså bl. a. den s. k. COM-tekniken, används som räkenskapsmaterial. Utredningen framhåller därvid att filmmaterial med mikroskrift är fixerat och att det knappast kan förvanskas utan

märkbara spår. Materialet är lika tillgängligt och hanterligt som konventionellt material. Utredningen framhåller också att revision och annan kontroll kan utan olägenhet utföras med utgångspunkt i mikroformat.

Utredningen föreslår därför att film eller annat material med registreringar i mikroskrift skall få användas i stället för räkenskapsmaterial i vanlig läsbar form. En förutsättning är att det använda materialet i mikroformat kan läsas med förstoringshjälpmedel.

Enligt utredningsförslaget får material i mikroformat användas för allt räkenskapsmaterial med undantag av årsboken. Material i mikroformat får dock användas bara om det kan anses säkerställt att registreringarna är varaktiga, att registrerade uppgifter är lätt åtkomliga samt att materialet bevaras på betryggande sätt.

Utredningens förslag rörande användning av material i mikroformat har godtagits av remissinstanserna. För egen del har jag i och för sig inte något att erinra mot att material i mikroformat skall få användas och då, såsom utredningen förordat, i fråga om allt räkenskapsmaterial med undantag dock för årsboken. Enligt min mening bör man i princip inte heller kunna få använda material i mikroformat för de specifikationer till årsbokslutet, som lämnas i form av bilagor till detta. Det kan nämligen inte generellt sett vara rimligt att en informationssökande skall behöva använda förstoringshjälpmedel för att läsa exempelvis specifikationer över sammansatta fordringsposter i balansräkningen. Jag är emellertid medveten om att det å andra sidan kan vara föga rationellt att vid exempelvis granskning av bankernas balansräkningar nödgas arbeta med omfattande datalistor som innehåller specificering av alla de konton som ryms i sammandragna poster. Används t. ex. COM-teknik för att löpande göra sammanfattningar av reskontran, bör också specifikationer till balansräkningen kunna föreligga i mikroformat om särskilda skäl finns för detta. I övrigt bör, som utredningen förordat, alla länkar i bokföringskedjan — verifikationer, grundbokföring, huvudbokföring förekommande sammanfattningar i huvudbokföringen, hjälpbokföring samt erforderliga specifikationer till räkenskaperna — kunna finnas i mikroformat.

Som utredningen förordat måste krävas att registreringar i mikroformat är varaktiga, att de registrerade uppgifterna är lätt åtkomliga och att materialet bevaras på ett betryggande sätt. Det gäller med andra ord att skapa garantier för att det använda systemet ger lika god överblick över bokföringen och samma möjligheter till en revision och annan kontroll som den traditionella bokföringen. Enligt min mening bör en särskild kontroll häröver anordnas innan ett företag tillåts att använda denna nya teknik. Jag förordar därför att möjligheterna att använda material i mikroformat skall vara beroende av särskilt tillstånd. Sådant tillstånd bör lämnas av länsstyrelsen. I enlighet med mina

tidigare överväganden bör länsstyrelsen också kunna medge att bilagor till årsbokslutet får föreligga i mikroformat.

Jag övergår här efter till att behandla frågan om det bör vara möjligt att använda material som endast är maskinläsbart.

Utredningen har räknat med att det i dag finns ett intresse av att kunna använda hålkort, hålremsa, magnetband o. d. som räkenskapsmaterial utan att behöva ta fram utskrifter i konventionell form eller mikroformat. Användningen av sådant material synes enligt utredningen ha intresse främst när det gäller redovisningen av stora mängder transaktioner eller utbyte av en omfattande information mellan fasta affärsförbindelser. Utredningen nämner att i stället för genom fakturor kan betalningsanspråk tillkännages genom uppgifter på magnetband eller via terminaler. Verifikationerna kommer då att föreligga i endast maskinläsbar form, varvid översända magnetband eller magnetband med registreringar av uppgifter från terminal kan användas vid mottagarens datorbearbetning.

Utredningen har funnit att man kan öppna möjligheter att som räkenskapsmaterial använda material i endast maskinläsbar form. Som villkor här för föreslår utredningen, att registreringarna är varaktiga, att uppgifterna är lätt åtkomliga samt att materialet bevarats på ett betryggande sätt. Vidare krävs att de registrerade uppgifterna kan tas fram i vanlig läsbar form eller i mikroskrift på så betryggande sätt att förvanskning av uppgifterna i samband med omvandlingen förhindras. Utredningen har vidare funnit att åtminstone vissa inslag i räkenskapsmaterialet alltid bör ha visuell form. Enligt utredningsförslaget får därför material, som har endast maskinläsbar form, inte användas för årsboken eller för sammanfattning av huvudbokföringen och inte heller samtidigt för både verifikationer och grundbokföring.

Utredningens förslag i fråga om material i endast maskinläsbar form har i huvudsak godtagits av remissinstanserna.

För egen del anser jag att det möter vissa betänkligheter att tillåta att vissa delar av räkenskapsmaterialet inte skall behöva framställas i visuell form. Jag har emellertid blivit övertygad om att det finns ett betydande praktiskt intresse av att kunna använda denna form av datorbaserad bokföring särskilt när det gäller att redovisa stora mängder transaktioner. Att enbart lita till den s. k. COM-tekniken härvidlag är knappast lämpligt, eftersom man därmed skulle på ett avgörande sätt binda sig vid COM-tekniken och inte lämna erforderligt utrymme för utveckling av andra datorbaserade system. Jag kan därför i huvudsak ansluta mig till utredningens förslag på denna punkt.

Jag delar utredningens uppfattning att endast vissa länkar i räkenskapsmaterialet bör få ligga kvar på magnetband o. d. Jag biträder alltså utredningens förslag, som innebär att varannan länk i bokföringskedjan skall föreligga i visuell och varannan i maskinläsbar form. Antingen

verifikationerna eller grundnoteringarna bör sålunda finnas i form som medger läsning direkt eller med förstoringshjälpmedel. Görs sammanfattningar av huvudbokföringen, vilket torde som regel bli aktuellt i större företag, bör sådana sammanfattningar finnas i visuell form. En särskild bestämmelse härom bör tas in i lagtexten. Självfallet kan det inte tillåtas att årsboken eller specifikationer till årsbokslutet föreligger i endast maskinläsbar form.

Som utredningen framhållit måste krävas beträffande endast maskinläsbart material att de registrerade uppgifterna skall kunna tas fram i vanlig läsbar form eller i mikroskrift på ett så betryggande sätt att någon förvanskning av uppgifterna i samband med omvandlingen inte kan äga rum. I likhet med vad jag nyss föreslog i fråga om användning av material i mikroformat bör vidare fordras att de nu behandlade datamedierna får användas bara om det kan säkerställas att registreringarna är varaktiga, att registrerade uppgifter lätt kan åtkommas och att materialet bevaras på ett betryggande sätt.

Jag har i fråga om användning av material i mikroformat förordat att sådant system skall få användas endast efter särskilt tillstånd av länsstyrelsen. Detsamma bör enligt min mening gälla när det är fråga om att framställa räkenskapsmaterial i endast maskinläsbar form. Vid dispensprövningen får då särskild uppmärksamhet ägnas åt att systemet är så utformat att det ger tillräckliga möjligheter för revision och för annan kontroll. Vid en sådan dispensprövning torde de synpunkter som under remissbehandlingen framförts av Föreningen auktoriserade revisorer kunna tillgodoses i erforderlig omfattning.

Utredningen anser att *systemdokumentation* och dokumentation om genomförd databehandling har avgörande betydelse för att man skall kunna bedöma tillförlitligheten hos en datorbaserad redovisning. Enligt utredningsförslaget skall företag, som har datorbaserad bokföring, upprätta och bevara dokumentation över behandlingssystemet (systemdokumentation) samt anteckningar om genomförda databehandlingar (behandlingsdokumentation). Dokumentationen är räkenskapsmaterial. Den skall utformas så att den ger erforderlig ledning för systemets användning och säkerställer möjligheter att i efterhand utan svårighet klarlägga vad en bearbetning omfattat och hur den genomförts. Under remissbehandlingen har bl. a. Svenska dataföreningen framhållit att ett bevarande av system- och behandlingsdokumentation inte utgör den enda möjligheten att i efterhand klarlägga vad en bearbetning omfattat och hur den är genomförd. I ett visst datasystem ingående avstämnings- totaler, verifikationslistor, fellistor, transaktionslistor, ändringslistor, registerutskrifter m. m. utgör komponenter i en fullständig s. k. verifieringskedja. Enligt föreningen behövs system- och behandlingsdokumentation bara i de fall då en databehandlingsrutin inte kan följas genom hela sitt förlopp med hjälp av det nyss nämnda räkenskapsmaterialet.

För egen del vill jag framhålla att det måste vara ett oeftergivligt krav, då automatisk databehandling används, att man utan svårighet i efterhand kan följa och kontrollera hur de enskilda posterna har behandlats och vilka bearbetningar som företagits inom datasystemet. Som framkommit under remissbehandlingen kan dokumentation över genomförda bearbetningar åstadkommas utan att man gör särskilda anteckningar om genomförda databehandlingar. Någon särskild dokumentation över gjorda bearbetningar behöver då givetvis inte upprättas. Däremot måste man enligt min mening i lagtexten slå fast principen att man utan svårighet i efterhand skall kunna följa och kontrollera både hur enskilda poster har behandlats och vilka bearbetningar som företagits inom systemet.

Enligt vad jag tidigare förordat skall även inom traditionella bokföringssystem beskrivning upprättas över bokföringens organisation och uppbyggnad, över använda hjälpmedel och deras funktion samt över bokföringens konton och deras användning i den mån det behövs för att ge överblick över tillämpat bokföringssystem. De beskrivningar, instruktioner och andra handlingar som ger uppgifter om behandlingssystemet vid datorbaserad bokföring, den s. k. systemdokumentationen, kan sägas utgöra en sådan beskrivning över bokföringens organisation och uppbyggnad m. m. Det kan emellertid enligt min mening finnas skäl för att i lagtexten särskilt understryka behovet av systemdokumentation när datorbaserad bokföring förekommer. Hur detta skall komma till uttryck i lagtexten redovisas närmare i specialmotiveringen.

5.6 Arkivering, straffansvar

Enligt gällande lag skall handelsbok med bilagor, ankommande brev, räkningar och övriga handlingar, som har betydelse för rörelsen, samt kopior av handlingar som avsänts i rörelsen förvaras under tio år räknat från utgången av det räkenskapsår varunder sista inskrivningen eller anteckningen gjordes eller handlingen eller kopian tillkom.

Handlingar, som kommer till eller upprättas hos ett företag, måste av olika skäl bevaras längre eller kortare tid. Självfallet måste handlingarna vara tillgängliga så länge det ärende som det rör ännu inte är slutbehandlat. Även därefter kan man med anledning av tvister eller andra förhållanden behöva ha tillgång till olika handlingar. Det stora flertalet handlingar torde dock, som utredningen framhållit, ha intresse endast under en förhållandevis kort tid. Lagen måste emellertid enligt min mening innehålla regler som ålägger företagen att bevara räkenskapshandlingar under förhållandevis lång tid. Detta sammanhänger i första hand med behovet av att kunna få till stånd en ordentlig revision av företagets räkenskaper. Även det allmännas intresse av att kunna utöva en effektiv skattekontroll får stor betydelse i detta sammanhang.

Jag instämmer i utredningens uppfattning att i första hand allt det material, som enligt lagens föreskrifter skall ingå i en komplett bokföring, omfattas av en arkiveringsskyldighet. Detta material skall, som jag tidigare framhållit, vara så fullständigt, specificerat och samordnat att det ger ett tillfredsställande underlag för kontroll och revision. Till det räkenskapsmaterial, som omfattas av arkiveringsskyldigheten, hör alltså verifikationer, grundbokföring, huvudbokföring med sidoordnad redovisning och årsbok samt de specifikationer som kompletterar bokföringen. Till räkenskapsmaterialet hör vidare de särskilda beskrivningar, inkl. systemdokumentation och behandlingshistorik, som skall finnas i fråga om bokföringssystemet.

Vid sidan av det egentliga räkenskapsmaterialet finns hos företagen ofta en mängd handlingar av olika slag som avtal, tillståndsbevis, protokoll m. m. En del sådana handlingar kan ha indirekt betydelse för redovisningen. Som utredningen framhållit har emellertid sådana handlingar i främsta rummet upprättats för andra ändamål än de som fullföljs genom den ekonomiska redovisningen. Det finns i allmänhet inte heller någon skyldighet för företagen att upprätta handlingar av detta slag. Jag delar därför utredningens uppfattning att man inte bör föreskriva arkiveringsskyldighet i fråga om alla handlingar av det slag som nu berörs. Utredningens förslag att företagen skall vara skyldiga att arkivera avtal och andra handlingar av särskild betydelse för att belysa rörelsens ekonomiska förhållanden synes mig väl avvägt och jag ansluter mig därför till det. Detta betyder att företagen får möjlighet att ganska snabbt gallra ut material utan särskild betydelse för redovisningen, t. ex. den mera rutinbetonade affärskorrespondensen. Där emot bör viktigare korrespondens, beslutsprotokoll, skriftliga avtal, tillståndsbevis o. d. normalt bevaras, eftersom de i allmänhet anses ha särskild betydelse för att belysa rörelsens ekonomiska förhållanden.

Utredningen föreslår att arkiveringstidens längd förkortas från nuvarande tio år till sex år. Förslaget ansluter till vad som normalt gäller enligt taxeringslagens bestämmelser om eftertaxering. Det har godtagits av praktiskt taget alla remissinstanser.

Den nuvarande tioårstiden torde ha bestämts mot bakgrund av att den allmänna preskriptionstiden för fordringar är tio år. Med anledning härav vill jag anmärka att inom justitiedepartementet pågår arbete som syftar till att för det stora flertalet fordringar begränsa den allmänna preskriptionstiden. Det bör vidare framhållas att det, oberoende av den allmänna preskriptionstiden, finns möjlighet att avbryta preskription genom krav. Det betyder att en arkiveringstid på tio år inte i och för sig fullständigt korresponderar med olika fordringars faktiska preskriptionstid. Det finns därför enligt min mening inte någon anledning att låta preskriptionsförordningens bestämmelser om preskription vara avgörande i fråga om arkiveringstidens längd.

Den viktigaste synpunkten när det gäller att ta ställning till frågan om arkiveringstidens längd bör i stället vara att få samstämmighet med de regler som gäller i skatteförfattningarna. Preskriptionstiden för grövre skattebrott är numera tio år. Enligt 115 § taxeringslagen kan eftertaxering ske då skattskyldig blir åtalad för skattebrott efter utgången av den femårsperiod som normalt gäller för eftertaxering. Jag vill nämna att frågan om tiden för preskription av bl. a. talerätten inom skatte-, tull- och avgiftsområdet f. n., enligt vad jag inhämtat, övervägs av utredningen (Fi 1973: 1) om säkerhetsåtgärder m. m. i skatteprocessen. Mot denna bakgrund och innan resultatet av den nämnda utredningens överväganden föreligger anser jag det inte lämpligt att nu förkorta arkiveringstiden. Denna bör därför alltså vara tio år.

Uppenbarligen är det så att en arkiveringstid om tio år i vart fall för större företag med stora arkiveringsmängder kan ge upphov till ganska betydande praktiska problem. Det har under remissbehandlingen påpekats att kostnaderna för lokaler och arbetsinsatser för en så lång arkiveringstid kan bli mycket höga och att de ofta inte står i proportion till de risker som skulle följa av om man förstörde handlingarna tidigare.

De påtalade problemen bör enligt min mening beaktas i annan ordning än genom en generell sänkning av arkiveringstiden. Jag övergår nu till denna fråga.

Enligt utredningsförslaget får arkiveringstiden för material i vanlig läsbar form begränsas till två år, om materialet under betryggande former har blivit mikrofilmatiserat eller kopierat på likvärdigt sätt. Detta gäller dock inte i fråga om årsboken. Förslaget innebär vidare på denna punkt att mikrofilmerna eller kopiorna skall ordnas så att sökta uppgifter lätt kan återfinnas och läsas. Kopiorna skall också bevaras under den tid som återstår av den föreslagna sexårsfristen.

En ledamot av utredningen, skattedirektören Petersson, har reserverat sig och föreslår att de nyss nämnda bestämmelserna helt utgår ur förslaget.

Åtskilliga remissinstanser har anslutit sig till reservanten. Andra remissinstanser åter framhåller att, om den av utredningen föreslagna tvåårstiden faller bort, det bör införas en bestämmelse som gör det möjligt att efter särskild dispens omedelbart förstöra räkenskapsmaterial som under betryggande former mikrofilmats eller kopierats på likvärdigt sätt.

Enligt min mening är det av största vikt att den skattekontroll som utövas i samband med taxerings- och skatterevisioner inte försvåras. Erfarenheten av gjorda sådana revisioner visar att det är nödvändigt att ha tillgång till själva grundverifikationerna för att man skall kunna fastställa en diskuterad bokföringstransaktions eller affärshändelses reella skattemässiga innebörd. Det av utredningen framlagda förslaget att räkenskapsmaterial i vanlig läsbar form skall kunna utgallras redan

två år efter mikrofilmning eller likvärdig kopiering är inte förenligt med de nu angivna synpunkterna och jag kan därför inte ansluta mig till utredningens förslag på denna punkt.

Särskilda förhållanden kan emellertid föreligga vid stora företag som har ett mycket stort antal likartade affärstransaktioner. För sådana företag kan det vara nödvändigt att förkorta arkiveringstiden för att hålla arkiveringsutrymmena inom någorlunda rimliga gränser. För att belysa de större företagens arkiveringsproblem kan nämnas att KF i ett under slutet av 1960-talet avgivet remissyttrande uppgav att förbundet har att arkivera uppskattningsvis minst 10 milj. fakturor per år och att det krävs arkivutrymmen som motsvarar c:a 10 000 hyllmeter för att förvara dessa fakturor under tio år. Enligt min mening bör man kunna komma till rätta med sådana arkiveringsproblem efter en dispensprövning. Med ett sådant system blir det möjligt att med hänsyn tagen till det dispens-sökande företags särskilda förhållanden från fall till fall avgöra inom vilken tid kopierat material kan få förstöras. Jag föreslår därför att länsstyrelsen ges möjlighet att för visst fall ge tillstånd till att räkenskapsmaterial i vanlig läsbar form förstörs innan tioårstiden gått till ända under förutsättning att materialet kopieras.

En förutsättning för att originalhandlingar efter dispens skall kunna ersättas med kopior, t. ex. i form av mikrofilm, bör vara att kopieringen sker under betryggande former. Detta bör särskilt anges i lagtexten. I praktiken förekommer redan nu ett särskilt vidimeringsförfarande för att tillgodose detta krav. Innan räkenskapsmaterialet fotograferas brukar nämligen, i ett s. k. filmprotokoll antecknas filmens identitet och innehåll. Protokollet fotograferas därefter innan räkenskapsmaterialet i omedelbar anslutning därtill filmas. Efter hand antecknas i filmprotokollet alla uppgifter om handlingarnas olika benämningar och position på filmen. I protokollet anges också den sist fotograferade räkenskaps-handlingens identitet. Slutligen dagtecknas protokollet och skrivs under av den person som har ansvaret för kopieringen och protokollet fotograferas som sista handling. Det nu beskrivna förfaringssättet får enligt min mening anses innebära att kopieringen har skett under betryggande former.

Som utredningen föreslagit bör vidare räkenskapsmaterialet ordnas ordentligt före fotograferingen så att eftersökta uppgifter eller handlingar lätt kan återfinnas och läsas. Självfallet bör kopiorna bevaras under den tid som återstår av den allmänna tioårsperioden.

Mitt förslag innebär, som tidigare nämnts, att material i mikroformat efter dispens kan komma att utgöra räkenskapsmaterial. Det anses inte föreligga några tekniska svårigheter när det gäller att bevara mikrofilm i upp till tio år. I samband med prövningen av huruvida ett visst företag skall tillåtas att använda material i mikroformat har länsstyrelsen möjlighet att ge anvisningar för hur mikrofilmningen skall gå till och

hur filmmaterial skall förvaras. Självfallet kan en motsvarande prövning göras av länsstyrelsen i samband med att den prövar frågor om dispens från kravet på tioårig arkiveringstid.

Mitt förslag innebär vidare att hålkort, magnetband och annat liknande material kan användas som räkenskapsmaterial i viss utsträckning. Som utredningen framhållit kan det i vissa fall medföra problem att bevara sådant material. Bl. a. kan det medföra stora kostnader att arkivera uppgifter på denna typ av material. I enlighet med utredningens förslag, som på denna punkt inte har mött någon erinran under remissbehandlingen, förordar jag därför att arkiveringsskyldigheten beträffande sådant material skall upphöra, om de registrerade uppgifterna överförs till vanlig läsbar form eller till film eller annat material med registreringar i mikroskrift som kan läsas med förstöringshjälpmedel. En förutsättning härför måste emellertid vara att överföring sker på ett så betryggande sätt, att förvanskning av uppgifterna förhindras.

När det gäller hålkort, magnetband och annat maskinläsbart material har riksarkivet framhållit att sådana medier har ringa arkivbeständighet. Med anledning härav vill jag framhålla att länsstyrelsen vid sin prövning av huruvida maskinläsbart material skall tillåtas förekomma också bör ta hänsyn till arkiveringsfrågan. Är det maskinläsbara materialet inte arkivvärdigt under en tioårsperiod, bör tillstånd ges endast om företaget är villigt att överföra de registrerade uppgifterna till läsbar form eller mikrofilm. Detta bör i så fall anges i form av ett villkor för tillståndet. Några särskilda lagbestämmelser i ämnet är inte erforderliga.

Arkiveringsskyldigheten åvilar självfallet den bokföringsskyldige. Det förekommer emellertid att annan i praktiken omhänderhar arkivering. Sålunda brukar redan nu banker arkivera inlösta checkar åt varandra. Företag med omfattande och nära förbindelser kan tänkas använda samma verifikationer som underlag för bokföringen. Sålunda har KF i sitt remissyttrande framhållit att en mycket stor del av verifikationsmaterialet är gemensamt för KF och de till KF anslutna konsumentföreningarna. För egen del menar jag att bokföringsskyldiga bör kunna genom avtal bestämma om gemensam arkivering. Någon särskild föreskrift härom i lagen är inte erforderlig. Det väsentliga är att man vid revision eller kontroll av den bokföringsskyldiges räkenskaper lätt skall kunna få tillgång till räkenskapsmaterialet. I det av KF nämnda fallet får exempelvis vid revision av en konsumentförening revisorn begära fram aktuella uppgifter från det gemensamma arkiv som kan ha upprättats för KF och konsumentföreningen. Jag vill avslutningsvis understryka att ett avtal om gemensam arkivering självfallet inte befriar den bokföringsskyldige från hans ansvar enligt lagen för att arkiveringsskyldigheten fullgörs på ett riktigt sätt.

I likhet med gällande lag innehåller utredningens förslag inte någon

självständig *straffbestämmelse*. Beträffande ansvar för åsidosättande av bokföringsskyldighet enligt den föreslagna lagen hänvisas i utredningens lagförslag till bestämmelserna i brottsbalken och skattebrottslagen (1971: 69).

Gäldenär, som uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosätter honom åliggande bokföringsskyldighet på sådant sätt att ställningen och rörelsens gång inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen, döms enligt 11 kap. 5 § brottsbalken för bokföringsbrott. Påföljden är fängelse i högst två år eller, om brottet är ringa, böter. Åtal för bokföringsbrott får ske endast om gäldenären inom fem år från det brottet förövades försatts i konkurs, fått eller erbjudit ackord eller inställt sina betalningar. Straffbestämmelsen avser inte bara fall då bokföringsskyldighet sätts åsido genom en positiv åtgärd utan också vid underlåtenhet att göra erforderliga införingar i räkenskaperna. Att förstöra något som enligt föreskrifterna om bokföring skall bevaras hör också under brottsbeskrivningen.

Den som åsidosätter bokföringsskyldighet eller räkenskapsskyldighet kan dömas enligt 10 § skattebrottslagen för försvårande av skattekontroll. Bestämmelsen riktar sig mot den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet eller sådan skyldighet att föra och bevara räkenskaper som föreskrivs för vissa uppgiftsskyldiga. För straffbarheten gäller att åsidosättandet skall allvarligt försvåra myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift. Påföljden är böter eller fängelse i högst två år. Straffansvaret gäller inte beträffande ringa fall.

Det nuvarande regelsystemet kan, som utredningen framhållit, sägas ge en i princip tilltalande ordning för bestraffning av sådana brister i bokföringen som går ut över enskilda intressen. Straffansvar aktualiseras sålunda när oriktigheter eller brister i bokföringen utlöser en skada för ett av lagen skyddat intresse. I fall av brister i bokföringen vid obestånd har den bokföringsskyldige som gäldenär åsidosatt sina borgenärsintressen. Bestämmelserna i 10 § skattebrottslagen om straff för försvårande av skattekontroll ger möjligheter att ingripa när skatte- och avgiftsintressen åsidosätts genom brister i räkenskaperna. Sådana brister kan dessutom medföra olägenheter i skattechänseende för den försumlige. I vissa fall kan felaktigheter i bokföringen utgöra ett led i annat brott som straffas enligt brottsbalken. Har oriktig bokföring utgjort ett led i bedrägeri, förskingring o. d., har den medverkat till skada för en kontrahent. Ändras räkenskapsmaterial finns möjlighet att döma till ansvar för förfalskningsbrott.

Härtill kommer att det finns begränsade möjligheter att ingripa mot överträdelse av lagen i andra fall än sådana när borgenärsintressen har trätts för när eller skattekontroll försvårats. Man måste också ta i beaktande att anmälan om brott mot bokföringslagens bestämmelser

kan medföra ganska mycket arbete för polis- och åklagarmyndigheter. Det bör i sammanhanget anmärkas att bestämmelsen i 11 kap. 5 § brottsbalken, som för straffbarhet förutsätter att bokföringsskyldighet föreligger, får ett avsevärt utvidgat tillämpningsområde i samma mån som bokföringsskyldigheten utvidgas.

Enligt min mening får bokföringslagen anses vara i tillfredsställande utsträckning sanktionerad genom föreskrifterna i brottsbalken och skattebrottslagen. Jag biträder alltså utredningens förslag på denna punkt.

5.7 Nämnd för bokföringsfrågor

Utredningen har ansett att det finns behov av ett särskilt expertorgan, en bokföringsnämnd. En sådan nämnd skulle i första hand ha att ge anvisningar när det gäller datorbaserad redovisning. Även i övrigt finns det enligt utredningen uppgifter för ett sådant expertorgan bl. a. när det gäller att medverka i arbetet för att åstadkomma rekommendationer om vad som skall anses vara god redovisningssed. Utredningen anser emellertid att det råder en betydande osäkerhet i viktiga frågor om arbetsuppgifter och arbetsmängd för nämnden och om dess organisation. Detta föranleder enligt utredningen att man nu inte omedelbart inrättar en nämnd. I stället föreslås att man inledningsvis arbetar genom ett organ inom kommittéväsendets ram.

Utredningens uttalanden rörande behovet av ett särskilt expertorgan på redovisningsområdet har vunnit anslutning från de remissinstanser som yttrat sig i frågan.

I det till lagrådet remitterade förslaget till aktiebolagslag har jag behandlat det av fondbörsutredningen väckta förslaget att en särskild Näringslivets redovisningsnämnd skapas för att tillgodose önskemålet om att i framtiden upprätta och hålla en högre redovisningsstandard. Jag framhöll då att det finns behov av ett auktoritativt expertorgan på redovisningens område. Nämnden skulle bl. a. kunna närmare konkretisera innebörden av begreppet god redovisningssed. Frågan om sammansättning, verksamhetsinriktning och finansiering för ett expertorgan i redovisningsfrågor behövde emellertid, uttalade jag, undersökas ytterligare. Jag hänvisade därvid till bokföringsutredningens förslag om en särskild nämnd för bokföringsfrågor. I detta sammanhang framhöll jag också att det var naturligt att söka finna en samordnad lösning av frågorna om att inrätta nämnder i de två angivna sammanhangen.

Ett expertorgan på redovisningsområdet får bl. a. en uppgift att fylla när det gäller att ge anvisningar för sådan redovisning som sker med hjälp av automatisk databehandling. Enligt mitt förslag skall länsstyrelsen i vissa fall lämna tillstånd för att en åtgärd skall få företas. I så fall kan allmänna anvisningar eller uttalanden från expertorganets sida tjäna till god vägledning för länsstyrelserna vid deras prövning och på så

sätt bidra till en enhetlig bedömning av tillståndsfrågan. När det gäller mera traditionella former av bokföring bör som jag tidigare nämnt ett expertorgan kunna utöva inflytande på hur frågor om god redovisningssed skall bedömas i olika situationer. Bl. a. kan anvisningar utformade på grundval av ett sådant organs praxis bidra till att man får alternativa former för resultaträkning och balansräkning. Över huvud taget gäller att bestämmelserna om årsbokslut liksom även värderingsbestämmelserna kräver åtskillig komplettering av praxis. Genom den överblick av bokföringspraxis som ett expertorgan kommer att få bör vidare dess erfarenheter utgöra ett gott underlag för bedömning av revisionsarbete och kunna utnyttjas även av kommerskollegium vid dess prövning av auktorisationsfrågor.

Bokföringsutredningen anser att det finns skäl att samordna ett expertorgan på redovisningsområdet med den av fondbörsutredningen föreslagna näringslivets redovisningsnämnd. Som jag tidigare framhöll har jag gett uttryck åt samma uppfattning i lagrådsremissen med förslag till aktiebolagslag. Jag finner inte anledning att ändra ståndpunkt härvidlag.

Ett sådant expertorgans arbetsuppgifter kan naturligtvis variera inom vida gränser. I första hand bör expertorganet avge rekommendationer baserade på systematiserad redovisningspraxis och på redovisningsteoretiska bedömningar. Det blir alltså fråga om generella uttalanden av allmänt intresse för alla företag, för en viss bransch eller för vissa företag av samma typ. Sådana uttalanden bör kunna begäras både av de berörda företagen och deras organisationer liksom även av revisorer eller sammanslutningar av revisorer. Likaså bör skattemyndigheter kunna begära att få uttalanden från expertorganets sida. Det är också möjligt att det kan finnas utrymme för att ge anvisningar beträffande enskilda företags förhållanden.

Bokföringsutredningen har framhållit att det från organisatorisk ståndpunkt skulle vara mycket att vinna på att knyta nämnden till någon befintlig institution, i första hand statens industriverk eller kommerskollegium. Utredningen har emellertid inte sett sig någon möjlighet att framlägga något konkret förslag på denna punkt.

