National Library
of Sweden

Denna bok digitaliserades på Kungl. biblioteket år 2012

STATENS OFFENTLIGA UTREDNINGAR 1949:8
JUSTITIEDEPARTEMENTET

BETÄNKANDE

ANGÅENDE

FÖRBÄTTRAD INSYN I ENSKILDA FÖRETAGS EKONOMISKA FÖRHÅLLANDEN

AVGIVET AV

1947 års insynskommitté

STOCKHOLM
1949

Statens offentliga utredningar 1949

Kronologisk förteckning

1. Norrlandskommitténs principbetänkande. Första delen. Norrländska utvecklingslinjer. Idun. 303 s. **Jo.**
2. Norrlandskommitténs principbetänkande. Andra delen. Särskilda utredningar. Idun. 194 s. **Jo.**
3. Norrlandskommitténs principbetänkande. Tredje delen. Utlåtanden och förslag i vissa frågor. Idun. 163 s. **Jo.**
4. Utredning med förslag om lösdrivarlagens upphävande m. m. Marcus. 213 s., bil. 1 73 s., bil. 2 106 s. **I.**
5. Principer och metoder för kostnadsberäkningar vid statens järnvägar. Beckman. 122 s. **K.**
6. Kriminalvård i frihet. Fångvårdsstyrelsens utredning angående skyddsarbetets organisation m. m. Marcus. 140 s. **Ju.**
7. Betänkande med förslag till indexreglering av folkpensionerna. Beckman. 80 s. **S.**
8. Betänkande angående förbättrad insyn i enskilda företags ekonomiska förhållanden. Norstedt. 105 s. **Ju.**

Anm. Om särskild tryckort ej angives, är tryckorten Stockholm. Bokstäverna med fetstil utgöra begynnelsebokstäverna till det departement, under vilket utredningen avgivits, t. ex. **E.** = ecklesiastikdepartementet. **Jo.** = jordbruksdepartementet.

STATENS OFFENTLIGA UTREDNINGAR 1949: 8
JUSTITIEDEPARTEMENTET

BETÄNKANDE

ANGÅENDE

FÖRBÄTTRAD INSYN I ENSKILDA FÖRETAGS EKONOMISKA FÖRHÅLLANDEN

AVGIVET AV

1947 års insynskommitté

STOCKHOLM 1949
KUNGL. BOKTRYCKERIET. P. A. NORSTEDT & SÖNER
484161

KUNGL. BIBLIOTEKET STOCKHOLM

Till Herr Statsrådet och Chefen för Kungl. Justitiedepartementet.

Genom beslut den 13 juni 1947 bemyndigade Kungl. Maj:t chefen för justitiedepartementet att utse en kommitté om högst tio ledamöter jämte sekreterare för att inom justitiedepartementet verkställa utredning, huru en ur samhällelig synpunkt önskvärd förbättrad insyn i de enskilda företagens ekonomiska förhållanden kunde vinnas, att uppdraga åt en av kommittéledamöterna att vara ordförande samt att, i den utsträckning så funnes erforderligt, tillkalla experter för att vid behandlingen av särskilda frågor medverka vid utredningsarbetet.

Med stöd av nämnda bemyndigande utsågos den 14 juni 1947 till kommittéledamöter professorn H. Nial, tillika ordförande, ledamoten av riksdagens andra kammare pappersarbetaren G. L. Andersson, filosofie kandidaten N. Kellgren, ledamoten av riksdagens första kammare f. d. statssekreteraren B. Näsgård, direktören A. Odholm, ledamoten av riksdagens andra kammare metallarbetaren K. G. Pettersson, ledamoten av riksdagens första kammare direktören K. Wistrand samt sekreteraren J. Östlund. Sedan Odholm den 6 november 1948 avlidit, utsågs den 18 november 1948 till ledamot direktören T. Thornander. Till sekreterare åt kommittén förordnades den 30 augusti 1947 hovrättsfiskalen H. Hessler.

Såsom expert har kommittén med vederbörligt bemyndigande anlitat byråchefen O. Karleby.

Kommittén har antagit benämningen 1947 års insynskommitté.

Kommittén har den 25 september 1947 avgivit infordrat utlåtande över en den 17 februari 1947 dagtecknad underdånig skrivelse från hyresgästernas riksförbund angående skyldighet för fastighetsägare att föra böcker.

Sedan kommitténs uppdrag numera slutförts får kommittén härmed vördsamt överlämna sitt betänkande med åtföljande förslag till lag om ändring i lagen om aktiebolag.

Stockholm den 19 februari 1949.

HÅKAN NIAL

GÖSTA ANDERSSON NILS KELLGREN BERNHARD NÄSGÅRD
GÖRAN PETTERSSON TORSTEN THORNANDER KARL WISTRAND
JOHN ÖSTLUND

/ *Henrik Hessler*

Kommitténs uppdrag.

I yttrande till statsrådsprotokollet den 13 juni 1947 angav chefen för justitiedepartementet, statsrådet Zetterberg, följande direktiv för den av honom föreslagna utredningen om ökad insyn i enskilda företags ekonomiska förhållanden.

I skrivelse den 2 maj 1945, nr 169, har riksdagen begärt utredning, huruvida och i vilken ordning en ur samhällelig synpunkt önskvärd förbättrad kunskap om företagens ekonomiska förhållanden må kunna vinnas utan åsidosättande av näringslivets berättigade intressen. Med anledning härav utverkade jag den 21 december 1945 Kungl. Maj:ts bemyndigande att tillkalla två sakkunniga att inom departementet biträda med en förberedande utredning av frågan i syfte att vinna bättre möjligheter att bedöma, vilka huvudpunkter som borde upptagas till mera ingående utredning genom en representativ kommitté. Med stöd av bemyndigandet tillkallade jag såsom sakkunniga professorn S. H. Nial och sekreteraren O. Karleby, vilka den 28 maj 1946 till mig avlämnat en promemoria rörande den ifrågasatta utredningen om ökad insyn i företagens ekonomiska förhållanden.

I promemorian lämnas till en början en kortfattad redogörelse för de olika vägar, på vilka för närvarande kunskap kan vinnas rörande företagens ekonomiska förhållanden. De sakkunniga framhålla, att de nuvarande insynsmöjligheterna grundade sig på dels företagens årliga redovisning, dels vissa uppgifter som företagen äro skyldiga att avlämna eller frivilligt giva till vissa myndigheter och vilka i viss utsträckning bearbetas för den offentliga ekonomiska statistiken, dels ock en del andra, huvudsakligen på privat väg åstadkomna upplysningar. Vad angår den *årliga redovisningen* peka de sakkunniga till en början på de föreskrifter om bokföring som meddelas i bokföringslagen. Den där föreskrivna redovisningen vore emellertid, framhålla de sakkunniga, av intern natur och sålunda avsedd endast för rörelseidkaren själv och, där rörelsen dreves såsom bolag eller förening, för delägarna i bolaget eller föreningen. Redovisningsreglerna åsyftade emellertid även att bereda skydd åt företagets kreditgivare. Frånsett banker och försäkringsbolag funnes endast för aktiebolag mera ingående bestämmelser om offentlig redovisning. I såväl den nu gällande aktiebolagslagen som den år 1944 antagna nya lagen i ämnet stadgades sålunda skyldighet att avgiva årlig redovisning genom balansräkning, vinst- och förlusträkning samt förvaltningsberättelse. Dessa handlingar skulle enligt nya lagen specificeras på ett långt mera ingående sätt än enligt den äldre lagen. Årsredovisningen skulle översändas till patent- och registreringsverket, där den vore tillgänglig för allmänheten. — Beträffande den möjlighet till insyn som föreligger på grundval av företagens *uppgifter till vissa myndigheter* peka de sakkunniga i första hand på de bestämmelser som föreligga om skyldighet att avgiva självdeklaration samt att eljest tillhandagå taxeringsmyndigheterna med upplysningar. Vidare framhålla de sakkunniga, att skyldighet funnes för vissa näringsidkare att lämna näringsstatistiska uppgifter, varjämte

enligt prisregleringslagen kunde föreskrivas skyldighet att anmäla tillämpade priser. Slutligen brukade företagen frivilligt lämna en del uppgifter för lönestatistik m. m. De nu nämnda uppgifterna till vissa myndigheter vore i regel icke offentliga. — Vad slutligen angår de *på privat väg åstadkomna upplysningarna* om företagen ha de sakkunniga bland annat pekat på den av industriens utredningsinstitut bedrivna undersökningsverksamheten rörande industriens ekonomiska förhållanden.

I detta sammanhang må nämnas, att efter promemorians avlämnande utfärdats lag om övervakning av konkurrensbegränsning inom näringslivet. Enligt denna lag, som ersätter lagen den 18 juni 1925 om undersökning av monopolistiska företag och sammanslutningar, åligger det rörelseidkare att på anmaning av övervakningsmyndighet anmäla av honom ingången eller biträdd överenskommelse om konkurrensbegränsning. Under vissa förutsättningar kan övervakningsmyndigheten föranstalta om s. k. särskild undersökning av rörelsen. Härvid äger myndigheten förelägga yrkesutövaren att för myndigheten hålla tillgängliga handelsböcker och övriga handlingar, vilka kunna vara av betydelse för undersökningen, samt i övrigt meddela myndigheten alla uppgifter som erfordras. Över konkurrensbegränsande överenskommelser, som inkomma till myndigheten, föres ett kartellregister, som i princip är offentligt.

Efter redogörelsen för de nuvarande insynsmöjligheterna ha de sakkunniga sökt angiva, vilka intressen som kräva en förbättrad insyn och vilka möjligheter att tillgodose dessa intressen utan skada för näringslivet som böra närmare undersökas. Enligt vad de sakkunniga framhålla representeras de aktuella insynsintressena i första hand av statsmakterna och av arbetstagarorganisationerna. Statsmakterna ha särskilt behov av sådana upplysningar rörande företagen som äro av betydelse för den allmänna ekonomiska politikens utformning och för arbetet med riksstatens uppgörande samt för det allmännas monopolkontroll. Arbetstagarorganisationernas önskemål är att i och för kollektivavtalsförhandlingarna erhålla uppgifter som klarlägga dels de olika branschernas och dels de enskilda företagens förhållanden. I sistnämnda hänseende föreligga krav på upplysning om effektivitetsspridningen — varför särskilt de s. k. marginalföretagen äro av intresse — samt önskemål om sådana uppgifter rörande företagen som kunna vara av betydelse vid fastställandet av ackordslöner. Ett viktigt insynsintresse representeras även av de i ett visst företag anställda i förhållande till just detta företag. Denna med den s. k. industriella demokratiens problem sammanhängande fråga bör emellertid enligt de sakkunnigas mening åtminstone tills vidare lämnas att lösas genom frivilliga överenskommelser mellan arbetsmarknadens parter.

I fråga om det sätt varpå en förbättrad insyn i företagen kan vinnas bör enligt de sakkunniga undersökas, huruvida icke en utvidgning av företagens skyldighet att avge årlig, *publik redovisning* är påkallad. Utgångspunkten borde härvid tagas i redovisningsreglerna i den nya aktiebolagslagen, som träder i kraft den 1 januari 1948. Ehuru dessa regler kräva en i förhållande till såväl nu gällande lag som de flesta utländska lagar ingående redovisning, genomföra de icke den s. k. bruttoredovisningens princip och lämna i viss utsträckning öppen möjlighet för företagen att arbeta med s. k. dolda reserver. Särskilt i dessa avseenden ha de sakkunniga ansett en omprövning av frågan rörande den rätta avvägningen mellan insynskraven och de enskilda företagens intresse böra äga rum. I fråga om skyldigheten att avge publik årsredovisning borde vidare uppmärksamhet ägnas frågan huruvida icke skyldigheten borde utsträckas att avse även företag i annan juridisk form än aktiebolag. Då det enligt vad de sakkunniga framhålla av praktiska skäl vore varken erforderligt eller lämpligt att underkasta alla företag, även de minsta, dylik redovisningsplikt, borde en sådan begränsning uppställas att skyldigheten att avge publik redovisning endast drabbade företag av viss storlek.

Vid sidan av företagens publika redovisning — även om denna på antytt sätt

utvidgas — kräves enligt de sakkunniga även en *förbättrad statistik* rörande vinst- och kostnadsförhållanden inom olika delar av näringslivet. Om företagen åläggas att lämna fullständig bruttoredovisning med utförlig kostnadsspecificering samt redovisning av dolda reserver i lager, bör man enligt de sakkunniga därå kunna bygga en snabb, representativ statistik av väsentligt värde utan att de enskilda företagen — vilkas uppgifter endast i statistisk form skulle publiceras — därigenom lida skada. Denna statistik borde anknytas till kommerskollegiets industristatistik hellre än att — som även föreslagits — grundas på uppgifter, inhämtade i samband med företagens självdeklarationer.

En viktig utredningsuppgift är frågan om förbättrad insyn för arbetstagarparten till ledning vid kollektivavtalsförhandlingarna. Den därför erforderliga *kännedomen om de olika branscherna* bör enligt de sakkunnigas mening kunna vinnas framför allt genom den nyss antydda utvidgade och fördjupade offentliga statistiken. Om materialet bearbetas snabbt och ändamålsenligt, bör statistiken — tillsammans med den väntade förbättrade lönestatistiken samt den produktions-, lager- och orderstatistik som industriens utredningsinstitut beräknades komma att publicera — ge en för avtalsförhandlingarna lämpad insyn i branschernas ekonomiska förhållanden.

I fråga om det vanskliga spörsmålet om arbetstagarorganisationernas *insyn i de enskilda företagen* framhålles i promemorian, att det erfordras en närmare utredning, om och i vad mån det är ett betydelsefullt intresse för arbetstagarparten att erhålla upplysningar rörande det enskilda företaget utöver dem som framkomma i den publika årsredovisningen samt huruvida och på vad sätt dylika upplysningar kunna lämnas utan att företagens berättigade intressen äventyras. Det borde undersökas, huruvida upplysningar om enskilda företag, särskilt marginalföretagen, kunde ersättas med den nyss antydda statistiken utformad så att den på lämpligt sätt belyste effektivitetsspridningen. Beträffande ackordslönerna måste närmare klarläggas vilka uppgifter som äro av betydelse. De sakkunniga ha ansett stora betänkligheter förenade med den tidigare föreslagna lösningen att upplysningar om de enskilda företagen utöver dem som ingå i den publika redovisningen skulle tillhandahållas förlikningsmannen vid avtalsförhandlingarna. En tänkbar lösning vore, att ett opartiskt organ finge avgöra huruvida av arbetstagarparten begärda upplysningar rörande visst företag skulle ställas till disposition t. ex. i den formen att särskilda förtroendemän finge taga del av företagets uppgifter till statistiken. Det kunde enligt de sakkunnigas mening också ifrågasättas, om icke spörsmålet, hur de önskvärda uppgifterna för ackordslönernas fastställande skulle tillhandahållas, borde lämnas att lösas genom frivilliga överenskommelser rörande intern företagsinformation.

Under senare tid har den åskådningen alltmer trängt igenom, att aktiebolag och andra företag icke i första hand ha till uppgift att tjäna privatekonomiska intressen utan att fullgöra viktiga funktioner i hela näringslivets och folkförsörjningens tjänst. En naturlig följd av detta betraktelsesätt är att onödigt hemlighetsmakeri beträffande företagens affärsmässiga ställning icke längre bör medgivas utan att i stället fri insyn i största möjliga mån bör öppnas i deras ekonomiska förhållanden. De sakkunniga som verkställt en förberedande undersökning av problemet ha övervägt vilka allmänna och enskilda intressen som påkalla ökad inblick i företagen. Sådana intressen representeras enligt de sakkunniga närmast av statsmakterna och arbetstagarorganisationerna samt de anställda i förhållande till de företag vari de arbeta. Därutöver vill jag även peka på det betydande intresse som härvidlag föreligger från konsumenternas sida.

De sakkunniga ha i enlighet med sina direktiv icke framlagt några utformade förslag till problemets lösning utan endast antytt de utvägar som böra närmare övervägas. En representativ kommitté torde därför nu böra tillkallas för att närmare pröva hithörande frågor och avgiva definitiva förslag till deras lösning.

För denna utredning synes den föreliggande sakkunnigpromemorian kunna i stort sett tjäna som grundval. I fråga om den publika redovisningen är visserligen att märka att den nya aktiebolagslagen, vilken kräver en långt mera ingående specificering av redovisningshandlingarna än hittillsvarande lag, icke träder i kraft förrän med ingången av nästa år. Såsom de sakkunniga också funnit, bör emellertid detta icke utgöra hinder för att spörsmålet om en ytterligare utvidgning av redovisningsskyldigheten redan nu upptages till omprövning. Det måste därvid särskilt undersökas om ej för aktiebolagen bör införas krav på bruttoredovisning samt om icke plikten att redovisa s. k. dolda reserver bör skärpas. Vid utredningen måste givetvis tillses att icke en så utförlig redovisning påfordras att legitima affärshemligheter blottställas i förhållande till konkurrerande inländska eller utländska företag. För att förhindra olägenheter av nämnda slag vore den utvägen tänkbar att ett företag, som påvisade att det skulle lida allvarligt men om det publicerade vissa omständigheter, skulle äga möjlighet att erhålla befrielse från redovisningsskyldigheten i motsvarande mån. Jag syftar härvid särskilt på sådana nystartade mindre företag som ännu icke fått tillräcklig ekonomisk motståndskraft. Emellertid vill jag erinra om att de enskilda företagens behov av sekretess bör betraktas mot bakgrunden av deras samhällsekonomiska funktioner och sålunda får avvägas gentemot de samhällsekonomiska intressena. Det tidigare framförda påståendet att aktiebolagen i allmänhet icke hade en sådan bokföring att den kunde utgöra grundval för bruttoredovisning synes icke äga fog i vad avser ett angivande av företagets omsättningssumma; en mera ingående specificering av de olika kostnadsposterna kan däremot förutsätta en omläggning av bokföringen i en del företag. Jag kan emellertid icke underlåta att påpeka att ett bättre klarläggande av den ekonomiska situationen ofta skulle vara av stort värde även för företaget självt och dess delägare.

Bl. a. med hänsyn till att en skärpt offentlig redovisningsskyldighet för aktiebolagen icke bör medföra diskriminerande verkningar för dem i förhållande till företag som drivas i annan form bör undersökas i vad mån en dylik redovisningsplikt bör åläggas även de sistnämnda. Vad beträffar ekonomiska föreningar bör kommittén härvid söka kontakt med den sakkunniga som för närvarande är sysselsatt med en översyn av föreningslagstiftningen. För sådana föreningar liksom för handelsbolag m. fl. torde av praktiska skäl publik redovisningsskyldighet endast kunna ifrågakomma, där företaget är av viss storleksordning. Motsvarande bör även gälla i fråga om företag som drivas av enskilda näringsidkare.

Såsom de sakkunniga vid den förberedande utredningen funnit, torde insynsintressena böra tillgodoses jämväl på annat sätt än genom publik redovisning. Av framträdande betydelse är härvid frågan om det lämpligaste anordnandet av den offentliga statistiken på förevarande område. En utvidgad och fördjupad statistik skulle nämligen kunna medföra en förbättrad insyn i företagen som vore av stort värde icke minst för arbetstagarparten då det gäller att i fråga om effektivitetsspridningen och i övrigt belysa en viss bransch som är föremål för kollektivavtalsförhandlingar. I detta sammanhang bör erinras om att innevarande års riksdag med bifall till propositionen nr 225 bemyndigat Kungl. Maj:t att vidtaga förberedande åtgärder för en förbättring av den officiella lönestatistiken. Härmed avses bl. a. att tillgodose insynsintresset. Vidare bör uppmärksammas att Kungl. Maj:t den 31 mars 1947 uppdragit åt konjunkturinstitutet att i samråd med vederbörande statistiska verk utarbeta förslag till de åtgärder som må befinnas nödvändiga och lämpliga för genomförande av vissa utbyggnader av den ekonomiska statistiken, närmast i syfte att möjliggöra en tillfredsställande nationalinkomstberäkning. Den av mig förordade kommittén bör, i den mån den icke anser sig böra själv framlägga förslag om förbättring av den offentliga statistiken, söka genom samråd med de instanser, som sålunda ha att överväga en reformering av statistiken, ernå en sådan utformning av denna, att även insynsintressena i tillbörlig grad tillgodoses.

I allmänhet lärer ifrågavarande statistik erhålla större värde ur nu förevarande synpunkt ju mera uppgifterna specificeras på olika branscher, mindre grupper av företag etc. Härvidlag bör givetvis nyttan av de statistiska uppgifterna vägas mot det besvär och de olägenheter som deras avlämnande åsamkar företagen.

Beträffande slutligen frågan om arbetares och tjänstemäns möjlighet till inblick i det särskilda företag där de äro anställda — den s. k. interna företagsinformationen — har sedan de sakkunniga avslutade sitt uppdrag ett viktigt steg tagits till en lösning genom frivillig överenskommelse. Den 30 augusti 1946 har sålunda avtal träffats mellan dels svenska arbetsgivareföreningen och landsorganisationen i Sverige dels förstnämnda förening och tjänstemännens centralorganisation angående inrättande av s. k. företagsnämnder vid företag av viss storlek. Sådan nämnd skall bestå av representanter för såväl arbetsgivaren som tjänstemännen och arbetarna vid företaget samt vara ett organ för information och samråd. Nämnden skall sålunda ha till uppgift bl. a. att upprätthålla en fortlöpande samverkan mellan arbetsgivare och de anställda för att åstadkomma bästa möjliga produktion samt att bereda de anställda insikt i verksamhetens ekonomiska och tekniska betingelser. Vid mindre företag skola i stället företagsombud kunna utses för arbetarna. Enligt avtal skall vidare inrättas en arbetsmarknadsnämnd med uppgift att främja och vägleda företagsnämndernas och företagsombudens verksamhet. De avtalsslutande organisationerna ha åtagit sig att verka för att avtalen bli antagna såsom kollektivavtal mellan de till dem hörande förbunden.

Det torde kunna antagas att, i den mån bestämmelserna i nämnda avtal komma i tillämpning, de anställdas intresse av insyn i det egna företagets förhållanden blir tillgodosett i ganska betydande utsträckning. Huruvida det viktiga spörsmålet om intern företagsinformation härigenom erhåller en tillfredsställande lösning eller om ytterligare åtgärder böra vidtagas, eventuellt i lagstiftningens form, torde dock icke nu kunna med säkerhet bedömas. I avvaktan på den utveckling på frivilligheten grund som för närvarande försiggår synes denna fråga tills vidare böra komma i andra hand i nu ifrågavarande sammanhang.

KAP. I.

Inledning.

A. Insynsfrågans innebörd.

Ett rationellt bedrivande av en ekonomisk rörelse kräver en räkenskapsföring, som ger rörelseidkaren möjlighet att överblicka företagets ställning och resultatet av dess verksamhet. Den bokföring som förekom i våra ekonomiska företag redan tidigt — under 1500- och 1600-talen — uppfattades säkerligen också såsom en i företagarnas och de eventuella delägarnas eget intresse förd redovisning, varmed lagstiftningen icke behövde befatta sig. Så småningom kommo emellertid även andra intressen än rörelseidkarnas och delägarnas att göra sig påminta i fråga om räkenskapsföringen. I 1734 års lag fanns visserligen ingen annan bestämmelse om bokföring än en regel att rörelseidkaren i vissa fall kunde åberopa räkenskaperna såsom bevis (rättegångsbalken 17 kap. 2 §). Men genom kungl. stadga av den 26 augusti 1773 infördes straff för den konkursgäldenär som fört falska böcker och räkningar. Liknande straffbestämmelser inflöto sedermera i vår första konkurslag av den 13 juli 1818. Av bestämmelsernas upptagande i konkurslagstiftningen framgår, att det var *fordringsägarnas* intressen som lagstiftningen ville skydda. Fastän dessa bestämmelser förutsatte förande av handelsböcker, gavs emellertid först genom förordningen den 4 maj 1855 angående handelsböcker och handelsräkningar uttryckliga föreskrifter om bokföringsskyldighet för vissa näringsidkare. Dessa föreskrifter ha numera ersatts genom bokföringslagen den 31 maj 1929. De lagbestämmelser om bokföringsplikt som sålunda givits ha motiverats icke endast av hänsyn till företagets ägare (delägare) och dess borgenärer utan även av det allmännas intresse att kunna på grundval av en tillförlitlig redovisning bestämma företagens skattskyldighet.

Men förskjutningen och förändringen av motiveringen bakom reglerna rörande företagens redovisningsskyldighet ha icke stannat vid det nu antydda. I samband med den ekonomiska utvecklingen och samhällslivets omdaning samt därmed sammanhängande förändringar i de ekonomiska, sociala och politiska åskådningarna har uppfattningen om de ekonomiska företagens ställning och funktion också undergått betydelsefull omvandling. De industriella och andra ekonomiska företagen spela en dominerande roll i produktion och annan näringsverksamhet, de omhänderha en stor del av produktionsmedlen, de sysselsätta stora befolkningsgrupper såsom

arbetare och andra anställda och ha härigenom en vital betydelse för folkförsörjningen och hela samfundsekonomien. Med det sociala betraktelsesätt som i vårt nutida samhälle är förhärskande är det därför naturligt, att företagens sätt att fylla sina funktioner icke uppfattas uteslutande såsom en privatangelägenhet för företagens ägare utan såsom ett förhållande varav även de anställda, den konsumerande allmänheten och samhället självt ha omedelbart intresse. I ett demokratiskt samhälle måste denna uppfattning leda till att de enskilda medborgarna — förutsatt att man hos dem kan påräkna en tillräckligt utvecklad ansvarskänsla och en allvarlig vilja att söka sätta sig in i och objektivt bedöma de ofta invecklade och svåröverskådliga problem, som företagen ha att brottas med — ha ett berättigat anspråk på att äga tillgång till upplysningar av den art, att de kunna bilda sig en riktig allmän föreställning om företagens verksamhet och ekonomiska förhållanden. Även ur företagens egen synpunkt är det viktigt att sprida sådan upplysning om deras verksamhet samt de ekonomiska betingelserna för och resultaten av denna verksamhet som på ett effektivt sätt kan skingra förefintliga missuppfattningar rörande företagens politik, deras ekonomiska funktion, bärkraft och rörelseresultat.

Kommitténs uppgift är att med en social uppfattning av nu antydd innebörd såsom utgångspunkt undersöka i vad mån och på vad sätt man bör och lämpligen kan skapa ökade möjligheter till inblick i företagens ekonomi, deras ekonomiska ställning, deras intäkter och kostnader, deras rörelseresultat. Däremot har kommittén icke uppdrag att behandla och taga någon ståndpunkt i frågan om *äganderätten* till företagen och *bestämmanderätten* beträffande deras verksamhet. Kommittén har att utgå från förutsättningen att företagen visserligen äro redskap för folkförsörjningen och samhällsekonomien men att de i stor utsträckning principiellt ägas och ledas av enskilda, fastän de i mångahanda avseenden stå under det allmännas kontroll. En given konsekvens av denna förutsättning är att den insyn, som i och för sig ur ovan angivna synpunkter finnes önskvärd, icke bör sträckas så långt att skador och olägenheter av betydelse därigenom åsamkas de enskilda företagen. Insynen får icke vara ett självändamål utan bör uppfattas såsom ett medel för näringslivets anpassning efter nutidens ekonomiska och sociala förhållanden och för effektivisering av de enskilda företagen såsom faktorer i produktionens och folkförsörjningens tjänst.

Om de sålunda i allmänna ordalag angivna riktlinjerna för insynsfrågans behandling torde i stort sett enighet råda. Däremot inställa sig meningsskiljaktigheter när det gäller att bedöma huruvida och i vad mån en utvidgning av insynen i företagen på den ena eller andra punkten kan vålla olägenheter för företagen av så avsevärd beskaffenhet, att de överväga fördelarna av den förbättrade insynen. Från ena sidan göres gällande, att införande av skyldighet för företagen att inför offentligheten fullständigt redovisa sina ekonomiska förhållanden skulle medföra stora faror för företagen, i synnerhet sådana av mindre storlek och ekonomisk styrka och sådana som äro särskilt utsatta för inhemsk eller — kanske framför allt — utländsk konkur-

rens. Dessa faror skulle för det första bestå däri att ett företags konkurrenter genom den vidgade inblicken i företagets ekonomiska läge och i räntabiliteten av dess rörelse skulle få vapen i händerna för en hänsynslös konkurrens, som kunde ödelägga företaget och därmed skada dess delägare, anställda och andra intressenter samt gynna uppkomsten av monopolartade storföretag eller sammanslutningar (karteller). För det andra skulle en alltför långt gående insyn kunna stimulera kortsynta delägare, anställda eller konsumenter att resa krav på sådan utdelning, sådana löner eller sådana priser, som i längden verka ruinerande på företagen eller åtminstone hämma deras utveckling. Å andra sidan förfäktas den meningen, att de antydda riskerna åtminstone i det väsentliga äro konstruerade av slentrianmässigt tänkande personer och att de i varje fall uppvägas därav att insynen möjliggör en klar uppfattning och ett rationellt bedömande av den enskilda företagsamhetens betingelser och verkningar, vilket vore en förutsättning för ett förtroendefullt samarbete mellan de olika persongrupper — delägare, företagsledare, anställda, fordringsägare, konsumenter etc. — av vilkas insatser och inställning företagen äro beroende.

Vad som med nödvändighet satt sin prägel på kommitténs arbete har varit svårigheten att finna en linje, som i detta hänseende kunnat förena de skiljaktiga uppfattningarna icke blott såsom en godtycklig kompromiss utan såsom en sakligt välmotiverad lösning. Det finns nämligen knappast möjlighet att med någon säkerhet på förhand beräkna de eventuella nyttiga eller skadliga verkningarna av en mera väsentlig utvidgning av företagens skyldighet att redovisa sina ekonomiska förhållanden. Erfarenheter från främmande länder ha icke heller i större utsträckning kunnat lämna positiv vägledning, eftersom man där i allmänhet icke gått längre utan oftast tvärtom mindre långt än Sverige i fråga om företagens skyldighet att bereda insyn.

Under sådana förhållanden har kommitténs uppgift blivit att fastställa de punkter där en utvidgning av insynen i företagen skulle kunna vara av värde för olika insynsintressenter och att efter bästa förmåga bilda sig en uppfattning i frågan huruvida en sådan utvidgning kan tänkas medföra avsevärda skador eller olägenheter för företagen. Då man som sagt icke kan på förhand verifiera riktigheten av den ena eller andra åsikten i detta hänseende, har kommittén å ena sidan ansett sig böra så långt som möjligt söka tillgodose önskemålen om skapande av klarhet rörande företagens ekonomiska förhållanden, även om det skulle nödvändiggöra uppställande av regler, vilka i förhållande till tidigare svensk rätt och gällande utländska lagar framstå såsom vittgående. Men å andra sidan har osäkerheten om verkningarna av en obegränsad uppgiftsskyldighet för företagen föranlett kommittén att noggrant beakta de farhågor härutinnan, som finnas hos sakkunniga och ansvarsmedvetna företagare och som på sätt i andra sammanhang närmare angives vid riksdagsbehandlingen år 1944 av förslaget till ny aktiebolagslag föranledde, att de i stort sett mycket vittgående redovisningsregler som däri infördes i några hänseenden icke utsträcktes så långt som varit tänkbart.

B. Insynsintressena.

Som redan i det föregående omnämnts är det historiskt sett *delägares* och *fordringsägares* intresse av kännedom om företagens ekonomiska förhållanden som först uppmärksammats av lagstiftningen. Fortfarande gäller självfallet att dessa grupper, av vilkas insatser de enskilda företagens finansiering — och därmed deras tillkomst, bestånd och utveckling — äro beroende, ha starkt intresse av insyn i företagen. Detta intresse har genom den utveckling, som lett till att företagen i stor utsträckning arbeta i aktiebolagets eller den ekonomiska föreningens juridiska form och ofta äro av mycket ansenlig storlek, fått en ökad ekonomisk och social betydelse. De stora bolagens aktier representera väldiga värden, som kunna vara spridda på ett stort antal ägare, av vilka många äro »småsparare»[1]; i en mycket betydande omfattning ägas också sådana bolags aktier av försäkringsföretag, fonder av allmännyttig eller därmed jämförlig karaktär och andra institutioner, vilkas verksamhet kan ha hela sitt ekonomiska grundlag i dylika aktier. Mycket tyder på att en fortskridande demokratiseringsprocess kommer att ytterligare accentuera den allmänna ekonomiska och sociala betydelse som aktieägarintressena på detta sätt erhållit. Därmed får också aktieägarnas behov av insyn en större social tyngd. Då i synnerhet i storföretagen de flesta aktieägarna icke kunna själva medverka i eller nämnvärt påverka företagets ledning eller verksamhet, ha de ett stort behov av att likväl kunna bilda sig en uppfattning om hur förvaltningen och verksamheten handhas liksom om företagets ställning och rörelseresultat. Och även insynsintresset hos fordringsägarna — som i vissa företag utgöra ett stort antal (t. ex. om företaget utgivit obligationer) och som när det gäller aktiebolag och de vanligaste ekonomiska föreningarna endast ha själva företagets förmögenhet att hålla sig till — har genom företagens växande storlek och aktiebolagsformens resp. den ekonomiska föreningsformens utbredning vunnit ökad tyngd. Emellertid ha dessa insynsgruppers intressen som sagt sedan länge uppmärksammats av lagstiftningen, vilken i detta hänseende i fråga om aktiebolag lett fram till de utförliga redovisningsbestämmelserna i 1944 års aktiebolagslag. För ekonomiska föreningars del har den pågående omarbetningen av föreningslagstiftningen bl. a. till syfte att åstadkomma redovisningsregler, som äro tillfredsställande ur föreningsmedlemmars och fordringsägares synpunkt. Insynskommittén har därför icke ansett det vara sin uppgift att till ny självständig prövning upptaga frågan huruvida delägar- och borgenärsgruppernas behov av kännedom om företagens ekonomiska förhållanden är tillfredsställande tillgodosett. Naturligtvis anser sig kommittén likväl böra vid sin prövning av frågan om andra insynsintressens tillgodoseende beakta, huruvida de för sådant ändamål ifrågakommande reglerna även te sig önskvärda av hänsyn till delägare och fordringsägare.

Utöver det intresse, som enligt vad ovan antytts de enskilda medborgar-

---

[1] Jämför en utredning om fördelningen av aktierna i de stora börsnoterade aktiebolagen av E. E. Fleetwood i tidskriften Industria 1948 nr 11 s. 11.

na kunna ha av upplysning om företagens för samfundsekonomien vitala verksamhet och ekonomiska förhållanden, representeras som jämväl redan påpekats mera omedelbara insynsintressen, vilka måste beaktas vid utformningen av insynsreglerna, av *statsmakterna, konsumenterna* och de i företagen *anställda*. Den närmare innebörden av dessa insynsintressen kommer att beröras i det följande vid diskussionen av konkreta reformspörsmål. Här vill kommittén blott helt allmänt framhålla följande.

Med *statsmakternas* insynsintresse avses här icke det allmännas behov av upplysningar i och för beskattningen av de enskilda företagen; detta behov tillgodoses genom taxeringsförordningens regler, vilka icke äro föremål för kommitténs prövning. Däremot ligger det inom kommitténs arbetsområde att beakta statsmakternas behov av sådana upplysningar rörande näringslivets förhållanden som äro av betydelse för arbetet med riksstaten och för den allmänna ekonomiska politikens utformning. I den mån företagens prissättning och de monopoliseringstendenser som kunna framträda inom näringslivet bli föremål för statsmakternas uppmärksamhet och åtgärder, aktualiseras också i dessa hänseenden ett statligt insynsbehov. Kommittén vill emellertid redan i detta sammanhang påpeka, att statsmakternas nu antydda insynsintressen, såsom av framställningen i kap. III här nedan närmare framgår, delvis redan äro fullt tillgodosedda genom särskilda regler (rörande monopolkontroll, prisreglering m. m.) samt att i övrigt frågan om deras tillgodoseende är en uppgift, vilken delvis lagts i andra händer än kommitténs (här erinras särskilt om konjunkturinstitutets uppdrag att framlägga förslag till en förbättrad ekonomisk statistik).

Konsumenternas intresse av en rimlig prissättning tillgodoses regelmässigt bäst genom en fri konkurrens mellan olika företag och mellan företag av olika karaktär (kooperativ eller i egentlig mening enskild). När konkurrensen sättes ur spel genom monopolbildning eller genom en kristidsbetonad varuknapphet, ingriper det allmänna med monopolövervakning och prisreglering. Vid sidan därav kan väl sägas föreligga ett allmänt konsumentintresse av kännedom om sådana ekonomiska förhållanden hos företagen som äro av betydelse för bedömningen av deras prispolitik. Men med hänsyn till att statsmakterna på nyss antydda sätt bevaka prisbildningen, kan konsumenternas insynsintresse enligt kommitténs mening knappast anses påkalla särskilda lagbestämmelser utöver dem som kunna erfordras för att ge varje medborgare tillfredsställande möjlighet att vinna kännedom om företagens ekonomiska förhållanden.

Den samhällsgrupp vars behov av kännedom om de ekonomiska företagen kommer att stå i centrum för den åt kommittén anförtrodda utredningen är, som jämväl av kommitténs direktiv framgår, de i företagen *anställda*, vilkas stora antal och betydelsefulla roll i företagens verksamhet ge en särskild tyngd åt deras insynsintresse. I det följande kommer kommittén att utförligt behandla frågan i vilka avseenden och på vad sätt deras insynsmöjligheter kunna och böra förbättras. Här skall endast påpekas, att de anställdas aktuella insynsintressen framträda i två olika former. *För det första*

gäller det för dem att kunna vinna sådan kunskap om företagens ekonomi som är av betydelse för deras löneförhållanden; då lönerna i stort sett bestämmas genom kollektivavtalsförhandlingar, kan detta insynsintresse sägas koncentrera sig på kravet att få fram sådana upplysningar rörande företagen som kunna tjäna till ledning för arbetstagarorganisationernas ställningstaganden under kollektivavtalsförhandlingarna. Då dessa regelmässigt avse hela branscher eller i varje fall grupper av företag, kommer detta insynsintresse att åtminstone i första hand avse hela branschens eller gruppens ekonomiska förhållanden. Men *för det andra* framträder ett insynsintresse, som omedelbart och i första hand riktar sig mot det enskilda företaget. Detta intresse uppbäres av dem som äro anställda i ett företag och som med hänsyn till sina framtida arbetsförhållanden och utkomstmöjligheter och jämväl med hänsyn till mera personliga skäl, såsom trivsel i arbetet, känsla av samhörighet med företaget, önska kunskap om just detta företags ställning, rörelseresultat, framtidsplaner och framtidsutsikter.

Som särskilda insynsintressen skulle man måhända slutligen kunna beteckna dem som representeras av *tidningspressen* och *den ekonomiska* (nationalekonomiska, företagsekonomiska) *forskningen*. Tidningspressen torde väl emellertid riktigast vara att räkna såsom ett redskap för medborgarnas allmänna insynsintresse, och den ekonomiska vetenskapen kan ej heller anses fullfölja egna syftemål: dess betydelsefulla verksamhet för analys och förklaring av ekonomiska sammanhang och företeelser bör anses ha till uppgift att lägga en rationell grund för det allmännas och de enskildas handlande och verksamhet. Med full förståelse för tidningspressens och forskningens viktiga uppgift att belysa och utreda företagens verksamhet och därmed sammanhängande problem anser kommittén därför icke, att de kunna betecknas såsom *självständiga* intressen att beakta vid kommitténs utredningsarbete.

C. Vägar till förbättrad insyn.

I kommitténs direktiv äro angivna de vägar, på vilka kommittén har att söka nå fram till förbättrade insynsmöjligheter.

Främst nämnes utvidgning av företagens skyldighet att avge *årlig publik redovisning*. Det är enligt kommitténs mening otvivelaktigt, att en klar och upplysande publik årsredovisning från varje särskilt företag i många hänseenden erbjuder den bästa grundvalen för insynen. Genom en dylik årsredovisning kunna alla intressenter på ett tekniskt enkelt sätt erhålla upplysningar om varje enskilt företag. Dessa upplysningar kunna naturligtvis sammanställas och bearbetas på olika sätt, så att de ge belysning åt just de förhållanden som äro av betydelse för ett visst insynsintresse. Och för de mera obestämda intressen, som representeras av medborgarna i gemen och för vilka speciella insynsmöjligheter ej kunna anordnas, blir den offentliga redovisningen — jämte en offentlig ekonomisk statistik — den egentliga upplysningskällan.

Kommittén har därför sett som sin primära uppgift att undersöka frågan om och i vilken mån företagens skyldighet att avge publik redovisning bör utvidgas.

Det är emellertid tydligt, att den publika redovisningen icke är den enda väg som bör anlitas för insynens anordnande. Såsom skall framgå i det följande kan en sådan redovisning icke ens för de större och betydelsefullare företagen göras hur omfattande som helst, och denna redovisningsform kan vidare endast i begränsad utsträckning komma i fråga för andra företag än sådana som drivas i form av aktiebolag eller ekonomisk förening.

Såsom en andra väg för insynsintressenas tillgodoseende har kommittén enligt direktiven haft att undersöka anordnandet av en förbättrad *ekonomisk statistik*. Till en sådan statistik kunna infordras uppgifter, som man av hänsyn till de enskilda företagen icke anser sig böra kräva i publik redovisning, och man kan på detta sätt få den publika redovisningen kompletterad genom en statistisk belysning — t. ex. för en hel bransch — av ekonomiska förhållanden, som icke kunna utläsas ur de publika redovisningarna från varje särskilt företag. En upplysande ekonomisk statistik är emellertid behövlig icke allenast som komplement till den publika redovisningen. Översikter, bearbetningar och sammanställningar av ekonomisk-statistisk art representera för vissa insynsintressen — särskilt det allmännas och arbetstagarorganisationernas — i stor utsträckning den upplysningsform som framför allt är av behovet påkallad.