Enligt min mening bör nämndens ledamöter utses av regeringen. Givetvis bör ledamöterna därvid utses så att nämnden får en allsidig sammansättning. I likhet med några remissinstanser menar jag att det i och för sig finns vissa skäl att anknyta expertorganet till kommerskollegium. En av de främsta uppgifterna för expertorganet bör ju vara att utreda och bevaka frågor om god redovisningssed och kommerskollegium har i egenskap av auktorisationsorgan för revisorer att bedöma just frågor om god redovisningssed. Det finns emellertid för dagen inte tillräckligt underlag för att ta en bestämd ståndpunkt därvidlag. Förslag i organisationsfrågan får därför anmälas vid en senare tidpunkt.

5.8 Bokföringsskyldighetens fullgörande i mindre rörelser

I enlighet med var jag tidigare nämnt, avsnitt 5.2.1, vill jag något uppehålla mig vid hur de föreslagna lagreglerna skall kunna tillämpas i utpräglade småföretag.

I fråga om den löpande bokföringen medger reglerna, med de systemvariationer som är tillåtna, en relativt okomplicerad bokföring. Som jag tidigare framhållit kan s. k. enkel bokföring godtas när det är fråga om mycket enkla och okomplicerade förhållanden. Detta gäller naturligtvis under förutsättning att rörelsens resultat fortlöpande kan överblickas och kontrolleras.

Alla verifikationer samlas samt ordnas och numreras successivt. Affärshändelserna bokförs i grundnoteringsbok. För att underlätta systematiseringen av affärshändelserna kan grundnoteringarna göras med indelning på kolumner eller i flera särskilda böcker. Uppdelning bör göras på kontanta medel, bankmedel, giromedel, fordringar, skulder, intäkter och kostnader.

Kontanta in- och utbetalningar, som skall grundbokföras senast dagen efter betalningstransaktionen, kan föras i en särskild kassadagbok. Kraven på denna behöver inte ställas högt. Det torde räcka med en enkel noteringsbok, som i förekommande fall medförs av den bokföringsskyldige vid arbete utanför hemorten.

Betalningar över bankräkning eller postgiro förs in i grundnoteringsbok så snart det kan ske efter det att verifikationer erhållits. Lämplig rutin vid enkla förhållanden kan vara att göra införingarna en gång i veckan.

Fordringar och skulder bokförs så snart det kan ske efter det att faktura avsänts eller mottagits. Också här kan veckorutin vara lämplig. Obetalda in- och utgående fakturor samlas i särskilda pärmar som ger överblick över vad man skall betala och vad man skall bevaka. När betalning sedan sker, bokförs också denna på sätt som är beroende på ifrågakommande betalningsmedel. Fakturan förs över till huvudsamlingen av verifikationer.

För varje grundnoteringskolumn, kontanta medel, bankmedel, giromedel etc. behöver bara föras en post för varje dag. Verifikationsnummer för ingående affärshändelser anges.

Nedsummering av de olika kolumnerna för grundnoteringen bör göras löpande och i vart fall lämpligen i samband med redovisning av mervärdeskatt. Vid räkenskapsårets utgång måste summering ske i samband med att årsbokslutet upprättas.

Om affärshändelserna inte systematiserats i grundbokföringen, vilket enligt det anförda torde vara den lämpligaste metoden, måste systematisering i särskild huvudbokföring göras. Också denna bör då ske i anslutning till momsredovisningen. Någon särskild sidoordnad redovisning torde inte behövas.

Bestämmelserna om årsbokslutet har samma grundprinciper som skattereglerna. Årsbokslutet upprättas på grundval av den löpande bokföringen. Komplettering sker med inventering och värdering av lager samt beräkning av förutbetalda resp. upplupna kostnader och intäkter (t. ex. försäkringspremier). Dessa senare noteras som bokslutstransaktioner i grundbokföringen.

I en resultaträkning uppställd enligt kontoform införs direkt saldot eller behållningen i de systematiserade kontona i grundbokföringen. Används enkel bokföring får särskild sammanställning göras, vilken lämpligen förs ut i en resultaträkning i staffelform. De poster som blir aktuella torde endast avse omsättningssumman och kostnader för rörelsen. Finns varulager i rörelsen, anges förändringar i förekommande reserv. Dessutom anges rörelsens vinst eller förlust.

I balansräkningen upptas de olika tillgångarna och skulderna i rörelsen såsom de framkommer i grundbokföringens konton. Det i lagen intagna schemat underlättar för den bokföringsskyldige att göra en efter hans förhållanden rättvisande uppställning. Förekommer varulager och vill rörelseidkaren bokföra detta till lägre värde än det inventerade, upptas mellanskillnaden som lagerreserv. I fråga om värderingen av lagret anmärks vid balansposten t. ex. att det högsta tillåtna värdet motsvarar anskaffningsvärdet. Skatteförfattningarna kräver specificering av lagret i särskild bilaga. Fordringar och skulder skall också specificeras särskilt, om inte sammansättningen av balansposterna klart framgår av den löpande bokföringen.

Resultaträkning och balansräkning skrivs in i den bundna årsboken där även notering görs om privata tillgångar och skulder genom hänvisning till den bokföringsskyldiges förmögenhetsdeklaration.

6 Upprättade lagförslag

I enlighet med det anförda har inom justitiedepartementet upprättats förslag till

1. bokföringslag,
2. lag om ändring i lagen (1905: 38 s. 1) om köp och byte av lös egendom,
3. lag om ändring i lagen (1914: 45) om kommission, handelsagentur och handelsresande,
4. lag om ändring i handelsregisterlagen (1974: 157),
5. lag om ändring i lagen (1966: 454) om företagsinteckning,
6. lag om ändring i lagen (1895: 64 s. 1) om handelsbolag och enkla bolag.

Förslagen torde få fogas till regeringsprotokollet i detta ärende som bilaga 2.

7 Specialmotivering

7.1 Förslaget till bokföringslag

Dispositionen av lagförslaget följer i huvudsak utredningens förslag. Uppdelning görs på fem avsnitt, nämligen Inledande bestämmelser, Löpande bokföring, Årsbokslut, Arkivering samt Besvär. Bestämmelser om automatisk databehandling, vilka i utredningens förslag tagits in i ett särskilt avsnitt, har i departementsförslaget inarbetats i avsnittet Löpande bokföring. Departementsförslaget innehåller i motsats till utredningsförslaget inte något avsnitt med hänvisning till straffbestämmelser. Jag har redovisat mitt ståndpunktstagande härvidlag i den allmänna motiveringen (5.6).

Även i övrigt har utredningens förslag överarbetats i redaktionellt hänseende. Jag vill här endast nämna att bestämmelserna om räkenskapsår, som i utredningsförslaget togs upp bland inledande bestämmelser, i departementsförslaget flyttats till avsnittet om årsbokslut. Vidare har reglerna för värdering av omsättnings- och anläggningstillgångar inom avsnittet årsbokslut flyttats fram före bestämmelserna om resultaträkning och balansräkning.

Inledande bestämmelser

1 §

Paragrafen, som har sin motsvarighet i 1 § utredningens förslag, behandlar kretsen av de bokföringsskyldiga.

Enligt *första stycket* skall näringsidkare vara bokföringsskyldiga. I överensstämmelse med vad som är fallet i t. ex. konsumentköplagen (1973: 877) skall termen näringsidkare fattas i vidsträckt mening, dvs. såsom omfattande varje fysisk eller juridisk person som yrkesmässigt driver verksamhet av ekonomisk art. Under begreppet faller, till skillnad från vad som gäller beträffande det skatterättsliga rörelsebegreppet, bl. a. den som driver värdepappersrörelse eller yrkesmässigt sysslar med förmögenhetsförvaltning. Till näringsidkare räknas vidare fria yrkesutövare som advokater, arkitekter, fotografer m. fl. Verksamhetens omfattning har i princip inte någon betydelse för bokföringsskyldigheten. En hantverkare som driver sin verksamhet i liten skala blir ändå bokföringsskyldig, om det yrkesmässiga momentet är uppfyllt. Vid bedömningen av frågan om bokföringsplikt föreligger för viss verksamhet bör således stor vikt läggas vid om denna drivs yrkesmässigt. Detta innebär att den som vid sidan av sin egentliga sysselsättning exempelvis åtar sig smärre hantverkssysslor för annans räkning oftast inte kan anses som näringsidkare på grund härav. Detsamma gäller, för att ta ett annat exempel, om någon, som i allt väsentligt sysslar med annat, ger ut en eller annan bok.

Förutom fysiska personer kan i princip alla juridiska personer idka

näring. Det krävs inte att verksamheten drivs i vinstsyfte. Även om syftet är att främja t. ex. ett välgörande eller annat ideellt ändamål, kan utövaren vara att anse som näringsidkare. Detta är fallet med ideell förening eller stiftelse som fullföljer sitt syfte medelst näringsverksamhet. Däremot föreligger inte heller i detta fall bokföringsskyldighet i fråga om den ideella — t. ex. politiska eller fackliga — verksamhet som föreningen eller stiftelsen bedriver.

Till de juridiska personer som idkar näring hör i första hand naturligtvis sådana subjekt som har bildats för ändamålet, exempelvis handelsbolag, aktiebolag och ekonomiska föreningar. Enligt andra meningen i stycket skall, i likhet med gällande lag, de nämnda rättssubjekten vara bokföringsskyldiga oberoende av om de idkar näring. Jag har i den allmänna motiveringen (5.2.1) närmare redogjort för vad som skall omfattas av begreppen aktiebolag, ekonomisk förening och handelsbolag.

I *andra stycket* upptas den i avsnitt 5.2.1 motiverade bestämmelsen att enskild person som driver jordbruk eller skogsbruk inte är bokföringsskyldig för sin jordbruks- eller skogsbruksrörelse enligt den föreslagna lagen.

Vidare begränsas i stycket bokföringsplikten i fråga om uthyrningsverksamhet. Om enskild person hyr ut byggnad eller del av byggnad, skall bokföringsplikt på grund därav föreligga bara om uthyrningsverksamheten är att anse som hotell- eller pensionatrörelse eller om verksamheten omfattar mer än två lägenheter som regelmässigt hyrs ut och som inte utgör del av uthyrarens egen bostad.

Genom bestämmelsens utformning faller bl. a. uthyrning av enstaka en- och tvåfamiljsfastigheter och affärslokaler utanför bokföringsplikten. Om mer än två lägenheter hyrs ut saknar ändamålet med uthyrningen betydelse för bokföringsplikten. Denna föreligger därför vid uthyrning såväl för stadigvarande bostadsändamål som för närings- eller fritidsändamål. Uthyrning av några rum i hyresvärdens egen bostad omfattas emellertid inte.

I fråga om uthyrning för fritidsändamål vill jag påpeka att bokföringsplikt enligt denna lag inte föreligger för en jordbrukare som hyr ut några torplägenheter. Enligt första meningen i stycket undantas jordbrukare från bokföringsskyldighet för sin jordbruksrörelse. Angiven uthyrning är i flertalet fall att anse som binäring till jordbruksrörelsen. Om uthyrningsverksamheten emellertid drivs i större omfattning kan den vara att hänföra till rörelse, jfr anvisningarna till 21 § kommunal-skattelagen. De särskilda bestämmelserna om jordbrukares bokföringsskyldighet skall då inte tillämpas utan jordbrukaren blir för uthyrningen bokföringsskyldig enligt denna lag.

Jag vill tillägga att med hotell- eller pensionatrörelse avses enligt hotell-förordningen (1966: 742) yrkesmässig verksamhet med ändamål att tillhandahålla tillfällig möblerad bostad. Sådan rörelse anses inte föreligga

om bostad tillhandahålls som ett led i verksamhet för vård, tillsyn, utbildning eller uppfostran.

Enligt *tredje stycket* undantas staten, kommun, landstingskommun, kommunalförbund, församling och kyrklig samfällighet från bokföringsskyldighet.

2 §

Enligt mina överväganden i den allmänna motiveringen (5.2.2) tas i denna paragraf upp en sammanfattande bestämmelse om bokföringsskyldighetens innebörd. Paragrafen motsvarar 2 § i utredningens förslag.

I *första stycket* föreskrivs att bokföringsskyldigheten skall fullgöras på sätt som överensstämmer med god redovisningssed.

Departementsförslaget är uppbyggt så att det finns ett betydande utrymme för praxis att närmare precisera vad de i lagen angivna kraven kan innebära för olika redovisningssituationer. Detta medför för den bokföringsskyldige att han har att iaktta dels olika lagbestämmelser på redovisningsområdet, dels regler som följer av god redovisningssed. Jag vill i detta sammanhang framhålla att praxis kan ge besked om vad ett allmänt avfattat krav i lagen kan anses innebära i en praktisk situation. Undantagsvis kan det också vara en uppgift för praxis att ge direktiv, utformade efter lagens syfte, i något spörsmål som inte besvaras i lagen. Däremot kan det inte komma i fråga att en uttrycklig lagbestämmelse sätts åt sidan av en mot bestämmelsen stridande praxis.

När det särskilda organet för redovisningsfrågor har inrättats kommer praxis i stor utsträckning att utvecklas genom anvisningar och vägledande uttalanden från expertorganet.

Andra stycket, som getts en annan redaktionell utformning än vad utredningen föreslagit, ger en introduktion och ett register till huvudbestämmelserna om bokföring. I enlighet med gällande lag ges en allmän beskrivning av bokföringens syften. Bokföringsskyldigheten innefattar sålunda att uppkomna affärshändelser skall löpande bokföras både kronologiskt och systematiskt. Härigenom får man reda på resultatutvecklingen inom rörelsen. I samband med den löpande bokföringen skall ses till att verifikationer finns till alla bokföringsposter. Med kronologisk bokföring avses grundbokföring enligt 8 § och med systematisk bokföring avses huvudbokföring enligt 9 §. Till begreppet verifikation återkommer jag vid 5 §.

I *stycket* föreskrivs vidare att bokföringsskyldigheten innefattar att vid räkenskapsårets utgång upprätta årsbokslut. Detta skall upprättas för att ge upplysning om rörelsens ekonomiska resultat och ställning. Slutligen föreskrivs skyldighet att arkivera verifikationer, bokföringsböcker och annat räkenskapsmaterial.

I begreppet räkenskapsmaterial innefattas förutom verifikationerna

allt material som den bokföringsskyldige överhuvud taget använder för sin affärsbokföring. Det inbegriper sålunda alla olika bokföringsböcker, kortsystem, hålkort, mikrofilm och magnetbandsupptagningar liksom särskilda specifikationer som enligt olika bestämmelser skall komplettera bokföringen. Till räkenskapsmaterialet hänförs vidare enligt särskilda bestämmelser sådana beskrivningar som kan göras upp för bokförings-systemet samt systemdokumentation och behandlingshistorik för dator-baserad redovisning (se 7 §). Till räkenskapsmaterialet hör också alla de handlingar som legat till grund för de olika affärshändelserna. Det kan här röra sig om avtal, protokoll, korrespondens etc. (se 22 § första stycket).

3 §

Paragrafen, som motsvarar 4 § i utredningens förslag, klargör frågan om samordning mellan bokföringslagen och annan lagstiftning. Bestämmelserna har kommenterats i den allmänna motiveringen (5.2.4). Jag hänvisar till vad jag i det sammanhanget har anfört.

Jag vill emellertid i detta sammanhang ytterligare något beröra förhållandet mellan förevarande lag och bestämmelserna om årsredovisning i det till lagrådet remitterade förslaget till aktiebolagslag.

Förslaget till aktiebolagslag innebär att aktiebolag i årsredovisningen skall lämna vissa upplysningar som inte krävs enligt reglerna om årsbokslut i bokföringslagen. Sålunda skall exempelvis aktiebolag i den i årsredovisningen ingående balansräkningen som särskild post uppta aktier i dotterbolag (11 kap. 7 § första stycket). Något motsvarande specificeringskrav finns inte i 19 §. Mot bakgrund av kravet i aktiebolagslagen måste aktiebolaget likväl göra en sådan specifikation i det interna årsbokslutet.

Enligt departementsförslaget skall alla bokföringsskyldiga redovisa lagerreserven. Förslaget till aktiebolagslag uppställer motsvarande krav endast i fråga om vissa större aktiebolag (se 11 kap. 5 § tredje stycket). Ett mindre aktiebolag har alltså rätt att göra upp ett internt årsbokslut där lagerreserven redovisas öppet och en offentlig årsredovisning i vilken lagerreserven döljs.

Löpande bokföring

4 §

Paragrafen motsvarar 5 § i utredningens förslag. Bestämmelserna, som utförligt kommenterats i den allmänna motiveringen (5.3), slår fast den fundamentala regeln att alla affärshändelser i den bokföringsskyldiga verksamheten skall bokföras. Alla förändringar i förmögenhetens storlek och sammansättning skall löpande noteras. Det rör sig här naturligtvis främst om förändringar som uppkommer genom in- och utbetalningar samt tillkomsten av fordringar och skulder. Men även

andra affärshändelser skall bokföras. Som ett exempel kan jag nämna att också vid byte av tjänster mellan två bokföringsskyldiga uppkommer förändringar i förmögenhetens storlek och sammansättning. Detta skall alltså bokföras. Frågan om när fordringar och skulder skall bokföras får en konkret reglering i 8 §.

I övrigt vill jag erinra om att händelser, som inte får någon omedelbar ekonomisk verkan och därför inte behöver bokföras, ibland bör ge anledning till särskilda noteringar e. d. utanför bokföringen. Företagsledningens ansvar för företagets ekonomiska utveckling bör sålunda exempelvis leda till att viktigare avtalsslut eller betydelsefullare yttre händelser uppmärksammas och dokumenteras i företagets handlingar genom anteckningar i protokoll eller på annat sätt.

I paragrafen föreskrivs vidare att också den bokföringsskyldiges tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat skall räknas som affärshändelser. Att dessa, liksom andra affärshändelser, skall bokföras fortlöpande allteftersom de verkställs framgår av regleringen i 8 §.

Slutligen föreskrivs i paragrafen att inför bokslut skall bokföringen tillföras sådana fordrings- och skuldposter som behövs för att bestämma de till räkenskapsåret hörande intäkterna och kostnaderna. Som jag framhållit i den allmänna motiveringen är det här fråga om en s. k. periodisering. Bestämmelsen får störst betydelse i fråga om t. ex. räntor, hyror, kreditavgifter och olika premier.

Gemensamt för alla de i paragrafen omnämnda händelserna är att det skall finnas verifikation för varje bokföringspost. Detta framgår av 2 §.

5 §

Paragrafen, som har motsvarighet i 6 § utredningens förslag, innehåller bestämmelser om verifikationer.

I *första stycket* slås fast att det skall finnas en verifikation för varje affärshändelse. Som verifikation bör därvid i första hand användas vad som härrör från affärshändelsen. Det kan vara fråga om kvitto, bankbesked eller postgirobeked, faktura eller annan liknande handling. Saknas sådana naturliga verifikationer, får särskilda verifikationer framställas internt. Bokföringsorder och liknande verifikationer får i så fall innehålla nödvändiga uppgifter om en affärshändelse.

I viss mån kommer naturligtvis verifikationerna också att utgöra bevis för affärshändelser. Intresset av sådan bevisning får tillgodoses bl. a. vid valet av verifikationer. Som verifikation bör sålunda användas den handling som mest tillförlitligt dokumenterar affärshändelsen. För att säkerställa att verifikationerna i största utsträckning har ett värde som bevis om affärshändelse föreskrivs uttryckligen i stycket att mottagen handling skall användas som verifikation. Jag vill påpeka att möjlig-

heten att styrka affärshändelser med verifikationer kan vara begränsade. Utgörs en verifikation inte av en handling, som kommit utifrån eller sänts ut till en affärskontrahent, har verifikationen naturligtvis i och för sig mindre bevisvärde. Är verifikationen helt intern, kan den ha visst bevisvärde om den framställts under medverkan av flera av varandra oberoende handläggare.

Under remissbehandlingen har påpekats att en mottagen handling kan vara av sådan art, att man inte vill låta den ingå bland verifikationerna utan i stället vill förvara den på annat och kanske mer betryggande sätt. Det kan vara fråga om kontrakt, avtal, skuldebrev m. m. Jag har förståelse för den framförda synpunkten. I stycket föreskrivs därför att om det är påkallat med hänsyn till arten av den mottagna handlingen, bokföringen får i stället för att grundas på denna handling grundas på särskilt upprättad hänvisningsverifikation. Som framgår av andra stycket skall i sådant fall uppgift finnas på hänvisningsverifikationen om var originalhandlingen förvaras.

Från några håll har under remissbehandlingen anförts att om en grundverifikation, t. ex. en följesedel, på ett betryggande sätt översätts till ett annat dokument, t. ex. en faktura, så bör det senare dokumentet kunna anses utgöra en verifikation i lagens mening. Enligt min mening kan från kontrollsynpunkt i princip inte tillåtas att en grundverifikation ersätts med annan handling. De framställda önskemålen tillgodoses emellertid i viss mån genom bestämmelserna i tredje stycket om gemensam verifikation.

Jag vill erinra om att enligt 4 § räknas som affärshändelse också den bokföringsskyldiges tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat. Detta innebär att verifikation också skall finnas till sådana tillskott eller uttag. Verifikation måste vidare finnas, såsom påpekas av någon remissinstans, om varor säljs till delägare i fåmansbolag. Det är i detta fall ett framträdande borgenärsintresse att en sådan försäljning bokförs separat och att den grundas på särskild verifikation.

I *andra stycket* föreskrivs vilka uppgifter en verifikation skall innehålla. För att tillgodose såväl civilrättsliga kontrollbehov som fiskala intressen föreskrivs att verifikationen på varaktigt sätt skall innehålla uppgifter om när den upprättats, när affärshändelsen inträffat, vad affärshändelsen avser, vilket belopp den gäller samt vilken motpart affärshändelsen rör. Dessa uppgifter bör finnas på en utifrån kommande verifikation redan då den kommer företaget tillhanda. De föreskrivna uppgifterna skall alltså i flertalet fall inte åsättas verifikationerna av den bokföringsskyldige själv.

Under remissbehandlingen har väckts fråga om att verifikationen skall innehålla organisationsnummer för juridisk person samt personnummer för fysisk person. Jag har funnit att det knappast är praktiskt möjligt att införa en sådan bestämmelse.

Jag vill påpeka att uppgift om vad affärshändelsen avser kan lämnas genom hänvisning till annan handling som redan innehåller denna uppgift. I kvitto kan således hänvisas till faktura eller i faktura till följesedel. En sådan handling blir då en del av verifikationen och därmed också räkenskapsmaterial.

Enligt stycket skall vidare i förekommande fall lämnas hänvisning i verifikationen till eventuell bakomliggande skriftväxling e. d. Uppgift skall sålunda lämnas om sådana handlingar, offert, avtal eller faktura, som legat till grund för affärshändelsen. Med hänsyn till den enligt första stycket nämnda möjligheten att grunda bokföringen på särskild hänvisningsverifikation, föreskrivs slutligen i stycket att i förekommande fall uppgift också skall finnas om var originalhandling förvaras.

Tredje stycket föreskriver undantag från kravet på verifikation för varje enskild affärshändelse. Jag har i den allmänna motiveringen, avsnitt 5.3.1, föreslagit att gemensam verifikation skall få användas dels vid kontantförsäljning över disk och dels för likartade affärshändelser i andra fall.

I enlighet med mina tidigare överväganden föreskrivs sålunda i stycket att gemensam verifikation får användas för likartade affärshändelser, om verifikationen innehåller eller också hänvisar till andra bevarade uppgifter enligt andra stycket i fråga om de affärshändelser verifikationen omfattar. Bestämmelsen får stor betydelse inte minst i fråga om s. k. masstransaktioner som förekommer i samband med framför allt automatisk databehandling. Det fordras inte att de affärshändelser som omfattas av gemensam verifikation skall ha inträffat under en dag.

I fråga om kontantförsäljning över disk föreskrivs i stycket att gemensam verifikation får användas, om försäljningen sker under sådana förhållanden att en enskild verifikation med uppgifter enligt andra stycket inte kan upprättas utan svårighet för varje affärshändelse. De inbetalningar som omfattas av den gemensamma verifikationen skall emellertid ha inträffat under en och samma dag. I detta fall kan den gemensamma verifikationen utgöras av kontrollremsa från kassaapparat, kassarapport eller annan handling som anger summan av erhållna betalningar.

Jag har i den allmänna motiveringen anført att frågan om när gemensam verifikation får användas vid kontantförsäljning över disk får bli en bedömning bransch för bransch. Enligt min mening torde grossistföretag i allmänhet inte kunna få återopa undantagsbestämmelsen för sin direktförsäljning. Vid sådan försäljning torde man ha anledning att identifiera varje kund och hans inköp. Förenklingar kan i grossistföretagen sökas efter den linjen att man använder systematiserade kodbeteckningar för kunder och varor. Fullständiga kvitton bör vidare fordras exempelvis för bilförsäljning, försäljning av dyrbarare pälsverk m. m.

I fjärde stycket ges bestämmelser om hur verifikationerna skall registreras och systematiseras som ett led i själva bokföringsarbetet.

Räkenskapsmaterialets skiftande volym och andra förhållanden gör det lämpligt att man inte alltför hårt binder de bokföringsskyldiga till visst system för identifiering och systematisering av verifikationerna. I stycket anges i enlighet härmed helt allmänt målsättningen för en god verifikationsordning. Bestämmelsen tar fasta på att verifikationerna skall vara ordnade så att sambandet mellan verifikation och bokförd post utan svårighet kan fastställas. En betryggande och överskådlig förvaring med detta syfte kan bygga på en enda verifikationsnummerserie eller skilda serier för olika slag av verifikationer. Också buntindelningar och andra systematiseringar kan användas, om det eftersträfvade sambandet mellan verifikationer och noteringar upprätthålls. Om tillfredsställande identifiering kan ske med andra hjälpmedel än numrering, bör det också enligt min mening kunna accepteras. Om kontoplan används i rörelsen, bör verifikationen vara försedd med uppgift om på vilka konton bokföring av verifikationen skett.

I enlighet med det anförda föreskrivs i fjärde stycket att verifikationerna skall vara försedda med verifikationsnummer eller andra identifieringstecken och i övrigt erforderliga uppgifter så att sambandet mellan verifikation och bokförd post utan svårighet kan fastställas.

Jag vill i detta sammanhang framhålla att en god ordning för att klargöra sambandet mellan verifikation och bokförd post är att utgående fakturor etc. i rörelsen är försedda med i förväg tryckta nummer.

I 8 § andra stycket öppnas vissa möjligheter till en något fördröjd grundbokföring. Däremot bör det enligt min mening inte vara tillåtet att dröja med att ordna verifikationerna. Verifikationerna bör ständigt finnas ordnade på så sätt att en omedelbar bokföring kan ske. I stycket föreskrivs därför att både före och efter bokföring skall verifikationerna förvaras ordnade på betryggande och överskådligt sätt. I bestämmelsen ligger också att verifikationsordningen inte i efterhand får brytas.

De uppgifter som framgår av och åsätts verifikationerna skall finnas på varaktigt sätt. Uppgifterna får inte utplånas eller göras oläsliga. För verifikationer som förts in i bokföringssystemet, vanligen i och med att de försetts med verifikationsnummer, och därmed utgör räkenskapsmaterial gäller i sak samma förhållande som i fråga om bokföringsböcker och annat räkenskapsmaterial, jfr 6 § första stycket.

Behöver rättelse göras i verifikation, som redan förts in i bokföringssystemet, bör ändringen ske på sådant sätt att den ursprungliga uppgiften klart framgår. Verifikationen kan också ersättas med en ny. I så fall måste det emellertid säkerställas genom anteckning på den tidigare verifikationen eller på annat sätt att man vid granskning utan svårighet kan få kännedom om utbytet. Utbyte av verifikation i samband med rättelse torde i praktiken höra till undantagen. Beträffande leverantörsfaktura genomförs ändring i stället med hjälp av kreditnota

och i övrigt med bokföringsorder som korrigerar tidigare bokförd post. I enlighet med det anförda anges i sista punkten i fjärde stycket att om rättelse sker i verifikationen, så skall det anges när rättelsen skett och vem som företagit den.

Till frågan om verifikationens form återkommer jag vid 10 §.

6 §

Paragrafen, som har motsvarighet i 7 § utredningens förslag, innehåller bestämmelser om införing i bokföringsböcker.

I *första stycket* tas upp den grundläggande bestämmelsen att bokföring skall ske på varaktigt sätt i ett ordnat och betryggande system av böcker, kort, löslblad eller andra hjälpmedel. Bestämmelsen, som sålunda inte reser krav på bundna dagböcker, har motiverats i avsnitt 5.3.2.

För att de föreslagna reglerna om arkivering, 22 §, inte skall bli illusoriska, måste givetvis bokföringsböckerna vara läsbara åtminstone under hela arkiveringstiden. Vissa krav på ljusbeständighet och raderfasthet måste därför uppfyllas. I dessa hänscenden torde författningsföreskrifter rörande offentliga handlingar kunna vara vägledande för de bokföringsskyldiga. Några särskilda bestämmelser i ämnet behöver knappast införas i bokföringslagen.

Som nämnts vid 5 § föreskrivs vidare i stycket att vad som bokförts inte får utplånas eller göras oläsligt.

Andra stycket innehåller bestämmelser om rättelse. I likhet med vad som föreskrivs i fråga om verifikationer skall vid rättelse av felförd post anges när rättelsen skett och vem som företagit den. Om rättelse sker genom särskild rättelsepost, skall enligt stycket verifikation upprättas om rättelsen. Om rättelse sker genom rättelsepost, måste krävas att man vid granskning av den tidigare bokförda posten kan få reda på rättelsen och detta utan svårighet. Vanligen kan det kravet lätt uppfyllas genom anteckning på den tidigare verifikationen. Emellertid kan det i vissa fall vara opraktiskt att göra sådana anteckningar, exempelvis när man har ett omfattande verifikationsmaterial. Upplysning om rättelsen måste då ske på annat sätt. I så fall kan uppgifter om verkställda rättelser lämnas genom särskild förteckning. Som ett normalt inslag i datorbaserade redovisningssystem förekommer s. k. fellistor. I stycket upptas en bestämmelse utformad i enlighet med det anförda.

I anslutning till frågan om rättelse vill jag i korthet beröra frågan om när en bokföring kan sägas vara definitiv. Det förekommer nu i viss utsträckning att en bokföringsskyldig för olika former av kladdar från vilka uppgifterna, mer eller mindre oförändrade, förs över till de egentliga bokföringsböckerna. Krav ställs nu inte längre på bundna böcker och utrymmet blir då naturligtvis mindre för det nämnda förfarandet. Varje ordnad anteckning, som avser rörelsens ekonomi, skall

enligt min mening i princip uppfattas som räkenskapsmaterial, om inte anteckningen vid tillkomsten eller omständigheterna vid denna klart ger vid handen att anteckningen inte tillkommit i bokföringssyfte. Anteckningar o. d. som en gång gått in i bokföringsmaterialet, kan naturligtvis inte ändras utan att man använder de former för rättelse som lagen anvisar.

Till frågan om i vilken form bokföringen kan föreligga återkommer jag vid 10 §.

7 §

I paragrafen, vars bestämmelser hämtats från 7 och 23 §§ i utredningens förslag, ges föreskrifter om viss dokumentation till belysning av bokföringssystemet. Bestämmelserna har kommenterats i den allmänna motiveringen, avsnitt 5.3.2 och 5.5.

Används automatisk databehandling bör beskrivningar, instruktioner och andra handlingar som ger uppgifter om behandlingssystemet, systemdokumentation, sammanställas och bevaras. Jag anser det inte lämpligt att i lagen föreskriva vad dokumentationen skall innehålla. Som jag nämnt i den allmänna motiveringen anser jag att närmare vägledning vid behov skall kunna lämnas genom anvisningar. Dessa anvisningar kan då varieras något för skilda system och också anpassas efter utvecklingen på dokumentationens område. Det i avsnitt 5.7 nämnda expertorganet bör kunna utfärda anvisningar.

Enligt *första stycket* skall, om det behövs för att ge överblick över tillämpat bokföringssystem, upprättas beskrivning över bokföringens organisation och uppbyggnad, över använda hjälpmedel och hur dessa fungerar samt över bokföringens konton och deras användning.

Enligt bestämmelsen behöver särskilda beskrivningar inte upprättas i alla företag. Framför allt de mindre företagen med enkla bokföringsförhållanden torde oftast kunna underlåta att göra upp någon särskild beskrivning.

Andra stycket innehåller vissa bestämmelser för det fall att automatisk databehandling används i bokföringen.

För att man utan svårighet i efterhand skall kunna följa och kontrollera både de enskilda posternas behandling och företagna bearbetningar inom systemet föreskrivs i andra stycket att beskrivning enligt första stycket skall kompletteras med systemdokumentation och behandlingshistorik i den mån det behövs. Bestämmelsen innebär att det räkenskapsmaterial som ingår i den s. k. verifieringskedjan i vissa fall kan behöva kompletteras med ytterligare systemdokumentation och även behandlingshistorik.

Det är inte lämpligt att precisera hur den dokumentation, som utgörs av verifieringskedjan och systemdokumentationen, exakt bör läggas upp.

Följande exempel har nämnts av utredningen beträffande avsnitt som bör ingå i dokumentationen.

Avsnittet för systembeskrivning bör enligt utredningen ge en allmän översikt av den administrativa verksamheten vid systemets användning samt av ingående arbetsmoment och hur dessa utförs. Beskrivningen ges i verbal form och görs inte speciellt fackinriktad. Ofta bör den kompletteras av grafiska beskrivningar.

I systembeskrivningen bör ingå bl. a. dokument som ger översikt över och förtecknar olika till systemet hörande operationer jämte uppgifter om förekommande operationsbeskrivningar.

Särskilda dokument bör ange de allmänna förutsättningarna för systemet och de mål som man vill förverkliga med detta.

En uppbyggnads- och funktionsbeskrivning bör allmänt redovisa bl. a. hur systemet är uppbyggt och fungerar, hur ansvarsfördelningen är utformad, hur olika beslutsfunktioner fördelats och hur sambandet inom systemet och med annan verksamhet upprätthålls.

Indata, lagrade data och utdata beskrivs översiktligt i särskilda dokument.

En resursbeskrivning ger översikt över bl. a. behov och tillgång till resurser av arbetskraft och maskiner jämte uppgifter om bearbetningsvolymer samt om tidsåtgång och tidskrav.

Till systembeskrivningen hör enligt utredningen också översiktliga dokument om kontroll- och säkerhetsfrågor i anslutning till systemet.

För egen del har jag intet att erinra mot att systemdokumentationen byggs upp på i huvudsak det sätt utredningen har angett.

Efter denna redovisning av exempel på systemdokumentation går jag över till behandlingshistoriken.

Med det i förevarande stycke använda uttrycket behandlingshistorik — som motsvarar det av utredningen använda uttrycket behandlingsdokumentation — avses uppgifter om genomförda bearbetningar. På datorenheter torde regelmässigt föras journaler med anteckningar om körningar och när dessa utförts, om använda indata, register och program, om vem som utfört körningen samt om avbrott, störningar o. d. vid körningarna. De flesta moderna maskiner brukar ha en automatisk logg som skriver ut uppgifter om körningens förlopp och om ingrepp som gjorts från maskinens tangentutrustning. Finns inte sådan automatisk utrustning, måste noggranna journalanteckningar föras om körningarna och sådana ingrepp.

I tredje stycket föreskrivs att beskrivning och dokumentation som avses i första och andra styckena skall vara räkenskapsmaterial. Materialet skall alltså arkiveras enligt 22 §.

Jag vill i detta sammanhang påpeka att företag, som anlitar serviceföretag för databehandlingen, i dokumentationen givetvis skall ta in handlingar som klargör relationerna till serviceföretaget. Avtal och

andra handlingar bör utvisa arbets- och ansvarsfördelningen mellan avtalsparterna, frågor om rätt till disposition av register och annat material jämte andra förhållanden av betydelse för ett säkert behandlingssystem. Frågor om hur avtalsförhållandet är utformat kan få betydelse bl. a. när det gäller att avgöra om ett företag bör ges rätt att använda räkenskapsmaterial i endast maskinläsbar form, jfr 10 §. Jag vill påpeka att, även om serviceföretag eller databyrå äger de program som styr databehandlingen, den bokföringsskyldige har ansvaret för att det företag han anlitar handhar dokumentationen i enlighet med lagens föreskrifter.

8 §

Paragrafen, som har sin motsvarighet i 8 och 11 §§ i utredningens förslag, innehåller bestämmelser om grundbokföring. Bestämmelserna har motiverats i avsnitt 5.3.3 och 5.3.5.

I *första stycket* föreskrivs sålunda att affärshändelserna skall bokföras i kronologisk ordning post för post efter verifikationsnummer eller andra identifieringstecken som åsatts verifikationerna. Om det utan svårighet kan klargöras vilka affärshändelser som ingår, får verifikationer som avser likartade affärshändelser bokföras i sammandrag i en post. I anledning av påpekande under remissbehandlingen vill jag nämna att uttrycket likartade affärshändelser måste tolkas förhållandevis restriktivt. Sålunda kan t. ex. betalning av inköpsfaktura, banksäntning och skatteinbetalning inte tas upp i en sammandragen post.

Andra stycket anger när bokföring skall ske. Kassabokföringen, kontanta in- och utbetalningar, skall enligt stycket bokföras senast påföljande arbetsdag. Memorialposter, dvs. övriga betalningar än kontanta samt andra affärshändelser däribland fordringar och skulder, skall enligt stycket bokföras så snart det kan ske. Beträffande fordringar och skulder gäller att de skall bokföras så snart det kan ske sedan faktura utfärdades resp. mottogs eller sådan bort föreligga enligt god affärssed.

9 §

I paragrafen, som har motsvarighet i 9 och 10 §§ utredningens förslag, ges bestämmelser om huvudbokföring. Också dessa bestämmelser har utförligt kommenterats i den allmänna motiveringen, avsnitt 5.3.4. Jag hänvisar till vad jag där anför.

Första stycket innebär att huvudbokföring, den systematiska bokföring som skall ge överblick över verksamhetens gång och dess resultat och ställning, inte behöver utgöra ett självständigt inslag i bokföringsarbetet. Vid enklare förhållanden kan den kronologiska och systematiska bokföringen ske samtidigt genom användning av kolumndagbok. Med ett begränsat antal bokföringsposter kan den kronologiska boken sålunda samtidigt tjänstgöra som huvudbok, om man utrymmesmässigt klarar sig med en bok. En fristående huvudbokföring blir däremot ak-

tuell bl. a. då man, trots att kolumndagbok används, behöver föra en kompletterande huvudbok för diverse konton, dvs. konton som behövs vid sidan av de konton som har särskilda kolumner. I andra fall kan en fullständig åtskillnad mellan kronologisk och systematisk bokföring vara lämplig. Vid maskinbokföring eller datorbaserad bokföring kan en och samma notering eller registrering ge både grundbokföring och huvudbokföring.

Förutom på grund av de variationer, som följer av olikheterna i teknik för bokföringsarbetet, kommer naturligtvis den systematiska bokföringen att skifta efter företagets storlek och förhållanden i övrigt. För mindre företag kan oftast en tillfredsställande överblick erhållas utan någon långtgående systematisk uppdelning. För större företag kan ledningen däremot ofta inte få grepp om de ekonomiska förhållandena och styra företaget utan rapporter från en kvalificerad och omfattande systematisk bokföring.

Andra stycket innehåller bestämmelser om sidoordnad redovisning. Sådan redovisning är inte obligatorisk.

Tredje stycket upptar bestämmelse om att huvudbokföringen skall hållas aktuell och avstämd mot grundbokföringen. Rörelsens förhållanden får bli avgörande för de tidskrav som bör iakttagas i dessa hänseenden.

10 §

I denna paragraf, vars innehåll med vissa jämkningar hämtats från 6, 7 och 22 §§ i utredningens förslag, ges bestämmelser om de former i vilka räkenskapsmaterialet kan föreligga.

I *första stycket* föreskrivs till en början att verifikationer, bokföringsböcker och annat räkenskapsmaterial kan föreligga i vanlig läsbar form. Detta innebär att man skall använda vanligt format för ifrågavarande handling och att bokstäver, siffror och andra vanliga tecken skall brukas. Handlingarna skall alltså kunna omedelbart läsas och förstås. Detta hindrar emellertid inte att enklare koder för kunder, varuslag o. d. i bokstäver, siffror och andra konventionella tecken delvis används. Uppgifter i handlingen eller i en ständigt tillgänglig kodnyckel måste emellertid då säkerställa att innehållet i handlingen omedelbart kan klarläggas. Hur det omedelbart läsbara materialet framställs saknar betydelse. Det kan vara skrivet för hand eller med skrivmaskin. Det kan utgöras av tecken som i vanlig läsbar form kompletterar ett hålkort med uppgifter om vad som stansats på kortet. Det kan också röra sig om text från en dators radskrivare.

I *stycket* (punkterna 2 och 3) föreskrivs vidare att räkenskapsmaterialet kan utgöras av olika datamedia. Bestämmelserna härom har jag utförligt kommenterat i den allmänna motiveringen, avsnitt 5.5. Med de begränsningar som följer av bestämmelserna i andra och tredje stycke-

na samt 11 § andra stycket (årsbok och bilagor) kan räkenskapsmaterialet sålunda utgöras av film eller annat material med registreringar i mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel, eller också av hålkort, hålremsa, magnetband eller annat material med registreringar som genom omedelbar utskrift kan tas fram i någon av de tidigare nämnda formerna.

Föreligger visst räkenskapsmaterial bara på maskinläsbart medium, måste det alltså vara möjligt att omgående få fram en läsbar utskrift av materialet. Vid revision eller skattekontroll måste företaget på anvisningar av den som utför revisionen resp. kontrollen kunna ta fram önskat räkenskapsmaterial i läsbar form.

I *andra stycket* föreskrivs att hålkort, hålremsa, magnetband etc. inte får användas för sammanfattningar av huvudbokföringen eller samtidigt för både verifikationer och grundbokföring.

Företag med omfattande inbördes affärer kan tänkas utveckla rationella metoder för datakommunikation, om uppgifter inte behöver tas fram i visuell form. I stället för genom fakturor o. d. kan betalningsanspråk tillkännages genom uppgifter på magnetband eller via terminaler. Verifikationerna kommer då att föreligga i endast maskinläsbar form, varvid översända magnetband eller magnetband med registreringar av uppgifter från terminal kan användas vid mottagarens datorbearbetning. Som framgår av stycket måste grundbokföringen då bestå av datorlistor i vanlig läsbar form eller mikrofilm e. d. I andra fall kan konventionella dokument läggas till grund för stansning, magnetbandsregistrering o. d. hos den ena kontrahenten, varefter kopia av detta medium kan användas som verifikationer hos den andra. Grunddokumenten kan också utgöras av standardiserade inbetalningskort, betalningsaviser o. d. med uppgifter i visuell form som på optisk väg eller annat sätt kan läsas av dator. Rör det sig därvid exempelvis om ett mycket stort antal transaktioner på mindre belopp, kan man anse sig sakna behov av att obligatoriskt ta fram datalistor med en egentlig grundbokföring i visuell form. De standardiserade verifikationerna kan då ge ett tillfredsställande register post för post. Datorbearbetningen kan exempelvis inriktas på att ta fram sammanfattningar av huvudbokföringen och listor över olika personkonton eller över deras saldon, varvid fullständiga kontoutdrag kan framställas vid behov. Vid revision och annan kontroll får man, tillsammans med en genomgång av systemet och dokumentationen, ta ut stickprov i vanlig läsbar form från det endast maskinläsbara materialet. Vid den fortlöpande datorbearbetningen kan datorn programmeras att successivt ta fram erforderligt kontrollmaterial.

Enligt *tredje stycket* får de i första stycket punkterna 2 och 3 angivna datamedierna användas bara under vissa förutsättningar. Enligt mina överväganden i den allmänna motiveringen krävs att länsstyrelsen

ger tillstånd. Det måste därvid i förhållande till varje system, med de variationsmöjligheter som finns, prövas om systemet tillgodoser de tillförlitlighets- och kontrollintressen som bär upp bokföringslagstiftningen. Det måste sålunda vara säkerställt att registreringarna är varaktiga, att registrerade uppgifter är lätt åtkomliga samt att materialet bevaras på betryggande sätt. Jag har närmare motiverat dessa bestämmelser i avsnitt 5.5. Jag vill tillägga att länsstyrelsen vid sin tillståndsgivning har möjlighet att uppställa särskilda villkor för tillståndet.

Årsbokslut

11 §

Bestämmelserna i paragrafen har sin motsvarighet i 12 och 13 §§ utredningens förslag.

I *första stycket* föreskrivs att den löpande bokföringen skall för varje räkenskapsår avslutas genom att årsbokslut upprättas. Detta skall bestå av både resultaträkning och balansräkning. I stycket intas en erinran om att också bilagor kan förekomma till dessa.

I *andra stycket*, som motiverats i avsnitt 5.4, föreskrivs att årsbokslutet så snart det kan ske och senast sex månader efter räkenskapsårets utgång skall föras in i årsbok. Denna årsbok skall vara bunden. Stycket innehåller en erinran om att bilagor till årsbokslutet inte behöver föras in i den bundna boken.

Vidare anges att årsbokslutet och därtill hörande bilagor skall upprättas i vanlig läsbar form och avfattas på svenska.

Stycket upptar slutligen bestämmelser om underskrift av årsbokslutet. Bestämmelserna om vem som skall skriva under årsbokslutet överensstämmer helt med gällande lag. För rörelse, som drivs av juridisk person, blir det sålunda reglerna om behörig ställföreträdare för den juridiska personen som bestämmer vem som skall skriva under. För andra bokföringsskyldiga är det naturligtvis den som bokföringsskyldigheten åvilar, rörelseidkaren, som skall underteckna bokslutet. Självfallet skall underskriften liksom enligt gällande rätt ske i årsboken.

I praxis är det vanligt att anställd eller annan, som mera självständigt handhar bokföringen och upprättar bokslutet, kontrasierar detta. Det är givetvis önskvärt att sådan person bestyrker uppgifterna med underskrift. Jag har inte ansett det behövligt att föreslå någon uttrycklig bestämmelse om detta. Det torde vara en organisationsfråga, som får avgöras av rörelsens ledning, om kontrasirotation skall förekomma.

Enligt bestämmelsen i andra stycket är det inte balansdagens datum utan dagen för underskriften som skall anges. Den som skriver under årsbokslutet skall därför bedöma verksamheten med visst hänsynstagande också till den kännedom han har om det gångna årets rörelse vid denna senare tidpunkt. Förhållandet efter räkenskapsårets utgång kan exempelvis ge anledning till en ytterligare försiktighet i någon värde-

ringsfråga. Om det är möjligt att fortfarande justera värdet i balansräkningen, bör detta ske. Annars får, om förhållandet har väsentlig betydelse, särskild anteckning göras till bokslutet enligt vad som föreskrivs därom i 20 § första stycket 4.

Enligt *tredje stycket* skall balansräkning också utan dröjsmål göras upp och föras in i årsbok när bokföringsskyldighet inträder eller när grunden för sådan skyldighet ändras.

För rörelse, som inte drivs av juridisk person, torde bokföringsskyldigheten och skyldigheten att upprätta öppningsbalans inträda när rörelseidkaren faktiskt börjar sina förbindelser med omvärlden, träffar avtal etc. i och för rörelsen. För en juridisk person blir dess konstituerande som juridisk person den avgörande tidpunkten. Här kan sålunda balansräkningen komma att avse en tidpunkt då den egentliga rörelsen utåt ännu inte kommit i gång. Genom att en juridisk person uppkommit har emellertid sådana ekonomiska relationer etablerats mellan rörelsen och delägarna att en balansräkning bör redovisa det ekonomiska utgångsläget för den planerade verksamheten. Enligt stycket föreligger skyldighet att upprätta inledande balansräkning också då rörelse, som inte drivs av juridisk person, byter ägare. Och sådan skyldighet inträder också då bokföringsskyldig rörelse byter identitet och fortsätter exempelvis i bolagsform.

Enligt de av utredningen föreslagna övergångsbestämmelserna till lagen behöver den som inte varit bokföringsskyldig enligt tidigare gällande lag inte göra upp någon balansräkning när bokföringsskyldighet nu inträder. En motsvarande regel har intagits i departementsförslaget (se vidare vid övergångsbestämmelserna).

I *fjärde stycket* upptas bestämmelse om att undantagsvis de specifikationer som utgör bilagor till årsbokslutet kan finnas i mikroformat, direkt läsbart med förstoringshjälpmedel. Det krävs emellertid att länsstyrelsen ger tillstånd. Bestämmelsen har motiverats i avsnitt 5.5.

Undantaget från kravet på vanlig läsbar form torde bli aktuellt endast i fråga om specificering av sammansatta poster i balansräkningen. Tillstånd torde kunna medges för banker och storföretag, där praktiska skäl talar för att utskrift i vanlig läsbar form av namn och belopp i fråga om t. ex. hundratusentals kontoinnehavare inte bör göras.

12 §

I paragrafen, som har sin motsvarighet i 3 § utredningens förslag, regleras frågor om räkenskapsårets omfattning. Bestämmelserna har utförligt kommenterats i den allmänna motiveringen, avsnitt 5.2.3. Jag hänvisar till vad jag anfört i det sammanhanget.

13 §

I paragrafen, som har sin motsvarighet i 14 § och 20 § första stycket utredningens förslag, sammanförs vissa för årsbokslutsreglerna gemensamma definitioner.

I *första stycket* definieras begreppen anläggningstillgång och omsättningstillgång. I enlighet med mina överväganden i den allmänna motiveringen, avsnitt 5.4.1, skall med anläggningstillgång förstås tillgång, som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i rörelsen. Med omsättningstillgång förstås annan tillgång.

Gränsdragningen mellan anläggnings- och omsättningstillgångar har betydelse i två hänseenden. Dels gäller för dessa grupper olika värderingsregler, dels skall de i balansräkningen tas in under olika rubriker.

Av definitionen framgår att det inte är tillgångens natur i och för sig utan avsikten med innehavet som är avgörande för tillgångens klassificering. Medan t. ex. fastigheter för de flesta företag är anläggnings-tillgångar, är av ett tomtexploaterings- eller byggnadsföretag ägda tomter och byggnader, som inte är avsedda för stadigvarande bruk i rörelsen, att klassificera och värdera som omsättningstillgångar. I praktiken uppkommer inte sällan rubriceringssvårigheter beträffande fordringar och värdepapper. Avsikten med innehav av en sådan tillgång kan ibland vara rätt obestämd. Till anläggningstillgångar bör normalt hänföras inte bara fordringar grundade på långfristig utlåning utan även långfristiga kundfordringar, medan kortfristiga fordringar utgör omsättningstillgångar. När det gäller att skilja mellan långfristiga och kortfristiga fordringar torde det vara lämpligt att utgå från en tidsgräns av ett år, varvid hänsyn bör tas inte bara till den rent formella förfallotiden utan till den beräknade faktiska löptiden. En strikt tillämpning av indelningen i kort- och långfristig fordran innebär att den del av en långfristig fordran, som förfaller till betalning under räkenskapsåret, skall redovisas som omsättningstillgång.

Inventarier är i princip anläggningstillgångar. Som utredningen framhållit bör dock inventarier, som underkastas hastig förbrukning, jfr punkt 3 a i anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen, kunna lämnas utanför balansräkningen och bokföras som kostnad under inköpsåret.

Även om sålunda bl. a. fordringar och värdepapper för kortfristiga innehav är omsättningstillgångar, får begreppet omsättningstillgång och de därtill knutna värderingsreglerna sin största betydelse för varulagret. Varulagret är vad som finns kvar över ett räkenskapsårsskifte av de produkter som rörelsen tillverkar, försäljer, tillhandahåller eller gör av med i sin verksamhet. Hit hör sålunda bl. a. handelsvaror, råvaror, halvfabrikat och färdigtillverkade produkter men också sådant som bränsle, smörjmedel, rengöringsmedel, förpackningsmaterial och annat som förbrukas i den fortlöpande verksamheten.

Andra stycket innehåller definitioner på begreppen anskaffningsvärde och återanskaffningsvärde.

Med tillgångens anskaffningsvärde förstås utgiften för dess förvärv eller tillverkning. Frågan om vad som skall hänföras till utgiften för en tillgångs anskaffning eller tillverkning får bli beroende av vad god redovisningssed bjuder.

En fast praxis, uttryckt bl. a. i motiven till gällande aktiebolagslag (SOU 1941: 9 s. 379), torde medge att i anskaffningsvärdet, tillverkningsvärdet, för egna produkter räknas in direkta tillverkningskostnader, tilllägg för allmänna tillverkningskostnader och skälig andel i allmänna förvaltningskostnader. Enligt inventeringslagen (1955: 257) skall vid lagervärderingen tilllägg för skälig andel av indirekta kostnader göras. Detta beräkningssätt synes alltså böra tillämpas. Det bör alltså också i fortsättningen vara tillåtet att i värdet inbegripa skälig andel av allmänna omkostnader i den mån sådan andel kan beräknas med någon grad av tillförlitlighet. Såsom hittills bör värderingen inte få innefatta några försäljningsutgifter eller ränta på eget kapital.

I fråga om anskaffningsvärdet för fordringar bör observeras, att om en fordran uppstår för rörelsen på grund av t. ex. en leverans, fordringens anskaffningsvärde normalt är dess nominella värde vid tillkomsten, inte de utgifter rörelsen haft för leveransen. Anskaffas å andra sidan en fordran, t. ex. en obligation, genom köp bestäms dess anskaffningsvärde av köpeskillingen och andra utgifter i samband med förvärvet.

För varor som anskaffas vid olika tidpunkter och där de olika varupartierna i redovisningen och det fysiska handhavandet inte hålls åtskilda utgår skatterätten från att anskaffningsvärdet beräknas enligt den s. k. först in- först ut- metoden (se anvisningarna till 1 § inventeringslagen). Anskaffningsvärdet avser då det faktiska lagret, dvs. i regel de senast inköpta — eller producerade — partierna. Om lagret i praktiken omsätts så att äldre partier säljs först, är det naturligt att värderingen bygger på priserna för de senaste inköpen. Men också för det fall att tidigare inköpta partier faktiskt finns kvar upprätthåller skatterätten ett först in- först ut- antagande. Med hänsyn härtill anser jag att först in- först ut- principen bör tillämpas. Någon särskild bestämmelse om detta har jag, i likhet med utredningen, inte ansett nödvändig.

Med återanskaffningsvärdet avses dagspriset på balansdagen (jfr 1 § inventeringslagen).

I andra stycket slås också fast att balansdagen är den dag då räkenskapsåret utgår.

14 §

I paragrafen, som har motsvarighet i 20 § utredningens förslag, ges bestämmelser om värdering av omsättningstillgångar.

I första och andra styckena föreskrivs för alla omsättningstillgångar en värdering till högst det värde, som svarar mot lägsta värdets princip. I enlighet med de överväganden jag redovisat i den allmänna motiveeringen, avsnitt 5.4.5, föreskrivs sålunda att omsättningstillgång får tas upp till högst anskaffningsvärdet. Är verkliga värdet av tillgången lägre än anskaffningsvärdet så får det inte tas upp över detta verkliga värde.

Som verkligt värde anses enligt andra stycket i första hand nettoförsäljningsvärdet (försäljningspris minskat med försäljningskostnader). Men också återanskaffningsvärdet, i förekommande fall med avdrag för inkurans, eller annat värde som är förenligt med god redovisningssed kan få användas som verkligt värde.

I formuleringen "försäljningsvärdet efter avdrag för försäljningskostnaderna" åsyftas med försäljningsvärdet det pris som rörelsen uppnår vid normal försäljning i den löpande verksamheten. I försäljningskostnaderna bör inräknas skälig andel av rörelsens administrationskostnader.

Skäl att avvika från huvudregeln om nettoförsäljningsvärdet kan ha sin grund i tillgångens beskaffenhet men också i förhållanden som rör företaget eller den bransch det tillhör. Är det klart enklare att använda återanskaffningsvärdet, bör man kunna avvika från huvudregeln om nettoförsäljningsvärdet. Företaget kan exempelvis av olika andra skäl ha ett lagerredovisningssystem som gör en värdering efter återanskaffningsvärdet enklast. Också andra skäl, hänförliga exempelvis till särskilda förhållanden beträffande prISRörelserna inom vederbörande bransch, kan medföra att återanskaffningsvärdet framstår som ett lämpligare värde än ett av mera tillfälliga faktorer beroende nettoförsäljningsvärde.

Enligt stycket får även annat värde än nettoförsäljningsvärde eller återanskaffningsvärde användas, om det är förenligt med god redovisningssed. Med anledning härav kan påpekas att anvisningarna till 1 § inventeringslagen anger att värdering till fasta styckepriser kan vara en lämplig värderingsmetod.

Även om olika värderingsmetoder enligt det anförda kan komma att användas är det viktigt att vederbörande företag kontinuerligt försöker tillämpa en och samma värderingsprincip. Enligt 20 § första stycket 1 skall särskilda upplysningar lämnas om de grunder som används för värderingen och om betydelsefulla ändringar av grunderna.

De föreskrivna värderingsreglerna har naturligtvis sin största betydelse för varulagret. Reglerna ställer sig också jämförelsevis enkla att tillämpa vid värdering av handelsvaror eller av färdiga produkter hos tillverkande företag.

Emellertid bör reglerna också tillämpas i fråga om pågående arbeten. Detta är en branschspecifik post, som kännetecknas av att man bedriver kontraktsreglerade arbeten på annans egendom med successiv fakturering och med en värdering som baseras på nedlagda kostnader och ett av kontraktet beroende verkligt värde. Också inom konsultbranschen har en post pågående arbeten brukat tas upp i balansräkningen. Den värderingssituation, som föreligger vid pågående arbeten, förekommer också vid produkter i arbete, särskilt då produkter som tillverkas på beställning.

En vinstavräkning bör i princip inte få äga rum förrän arbetet slut-

förts och beställaren normalt skilt sig från uppdraget. Att tillverkaren efter besiktning e. d. kan ha att fullgöra vissa normala justerings- eller kompletteringsarbeten bör inte hindra en vinstavräkning, om betalningsrätten i övrigt är klar. De tillkommande arbetena förutsätts då kunna säkert värderas och tillräckliga reserveringar göras. Motsvarande bör gälla i fråga om garantiansvar. En vinstavräkning bör sålunda inte hindras av att ett normalt garantiansvar till klart bedömbart belopp står kvar. Kan tillkommande arbeten föranleda stora kostnader eller är garantiansvaret stort och svårbedömbart, bör däremot vinstavräkningen dröja. Försiktighetsprincipen bör leda till att vinsten då inte betraktas som realiserad.

Är det fråga om stora pågående arbeten på annans fasta egendom, bör det dock kunna godtas att en successiv balansering sker. Tekniskt sett torde värderingen i sådant fall få göras efter i huvudsak följande linjer. Oftast kan arbetsobjektet inte värderas efter några försäljningsvärdeberäkningar. Från bokföringen får då tas fram uppgifter om de kostnader, direkta och indirekta, som intill balansdagen lagts ned på objektet. Därefter måste en bedömning göras av färdigställandegraden och jämförelser anställas med entreprenadsumman för den färdiga produkten. Ibland kan detta ske genom att de återstående kostnaderna beräknas efter uppgjord kalkyl eller på annat sätt.

Andra gånger kan en mera direkt jämförelse göras mellan faktiska kostnader och kalkylerade kostnader för hittillsvarande åtgärder. Ibland kan en direkt proportionell beräkning ske genom en uppdelning av den slutliga entreprenadsumman efter färdigställandegraden. Nedlagda kostnader blir sedan balansgilla endast i den mån de har täckning i det verkliga värde som entreprenadsumman ger för den aktuella färdigställandegraden.

Värderingsreglerna skall tillämpas också för sådana omsättningstillgångar som fordringar, aktier, obligationer och andra värdepapper samt innehav av utländsk valuta. Man har alltså också här att göra en bedömning av lägsta värdet. För fordringar i annan valuta medför detta bl. a. att kursvinster inte bör påverka värderingen. Vinsterna är realiserade först då betalning skett. Kursförluster däremot bör föranleda en värdenedskrivning. Vidare gäller att ett värdepapper, som står i lägre kurs än den för vilket det köpts, måste tas upp till det lägre värdet. Av bestämmelserna följer vidare att en aktie inte får tas upp över det faktiska inköpspriset.

I tredje stycket upptas den i allmänna motiveringen, avsnitt 5.4.5, förordade definitionen av lagerreserv. Om lagret faktiskt bokförs till lägre värde än vad första och andra styckena medger, skall denna skillnad enligt stycket tas upp som lagerreserv. Enligt 19 § skall lagerreserven i princip tas upp på passivsidan i balansräkningen. Detta redovisningssätt förutsätter att lagret på aktivsidan tas upp till det högsta tillåtna värdet.

Fjärde stycket innehåller undantagsbestämmelser av innehåll att en omsättningstillgång kan tas upp över anskaffningsvärdet, däremot inte över verkliga värdet, när det på grund av särskilda omständigheter kan anses tillåtet enligt god redovisningssed. Som exempel på sådant undantagsfall brukar anges att en färdig virkesleverans av något särskilt skäl, t. ex. ishinder, inte kan fullgöras före räkenskapsårets slut såsom avsikten varit. Ett mera typiskt fall där undantagsregeln kan komma till användning avser företag som tillverkar ett fåtal stora objekt, vilkas tillverkning kräver en längre tid. Ett mindre företag i byggnadsbranschen kanske arbetar med ett eller ett par objekt av vilka under ett visst räkenskapsår inget blir färdigt. Mot bakgrund av de värderingsregler för pågående arbeten jag angett under första och andra styckena denna paragraf, bör enligt god redovisningssed ett sådant företag vid värderingen kunna ta upp en efter försiktig bedömning beräknad andel av påräknelig vinst. Givetvis får man aldrig då ta upp mer än som svarar mot objektets färdigställandegrad. Jag vill understryka att arbetet måste vara i det närmaste färdigställt och att kostnader och intäkter därför av sådant skäl eller av annan anledning med i det närmaste full säkerhet kan fastställas.