I den mån företagens publika redovisningsskyldighet och den ekonomiska statistiken icke kunna utformas så att de möjliggöra den kännedom som av arbetstagarorganisationerna anses erforderlig för ett rationellt bedrivande av kollektivavtalsförhandlingarna, uppstår frågan om en särskild upplysningsplikt i samband med sådana förhandlingar lämpligen kan anordnas. I detta hänseende har kommittén bl. a. att pröva tanken om skyldighet för arbetsgivarorganisation eller enskilt företag att till den av Kungl. Maj:t förordnade förlikningsmannen lämna särskilda upplysningar.

Insyn i företagens förhållanden kan slutligen vinnas genom en *intern information* till de vid ett företag anställda. Såsom i kommitténs direktiv framhålles har beträffande den interna företagsinformationen ett viktigt steg till frågans lösning på frivillig väg tagits genom de avtal om inrättande av företagsnämnder, som den 30 augusti 1946 träffats mellan dels svenska arbetsgivareföreningen och landsorganisationen i Sverige, dels ock förstnämnda förening och tjänstemännens centralorganisation. Kommittén har — med stöd av direktiven — ansett, att resultatet av denna frivilliga verksamhet bör avvaktas och att sålunda lagstiftningsåtgärder på förevarande område icke f. n. böra övervägas. Däremot har kommittén, såsom framgår i det följande, utpekat vissa speciella frågor, som böra bli föremål för uppmärksamhet vid företagsnämndernas verksamhet.

D. Omfattningen av kommitténs utredning.

Kommitténs uppdrag att utreda, huru en ur samhällelig synpunkt önskvärd förbättrad insyn i företagens ekonomiska förhållanden skall kunna vinnas, avser uppenbarligen endast *enskilda företag med verksamhet av ekonomisk art.* Utanför utredningen falla sålunda sammanslutningar av icke ekonomisk natur, såsom politiska organisationer, religiösa eller vetenskapliga samfund etc. Icke heller sådana sammanslutningar, som väl avse att befrämja sina medlemmars ekonomiska intressen men icke i detta syfte driva ekonomisk verksamhet i egentlig mening — t. ex. arbetsmarknadens organisationer — omfattas av utredningen.

Den juridiska företagsform som vid en utredning av förevarande slag helt naturligt kommer i förgrunden är aktiebolaget. Aktiebolaget är av lagstiftningen utbildat såsom den för ekonomisk verksamhet i större skala speciellt lämpade företagstypen, och även om i enstaka fall ett aktiebolag till syfte och verksamhet skulle framstå mera såsom en ideell organisation än såsom ett ekonomiskt företag, måste det vara underkastat de särskilda regler som gälla för aktiebolag. En annan i nutidens näringsliv betydelsefull organisationsform är den ekonomiska föreningen. Men även andra juridiska företagsformer, i vilka ekonomisk verksamhet drives, måste i det följande uppmärksammas: så t. ex. handelsbolag, inklusive kommanditbolag. Mera undantagsvis förekommer det, att ideell förening eller stiftelse driver ekonomisk verksamhet av sådant slag att fråga kan uppkomma om dess beaktande vid kommitténs utredning. Slutligen kan även enskild näringsidkares verksamhet vara sådan att anledning finnes att uppmärksamma den vid utredningen. Denna avser sålunda i olika juridiska former bedrivna företag inom industrien, handeln, transportväsendet m. m. Kommittén har emellertid ansett sig böra lämna utanför sin utredning banker (bankaktiebolag, sparbanker), försäkringsbolag och andra dylika i speciallagstiftning reglerade företagstyper. Dessa äro i sin verksamhet underkastade särskild kontroll från det allmännas sida, och de problem kommittén har att utreda föreligga icke beträffande dem eller erbjuda i allt fall helt andra aspekter än när det gäller de ekonomiska företagen i gemen.

Den förbättrade inblick i de nu angivna företagen som utredningen skall behandla avser enligt direktiven deras *ekonomiska* förhållanden. Som redan antytts faller det helt utanför kommitténs uppdrag att ingå på frågan om äganderätten till eller bestämmanderätten över företagen. Kommittén har icke heller ansett sitt uppdrag omfatta en utredning i frågan huruvida i ena eller andra avseendet en klarare inblick beträffande äganderättsförhållandena i de stora företagen bör i lagstiftningsväg eftersträvas. Ej heller kan kommitténs uppgift innefatta frågor rörande tekniska och därmed jämförliga hemligheter i företagen, d. v. s. spörsmål rörande patent och annat s. k. industriellt rättsskydd m. m. Vad utredningen avser är en ökad insyn i de ifrågavarande företagens ekonomiska ställning och rörelseresultat: tillgångar och skulder, intäkter, kostnader, vinster o. d.

KAP. II.

Företagens publika redovisning.

A. Allmänna synpunkter.

Såsom tidigare framhållits utgöres den primära vägen att skapa insyn av en fullständig och upplysande publik redovisning från varje särskilt företag. Kommittén skall först mera allmänt beröra innebörden av dylik redovisning samt vilka upplysningar om företaget som med hjälp därav kunna erhållas.[1] Därefter skall upptagas spörsmålet om olika tänkbara möjligheter att på detta område skapa en förbättrad insyn. Utgångsläget är därvid olikartat vid å ena sidan aktiebolag samt å andra sidan företag som drivas under annan juridisk form. För aktiebolagen existerar redan nu en publik redovisningsskyldighet, som efter nya aktiebolagslagens ikraftträdande är av betydande omfattning. För övriga företagsformer föreligger f. n. icke någon skyldighet att offentliggöra årsredovisning, och de bestämmelser som finnas om redovisnings upprättande äro mycket knapphändiga.

Den räkenskapsmässiga redovisning, som i publik form kan avfordras företagen, måste med nödvändighet vara en redovisning för rörelseresultatet under en räkenskapsperiod, ett räkenskapsår, och för ställningen vid räkenskapsårets slut, d. v. s. en s. k. *årsredovisning:* självfallet kan icke hela den löpande bokföringen göras publik.

Rörande förhållandet mellan bokföringen och årsredovisningen är det anledning att först omnämna, att större företag i praktiken äro undantagslöst hänvisade att fullgöra sin lagstadgade bokföringsskyldighet med tillämpande av s. k. dubbel bokföring. Utmärkande härför är, att särskilda konton finnas för olika slag av tillgångar (T), skulder (S), intäkter (I) och kostnader (K) samt att varje affärshändelse noteras två gånger, nämligen dels på ett kontos debet och dels på ett annat kontos kredit. Härigenom vinnes en kombination av kronologisk och systematisk redovisning av affärshändelserna. Av företagets dagbok framgår i oavbruten kronologisk ordning, vilka transaktioner som förekommit, och i huvudboken bliva samma transaktioner grupperade kontovis så att ett samlat uttryck för förändringen på varje konto erhålles.

Genom att vid bokslut avsluta (saldera) alla konton på så sätt att tillgångar och skulder samlas på ett »Utgående Balans Konto» och intäkter och kostnader för den senast förflutna räkenskapsperioden sammanföras på ett »Vinst- och Förlust Konto» erhåller man en siffermässig kontroll på att bokföringen är riktig (»bokslutet stämmer»). Räkenskapsavslutningen medför automatiskt en kontroll

[1] I detta sammanhang begränsas framställningen till upplysningar rörande förmögenhetsställning, intäkter, kostnader och ekonomiskt resultat. Frågor rörande uppgifter om andra förhållanden i bolagets verksamhet, såsom rörande lager- och produktionskvantiteter, orderställning m. m., beröras i ett senare sammanhang (nedan under B:4).

av den givna ekvationen T—S = I—K, vari för enkelhetens skull S tänkes inbegripa eget kapital vid räkenskapsårets början samt förändringar av det egna kapitalet under året, t. ex. genom nyteckning av aktiekapital. Tillgångar minus skulder (verkliga skulder, »främmande kapital») representera den behållna förmögenheten (eget kapital); om denna ökat (annorledes än genom nyteckning e. d.), har rörelsen gått med vinst motsvarande intäkter minus kostnader (I—K). När bokslutet är färdigt, visar därför utgående balanskontot och vinst- och förlustkontot samma belopp för årets vinst (eller förlust).

Utgående Balans Konto samt Vinst- och Förlust Konto lämpa sig ej särskilt väl för den offentliga årsredovisningen. Anledningen härtill åskådliggöres bäst genom ett par exempel. Ett bolag har t. ex. ett tiotal olika bankräkningar, som föras på separata konton, eller ett stort antal omkostnadskonton, vilka redovisas särskilt för att ge underlag för bolagets statistik. Om alla dessa konton skulle intagas i en offentlig redovisning, skulle densamma bli mycket svåröverskådlig och i vissa fall innehålla betydelselösa detaljer. Rent praktiskt är det därför nödvändigt att framlägga Utgående Balans Konto samt Vinst- och Förlust Konto i en mera koncentrerad form, och det sker just under de vedertagna benämningarna Balansräkning och Vinst- och Förlusträkning. I dessa redovisningshandlingar brukas icke några kontobenämningar utan i stället användes allmänt beskrivande uttryck. De olika bankräkningarna i det nyss anförda exemplet redovisas sålunda t. ex. såsom »Banktillgodohavanden» och en rad omkostnadskonton sammanföras t. ex. under rubriken »Allmänna förvaltningskostnader».

Det kan tilläggas, att i större företag antalet konton är mycket stort. Regelmässigt upptar en kontoförteckning i ett bolag av någon betydelse åtskilliga hundratal konton, och i storföretagen få kontona räknas i tusental. I småföretag eller rena förvaltningsbolag, som blott föra ett fåtal konton, utgöra balansräkningen och vinst- och förlusträkningen däremot ofta en direkt omskrivning av Utgående Balans Konto och Vinst- och Förlust Konto. Att balansräkningen och vinst- och förlusträkningen *i sak* alltid skall överensstämma med Utgående Balans Konto och Vinst- och Förlust Konto är självklart. I aktiebolagslagens 112 § är det uttryckligen stadgat, att revisorerna genom påskrift å balansräkningen samt vinst- och förlusträkningen skola vitsorda att så är fallet.

Ett studium av ett företag med ledning av allenast årsredovisningen innebär sålunda, att man icke rör sig med hela det material som ingår i företagets bokföring. På grund därav föreligga risker för att bilden av företaget blir ofullständig eller rent av felaktig. Delvis sammanhänga dessa risker med årsredovisningens natur och äro därför åtminstone till väsentlig del ofrånkomliga. Delvis kunna de emellertid elimineras genom att redovisningen göres klar, utförlig och upplysande.

Beträffande de vid en bedömning av ett företag förefintliga felkällor och andra svårigheter som sammanhänga med årsredovisningens natur må här allenast nämnas följande. En årsredovisning hänför sig ju i vad avser företagets *förmögenhetsställning* till en viss bestämd dag, nämligen räkenskapsårets sista dag, »balansdagen». Olika omständigheter kunna medföra, att denna dag icke är representativ för företagets genomsnittliga ställning under året och att redovisningen därför ger en felaktig bild av företaget. Såsom exempel på sådana omständigheter kan nämnas, att företaget på balansdagen ligger med onormalt stort lager av varor eller tvärtom strax före denna dag sålt ut lagret. Vad beträffar det redovisade *verksamhetsresultatet* kan en årsredovisning också komma att brista i representativitet därigenom

att under året händelser eller eventuellt bokföringsåtgärder (såsom abnorm lageruppskrivning eller -nedskrivning) verkat förryckande. Denna felkälla kan dock i viss utsträckning neutraliseras dels genom sammanställande av flera års redovisningar och dels genom upplysningar i redovisningen rörande sådana extraordinära händelser eller åtgärder; härtill syfta flera bestämmelser i nya aktiebolagslagen 103 § rörande förvaltningsberättelsens innehåll. Till frågan om lagervärderingens betydelse i detta sammanhang återkommer kommittén senare.

Men ytterligare är att märka att årsredovisningen såsom grundval för bedömningen av ett företag lider av en svaghet, som man icke skulle kunna komma till rätta med ens om man hade tillgång till bokföringen för hela året. Avgränsningen av redovisningsperioden till ett år är betingad av många praktiska skäl. Men om man skall få en rättvisande bild av ett företag icke såsom en avslutad episod utan såsom en fortgående, på framtiden inriktad verksamhet, kan man icke begränsa sig till en aldrig så utförlig årsredovisning. Företaget måste då bedömas på mycket längre sikt och med hänsynstagande till förhållanden, vilkas verkningar sträcker sig över längre tidsperioder, t. ex. en konjunkturcykel. I viss mån får man även i detta avseende hjälp genom att vid en analys av företagets förhållanden sammanställa ett flertal årsredovisningar.

Bortsett från de risker för felslut som en bedömning av företag på grundval av årsredovisningen kan medföra till följd av dessa redovisningars natur, sammanhänger självfallet årsredovisningens användbarhet för analys av företaget med dess utformning och dess större eller mindre grad av utförlighet. I det följande uppdragas huvudlinjerna för en så fullständig och upplysande årsredovisning som möjligt. Avsikten härmed är blott att i och för den kommande diskussionen belysa de punkter där en skärpning av gällande redovisningsregler skulle kunna öka insynsmöjligheterna.

Härvid skall först behandlas frågan om årsredovisningens *specificering*, d. v. s. vilka uppgifter som böra återfinnas i redovisningen. Därefter upptages spörsmålet om *värderingen* av företagets i redovisningen upptagna tillgångar.

Ser man först på *specificeringsspörsmålet* så skall av en årsredovisning — för att den över huvud skall förtjäna detta namn — i princip framgå dels hur influtna intäkter disponerats och sålunda över- eller underskott uppkommit, *resultatsredovisningen,* dels ock på vilket sätt rörelsens tillgångar äro anbragta samt i vad mån de motsvara eget eller främmande kapital, redovisningen av *förmögenhetsställningen.*

Vad beträffar resultatsredovisningen — vars utförlighet är av största betydelse för möjligheterna att bedöma företagets räntabilitet, dess bärighet — bör en fullständig redovisning utvisa hela bruttointäktsbeloppet fördelat på olika intäktskällor, d. v. s. dels totalintäkten av själva rörelsen (omsättningssumman), eventuellt med uppdelning på olika rörelsegrenar, dels ock samtliga intäkter av annan beskaffenhet, exempelvis realisationsvinster, räntor och utdelningar, extraordinära förvärv. Intäktssummans an-

vändning bör framgå genom ett specificerat angivande av olika kostnadsarter, råvarukostnad, löner, förvaltningskostnader etc.

Av redovisningen för företagets förmögenhetsställning — avgörande för bedömningen av företagets finansiering, dess soliditet och likviditet — bör, med lämplig specificering, framgå de olika slagen av tillgångar och deras värden; tillgångarna böra vara uppdelade på sådana som äro avsedda att stadigvarande brukas i företaget, anläggningstillgångar, samt övriga, exempelvis varulager, kortfristiga fordringar etc., omsättningstillgångar. Företagets eget kapital och dess skulder böra specificerat angivas.

Till det ovan sagda bör följande påpekande göras. I årsredovisningarna återfinnas regelmässigt intäkts- och kostnadsredovisningen i vinst- och förlusträkningen, redovisningen av tillgångar och skulder i balansräkningen. I detta sammanhang kan man emellertid lämna därhän i vad mån uppgifter, som böra ingå i redovisningen, skola upptagas i dessa räkenskapsmässiga uppställningar eller införas på annan plats, t. ex. i förvaltningsberättelsen. Då det understundom göres gällande, att bokföringstekniska svårigheter skulle lägga hinder i vägen särskilt för en specificerad redovisning av kostnadsarterna, torde nämligen detta resonemang till stor del bottna i att företagen numera ofta uppställa vinst- och förlusträkningen efter speciella principer, t. ex. så att den skall utvisa de särskilda kostnads*ställenas* ekonomi — sålunda bärigheten hos olika avdelningar inom ett företag — eller efter de slutliga kostnads*bärarna*, d. v. s. de särskilda i företaget producerade varuenheterna. Även om sålunda icke företagen i sin bokföring ha ett vinst- och förlustkonto, omedelbart framvisande beloppet av de kostnadsposter vilkas specificering är — på grund av deras ekonomiska betydelse — önskvärd ur insynssynpunkt, så bör dock i regel uppgifter därom på annat sätt stå att hämta ur en bokföring, om denna över huvud fyller rimliga krav. Man torde därför icke behöva räkna med att större svårigheter föreligga att lämna dessa uppgifter t. ex. i förvaltningsberättelsen eller inom linjen i vinst- och förlusträkningen eller att ett dylikt uppgiftslämnande för en del företag skulle komma att kräva omfattande omläggningar av bokföringen. Med beaktande av sådana synpunkter har också nya aktiebolagslagen, som i betydande utsträckning fordrar redovisning av kostnadsarter, medgivit att exempelvis posterna allmänna förvaltningskostnader och avskrivningar upptagas inom linjen i vinst- och förlusträkningen (102 § sista st.) samt att posten löner och andra ersättningar angives i förvaltningsberättelsen (103 § 1 mom. 2 st.).

Kommittén övergår härefter till att något beröra årsredovisningens *värderingsproblem*. Vilka principer som kommit till användning vid värderingen av företagets tillgångar har naturligtvis den största betydelse vid en bedömning av företagets förmögenhetsställning och ekonomiska förhållanden i övrigt. Lagregler, uppställda i syfte att förebygga sådan övervärdering av tillgångarna, som kan medföra uppvisande av fiktiva vinster för utdelning eller åtminstone dölja företagets undergrävda ställning, ävensom de ansvarsmedvetna företagsledningarnas av konsoliderings- och liknande hänsyn betingade

benägenhet för försiktig värdering medföra, att det i stor utsträckning hos företagen finnas tillgångar, vilkas aktuella värde (marknadsvärde) är högre än det redovisade värdet. Sådana av företagets redovisning icke framgående övervärden bruka kallas *dolda reserver*. Den av lagstiftningen icke blott godkända utan delvis direkt framkallade metoden att arbeta med dolda reserver har — som senare närmare beröres — otvivelaktigt varit av stor betydelse för företagens konsolidering och utveckling. Men ur synpunkten av renodlade insynsintressen innebär metoden i första hand den nackdelen att en utomstående bedömare får svårt att bilda sig en riktig uppfattning om företagets verkliga förmögenhetsställning. Och vidare kan metoden även fördunkla redovisningen av verksamhetsresultatet (förhållandet mellan intäkter och kostnader under redovisningsperioden). Att en dold reserv bildas under ett räkenskapsår betyder, att resultatet för det året påverkas i ogynnsam riktning; så t. ex. om det redovisade värdet av en tillgång nedskrives utan att nedskrivningen betingas av motsvarande nedgång i värdet till följd av prisfall, förslitning e. d. Upplöses en dold reserv, exempelvis genom den undervärderade tillgångens försäljning till sitt verkliga värde eller genom dess uppskrivning, kommer i stället vinsten att höjas, oaktat detta sålunda icke är betingat av själva rörelseresultatet i och för sig. Förekomsten av dolda reserver i ett företag samt deras bildande eller upplösning medför därför, att den som ej känner företagets värderingspolitik möter svårigheter när det gäller att på grundval av redovisningen för ett visst år bedöma företagets verkliga ställning och rörelseresultat.

En teoretisk möjlighet att av hänsyn till insynsintressena komma till rätta med problemet om de dolda reserverna vore att i lagen föreskriva, att tillgångarna alltid skola upptagas till ett efter någon metod bestämt »verkligt» värde. Enligt en sådan regel skulle dolda reserver principiellt icke få förekomma.

En annan teoretisk möjlighet vore att införa skyldighet att vid sidan av tillgångarnas bokförda värde ange ett annat, »objektivt» värde, t. ex. taxeringsvärde eller försäkringsbelopp. Med denna metod skulle företagen icke hindras att i sina balansräkningar upptaga det tillgångsvärde som funnes lämpligt, men en icke direkt redovisad reserv bleve icke alls eller icke helt *dold*.

Vidare vore tänkbart att i redovisningen kräva uppgift om de principer, som kommit till användning vid värderingen av tillgångarna. Kunskap därom skulle kunna ge möjlighet till bedömning av de dolda reservernas absoluta storlek och därjämte medge beräkningar av vilken inverkan värderingspolitiken haft på det redovisade vinstresultatet genom att dolda reserver bildats eller upplösts.

För att åstadkomma klarhet i sistnämnda hänseende, d. v. s. rörande värderingspolitikens resultatpåverkande effekt, kunde man slutligen begagna den utvägen att kräva upplysning i redovisningen (förvaltningsberättelsen) om i vad mån och på vilket sätt dylik påverkan förekommit (t. ex. att ändring i värderingsprinciperna medfört så eller så stor förändring av resultatet eller att försäljning av en undervärderad tillgång givit så eller så stor vinst).

Genom de nu angivna synpunkterna på de analysmöjligheter en i insynshänseende idealisk årsredovisning borde erbjuda har kommittén avsett att giva en bakgrund till och en plan för diskussionen rörande den publika redovisningen. Sammanfattningsvis kan sägas att undersökningen bör inriktas på två huvudfrågor, nämligen frågan vilka sakuppgifter årsredovisningen bör innehålla och spörsmålet om de dolda reserverna. Vid denna undersökning utgår kommittén ifrån att å ena sidan företagen givetvis icke böra betungas med skyldighet att redovisa uppgifter, som sakna verkligt intresse och vilkas införande i redovisningen endast skulle göra densamma onödigt vidlyftig och svåröverskådlig, men att å andra sidan, beträffande uppgifter av verkligt intresse i insynsavseende, redovisningsskyldigheten endast bör begränsas om och i den mån uppgifternas framtvingande kan antagas medföra avsevärda olägenheter för företagen.

När kommittén härefter övergår till att enligt den antydda planen diskutera önskvärda ändringar och utvidgningar i gällande redovisningsregler, behandlas i särskilda avsnitt företag som äro aktiebolag samt företag som drivas i annan juridisk form.

B. Aktiebolag.

Enligt 98 § nya aktiebolagslagen (AL) åligger det företagsledningen att för varje räkenskapsår avgiva redovisning för förvaltningen av bolagets angelägenheter genom avgivande av *balansräkning*, avseende bolagets ställning vid räkenskapsårets utgång (balansdagen), *vinst- och förlusträkning* samt *förvaltningsberättelse*. Redovisningshandlingarna (jämte revisorernas berättelse) skola enligt 126 § inom viss tid, senast sju månader från räkenskapsårets utgång, insändas till patent- och registreringsverket, där de äro tillgängliga för allmänheten. Försummelse att insända redovisningshandlingarna medför vitesföreläggande enligt 217 §.

Lagens regler om årsredovisningens innehåll (100—104 §§) få anses i stor utsträckning öppna tillfredsställande insynsmöjligheter.

Detta gäller till en början reglerna i 101 § 1 mom. AL om *balansräkningens specificering*, d. v. s. om de uppgifter, som skola lämnas rörande ett bolags *förmögenhetsställning*, dess tillgångar och skulder. Enligt dessa regler skola tillgångarna uppdelas i *anläggningstillgångar*, d. v. s. tillgångar avsedda för stadigvarande bruk, samt övriga tillgångar, *omsättningstillgångar*. I gruppen *anläggningstillgångar* skola specificeras olika slag av fastigheter (jordbruks- och skogsfastigheter, fabriksfastigheter etc.) samt maskiner och inventarier. Vidare skola för sig upptagas bl. a. patent och dylika immateriella rättigheter, affärsvärde (goodwill) samt aktier, obligationer och andra fordringar, som stadigvarande innehavas av bolaget; beträffande aktieinnehav skall anges hur stor del därav som utgöres av aktier i dotterbolag. Bland *omsättningstillgångarna* skola för sig upptagas lager av färdiga varor, av varor under tillverkning samt av råvaror, hjälp- och driftsmaterial, vidare andra aktier, obligationer och fordringar än sådana som nyss nämnts samt accepterade växlar, kontanta penningar, checkar och banktillgodoha-

vanden. Även bolagets *skulder* skola specificeras. På skuldsidan skall sålunda angivas det egna kapitalet med uppdelning på aktiekapital, reservfond, skuldregleringsfond och andra fonder var för sig. Främmande kapital skall uppdelas i långfristiga och kortfristiga skulder med viss specificering inom varje grupp samt skatteskulder.

Har bolaget tillgångar eller skulder av andra slag än sådana som i lagen uttryckligen omnämnts, skall motsvarande specificering äga rum.

Bland övriga bestämmelser om balansräkningens innehåll må nämnas följande. Aktier i andra bolag skola specificeras till antal och värden med angivande av bolagens namn; dock må, där det ur allmän och enskild synpunkt finnes påkallat, Konungen ge dispens från denna specificeringsskyldighet. Ytterligare skall uppgift lämnas om fordringar mot styrelseledamöter och vissa andra befattningshavare hos bolaget, där fordringarna äro av viss storlek, varjämte redovisningen skall innehålla uppgifter som utvisa i vad mån avsättningar till pensionering av bolagets personal eller eljest för personalens välfärd ha gjorts på betryggande sätt (101 § 2, 4 och 5 mom.).

Betydelsefulla för möjligheterna till inblick i bolags förmögenhetsställning äro även åtskilliga bestämmelser om förvaltningsberättelsens innehåll (103 §). I denna berättelse skall sålunda, i den mån det finnes kunna ske utan förfång för bolaget, upplysning lämnas om »sådana för bedömningen av bolagets ställning och resultatet av dess verksamhet samt styrelsens och verkställande direktörs förvaltning viktiga förhållanden, vilka ej framgå av balansräkningen eller vinst- och förlusträkningen, så ock om händelser av väsentlig betydelse för bolaget, jämväl där de inträffat efter räkenskapsårets slut» (103 § 1 mom. 1 st.). Har viktigare ändring vidtagits i förhållande till tidigare årsredovisning, t. ex. beträffande redovisningen av tillgångar som anläggningstillgångar eller omsättningstillgångar, skall vidare uppgift därom lämnas i förvaltningsberättelsen (103 § 1 mom. 4 st.).

De nu angivna reglerna rörande specifikationen av aktiebolags tillgångar och skulder torde vara så långtgående som rimligen kan begäras för att medge tillfredsställande insynsmöjligheter rörande företagets ställning; det må i detta sammanhang därjämte erinras om lagens föreskrift att ytterligare specificering skall ske, där det »med hänsyn till bolagets förhållanden må anses påkallat jämlikt allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased». Kommittén har därför ansett sig sakna anledning att föreslå några utvidgningar i berörda hänseende.

Vad härefter angår omfattningen av de uppgifter som skola lämnas för *resultatsredovisningen,* så innebära lagens bestämmelser om vinst- och förlusträkningens innehåll — vilka bestämmelser närmare angivas nedan under 2 — att en fullständig bruttoredovisning icke kräves utan endast en nettoredovisning, dock med en ganska långt gående specifikation av intäkter och kostnader.

Vidare tillåter lagen bildandet av *dolda reserver* — nedan under 3 — och kräver icke annat än i begränsad utsträckning uppgifter, som kunna belysa förekomsten av sådana reserver eller den inverkan på vinstresultatet som deras bildande eller upplösning kan ha.

Kommittén har därför sett som sin uppgift att utreda dessa två huvudfrågor: frågan om bruttoredovisning och frågan om redovisning av dolda reserver. I ett särskilt avsnitt — nedan under 4 — upptages därefter till diskussion spörsmålet om skyldighet för företagen att i årsredovisningen lämna upplysning om vissa andra förhållanden.

Innan kommittén övergår till att behandla de nämnda båda huvudfrågorna var för sig, skall lämnas en överblick över viss viktigare utländsk lagstiftning på ifrågavarande områden.

1. Utländsk lagstiftning.[1]

Den gällande *danska* aktiebolagslagen av år 1930 (DAL) innehåller blott en allmän föreskrift att årsredovisning skall uppgöras »under noggrant hänsynstagande till förhandenvarande värden och förpliktelser samt under företagande av nödvändiga avskrivningar, på sådant sätt som korrekt och försiktigt affärsbruk kräver»; årsredovisning skall innehålla driftsredovisning och balansräkning (DAL § 42 1 st.). Några närmare föreskrifter om *resultatsredovisningens* innehåll finnas icke. Enligt ledande dansk litteratur på området[2] anses till fyllest, att vinst- och förlusträkning framlägges; denna bör åtminstone upptaga »en samlad summa för intäkter och en samlad summa för utgifter samt saldot mellan dessa belopp». En efter förhållandena avpassad specifikation av intäkter och kostnader anses dock därutöver erforderlig. Sålunda bör vad angår intäkterna de huvudsakliga intäktskällorna särredovisas; av kostnadsredovisningen bör framgå administrationskostnader, skatter, räntor och avskrivningar. Kostnad för råvaror, hjälpmaterial etc. kan däremot avdragas från summan av intäkterna;[3] tveksamt är om detsamma gäller arbetslöner.[4]

I ett år 1942 framlagt förslag till ny aktiebolagslag[5] ha upptagits regler om vinst- och förlusträkningens innehåll, som i likhet med den svenska lagen innebära en nettoredovisning med specificerat angivande av vissa kostnadsposter (förslaget § 43). Bland de kostnadsposter som skola upptagas ingår icke kostnad för råvaror och annan driftsmaterial; ifrågavarande post får sålunda avdragas från intäktssumman innan denna angives. Man har enligt uttalande i motiven till lagförslaget[6] av hänsyn till de faror företagen kunde utsättas för icke velat fordra redovisning av nämnda kostnadspost.

Vad härefter angår frågan om tillgångarnas värdering i balansräkningen och om tillåtligheten av *dolda reserver* innehåller den gällande lagen vissa föreskrifter, som syfta till att förhindra övervärdering och till att åvägabringa avskrivningar. Den förut nämnda allmänna regeln att årsredovisning

---

[1] Redogörelsen för utländsk rätt är i det väsentliga utarbetad av kommitténs sekreterare.
[2] Krenchel, Dansk Aktieret, Köpenhamn 1944, s. 154; Sindballe, Dansk Selskabsret III, Köpenhamn 1932, s. 224.
[3] Krenchel a. st.
[4] Krenchel, Aktieselskabens Aarsregnskab, Köpenhamn 1938, s. 8—9.
[5] Forslag til Lov om Aktieselskaber med tilhørende bemærkninger, Köpenhamn 1942.
[6] S. 74.

skall uppgöras under noggrant hänsynstagande till »förhandenvarande värden och förpliktelser» anses emellertid i litteraturen även innebära viss begränsning i möjligheten till dold reservering, åtminstone såtillvida att tillgång icke får helt utelämnas eller fingerad passivpost upptagas. I övrigt synes dold reservering i princip godtagas.[1]

Förutnämnda lagförslag av år 1942 innehåller icke några andra, från den gällande lagen avvikande bestämmelser, som kunna leda till belysning av dold reservering än att beträffande anläggningstillgångar uppgift skall lämnas för fast egendom om »Ejendomsskyldværdien» (taxeringsvärdet) och för andra anläggningstillgångar om försäkringsvärdet; därjämte skall rörande anläggningstillgångarna angivas nyanskaffning, utrangering och avskrivning (förslaget § 44 Stk. 2 f).

Årsredovisning skall enligt gällande dansk rätt insändas till myndighet, hos vilken den som regel är *offentlig*. Undantag gäller för aktiebolag med namnaktier och högst 10 aktieägare, försåvitt bolaget gjort förbehåll mot offentliggörande (DAL § 45). I förslaget har tillfogats den ytterligare förutsättningen för frihet från offentliggörande, att aktiekapitalet måste understiga 100 000 kronor (förslaget § 49).

Enligt den *norska* aktiebolagslagen av år 1910 (NAL) föreligger icke något generellt krav på årsredovisnings offentliggörande; skyldighet därtill är stadgad allenast för banker och försäkringsbolag. Givetvis ha dock aktieägarna rätt att erhålla kännedom om bolagets ekonomiska ställning. Lagen innehåller för övrigt — i likhet med den gällande danska lagen — beträffande *resultatsredovisningen* endast en allmän föreskrift om skyldighet att framlägga vinst- och förlusträkning avfattad i överensstämmelse med korrekt och försiktigt affärsbruk (NAL § 47). Lagens regler om *balansvärdering* syfta till förhindrande av övervärdering. Rörande rätten till undervärdering — och därmed skapande av dolda reserver — har man i litteraturen[2] intagit en ganska restriktiv hållning. Man erkänner emellertid, att värderingen måste ha visst spelrum och att en (dold) undervärdering är tillåten så långt som den kan motiveras av hänsyn till försiktigt affärsbruk.

I *Finland* har genom lagstiftning om bokföring år 1945 (bokföringslag, BL, och bokföringsförordning, BF) skapats nya regler rörande bl. a. aktiebolags årsredovisning. *Resultatsredovisning* skall ske genom uppgörande av vinst- och förlusträkning (BL 4 §). I denna skola »ordinära» intäkter och kostnader, d. v. s. sådana som hänföra sig till tillgångar, som omedelbart tjäna företagets huvudrörelse, redovisas för sig, och »extraordinära», d. v. s. sådana som uppstå för eller tillfalla företaget oberoende av den ordinära verksamheten, för sig (BF 8 §).

---

[1] Krenchel, Aktieret, s. 165 f., Sindballe a. a. s. 220 ff.; Sindballe (s. 222 f.) kräver dock i viss utsträckning, att reserveringen godkännes av bolagsstämman (och alltså blott gentemot utomstående blir dold).

[2] Augdahl, Aksjeselskapet etter norsk rett, 2 uppl. Oslo 1946, s. 218.

De ordinära *intäkterna* skola indelas i intäkter av rörelsen, ränteintäkter och övriga ordinära intäkter. Föreskrift om fördelning på olika verksamhetsgrenar av förstnämnda post finnes icke (jfr dock vad ovan nämndes om uppdelningen på ordinära och extraordinära intäkter).

Beträffande *rörelseintäkterna* gäller att i vinst- och förlusträkningen avdrag får ske för arbetslöner och andra tillverkningskostnader (råvaror, driftsmaterial), medan övriga kostnader skola upptagas i redovisningen; lagen tillämpar alltså såtillvida en *nettoredovisningsprincip*. Denna regel modifieras emellertid i två viktiga hänseenden. Dels gäller att om arbetslöner icke upptagas på kostnadssidan i vinst- och förlusträkningen, uppgift därom skall lämnas inom linjen (BF 8 §). Dels »bör»,[1] om icke redan i vinst- och förlusträkningen bruttoredovisning använts, inom linjen lämnas uppgift om storleken av årsomsättningen. Intagande i redovisningen av uppgift om årsomsättningen är sålunda icke ovillkorlig skyldighet. Dock gäller för aktiebolag, som äro pliktiga att offentliggöra sin redovisning (se nedan), att dessa ha att till registreringsmyndigheten insända separat uppgift om årsomsättningens storlek, där denna ej framgår av redovisningen i övrigt (BL 16 §). Angivna regler leda sålunda till att tillverkningskostnadernas totalbelopp kan utläsas ur redovisningen men att dessa kostnader icke behöva specificeras (med undantag för lönebelopp). — De kostnader som skola specificeras i vinst- och förlusträkningen äro huvudsakligen hyror, räntor, skatter och avskrivningar.

Rörande *tillgångarnas värdering* givas utförliga regler (BL 10—15 §§), vilka i åtskilliga hänseenden ansluta sig till den nya svenska aktiebolagslagens. Undervärdering förutsättes kunna ske; beträffande anläggningstillgångar medföra dock reglerna om verkställande av avskrivningar och redovisning därav vissa möjligheter till inblick i icke bokförd reservering. Rörande omsättningstillgångar kunna däremot i verklig mening dolda reserver förekomma. Det kan nämnas, att i vissa av de förslag som föregingo lagen bestämmelser upptagits, som avsågo att förhindra dold reservering. Dessa bestämmelser utsattes för stark kritik och upptogos sålunda icke heller i lagen.[2]

Aktiebolag, vars aktiekapital och reservfond sammanlagt utgöra 500 000 mark eller mera eller som är bostadsaktiebolag skall insända årsredovisning till registreringsmyndigheten, hos vilken redovisningshandlingarna bli *offentliga* (BL 16 §). Aktiebolag, där aktiekapital jämte reservfond uppgår till minst 2 000 000 mark skall därjämte publicera vinst- och förlusträkning samt balansräkning ävensom årsomsättningsuppgift i den officiella tidningen (BL 17 §).

I den *engelska* aktiebolagslagstiftningen (Companies Act 1929) ha genom en lag av år 1947 (Companies Act 1947) vidtagits genomgripande förändringar, berörande bl. a. de frågor som i förevarande sammanhang äro av

[1] BF 8 § 4 st.; jfr Martinsen-Fellman, Kommentar till den nya bokföringslagstiftningen, Helsingfors 1946, s. 30.
[2] Martinsen-Fellman a. a. s. 3, s. 12.

intresse. Ändringarna, som trädde i kraft den 1 juli 1948, grunda sig i allt väsentligt på ett av en särskild kommitté, den s. k. Cohen Committee, utarbetat förslag.[1]

Beträffande *vinst- och förlusträkningens* innehåll kräves enligt lagen sådan den lyder efter 1947 års ändringar, att nämnda räkning skall giva en sann och riktig bild av bolagets inkomster och utgifter samt att i densamma skola intagas vissa i lagen angivna poster (1947 års lag sect. 13: 1 och 2 samt Schedule I). Sett från svensk synpunkt gå de uppställda kraven icke synnerligen långt. Det föreskrives sålunda endast, att i vinst- och förlusträkningen skola upptagas totalbeloppet av avskrivningar å anläggningstillgångar, räntor, skatter, amorteringar, belopp som tagits i anspråk från eller avsatts till reservfonder, avskrivningar å andra tillgångar än anläggningstillgångar (undantag kan dock här medges, bl. a. om uppgifterna skulle skada bolaget), intäkter av investeringar med särskilt angivande av investeringar i rörelser, samt det belopp som föreslås i utdelning. Vidare skall uppgift lämnas om förhållanden, som äro av ovanlig beskaffenhet och som påverkat poster, vilka upptagits i vinst- och förlusträkningen, samt om viktigare ändring i grunderna för räkenskapernas uppställning.

Någon regel om *bruttoredovisning* eller specificerat angivande av rörelsekostnader har sålunda icke upptagits. Kommittén framhöll i sitt betänkande,[2] att enligt dess uppfattning ett mer detaljerat schema för redovisningen icke skulle vara praktiskt med hänsyn till bolagens skiftande natur. Kommittén förklarade vidare, att den övervägt att — i syfte att främja den allmänna ekonomiska politikens planläggande — kräva uppgifter om försäljningar, produktions-, försäljnings- och distributionskostnader, förvaltningskostnader och andra liknande detaljer. Enligt kommitténs mening skulle emellertid en dylik uppgiftsskyldighet icke kunna göras tillräckligt detaljerad för att kunna tjäna nämnda syftemål utan att samtidigt bli så omfattande, att redovisningen skulle förfela sitt primära ändamål, nämligen att på ett någorlunda lättillgängligt sätt lämna upplysning till aktieägare och borgenärer om bolagets finansiella ställning. Kommittén ansåg därför, att skyldighet att lämna upplysningar, som vore erforderliga för allmänna ekonomiska ändamål, borde anknytas till bestämmelser om särskild produktionsstatistik; härigenom skulle uppgifter av långt mer detaljerad art kunna erhållas än som vore praktiskt möjligt att kräva i de aktiebolagsrättsliga redovisningarna.

Kommittén uppehöll sig vidlyftigt i sitt betänkande[3] vid frågan om tillåtligheten av *dolda reserver,* vilken före 1947 icke var löst i lagen. Kommittén framhöll, att mot dolda reserver talade, att balansräkningen, om de tillätes, icke gåve en sann bild av ställningen, att utdelningen minskades och att aktiernas kurs bleve lägre än nödvändigt, vilket kunde utnyttjas av de invigda. Om detaljerade krav på redovisning i vinst- och förlusträkning-

---

[1] Report of the Committee on Company Law Amendment, London 1945.
[2] Betänkandet s. 54.
[3] Betänkandet s. 56.

en huruledes det för utdelning tillgängliga beloppet uppkommit icke funnes, kunde dessutom dolda reserver användas till att öka utdelningen under dåliga år utan att aktieägare eller andra fick klarhet om att i själva verket någon vinst icke uppstått. Enligt kommitténs mening behövde man icke riskera, att aktieägarna, om de hade kännedom om bolagets verkliga ställning, skulle pressa sig till för höga utdelningar, och det kunde redan i och för sig anses önskvärt med så stor öppenhet som möjligt i redovisningen. Det vore också, enligt kommitténs mening, viktigt med sådan öppenhet beträffande bolagens verksamhet för att skapa förtroende till industriföretagens ekonomiska skötsel och för att skingra varje misstanke om att företagen samlade dolda förtjänster till förfång för konsumenterna och de inom industrien sysselsatta.

Kommitténs resonemang i detta hänseende utmynnade i förslag till vissa bestämmelser, upptagna i 1947 års lag, av vilka de viktigaste äro följande. Balansräkningen skall lämna en »sann och riktig» bild av bolagets ställning samt uppgöras i överensstämmelse med ett i lagen uppställt schema (1947 års lag sect 13: 1 och 2 samt Schedule I). Enligt detta schema skola tillgångar och skulder upptagas under rubriker avpassade med hänsyn till bolagets verksamhet. Anläggningstillgångar och omsättningstillgångar skola redovisas var för sig. Beträffande anläggningstillgångarna skall värderingsmetoden angivas på det sätt, att var för sig upptagas anskaffningskostnad eller annat värde som åsatts tillgången samt totalbeloppet av efter anskaffningen eller värderingen gjorda avskrivningar eller avsättningar. Från denna regel gälla vissa undantag bl. a. beträffande good-will, patent och varumärken.

Angivna bestämmelser synas från svensk synpunkt icke särdeles vittgående och torde väl knappast kunna sägas innebära ett totalt förhindrande av dold reservering. Bestämmelserna få emellertid ses mot bakgrunden av en tidigare existerande — för svensk rätt främmande — praxis att upplägga reserver genom att ur redovisningen helt och hållet *utesluta* tillgångsposter. En dold reservering på denna väg måste givetvis bli omöjlig med de nya föreskrifterna,[1] samtidigt som också genom desamma *anläggningstillgångarnas* aktuella värde kommer att bli i viss utsträckning belyst. En av konsolideringshänsyn och över huvud försiktiga bokföringsprinciper föranledd — icke redovisad — undervärdering av särskilt *omsättningstillgångar* synes däremot icke kunna komma att drabbas av de nyinförda bestämmelserna.