Enligt utredningens förslag skulle synnerliga skäl föreligga för att undantagsregeln skulle få återopas. Enligt min mening bör som rekvisit, som framgår av lagtexten, i stället anges att särskilda omständigheter — av nyss antydd natur — föreligger. Jag vill emellertid understryka att jag i likhet med utredningen anser att mycket stor restriktivitet måste iakttas då det gäller här ifrågavarande avsteg från lägsta värdets princip.

Jag vill i fråga om denna paragraf tillägga att lagtexten ger uttryck för grundprincipen att varje enskild tillgång skall värderas för sig. Därav följer emellertid inte att en kollektiv värdering inte är tillåten när det gäller en homogen varugrupp som framstår som en enhet. Här måste en värdering efter genomsnittspriser eller andra kollektiva principer ofta förekomma av praktiska skäl. Olika varugrupper bör däremot inte få föras ihop i värderingen. Ett sänkt värde på ett varuslag får således inte kvittas mot ett höjt värde på en annan varugrupp. Detta skulle strida mot den försiktighetsprincip som skall vara vägledande för värderingen.

15 §

I paragrafen, som har motsvarighet i 21 § utredningens förslag, ges bestämmelser om värderingen av anläggningstillgångar. I enlighet med mina överväganden i avsnitt 5.4.5 överensstämmer utformningen av bestämmelserna nära med de av aktiebolagsutredningen förordade.

I *första stycket* ges den grundläggande värderingsregeln för alla anläggningstillgångar att de får tas upp till högst anskaffningsvärdet och

att i detta värde får inräknas utgifter för förbättring av tillgången. Vidare ges ett generellt förbud mot uppskrivning med vissa undantag (fjärde stycket samt 16 § andra stycket).

Andra stycket innehåller regler om avskrivning enligt avskrivningsplan beträffande de anläggningstillgångar, t. ex. maskiner och byggnader, för vilka enligt grunderna för värderingen i en resultatutredningsbalans en periodisering av anskaffningsutgiften måste ske genom belastning av årsresultaten under tillgångens ekonomiska livslängd. Jag har i det nämnda avsnittet 5.4.5 utförligt uppehållit mig vid avskrivningsproblematiken. Jag hänvisar till vad jag i det sammanhanget har anfört.

Tredje stycket behandlar dels extraordinära nedskrivningsbehov avseende sådana anläggningstillgångar som omfattas av andra stycket, dels erforderliga nedskrivningar av andra slag av anläggningstillgångar, t. ex. aktier och långfristiga fordringar. Nedskrivning skall enligt stycket ske då det är fråga om en varaktig värdeminskning.

Som nämnts omfattas också tillgångar som årligen avskrivs av bestämmelsen i stycket. Också en sådan tillgång kan drabbas av en värdenedgång som är större än som förutsattes då man bestämde avskrivningsplanen. Jag vill framhålla att man i sådant fall i första hand bör försöka korrigera förhållandena genom att jämka avskrivningsplanen och göra hårdare avskrivningar i fortsättningen. Ibland är detta dock inte tillräckligt. En oförutsedd kraftig värdeminskning bör då kompenseras genom en nedskrivning.

Fjärde stycket innehåller den i den allmänna motiveringen kommenterade bestämmelsen om uppskrivning av värdet på anläggningstillgång. Som förutsättning för att uppskrivning skall kunna få ske gäller enligt stycket att tillgången har ett bestående väsentligt övervärde i förhållande till tidigare bokfört värde.

Som generellt tak för uppskrivningen gäller att tillgången får tas upp till högst det nya bestående värdet. Fast egendom får inte skrivas upp över gällande taxeringsvärde. Begränsningen till taxeringsvärdet gäller endast den del av den fasta egendomen, som faktiskt är föremål för taxering. För de delar av den fasta egendomen som inte fastighetstaxeras ligger sålunda begränsningen i det värde som kan anses vara det verkliga värdet för ifrågavarande tillgångsdel.

Jag vill påpeka att regeln, som förbjuder uppskrivning över taxeringsvärde, bör tillämpas så, att företag med flera fastigheter inte får skriva upp fastigheternas sammanlagda redovisade värde utöver motsvarande sammanlagda taxeringsvärde. Innebörden härav kan belysas med följande exempel. Ett företag har fastigheterna A och B som vardera är bokförda till 100 000 kr. Taxeringsvärdet för A är 80 000 kr. och för B 150 000 kr. Värdet på B kan i detta fall inte skrivas upp med mer än 30 000 kr., eftersom de bokförda värdena annars kommer att överstiga

sammanlagda taxeringsvärdet 230 000 kr. Hade däremot företaget endast haft fastigheten B hade denna kunnat skrivas upp med 50 000 kr.

Uppskrivningsbeloppet kan enligt stycket disponeras för erforderlig nedskrivning av värdet på andra anläggningstillgångar, om särskilda skäl finns för en sådan utjämning. Detta överensstämmer med vad jag förordade i det till lagrådet remitterade förslaget till aktiebolagslag. Jag hänvisar till vad jag därvid anförde i fråga om den närmare innebörden av bestämmelserna (se vid 11 kap. 4 § förslaget till aktiebolagslag).

Enligt bestämmelsen i 20 § första stycket 3 skall redogörelse för företagen uppskrivning lämnas med angivande av uppskrivningsbeloppet och hur det använts.

16 §

I paragrafen, som har motsvarighet i 20 § fjärde stycket och 21 § fjärde stycket utredningens förslag, ges bestämmelser om värdering av osäkra och värdelösa fordringar.

Första stycket, som gäller vare sig fordringen utgör omsättningstillgång eller anläggningstillgång, innehåller bestämmelse om att osäkra fordringar skall skrivas ned och att värdelösa fordringar inte får tas upp som tillgång. Bestämmelserna överensstämmer med vad som i fråga om omsättningstillgångar kan anses följa av lägsta värdets princip enligt 14 § och i fråga om anläggningstillgångar av bestämmelsen i 15 § tredje stycket om nedskrivning. Bestämmelsen innebär i fråga om fordran som utgör anläggningstillgång att nedskrivningsskyldigheten blir mer ovillkorlig och direkt än vad som följer av 15 § tredje stycket. Det finns nämligen inte någon möjlighet att underlåta nedskrivning med hänvisning till att osäkerheten kan antas vara endast tillfällig. Detta skall ses mot bakgrund av att sådana situationer i praktiken torde vara sällsynta.

I *andra stycket* föreskrivs ett särskilt undantag från det allmänna uppskrivningsförbudet när det gäller fordringar redovisade som anläggningstillgångar, t. ex. långfristiga kundfordringar. Även om en sådan fordran såsom osäker eller värdelös tagits upp till lägre belopp eller utelämnats i närmast föregående balansräkning, får den enligt stycket tas upp till sitt beräknade nya värde. Inga begränsningar uppställs i stycket i fråga om att använda uppskrivningsbeloppet, som alltså tillåts påverka resultatet.

Jag vill erinra om att stor försiktighet måste iaktas när man bedömer om värdet på en fordran återkommit eller ökat. Det måste vara fråga om att en varaktig värdeökning inträffat.

Frågor om uppskrivning av tidigare nedskrivna fordringar som är omsättningstillgångar torde sakna aktualitet, eftersom situationen kan uppkomma bara vid ett innehav över åtminstone två balansdagar.

Jag vill påpeka att om återföringen av en tidigare gjord nedskrivning

avser ett för företaget mera betydande belopp, så bör den redovisas som extraordinär intäkt i resultaträkningen.

Jag har i likhet med utredningen inte funnit anledning att — såsom i gällande aktiebolagslag — införa bestämmelser om användning av värdeminskningsskonto för fordringar. Självfallet kan emellertid företag, för vilka fordringsvärderingen har större betydelse, använda sådant konto, delkrederekonto. Det är då lämpligt att nedskrivningarna redovisas öppet i bokslutet genom att kontosaldot får utgöra avdragspost till fordringarna på balansräkningens aktivsida. Avsättningar till delkrederekontot kan ske individuellt för varje osäker fordran eller kollektivt efter lämpliga beräkningsgrunder för fordringarna gemensamt. I det senare fallet behöver någon direkt resultatpåverkan i allmänhet inte redovisas, när en fordran definitivt visar sig inte ge full utdelning eller en nedskriven fordran ökar i värde.

17 §

I paragrafen upptas bestämmelser om värdering av vissa immateriella tillgångar. Bestämmelserna, som saknar motsvarighet i utredningens förslag, har hämtats från aktiebolagsutredningens förslag till ny aktiebolagslag (101 § tredje-femte styckena).

I *första stycket* ges bestämmelser om att övertagen goodwill får tas upp som tillgång och att denna tillgång årligen skall avskrivas med skäligt belopp, dock minst 1/10.

Vid inköp av aktier i dotterbolag förekommer det ofta, att ett goodwillvärde ligger inlagt i priset på aktierna. Bestämmelsen i första stycket bör i sådant fall tillämpas analogt, dvs. det i aktievärdet ingående goodwillvärdet bör avskrivas med minst 1/10 om året. Jag är medveten om att det ibland kan stöta på praktiska svårigheter att göra sådan avskrivning, om goodwillvärdets belopp inte särskilt räknats ut vid aktieköpet. Jag vill emellertid påpeka att det inte kan anses strida mot god redovisningssed att underlåta nedskrivning av aktierna, om dessas värde ökar på annat sätt, i normalfallet genom att dotterbolaget ökar det egna kapitalet med icke utdelade vinster eller nybildar dolda reserver.

I fråga om redovisningen i företags balansräkning av affärsvärde, goodwill, ges föreskrift i 19 §. Enligt balansschemat skall det upptas under posten A.III.8.

Andra stycket innehåller bestämmelser om värderingen av s. k. organisationskostnader. Har utgifter nedlagts för tekniskt, kommersiellt eller annat arbete, som är av värde för organisationen av företagets rörelse, innebär dessa utgifter, oberoende av den form varunder rörelsen drivs, att för företaget skapats ett ekonomiskt värde som kan komma företaget till godo under flera år. Gränsen mellan organisations- och förvaltningsutgifter kan i praktiken ibland vara svår att dra, exempelvis när det gäller utgifter för reklam. Förvaltningsutgifterna är inte balans-

gilla. Det torde få överlämnas åt bokföringspraxis att närmare bestämma avgränsningen i här förekommande fall.

För att utgifter för teknisk hjälp, forsknings- och utvecklingsarbete, provdrift, marknadsundersökningar och liknande skall få tas upp som anläggningstillgång krävs att de skall vara av väsentligt värde för den bokföringsskyldiges rörelse under kommande år. Rätten att som post på aktivsidan i balansräkningen ta upp organisationsutgifter syftar endast till att möjliggöra fördelning av kostnaderna på åren närmast efter det då utgiften gjorts. En snabb avskrivning måste äga rum eftersom utgifterna inte representerar något verkligt existerande förmögenhetsobjekt. Det föreskrivs därför i stycket att årligen skall avskrivas skäligt belopp, dock minst 1/5, om det inte på grund av särskilda omständigheter får anses överensstämma med god redovisningssed att avskrivning sker med en mindre del.

Eftersom här ifrågakommande utgifter i 19 § klassificeras såsom anläggningstillgångar, de upptas under posten A.III.9, följer av 15 § första stycket tredje meningen att kostnader, som inte tagits upp i första balansräkningen efter det att de uppkommit, senare inte får tas med som tillgång.

I tredje stycket föreskrivs att kapitalrabatt och direkta emissionsutgifter vid upptagande av långfristigt lån får avskrivas enligt lämplig avskrivningsplan under tiden till dess skulden förfaller till betalning, om beloppen inte omedelbart redovisas som kostnad. Kapitalrabatt uppkommer då ett lån från låntagarens synpunkt upptas till en kurs som understiger den, till vilken lånet skall inlösas. Uttrycket direkta emissionsutgifter avser sådana utgifter som provision till förmedlande bank och tryckning av skuldebrev.

Jag har i den allmänna motiveringen, avsnitt 5.4.5, anført att kursförlust på långfristigt lån bör kunna fördelas på samma sätt som anges i detta stycke. Jag har inte ansett att särskild bestämmelse härom bör tas upp i bokföringslagen.

18 §

Paragrafen, som motsvarar 15 § i utredningens förslag, innehåller bestämmelser om resultaträkningen.

I första stycket upptas den grundläggande bestämmelsen att samtliga intäkter och kostnader i rörelsen under räkenskapsåret skall i sammandrag redovisas i resultaträkningen. Syftet med resultaträkningen är att utvisa resultatet, dvs. nettovinsten eller förlusten under räkenskapsåret, samt att belysa hur denna vinst eller förlust uppkommit. Erinran om detta syfte intas också i första stycket.

I enlighet med mina överväganden i den allmänna motiveringen, avsnitt 5.4.2, intas i lagtexten ett resultaträkningsschema uppställt enligt den s. k. staffelformen. I andra stycket föreskrivs att det i lagtexten

intagna schemat skall användas för resultaträkningen med de avvikelser som betingas av rörelsens art och omfattning. Schemat har formen av en ramuppställning och anger alltså inte uttömmande de poster som kan förekomma. Om kompletterande poster förekommer i rörelsen, skall dessa enligt andra stycket ges beteckningar så att det klart framgår vad som ingår i dessa poster.

Som jag anført i det tidigare nämnda avsnittet används fortfarande i betydande utsträckning, främst av mindre och medelstora företag, uppställning av resultaträkning i kontoform. Sådan form får enligt andra stycket användas, om den uppfyller de i första stycket angivna kraven. Staffelformen är emellertid obligatorisk, om företaget sysselsätter i medeltal minst tio anställda.

Lagförslaget ger inte några direkta anvisningar för en lämplig postindelning när kontoformen används. För att denna form skall ge en tillfredsställande överblick torde i allmänhet fordras att motsvarande poster, som skulle förekomma vid användning av en staffelform, redovisas för sig. För intäktsidan bör alltså finnas särskilda poster för rörelseintäkterna, finansiella intäkter och extraordinära intäkter samt också poster för minskning av lagerreserv och andra reserver. På kostnadssidan skall särskilda poster redovisas för rörelsekostnader, avskrivningar, finansiella kostnader och extraordinära kostnader samt poster för ökning av lagerreserv och andra reserver.

Paragrafen upptar som nämnts *resultaträkningsschema* i staffelform. Som första ingående post i schemat skall, i likhet med vad utredningen föreslagit, upptas hela intäkten av rörelsen under räkenskapsåret. Detta är den s. k. omsättningssumman. Oftast består denna av intäkter från försäljning. Därför föreskrivs att försäljningssumman skall tas upp som en särskild post. Övriga rörelseintäkter skall visas som en post för sig. Till denna post hör exempelvis intäkter på grund av fakturerade arbeten eller provisionsintäkter. De benämningar och uppställningar som används i schemat får frångås om speciella skäl föreligger. Sålunda bör ett fastighetsbolag kunna uppta rörelseintäkterna under rubriken hyror i stället för att använda uttrycket försäljningssumma.

Jag vill påpeka att mervärdeskatt inte skall räknas in i intäkttsumman.

En bruttoredovisning av intäkterna kan ge en i viss mån ofullständig information. För ett företag kan exempelvis omsättningssumman inkludera ersättning för frakter och försäkringar medan ett annat företag säljer sina produkter utan att stå för sådana kostnader. Ett företag kan sälja sina produkter till ett fristående försäljningsföretag under det att ett annat i sina priser skall räkna in också kostnaderna för en omfattande egen försäljningsorganisation. Det kan alltså inte undvikas att bruttointäkterna i rörelsen på detta sätt kan ha ett varierande innehåll för olika branscher och för skilda företag med olika organisation av verksamheten.

Jag vill vidare påpeka att de kostnader som dras ifrån bruttointäkterna självfallet skall hänföra sig till de produkter som sålts under året. Från summan av ingående varulager och årets utgifter för varuinköp dras sålunda det utgående varulagret. För tillverkande företag kommer en motsvarande uppdelning att få äga rum också när det gäller att redovisa lönekostnader.

Sedan rörelsens kostnader dragits ifrån intäkterna erhålls rörelseresultatet före avskrivningar. Enligt schemat skall detta resultat föras upp i resultaträkningen.

Nästa steg i den stafflade uppställningsformen för resultaträkningen är att ange avskrivningarna. Jag hänvisar till vad jag anfört i avsnitt 5.4.5. Sedan avdrag för avskrivningar gjorts förs resultatet efter avskrivningar ut i resultaträkningen.

Vissa företag kan frivilligt komma att redovisa anläggningsreserver, dvs. lämna uppgift om hur mycket som skrivits av utöver de företagsekonomiskt erforderliga avskrivningarna. Jag har, i likhet med utredningen, funnit att i den mån så sker de företagsekonomiskt erforderliga avskrivningarna lämpligen bör redovisas i resultaträkningen i anslutning till årets bruttoomsättning och kostnaderna för den huvudsakliga verksamheten i rörelsen. En såvitt möjligt rättvisande uppgift om bruttoreultatet för den huvudsakliga verksamheten framkommer då, om man från bruttoomsättningen drar kostnaderna och de företagsekonomiskt nödvändiga avskrivningarna. Emellertid kan de avskrivningar, som man i sin helhet önskar göra, både över- och understiga de avskrivningsbelopp som tas upp under den huvudsakliga verksamheten i resultaträkningen. I bokslutet gör man då bokföringsmässiga avskrivningar, som är större eller mindre än de företagsekonomiskt erforderliga. Jag har funnit att denna skillnad, som är ett inslag i resultatregleringen, bör redovisas för sig i resultaträkningen som en bokslutsdisposition. I resultaträkningsschemat bör alltså, i de företag det nu är fråga om, göras en uppdelning på dels avskrivningar enligt plan, dels, såsom bokslutsdisposition, avskrivningar över- eller understigande plan i enlighet med 15 § andra stycket.

Flertalet företag torde emellertid komma att redovisa sina avskrivningar endast under den huvudsakliga verksamheten och utan någon uppdelning mellan den huvudsakliga verksamheten och bokslutsdispositioner. Vanligen torde då avskrivningsbeloppen komma att bestämmas efter skatterättens regler och metoder. Maskiner och inventarier kommer då att avskrivas enligt metoden för räkenskapsenlig avskrivning och övriga anläggningstillgångar enligt skatterättens regler för avskrivningsplan. Någon mellanskillnad att redovisa som bokslutsdisposition i resultaträkningen uppkommer då inte.

Jag vill nämna att redovisningen av avskrivningar kompliceras när

företaget har avsatt medel till investeringsfond och tar sådana medel i anspråk. Det torde vara lämpligt att företag, som använder delad avskrivningsredovisning, på något sätt öppet redovisar hur mycket som vid varje tillfälle används av fondmedel. I skatterätten bestäms avskrivningsunderlaget som nettot av anskaffningsvärdet och ianspråktaga investeringsfondmedel. På detta nettobelopp beräknas skattemässigt tillåtna avskrivningar. För affärsboksluten brukar enligt praxis avskrivningar enligt plan beräknas på bruttoanskaffningsvärdet före utnyttjande av investeringsfond. De bokföringsmässiga avskrivningarna beräknas sedan på nämnda nettobelopp. Skillnaden i avskrivningar skall redovisas under bokslutsdispositioner.

Efter avsnittet "Avskrivningar" i schemat kommer ett avsnitt som berör finansiella poster. Härunder upptas utdelning på aktier och andelar samt ränteintäkter och räntekostnader.

Beträffande ränteposterna aktualiseras frågan om avgränsning mot posterna för den huvudsakliga verksamheten i rörelsen. Ett företag kan ha ränteintäkter exempelvis från medel på bankräkningar eller räntekostnader för upptagna lån. Ränteintäkter kan emellertid också härröra exempelvis från fordringar hos kunder och räntekostnader från skulder till leverantörer. Räntor, som klart rör finansieringen, utgår på upptagna lån etc., bör självfallet redovisas som finansiella poster. Redovisningspraxis ger emellertid inte någon entydig anvisning om vilken redovisningsordning som kan anses mest lämplig för vissa andra typer av räntor. Det kan exempelvis göras gällande att räntor på fordringar hos kunder och skulder till leverantörer hör nära samman med företagets prissättningssystem. Sådana räntor kan därför böra anses påverka omsättningssumman och rörelsens bruttokostnader. Enligt min mening skulle emellertid en redovisning under rörelsens intäkter och kostnader knappast öka bokslutets tydlighet, om inte särskilda delposter används för dessa räntor. Jag har funnit det lämpligast att också nu diskuterade räntor tas upp bland finansiella poster.

Resultatet efter finansiella intäkter och kostnader förs ut som en särskild post i resultaträkningen.

För att rätt kunna bedöma ett företags resultat är det väsentligt att resultatet av rörelsen redovisas utan extraordinär påverkan. I schemat föreskrivs därför att extraordinära intäkter och kostnader skall redovisas separat. Jag har inte ansett lämpligt att i schemat precisera vilka dessa intäkter och kostnader kan vara. Helt allmänt vill jag nämna att utmärkande för de poster som tas upp under nämnda rubriker är att posterna ligger utanför den produktion eller försäljning som företaget har inriktat sig på. Det är alltså fråga om poster vid sidan av den egentliga rörelsen. Därav följer att stor restriktivitet bör iakttas när det gäller att föra poster till extraordinära poster.

Till extraordinära intäkter bör emellertid kunna räknas bl. a. vinster på avyttring av anläggningstillgångar, större valutakursvinster, influtna större belopp på tidigare nedskrivna fordringar samt bokföringsmässiga vinster vid försäkringsfall. Jag vill nämna, som också påpekats under remissbehandlingen, att erhållen försäkringsersättning knappast är en extraordinär intäkt eftersom kostnaderna som ersättningen är avsedd att täcka regelmässigt bör redovisas bland rörelsens kostnader. Till extraordinära kostnader bör kunna hänföras förluster vid försäljning av anläggningstillgångar, större kursförluster, större förluster på fordringar, förluster i skadefall och extraordinära pensionskostnader.

Om mindre vinst- och förlustbelopp uppkommer i samband med löpande utrangering och försäljning av anläggningstillgångar, exempelvis maskiner och inventarier, bör sådana belopp kunna inräknas i rörelse-resultatet och alltså inte tas upp som extraordinära poster. Någon uttrycklig bestämmelse härom anser jag inte nödvändig. Bortsett från nu nämnda fall skall emellertid realisationsvinster och realisationsförluster redovisas var för sig, och någon kvittning mellan vinster och förluster samma år får inte ske.

För aktiebolagens del kan bli aktuellt att såsom extraordinära poster ta upp koncernbidrag från eller till moder- resp. dotterbolag. Också tillskott från aktieägare och kostnader för emissioner skall redovisas som extraordinära poster i aktiebolag.

Jag vill slutligen anmärka att som extraordinär kostnad bör upptas nedskrivningar. Hit hör då de nedskrivningar som i princip nödvändiggörs av skäl utanför företagets rådighet, såsom skador, onormal förslitning och värdenedgång genom ändrade förhållanden. En frivillig nedskrivning i rent konsolideringssyfte, såsom en nedskrivning av intressen i dotterföretag, hör däremot hemma under bokslutsdispositioner.

Jag vill erinra om att i tredje stycket denna paragraf föreskrivs att extraordinära intäkter och extraordinära kostnader skall specificeras till sin art. En intäktspost får sålunda inte bara benämnas extraordinära intäkter.

Enligt schemat skall såsom bokslutsdispositioner upptas förändringar i lagerreserv, såväl ökning som minskning. Jag har tidigare nämnt att lagervärderingsreglerna är ett viktigt instrument för regleringen i bokslutssammanhang av räkenskapsårets nettoresultat. Vad som skulle blivit ett överskott kan elimineras eller minskas genom att det utgående lagret skrivs ned. Följande räkenskapsår får alltså samtidigt ett i förhållande till anskaffningsvärdet reducerat ingående lagervärde. Säljer man då bort det ingående lagret, får man en större vinst, en vinst som alltså till viss del beror på en lägre varukostnad som följd av den tidigare lagernedskrivningen. Lagerreserven tas nu i anspråk vid försäljningen. Samtidigt kan naturligtvis det andra årets nettoöverskott i sin tur elimineras eller minskas genom att också det andra årets utgående lager

skrivs ned. En lika stor eller större lagerreserv kan sålunda kanske skjutas vidare. Kan en lika stor reserv inte återskapas, tas en del av lagerreserven fram och förbättrar nettoresultatet.

En redovisning av reservens storlek i balansräkningen och förändring i resultaträkningen är i stort sett inte mer komplicerad än en redovisning med dold reserv. Varje rörelseidkare skall i sin självdeklaration lämna separata uppgifter som ger upplysning om lagerreserven. Det ingående och utgående lagrets högsta tillåtna värden och de nedskrivna, bokförda värdena ger klara utgångspunkter för beräkning av reservens storlek. De förra värdena ger underlag för beräkning av rörelsekostnaderna. Reservförändringen räknas normalt fram som skillnaden mellan ingående och utgående lagerreserv. Är det senare värdet lägst, har lagerreserven minskat och minskningen skall då tas upp som en resultatförbättrande post under bokslutsdispositioner.

Redovisade förändringar av lagerreserven kan hänga samman med att lagrets kvantitet ändrats, att prisförändringar inträtt eller att nedskrivningsgrunderna ändrats. Jag vill påpeka att i särskilda fall kan finnas anledning att i bokslutet kommentera en större förändring, jfr 20 § första stycket 4.

Som bokslutsdispositioner skall också redovisas avsättningar till eller uttag från investeringsfonder och liknande fonder. Med liknande fonder avses exempelvis arbetsmiljöfonder och särskilda investeringsfonder. Förändringarna i här avsedda fonder skall enligt schemat uppges var för sig.

Också resultatet efter bokslutsdispositionerna skall föras ut särskilt i resultaträkningen. Sedan i förekommande fall beloppet av den skatt som belöper på företaget för årets resultat dragits från i resultaträkningen framkommer som sista post det redovisade årsresultatet dvs. nettovinsten eller förlusten för räkenskapsåret.

I *tredje stycket*, som utformats närmast efter förebild av aktiebolagsutredningens förslag till regler om uppställning av resultaträkningen (se 104 § sista stycket), föreskrivs vissa specificeringskrav. Som jag tidigare nämnt skall sålunda extraordinära intäkter och kostnader specificeras till sin art. Vidare skall vinster och förluster på avyttring av anläggningstillgångar samt avskrivningar och nedskrivningar på sådana tillgångar fördelas på samma sätt som motsvarande tillgångar i balansräkningen.

Enligt 19 § upptas byggnad och mark i skilda poster i balansräkningen. Vid försäljning av en fastighet som består av både byggnad och mark skall därför enligt tredje stycket vinsten eller förlusten på avyttringen delas upp på de två posterna. Försäljningssumman kan väl i regel uppdelas även i sådana fall då skilda priser på byggnaden och marken inte avtalats, t. ex. genom att det sammanlagda priset delas i proportion till taxeringsvärdena. Om detta inte låter sig göras, torde

man få godta att företaget redovisar resultatet av fastighetsförsäljningen utan den nu förordade specifikationen men att företaget då lämnar upplysning om hindret.

19 §

Paragrafen, som har motsvarighet i 16 § utredningens förslag, upptar bestämmelser om balansräkningens specificering.

I *första stycket* föreskrivs allmänt vad balansräkningen skall innehålla. Balansräkningen skall i sammandrag redovisa rörelsens samtliga tillgångar och skulder samt eget kapital i rörelsen på balansdagen. Balansräkningen skall sålunda avse förhållandena på balansdagen sedan resultatet av räkenskapsårets verksamhet beaktats. I stycket upptas också en bestämmelse om att ställda pantar och ansvarsförbindelser inte skall föras ut i balansräkningen utan upptas inom linjen.

Andra stycket föreskriver att det i paragrafen upptagna schemat skall användas med de avvikelser som betingas av rörelsens art och omfattning. Annan uppställningsform får enligt stycket användas, om den ger en likvärdig överblick över rörelsens ställning. Används det i lagen angivna balansschemat, kan det ibland vara nödvändigt att ändra de för schemats poster angivna beteckningarna med hänsyn till företagets särskilda förhållanden. Det är emellertid inte förenligt med lagens syfte att helt frångå huvudgrupperingen av tillgångar resp. skulder och eget kapital. En grupp rubrik får inte heller utelämnas, såvida inte poster inom gruppen helt saknas.

Det balansschema som utgör huvuddelen av paragrafen anger vilka poster som, i den mån de förekommer i ett företags balansräkning, måste redovisas var för sig och alltså inte får slås samman med poster av annan art. Ett schema av detta slag kan naturligtvis inte omfatta alla de olika slag av tillgångar och skulder, som i praktiken kan ingå i balansräkningar. Har ett företag tillgångar, skulder eller eget kapitalposter, som inte svarar mot de i schemat upptagna, måste dessa upptas separat på ett sätt som svarar mot schemat och god redovisningssed. Det enskilda företags förhållanden kan påkalla en ytterligare specificering också av poster som finns upptagna i schemat.

Erinran om att sålunda i schemat angivna poster skall upptas var för sig samt att kompletterande poster kan förekomma och att de då skall ges beteckningar som tydligt anger vad som ingår i posten upptas i *tredje stycket*. I detta stycke upptas också den i den allmänna motiveringen, avsnitt 5.4.3, kommenterade bestämmelsen att för varje sammandrager post i balansräkningen skall i specificerad bilaga tas upp de belopp som ingår i posten, om inte postens sammansättning klart framgår av bokföringen i övrigt.

Balansschemat. De i schemat ingående bokstavs- och sifferbeteckningarna är inte avsedda att användas i enskilda företags balansräkningar.

I enlighet med rådande praxis torde den s. k. materialitetsprincipen kunna accepteras. Denna princip innebär att oväsentliga poster slås samman med andra poster när redovisningshandlingarna görs upp. Vid bedömningen av vad som är oväsentliga poster är det inte bara postens relativa storlek som bör beaktas. Också i sig små poster kan med hänsyn till förhållandena ha sådan betydelse att de bör tas upp särskilt.

Jag avser inte att här kommentera varje enskild post i balansschemat.

Jag vill påpeka att kassa och banktillgodohavanden enligt schemat skall upptas under separata poster. Under banktillgodohavanden upptas också postgiro.

Posterna A.I.7 och B.I.4 avseende förutbetalda kostnader och upplupna intäkter resp. upplupna kostnader och förutbetalda intäkter sammanhänger med regeln i 4 § om notering av fordrings- och skuldposter. Redovisning skall alltså ske av de periodiseringar som gjorts av exempelvis försäkringspremier och räntor.

Varulagret kan, särskilt för tillverkande företag, ha en varierande sammansättning. Olika värderingsmetoder får då användas för de olika inslagen. I specificerad bilaga till balansräkningen och ibland i själva balansräkningen kan därför finnas anledning att särskilja exempelvis grupperna råmaterial, produkter i arbete, halvfabrikat, detaljlager och färdiga produkter.

Under A.I.10 och A.III.5 upptas poster avseende förskott till leverantörer. Sådana fordringar bör enligt min mening tas upp skilda från andra fordringar. Medan vanliga fordringar normalt likvideras genom inflytande betalningar, likvideras förskotten genom leverans av varor eller tjänster. Skillnaden har sålunda betydelse vid likviditetsbedömning. Den först nämnda posten avser förskott på blivande varulager eller på tjänsteprestationer medan den andra posten avser förskott till leverantörer av materiella och immateriella anläggningstillgångar. På motsvarande sätt tas under B.I.6 upp posten förskott från kunder.

Under rubriken "Omsättningstillgångar" kan naturligtvis förekomma andra poster än de som tas upp i schemat. Ibland kan finnas anledning att särskilt sätta upp en post för skattefordringar. En post för pågående arbeten kan vara befogad för särskilda branscher.

Som en särskild huvudrubrik upptas spärrkonto hos riksbanken för investeringsfond och liknande fonder. Under rubriken upptas tillgodohavande på sådant investeringskonto hos Sveriges riksbank, på vilket insättning skall ske med viss procent av avsättning till investeringsfond. Sådant konto är varken omsättnings- eller anläggningstillgång utan till sin karaktär närmast ett slags motpost till investeringsfonden och svarande mot utebliven skattebetalning på det till fonden avsatta beloppet. Under rubriken skall också upptas andra liknande medel som spärrats på konto hos riksbanken, t. ex. medel som avsatts till arbetsmiljöfond. De olika fondmedlen skall redovisas var för sig.

Posten A.III.3 lån till delägare och denne närstående personer har sin motsvarighet i 18 § 4 i utredningens förslag. Jag har i avsnitt 5.4.4 närmare motiverat varför denna uppgift bör lämnas i balansräkningen. I lagtexten preciseras inte vilka personer som omfattas av närståendekretsen. Samma krets som angetts i 5 § lagen (1967: 531) om tryggnad av pensionsutfästelse m. m. synes emellertid kunna tillämpas. Till närståendekretsen bör sålunda räknas rörelseidkarens föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling och avkomlings make.

Under posten A.III.10 skall särskilt anges i vad mån rörelsen innehar sådant fartyg som utgör skepp. Enligt 1 kap. 2 § sjölagen (1891: 35 s. 1) i dess lydelse enligt SFS 1973: 1064 betecknas som skepp fartyg, vars skrov har en största längd av minst tolv meter och en största bredd av minst fyra meter. Sådant fartyg skall vara infört i skeppsregister. Andra fartyg, båtar, redovisas bland maskiner, inventarier o. d.

Maskiner, inventarier o. d. skall särskilt tas upp under posten A.III. 11. Till denna grupp hänförs också sådana maskiner som utgör tillbehör till fastighet. Enligt kommunalskattelagen tillämpas reglerna för värdeminskningsskatt i fråga om maskiner och inventarier också på vissa andra slag av anläggningstillgångar. Detta förhållande medför inte att de i balansräkningen får sammanföras med maskiner och inventarier, om de uppenbarligen är av annan karaktär, såsom fallet kan vara med vissa immateriella anläggningstillgångar. Särskilda poster har för sådana rättigheter anvisats i balansschemat, nämligen för patent och liknande rättigheter, hyresrätt och liknande rättigheter samt goodwill.

För att man skall kunna rätt bedöma företagna avskrivningar på fastigheter tas i balansschemat i skilda punkter upp byggnader, som normalt skall avskrivas, och sådan fast egendom som i allmänhet inte kräver någon avskrivning, dvs. mark och andra eviga värden. Uppdelning av fastighets värde på byggnader och markvärden krävs också för att avskrivning enligt 15 § skall kunna uträknas. Också för beräkning av de skattemässiga avskrivningarna krävs en sådan uppdelning.

I enlighet med det anförda föreskrivs att under posten A.III.12 skall "byggnader" anges. I posten A.III.13 "Fast egendom som ej är maskin eller byggnad" ingår tomtmark och annan mark, markförbättringar, skog, vattenfall, strandrätter etc. Av dessa är det i allmänhet endast vissa markförbättringar som kräver avskrivning. Även grusfyndighet, stenbrott och liknande kan i och för sig ingå i denna post, men när sådana tillgångar bearbetas skall särskild substansavskrivning ske, varför god redovisningssed för sådant fall torde kräva att de upptas i separat post. En uppdelning av byggnader resp. av övrig fast egendom på olika poster med hänsyn till deras karaktär, t. ex. fabriks- och bostadsbyggnader, torde ofta vara påkallad med hänsyn till företagets förhållanden, när ett företag har fastigheter av väsentligt olika slag.

För aktiebolagens del föreskrivs i det remitterade förslaget till ny aktiebolagslag att uppgift om taxeringsvärden skall lämnas för fastigheter som är anläggningstillgångar. Jag har inte funnit anledning att föreskriva motsvarande upplysningsskyldighet för alla rörelseidkare. Den bokföringsskyldige torde utan svårighet kunna ta fram sådana uppgifter, då det begärs.

Jag vill i detta sammanhang erinra om att enligt lagen (1972: 175) med vissa bestämmelser om bokföring av bostadslån m. m. får som en särskild post bland tillgångarna i balansräkningen tas upp ett belopp som motsvarar den samlade skuldökningen av bostadslån och räntelån. Jag delar utredningens uppfattning att någon särskild erinran härom i lagen inte är nödvändig (jfr 3 §).

Under rubriken "Skulder och eget kapital" skall kortfristiga och långfristiga skulder redovisas för sig. Sådana skulder, som förfaller först mer än ett år efter räkenskapsårets utgång och alltså kommer att kvarstå även i nästa balansräkning, bör i regel tas upp som långfristiga skulder. Men alla skulder, som formellt är förfallna till betalning tidigare eller efter ganska kort uppsägningstid, bör inte redovisas som kortfristiga. Skuldens faktiska karaktär av kort- eller långfristig bör läggas till grund för uppdelningen. Hänsyn bör alltså tas inte bara till den rent formella förfallotiden utan också till den beräknade faktiska löptiden. Detta innebär att t. ex. checkräkningskredit och byggnadskreditiv kan tas upp som långfristiga skulder, om man har grundad anledning att anta att de kommer att förnyas eller utbytas mot långfristiga lån. Skulle emellertid någon del av krediten amorteras inom det närmaste året, bör denna del redovisas som kortfristig skuld.

Under posten B.I.3 "Skatteskulder" upptas i förekommande fall upp-lupen inkomstskatt med avdrag för betald preliminärskatt. Personalens källskatt samt mervärdeskatt och särskilda varuskatter skall också specificeras i balansräkningen. Detta bör emellertid ske under posten "Övriga kortfristiga skulder".

Med posten B.II.1 "Avsatt till pensioner" förstås den skuldpost med samma namn, varom närmare bestämmelser ges i lagen (1967: 531) om tryggnad av pensionsutfästelse m. m.

Under posten B.II.2 "Andra långfristiga skulder" bör upptas exempelvis erhållna inteckningslån och andra långfristiga lån och erhållna långfristiga förskott. Jag har inte ansett möjligt att i balansschemat föreskriva särskilda rubriker för exempelvis garantiförpliktelser, semesterersättningar, sociala kostnader etc. Stora svårigheter föreligger att dra en gräns mellan skulder och skuldreserver i sådana fall. Jag kommenterar dessa frågor ytterligare något vid 20 §. Enligt min mening bör, om en verksamhet har större omfattning och ett stort garantiansvar för arbeten eller produkter föreligger, regelbundna avsättningar ske för detta ansvar och då är det lämpligt att en särskild skuldpost tas upp i balansräkningen för garantiåtaganden.

På skulder och eget kapital-sidan finns en särskild huvudrubrik för obeskattade reserver. Poster härunder intar en mellanställning mellan skulder och eget kapital. Det är fråga om en blandning av latent skattekulder och eget kapital.

Under posten B.III.1 anges att lagerreserven skall redovisas. Jag vill inte utesluta möjligheten av att posten i stället tas upp som en öppen avdragspost vid balansposten för varulagret under A.I.9. Förändringar i lagerreserven skall öppet visas i resultaträkningen. Reservredovisning finns därför både i resultaträkningen och i balansräkningen för året resp. för föregående räkenskapsår. Jag vill påpeka att även om obeskattade reserver upplöst helt och alltså inte redovisas i räkenskapsårets balansräkning som utgående balans, måste förändringen redovisas i resultaträkningen. Också i det fallet påverkas ju räkenskapsårets resultat av förändringen.

Under obeskattade reserver skall vidare investeringsfonder och liknande fonder tas upp var för sig. Exempelvis arbetsmiljöfonder redovisas under denna post. Balansschemat upptar vidare en särskild post för övriga obeskattade reserver. Härunder torde hänföras ackumulerade avskrivningar utöver plan, i den mån företagen har sådan avskrivningspolitik att en reservering av detta slag förekommer.

I gällande aktiebolagslag upptas under rubriken "Bland skulderna" en huvudgrupp för värdeminskningskonton. Dessa konton upptar ansamlade avskrivningar på olika anläggningstillgångar och är därför att betrakta som korrigeringsposter till dessas under rubriken "Bland tillgångarna" upptagna värden. Metoden att uppta värdeminskningskonton som poster på balansräkningens skuldsida har i praxis i största utsträckning frångåtts. De ansamlade avskrivningarna bör i stället redovisas som öppet avgående avdragsposter vid resp. tillgångar. Mot denna bakgrund har föreskrift om värdeminskningskonton inte tagits upp.

För kapitalbehållningen eller kapitalunderskottet i rörelsen används termen eget kapital. Denna term brukas genomgående i fråga om juridiska personer men den bör kunna användas också i fråga om enskild rörelse. Enligt posten B.IV skall det egna kapitalet visas. Därvid skall anges ingående belopp, insättningar och uttag som gjorts under året, det redovisade årsresultatet samt utgående belopp. Detta betyder att ökning resp. minskning av det egna kapitalet kommer att framgå av balansräkningen.

Inom linjen skall under C anges ställda panter m. m. Specifikationskravet omfattar såväl olika slags inteckningar som andra ställda panter och därmed jämförliga säkerheter. Specifikation på olika slag av tillgångar behöver i normalfallet inte gå längre än till de olika tillgångsposter som föreskrivs i balansschemat. Även säkerhetens juridiska form, panträtt, äganderättsförbehåll etc., bör anges. Det belopp som skall anges som pant är för inteckningar deras nominella belopp och för

andra panter deras värde enligt balansräkningen. Det är sålunda inte beloppet av de skulder och ansvarsförbindelser, för vilka panterna ställts, som skall anges, även om det uppenbarligen är tillåtet för ett företag att också uppge detta belopp som en kompletterande upplysning.

Förutom panter nämns under C.2 också därmed jämförliga säkerheter. Därmed avses främst säkerhet i form av äganderättsförbehåll. Det får nämligen anses befogat att ett företag, som inköpt och fått leverans av tillgångar sålda med äganderättsförbehåll, upptar dessa tillgångar i sin balansräkning. Är det frågan om t. ex. en maskin skulle nämligen eljest avskrivningen på denna komma att påbörjas för sent. Ett med äganderättsförbehåll köpt industritillbehör ingår emellertid inte i köparens fasta egendom, förrän förbehållet upphör att gälla. Upplysningar om äganderättsförbehåll är därför av betydelse för den som ger kredit mot säkerhet av inteckningar i företagets fastigheter.

Som bankinspektionen framhållit bör kundfordringar som lämnats som säkerhet för kredit också upptas under rubriken C ställda panter m. m., även om säkerhetskonstruktionen i sig inte innebär en pantförskrivning utan innefattar avtal om överlåtelse med förbindelse från kredittagaren att återta fordran som inte infriats. Det är här fråga om en form av factoring.

I andra fall försäljs kundfordringarna till factoringföretaget varvid det ofta förekommer att risken för förlust på fordringarna på grund av betalningsoförmåga ligger kvar hos det företag, i vars rörelse fordringarna uppkommit. Ett sådant företag bör bland ansvarsförbindelserna under D uppta hela beloppet av överlåtna men på balansdagen olikviderade fordringar, för vilka företaget står sådant delkredereansvar. I övrigt föreskrivs att under ansvarsförbindelser skall tas upp diskonterade växlar, borgensförbindelser och övriga ansvarsförbindelser. Bland dessa skall anges t. ex. bidrag enligt kungörelsen (1970: 180) om statligt regionalpolitiskt stöd, vilka under vissa villkor kan krävas åter under viss tid.

Under rubriken ansvarsförbindelser skall vidare uppges pensionsåtaganden som inte upptagits bland skulderna och som inte har täckning i pensionsstiftelses förmögenhet. Enligt utredningens förslag, 18 § 3, skulle särskild notanteckning om detta förhållande göras. Det är sålunda kapitalvärdet av gjorda pensionsutfästelser som skall redovisas med det belopp, varmed det överstiger dels vad som upptagits bland skulderna under B.II.1 "Avsatt till pensioner", dels den täckning som kan finnas i pensionsstiftelses förmögenhet. Denna förmögenhet räknas lämpligen ut på samma sätt som vid tillämpningen av 15 § lagen om tryggnad av pensionsutfästelse m. m. Jag hänvisar här till uttalanden i prop. 1967: 83 s. 141.

20 §

Enligt paragrafen, vars innehåll med vissa jämkningar hämtats från 18 § utredningens förslag, skall, anpassat efter rörelsens förhållanden, lämnas vissa kompletterande uppgifter och upplysningar till resultaträkningen och balansräkningen.

I *första stycket* preciseras under fyra punkter de olika uppgifter och upplysningar som skall lämnas. Enligt *punkten 1* skall anges de grunder som använts för värdering av tillgångar och skulder. Därvid skall anges sådana ändringar i värderingsgrunderna som avsevärt påverkat årsresultatet.

Lagens olika värderingsregler lämnar en förhållandevis stor frihet för värdering av olika slag av tillgångar. Dessutom lämnar god redovisningspraxis utrymme för användning av rätt skilda metoder. För att balansräkningen skall kunna ge tillfredsställande upplysning om ställningen och dess förändringar måste anteckning ske om de huvudprinciper som använts vid värderingen av olika huvudslag av tillgångar. Genom den i punkten föreskrivna skyldigheten torde också uppnås att den bokföringsskyldige kommer att använda sig av genomtänkta och konsekventa värderingsprinciper.

Som jag anfört i den allmänna motiveringen, avsnitt 5.4.4, bör anteckningarna göras enkla och anpassade efter de skilda rörelsernas olika behov. Om en värderingsprincip ändras, krävs en mer fullständig anteckning. Jag har vid 14 § fjärde stycket anfört att särskild upplysning bör lämnas om omsättningstillgång tagits upp över anskaffningsvärdet. För att en sådan uppgift skall bli belysande bör också anges med vilket belopp tillgången tagits upp över anskaffningsvärdet.

Enligt *punkten 2* skall grunderna för avskrivning av olika grupper av anläggningstillgångar anges. Därvid skall uppges betydelsefulla ändringar i dessa grunder. Jag vill erinra om att jag i det till lagrådet remitterade förslaget till ny aktiebolagslag har förordat att för vissa anläggningstillgångar skall anges dels anskaffningsvärdet, dels det sammanlagda beloppet av företagna av- och nedskrivningar. Jag har inte ansett det lämpligt att ta in motsvarande föreskrift i bokföringslagen. Det måste nämligen beaktas att det i vissa fall kan vara svårt att få fram uppgifter om kvarvarande anläggningstillgångars anskaffningsvärde utan ett avsevärt arbete.

För företag, där avskrivningar har större betydelse för resultatet, kan det vara påkallat med en öppen och mera exakt redovisning beträffande anläggningstillgångarna än vad som föreskrivs i förevarande punkt. En metod är att i balansräkningen som öppna avdragsposter redovisa de ackumulerade avskrivningarna för olika kategorier anläggningstillgångar. En annan metod kan vara att, som föreslagits för aktiebolagens del, i särskild anteckning redovisa anskaffningsvärden och an-

samlade avskrivningar. Kännedom härom kan vara av väsentlig betydelse för att bedöma rörelsens resultat och ställning. En upplysningskyldighet kan därför följa av bestämmelsen i punkten 4 i detta stycke.

Enligt *punkten 3*, som saknar motsvarighet i utredningens förslag, skall upplysning lämnas om uppskrivning av anläggningstillgångar som verkställt under räkenskapsåret, varvid uppskrivningsbeloppet och dess användning skall anges.

Andra förhållanden än de som reglerats under punkterna 1—3 eller som framgår av resultaträkning och balansräkning kan ibland vara av väsentlig betydelse för resultat och ställning. I *punkten 4* upptas därför en bestämmelse om noteringsskyldighet i sådana fall.

Anteckning bör göras om den bokföringsskyldige för sina kundfordringar anlitar factoring eller om maskinpark o. d. i större utsträckning anskaffats genom leasing. Jag har tidigare nämnt att factoring brukar ha den formen att företagarna antingen pantförskriver sina kundfordringar hos factoringföretaget eller överlåter dem till detta företag. I det sist nämnda fallet brukar som regel ett delkredereansvar alltså åvila överlåtare. Enligt min mening bör i dessa fall anmärkas redan inom linjen i balansräkningen att den bokföringsskyldige anlitar factoring. Detta överensstämmer med de bestämmelser jag förordat i fråga om ställda panter och ansvarsförbindelser.

Entreprenadföretag och andra kan stå ett omfattande garantiansvar för sina arbeten eller produkter. Har verksamheten större omfattning, bör avsättningar regelbundet ske för detta ansvar och en särskild skuldpost bör då tas upp i balansräkningen för garantiåtagandena. Om åtagandena är mer tillfälliga eller om rörelsen har en mer begränsad omfattning bör enligt min mening alternativt kunna förekomma att garantiåtagandena redovisas inom linjen i balansräkningen. Detta kan vara motiverat med hänsyn till osäkerhet beträffande beloppsberäkningen och ovisshet om i vad mån ansvaret i praktiken kommer att aktualiseras. Enligt min mening bör också en redovisning genom en notuppgift kunna komma i fråga i sådana fall. Redovisning enligt *punkten 4* bör också kunna ske i sådana fall, då ett betydelsefullt garantiansvar föreligger men möjligheter av ett eller annat skäl inte finns att bestämma ansvaret till något belopp. Uppenbarligen är det så att resultatet och ställningen får en felaktig redovisning, om man inte i någon form fäster uppmärksamhet på garantiansvar av någon betydelse.

Enligt övervägandena i avsnitt 5.4.4 föreskrivs i *andra stycket* att de i första stycket nämnda uppgifterna och upplysningarna får tas in i noter till bokslutshandlingarna. Om en uppgift tas in i not, skall tydlig hänvisning göras vid den eller de poster i redovisningshandlingarna, som uppgiften hänför sig till. Detta kan lämpligen ske genom att i postens text eller vid dess belopp ange notens nummer. En enkel fotnotshänvisning kan ofta vara tillräcklig. Noterna blir en form av tillägg till resultat- och balansräkningarna.

Om uppgifterna lämnas i form av notanteckningar direkt i resultat- eller balansräkningen innebär detta att de också måste skrivas in i årsboken. Inget hindrar emellertid att notanteckningarna görs i en separat handling. Om upplysningarna lämnas på detta sätt behöver de inte tas in i årsboken.

Jag vill påpeka att i fråga om aktiebolag, vilka enligt förslaget till aktiebolagslag har att lämna ytterligare kompletterande uppgifter och upplysningar, det vanliga torde bli att uppgifterna lämnas i en separat handling. Som framhållits i förslaget till aktiebolagslag är emellertid notanteckningarna oavskiljbara från redovisningshandlingarna såtillvida, att de inte får utelämnas i avskrifter eller vid tryckning av den offentliga årsredovisningen. I bolagets årsbokslut kan emellertid uppgifterna framgå av bilaga.

21 §

I *första stycket*, som har sin motsvarighet i 19 § utredningens förslag, föreskrivs skyldighet att lämna uppgifter om privata tillgångar och skulder. Bestämmelsen avser enskild näringsidkare men också varje delägare som är obegränsat ansvarig för rörelsens förbindelser.

Sammanställning över de privata tillgångarna och skulderna kan enligt stycket utgöras av förmögenhetsbilagan till allmän självdeklaration. Om brutet räkenskapsår tillämpas får ny förmögenhetsbilaga upprättas för bokslutstillfället. Bestämmelsen har kommenterats i den allmänna motiveringen, avsnitt 5.4.3. Jag hänvisar till vad jag i det sammanhanget anført. Jag vill tillägga att om förmögenhetsbilaga används, hänvisning till denna naturligtvis bör göras genom notering i årsboken av bilagenummer.

Enligt *andra stycket* skall enskild näringsidkare lämna upplysningar om annan rörelse som han bedriver. Bestämmelsen motsvarar 18 § 5 i utredningens förslag.

Bestämmelserna i stycket gäller endast om den bokföringsskyldige driver flera rörelser utan att använda särskilt rättssubjekt för någon av dem. Om en person dels själv driver en rörelse utan att använda särskilt rättssubjekt, dels är huvuddelägare i exempelvis ett handelsbolag, föreligger sålunda ingen uppgiftsskyldighet enligt detta stycke. Den senare rörelsen drivs ju då formellt av handelsbolaget och inte av den bokföringsskyldige fysiske personen.

Enligt stycket skall uppgift lämnas om balansomslutning, årsresultat och eget kapital i den andra rörelsen. Uppgifterna kan antingen tas upp i bilaga till årsbokslutet eller också kan samtliga rörelser redovisas var för sig i samma årsbok.

Frågan när flera rörelser kan anses föreligga får belysas av de riktlinjer som dragits upp i skatterätten i fråga om skattskyldighet för en eller flera förvärvskällor. I de fall då skatterätten godtar att två för-

värvskällor föreligger, bör bokföringen också vara skild för de olika rörelserna.

Arkivering m. m.

22 §

Arkiveringsbestämmelserna i paragrafen, som har sin motsvarighet i 24 § utredningsförslaget, har utförligt motiverats i den allmänna motiveringen, avsnitt 5.6. Jag hänvisar till vad jag anfört i det sammanhanget.

I *första stycket* anges arkiveringstidens längd till tio år. Allt räkenskapsmaterial skall arkiveras men även andra handlingar av särskild betydelse för att bedöma rörelsens ekonomiska förhållanden skall bevaras under den nämnda tiden.

Med anledning av påpekanden från några remissinstanser vill jag framhålla att arkiveringsskyldigheten avser endast sådant material som anknyter till rörelse som företaget bedriver i landet. Räkenskapsmaterial som tillhör avdelningskontor i utlandet behöver därför inte sändas till Sverige. Räkenskapsmaterial som å andra sidan produceras utomlands, men som avser företag i Sverige, måste enligt stycket förvaras i landet.

Enligt *andra stycket* upphör skyldigheten att bevara endast maskinläsbart räkenskapsmaterial, om registrerade uppgifter förs över till antingen vanlig läsbar form eller till form med registreringar i mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel.

Tredje stycket innehåller bestämmelse om dispens från kravet att bevara räkenskapsmaterial i vanlig läsbar form under hela arkiveringsperioden. Fråga om tillstånd prövas av länsstyrelsen och förutsättning för tillstånd är att räkenskapsmaterialet har blivit mikrofilmatiserat eller kopierat på annat betryggande sätt.

Besvär

23 §

Paragrafen, som inte har någon motsvarighet i utredningens förslag, innehåller bestämmelser om besvär mot länsstyrelsens beslut enligt denna lag (se 10 § tredje stycket, 11 § fjärde stycket, 12 § tredje stycket och 22 § tredje stycket). Enligt paragrafen överklagas sådana beslut hos regeringen.

Övergångsbestämmelser

Den nya lagen bör träda i kraft samtidigt med den nya aktiebolagslagen, dvs. den 1 juli 1976. Bestämmelse härom har intagits i *första punkten*.

Enligt departementsförslaget fordras i vissa situationer att tillstånd lämnas av länsstyrelsen (se 10 § tredje stycket, 11 § fjärde stycket, 12 § tredje stycket och 22 § tredje stycket). För att underlätta anpassningen till den nya lagen bör sådana beslut kunna meddelas innan lagen i öv-

rigt har trätt i kraft. I första punkten föreskrivs därför att beslut enligt nyss angivna lagrum får meddelas även före ikraftträdandet.

Enligt *andra punkten* upphävs 1929 års bokföringslag genom nya lagen. Om i lag eller annan författning förekommer hänvisning till föreskrift som ersatts genom bestämmelse i nya lagen skall enligt punkten i stället den nya bestämmelsen tillämpas.

I enlighet med mina överväganden i den allmänna motiveringen, avsnitt 5.2.1, skall vissa frågor om rättsverkan av att någon är bokföringsskyldig avgöras med ledning av 1929 års lag. Det gäller när det är fråga om tillämpningen av vissa bestämmelser i köplagen, kommissionslagen, handelsregisterlagen, lagen om företagsinteckning samt lagen om handelsbolag och enkla bolag. Detta framgår av särskilda bestämmelser i de angivna lagarna. En erinran härom har dessutom intagits i andra punkten av övergångsbestämmelserna.

Enligt *tredje punkten*, som utformats efter förebild av utredningens förslag, får den som är bokföringsskyldig enligt äldre lagen fullgöra sin skyldighet i enlighet med den äldre lagen beträffande räkenskapsår som börjat löpa före nya lagens ikraftträdande. Detta innebär bl. a. att den bokföringsskyldige inte under det löpande räkenskapsåret behöver lägga om sitt verifikationshanteringssystem eller avsluta räkenskaperna mot en resultaträkning.

Den *fjärde punkten* föreskriver att den som inte är bokföringsskyldig enligt den äldre lagen inte behöver upprätta balansräkning, när bokföringsskyldighet inträder genom lagens ikraftträdande. Detta motsvarar vad utredningen förordat. Med anledning av att riksskatteverket framfört kritik mot utredningsförslaget i denna del vill jag framhålla att betydande praktiska svårigheter skulle uppkomma, om alla de näringsidkare som inte nu är bokföringsskyldiga skulle åläggas att upprätta startbalans per den 1 juli 1976.

Enligt *femte punkten* skall den som driver rörelse vid lagens ikraftträdande, oavsett om han varit bokföringsskyldig eller ej, anpassa sitt räkenskapsår till de nya bestämmelserna i 12 §. Detsamma gäller aktiebolag, handelsbolag och ekonomisk förening som ej driver rörelse.

Enligt 12 § skall som huvudregel räkenskapsåret överensstämma med kalenderåret. Beträffande rörelser som drivs vid lagens ikraftträdande tillåts emellertid brutet räkenskapsår. Brutet räkenskapsår skall börja den 1 maj, den 1 juli eller den 1 september och omfatta helt år.

Tillämpas annat räkenskapsår än vad som nyss nämnts, skall enligt punkten genom avkortning eller förlängning av det räkenskapsår som börjar löpa närmast efter lagens ikraftträdande de därefter följande räkenskapsåren anpassas till bestämmelserna i 12 §. Detta innebär, för att ta ett exempel, att den som har räkenskapsår som löper mellan den 15 april och den 14 april kan i fråga om det räkenskapsår som börjar den 15 april 1977 avsluta detta den 31 december 1977 för att därefter

tillämpa räkenskapsår i överensstämmelse med huvudregeln om kalenderår som räkenskapsår. Anser han att skäl föreligger för att tillämpa brutet räkenskapsår, kan räkenskapsåret förkortas så att det omfattar tiden endast t. o. m. den 30 juni 1977 eller den 31 augusti 1977. Han kan också förlänga det till den 30 april eller den 30 juni 1978. Av 12 § andra stycket framgår att förlängning inte får ske så att räkenskapsåret blir längre än 18 månader.

Som huvudregel gäller för den som inte varit bokföringsskyldig enligt den äldre lagen att kalenderåret utgör räkenskapsår. Detta betyder att det första räkenskapsåret normalt kommer att omfatta tiden den 1 juli 1976—den 31 december 1976. Det är också möjligt att låta det första räkenskapsåret omfatta 18 månader och alltså låta det löpa för tiden den 1 juli 1976—den 31 december 1977. Det är emellertid också möjligt att tillämpa brutet räkenskapsår (12 § första stycket) och i sådant fall kan exempelvis det första räkenskapsåret omfatta en tolv månadersperiod, en fjorton månadersperiod eller en tiomånadersperiod, allt med början den 1 juli 1976. Bestämmelsen i 12 § första stycket om rätt att tillämpa brutet räkenskapsår tar nämligen sikte på fall när rörelsen påbörjats före ikraftträdandet. Att bokföringsskyldighet inte förelegat tidigare saknar från denna synpunkt betydelse.

Sjätte punkten innehåller bestämmelser om ändring av reglerna i bolagsordning eller stadgar rörande räkenskapsårets förläggning.

Enligt det remitterade förslaget till aktiebolagslag skall bolagsordningen innehålla bestämmelser om räkenskapsåret. Liknande regler gäller för åtskilliga andra sammanslutningar, t. ex. ekonomiska föreningar, bostadsrättsföreningar, banker och försäkringsbolag. Sådana bestämmelser kan strida mot 12 § nya lagen. Efter den övergångstid som följer av punkten 5 kommer bestämmelserna att sättas ur spel genom nya lagen. Självfallet är det dock lämpligt att bestämmelsen ändras så att den överensstämmer med nya lagen. Punkten 6 innebär att styrelsen för sammanslutningen i fråga skall verka för att ändring kommer till stånd.

7.2 Övriga lagförslag

De föreslagna ändringarna innebär bl. a. att köpmansbegreppet i köplagen och kommissionslagen samt registreringsplikten enligt handelsregisterlagen blir att bedöma enligt reglerna i 1929 års bokföringslag om bokföringsskyldighetens omfattning. Detsamma gäller när det är fråga om att bestämma giltighetsområdet för lagen om företagsinteckning eller för reglerna om handelsbolag i 1 § lagen om handelsbolag och enkla bolag.

8 Hemställan

Jag hemställer att lagrådets yttrande inhämtas över förslagen till

1. bokföringslag,
2. lag om ändring i lagen (1905: 38 s. 1) om köp och byte av lös egendom,
3. lag om ändring i lagen (1914: 45) om kommission, handelsagentur och handelsresande,
4. lag om ändring i handelsregisterlagen (1974: 157),
5. lag om ändring i lagen (1966: 454) om företagsinteckning,
6. lag om ändring i lagen (1895: 64 s. 1) om handelsbolag och enkla bolag.