Beträffande årsredovisnings *offentliggörande* synes efter 1947 års lagändringar gälla, att såväl balansräkning som vinst- och förlusträkning skola insändas till registreringsmyndigheten, där handlingarna bli publika (1929 års lag sect. 110 och 1947 års lag sect. 21 och 53). Skyldigheten att offentliggöra redovisning gällde tidigare icke s. k. private companies, d. v. s. en aktiebolagstyp som kännetecknas därav att bolaget icke får ha mer än 50 delägare, att rätten att överlåta aktierna är begränsad samt att utbud av aktier o. d. till allmänheten icke får förekomma (1929 års lag sect. 26).

[1] Jfr Palmer's Company Law, 18 ed. London 1948, s. 234.

Genom 1947 års lagstiftning har publiceringsskyldigheten utsträckts att gälla även för vissa private companies, nämligen sådana som kontrolleras av andra bolag eller av andra personer än delägarna (1947 års lag sect. 54). Större delen av private companies torde emellertid sannolikt icke tillhöra dessa kategorier utan äro sålunda alltjämt fria från publiceringsskyldighet. Det kan i detta sammanhang påpekas, att det stora flertalet av aktiebolagen i Storbritannien äro av typen private companies. Av de vid 1946 års slut existerande 213 915 aktiebolagen voro sålunda icke mindre än 200 743 private companies.[1]

Den nya *tyska* aktiebolagslagen av år 1937 (Aktiengesetz, AG) företer, såvitt angår redovisningsbestämmelserna betydande likheter med den svenska lagen. För såväl vinst- och förlusträkning som för balansräkning uppställes i lagen schemata.

Bestämmelserna om *vinst- och förlusträkningen* (AG § 132) bygger på nettoredovisningsprincip, men med krav på specificerat angivande av vissa kostnadsposter. De kostnader, som skola upptagas äro löner och andra ersättningar, »sociala avgifter» (t. ex. försäkringsavgifter), skatter, samt avgifter till vissa yrkessammanslutningar. Kostnader i samband med själva rörelsen (andra än nu nämnda) få däremot avdragas från intäktssumman, innan denna upptages i vinst- och förlusträkningen. Före den nya lagen gällde detta endast kostnader, som hänförde sig till material (råvaror, hjälp- och driftsmaterial etc.), medan övriga tillverkningskostnader skulle upptagas i en post på utgiftssidan.

Balansvärderingsreglerna angiva endast det högsta värde tillgångarna få upptagas till. Såväl av lagen som av praxis framgår, att *dolda reserver* äro tillåtna. Om denna fråga heter det i Schlegelbergers m. fl. kommentar[2] bl. a.: Bildandet av dolda reserver är ett medel att konsolidera företaget, som är allmänt vedertaget i köpmannamässig praxis. Dolda reserver kunna dock icke förekomma i hur stor utsträckning som helst. Denna fråga får bedömas med hänsyn till bolagets art och omfattning, förhållandena inom branschen, storleken av öppna reserver o. d. Otillåtet är att skapa dolda reserver genom att tillgång över huvud icke upptages eller fingerad passivpost införes i balansräkningen.

Det är sålunda enligt lagens mening allenast en undervärdering av aktiva (eller övervärdering av passiva) som efter bolagets förhållanden kan anses motiverad av konsolideringshänsyn, som tillåtes. Om dolda reserver *upplösas,* skall detta särskilt anmärkas i vinst- och förlusträkningen (AG § 132).

Bestämmelserna rörande *årsberättelse* ansluta sig i de delar, som här äro av intresse, nära till den svenska lagen.

Årsredovisning och årsberättelse skola i viss ordning *offentliggöras* (AG §§ 143—144).

Aktiebolagsformen är i Tyskland förbehållen endast mycket stora företag: ett aktiebolag skall sålunda enligt 1937 års lag ha ett aktiekapital å

[1] Palmer, Private Companies, London 1947.
[2] Schlegelberger m. fl., Aktiengesetz, 3 uppl. Berlin 1939, s. 560.

minst 500 000 RM (AG § 7). Företag av mindre storleksordning drivas i stället ofta i formen »Gesellschaft mit beschränkter Haftung» (GmbH), för vilken bolagstyp icke föreligger publik redovisningsplikt.[1] Det kan nämnas, att vid slutet av år 1940 i Tyskland funnos 23 831 bolag i formen GmbH samt endast 5 626 aktiebolag.[2]

Amerikas förenta stater har icke någon enhetlig aktiebolagslagstiftning utan var och en av de 48 staterna (ävensom övriga områden) har sin särskilda lagstiftning. De redovisningsbestämmelser, som där finnas torde, med få undantag, icke vara särskilt vittgående.[3]

För aktiebolag, som äro introducerade på registrerad börs, gäller emellertid enligt särskild federal lagstiftning (Securities Exchange Act av 1934) krav på synnerligen detaljerad årlig redovisning. Denna redovisning är i stort sett *tillgänglig för offentligheten.*[4]

Beträffande *vinst- och förlusträkningen* synes här genomförd en bruttoredovisningsprincip med krav på detaljerad redovisning av alla kostnadsposter. Sålunda skall omsättningssumman angivas, och vidare uppgift lämnas om tillverkningskostnader (fördelade på kostnader för råvaror och fabrikation, försäljningskostnader etc.), löner, avskrivningar m. m.[5]

Frågan om *dolda reservers* tillåtlighet är, oaktat synnerligen detaljerade krav på balansräkningens utförlighet uppställas, icke reglerad i lagen.[6] Detta spörsmål synes emellertid ha en ringare betydelse i Förenta staterna än annorstädes, eftersom bruket av dolda reserver där icke är så vanligt. Genom praxis ha utvecklats principer för bokföringen, som synas vara av stor betydelse och ligga till grund för lagens föreskrifter. Det vill synas som om en dold reservering, som blott tjänar bolagets konsolideringsintresse, anses stå i överensstämmelse med god bokföringspraxis (detta gäller synbarligen särskilt omsättningstillgångar och inventarier, men även för höga avskrivningar å anläggningstillgångar kunna under vissa förhållanden anses riktiga; dessa avskrivningar torde emellertid komma till uttryck i balansräkningen[7]). Däremot anses oriktigt att upptaga nettovinsten lägre än den verkliga enbart för att därmed åstadkomma utjämning i fråga om utdelning mellan goda och dåliga år.

De nu nämnda reglerna om offentliggörande av detaljerad redovisning avse som sagt endast de aktiebolag, vilkas aktier äro noterade på börs. Enligt uppgift i en av registreringsmyndigheten utgiven skrift »The work of the Securities and Exchange Commission. January 1, 1947» uppgick vid mitten av år 1946 hela antalet bolag för vilka dessa regler gälla allenast till

---

[1] Om GmbH se vidare lagberedningens förslag till lag om aktiebolag m. m., motiven, SOU 1941:9,s. 29 ff.
[2] Haupt, Gesellschaftsrecht, Tübingen 1944, s. 3.
[3] Trumpler, Die Aktiengesellschaft nach dem Gesellschafts-, Bilanz- und Steuerrecht der Vereinigten Staaten von Amerika, Basel 1942, s. 127.
[4] Trumpler a. a. s. 131 f., s. 160 f., s. 225.
[5] Trumpler a. a. s. 229 f.
[6] Trumpler a. a. s. 141, s. 152.
[7] Trumpler a. a. s. 169.

2 188. De utgöra sålunda »endast en bråkdel» av samtliga aktiebolag i Förenta staterna,[1] men de representera givetvis ur ekonomisk och marknadspolitisk synpunkt en synnerligen viktig del av näringslivet.

Den *schweiziska* aktiebolagsrätten är helt nyreglerad genom lagstiftning av år 1936 (Bundesgesetz vom 18. Dezember 1936 über die Revision der Titel XXIV bis XXXIII des Obligationenrechts, OR). De redovisningsbestämmelser som finnas i den nya lagen äro emellertid föga långtgående.

Lagen förutsätter, att vinst- och förlusträkning samt balansräkning årligen upprättas.

Beträffande *vinst- och förlusträkningens* innehåll finnas icke några andra föreskrifter än att den skall upprättas i enlighet med allmänt erkända köpmannamässiga bokföringsgrunder (OR art. 959).

Rörande *balansräkningen* kan anmärkas, att under förarbetena till nya lagen diskuterades införande av bestämmelser om balansräkningsschema; sådana bestämmelser intogos emellertid icke i lagen, då de ansågos innebära alltför långtgående intrång i bolagsdriften.[2] Lagen erkänner uttryckligen tillåtligheten av *dolda reserver* (OR art. 663). Sådana må förekomma, såvida hänsyn till bolagets konsolidering eller önskemålet om utjämning mellan olika års utdelningar tala därför. Om dolda reserver skapas, skall detta dock meddelas revisorerna. Vidare är att märka, att beträffande *anläggningstillgångarna* skall, där dessa äro försäkrade, uppgift i balansräkningen lämnas om försäkringsvärdet (OR art. 665 4 st.).

Årsredovisningen behöver icke *offentliggöras* i den mening som gäller enligt svensk rätt. Emellertid är varje aktieägare berättigad att taga del av vinst- och förlusträkning, balansräkning och årsberättelse (OR art. 696).

Vidare gäller (OR art. 704), att *om* bolag icke offentliggör sin vinst- och förlusträkning och balansräkning — vartill det sålunda icke är skyldigt — så kan handelsregistret på begäran av *borgenär* infordra nämnda handlingar från bolaget och hålla dem tillgängliga för borgenären. Under förarbetena diskuterades att utsträcka denna rätt även till andra intresserade än borgenärer (t. ex. handelspressen), men detta blev alltså icke genomfört i lagen.[3]

Av ovan lämnade redogörelse framgår, att lagregler om publicerande av årsredovisning i åtskilliga främmande länder äro givna allenast för företag av större storleksordning, medan mindre företag antingen drivas i särskilda, enklare juridiska former av annat slag än aktiebolaget och utan offentlig redovisningsskyldighet eller väl drivas som aktiebolag men äro undantagna från eljest gällande publiceringsföreskrifter. Det förra gäller Tyskland, det senare Danmark, Finland, England och Amerikas förenta stater; i Norge och Schweiz föreligger för vanliga aktiebolag över huvud icke skyldighet att offentliggöra årsredovisning.

---

[1] Mayers, Introduction to the law of business corporations, 1939, s. 7 f.
[2] Goldschmidt, Grundfragen des neuen schweizerischen Aktienrechts, St. Gallen 1937, s. 87.
[3] Goldschmidt a. a. s. 92 f.

Det synes vara skäl att ha dessa förhållanden för ögonen, då man går att jämföra redovisningsbestämmelserna för aktiebolag i de ifrågavarande länderna med dem som gälla för svenska aktiebolag. I Sverige har ju nämligen aktiebolagsformen en synnerligen vidsträckt användning, även för företag av liten storleksordning (jfr nedan s. 65 ff. samt den såsom bil. 1 till kommitténs betänkande fogade utredningen om företagens storleksordning), och publicitetsregeln gäller här oinskränkt för alla aktiebolag. Det kan till jämförelse med ovan från England, Tyskland och Förenta staterna lämnade siffror nämnas att den 1 oktober 1947 hela antalet bestående aktiebolag i Sverige utgjorde 29 289; uppgiften är hämtad från Betänkande med förslag om utdelningsstopp och spärrkontoavsättning för aktiebolagen (SOU 1947: 84), där jämväl uppgives att de nybildade bolagen ofta äro av mycket liten storleksordning. Nämnda siffra grundar sig på meddelande från patent- och registreringsverket om antalet registrerade bolag, för vilka ej anmälts likvidation, konkurs eller annat upphörande, och är säkerligen alltför hög, eftersom däri sålunda ingå även sådana aktiebolag, som upphört utan att detta likväl anmälts till registreringsmyndigheten. Enligt en uppgift i lagberedningens motiv till nya aktiebolagslagen utgjorde antalet bestående registrerade aktiebolag år 1934 13 587. Denna siffra härrörde från en undersökning, som verkställdes av länsstyrelserna rörande antalet bolag som voro deklarationsskyldiga och avsåg alltså endast de bolag som faktiskt bedrevo någon form av näringsverksamhet. Med hänsyn till den starka tillväxten av aktiebolag under de senaste 10—15 åren torde väl kunna antagas, att antalet aktiebolag i Sverige efter sistnämnda beräkningsgrund ligger någonstädes mitt emellan de angivna siffrorna, således måhända vid omkring 20 000. Såväl absolut som relativt sett kan sålunda utan tvekan göras gällande, att den publika redovisningsskyldigheten har ett långt vidsträcktare tillämpningsområde i Sverige än i ovannämnda länder.

2. Frågan om bruttoredovisning.

Gällande aktiebolagslag har som ovan nämnts icke genomfört en fullständig bruttoredovisningsprincip. Den kräver icke, att årsomsättningens belopp utvisas i vinst- och förlusträkningen eller på annat sätt anges i redovisningen.

Enligt lagen skola emellertid såväl intäkter som kostnader i stor utsträckning specificeras. Sålunda gäller enligt 102 § beträffande *intäkterna*, att själva rörelseintäkten skall särhållas från övriga intäkter. Rörande sistnämnda intäkter stadgas, att var för sig skola upptagas vinstutdelning å aktier eller andra andelar, räntor — i båda fallen med särskilt angivande av vilka belopp som härröra från dotterbolag — vidare vinster på avyttring av anläggningstillgångar (med visst undantag), andra intäkter, som ej härleda sig från rörelsen, samt slutligen vederlagsfria eller andra extraordinära förvärv. Beträffande rörelseintäkten föreskrives, att, om bolaget

driver av varandra väsentligen oberoende rörelsegrenar, intäkten av varje sådan rörelsegren skall särskilt redovisas, där det ej finnes kunna lända till förfång för bolaget.

På vinst- och förlusträkningens *kostnadssida* skola i särskilda poster upptagas räntor, med särskilt angivande av räntor till dotterbolag, skatter, avskrivningar på anläggningstillgångar (eller avsättningar till värdeminskningskonton för sådana tillgångar), därvid beloppets fördelning på de under särskilda poster i balansräkningen upptagna tillgångarna skall angivas, vidare förlust på avyttring av anläggningstillgångar (med visst undantag), allmänna förvaltningskostnader samt extraordinära kostnader och förluster.

Beträffande såväl intäkter som kostnader gäller, att ytterligare fördelning i poster skall äga rum i vinst- och förlusträkningen, där detta är påkallat jämlikt allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased.

Slutligen stadgas i 103 § 1 mom. 2 st. att — såvida vinst- och förlusträkningen icke innehåller uppgift därom — i förvaltningsberättelsen i särskilda poster skall upptagas sammanlagda beloppet av utbetalda löner och ersättningar dels till arbetare, dels till styrelsen samt verkställande direktör och andra företagsledare, dels ock till övriga befattningshavare i bolaget.

I detta sammanhang må även erinras om ovan omnämnda bestämmelse i 103 § om skyldighet att i förvaltningsberättelsen lämna upplysning bl. a. om förhållanden av betydelse för resultatet av bolagets verksamhet samt om viktigare ändring i förhållande till tidigare års redovisning.

Av det sagda framgår, att lagens redovisningsregler i realiteten stå ganska nära en bruttoredovisningsprincip med utförlig kostnadsspecifikation. Skillnaden består huvudsakligast däri, att en — visserligen betydelsefull — kostnadspost icke behöver redovisas, nämligen kostnaden för råvaror samt hjälp- och driftsmaterial, resp. i handelsföretag inköpta varor. Av övriga kostnader, för vilka lagen icke kräver redovisning, må nämnas reparations- och underhållskostnader samt frakter. Vidare kan påpekas, att posten allmänna förvaltningskostnader icke behöver närmare specificeras utom såvitt angår i denna post ingående löner och andra ersättningar.

Vid riksdagsbehandlingen av förslaget till aktiebolagslag år 1944 yrkades i motioner i bägge kamrarna (I: 92, II: 125), att bruttoredovisningens principer skulle genomföras. Sådan redovisning borde enligt motionärerna bli tillämplig åtminstone så långt bokföringsmässiga förutsättningar mera allmänt förelåge. På vinst- och förlusträkningens inkomstsida borde alltså bruttoomsättningen uppföras; den borde specificeras på huvudgrenar av rörelsen. Bland omkostnaderna borde åtminstone lönesumman särredovisas med uppdelning på förvaltningspersonal och arbetspersonal i produktionen. Posten »allmänna förvaltningskostnader» borde specificeras, så att löner till tjänstemannapersonal skildes från företagsledarlön, styrelsearvoden, tantiem, »representation» och andra sådana utgifter, som närmast vore att betrakta som vinstdisposition.

Första särskilda utskottet (utl. nr 1) fann det av motionärerna framförda önskemålet om redovisning av löner och andra ersättningar böra beaktas

och föreslog på grund härav den av riksdagen godkända bestämmelse i 103 § 1 mom. 2 st., för vilken ovan redogjorts.

Beträffande motionärernas yrkanden i övrigt anförde utskottet, efter att ha redogjort för förslagets ståndpunkt i redovisningsfrågan (vilken, bortsett från nyssberörda bestämmelse om redovisning av löner etc., i huvudsak överensstämde med lagens): »Den ståndpunkt förslaget sålunda intager innebär enligt utskottets mening ett stort och synnerligen beaktansvärt framsteg i förhållande till nu gällande bestämmelser på detta område. Väl är det riktigt, att den av motionärerna åsyftade bruttoredovisningen med därav följande större öppenhet i sin stränga tillämpning möjliggör en än klarare uppfattning om bolagens räntabilitet. Å andra sidan bör emellertid beaktas det synnerligen allvarliga men, som denna större öppenhet kan medföra med hänsyn till det oundvikliga blottställandet av fullt legitima affärshemligheter i förhållande till konkurrerande företag. Såvitt utskottet har sig bekant har icke heller någon främmande bolagslagstiftning föreskrivit redovisningsskyldighet enligt den rena bruttoredovisningens princip. En annan sak är att, såsom också motionärerna antytt, i Amerikas förenta stater vissa större bolag ansett sig kunna tillämpa bruttoredovisning; upplysningar om i vilken form detta skett ha dock ej stått utskottet till buds. Frånsett nu anförda, enligt utskottets mening i och för sig vägande skäl mot att för svensk aktiebolagsrätts del upphöja bruttoredovisningen till en i lagen given norm för vinst- och förlusträkningens uppställande, vill utskottet erinra, att de svenska aktiebolagens bokföring med all sannolikhet torde allenast efter tekniskt invecklade och även tidskrävande omläggningar kunna tjäna till underlag för en redovisning efter dylika principer. Utskottet finner sig följaktligen kunna i huvudsak biträda förslagets grundtanke att kräva nettoredovisning för rörelsen med specifikation allenast av vissa kostnadsposter.»

Vid lagförslagets behandling i kamrarna upptogs bruttoredovisningsfrågan i första kammaren ej till diskussion. Frågan berördes däremot i andra kammaren av en av motionärerna, herr Brandt, som utvecklade vissa motiv för den offentliga bruttoredovisningens genomförande. Han förklarade sig emellertid icke vilja påyrka någon ändring i utskottets förslag. Däremot borde enligt hans mening riksdagen ge en *motivering* för att bruttoredovisning icke genomfördes, som icke på samma kategoriska sätt som utskottets uttalanden gåve vid handen, avvisade denna princip. Det borde sålunda i stället utsägas, att bruttoredovisning icke ansetts f. n. kunna införas för aktiebolag, enär dels utredning icke förelåge, om vilka konsekvenser detta skulle medföra gentemot företag, som dreves i annan form, såsom ekonomiska föreningar eller av enskilda personer, dels ock aktiebolagens bokföring sannolikt endast efter tekniskt invecklade och även tidskrävande omläggningar kunde tjäna till underlag för en bruttoredovisning av vinst- och förlusträkningen.

Kammaren anslöt sig icke till detta förslag utan godkände utskottets motivering i berörda hänseende.

Den svenska lagen hör i jämförelse med andra länders aktiebolagslagar till dem, som gå längst i fråga om den publicerade vinst- och förlusträkningens utförlighet. Såsom av redogörelsen för redovisningsbestämmelser i viss utländsk rätt framgår, uppställer endast den nya *finska* bokföringslagstiftningen krav på att större aktiebolag skola offentliggöra sin omsättningssumma. Därjämte gäller i *Amerikas förenta stater* på grund av vissa regler för auktoriserad fondbörs, att bolag vilkas aktier äro introducerade på dylik börs, äro skyldiga att framlägga bruttoredovisning; dessa föreskrifter bli i praktiken gällande för ett relativt sett litet antal bolag, vilka dock genom sin storlek spela en viktig roll.

I förarbetena till de nyligen genomförda ändringarna i den engelska aktiebolagslagen ävensom i motiven till det danska lagförslaget av år 1942 diskuterades, huruvida bruttoredovisning borde införas; tanken härpå övergavs emellertid med hänsyn bl. a. till de risker en sådan redovisningsform ansågs kunna innebära för företagen.