9 Beslut

Regeringen beslutar i enlighet med föredragandens hemställan.

Bilaga 1

Utredningsförslaget

Förslag till**Bokföringslag**

Härigenom förordnas som följer

Inledande bestämmelser

1 § Bokföringsskyldighet enligt denna lag föreligger för aktiebolag, handelsbolag, ekonomisk förening samt i övrigt för den som yrkesmässigt driver självständig rörelse, däribland jordbruksrörelse. Som bokföringspliktig rörelse anses härvid icke verksamhet som avser upplåtelse av hus eller del av hus till nyttjande mot vederlag med undantag av hotell- och pensionatrörelse.

Staten eller kommun är ej bokföringsskyldig enligt denna lag.

2 § Bokföringsskyldigheten innefattar skyldighet att tillse att *verifikationer* finns för alla affärshändelser, att bokföra affärshändelserna såväl post för post i löpande följd (*grundbokföring*) som *systematiskt* (huvudbokföring med hjälpbokföring), att upprätta *årsbokslut* samt att *bevara* verifikationer, bokföringsböcker och annat *räkenskapsmaterial*.

Vid fullgörande av bokföringsskyldigheten iakttages god redovisnings-
sed.

3 § Räkenskapsåret omfattar tolv månader. Vid verksamhetens början eller slut eller vid omläggning av räkenskapsår får kortare räkenskapsår användas eller räkenskapsåret förlängas att omfatta högst aderton månader.

Den som är bokföringsskyldig för flera rörelser använder samma räkenskapsår för dem, om ej synnerliga skäl föreligger att använda olika räkenskapsår.

4 § Bestämmelserna i denna lag äger ej tillämpning i den mån särskilda bestämmelser angående bokföringsskyldighetens fullgörande gäller enligt annan lag eller författning.

Om skyldighet att sörja för underlag för deklarations- och uppgiftsskyldighet och för kontroll därav finns särskilda bestämmelser.

Löpande bokföring

5 § Bokföringen omfattar alla affärshändelser i rörelsen. Som affärshändelse räknas också den bokföringsskyldiges tillskott och uttag av pengar, varor eller annat.

6 § Bokföringen grundas för varje affärshändelse på kvitto, bankbesked eller postgirobesked, faktura eller annan handling som härrör från eller särskilt upprättas med uppgifter om affärshändelsen (*verifikation*). Har den bokföringsskyldige tagit emot handling om affärshändelsen, användes denna handling som verifikation.

Verifikation utgöres av handling i vanlig läsbar form. Om rätt att använda annan form finns föreskrifter i 22 §. Verifikation förses med uppgift om när den upprättats, när affärshändelsen inträffat, vad denna avser, vilka parter den berör och vilket belopp den gäller.

Vid kontant försäljning av varor och tjänster får gemensam verifikation användas för inbetalningarna under en dag, om försäljningen sker under sådana förhållanden att kvitto med uppgifter enligt andra stycket om varje försäljning ej kan utfärdas utan svårighet. Gemensam verifikation utgöres av kontrollremsa från kassaapparat eller av kassarapport eller annan handling som anger summan av samtliga inbetalningar.

Verifikationerna förses med verifikationsnummer eller andra identifieringstecken. Sker rättelse i verifikation, anges när rättelsen skett och vem som företagit den. Verifikationerna ordnas och förvaras på betryggande och överskådligt sätt och så att sambandet mellan bokförd post och verifikation utan svårighet kan fastställas. I avvaktan på bokföring hålles verifikationerna så ordnade att omedelbar grundbokföring är möjlig.

7 § Bokföringen sker i ett ordnat och betryggande system av böcker, kort, löslblad eller andra hjälpmedel. I den mån så behövs för att underlätta överblicken över bokföringssystemet upprättas beskrivning över bokföringens organisation och uppbyggnad, över använda hjälpmedel samt över bokföringens konton och deras användning. Sådan beskrivning är räkenskapsmaterial.

Bokföringen sker på varaktigt sätt och i vanlig läsbar form. Om rätt att använda annan form finns föreskrifter i 22 §.

Vad som bokförts får ej utplånas eller göras oläsligt. Vid rättelse av felförd post anges när rättelsen skett och vem som företagit den.

Sker rättelse genom särskild rättelsepost, upprättas verifikation om rättelsen. Samtidigt säkerställs genom anteckning på den tidigare verifikationen eller på annat sätt att man vid granskning av den tidigare bokförda posten utan svårighet kan få kännedom om rättelsen.

8 § Affärshändelserna bokföres post för post i löpande följd efter verifikationsnummer eller andra använda identifieringstecken (*grundbokföring*). Sammansatt post får användas för affärshändelser med gemensam verifikation enligt 6 § tredje stycket. Även i övrigt får sammansatt post användas för likartade affärshändelser under en dag, om det utan svårighet kan klarläggas vad som ingår i sådan post.

In- och utbetalningar, som sker kontant eller över bankräkning eller postgiro, grundbokföres varje dag (*kassabokföring*). Föreligger särskilda skäl, får kassabokföringen för viss dag slutföras senast andra dagen där-efter eller, om denna är arbetsfri, senast därpå följande vardag.

Andra affärshändelser än som avses i andra stycket grundbokföres så att grundbokföringen för en månads bokföringsdagar slutföres senast under den därefter följande månaden.

9 § Affärshändelserna bokföres i systematisk ordning för överblick över verksamhetens gång och över dess resultat och ställning (*huvudbokfö-*

ring). Huvudbokföringen kan förenas med grundbokföringen eller ske genom särskild bokföring. Sammansatta poster får användas i huvudbokföringen, om det utan svårighet kan klarläggas vad som ingår i sådan post.

Huvudbokföringen sammanfattas för perioder om högst två månader senast inom en månad från utgången av sådan period. Sammanfattningen göres genom att huvudbokföringens konton summeras, genom särskild uppställning med sammandrag av dessa konton eller på annat sätt som är lämpligt med hänsyn till rörelsens förhållanden.

10 § Poster i huvudbokföringen redovisas ytterligare i *hjälpbokföring* i den utsträckning så erfordras för att få tillfredsställande överblick och kontroll av lagertillgångar, förhållanden till kunder och leverantörer eller andra förhållanden av särskild betydelse.

11 § Uppkomna fordringar och skulder behöver ej bokföras förrän faktura eller annan handling, som tillkännager anspråk på vederlag, avsänts eller mottagits eller sådan handling bort föreligga enligt god sed för affärsförhållandet.

Bokföring av affärshändelse, vid vilken kundfordran eller leverantörsskuld uppkommer, kan dröja tills betalning sker. Vid räkenskapsårets utgång bokföres dock de fordringar och skulder som då ej är betalda. Verifikationerna för obetalda fordringar och skulder ordnas och förvaras för sig så att betryggande överblick fortlöpande finns över dem.

Vad i andra stycket sägs får ej tillämpas, om ett betydande antal fakturor förekommer, om de fordringar eller skulder, som fakturorna avser, uppgår till avsevärda belopp eller om andra förhållanden gör en omedelbar bokföring påkallad.

Årsbokslut

12 § Räkenskapsårets löpande bokföring avslutas genom årsbokslut som består av resultaträkning och balansräkning.

Balansräkning göres också upp när bokföringsskyldighet inträder.

13 § Den balansräkning, som göres upp när bokföringsskyldighet inträder, föres utan dröjsmål in i bunden bok (*årsbok*).

Årsbokslutet föres in i årsboken senast fyra månader efter räkenskapsårets utgång.

Årsbokslutet skrives under av den bokföringsskyldige som därvid anger dagen för undertecknandet. Är flera delägare obegränsat ansvariga för rörelsens förbindelser, underskrives bokslutet av dem alla.

14 § Tillgång, som anskaffats eller tillverkats för försäljning, förbrukning eller annan omsättning och som finns kvar i rörelsen vid räkenskapsårets utgång (balansdagen), tages i balansräkningen upp som *omsättningsstillgång*. Som omsättningsstillgång upptages också likvida medel, värdepapper för tillfälligt innehav samt kortfristig fordran.

Tillgång, som är avsedd att brukas i rörelsen under mer än ett räkenskapsår, tages i balansräkningen upp som *anläggningstillgång*.

15 § Resultaträkningen redovisar i sammandrag samtliga intäkter och kostnader i rörelsen under räkenskapsåret samt visar räkenskapsårets resultat.

För resultaträkningen användes nedan intagna schema eller annan uppställningsform som ger en tillfredsställande överblick över rörelsens intäkter, kostnader och resultat.

Resultaträkningen innefattar de huvudposter som anges i schemat och förekommer i rörelsen. Huvudpost delas upp i delposter, om så är påkallat för att ge upplysning om delpost av särskild storlek eller betydelse. Huvudposter och delposter ges beteckningar som tydligt anger vad som ingår i post.

Särskild redovisning av huvudpost för bokslutsdispositioner (IV) behöver ske endast om räkenskapsårets balansräkning innehåller särskild post för obeskattade reserver eller sådan post funnits i balansräkning för det närmast föregående räkenskapsåret.

I Den huvudsakliga verksamheten

Rörelsens intäkter, brutto (omsättningssumman), såsom försäljningsintäkter, fakturerade arbeten och provisionsintäkter

Rörelsens kostnader, såsom inköps-, tillverknings-, försäljnings- och administrationskostnader

Resultat före avskrivningar

Avskrivningar

Resultat efter avskrivningar

II Finansiella poster

Intäkter, såsom ränteintäkter och aktieutdelningar

Kostnader, såsom räntekostnader och kapitalförvaltningskostnader

Resultat efter I och II

III Extraordinära poster

Intäkter, såsom vinst vid försäljning av anläggningstillgång, erhållen försäkringsersättning och skadestånd

Kostnader, såsom förlust vid avyttring av anläggningstillgång, nedskrivning och utgiven skadeersättning

Resultat efter I—III

IV Bokslutsdispositioner

Minskning av obeskattade reserver, såsom lagerrcserver, anläggningsreserver (ackumulerade avskrivningar utöver plan) och investeringsfonder

Ökning av obeskattade reserver

Resultat efter I—IV före skatt

Resultat efter skatt (för rörelser som taxeras särskilt)

16 § Balansräkningen redovisar i sammandrag rörelsens samtliga tillgångar och skulder samt eget kapital i rörelsen (kapitalbehållning) på balansdagen.

För balansräkningen användes nedan intagna schema eller annan uppställningsform som ger en likvärdig överblick över tillgångar, skulder och eget kapital.

Balansräkningen innefattar de huvudposter som anges i schemat och förekommer i rörelsen. Huvudpost delas upp i delposter, om så är påkallat för att ge upplysning om delpost av särskild storlek eller betydelse. Huvudposter och delposter ges beteckningar som tydligt anger vad som ingår i post.

Obeskattade reserver behöver ej redovisas öppet som särskild post

(B II), om en öppen redovisning har endast ringa betydelse med hänsyn till rörelsens förhållanden.

A Tillgångar

I Omsättningstillgångar

1. *Likvida medel*, såsom kassa, bank och postgiro
2. *Kortfristiga fordringar*, såsom kundfordringar, växelfordringar, skattefordringar och lämnade kortfristiga förskott
3. *Varulager*, såsom råvaror, hel- och halvfabrikat samt förbrukningsmaterial
4. *Pågående arbeten* för annans räkning (med öppen avräkning av erhållna delbetalningar och förskott)

II Spärrkonto hos riksbanken för investeringsfond

III Anläggningstillgångar

1. *Värdepapper*, såsom aktier, andelar och obligationer
2. *Långfristiga fordringar*, såsom långfristigt utlånade medel och lämnade långfristiga förskott
3. *Maskiner och inventarier*
4. *Fastigheter*, såsom obebyggd mark, markanläggning och byggnad
5. *Immateriella rättigheter*, såsom patent, hyresrätt, goodwill och organisationskostnad

B Skulder och eget kapital

I Skulder

1. *Kortfristiga skulder*, såsom leverantörsskulder, växelskulder, skatteskulder och erhållna kortfristiga förskott
2. *Fakturerings av pågående arbeten* för annans räkning (redovisas här, med öppen avräkning, om faktureringen överstiger värdet av arbetena)
3. *Långfristiga skulder*, såsom erhållna inteckningslån och andra långfristiga lån, pensionsavsättningar och erhållna långfristiga förskott

II Obeskattade reserver, såsom lagerreserver, anläggningsreserver (ackumulerade avskrivningar utöver plan) och investeringsfonder

III Eget kapital, varvid anges ingående värde, insättningar eller uttag under räkenskapsåret, redovisat årsresultat samt utgående värde

C Inom linjen anges

I Ställda panter, såsom fastighetsinteckningar och företagsinteckningar samt äganderättsförbehåll som belastar tillgång i balansräkningen

II Ansvarsförbindelser, såsom ingångna borgensförbindelser och diskonterade växlar

17 § För varje sammansatt post i årsbokslutet lämnas specifikation av de belopp som ingår i posten. Specifikation utgöres av särskild förteckning, om icke postens sammansättning framgår omedelbart av bokföringen i övrigt.

18 § Årsbokslutet belyses ytterligare genom notanteckningar eller anteckningar i annan lämplig form. Om anteckningarna ej föres in i årsboken, hänvisas till dessa. Anteckning göres om

1. de grunder som använts för värdering av tillgångar och skulder med uppgift om sådana ändringar i värderingsgrunderna som avsevärt påverkat årsresultatet,
2. grunderna för avskrivning av olika grupper av anläggningstillgångar med uppgift om betydelsefulla ändringar av dessa grunder,
3. pensionsåtaganden som ej tagits upp bland skulderna och ej har täckning i pensionsstiftelses förmögenhet,
4. fordran hos delägare, styrelseledamot, verkställande direktör eller firmatecknare, om fordringen är av större betydelse,
5. annan rörelse som den bokföringsskyldige driver med uppgift om balansomslutning, årets resultat och totala egna kapitalet samt
6. annat förhållande av väsentlig betydelse för att bedöma rörelsens resultat och ställning.

19 § Enskild näringsidkare för i årsboken in sammanställning över sina privata tillgångar och skulder. Bland tillgångarna redovisas särskilda poster för kontanter, banktillgodohavanden, värdepapper och andelsrätter, fordringar, inventarier och annan lös egendom samt fast egendom. Tillgångar och skulder av betydande värde redovisas för sig.

20 § Omsättningstillgång tages i balansräkningen upp till högst det belopp som gått åt för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet).

Är verkliga värdet på balansdagen lägre än anskaffningsvärdet, får tillgången ej tagas upp över detta verkliga värde. Såsom verkliga värdet anses försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad. Då rörelsens förhållanden, tillgångens beskaffenhet eller andra omständigheter ger anledning härtill, får verkliga värdet dock bestämmas till återanskaffningsvärdet med avdrag för inkurans eller till annat värde som är förenligt med god redovisningssed.

Omsättningstillgång får tagas upp över anskaffningsvärdet, om synnerliga skäl föreligger och det kan anses tillåtet enligt god redovisningssed.

Osäker fordran skrives ned och värdelös fordran tages ej upp som tillgång.

21 § Anläggningstillgång tages upp till högst anskaffningsvärdet, minskat med sammanlagda beloppet av de avskrivningar och nedskrivningar som gjorts enligt bestämmelserna nedan.

På anläggningstillgång, som fortlöpande minskar i värde på grund av ålder eller nyttjande eller annan därmed jämförlig orsak, göres årliga *avskrivningar* efter den värdeminskning som tillgången beräknas komma att undergå. Därjämte sker nedskrivning då så är påkallat enligt bestämmelserna i tredje stycket.

Har värdet på anläggningstillgång varaktigt gått ned, sker *nedskrivning* med det engångsbelopp som kan anses erforderligt enligt god redovisningssed.

Osäker fordran skrives ned och värdelös fordran tages ej upp som tillgång. Har fordran, som tidigare utelämnats som värdelös eller skrivits ned som osäker, fått ett varaktigt ökat värde, får fordringen åter tagas upp till detta högre värde.

Tilläggsbestämmelser om automatisk databehandling m. m.

22 § I stället för räkenskapsmaterial i vanlig läsbar form får användas

1. film eller annat material med registreringar i mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel,
2. hålkort, håltremsa, magnetband eller annat material med registreringar som genom omedelbar utskrift kan tagas fram i vanlig läsbar form eller form som avses under 1.

Material enligt 1. får användas för allt räkenskapsmaterial utom årsboken. Material enligt 2. får ej användas för sammanfattning av huvudbokföringen enligt 9 § andra stycket eller för årsboken, ej heller samtidigt för både verifikationer och grundbokföring.

Material som avses under 1. och 2. får användas endast om det kan anses säkerställt att registreringarna är varaktiga, att registrerade uppgifter är lätt åtkomliga samt att materialet bevaras på betryggande sätt.

Om rätt att i efterhand ersätta räkenskapsmaterial i vanlig läsbar form med mikrofilmmaterial och liknande material finns föreskrifter i 24 § andra stycket.

Konungen eller den som Konungen bestämmer äger meddela anvisningar angående tillämpningen av bestämmelserna i denna paragraf.

23 § För automatisk databehandling sammanställes och bevaras beskrivningar, instruktioner och andra handlingar som ger uppgifter om behandlingssystemet (*systemdokumentation*) samt anteckningar om genomförda databehandlingar (*behandlingsdokumentation*). Sådan dokumentation är räkenskapsmaterial.

Dokumentation utformas så att den ger erforderlig ledning för systemets användning och säkerställer möjligheter att i efterhand utan svårighet klarlägga vad en bearbetning omfattat och hur denna genomförts.

Konungen eller den som Konungen bestämmer äger meddela anvisningar om dokumentation.

Arkivering

24 § Allt räkenskapsmaterial bevaras i ordnat skick här i landet under minst sex år från utgången av det räkenskapsår som materialet avser. Vad nu föreskrives gäller också avtal och andra handlingar av särskild betydelse för att belysa rörelsens ekonomiska förhållanden.

Arkiveringstiden för material i vanlig läsbar form, med undantag av årsbok, får begränsas till två år, om materialet under betryggande former blivit mikrofilmat eller kopierat på likvärdigt sätt. Kopiorna ordnas så att sökta uppgifter lätt kan återfinnas och läsas. De bevaras under den tid som återstår av den i första stycket angivna tiden.

Skyldighet att som räkenskapsmaterial bevara material som avses i 22 § 2. upphör, om registrerade uppgifter på betryggande sätt föres över till vanlig läsbar form eller form enligt 22 § 1.

Konungen eller den som Konungen bestämmer äger meddela anvisningar angående tillämpningen av bestämmelserna i denna paragraf.

Straffbestämmelser

25 § Om ansvar för åsidosättande av bokföringsskyldighet enligt denna lag finns bestämmelser i brottsbalken (1962: 700) och skattebrottslagen (1971: 69).

Denna lag träder i kraft den 197 . Bokföringslagen (1929: 117) upphör då att gälla. Hänvisning i lag eller författning till lagrum, som ersatts genom bestämmelse i den nya bokföringslagen, skall i stället gälla den bestämmelsen.

Den som är bokföringsskyldig enligt den upphävda lagen får för räkenskapsår som börjat löpa före den nya lagens ikraftträdande fullgöra sin skyldighet i enlighet med den äldre lagen.

Den som ej varit bokföringsskyldig enligt den upphävda lagen behöver icke göra upp balansräkning enligt 12 § andra stycket nya lagen när bokföringsskyldighet inträder enligt samma lag.

För den som driver jordbruksrörelse inträder bokföringsskyldighet enligt denna lag tidigast från och med det räkenskapsår som utgår närmast före det år då inkomst av jordbruksfastighet skall beskattas efter bokföringsmässiga grunder. Om övergång till sådan beskattning finns bestämmelser i lagen (1972: 742) om ikraftträdande av lagen (1972: 741) om ändring i kommunalskattelagen (1928: 370).

Bilaga 2
De remitterade förslagen

1 Förslag till Bokföringslag

Härigenom föreskrives följande.

Inledande bestämmelser

1 § Näringsidkare är bokföringsskyldig enligt denna lag. Detsamma gäller aktiebolag, handelsbolag och ekonomisk förening, även om bolaget eller föreningen ej utövar näringsverksamhet.

Enskild person som driver jordbruk eller skogsbruk är ej på grund därav bokföringsskyldig enligt denna lag. Hyr enskild person ut byggnad eller del av byggnad föreligger bokföringsplikt på grund därav endast om verksamheten är att anse som hotell- eller pensionatrörelse eller omfattar mer än två lägenheter som regelmässigt uthyres och ej utgör del av egen bostad.

Staten, kommun, landstingskommun, kommunalförbund, församling och kyrklig samfällighet är ej bokföringsskyldiga enligt denna lag.

2 § Bokföringsskyldigheten skall fullgöras på sätt som överensstämmer med god redovisningssed.

Bokföringsskyldigheten innefattar att

1. till upplysning om rörelsens förlopp kronologiskt och systematiskt löpande bokföra uppkomna affärshändelser samt i samband härmed tillse att verifikationer finns till alla bokföringsposter,

2. till upplysning om rörelsens ekonomiska resultat och ställning vid räkenskapsårets utgång upprätta årsbokslut,

3. arkivera verifikationer, bokföringsböcker och annat räkenskapsmaterial.

3 § Har i lag meddelats bestämmelse som avviker från denna lag, gäller den bestämmelsen liksom även i anslutning till denna meddelade verkställighetsföreskrifter.

Särskilda bestämmelser finns om skyldighet att sörja för underlag för deklarations- och uppgiftsskyldighet och för kontroll därav.

Löpande bokföring

4 § I bokföringen skall som affärshändelser löpande noteras alla förändringar i förmögenhetens storlek och sammansättning såsom in- och utbetalningar samt uppkomna fordringar och skulder. Som affärshändelse räknas också den bokföringsskyldiges tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat. Inför bokslut skall bokföringen härutöver tillföras fordrings- och skuldposter som behövs för att bestämma de intäkter och kostnader som rätteligen hör till räkenskapsåret.

5 § Bokföringen skall för varje affärshändelse grundas på handling som härrör från affärshändelsen eller särskilt upprättas med uppgifter om denna (verifikation). Har den bokföringsskyldige tagit emot handling om affärshändelsen, skall denna handling användas som verifikation. Om det är påkallat med hänsyn till arten av mottagen handling, får bokföringen i stället grundas på särskilt upprättad hänvisningsverifikation.

Verifikation skall på varaktigt sätt innehålla uppgifter om när den upprättats, när affärshändelsen inträffat, vad denna avser, vilket belopp den gäller, vilken motpart den berör samt, i förekommande fall, vilka handlingar som legat till grund för affärshändelsen och var originalhandling förvaras.

För likartade affärshändelser får gemensam verifikation användas, om den innehåller eller hänvisar till uppgifter enligt andra stycket i fråga om de affärshändelser som verifikationen omfattar. Gemensam verifikation får även användas för inbetalningarna under en dag vid kontant försäljning av varor och tjänster, om försäljningen sker under sådana förhållanden att enskild verifikation med uppgifter enligt andra stycket ej kan upprättas utan svårighet. I sådant fall får gemensam verifikation utgöras av kontrollremsa från kassaapparat, kassarapport eller annan handling som anger summan av erhållna betalningar.

Verifikationerna skall på varaktigt sätt vara försedda med verifikationsnummer eller andra identifieringstecken och i övrigt erforderliga uppgifter så att sambandet mellan verifikation och bokförd post utan svårighet kan fastställas. Verifikationerna skall både före och efter bokföring förvaras ordnade på betryggande och överskådligt sätt. Sker rättelse i verifikation, skall anges när rättelsen skett och vem som företagit den.

6 § Bokföringen skall ske på varaktigt sätt i ett ordnat och betryggande system av böcker, kort, löslblad eller andra hjälpmedel. Vad som bokförts får ej utplånas eller göras oläsligt.

Vid rättelse av felförd post skall anges när rättelsen skett och vem som företagit den. Sker rättelse genom särskild rättelsepost, skall verifikation om rättelsen upprättas. Samtidigt skall genom anteckning på den tidigare verifikationen eller på annat sätt säkerställas att man vid granskning av den tidigare bokförda posten utan svårighet kan få kännedom om rättelsen.

7 § Om det behövs för att ge överblick över tillämpat bokföringssystem, skall beskrivning upprättas över bokföringens organisation och uppbyggnad, över använda hjälpmedel och deras funktion samt över bokföringens konton och deras användning (kontoplan).

Användes automatisk databehandling i bokföringssystemet, skall beskrivning enligt första stycket kompletteras med systemdokumentation och behandlingshistorik i den mån det behövs för att man utan svårighet i efterhand skall kunna följa och kontrollera de enskilda posternas behandling och företagna bearbetningar inom systemet.

All beskrivning och dokumentation som avses i första och andra styckena är räkenskapsmaterial.

8 § Affärshändelserna skall bokföras i kronologisk ordning post för post efter verifikationsnummer eller andra identifieringstecken som åsatts verifikationerna (grundbokföring). Verifikationer, som avser likartade

affärshändelser, får bokföras i sammandrag i en post, om det utan svårighet kan klarläggas vilka affärshändelser som ingår i sådan post.

Kontanta in- och utbetalningar skall bokföras senast påföljande arbetsdag (kassabokföring). Övriga affärshändelser skall bokföras så snart det kan ske. I fråga om fordringar och skulder gäller att de skall bokföras så snart det kan ske sedan faktura eller annan handling, som tillkännager anspråk på vederlag, utfärdats eller mottagits eller sådan handling bort föreligga enligt god affärssed.

9 § Affärshändelserna skall bokföras i systematisk ordning så att bokföringen gör det möjligt att överblicka verksamhetens gång och dess resultat och ställning (huvudbokföring). Huvudbokföringen kan vara förenad med grundbokföringen.

Konton över tillgångar och skulder, vilka i huvudbokföringen föres i sammandrag, skall ytterligare specificeras i sidoordnad redovisning i den mån det behövs för att ge tillfredsställande överblick och kontroll.

Huvudbokföringen skall hållas aktuell samt avstämmas mot grundbokföringen efter vad som med hänsyn till rörelsens förhållanden överensstämmer med god redovisningssed.

10 § Verifikationer, bokföringsböcker och annat räkenskapsmaterial kan utgöras av

1. material i vanlig läsbar form,
2. film eller annat material med registreringar i mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel,
3. hålkort, hålremsa, magnetband eller annat material med registreringar som genom omedelbar utskrift kan tagas fram i form som avses i 1 eller 2.

Material som avses i första stycket 3 får ej användas för sammanfattningar av huvudbokföringen eller samtidigt för både verifikationer och grundbokföring.

Material som avses i första stycket 2 och 3 får användas endast efter tillstånd av länsstyrelsen. Sådant tillstånd får meddelas, om det kan anses säkerställt att registreringarna är varaktiga, att registrerade uppgifter är lätt åtkomliga samt att materialet bevaras på betryggande sätt.

Årsbokslut

11 § För varje räkenskapsår skall den löpande bokföringen avslutas genom att årsbokslut upprättas. Detta består av resultaträkning och balansräkning. Till dessa handlingar kan bilagor upprättas.

Årsbokslutet skall upprättas och föras in i bunden bok (årsbok) så snart det kan ske och senast sex månader efter räkenskapsårets utgång. Bilaga till årsbokslutet behöver dock ej föras in i årsboken. Årsbokslutet och därtill hörande bilagor skall upprättas i vanlig läsbar form och avfattas på svenska. Årsbokslutet skall skrivas under av den bokföringskyldige med angivande av dagen för underskriften. Är flera delägare obegränsat ansvariga för rörelsens förbindelser, underskrives bokslutet av dem alla.

När bokföringskyldighet inträder eller när grunden för sådan skyldighet ändras, skall balansräkning också utan dröjsmål upprättas och föras in i årsbok.

Om särskilda skäl föreligger, får länsstyrelsen för visst fall tillåta, att bilaga till årsbokslutet upprättas i form som avses i 10 § första stycket 2.

12 § Räkenskapsåret skall omfatta tolv månader. Kalenderåret skall vara räkenskapsår. I rörelse, som påbörjats före ikraftträdandet av denna lag, får dock annat räkenskapsår än kalenderår (brutet räkenskapsår) tillämpas. Brutet räkenskapsår skall omfatta tiden den 1 maj—den 30 april, den 1 juli—den 30 juni eller den 1 september—den 31 augusti.

Inträder bokföringsskyldighet eller läggs räkenskapsåret om, får räkenskapsåret avse kortare tid än tolv månader eller utsträckas att omfatta högst aderton månader. Avkortning av räkenskapsåret får också göras om bokföringsskyldigheten upphör.

Tillämpas brutet räkenskapsår, får omläggning av räkenskapsåret ske till kalenderår. I annat fall får omläggning av räkenskapsåret ej ske med mindre tillstånd därtill ges av länsstyrelsen.

Den som är bokföringsskyldig för flera rörelser skall använda samma räkenskapsår för dessa, om ej synnerliga skäl föranleder annat. Har en av rörelserna påbörjats efter ikraftträdandet av denna lag, kan brutet räkenskapsår tillämpas i den rörelsen, om sådant räkenskapsår förekommer i annan av rörelserna. För att få samma räkenskapsår för flera rörelser får omläggning av räkenskapsår ske utan hinder av vad som föreskrives i tredje stycket. Vad nu sagts äger motsvarande tillämpning inom concern.

13 § Med anläggningstillgång förstås tillgång, som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehållas i rörelsen. Med omsättningstillgång förstås annan tillgång.

Med en tillgångs anskaffningsvärde förstås utgiften för dess förvärv eller tillverkning och med återanskaffningsvärde motsvarande utgift, om anskaffning skulle ske vid räkenskapsårets utgång (balansdagen).

14 § Omsättningstillgång tages upp till högst anskaffningsvärdet. Är tillgångens verkliga värde på balansdagen lägre än anskaffningsvärdet, får tillgången dock ej tagas upp över detta verkliga värde.

Såsom verkliga värdet av omsättningstillgång anses försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad. Om rörelsens förhållanden, tillgångens beskaffenhet eller andra omständigheter ger anledning härtill, får verkliga värdet dock bestämmas till återanskaffningsvärdet, i förekommande fall med avdrag för inkurans, eller till annat värde som är förenligt med god redovisningssed.

Om varulager upptages till lägre värde än det i första stycket medgivna högsta värdet, skall skillnaden upptagas som lagerreserv.

Omsättningstillgång får tagas upp över anskaffningsvärdet, om särskilda omständigheter föreligger och det kan anses tillåtet enligt god redovisningssed.

15 § Anläggningstillgång tages upp till högst anskaffningsvärdet. I anskaffningsvärdet får inräknas utgifter för värdehöjande förbättring av tillgången, vilka nedlagts under räkenskapsåret eller balanserats från tidigare räkenskapsår. I andra fall än som avses i fjärde stycket och 16 § andra stycket får anläggningstillgång ej tagas upp till högre värde än det, vartill den är uppförd i närmast föregående balansräkning.

På anläggningstillgång, som fortlöpande minskar i värde på grund av ålder eller nyttjande eller annan därmed jämförlig orsak, skall årligen avskrivning ske med minst belopp som svarar mot lämplig avskrivningsplan, om ej tillgången uppenbarligen redan är tillräckligt avskriven.

Har värdet på anläggningstillgång varaktigt gått ned, skall nedskrivning ske med det engångsbelopp som kan anses erforderligt enligt god redovisningssed.

Anläggningstillgång, som äger ett bestående värde väsentligt överstigande det belopp vartill den är uppförd i närmast föregående balansräkning, får upptagas till högst detta värde, om det belopp varmed uppskrivning sker användes till erforderlig nedskrivning av värdet på andra anläggningstillgångar och särskilda skäl föreligger för sådan utjämning. Fast egendom, som åsättes taxeringsvärde, får dock ej uppskrivas över taxeringsvärdet.

16 § Fordran, som är osäker, tages upp till belopp varmed den beräknas inflyta. Värdelös fordran får ej tagas upp som tillgång.

Fordran som är anläggningstillgång får tagas upp till sitt beräknade värde, även om fordringen såsom osäker eller värdelös tagits upp till lägre belopp eller utelämnats i närmast föregående balansräkning.

17 § Har den bokföringsskyldige övertagit rörelse mot vederlag som överstiger värdet av de övertagna tillgångarna, får skillnaden tagas upp som anläggningstillgång till den del den representerar affärsvärde (goodwill). Denna tillgång skall årligen avskrivas med skäligt belopp, dock minst en tiondel.

Utgifter för teknisk hjälp, forsknings- och utvecklingsarbete, provdrift, marknadsundersökningar och liknande får tagas upp som anläggningstillgång, om de är av väsentligt värde för den bokföringsskyldiges rörelse under kommande år. Sådan tillgång skall årligen avskrivas med skäligt belopp, dock minst en femtedel, om ej på grund av särskilda omständigheter avskrivning med en mindre del får anses överensstämma med god redovisningssed.

Kapitalrabatt och direkta emissionsutgifter vid upptagande av långfristigt lån får, om beloppen ej omedelbart redovisas såsom kostnad, avskrivas enligt lämplig avskrivningsplan under tiden till dess skulden förfaller till betalning.

18 § Resultaträkningen skall i sammandrag redovisa samtliga intäkter och kostnader i rörelsen under räkenskapsåret samt lämna en med hänsyn till rörelsens förhållanden tillfredsställande redovisning för hur räkenskapsårets resultat uppkommit.

För resultaträkningen användes med de avvikelser som betingas av rörelsens art och omfattning nedan intagna schema. Kompletterande poster ges beteckningar som tydligt anger vad som ingår i posten. Annan uppställningsform får användas endast om under räkenskapsåret i medeltal mindre än tio anställda sysselsatts i rörelsen och uppställningsformen uppfyller de krav som anges i första stycket.

Rörelsens intäkter

Försäljningssumman

Övriga rörelseintäkter

Rörelsens kostnader

Rörelseresultat före avskrivningar

Avskrivningar

Rörelseresultat efter avskrivningar

Finansiella intäkter

Utdelning på aktier och andelar

Ränteintäkter

Finansiella kostnader

Räntekostnader

Resultat efter finansiella intäkter och kostnader

*Extraordinära intäkter**Extraordinära kostnader*

Resultat före bokslutsdispositioner och skatt

Bokslutsdispositioner

Förändringar i lagerreserv

Förändringar i investeringsfonder och liknande fonder, var för sig

Övriga bokslutsdispositioner, var för sig

Resultat före skatt

Skatt

Redovisat årsresultat

Vinster och förluster på avyttring av anläggningstillgångar samt avskrivningar och nedskrivningar på sådana tillgångar skall fördelas på samma sätt som motsvarande tillgångar i balansräkningen. Extraordinära intäkter och kostnader skall specificeras till sin art.

19 § Balansräkningen skall i sammandrag redovisa rörelsens samtliga tillgångar och skulder samt eget kapital i rörelsen på balansdagen. Ställda panter och ansvarsförbindelser skall upptagas inom linjen.

För balansräkningen användes med de avvikelser som betingas av rörelsens art och omfattning nedan intagna schema eller annan uppställningsform som ger en likvärdig överblick över rörelsens ställning.

I schemat angivna poster skall upptagas var för sig. Kompletterande poster ges beteckningar som tydligt anger vad som ingår i posten. För varje sammandragen post i balansräkningen skall i specificerad bilaga upptagas de belopp som ingår i posten, om icke postens sammansättning klart framgår av bokföringen i övrigt.

A Tillgångar**I Omsättningstillgångar**

1. Kassa
2. Banktillgodohavanden
3. Aktier och andra andelar
4. Obligationer och andra värdepapper
5. Växelfordringar
6. Kundfordringar
7. Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter
8. Övriga fordringar
9. Varulager
10. Förskott till leverantörer

II Spärrkonto hos riksbanken för investeringsfond och liknande fonder, var för sig

III Anläggningstillgångar

1. Aktier och andra andelar
2. Obligationer och andra värdepapper
3. Lån till delägare och denne närstående personer
4. Andra fordringar
5. Förskott till leverantörer
6. Patent och liknande rättigheter
7. Hyresrätt och liknande rättigheter
8. Goodwill, som avses i 17 § första stycket
9. Oavskriven utgift, som avses i 17 § andra stycket
10. Skepp
11. Maskiner, inventarier och dylikt
12. Byggnader
13. Fast egendom, som ej är maskin eller byggnad

B Skulder och eget kapital

I Kortfristiga skulder

1. Växelskulder
2. Leverantörskulder
3. Skatteskulder
4. Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter
5. Övriga kortfristiga skulder
6. Förskott från kunder

II Långfristiga skulder

1. Avsatt till pensioner
2. Andra långfristiga skulder

III Obeskattade reserver

1. Lagerreserv
2. Investeringsfonder och liknande fonder, var för sig
3. Övriga obeskattade reserver, var för sig

IV Eget kapital, med angivande av ingående belopp, insättningar eller uttag under räkenskapsåret, redovisat årsresultat samt utgående belopp

C Ställda panter m. m.

1. Inteckningar i fast egendom, företagsinteckningar och andra inteckningar, varje slag för sig
2. Andra ställda panter och därmed jämförliga säkerheter, varje slag för sig, med angivande av de belastade tillgångarnas värde enligt balansräkningen.

D Ansvarsförbindelser

1. Diskonterade växlar
2. Borgensförbindelser och övriga ansvarsförbindelser
3. Pensionsåtaganden som ej upptagits bland skulderna och ej har täckning i pensionsstiftelses förmögenhet

20 § I resultaträkningen och balansräkningen skall ytterligare, anpassat efter rörelsens förhållanden, lämnas uppgifter och upplysningar om

1. grunderna för värdering av tillgångar och skulder med angivande av sådana ändringar i värderingsgrunderna som avsevärt påverkat årsresultatet,

2. grunderna för avskrivning av olika grupper av anläggningstillgångar med angivande av betydelsefulla ändringar i dessa grunder,

3. uppskrivning av anläggningstillgångar som verkställts för räkenskapsåret med angivande av uppskrivningsbeloppet och dess användning,

4. annat förhållande av väsentlig betydelse för att bedöma rörelsens resultat och ställning.

De uppgifter och upplysningar som avses i första stycket får intagas i noter, om tydliga hänvisningar göres vid de poster i bokslutshandlingarna, till vilka de hänför sig.

21 § Enskild näringsidkare samt varje delägare som är obegränsat ansvarig för rörelsens förbindelser skall till årsbokslutet foga sammanställning över sina privata tillgångar och skulder. Sammanställningen får utgöras av förmögenhetsbilaga till allmän självdeklaration, i förekommande fall kompletterad med hänsyn till förändringar i förmögenhetsläget som inträffat före balansdagen.

Om enskild näringsidkare driver mer än en rörelse, skall uppgift om balansomslutning, årsresultat och eget kapital i varje annan rörelse tagas upp i bilaga till årsbokslutet. Samtliga rörelser får också var för sig redovisas i samma årsbok.

Arkivering

22 § Allt räkenskapsmaterial skall bevaras i ordnat skick här i landet under minst tio år från utgången av det kalenderår under vilket det räkenskapsår som materialet avser avslutats. Vad nu sagts gäller också avtal och andra handlingar av särskild betydelse för att belysa rörelsens ekonomiska förhållanden.

Skyldighet att som räkenskapsmaterial bevara material enligt 10 § första stycket 3 upphör, om registrerade uppgifter på betryggande sätt föres över till vanlig läsbar form eller till film eller annat material med registreringar i mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel.

Om särskilda skäl föreligger, får länsstyrelsen för visst fall tillåta, att räkenskapsmaterial i vanlig läsbar form förstöres före utgången av den i första stycket angivna tiden. Materialet skall därvid under betryggande former mikrofilmas eller kopieras på likvärdigt sätt. Kopiorna skall ordnas så att sökta uppgifter lätt kan återfinnas och läsas samt bevaras under den tid som återstår av den i första stycket angivna tiden.

Besvär

23 § Mot länsstyrelses beslut enligt denna lag föres talan hos regeringen genom besvär.

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 1976. Länsstyrelsen får dock före nämnda dag pröva ansökan om tillstånd enligt 10 § tredje stycket, 11 § fjärde stycket, 12 § tredje stycket eller 22 § tredje stycket, såvitt avser tid efter utgången av juni 1976.

2. Genom lagen upphävs bokföringslagen (1929: 117). Förekommer i lag eller annan författning hänvisning till föreskrift, som ersatts genom bestämmelse i den nya lagen, tillämpas i stället den nya bestämmelsen. Vissa frågor om rättsverkan av att någon är bokföringsskyldig skall dock enligt särskilda bestämmelser därom avgöras med ledning av den äldre lagen.

3. Den som är bokföringsskyldig enligt den äldre lagen får för räkenskapsår som börjat löpa före den nya lagens ikraftträdande fullgöra sin skyldighet i enlighet med den äldre lagen.

4. Den som ej är bokföringsskyldig enligt den äldre lagen behöver icke vid ikraftträdandet av den nya lagen upprätta balansräkning enligt 11 § tredje stycket.

5. Tillämpas räkenskapsår som avviker från 12 § första stycket, skall det räkenskapsår som börjar löpa närmast efter lagens ikraftträdande avkortas eller förlängas så att därefter följande räkenskapsår kommer att överensstämma med föreskrifterna i nämnda paragraf.

6. Har bolag, förening eller annan sammanslutning i sin bolagsordning eller sina stadgar bestämmelse om räkenskapsåret, som strider mot nya lagen, skall styrelsen utan dröjsmål vidtaga åtgärder för ändring av bestämmelsen till överensstämmelse med nya lagen.

2 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1905: 38 s. 1) om köp och byte av lös egendom

Härigenom föreskrives att 4 § lagen (1905: 38 s. 1) om köp och byte av lös egendom skall ha följande lydelse.

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

4 §

Köp, som är slutet mellan köpmän i och för deras rörelse, kallas i denna lag handelsköp.

Med köpman förstås i denna lag envar, som, *enligt vad särskilt finnes stadgat*, är pliktig att föra handelsböcker.

Med köpman förstås i denna lag envar som vid tillämpning av bokföringslagen (1929: 117) i dess lydelse den 30 juni 1976 skulle ha varit bokföringsskyldig.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1976.

3 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1914: 45) om kommission, handelsagentur och handelsresande

Härigenom föreskrives att 2 § lagen (1914: 45) om kommission, handelsagentur och handelsresande skall ha nedan angivna lydelse.

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §

Med köpman förstås i denna lag envar, som, *enligt vad särskilt finnes stadgat*, är pliktig att föra handelsböcker.

Med köpman förstås i denna lag envar som vid tillämpning av bokföringslagen (1929: 117) i dess lydelse den 30 juni 1976 skulle ha varit bokföringsskyldig.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1976.

4 Förslag till

Lag om ändring i handelsregisterlagen (1974: 157)

Härigenom föreskrives att 2 § handelsregisterlagen (1974: 157) skall ha nedan angivna lydelse.

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §

I handelsregister införes enskild näringsidkare och handelsbolag samt ideell förening eller stiftelse som idkar näring.

Handelsbolag skall söka registrering, innan bolaget börjar sin verksamhet. Detsamma gäller enskild näringsidkare, ideell förening och stiftelse, om skyldighet att föra handelsböcker följer med verksamheten.

Handelsbolag skall söka registrering, innan bolaget börjar sin verksamhet. Detsamma gäller enskild näringsidkare, ideell förening och stiftelse, som vid tillämpning av bokföringslagen (1929: 117) i dess lydelse den 30 juni 1976 skulle ha varit bokföringsskyldig.

Enkelt bolag får införas i handelsregister i den ordning som föreskrives för handelsbolag. Vad i denna lag sägs om handelsbolag gäller även i fråga om sålunda registrerat enkelt bolag.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1976.

5 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1966: 454) om företagsinteckning

Härigenom föreskrives att 2 § lagen (1966: 454) om företagsinteckning skall ha nedan angivna lydelse.

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §

Företagsinteckning må meddelas endast om näringsidkaren är bokföringsskyldig eller driver jordbruk eller skogsbruk.

Företagsinteckning må meddelas endast om näringsidkaren vid tillämpning av bokföringslagen (1929: 117) i dess lydelse den 30 juni 1976 skulle ha varit bokföringsskyldig eller om han driver jordbruk eller skogsbruk.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1976.

6 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1895: 64 s. 1) om handelsbolag och enkla bolag

Härigenom föreskrives att 1 § lagen (1895: 64 s. 1) om handelsbolag och enkla bolag skall ha nedan angivna lydelse.

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §

Sluta två eller flere bolag för att under gemensam firma idka handel eller annan näring, *med vars utövande följer skyldighet att föra handelsböcker*, kallas det handelsbolag.

Sluta två eller flere bolag för att under gemensam firma idka handel eller annan näring, kallas det handelsbolag, om *vid tillämpning av bokföringslagen (1929: 117) i dess lydelse den 30 juni 1976 bokföringsskyldighet skulle ha förelegat beträffande verksamheten.*

Denna lag träder i kraft den 1 juli 1976.

LAGRÅDET

Utdrag
PROTOKOLL
vid sammanträde
1975-03-21

Närvarande: justitierådet Conradi, f d regeringsrådet Öhman, regeringsrådet Paulsson, justitierådet Fredlund.

Enligt lagrådet den 12 mars 1975 tillhandakommet utdrag av protokoll vid regeringssammanträde den 30 januari 1975 har beslutats att lagrådets yttrande skall inhämtas över upprättade förslag till

1. bokföringslag,
2. lag om ändring i lagen (1905: 38 s. 1) om köp och byte av lös egendom,
3. lag om ändring i lagen (1914: 45) om kommission, handelsagentur och handelsresande,
4. lag om ändring i handelsregisterlagen (1974: 157),
5. lag om ändring i lagen (1966: 454) om företagsinteckning,
6. lag om ändring i lagen (1895: 64 s. 1) om handelsbolag och enkla bolag.

Förslagen, som finns bilagda detta protokoll, har den 13 februari—10 mars 1975 inför lagrådet föredragits av hovrättsassessorn Jan Bökmark.

Lagförslagen föranleder följande yttranden inom lagrådet.

Bokföringslagen

1 §

Conradi:

I fråga om kretsen av bokföringsskyldiga har Sveriges advokatsamfund anförut bl. a. följande (avsnitt 4.2.1 i remissprotokollet): Förslagets regler är inte tänkta eller lämpliga för mycket stora grupper av de minsta företagen. Som exempel kan nämnas hantverkare och liknande småföretagare. Enligt samfundets mening är de av utredningen anförda motiven för att vidga bokföringsplikten till att gälla även dem inte övertygande. Varken borgenärsintresset eller det intresse, som företagaren själv må ha av ett omsorgsfullt räkenskapsmaterial, eller beskattningshänsyn kan vara tillräckligt motiv för att utsträcka bokföringsplikten till dem. Samfundet understryker vikten av att lagar inte stiftas så, att det redan vid lagens tillkomst är uppenbart att lagen inte kommer att åtlidas. En bokföringsskyldighet av den omfattning utrednings-

förslaget innebär är inte rimlig och kommer enligt samfundet inte att kunna genomföras för stora grupper av hantverkare och andra småföretagare. Om dessa skall kunna iaktta reglerna blir de på grund av sina bristande kunskaper ofta tvingade att anlita bokföringsbyråer, vilket medför ökade kostnader för företagen och stora påfrestningar på den tillgängliga bokföringsbyråorganisationen.

Synpunkter av liknande slag har anförts av flera andra remissinstanser.

Jag delar advokatsamfundets uppfattning. Vad särskilt angår inkomstbeskattningen vill jag framhålla, att de nu ifrågavarande småföretagen med hänsyn till gällande skattelagstiftning ingalunda behöver ha räkenskaper i bokföringsmässig mening. Det räcker med att den skattskyldige för anteckningar som möjliggör en riktig självdeklaration. Enligt kommunalskattelagen krävs sålunda varken resultaträkning eller balansräkning; tvärtom innehåller självdeklarationens rörelsebilaga R1 specificerade och från bokföringslagens system delvis avvikande — och mera lättfattliga — regler om hur rörelseinkomsten skall beräknas. Och i fråga om den löpande bokföringen finns i skattelagstiftningen givetvis inga motsvarigheter till bokföringslagens för småföretagen säkerligen svårbegripliga regler om verifikationer (5 § i det remitterade förslaget) och bokföring av fakturor (8 § andra stycket tredje meningen). Om bokföringsplikt infördes för småföretagen, skulle detta alltså — i motsats till vad föredragande statsrådet synes vilja göra gällande — få antagas innebära en väsentligt ökad börda för dem. Man kan inte med fog hävda, att skattekontrollsynpunkterna i detta fall är så viktiga att deras tillgodoseende uppväger de stora nackdelar som enligt vad ovan sagts skulle följa med en utvidgning av bokföringsskyldigheten till de minsta företagen.

Det är naturligtvis inte lätt att i detta sena skede av lagstiftningsärendet söka ange vilka småföretagare som rimligen bör undantas från lagens tillämpning. Vad som nu kan åstadkommas får i viss mån karaktär av en nödlösning, vilket i sin tur kan förklara de meningsskiljaktigheter som yppats inom lagrådet vid behandlingen av denna fråga. Om man i huvudsak utgår från katalogen i 1 § i 1929 års bokföringslag som en yttre ram och med hänsyn till syftet med bokföringslagstiftningen, bestämmer sig för att inom denna ram medge undantag från bokföringsplikten endast i fall där sådana undantag synes vara alldeles nödvändiga, tror jag emellertid att det kunde te sig naturligt, att bokföringslagen inte skall gälla i fråga om rörelse som avser 1) handel med varor genom kringföring eller från salustånd eller på annat liknande sätt, 2) tillverkning eller bearbetning av varor till avsalu eller på beställning, 3) reparationsverksamhet, 4) byggnadsverksamhet, 5) trädgårdsanläggning eller 6) fiskeri, under förutsättning i samtliga dessa fall att rörelsen vanligen drives utan biträde av andra än make och barn under sexton år.

Med en enumerationsmetod av detta slag kan givetvis gränsfall och ojämnheter inte undvikas. Bl. a. kan t. ex. fria konstutövare göra gällande, att deras intressen inte tillbörligt beaktats. Jag har emellertid i uppräkningen försökt att få med dem som generellt sett skulle ha svårast att klara bokföringsplikten.

Jag hemställer att en bestämmelse av nu nämnt innehåll intages i lagen.

Öhman, Paulsson:

Enligt den nya bokföringslagen blir i princip alla näringsidkare bokföringsskyldiga. Undantagna från lagen är endast — bortsett från staten, kommuner och jämställda — enskilda personer som driver jordbruk eller skogsbruk eller uthyrning av fastighet eller del därav i mindre skala. För jordbrukare, som för taxering beräknar jordbruksinkomst enligt bokföringsmässiga grunder, gäller emellertid jordbruksbokföringslagen. Beräkning efter sådana grunder blir successivt obligatorisk och kommer senast vid 1978 års taxering att gälla alla jordbrukare.

Den nya bokföringslagen innefattar en betydande utvidgning av bokföringsskyldigheten till nya kategorier näringsidkare. Det är framförallt småföretagare av olika slag som nu blir bokföringsskyldiga. Lämpligheten av en så omfattande utvidgning har diskuterats både av utredningen och av en del remissinstanser liksom av föredragande statsrådet. Därvid har också berörts frågan om särskilda, enklare regler kunde föreskrivas för de mindre företagen.

Olika motiv kan andragas för lagstadgad bokföringsskyldighet. De anställda kan ha krav på en ordnad bokföring för att en tillfredsställande insyn i verksamheten skall bli möjlig. En god bokföring och redovisning är också betingad av hänsyn till andra borgenärers, såsom långivares och leverantörers, intressen. Bokföring anges också vara nödvändig för att näringsidkaren själv skall kunna på ett tillförlitligt sätt få klarhet i rörelsens ställning; lönsamhetsfrågor, likviditetsfrågor och investeringsfrågor sägs inte kunna av näringsidkaren bedömas utan tillgång till ett omsorgsfullt fört räkenskapsmaterial. Slutligen för beskattningshänsynen med sig krav på att näringsidkaren måste föra räkenskaper; en riktig taxering av rörelsen blir eljest knappast möjlig.

Tydligt är att i fråga om de minsta företagen, med ingen eller endast en eller annan anställd, bokföringens betydelse för anställda och övriga borgenärer är mycket ringa. Vad i remissprotokollet på olika ställen anförs om bokföringens roll som underlag för näringsidkarens egen bedömning av sin ställning synes vidare i ganska liten mån ha relevans för småföretagaren. Däremot är det uppenbart att samhället måste från beskattningssynpunkt kräva ordnade räkenskaper även av de minsta näringsidkarna.

För dem som inte är bokföringsskyldiga enligt 1929 års lag finns

redan nu vissa på beskattningsmässiga motiv grundade bestämmelser om räkenskaper och liknande — förutom i vissa författningar berörande särskilda yrkeskategorier såsom tandläkare m. fl. — även i taxeringslagen. Dessa sistnämnda bestämmelser är emellertid allmänt hållna och ger föga ledning för den enskilde. Det framstår därför som befogat att man utvidgar och preciserar skyldigheten att föra räkenskaper också för de små näringsidkarna.

I vad avser den löpande bokföringen torde den lösning som framlägges i remissförslaget vara godtagbar. Bestämmelserna synes inte ställa överdrivna krav på småföretagarna, och avfattningen torde tillgodose rimliga önskemål om lättfattlighet. De bestämmelser som gäller årsbokslutet — resultaträkning och balansräkning — har däremot, naturligt nog med hänsyn till ambitionen att de skall spänna över alla slag av rörelser sålunda även de största aktiebolagen, fått en avfattning som måste te sig svårförståelig och främmande för en liten företagare som skulle vilja söka sätta sig in i vad som gäller för hans bokförings-skyldighet. Det skall inte bestridas att den redogörelse som lämnas i remissprotokollet under avsnitt 5.8. "Bokföringsskyldighetens fullgörande i mindre rörelser" i och för sig låter sig förenas med lagens bestämmelser. Men vad där sägs om exempelvis årsbokslutet kan svår-ligen utläsas av lagbestämmelserna av andra än initierade i bokförings-frågor. Motsvarande kan måhända sägas om åtskilliga andra lagbestäm-melser. Vad som emellertid här kan skapa särskilda problem är att misstag kan medföra sådana konsekvenser som att bokföringen under-kännes som underlag för deklaration och i stället sköntaxering sker och vidare att näringsidkaren påföres sådan särskild avgift som kallas skattetillägg.

En bättre lösning för reglering av de minsta företagens bokförings-skyldighet skulle ha varit att bryta ut dem ur den nu föreslagna lagen och att göra särskilda föreskrifter för dem antingen i en särskild lag eller möjligen i en ny avdelning i jordbruksbokföringslagen. Särskilt bestämmelserna om årsbokslutet borde där ha kunnat utformas betyd-ligt enklare än de nu föreslagna reglerna; åtskilliga av dessa borde ha kunnat utmönstras. Självfallet skulle svårigheter ha mött både i fråga om avgränsningen av vilka företagare som skulle falla under den ena eller den andra lagen liksom beträffande vilka regler om årsbokslutet som skulle kunna utgallras. I det första hänseendet må endast fram-hållas att det måhända inte betytt så mycket om gränsdragningen inte blivit alldeles skarp, eftersom även de enklare bestämmelserna för de minsta företagen skulle avse skyldighet att ha bokföring i egentlig mening.

En lösning i enlighet med vad sålunda anförts skulle emellertid för-utsätta ytterligare undersökningar och ingående överväganden. Med hänsyn härtill anser vi oss, trots de redovisade betänkligheterna, böra

godtaga departementsförslaget i berörda delar. För att den utvidgade bokföringsskyldigheten skall kunna tillämpas för de mindre företagen är det emellertid mycket betydelsefullt, såsom också framhållits av vissa remissinstanser, att det tilltänkta expertorganet på redovisningsområdet och näringslivets branschorganisationer lämnar anvisningar för bokföringens fullgörande för mindre företag; bl. a. bör tillses att lämpliga räkenskapsböcker, innefattande även formulär för enkla resultaträkningar och balansräkningar, blir tillgängliga. Det är angeläget att expertorganet och organisationerna får erforderlig tid att grundligt förbereda, utge och sprida detta material. Lagen föreslås skola träda i kraft den 1 juli 1976 men kan inte förväntas bli färdigbehandlad förrän i slutet av 1975. Det förefaller som om förberedelse tiden för det erforderliga kompletteringsarbetet blir alltför knapp. Enligt vår mening är detta ett viktigt motiv för att man skjuter på ikraftträdandet. Lagrådet behandlar denna fråga ytterligare i annat sammanhang.

Fredlund:

Den föreslagna bokföringslagens tillämpningsområde har bestämts så, att det med vissa undantag omfattar alla näringsidkare från de största företagen till de utpräglade småföretagen. Att inordna detta vidsträckta och heterogena område under enhetliga regler är förenat med avsevärda svårigheter. Den föreslagna bokföringslagen synes med sina avancerade krav på utförlighet och specificering i företagens redovisning och sitt redovisningstekniska fackspråk närmast ha utformats med de stora och medelstora företagen i blickfånget. Regleringen har härigenom hamnat på en nivå som lämpar sig väl för sådana företag men passar sämre för utpräglade småföretag. Kraven på utförlighet och specificering i redovisningen fyller, tillämpade på typiska småföretag, inte samma uppgift eller blir i vart fall onödigt långtgående. Även eljest är den föreslagna lagen bitvis för komplicerad och svårtillgänglig för de minsta företagen. Detta gäller särskilt avsnittet om årsbokslut. En lag som vänder sig även till de minsta företagarna, t. ex. fiskare, glasmästare, fönsterputsare, skomakare, sömmerskor, snickare, målare och många andra hantverkare, i termer sådana som finansiella intäkter och kostnader, extraordinära intäkter och kostnader, bokslutsdispositioner, förutbetalda kostnader och upplupna intäkter, upplupna kostnader och förutbetalda intäkter, eget kapital, lagerreserv och obeskattade reserver får svårt att nå avsedd effekt på småföretagens område. Det måste befaras, att en betydande del av de utpräglade småföretagarna inte är i stånd att förstå lagens innebörd. Härtill kommer, att näringsidkare som ej förmår att rätt tolka lagen beroende på dess för honom svårbegripliga beskaffenhet stundom kan löpa risk att till följd härav bli skönstaxerad eller påförd sådan särskild avgift som kallas skattetillägg. Under hänvisning till det anförda skulle jag för

min del helst se, att typiska småföretagare undantages från den föreslagna lagens tillämpningsområde.

Vad nu sagts innebär inte, att hithörande småföretagare bör vara fritagna från all bokföringsskyldighet. Det är främst ur beskattningssynpunkt påkallat, att även dessa företagare skall ha ordnad bokföring. Vad som erfordras för deras del är således enklare och mera lättfattliga bokföringsregler, som ger dem godtagbara möjligheter att fullgöra sin bokföringsskyldighet (jfr den i utredningsdirektiven berörda tanken på ett differentierat regelsystem med förenklade regler för mindre företagare). Att nu anvisa en slutlig lösning av frågan hur sådana regler bör vara utformade är knappast möjligt, eftersom något förslag i ämnet inte utarbetats. Vad som i nuvarande läge kan ifrågakomma är att antyda riktlinjer för en lösning som skulle kunna göra tjänst närmast som provisorium medan saken bereds för slutligt ställningstagande. För en kategori näringsidkare, som till betydande del består av typiska småföretagare och som redan i remissen undantagits från den föreslagna bokföringslagen, nämligen enskilda personer med jordbruk eller skogsbruk som näringsfång, är avsikten uppenbarligen, att bokföringsskyldigheten skall regleras av jordbruksbokföringslagens bestämmelser, som alltså befunnits lämpade för småföretagare inom dessa näringsgrenar. Bokföringsreglerna i nämnda lag ansluter sig — fränsett vissa branschspecifika särbestämmelser — nära till bokföringsbestämmelserna i 1929 års bokföringslag. Dessa är avsevärt enklare och mera lättfattliga än reglerna i den föreslagna lagen. De har sedan länge tillämpats på en del typiska småföretagare, t. ex. ensamföretagare med butikshandel, och förefaller i vart fall tills vidare kunna hjälpligt fylla det behov av bokföringsregler som föreligger på småföretagens område. En tillfällig lösning kan därför vara, att de regler i 1929 års lag, som rör själva bokföringen och som återfinnes i 3—13 §§ i lagen, eventuellt efter vissa justeringar och kompletteringar, göres tillämpliga på typiska småföretagare, i den mån dessa inte faller under jordbruksbokföringslagen. Reglerna kan antingen bilda en särskild lag om bokföringsskyldighet för vissa mindre företag eller upptagas som en särskild avdelning i den föreslagna bokföringslagen eller sammanföras med bestämmelserna i jordbruksbokföringslagen till en enhetlig lag om bokföringsskyldighet för mindre företag. Om bokföringsskyldigheten för typiska småföretag enbart skall tjäna syftet att bilda underlag för taxering, ligger måhända sistnämnda alternativ närmast till hands.

Hur gränsen skall dragas mellan företag som skall vara bokföringsskyldiga enligt den föreslagna lagen och företag med bokföringsskyldighet enligt enklare regler kan naturligtvis vara föremål för delade meningar. Ehuru medveten om att skäl kan anföras även för andra lösningar är jag mest benägen att i vart fall som provisorium förorda att

bokföringsskyldighet enligt enklare regler föreskrives — förutom för enskilda näringsidkare inom jordbruk och skogsbruk — för andra enskilda näringsidkare, som vanligen driver sin verksamhet utan biträde av flera än make, barn och tre andra personer. Med enskild näringsidkare måste tolkningsvis jämföras dödsbo efter sådan person. Alla andra juridiska personer med bokföringsplikt skulle med den förordade gränsdragningen falla under den föreslagna bokföringslagen.