Det är enligt kommitténs mening ovedersägligt, att en bruttoredovisning, sålunda en redovisning som utvisar samtliga rörelseintäkter, d. v. s. omsättningssumman, ävensom eventuella övriga intäkter, och som genom angivande av alla viktigare kostnadsposter och vinst klarlägger hur intäkterna disponerats, ger den fullständigaste upplysningen rörande bolagets rörelse och verksamhetsresultat. Genom att man får fram å ena sidan den totala intäkten och å den andra alla viktigare kostnadsposter, kan man få en klar uppfattning om hur företaget arbetar, hur stora de totala kostnaderna äro, förhållandet mellan de olika kostnadsposterna och bolagets vinst och vinstdispositioner m. m. Omfattningen av och effektiviteten i bolagets verksamhet bli därigenom belysta. Genom att kostnaden för råvaruanskaffning o. d. redovisas kan man även få kännedom om vilken betydelse denna post har för prissättningen på företagets produkter. Tack vare den klarläggning av bolagets verksamhet och rörelseresultat, som bruttoredovisningen sålunda ger, får man också möjlighet till statistiska analyser av spridningen mellan de olika företagen i fråga om rationalitet, lönsamhet och vinstförhållanden. För dem vilkas insynsintresse riktar sig just mot det enskilda företaget, framstår därför en genomförd bruttoredovisning såsom den önskvärda. Förutom bolagets delägare och fordringsägare är det särskilt de i det enskilda företaget anställda, som kunna anses ha intresse av den kännedom om företagets verksamhetssätt, som bruttoredovisningen bäst kan ge. För de anställdas del gäller det icke så mycket intresset av avlöningens storlek — vilket intresse ju i regel bevakas av organisationerna vid kollektivavtalsförhandlingarna, där det enskilda företagets förhållanden få en underordnad betydelse — utan mera intressen av annat slag, ekonomiska såväl som mera personliga. För att de anställda skola kunna bedöma sina framtida utkomstmöjligheter i företaget och känna samhörighet med och trivsel i företaget, böra de ha möjlighet till god inblick i dettas arbetssätt och effektivitet. Och förutsatt att de äga en ärlig vilja att på ett objektivt sätt bedöma företagets förhållanden och ansvarskänsla mot detsamma, bör deras inställning till företaget och de ekonomiska problem detta har att brottas med bli mer

realistisk ju bättre inblick de få. Ett tecken på att företagsledningarna ha förståelse därför är att en del företag på senare tid börjat publicera redogörelser för hur omsättningssumman disponerats i olika syften: kostnader av olika slag, löner, vinst.[1] Ett nyskapat medel för information rörande företaget åt de däri anställda utgöra nu visserligen företagsnämnderna, men deras existens och verksamhet kan icke anses göra en upplysande publik redovisning överflödig. Då enligt § 5 i 1946 års avtal om företagsnämnder sådan nämnd äger att genom arbetsgivarens försorg erhålla del av årsredovisningshandlingarna jämte revisionsberättelse, allt i den mån publicitetsskyldighet enligt lag föreligger för dylik handling, är det tvärtom för företagsnämndernas ändamålsenliga funktion viktigt, att den publika redovisningen av företagets ekonomiska förhållanden är så fullständig och klargörande som möjligt.

Emellertid ha även starka betänkligheter uttalats emot en lagregel om skyldighet för aktiebolagen att uppställa vinst- och förlusträkningen såsom bruttoredovisning eller eljest framvisa omsättningssumman. Såväl i utländsk rätt som vid stiftandet av 1944 års svenska aktiebolagslag har man efter övervägande avstått från införande av en dylik lagregel, därför att man hyst farhågor för att den skulle kunna medföra allvarliga olägenheter och skador för företagen.

För kommittén har det stått såsom en mycket viktig uppgift att så noggrant som möjligt söka bedöma, huruvida och i vad mån grund till dessa farhågor kan anses föreligga. Om farhågorna icke kunna avvisas som ogrundade, ställes man inför ett avvägningsproblem: insynsvärdet av bruttoredovisningen måste vägas mot de risker en bruttoredovisningsregel kan antagas innebära. Men man bleve givetvis icke härvid nödsakad att stanna för ett antingen — eller: bruttoredovisning eller icke bruttoredovisning. Den naturliga utvägen bleve att undersöka, huruvida icke bruttoredovisningens i insynsavseende viktiga effekt kunde vinnas på annat sätt än genom en *publik* bruttoredovisning av de enskilda aktiebolagen eller om icke en regel om publik bruttoredovisning kunde — utan väsentligt äventyrande av insynsintresset — modifieras så att de ifrågavarande riskerna eliminerades eller reducerades till ett jämförelsevis betydelselöst minimum.

Vad angår de skäl som anförts emot en regel om publik bruttoredovisning anser kommittén, som i tidigare sammanhang utvecklats, icke att oöverkomliga eller ens mera avsevärda svårigheter av *bokföringsteknisk* art numera föreligga för genomförande av bruttoredovisningsskyldighet.

En viss uppmärksamhet torde däremot böra fästas vid det förhållandet,

---

[1] Sålunda har förekommit att ett företag delgivit sina anställda en uppställning i tabellform, där samtliga kostnadsposter samt vinst (med specificering på utdelat belopp och fondering) förtecknats med angivande av posternas procentuella andel i omsättningssumman.

En åskådlig grafisk framställning av omsättningssummans användning förekommer t. ex. i verkställande direktörens berättelse över verksamheten inom Slt-koncernen räkenskapsåret 1946—1947, där omsättningssumman för de till Slt direkt anslutna företagen representeras av en enkrona (»Slt:s försäljningskrona»), vilken indelats i segment, motsvarande de viktigaste kostnadsposterna (materialkostnader, löner etc.) samt vinsten.

En annan form av populär redovisning är att man fördelar omsättningssumman och varje i vinst- och förlusträkningen redovisad kostnadspost på de anställda och sålunda visar företagets genomsnittliga inkomster och utgifter per anställd (exempel i tidningen Metallarbetaren, nr 5 1949).

att omsättningssumman icke är ett alldeles entydigt begrepp, eller kanske rättare sagt att det kan vara beroende av yttre, i och för sig i förevarande avseende betydelselösa omständigheter, huruvida ett företags omsättningssumma blir större eller mindre. Om t. ex. ett industribolag har egen försäljningsorganisation, komma alla kostnader för denna — inklusive reklamkostnader o. d. — att bäras av företaget självt; företagets omsättningssumma kommer då naturligtvis att omfatta hela försäljningssumman utan avdrag för dessa kostnader. Om åter företaget låter försäljningen omhänderhas av ett annat företag (eventuellt ett dotterföretag, som juridiskt är ett särskilt aktiebolag), kommer omsättningssumman endast att utgöra vad försäljningsföretaget (efter avdrag av kostnader, provision o. d.) har att erlägga till produktionsbolaget. Likaså påverkas omsättningssumman av om ett företag vid sina försäljningar självt enligt avtal skall stå för frakt- och försäkringskostnader m. m. eller om dessa skola betalas av köparen. Sveriges redareförening har i skrivelse den 27 augusti 1948 till kommitténs sekreterare framhållit, att rederiernas bruttoomsättning påverkas av de olika former för befraktningsavtal som tillämpas. Vid exempelvis resebefraktning skall rederiet med bruttofrakten betala alla omkostnader för fartyget, medan däremot vid tidsbefraktning, då rederiet erhåller en viss hyra för att täcka dagskostnaderna och vinsten för fartyget, alla övriga kostnader skola betalas av befraktaren. Mellan dessa båda former av befraktningsavtal finnas ett flertal andra typer av dylika avtal, vilka på skiftande sätt påverka relationen mellan omsättningssummans storlek och vinsten. Föreningen framhåller vidare, att inom linjesjöfarten de faktorer som påverka bruttoomsättningen och rörelsens avkastning i hög grad äro beroende av inom vilka trafikområden fartygen äro sysselsatta. På vissa linjer ingå i bruttofrakten konferensrabatter samt kostnaderna för en dyrbar agentorganisation, medan åter vid sysselsättning inom andra områden dessa utgifter helt eller delvis bortfalla. Ett och samma rederi kan sysselsätta sina fartyg i olika slag av sjöfart och med tillämpning av olika typer av fraktavtal. Med hänsyn till dessa omständigheter kan, säger föreningen, redovisning av omsättningssumman i stället för att ge en tillförlitlig bild av företagets rörelseresultat verka vilseledande.

Även om det nu sagda utvisar, att en lagregel rörande bruttoredovisning skulle beträffande vissa företag eller branscher lida av en viss svaghet, utgör det enligt kommitténs mening icke något avgörande skäl emot en sådan regel. I viss utsträckning torde de olika faktorer som enligt det sagda påverka omsättningssummans storlek böra framgå av årsredovisningen, och givetvis står det varje företag fritt att i sin redovisning lämna fullständig redogörelse därför.

Större tyngd äga de betänkligheter mot bruttoredovisningsplikt som grunda sig på att en sådan skyldighet skulle kunna medföra en försvagning av ett företags möjligheter att överleva en hänsynslös, kanske illojal, konkurrens från annat, inhemskt eller utländskt, företag eller grupp av företag. De risker för ett företag bruttoredovisningen i detta hänseende kan tänkas

innebära bero därpå, att om företaget måste redovisa sin exakta försäljningssumma jämte sina kostnader för produktionen, så kunna konkurrenterna på grundval av dessa uppgifter beräkna företagets kostnad för och vinst på varje tillverkad enhet; därmed få konkurrenterna kännedom om till vilket pris de behöva sätta ned sina konkurrerande varor för att genom en — längre eller kortare — priskonkurrens slå ut företaget. Faran är större ju mera ensartad produktion företaget har och ju mindre dess ekonomiska resurser att uthärda en förlustbringande konkurrens äro. Men även stora företag, ja kanske hela branscher, kunna tänkas utsättas för de antydda riskerna, särskilt från utländska monopolföretag eller monopolistiska sammanslutningar.

Icke blott för egentliga produktionsföretags del ha farhågor av detta slag yppats. I sin ovannämnda skrivelse framhåller Sveriges redareförening, att sjöfartsnäringen är av internationell natur samt att stark konkurrens råder på detta område. Svenska linjerederier vore sålunda ofta i mer eller mindre hög grad utsatta för konkurrenshot från utländska rederiers sida, särskilt från tramprederier. Därest dessa konkurrenter genom bruttoredovisning utan svårighet kunde förskaffa sig kunskap om inseglad fraktsumma samt med hjälp av officiella uppgifter om antal fartyg, sysselsatta på en viss linje, om gjorda resor m. m., vore det för de konkurrerande utländska företagen möjligt att relativt exakt beräkna de fraktsatser, som de svenska rederierna tillämpa på vederbörande linjer. Därigenom finge de utländska konkurrenterna ett farligt vapen i händerna till de svenska rederiernas skada. Föreningen ville med skärpa framhålla, att det icke vore förenligt med svenska intressen att det egna landets företag blottställdes mot utländsk konkurrens.

De farhågor som sålunda finnas för att en bruttoredovisningsplikt för svenska aktiebolag[1] skulle underlätta en hänsynslös eller rent av illojal konkurrens från inhemska och utländska konkurrenters sida, kunna enligt kommitténs mening icke utan vidare betecknas såsom ogrundade, även om de endast beträffande vissa företagstyper (mindre företag med ensartad produktion) eller vissa branscher (kanske särskilt rederinäringen) motsvaras av mera avsevärda risker. I den mån sådana risker föreligga, kan man icke avfärda de framförda betänkligheterna därmed, att i så fall blott vore fråga om yttringar av den fria konkurrens, som är nödvändig för bibehållande av sundheten och framstegsdugligheten i näringslivet. Den fria konkurrensens bärande idé är nämligen den att de olika företagen skola genom fri tävlan på marknaden sporras att tillverka billigare eller bättre produkter än sina

[1] Då aktiebolaget är den juridiska formen för företag med mera riskfylld rörelse, däribland exportindustrierna, ha de angivna farhågorna sin betydelse huvudsakligen just för aktiebolagens del (samt vad angår de minsta företagen även för handelsbolag och enskilda personers rörelse, i vilka fall ju emellertid publik redovisningsplikt över huvud icke föreligger). De ekonomiska föreningarna åter driva i allmänhet icke en rörelse av dylik art. De äro för det mesta på det sättet förankrade i sina medlemmars produktion eller hushållning och så lokalt inriktade att de knappast kunna utsättas för några särskilda konkurrensrisker på grund av omsättningssummans redovisning. Förslag att föreningarna måtte åläggas redovisa sina omsättningssummor torde också komma att framläggas; se nedan under C.

medtävlare och därmed tjäna den konsumerande allmänhetens intressen. I de antydda fallen har konkurrensen icke detta ändamål. Det är fråga om en avart av konkurrens, vars syfte blott är att även med tillfälliga egna förluster eliminera en konkurrent för att därefter mer eller mindre behärska marknaden. Sådana konkurrensmetoder gå med andra ord ut på att upphäva konkurrensen och skapa monopol, vilket i längden, kanske ganska snart, blir till nackdel för allmänheten. Det kan icke anses såsom någon förtjänst hos bruttoredovisningsregeln, om den underlättar en sådan konkurrens. Icke heller kan det enligt kommitténs mening anses lyckligt, att bruttoredovisningsregelns ifrågavarande faror särskilt kunna drabba mindre och kapitalsvagare företag. Det samhällsekonomiska och sociala värdet av de mindre företagen — bland vilka finnas många nystartade, som kanske kunna utveckla sig till storföretag — är enligt kommitténs mening alltför betydande för att kommittén skulle vilja föreslå införande av en regel genom vilken existensmöjligheterna för de mindre företagen skulle försämras.

Man kan icke heller vederlägga de framförda invändningarna därmed att under nuvarande förhållanden, särskilt den allmänna varuknappheten, konkurrensen i stor utsträckning är satt ur spel och möjligheten för det ena företaget att nedkonkurrera det andra icke är stor, samt att, vad angår den utländska konkurrensen, dessutom den nuvarande regleringen av den internationella handeln icke ger stort utrymme åt en konkurrens av ifrågavarande slag, som kan vara farlig för svenska företag. Ty en bruttoredovisningsregel, införd i aktiebolagslagen, skulle givetvis gälla ej blott under nuvarande förhållanden utan för framtiden. Och vilka ekonomiska omkastningar framtiden bär i sitt sköte vet ingen. Det är ingalunda uteslutet, att den ekonomiska situationen om någon tid kommer att förändras så att konkurrensen åter för företagen blir en vital fråga. Icke minst kommer kanske ganska snart en mäktig utländsk konkurrens att söka undanträngа våra exportindustrier från deras marknader med påföljd — om det i större utsträckning lyckas — att vårt lands ekonomi lider svår skada.

Med hänsyn till de risker en tvångsregel om bruttoredovisning enligt det nu sagda kan tänkas aktualisera finner kommittén — trots bruttoredovisningens önskvärdhet i insynsavseende — det påkallat att undersöka, huruvida icke insynsintressena i ifrågavarande avseende kunna i tillfredsställande utsträckning tillgodoses på annat sätt än genom en generell lagregel om publik bruttoredovisning för aktiebolag. I främsta rummet erbjuder sig härvid möjligheten att anordna en *ekonomisk statistik* på sådant sätt att den ersätter den publika bruttoredovisningen. Att i och för en dylik statistik avfordra företagen uppgift om deras omsättningssumma (och eventuellt andra icke publikt redovisade uppgifter) kan, då det enskilda företagets uppgifter till statistiken (primärmaterialet) förutsättas vara hemliga, icke vålla samma betänkligheter som när det gäller publik redovisning.

Det synes nu i själva verket uppenbart, att viktiga insynsintressen i förevarande avseende icke egentligen rikta sig mot det enskilda företagets omsättningssumma och dennas förhållande till vinsten etc. utan i stället gå ut

på en statistisk belysning av omsättningssummor, vinster etc. inom hela näringslivet eller branscher eller andra större grupper av företag.

Detta gäller till en början det *allmännas* insynsintresse. Vad som har betydelse för arbetet med riksstaten och den allmänna ekonomiska politikens utformning är en statistisk analys, grundad på uppgifter från de enskilda företagen.

Även *arbetstagarorganisationernas* intresse av att i och för kollektivavtalsförhandlingarna vinna bättre kännedom om företagens ekonomiska förhållanden torde åtminstone i första hand vara inriktat på icke de enskilda företagen utan större grupper därav, t. ex. branscher eller avtalsområden, samt deras ekonomi, lönsamhet och förmåga att bära arbetslöner. Detta följer av det sätt, varpå kollektivavtalsförhandlingarna föras och lönerna sättas: kollektivavtalen innebära ju en lönsättning, som är gemensam för hela gruppen av företag, icke en individuell lönsättning för varje enskilt företag. Det är visserligen ingalunda så att arbetstagarorganisationernas intresse i detta hänseende begränsas till kännedom om genomsnittssiffror för en hel bransch eller annan grupp; av stor betydelse för dem är även att *spridningen* inom branschen eller gruppen i fråga om lönsamhet m. m. klarlägges. Men även i detta avseende är det otvivelaktigt fråga om en information, som kan och måste utvinnas genom en statistisk bearbetning. Om man på sätt nedan i kap. III utvecklas kan åstadkomma en på fullständig bruttoredovisning grundad statistik, som beträffande både innehållet (differentiering m. m.) och tiden för dess färdigställande är lämpad att tjäna som kunskapsgrundval vid kollektivavtalsförhandlingarna, synes man åtminstone i det väsentliga ha vunnit vad i detta hänseende är av betydelse för arbetstagarorganisationerna. Det kan visserligen invändas, att vid kollektivavtalsförhandlingar stundom blir fråga om s. k. *marginalföretag*, d. v. s. sådana företag inom branschen som äro minst lönande och därför ha den ringaste bärkraften i fråga om arbetstagarlönerna. Men en statistik av antytt slag, som på ett lämpligt sätt klarlägger effektivitetsspridningen inom branschen, torde i allmänhet få vida större betydelse för kollektivavtalsförhandlingarna än uppgifter om enstaka marginalföretag och kan dessutom ge ny belysning åt sådana. Dessutom förefaller det klart, att om ett dylikt företags förhållanden åberopas från arbetsgivarsidan såsom ett skäl mot högre löner eller såsom ett skäl för lönesänkning, så kommer detta skäl att sakna bärkraft, om icke företagets ekonomiska förhållanden redovisas på ett tillräckligt klart och övertygande sätt. Skulle beträffande ett sådant marginalföretag just omsättningssummans storlek eller företagets kostnader för råvaror o. d. verkligen få någon mera framträdande betydelse vid kollektivavtalsförhandlingar — något som väl knappast förekommer ofta — torde sålunda från arbetstagarsidan med fog kunna krävas att dessa siffror framläggas, om vid förhandlingarna hänsyn skall tagas till detta företag.

Det vill sålunda synas, som om såväl det allmännas som arbetstagarorganisationernas insynsintressen kunna i allt väsentligt tillgodoses genom en lämpligt utformad statistik och att därför för *dessa* intressens skull knap-

past föreligger något starkare behov att ålägga alla aktiebolag att i den publika redovisningen — utöver de uppgifter som krävas enligt aktiebolagslagen och enligt kommitténs förslag till komplettering av denna lag — redovisa omsättningssumman.

Då vissa av de betydelsefullaste insynsintressena i förevarande avseende sålunda i det väsentliga kunna tillgodoses på annat sätt än genom publik bruttoredovisning, framstår det såsom så mycket mera motiverat att beakta de ovan berörda farhågorna för att en tvångsregel rörande sådan redovisning skulle kunna medföra skadeverkningar. Å andra sidan kvarstår enligt kommitténs mening som ett faktum, att den publika redovisningen kan vara i insynsavseende fullt tillfredsställande endast om den är bruttoredovisning. I synnerhet för de grupper vilkas insynsintressen direkt rikta sig mot det enskilda företaget — d. v. s. som ovan framhållits förutom delägare och borgenärer särskilt de i företaget anställda — ger icke den ekonomiska statistiken kompensation för publik bruttoredovisning. Kommittén har därför ställt sig frågan om man ej kan finna en regel om publik bruttoredovisning, som är så utformad att den eliminerar de förut berörda betänkligheterna mot bruttoredovisningen. Då dessa betänkligheter endast kunna gälla företag av vissa kategorier — sådana som ha en ensartad produktion och mindre ekonomisk styrka samt sådana som eljest kunna befara särskilt utländsk konkurrens — ligger det nära till hands att tänka sig en regel, som kräver bruttoredovisning i normalfallen men möjliggör undantag för bolag, som kunna befaras lida skada genom sådan redovisning.

En tänkbar väg vore att som normalregel föreskriva bruttoredovisning men i lagen ange de kategorier av företag, som skulle vara undantagna, såsom nygrundade företag, företag av mindre storlek, räknat t. ex. efter antalet vid företaget sysselsatta personer, efter aktiekapitalets eller omsättningens storlek, efter bolagets totalförmögenhet, eller med hjälp av några av dessa kriterier i förening. Efter närmare övervägande har dock kommittén funnit, att denna väg knappast är lämplig.