Om det skulle anses, att undantag från den föreslagna lagen ej bör göras för småföretagare, vill jag understryka vikten av att det tilltänkta expertorganet och näringslivets branschorganisationer tillser, att enkla och lättfattliga formulär och anvisningar för bokföringsskyldighetens fullgörande finns att tillgå för dessa företagare. Utan tillgång till sådana hjälpmedel lär nämligen lagens genomslagskraft på småföretagens område bli tämligen ringa.

4 §

Lagrådet:

Med det i paragrafen använda uttrycket "uppkomna fordringar och skulder" får förstås sådana fordringar och skulder som med tillämpning av 8 § andra stycket sista meningen är att anse som uppkomna i bokföringslagens mening.

8 §

Lagrådet:

I andra stycket upptas bestämmelse om att fordringar och skulder skall bokföras så snart det kan ske sedan faktura el. likn. avsänts eller mottagits. Bestämmelsen innebär att den s. k. kontantprincipen inte skall tillämpas. I den allmänna motiveringen nämner föredragande statsrådet att den föreslagna ordningen kan medföra problem inom försäkringsbranschen. Föredraganden anser emellertid att närmare föreskrifter för denna bransch vid behov får utfärdas av försäkringsinspektionen och synes därvid utgå från att försäkringsinspektionen inom ramen för sin tillsynsverksamhet äger utfärda anvisningar och föreskrifter för försäkringsbolagen i fråga om bl. a. bokföring och redovisning. Enligt 3 § första stycket i det nu föreliggande lagförslaget får dock avvikelse göras från bokföringslagens regler endast om sådan avvikelse har stöd i särskild lag. I dyligt hänseende torde vara tillfyllest, att annan lag innehåller bemyndigande för regeringen eller annan myndighet att meddela avvikande bestämmelse. Under åberopande av vad sålunda anförts föreslår lagrådet att i lagen om försäkringsrörelse införs en sådan bestämmelse.

10 och 11 §§

Lagrådet:

I det remitterade förslaget liksom i utredningsförslaget uppställs som grundvillkor för att material i mikroskrift och material, som är läsbart endast på maskinell väg, skall få användas som ursprungligt räkenskapsmaterial, att det kan anses säkerställt att registreringarna är varaktiga och registrerade uppgifter lättåtkomliga och att materialet bevaras på betryggande sätt. Enligt 10 § i det remitterade förslaget skall det ankomma på länsstyrelsen att pröva huruvida detta villkor är uppfyllt och, om så är fallet, att meddela tillstånd till användningen. Någon förhandsprövning från myndighets sida skulle däremot inte äga rum enligt utredningens förslag, som i denna del i huvudsak godtagits av remissorganen, däribland riksskatteverket, riksrevisionsverket och bankinspektionen.

När den nuvarande eller föreslagna bokföringslagen innehåller bestämmelser som medger den bokföringsskyldige att under vissa förutsättningar förfara på visst sätt, brukar bestämmelserna i regel inte vara så utformade att det krävs förhandsprövning från myndighets sida av deras tillämplighet i det enskilda fallet. Den som för sin bokföring vill begagna sig av ett lösbladssystem behöver exempelvis ej i förväg få prövat av myndighet, huruvida systemet, såsom fordras enligt 6 § i förslaget, är betryggande. Skulle det i efterhand visa sig, att systemet ej var betryggande, kan tillämpning av reglerna om gäldenärsbrott, försvårande av skattekontroll eller sköntaxering ifrågakomma, om förutsättningar härför jämväl i övrigt föreligger. Vid bedömande av om förhandsprövning kan anses påkallad när det gäller användning av material i mikroskrift och material som är läsbart endast på maskinell väg, är främst av betydelse, att den som vill begagna sig av sådant material i sin bokföring i allmänhet har ett starkt eget intresse av att materialet är varaktigt, lättåtkomligt och på betryggande sätt bevarat. Risken för att ett företag skulle vilja påtaga sig kostnader för automatiserad bokföring utan att ha säkerhet för att så är fallet får därför bedömas som ringa. Man torde vidare kunna utgå ifrån att revisorer i företag med automatiserad bokföring i regel inte kommer att låta sig nöja med ett bokföringssystem, som ej uppfyller kraven på materialets varaktighet, lättåtkomlighet och bevarande i betryggande former. Härtill kommer, att tillämpning av bestämmelserna om bokföringsbrott, försvårande av skattekontroll och sköntaxering kan, om övriga förutsättningar härför är förhållande, bli aktuell även när någon åsidosatt föreskrivna villkor för rätt att i bokföringen använda material i mikroskrift eller material, som endast är läsbart på maskinell väg. Med hänsyn till dessa förhållanden torde länsstyrelsens förhandsprövning kunna avvaras. Eftersom datorbaserad bokföring i regel kräver tillstånd jämväl av datainspektionen — från integritetssynpunkt — skulle härmed även

vinnas, att en något tungrodd ordning med dubbla tillståndsförfaranden undviks.

Det må i sammanhanget framhållas, att det expertorgan på redovisningsområdet, som föredragande statsrådet avser skola inrättas, skall ha till uppgift bl. a. att ge anvisningar för sådan redovisning, som sker med hjälp av automatisk databehandling. Ett företag, som i sin bokföring önskar använda sådan redovisning, kan väntas erhålla god ledning angående lämpligheten därav redan genom anvisningar, som expertorganet meddelar. Det synes även vara förutsatt, att ett enskilt företag i förekommande fall skall kunna begära anvisningar hos expertorganet rörande företagets egna förhållanden.

På grund av det anförda föreslår lagrådet, att kravet på länsstyrelsens tillstånd i 10 § sista stycket utgår. Om så sker, kan nämnda stycke förslagsvis erhålla följande lydelse: "Material som avses i första stycket 2 och 3 får användas endast om det kan anses säkerställt, att registreringarna är varaktiga, att registrerade uppgifter är lätt åtkomliga samt att materialet bevaras på betryggande sätt."

Enligt 11 § andra stycket tredje meningen skall årsbokslut och därtill hörande bilagor upprättas i vanlig läsbar form. Från denna regel göres undantag i 11 § sista stycket. Enligt detta stycke får länsstyrelsen, om särskilda skäl föreligger, för visst fall tillåta, att bilaga till årsbokslutet upprättas i form som avses i 10 § första stycket 2, dvs. i mikroskrift. Även i detta fall torde länsstyrelsens tillstånd kunna undvaras, om lagen direkt anger, när bilaga i mikroskrift får användas. Lagrådet föreslår, att sista stycket i 11 § utgår och att som en fjärde mening i paragrafens andra stycke inskjutes en bestämmelse med följande lydelse: "Bilaga som är av särskilt vidlyftig beskaffenhet får dock upprättas i form som avses i 10 § första stycket 2."

12 §

Lagrådet:

Av motiven — ehuru ej tydligt nog av lagtexten — framgår att i rörelse som påbörjats efter lagens ikraftträdande brutet räkenskapsår ej skall få användas ens med sådant tillstånd av länsstyrelse som åsyftas i tredje stycket. Detta är uppenbart att gå för långt i de i och för sig erkännansvärda strävandena att söka undvika en alltför brokig flora av räkenskapsår. Även nystartade rörelser kan ju vara utpräglade säsongbetonade och därför ha behov av att få tillämpa annat räkenskapsår än kalenderåret. Tillstånd enligt tredje stycket andra meningen bör alltså kunna beviljas även sådana rörelser som påbörjats efter lagens ikraftträdande. Om, i enlighet med förslaget konstruktion, brutet räkenskapsår ej skall få börja på andra dagar än den 1 maj, den 1 juli och den 1 september, synes härigenom skälig avvägning ha uppnåtts mellan de samhälleliga kontrollorganens krav på ordning och reda i

bokföringsväsendet och det ekonomiska livets intresse av flexibilitet i fråga om räkenskapsårets förläggning.

Bestämmelsen i första stycket tredje meningen synes höra hemma bland övergångsbestämmelserna.

Om vad nu sagts iakttas, bör vissa redaktionella jämkningar ske i avfattningen i övrigt.

Lagrådet föreslår att paragrafen ges följande lydelse:

”Kalenderåret är räkenskapsår. Om särskilda skäl föreligger, kan dock länsstyrelsen lämna tillstånd till att annan period av tolv månader, med början den 1 maj, den 1 juli eller den 1 september, får utgöra räkenskapsår. Sådant räkenskapsår benämnes brutet räkenskapsår.

När bokföringsskyldighet inträder eller räkenskapsåret lägges om, får räkenskapsåret avse kortare tid än tolv månader eller utsträckas att omfatta högst aderton månader. Avkortning av räkenskapsåret får också göras om bokföringsskyldigheten upphör.

Tillämpas brutet räkenskapsår, får omläggning av räkenskapsåret ske till kalenderår utan särskilt tillstånd.

Den som är bokföringsskyldig i fråga om flera rörelser skall använda samma räkenskapsår för dessa, om ej synnerliga skäl föranleder annat. Tillämpas brutet räkenskapsår i en av rörelserna, får samma räkenskapsår användas i de andra utan att länsstyrelsens tillstånd härtill behöver inhämtas enligt första stycket andra meningen. Vad nu sagts äger motsvarande tillämpning inom koncern.”

I övrigt hänvisas till vad som anförs vid övergångsbestämmelserna.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna

Lagrådet:

Punkt 1. I fråga om ikraftträdandet hänvisas till vad som anförts vid aktiebolagslagens promulgationslag. Bokföringslagen bör alltså liksom aktiebolagslagen träda i kraft först den 1 januari 1977.

Iakttages vad lagrådet förordat under 10 och 11 §§, bör hänvisningen i förevarande punkt till 10 § tredje stycket och 11 § fjärde stycket utgå. Vidare bör hänvisningen till 12 §, om denna paragraf omformuleras på sätt lagrådet föreslagit, gälla första stycket. Stort utrymme för tillämpning av en sådan hänvisning synes visserligen ej finnas, men den torde likväl böra medtagas för säkerhets skull.

Punkt 5. Här må hänvisas till vad som anförts vid 12 §. Enligt 12 § första stycket tredje meningen i remissförslaget får brutet räkenskapsår utan särskilt tillstånd användas i alla rörelser, som påbörjats före lagens ikraftträdande. Denna bestämmelse skulle kunna tolkas så att också rörelser som före lagens ikraftträdande haft kalenderåret som räkenskapsår kan övergå till brutet räkenskapsår utan tillstånd av länssty-

relsen och att sådan omläggning, utan tillstånd, fortfarande kan ske många år efter ikraftträdandet. En sådan innebörd torde ej vara avsedd.

Lagrådet föreslår, att punkten ges följande lydelse: "Om annat räkenskapsår än kalenderåret tillämpas i rörelse som påbörjats före lagens ikraftträdande, får brutet räkenskapsår, med den innebörd detta uttryck har enligt den nya lagen, användas i rörelsen utan sådant tillstånd av länsstyrelsen som avses i 12 §. Det räkenskapsår som börjar löpa närmast efter lagens ikraftträdande skall i förekommande fall avkortas eller förlängas så att därefter följande räkenskapsår kommer att överensstämma med reglerna för brutet räkenskapsår i den nya lagen."

Övriga lagförslag

Lagrådet:

Förslagen lämnas utan erinran.

JUSTITIEDEPARTEMENTET

Utdrag
PROTOKOLL
vid regeringssammanträde
1975-04-10

Närvarande: Statsministern Palme, ordförande, och statsråden Sträng, Johansson, Holmqvist, Aspling, Lundkvist, Geijer, Bengtsson, Norling, Löfberg, Lidbom, Carlsson, Sigurdson, Gustafsson, Zachrisson, Leijon.

Föredragande: Statsrådet Lidbom

Proposition med förslag till ny bokföringslag, m. m.

Föredraganden anmäler lagrådets yttrande¹ över förslag till

1. bokföringslag,
2. lag om ändring i lagen (1905: 38 s. 1) om köp och byte av lös egen-
dom,
3. lag om ändring i lagen (1914: 45) om kommission, handelsagentur
och handelsresande,
4. lag om ändring i handelsregisterlagen (1974: 157),
5. lag om ändring i lagen (1966: 454) om företagsinteckning,
6. lag om ändring i lagen (1895: 64 s. 1) om handelsbolag och enkla
bolag.

Föredraganden redogör för lagrådets yttrande.

Lagrådets ledamöter uppehåller sig i tre olika yttranden utförligt vid frågan om hur kretsen av bokföringsskyldiga skall bestämmas enligt den nu föreslagna lagen. Justitierådet Conradi vill med en i förhållande till nu gällande lag begränsad uppräkningsmetod utesluta vissa mindre företagare från all bokföringsskyldighet. Justitierådet Fredlund anser att alla näringsidkare skall vara bokföringsskyldiga, men ser helst att vissa enskilda näringsidkare — som han för sin del avgränsar till att avse i princip företagare med högst tre anställda — skall fullgöra sin bokföringsskyldighet enligt enklare regler än vad den föreslagna lagen föreskriver. Han menar därför att sådana företagare skall uteslutas ur den föreslagna lagen och t. v., som ett provisorium, vara bokföringsskyldiga i stort sett i enlighet med 1929 års lag. Regeringsråden Öhman och Paulsson anser också att en bättre lösning varit att bryta ut de minsta företagarna från den föreslagna lagens tillämpning och göra dem bokföringsskyldiga en-

¹ Beslut om lagrådsremiss fattat vid regeringssammanträde den 30 januari 1975.

ligt särskilda föreskrifter. De har emellertid funnit att de bör godta departementsförslaget. De framhåller därvid att information om bokföringsskyldighetens innehåll och anvisningar för hur denna skyldighet skall kunna fullgöras måste utfärdas. Också Fredlund understryker vikten av att formulär och anvisningar finns att tillgå, om det skulle anses, att undantag från den föreslagna lagen ej bör göras för småföretagare. För att erforderligt kompletteringsarbete skall kunna företas menar Öhman och Paulsson att tidpunkten för lagens ikraftträdande bör senareläggas. Lagrådet i dess helhet föreslår att lagen skall träda i kraft den 1 januari 1977.

Då det gäller att avgöra vilken krets som bokföringsskyldigheten enligt en ny lag bör omfatta vill jag till en början erinra om att två utredningar under lång tid har behandlat hithörande frågor och att den senare utredningen därvid kunnat tillgodogöra sig remissbehandlingen av den förra utredningens arbete. Dessa utredningar har efter noggranna överväganden funnit att man inte kan utesluta någon rörelseidkare eller näringsidkare från bokföringsskyldighet. Inte minst skattemässiga överväganden talar för att alla som driver någon form av rörelse också skall vara bokföringsskyldiga. Med hänsyn till den omfattande utredningsverksamhet som sålunda bedrivits finner jag det föga sannolikt att man vid fortsatt utredande skulle komma till annat resultat. För egen del menar jag också att det inte finns godtagbara skäl för att man skall kunna undanta vissa rörelseidkare från bokföringsskyldighet. Den nu gällande enumerationsprincipen för att fastslå kretsen av bokföringsskyldiga är — som jag nämnt i remissprotokollet — behäftad med uppenbara brister. Genom en sådan uppräkningsfår man inte någon rationell avgränsning av bokföringsskyldigheten utan resultatet blir tvärtom i hög grad godtyckligt. Man kan inte heller generellt säga att viss typ av rörelse skall uteslutas från bokföringsskyldighet enbart därför att den drivs av en ensam person. Det kan förhålla sig så att rörelsens omsättning är mycket stor och detta motiverar i så fall att rörelsen är bokföringspliktig.

Justitierådet Conradi har gjort ett försök att från tillämpningen av lagen utesluta vissa grupper av småföretagare. Enligt min mening är den föreslagna uppräkningsfår olycklig. Conradi nämner exempelvis reparationsverksamhet och byggnadsverksamhet som sådana näringsgrenar där bokföringsplikt inte skall föreligga, om någon anställd inte finns i rörelsen. Men inom angivna slag av verksamhet förekommer i stor utsträckning att hantverkare under förebärande att de är självständiga företagare åtar sig entreprenaduppdrag på villkor som i realiteten innebär att de är anställda hos uppdragsgivaren. I den mån sådana hantverkare undantas från bokföringsplikt minskas samhällets möjligheter att få insyn i och ingripa mot sådana entreprenadavtalskonstruktioner som endast syftar till att befria uppdragsgivaren från skyldigheten att erlagga skat-

ter och sociala avgifter för anställda och i övrigt iakttä gällande bestämmelser i anställningsförhållanden. Och i den mån det är fråga om faktiska entreprenadförhållanden är det angeläget att entreprenörernas redovisning får den ordning och reda som en bokföring ger.

Med anledning av Conradis yttrande vill jag vidare nämna att det inte är helt adekvat att återropa de remissyttranden han återger. Jag vill erinra om att departementsförslaget i förhållande till utredningsförslaget inrymmer en mängd förenklingar. I fråga om den löpande bokföringen har sålunda de för många småföretagare besvärande bestämda tidsgränserna slopats. Förslaget har i fråga om den löpande bokföringen vidare getts en mer allmän utformning, som möjliggör tillämpning av olika bokföringssystem anpassade efter även en mycket liten rörelses behov. Då det gäller årsbokslutet har i departementsförslaget uttryckligen sagts ifrån att exempelvis bestämmelserna om uppställning av resultaträkning och balansräkning ävensom till dessa räkningar fogade noter skall tillämpas med hänsyn tagen till den enskilda rörelsens omfattning och behov. Jag vill å andra sidan inte underlåta att nämna att utredningsförslaget innehöll en för mindre företagare förenklad reglering i fråga om bokföring av fordringar och skulder grundad på den s. k. kontantprincipen. Denna princip har emellertid inte godtagits i departementsförslaget. Alla bokföringsskyldiga skall alltså tillämpa bokföringsmässiga grunder i sin bokföring. Detta förhållande har emellertid inte kritiserats av lagrådet, bortsett från att Conradi framhållit att bestämmelsen om bokföring av fakturor säkerligen är svårbegriplig för småföretagarna.

I fråga om Conradis yttrande vill jag vidare framhålla att han synes utgå från att skattelagstiftningens bestämmelser skulle vara lättare att tillämpa för en mindre företagare än vad den föreslagna bokföringslagens bestämmelser skulle vara. Jag vill emellertid påpeka att de mindre företagen knappast hämtar sin information om skattebestämmelsernas innehåll direkt från t. ex. kommunalskattelagen. Som framgår av bl. a. Conradis yttrande torde företagare ofta i stället utgå från de blanketter som genom riksskatteverkets försorg har upprättats för tillämpningen av skattelagstiftningen. Andra branschanpassade småskrifter i ämnet utges genom privat försorg. Det är i och för sig ofruktbart att diskutera huruvida skattelagstiftningen eller bokföringslagen är mest lättläst för småföretagare. Jag anser mig emellertid ha anledning att räkna med att branschanpassade anvisningar och hjälpmedel för bokföringen liknande dem som i dag finns på t. ex. skatteområdet kommer att finnas tillgängliga för småföretagarna vid tiden för bokföringslagens ikraftträdande. Enligt min mening innebär den föreslagna bokföringslagen att den bokföringsskyldige på ett enkelt sätt kan fullgöra sin redovisningsskyldighet. Detta kan i sin tur underlätta för honom att fullgöra sin deklarationsskyldighet. Med hänsyn till det anförda kan jag sålunda

inte tillstyrka justitierådet Conradis hemställan om att vissa grupper av näringsidkare skall uteslutas från bokföringsskyldigheten.

Justitierådet Fredlund invänder främst mot att lagen fått en sådan utformning att den inte kan förstås av den enkle rörelseidkaren. Han pekar på att lagen innehåller vissa svårtillgängliga uttryck såsom finansiella intäkter och kostnader, bokslutsdispositioner osv. Jag vill i detta sammanhang understryka att strävan vid utformningen av lagstiftningen har varit att skapa en enhetlig lag för all redovisningsskyldighet. För att en lag skall kunna tillämpas måste den använda de fackmässiga uttryck som slagits fast dels genom den företagsekonomiska litteraturen, dels inom den praxis som har utbildats på bokförings- och redovisningsområdet. Det vore enligt min mening uppenbart felaktigt att inte i lagen försöka ange den terminologi som fortsättningsvis bör användas i dessa sammanhang. Samtidigt har det emellertid stått helt klart för mig att, som jag sagt tidigare, den enskilde bokföringsskyldige endast i begränsad omfattning kommer att vända sig till själva lagtexten för att finna ledning för sin bokföringsskyldighet. På detta område liksom också på beskattningsområdet krävs uppenbarligen att anvisningar och handlingar för olika branschers behov utfärdas av exempelvis branschorganisationer. 1929 års lag är synnerligen ofullständig, då det gäller att beskriva vad som enligt god bokföringspraxis bör ingå i bokföringsskyldigheten. Jag kan så mycket mindre ansluta mig till Fredlunds förslag — även om det endast avser ett provisorium — som företagare med utomstående anställda skulle få tillämpa så bristfälliga bokföringsregler. Utvecklingen inte minst i fråga om anställningsskydd gör det nödvändigt att företagare med anställda har en god och ordnad överblick över sin ekonomi.

Jag har i remissprotokollet framhållit att det under departementsbehandlingen av utredningens förslag framstått som väsentligt att lämpa förslaget efter småföretagarnas behov. Det har syntts naturligt att man under departementsbehandlingen av ett lagförslag som får så vittgående konsekvenser för många i vårt samhälle fortlöpande håller nära kontakt med organisationer som har att svara för de mindre företagens och de enskilda rörelseidkarnas intressen. Det remitterade förslaget har också utarbetats i en sådan nära kontakt med sådana organisationer och därvid inte mött några erinringar. Mot den bakgrunden har jag svårt att tro, att någon annan modell för bokföringsskyldighetens fullgörande i de mindre rörelserna skulle vara bättre.

Låt mig alltså än en gång undestryka: då det gäller den löpande bokföringen kan inte med något fog hävdas att grundprinciperna för denna skulle vara olika i fråga om ett större eller ett mindre företag. Vad som i den löpande bokföringen kan variera är bokföringssystemen. Lagen ger erforderligt utrymme för att man skall kunna anpassa ett bokföringssystem direkt efter rörelsens omfattning. Då det gäller regler-

na för årsbokslut innehåller lagen bestämmelser som, det medger jag gärna, för den enskilde minste företagaren kan te sig svårbegripliga. Men, som jag många gånger tidigare anfört, för den enskilde gäller det att tillämpa bara de bestämmelser som är relevanta för rörelsen ifråga.

För att det föreslagna systemet skall fungera väl krävs det naturligtvis, att erforderlig information om bokföringsskyldigheten når ut till de enskilda småföretagarna. Jag vill därför ansluta mig till lagrådets uppfattning om att lagarnas ikraftträdande bör skjutas till den 1 januari 1977. Därigenom torde de farhågor som lagrådet framfört i fråga om bokföringsskyldighet för de mindre rörelserna i mycket stor grad kunna undanröjas. Genom att ikraftträdandet senareläggs blir det möjligt för branschorganisationer och även för det kommande expertorganet på bokföringsområdet att meddela sådana anvisningar och föreskrifter att bokföringslagens bestämmelser utan svårigheter kan tillämpas också av de småföretagare, som lagrådets ledamöter i princip velat undanta från lagens tillämpning.

Vad lagrådet anfört vid 4 § vill jag instämma i.

Jag godtar vad lagrådet anfört vid 8 § och förordar efter samråd med chefen för finansdepartementet att en bestämmelse som medger försäkringsinspektionen rätt att utfärda föreskrifter i fråga om bokföring och redovisning tas in i lagen om försäkringsrörelse.

De ändringar i lagtexten som lagrådet föreslagit beträffande 10 och 11 §§ samt i anslutning därtill i fråga om punkten 1 i övergångsbestämmelserna anser jag på de av lagrådet anförda skälen böra godtas.

I fråga om räkenskapsårets förläggning har lagrådet vid 12 § anfört att också rörelse som börjar efter lagens ikraftträdande bör få använda brutet räkenskapsår efter tillstånd av länsstyrelse. Starka skattemässiga skäl talar för att endast kalenderår skall utgöra räkenskapsår. Jag är därför inte beredd att tillmötesgå lagrådets önskan om ändring på denna punkt. Jag delar lagrådets uppfattning att bestämmelsen, som reglerar äldre rörelser rätt till brutet räkenskapsår, i och för sig har karaktär av övergångsbestämmelse. Med hänsyn till bestämmelsens stora tillämpningsområde bör den emellertid enligt min mening tas in i 12 §.

Lagrådet har ifrågasatt att 12 § första stycket tredje meningen skulle kunna tolkas så att rörelse, som före ikraftträdandet haft kalenderåret som räkenskapsår, skulle kunna övergå till brutet räkenskapsår utan tillstånd av länsstyrelsen. Detta är emellertid enligt min mening inte riktigt. 12 § första stycket behandlar frågan om vilka tidsperioder som kan utgöra räkenskapsår och inte spørgsmålet om när omläggning av räkenskapsår kan ske. Denna senare fråga regleras i 12 § tredje stycket. Även punkten 5 av övergångsbestämmelserna har intresse i det sammanhanget. Enligt min mening kan det inte råda någon

tvekan om att den som före ikraftträdandet har kalenderåret som räkenskapsår inte får övergå till brutet räkenskapsår utan tillstånd av länsstyrelsen (frånsett det speciella fall som avses i 12 § fjärde stycket).

Jag finner alltså ej skäl att förorda någon ändring i 12 § eller punkten 5 övergångsbestämmelserna i de hänseenden som jag nu berört.

Utöver vad tidigare angetts bör vissa redaktionella ändringar göras i lagtexten.

Med hänvisning till vad jag nu har anfört hemställer jag att regeringen föreslår riksdagen

att antaga

dels de av lagrådet granskade lagförslagen med vidtagna ändringar,

dels inom justitiedepartementet upprättat förslag till

lag om ändring i lagen (1948: 433) om försäkringsrörelse.

Regeringen ansluter sig till föredragandens överväganden och beslutar att genom proposition föreslå riksdagen att antaga de förslag som föredraganden har lagt fram.

Innehåll

Propositionen	1
Propositionens huvudsakliga innehåll	1
Lagförslag	3
1. bokföringslag	3
2. lag om ändring i lagen (1905: 38 s. 1) om köp och byte av lös egendom	11
3. lag om ändring i lagen (1914: 45) om kommission, handelsagentur och handelsresande	12
4. lag om ändring i handelsregisterlagen (1974: 157)	12
5. lag om ändring i lagen (1966: 454) om företagsinteckning ..	13
6. lag om ändring i lagen (1895: 64 s. 1) om handelsbolag och enkla bolag	13
7. lag om ändring i lagen (1948: 433) om försäkringsrörelse ..	14
Utdrag av regeringsprotokollet den 30 januari 1975	15
1 Inledning	15
2 Nuvarande förhållanden	17
2.1 Gällande lag m. m.	17
2.2 Vissa statistiska uppgifter	22
3 Utredningens förslag	23
3.1 Allmänna synpunkter	23
3.1.1 Syftet med lagregleringen	23
3.1.2 Förhållandet mellan skattelagstiftning och bokföringslag	24
3.2 Inledande bestämmelser	25
3.2.1 Kretsen av bokföringsskyldiga m. m.	25
3.2.2 Bokföringsskyldighetens innebörd	30
3.2.3 Räkenskapsårets omfattning	32
3.2.4 Samordning med annan lagstiftning	33
3.3 Den löpande bokföringen	34
3.3.1 Verifikationer	36
3.3.2 Införing i böcker	38
3.3.3 Grundbokföring	39
3.3.4 Huvudbokföring och hjälpbokföring	41
3.3.5 Bokföring av fordringar och skulder	43
3.4 Årsbokslutet	45
3.4.1 Årsbok, definitioner	45
3.4.2 Resultaträkningen	47
3.4.3 Balansräkningen m. m.	50
3.4.4 Notanteckningar	53
3.4.5 Värderingsregler	56
3.5 Tilläggsbestämmelser om automatisk databehandling	62
3.6 Arkivering, straffansvar m. m.	64
3.7 Nämnd för bokföringsfrågor	66
4 Remissyttrandena	68
4.1 Allmänna synpunkter	68
4.2 Inledande bestämmelser	72
4.2.1 Kretsen av bokföringsskyldiga m. m.	72
4.2.2 Bokföringsskyldighetens innebörd	82
4.2.3 Räkenskapsårets omfattning m. m.	83
4.2.4 Samordning med annan lagstiftning	86

4.3	Den löpande bokföringen	88
4.3.1	Verifikationer	90
4.3.2	Införing i böcker	94
4.3.3	Grundbokföring	94
4.3.4	Huvudbokföring och hjälpbokföring	97
4.3.5	Bokföring av fordringar och skulder	99
4.4	Årsbokslutet	102
4.4.1	Årsbok, definitioner	102
4.4.2	Resultaträkningen	104
4.4.3	Balansräkningen m. m.	108
4.4.4	Notanteckningar	114
4.4.5	Värderingsregler	116
4.5	Tilläggsbestämmelser om automatisk databehandling	119
4.6	Arkivering, straffansvar	123
4.7	Nämnd för bokföringsfrågor	126
5	Föredraganden	130
5.1	Allmänna synpunkter	130
5.1.1	Syftet med lagregleringen	130
5.1.2	Förhållandet mellan skattelagstiftning och bokföringslag	133
5.2	Grundläggande frågor	135
5.2.1	Kretsen av bokföringsskyldiga m. m.	135
5.2.2	Bokföringsskyldighetens innebörd	147
5.2.3	Räkenskapsårets omfattning	149
5.2.4	Samordning med annan lagstiftning	153
5.3	Den löpande bokföringen	155
5.3.1	Verifikationer	157
5.3.2	Införing i böcker	160
5.3.3	Grundbokföring	162
5.3.4	Huvudbokföring och hjälpbokföring	165
5.3.5	Bokföring av fordringar och skulder	168
5.4	Årsbokslutet	170
5.4.1	Årsbok, definitioner	171
5.4.2	Resultaträkningen	173
5.4.3	Balansräkningen m. m.	177
5.4.4	Notanteckningar	180
5.4.5	Värderingsregler	181
5.5	Bestämmelser om automatisk databehandling	187
5.6	Arkivering, straffansvar	193
5.7	Nämnd för bokföringsfrågor	199
5.8	Bokföringsskyldighetens fullgörande i mindre rörelser	201
6	Upprättade lagförslag	202
7	Specialmotivering	203
7.1	Förslaget till bokföringslag	203
7.2	Övriga lagförslag	244
8	Hemställan	245
9	Beslut	245
	<i>Bilaga 1 Utredningsförslaget</i>	246
	<i>Bilaga 2 De remitterade förslagen</i>	254
	Utdrag av lagrådets protokoll den 21 mars 1975	266
	Utdrag av regeringsprotokollet den 10 april 1975	277