Till en början skulle åtminstone vissa av de antydda skiljelinjerna mellan större och mindre företag icke få den klarhet och fasthet som äro önskvärda icke minst med hänsyn till att det är fråga om att ålägga den ena kategorien en straffsanktionerad redovisningsskyldighet. Vad sålunda angår antalet anställda — som väl i och för sig vore det bästa kriteriet, eftersom man därigenom finge fram en kategoriklyvning efter företagens större eller mindre marknadspolitiska betydelse — skulle lätt svårigheter uppkomma att exakt bestämma, hur många anställda ett företag har. Förutom att antalet kan växla starkt under året, kunna i förevarande avseende svårbedömda grupper, såsom deltidsanställda och hemarbetare, förekomma. Totalförmögenheten är i viss mån beroende av bolagets egen värdering, och såväl den som omsättningssumman kan variera starkt från år till år, så att företaget det ena året skulle kunna falla över och det andra året under gränsen.

Men även om man bortser från dessa svagheter i själva gränsbestämningen mellan större och mindre företag, så måste man erkänna, att en kategori-

klyvning efter sådana grunder som nu antytts eller liknande grunder över huvud knappast kan medföra det eftersträvade resultatet: att bruttoredovisningsskyldigheten skulle gälla för aktiebolagen i allmänhet men med undantag för sådana vilka genom en dylik redovisning kunna befaras lida skada. Kategoriklyvningen bleve nämligen alltid godtycklig. Varken ett företags konkurrenskraft eller, än mindre, den risk det löper att bli utsatt för en hänsynslös konkurrens kan korrekt mätas med så schematiska mått som företagets ålder, antal anställda, redovisad förmögenhet, aktiekapital, omsättning etc. Faran för ett företag av att genom publik bruttoredovisning blottställa sin konkurrensförmåga är till sin storlek och aktualitet beroende icke blott av ett antal delvis svårmätbara faktorer hos företaget självt — såsom förutom dess storlek i olika avseenden arten av dess verksamhet, dess geografiska läge, dess »goodwill», skickligheten hos dess ledning och personal — utan även av många yttre omständigheter: branschens struktur, konkurrenternas styrka, förefintligheten eller frånvaron av tullskydd etc.

Med hänsyn till den nu berörda svårigheten att på förhand ange vilka företag som borde undantagas från en bruttoredovisningsskyldighet, kunde man tänka sig, att undantag skulle beviljas av Kungl. Maj:t eller annan administrativ myndighet efter dispensansökan och prövning i varje särskilt fall. En sådan regel saknar icke förebild i AL; sålunda stadgas t. ex. i 101 § 2 mom. 1 st. att befrielse från den i lagrummet föreskrivna, specificerade redovisningen i balansräkningen av innehav av aktier i andra bolag kan medges av Kungl. Maj:t, där det ur allmän och enskild synpunkt finnes påkallat.

Emot en liknande regel beträffande bruttoredovisning kan man emellertid enligt kommitténs mening framställa vägande invändningar. För det första betyder en dispensregel ur allmänna rättssynpunkter, att lagstiftningen i ett visst avseende misslyckas med sin uppgift att uppställa fasta regler, efter vilka den enskilde medborgaren kan rätta sitt handlingssätt; han blir istället beroende av administrativa beslut, fattade av myndigheter med kanske från tid till annan växlande sammansättning och politisk uppfattning. En dispensregel bör därför — när det gäller en normal civilrättslig lagstiftning — tillgripas endast då den kan beräknas komma till användning blott i mera sällsynta undantagsfall och då själva huvudregelns syfte kräver, att den upprätthålles med allenast få, noggrant prövade avvikelser. Och framför allt böra också de omständigheter, som tänkas komma att vara av betydelse för dispensärendenas avgörande, ha sådan karaktär, att den dispensgivande myndigheten kan antagas äga sakkunskap och andra förutsättningar att på ett både ändamålsenligt och rättvist sätt avgöra dispensfrågorna.

Ur dessa synpunkter torde t. ex. den ovan omnämnda dispensregeln i 101 § 2 mom. 1 st. AL kunna försvaras. Dispens från den där föreskrivna skyldigheten att specificerat redovisa innehav av aktier i andra bolag kan antagas endast mycket sällan komma i fråga, och såsom skäl för en dispens torde då vanligen komma att åberopas förhållanden, som äro jämförelsevis enkla att pröva i administrativ ordning, t. ex. att företaget håller på att söka

successivt förvärva en dominerande ställning i ett utländskt bolag och att ett offentligt tillkännagivande därav genom angivande av de hittills förvärvade aktierna i nämnda bolag skulle kunna omöjliggöra planens förverkligande. En liknande bestämmelse rörande bruttoredovisningsskyldighet åter skulle sannolikt framkalla ett betydande antal dispensansökningar, särskilt av smärre, ur arbetsmarknadspolitisk och allmän ekonomisk synpunkt mindre viktiga företag. Bedömningen av dispensärendena måste också åtminstone ofta komma att vålla mycket stora svårigheter för en administrativ myndighet. Om t. ex. ledningen av det dispenssökande företaget har »på känn» att en utländsk kartellbildning skett eller är förestående och att meningen är att försöka slå ut det svenska företaget från viss exportmarknad, kan det vara praktiskt taget omöjligt att i förväg bevisa att farhågorna äro grundade. Om då dispensmyndigheten, som icke kan antagas besitta sådan praktisk erfarenhet och sådan kännedom om alla branscher som resp. företagsledningar och därför icke heller deras förutsättningar att mera intuitivt förutse en förestående konkurrensstrid, i brist på bevisning vägrar dispens, kunna kanske stora skador tillfogas det svenska företaget.

Vissa av dessa med en dispensregel förbundna olägenheter skulle väl kunna undanröjas genom att bruttoredovisningsskyldighet med möjlighet till befrielse genom dispens föreskreves allenast för en viss, klart avgränsad kategori av företag, där endast sällan skada av bruttoredovisning skulle vara att befara och där å andra sidan intresset av publicitet och insyn göra sig särskilt starkt gällande. Kommittén har i detta hänseende övervägt att utvälja de *börsnoterade* företagen. Dessa ha i allmänhet en sådan storlek och ekonomisk styrka, att de mera sällan torde ha verkliga risker att befara genom bruttoredovisning. De aktiebolag, som äro officiellt registrerade på Stockholms fondbörs uppgå f. n. — om man bortser från banker och dylika företag — till 86 stycken och utgöras till övervägande delen av större industriföretag. Dessa företag kunna sägas i flera avseenden intaga en särställning inom näringslivet, som gör intresset av offentlig insyn särskilt starkt markerat. Sålunda vända sig ju de börsnoterade företagen på ett helt annat sätt än övriga företag till allmänheten med utbud av aktier, obligationer etc. Och det är rimligt att det ianspråktagande av allmänhetens förtroende som på så sätt sker »kompenseras» med skyldighet till utförlig ekonomisk redovisning. Till de börsnoterade industriföretagen är vidare koncentrerad en ur allmän ekonomisk och arbetsmarknadspolitisk synpunkt synnerligen viktig del av svensk industri; dessa företag torde sålunda trots sitt ringa antal sysselsätta drygt $^1/_5$ av landets hela industriarbetarantal. Det kan även nämnas, att redan nu ett betydande antal börsnoterade företag frivilligt i årsredovisningen uppge sin omsättningssumma. Enligt en av industriens utredningsinstitut för kommitténs räkning verkställd undersökning av de under 1948 publicerade redovisningarna för de 70 på Stockholms fondbörs' A: I- och A: II-listor upptagna företagen (banker och försäkringsbolag undantagna) finnes i 27 av dem åtminstone ungefärlig uppgift å omsättningssumman; i ytterligare 10 förekomma vissa upplysningar om brut-

tointäkt, ehuru av redovisningarna icke med säkerhet kan utläsas, om därmed avses den totala rörelseintäkten (omsättningssumman). Bland ifrågavarande 37 företag ingår intet rederiföretag.

Det är emellertid tydligt, att vissa av de nyss angivna olägenheterna av en dispensregel kvarstå, även om regeln begränsas till de börsnoterade aktiebolagen. Om och i den mån en bruttoredovisning för ett börsnoterat företag skulle kunna utnyttjas av t. ex. utländska konkurrenter i syfte att uttränga bolaget från en exportmarknad, så blir dispensfrågan av utomordentligt ömtålig och svårbedömd karaktär. Vidare kan mot en dylik dispensregel anmärkas, att den kan tänkas få en ogynnsam psykologisk effekt. Om bruttoredovisningsplikten endast lägges på de börsnoterade företagen (eller en på annat sätt bestämd grupp av större företag), är det nämligen icke uteslutet, att övriga företag uppfatta situationen så att enligt lagstiftarens mening bruttoredovisningsfrågan icke alls angår dem och att därigenom deras benägenhet att frivilligt redovisa sina omsättningssummor minskas; till följd härav bleve måhända regelns *totala* verkan beträffande aktiebolagens bruttoredovisning ringa.

Med hänsyn till de nu berörda svårigheterna med och olägenheterna av en kategoriklyvning mellan företagen eller en dispensregel, har kommittén slutligen stannat för att föreslå en för alla aktiebolag gällande regel om skyldighet att redovisa omsättningssumman, vilken regel dock är på det sättet modifierad att redovisning behöver ske endast om företaget kan antagas icke därigenom lida skada. Förebild till en dylik regel finns redan i AL, som på ett par punkter (t. ex. 102 § 2 st., 103 § 1 mom. 1 st.) kräver viss redovisning endast om den kan ske utan förfång för bolaget.

En viktig invändning mot den föreslagna regeln ligger nära till hands, nämligen att dess effektivitet är oviss, då avgörandet huruvida bruttoredovisning kan bli till skada för företaget i första hand skulle ankomma på företagsledningen.

I detta avseende bör dock till en början framhållas, att den föreslagna regeln skulle innefatta en verklig rättslig skyldighet att redovisa omsättningssumman, om icke grundad anledning att befara skadeverkningar därav kan anses föreligga. Skyldigheten åvilar i första hand bolagsledningen, men även revisorerna ha att tillse, att redovisning av omsättningssumman äger rum, där ej skäl finns att befara förfång för bolaget. Om redovisningen utan sådant skäl underlåtes kan — på samma sätt som gäller beträffande underlåtenhet att i andra hänseenden efterkomma lagens föreskrifter om specifikation av resultatsredovisningen (t. ex. i vinst- och förlusträkningen) — inskridande ske såväl på civilrättslig som på straffrättslig väg. Den civilrättsliga vägen innebär, att envar som äger en aktie i bolaget kan hos domstol yrka åläggande för bolagsledningen att lämna den ifrågavarande uppgiften. Straffrättsligt kan mot ledningen väckas åtal för att avvikelse skett från lagens redovisningsföreskrifter (213 § 5 och 215 § 1 AL). Visserligen kommer straffsanktion i praktiken mycket sällan att kunna utkrävas, då bolagsledningen i regel kan försvara sig med att den hade något skäl till

antagande, att redovisning av omsättningssumman kunde bli till skada för bolaget. Men trots detta skulle enligt kommitténs mening en straffsanktionerad regel av denna typ ingalunda bli utan mening och verkan. Redan existensen av en juridisk skyldighet att redovisa omsättningssumman, där ej verklig grund till undantag föreligger, skulle säkerligen för de flesta bolagsledningar innefatta en avgörande psykologisk påtryckning. Då underlåtenhet att uppge omsättningssumman förutsätter, att sådan uppgift enligt bolagsledningens mening skulle bli till skada för företaget, kommer det kanske ofta att uppfattas såsom ett svaghetstecken, om ett bolag icke lämnar uppgiften. I synnerhet för alla större — d. v. s. arbetsmarknadspolitiskt eller allmänt ekonomiskt betydelsefullare — företag, vilka på annat sätt än de mindre stå i offentlighetens ljus och för vilka i allmänhet en bruttoredovisning icke torde kunna innefatta nämnvärda faror, bör förhandenvaron av en regel som den föreslagna kunna väntas medföra redovisning av omsättningssumman i de ojämförligt flesta fallen. Man bör ha så mycket mindre anledning att befara att företagen skola missbruka regeln som det redan nu är ganska vanligt att aktiebolag frivilligt redovisa sin omsättningssumma.

Om den föreslagna regeln leder till det resultat man sålunda bör kunna förvänta, måste den sägas utgöra en lycklig lösning av problemet. Regeln är tekniskt synnerligen enkel; den innebär ingen godtycklig eller svårbestämd kategoriklyvning mellan olika bolag och den kräver ingen byråkratisk apparat. Insynsintressena — vilka naturligtvis på lång sikt sett icke äro betjänta med lösningar, som lända företagen till skada — skulle i stort sett tillgodoses med bevarad möjlighet för vissa utsatta företag att undvika att blottställa sig för sina konkurrenter. Kommittén vill emellertid framhålla, att endast erfarenheten kan visa, huruvida regeln kommer att i tillfredsställande utsträckning framkalla bruttoredovisning. Om förväntningarna i detta avseende skulle slå fel, kan givetvis frågan sedan tillräckliga erfarenheter vunnits tagas upp till omprövning. I synnerhet då som ovan utvecklats viktiga insynsintressen böra kunna tillgodoses på annat sätt — särskilt genom den ekonomiska statistiken — och man också i detta hänseende bör kunna förvänta en förbättrad insyn för de anställdas representanter i företagsnämnderna, är det enligt kommitténs mening lämpligt, att den ifrågavarande regeln — som bör ha förutsättningar att bli mottagen med förståelse av näringslivets representanter — genomföres, så att man får tillfälle att i det praktiska livet pröva dess verkningar.

När kommittén i det föregående talat om bruttoredovisning, har den åsyftat en redovisning, i vilken bolagets hela rörelseintäkt (utan avdrag för några kostnader), d. v. s. omsättningssumman,[1] framkommer. Därjämte skola naturligtvis de särskilda intäktsposter, som anges i 102 §, redovisas specificerade (vinstutdelningar, räntor etc.). Likaså skola kostnaderna specificeras enligt samma paragraf. Skillnaden mellan den totala intäkten enligt

---

[1] Med omsättningssumma avser kommittén sålunda endast den totala *rörelseintäkten*, ej summan av denna och de övriga intäktsposter, som skola redovisas särskilt i vinst- och förlusträkningen.

bruttoredovisningsmetoden och summan av de kostnadsposter, som sålunda skola specificeras, kommer som redan förut påpekats att i de flesta fall huvudsakligen utgöras av kostnad för råvaror, men kan även omfatta driftsmaterial, reparationer o. d. Att uppställa en lagregel om specificering av denna post har icke synts vara påkallat av något större intresse. I vissa fall skulle en sådan specificering även — som ock i direktiven antydes — kunna vålla företagen svårigheter, eftersom ifrågavarande kostnader kunna vara utspridda på flera olika konton i bokföringen, blandade med poster av helt annat slag (t. ex. material för reparationer eller för bolagets egna anläggningar). Omsättningssumman kan upptagas i själva vinst- och förlusträkningen, men det synes icke böra förmenas företagen att — på sätt som gäller om löneuppgifterna — i stället uppgiva omsättningssumman i förvaltningsberättelsen, som ju alltid skall åtfölja vinst- och förlusträkningen (samt balansräkningen) och utgör ett komplement till denna.

3. Frågan om redovisning av s. k. dolda reserver.

Tidigare har erinrats om att ett företags redovisade ställning och rörelseresultat i hög grad röna inflytande av de grunder, som kommit till användning vid värderingen av bolagets tillgångar i balansräkningen. Dessa grunder innebära ofta, att t. ex. nyanskaffnings- eller realisationsvärde på tillgångarna väsentligt överstiger deras i balansräkningen redovisade värde. Företagen äga därför ofta icke redovisade tillgångsvärden, s. k. dolda reserver. De använda värderingsprinciperna kunna genom att dolda reserver bildas eller upplösas därjämte påverka det redovisade årsresultatets storlek och sammansättning.

Såsom jämväl tidigare antytts finnas teoretiskt två sätt att angripa det insynsproblem de dolda reserverna utgöra. Det ena är att föreskriva, att tillgångarna i balansräkningen måste upptagas till sina aktuella »verkliga» värden (t. ex. realisations- eller nyanskaffningsvärde), och därigenom förhindra bildandet av dolda reserver. Det andra sättet är att medge förekomsten av icke redovisade reserver men kräva sådana uppgifter i redovisningen som belysa reserverna och deras storlek, varigenom reserverna åtminstone icke i full utsträckning bli dolda. Såsom uppgifter av detta slag kan man tänka sig angivande av värderingsprinciper eller utsättande av något »objektivt» värde, varmed det redovisade kan jämföras. På motsvarande sätt skulle man kunna kräva uppgifter som belysa, huru bildandet eller upplösandet av dolda reserver påverkat det redovisade årsresultatet.

Kommittén skall först upptaga frågan om principerna för tillgångarnas värdering i balansräkningen. Till en början bör härvid erinras om att balansräkningen icke endast har till uppgift att — tillsammans med vinst- och förlusträkningen och förvaltningsberättelsen — innefatta redovisning för företagsledningens förvaltning samt utgöra källa till upplysning om bolagets ställning och rörelseresultat. Den har också den mycket viktiga funktionen att avgöra huruvida bolaget har vinst, som eventuellt kan ut-

delas till aktieägarna, eller om det föreligger förlust, som kan påkalla särskilda åtgärder, eventuellt — om bristen är av viss storlek — tvinga företaget att gå i likvidation. Genom att i balansräkningen på den ena sidan (aktivsidan) upptagas bolagets tillgångar (specificerade på sätt förut omnämnts) med åsatta värden samt på den andra (passivsidan) dels alla skulder och dels aktiekapital, reservfond och skuldregleringsfond, får man av balansräkningen kännedom om huruvida bolaget har vinst eller förlust. Vinst är det belopp varmed tillgångarna överskjuta summan av skulderna, aktiekapitalet, reservfond och skuldregleringsfond. Denna vinst redovisas på passivsidan (för att balansräkningens båda sidor skola utvisa samma belopp), och den skall specificeras i dels årets vinst, dels besparade vinster från föregående år, de senare vanligen redovisade såsom en dispositionsfond. Utdelning får endast ske om och i den mån bolaget sålunda utvisar överskott utöver skulder, aktiekapital, reservfond och skuldregleringsfond; dessutom följa ytterligare begränsningar i rätten att utdela vinst därav, att vissa avsättningar skola göras till reservfond eller skuldregleringsfond. (För närvarande gäller som bekant därjämte särskild lagstiftning om begränsning av vinstutdelning och om »steriliseringe» av aktiebolags vinstmedel.)

Den traditionella uppgiften för den svenska — liksom i allmänhet även för den utländska — aktiebolagslagstiftningens regler rörande värderingen av bolagens tillgångar är att hindra *övervärdering*. Sedan gammalt har lagstiftaren på grund av många ödesdigra erfarenheter haft klart för ögonen faran av att bolag genom en för hög värdering av sina tillgångar uppvisa fiktiva vinster, som delas ut till aktieägarna, eller dölja, att de förbrukat sina ekonomiska resurser och sina möjligheter att driva en bärkraftig rörelse. För att hindra dylika missbruk (redovisning av »luftvärden») uppställer vår nu gällande lag (100 § AL) i väsentlig överensstämmelse med 1910 års aktiebolagslag ett antal regler, som angiva det högsta värde till vilket tillgångarna få upptagas i balansräkningen. Härvid skiljer lagen på sätt redan tidigare omnämnts (se ovan s. 23) mellan *anläggningstillgångar* och *omsättningstillgångar*.

Beträffande *anläggningstillgångar* föreskriver lagen i huvudsak, att de må upptagas till högst *anskaffningskostnaden*: på detta belopp skall årligen göras avskrivning efter lämplig avskrivningsplan med belopp, som motsvarar tillgångarnas värdeminskning på grund av ålder, nyttjande eller därmed jämförlig orsak. I vissa fall skall extra avskrivning ske (100 § 1 mom. 2 st.). *Uppskrivning* av anläggningstillgång får i regel ej ske (annat än på grund av därå nedlagda förbättringar). Tanken med förbudet mot uppskrivning är att en värdestegring på en anläggning, som ej är avsedd att säljas utan att brukas i rörelsen, ej skall kunna utnyttjas för att få fram utdelningsbar vinst. Undantag från förbudet gäller enligt 100 § 2 mom. för det fall att anläggningstillgång har ett väsentligt och bestående övervärde; i sådant fall får uppskrivning ske, men för att det därigenom framtagna beloppet icke skall kunna utnyttjas till vinstutdelning föreskrives,

att beloppet skall användas antingen till erforderlig avskrivning på andra anläggningstillgångar eller ock till en ökning av aktiekapitalet genom fondemission; även i senare fallet blir ju beloppet bundet i bolaget.

Beträffande *omsättningstillgångar* är lagens huvudprincip (100 § 4 mom.) den s. k. »lägsta värdets princip», d. v. s. tillgångarna må icke upptagas vare sig över anskaffningskostnaden eller över »verkliga värdet»; med verkliga värdet förstås i regel försäljningsvärdet efter avdrag för försäljningskostnaderna. Undantagsvis — där det på grund av särskilda omständigheter må anses tillåtligt jämlikt god köpmannased — må de upptagas över anskaffningskostnaden men aldrig över verkliga värdet.

Lagens värderingsregler avse sålunda att av nyss angivna skäl förebygga en övervärdering av tillgångarna. Däremot innehåller lagen intet förbud mot en redovisning av tillgångarna till *lägre* belopp än det i lagen angivna. Redan lagens regler medföra en plikt för bolagen att ibland redovisa tillgångar till värde som ligger under deras dagsvärde, och genom att blott ange maximivärdet har lagen visat, att en än lägre värdering är tillåten. I själva verket kan det sägas, att en undervärdering, som medför en konsolidering av företagen och därmed en förstärkning av deras möjligheter att rida ut lågkonjunkturer och andra kriser, ligger helt i linje med lagens syftemål.

Vissa begränsningar i bolagens möjlighet till skapande av icke bokförda reserver finnas emellertid. Det är sålunda icke tillåtet att i balansräkningen helt *utelämna* tillgång eller upptaga fingerade passivposter. Vidare är det tydligt, att undervärdering av tillgångar (resp. övervärdering av passiva), som sker i *illojalt* syfte — t. ex. för att föranleda kursfall på aktierna och därigenom möjliggöra för styrelseledamöterna eller andra invigda att till billigt pris komma över bolagets aktier — är otillåten på grund av bestämmelsen om iakttagande av allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased (jfr lagberedningens förslag till lag om aktiebolag m. m., motiven, SOU 1941: 9, s. 361).

Såsom framgår av redogörelsen för viss utländsk rätt har man även i främmande länder i allmänhet ansett en av konsolideringshänsyn betingad undervärdering av tillgångarna i balansräkningen såsom eftersträvansvärd och lämplig.

Den nya svenska aktiebolagslagen har bibehållit de nu angivna, i huvudsak redan tidigare gällande, principerna för tillgångsvärderingen icke blott därför att förhindrandet av »luftvärden» och fiktiva vinster samt befrämjandet av företagens ekonomiska konsolidering ligger i kreditgivares och aktieägares intresse. Betydelsen av att företagen konsolideras så att de på ett ändamålsenligt sätt kunna fylla sina funktioner i produktionens och näringslivets tjänst och bereda sina anställda större trygghet har också uppmärksammats av lagstiftaren (lagberedningens motiv s. 3—4, s. 12).

Kommittén anser det icke böra komma i fråga att föreslå några ändringar beträffande dessa principer för värderingen av bolagens tillgångar för att hindra eller motverka förekomsten av dolda reserver. Det torde för

övrigt icke ligga inom kommitténs uppdrag att avgiva förslag om regler rörande *minimivärden* till vilka tillgångarna skola upptagas i balansräkningen och sålunda påverka bolagets räkenskapsmässiga ställning och vinstresultat. Kommittén utgår därför från att gällande värderingsregler bibehållas.

Däremot har kommittén att undersöka om den reservering som sker genom tillgångarnas lågvärdering jämväl av konsolideringshänsyn måste vara — helt eller delvis — *dold*, samt, därest så icke är fallet, i vad mån och på vad sätt uppgifter i redovisningen böra krävas till belysning av reserverna.

Självfallet är det av stor betydelse för en riktig bedömning av ett företags ställning och rörelseresultat att äga kännedom om företagets värderingspolitik. Om endast företagsledningen eller en mindre krets äger kännedom om stora dolda reservers förhandenvaro, kunna de invigda missbruka sin vetskap, t. ex. så att de köpa upp företagets aktier till lägre pris än deras verkliga värde. För aktieägare, anställda och andra insynsintressenter kan det vara önskvärt att äga möjlighet konstatera, huruvida reservering skett genom undervärdering och medfört den konsolidering av företaget, som skall vara reserveringens syfte, eventuellt huruvida reserveringen överskrider vad konsolideringssyftet kan anses kräva. Man har vidare menat, att överdrivna populära föreställningar om bolagens dolda reserver, som ej sällan föranlett osakkunniga angrepp mot företagens ekonomiska politik, borde undanröjas och över huvud möjligheterna till en mera realistisk bedömning av företagen och deras verksamhet ökas genom att reserverna bleve belysta i den publika redovisningen.

Å andra sidan kan ifrågasättas huruvida icke den genom undervärdering skapade reserveringen, om den över huvud skall kunna effektivt tjäna konsolideringssyftet, åtminstone till viss grad måste vara dold. Om visserligen balansräkningen utvisar en viss ställning och ett visst vinstresultat, men man av uppgifter, som lämnas »inom linjen» i denna räkning eller eljest i årsredovisningen kan konstruera fram ett annat resultat än det balansräkningen ger vid handen, skulle undervärderingen kanske mer eller mindre förfela sitt syfte. Krav på konsumtion av reserverna kunna då resas från sådana aktieägares och anställdas sida, vilkas främsta önskemål är att utan hänsyn till företagets framtid taga ut så mycket som möjligt för egen del. Även företagets avnämare kunna lockas att framställa krav på prissänkningar, som företaget icke i längden kan bära. Slutligen kan företagets möjligheter att hävda sig i konkurrensen undergrävas genom att konkurrenterna exakt kunna beräkna företagets ekonomiska ställning och konkurrenskraft. En lagregel om skyldighet att i den publika redovisningen ange undervärdering av tillgångarna skulle därför försvåra företagsledningarnas strävan att på denna väg konsolidera företagen och bli till skada för företagen och dess intressenter: delägare, anställda etc.

Kommittén har i enlighet med sin uppgift att söka åstadkomma en så klar och upplysande ekonomisk redovisning som möjligt sökt finna en lös-

ning av frågan om de dolda reserverna, som tillgodoser berättigade insynskrav utan att spoliera den värdefulla konsolideringsmetod som systemet med dolda reserver utgör. Problemet erbjuder delvis olika aspekter vid anläggningstillgångar och vid omsättningstillgångar.

Beträffande *anläggningstillgångar* torde risken av att upplysning om befintliga dolda reserver skall framkalla kortsynta krav på utdelning och annan konsumtion vara begränsad genom de värderingsregler, för vilka ovan redogjorts. Dylika dolda reserver kunna i allt fall icke genom uppskrivning av de undervärderade tillgångarna framtagas och direkt disponeras för utdelning (AL 100 § 2 mom.). Endast på det sättet kan uppenbarandet av dolda reserver i anläggningar tänkas försvåra företagsledningens konsolideringssträvanden, att t. ex. aktieägarna söka pressa fram bättre bokföringsmässiga årsresultat genom att besluta att de årliga avskrivningarna skola minskas eller att en lågt värderad tillgång skall uppskrivas för att finansiera den avskrivning på andra anläggningar, som eljest skulle ha nedbringat årsvinsten.

I själva verket innehåller den nya aktiebolagslagen regler, som möjliggöra en ganska god inblick i företagets värderingspolitik beträffande anläggningstillgångar, särskilt genom att kräva utförlig redovisning för avskrivningar på dylika tillgångar. Sålunda stadgas i 102 § B 4, att upplysning skall lämnas om belopp, varmed *avskrivning* å sådana tillgångar skett; beloppets fördelning på de olika i balansräkningen upptagna tillgångsposterna skall angivas, vilket innebär en mycket upplysande specificering av avskrivningsbeloppen. Lagens regler torde även få anses innefatta krav på att redovisning måste lämnas för det fall att bolaget bokfört en inköpt anläggningstillgång såsom direkt kostnad; detta är en hundraprocentig avskrivning och skall redovisas såsom avskrivning. Vidare skall enligt 102 § A 4, B 5 vinst eller förlust å *avyttring* av anläggningstillgång i allmänhet särskilt redovisas. Har *uppskrivning* skett av sådan tillgång — vilket endast undantagsvis och på särskilda i 100 § 2 mom. angivna villkor får ske — skall redogörelse därför lämnas i förvaltningsberättelsen (103 § 1 mom. 3 st.). Slutligen stadgas (103 § 1 mom. 4 st.), att i förvaltningsberättelsen upplysning skall lämnas om viktigare *ändring i fråga om grunderna* för avskrivningar på anläggningstillgångar (t. ex. ökning eller minskning av avskrivningsprocenten).

Genom dessa regler kommer den publika årliga redovisningen att ge klar uppfattning om den *avskrivning* på och den eventuella *uppskrivning* av anläggningstillgångar som ägt rum *under året* samt i allmänhet också om den inverkan på årets rörelseresultat som *försäljning* av anläggningstillgångar haft. Över huvud kommer därmed värderings- och avskrivningspolitikens betydelse för årsresultatet att bli klart belyst. Dock kan anmärkas att man ur redovisningen beträffande anläggningstillgångar icke kan utläsa storleken av de särskilda beloppen för *nyanskaffning och utrangering*; endast skillnaden häremellan kan man — genom jämförelse med föregående års redovisning — skaffa sig kunskap om. Kommittén har med anledning härav

diskuterat, om icke föreskrift borde meddelas, att inom linjen i balansräkningen skulle för varje post anläggningstillgångar upptagas det från föregående år balanserade värdet, värdet å de tillgångar, med vilka posten ökats, resp. minskats, samt avskrivningsbeloppet (jfr det danska förslaget; ovan s. 26). Genom en dylik redovisning skulle, har man menat, avskrivningsbeloppens »sammansättning» klarare framgå; därjämte skulle möjlighet beredas till bättre insyn och kontroll rörande nyinvesteringar.

Kommittén har emellertid funnit, att de uppgifter man på detta sätt skulle erhålla icke ha något större värde för insynsintressenterna. Varje större nyinvestering måste nämligen visa sig i att den ifrågavarande anläggningsposten ökat i förhållande till föregående år; en utrangering av äldre — i regel tämligen värdelösa — tillgångar kan givetvis i allmänhet icke tillnärmelsevis neutralisera ökningen. I den mån nyinvesteringar äro av mera betydande omfattning, föreligger vidare enligt lagen (103 § 1 mom. 1 st.) upplysningsskyldighet; företagsledningen får t. ex. i allmänhet anses skyldig att i förvaltningsberättelsen lämna upplysning om köp eller uppförande av en ny fabrik. Något verkligt behov av att därutöver få upplysning beträffande varje anläggningspost om nyanskaffning för sig och utrangering för sig synes knappast föreligga. En redovisning av nämnt slag skulle sannolikt med den ganska långtgående specificering av anläggningstillgångarna nya aktiebolagslagen föreskriver bli omständlig för företagen och kanske medföra, att balansräkningen bleve onödigt svåröverskådlig och vidlyftig.

En redovisning enligt den nya aktiebolagslagens nu berörda regler ger sålunda enligt kommitténs mening tillfredsställande upplysning rörande den inverkan på ett årsresultat som företagets värdering av och avskrivning på samt eventuell försäljning av anläggningstillgångar medför. Däremot får man av en sådan årsredovisning icke kännedom om de avskrivningar som under *tidigare* år skett och eventuellt medfört bildande av dolda reserver. Ej heller framgår omedelbart av redovisningen, om sådana reserver eljest föreligga.

I förstnämnda hänseende kan man visserligen skaffa sig viss upplysning genom att sammanställa flera årsredovisningar. För att bespara den intresserade mödan därav kunde man tänka sig att fordra upplysning i redovisningen om de ursprungliga anskaffningsvärdena på anläggningstillgångarna och totalbeloppet av under åren därå gjorda avskrivningar. En sådan redovisning skulle emellertid säkerligen föranleda stora svårigheter för bolagen och dessutom ofta bli av ringa värde såsom medel att avslöja dolda reserver. Det är nämligen långt ifrån alltid dolda reserver uppkomma genom avskrivningar. De bero mycket ofta på värdestegring, på nedlagda förbättringar etc.

Kommittén har därför ansett, att det skulle vara i insynshänseende av större betydelse, om man i den publika redovisningen kunde få uppgifter, som direkt belyste anläggningarnas *nuvarande värde*. Därigenom skulle man dels få en uppfattning om de befintliga dolda reservernas storlek och dels bättre kunna bedöma den ekonomiska ändamålsenligheten och betydelsen av företagets avskrivningar.

Till en början bör här påpekas, att redan den ganska utförliga *specificering* av tillgångarna, som nya aktiebolagslagen kräver, medför vissa, stundom ganska goda, möjligheter att bedöma tillgångarnas nuvärde och därmed storleken av dolda reserver i dem. Genom att ett företag skall särskilt redovisa fastigheter — med särskiljande av å ena sidan jordbruks- och skogsfastigheter och å andra sidan fabriksfastigheter och andra fastigheter — kan man sålunda i allmänhet med ledning av officiella taxeringsvärden m. m. bedöma storleken av eventuella dolda reserver i fastigheterna. Något liknande gäller beträffande bolagets innehav av aktier i andra bolag. Sådana aktier måste i regel enligt 101 § 2 mom. redovisas fullt specificerade (med angivande av namnet på det bolag som utgivit aktierna, dessas antal och värden). Åtminstone när det gäller aktier, som äro börsnoterade eller eljest ha ett något så när bestämt marknadsvärde, kan man härav lätt se, om och i vad mån bolaget har en dold reserv i aktierna.

Kommittén anser det emellertid önskvärt, att man för vissa tillgångar i redovisningen erhåller en direkt uppgift om ett på visst sätt bestämt »objektivt» värde. Enstaka exempel på regler om redovisning av sådana värden finnas i utländsk rätt: enligt den nya schweiziska lagstiftningen skola förekommande försäkringsbelopp på anläggningstillgångar uppgivas, och enligt det danska förslaget skall uppgift lämnas om taxeringsvärden och försäkringsvärden å anläggningstillgångar. Praktiska möjligheter synas föreligga att kräva dylika värdeuppgifter beträffande vissa mycket viktiga slag av anläggningstillgångar, nämligen fastigheter samt maskiner och inventarier.

Beträffande *fastigheter* föreslår kommittén, att uppgift skall lämnas i årsredovisningen om *taxeringsvärde* å bolagets fastighetsinnehav. Några särskilda betänkligheter kunna knappast tänkas föreligga hos företagen mot att redovisa dessa värden, som ju äro offentliga och om vilka sålunda den verkligt intresserade redan nu kan skaffa sig kännedom. Eftersom å andra sidan taxeringsvärdena äro ägnade att ge en viss föreställning om fastighetsinnehavets verkliga värde och därmed om eventuella icke redovisade reserver i dessa tillgångar, synes det rimligt att uppgift därom skall finnas tillgänglig i själva redovisningen. Endast i den mån fastighetsinnehavets verkliga värde överstiger de åsatta taxeringsvärdena, kan då en i egentlig mening dold reserv i fast egendom förekomma.

För att jämförbarhet skall ernås med de i balansräkningen upptagna värdena bör taxeringsvärdet anges med uppdelning på de grupper, som enligt AL 101 § 1 mom. A II: 1 och 2 skola var för sig upptagas i balansräkningen (jordbruks- och skogsfastigheter, fabriks- och andra fastigheter). Därest i taxeringsvärdet ingår s. k. särskilt maskinvärde (kommunalskattelagen 10 §) bör uppgift därom lämnas, då ju maskiner, även om de äro att betrakta som fast egendom, i balansräkningen skola upptagas i särskild post (AL 101 § 1 mom. A II: 3).

Skulle i något fall fastighet icke vara åsatt taxeringsvärde, torde detta förhållande böra anmärkas i förvaltningsberättelsen.

Vad därefter angår *maskiner, inventarier o. d.* måste i detta sammanhang

beaktas, att det som oftast icke är möjligt att ange något exakt »verkligt» värde på sådana tillgångar. Ett företags maskinpark har sitt värde såsom medel för bolagets produktion och verksamhet; företagsekonomiskt har man att se en maskin såsom en kostnad i rörelsen, och i enlighet därmed fördelar man genom successiv avskrivning kostnaden för dess anskaffning på de år under vilka maskinen används i rörelsen. Bolaget kan skaffa sig en slags dold reserv genom att i förtid betala den del av maskinens anskaffningskostnad som rätteligen borde falla på senare år. Men någon dold reserv i ett »verkligt» värde i betydelsen av dagsvärde, försäljningsvärde e. d. torde oftast icke finnas. Försäljningsvärdet av begagnade maskiner — kanske speciellt byggda just för företaget — ligger nämligen ofta mycket lägre än det belopp vartill maskinen efter vederbörliga avskrivningar är bokförd: i verkligheten kanske man endast skulle kunna räkna med att vid en försäljning få in maskinens skrotvärde.

Av det sagda framgår, att det är mycket svårt att beträffande maskiner, inventarier o. d. finna ett »verkligt» värde, som kan sägas tillförlitligt belysa »dolda reserver» i dessa slag av tillgångar. Vad som framför allt är av betydelse i detta sammanhang är att vinna kännedom om bolagets avskrivningspolitik och den inverkan rörelseresultatet röner av avskrivningarna; om redovisning i detta hänseende har ovan talats.

Emellertid har kommittén ansett det lämpligt att föreslå att — i de fall där maskiner och inventarier äro brandförsäkrade, vilket i allmänhet torde vara fallet — uppgift skall lämnas om *försäkringsbeloppet* (d. v. s. det belopp vartill dessa tillgångar äro försäkrade). Givetvis måste man ha klart för sig, att försäkring av maskiner och inventarier avser att skydda ett i gång varande företag mot förlust av produktionsmedlen och att försäkringsbeloppet därför i de flesta fall torde ligga betydligt över det värde vartill ifrågavarande tillgångar med hänsyn till ålder, slitage m. m. kunna upptagas i balansräkningen. Försäkringsbeloppet betecknar sålunda icke någon dold reserv i den meningen, att det såsom ett »verkligt» värde skulle kunna insättas i balansräkningen vid beräkningen av företagets ställning eller rörelseresultat. När kommittén trots detta föreslår att brandförsäkringsbeloppet skall redovisas, är skälet därtill det att man därigenom kan få en viss belysning av den avskrivningspolitik bolaget fört i fråga om dessa slag av anläggningstillgångar. Försäkringsbeloppet har i förevarande avseende även den fördelen att dess redovisning icke förutsätter några subjektiva bedömningar från bolagsledningens sida; det är ju endast fråga om att i redovisningen lämna upplysning om ett i och för sig för företaget viktigt ekonomiskt förhållande, nämligen till vilket värde maskiner o. d. äro försäkringsskyddade.

Den uppgift om brandförsäkringsbelopp som skall lämnas bör i princip motsvara posten »maskiner — — —, inventarier och dylikt» i AL:s balansräkningsschema (AL 101 § 1 mom. A II: 3). Vissa svårigheter torde härvid kunna uppstå, då det gäller industriföretag med hänsyn till den praxis som regelmässigt tillämpas vid sådana företags försäkringar. Enligt det s. k.

Fabriksvillkor, som av de flesta försäkringsbolag användes vid industriförsäkring, uppdelas den försäkrade egendomen för varje industribyggnad i tre grupper, nämligen byggnad, maskinerier och fabrikater, vilka grupper var för sig åsättas gemensamt försäkringsbelopp (därjämte förekomma vissa försäkringsföremål, som omfattas av försäkring endast om de åsatts särskilt värde, t. ex. lager av bränsle, motorfordon o. d.). Under byggnad inbegripes endast själva byggnadskroppen samt sådan fast inredning, som kan hänföras till »avbalkningar, ledstänger, spiltor, krubbor och annat dylikt». Till fabrikater hänföras råämnen, materialier, under arbete varande och färdigt fabrikat jämte visst emballage; här ingår även allt annat, som är avsett att till slut ingå i den producerade varan. Gruppen maskinerier innefattar allt som — utan att vara hänförligt till byggnad — utgör detaljer i produktionsapparaten. Hit höra maskiner, transmissioner, inventarier (t. ex. ångpannor, verktyg, redskap av alla slag), ledningar (för uppvärmning, belysning, vatten, avlopp, kraftöverföring m. m.), reservdelar och förbrukningsartiklar (trassel, smörjoljor, rengöringsmedel o. d.) samt alla övriga föremål, som icke ingå i de förutnämnda två grupperna (med undantag för sådana föremål som på sätt nyss sagts skola åsättas särskilt försäkringsbelopp för att innefattas i försäkring).

Av det sagda framgår, att gruppen maskinerier innefattar ej blott sådan egendom, som ingår i posten maskiner, inventarier o. d. i AL:s balansräkningsschema utan därjämte dels egendom, som ingår under fastighetsposterna (annan inredning än avbalkningar etc., t. ex. ledningar), dels ock egendom, som enligt AL skall upptagas som omsättningstillgångar (förbrukningsartiklar m. m.). Det torde icke rimligtvis kunna begäras, att industriföretagen skola söka åvägabringa någon ändring i nämnda försäkringspraxis för att kunna bli i stånd att uppfylla den föreslagna föreskriften om angivande av försäkringsbelopp å maskiner och inventarier. Det är emellertid naturligtvis önskvärt att, i de fall där detta över huvud kan ske, uppgiften om försäkringsbeloppet bringas att — helt eller i huvudsak — motsvara ifrågavarande post i balansräkningen. Därest detta icke är möjligt, torde uppgiften få avse försäkringsvärdet å »maskinerier» ävensom upplysning böra tillfogas om att full motsvarighet till balansräkningsposten icke föreligger samt, helst, om avvikelsens beräknade omfattning.

Kommittén föreslår, att uppgifterna om taxeringsvärden och försäkringsbelopp skola, där de ej upptagits inom linjen i balansräkningen, lämnas i förvaltningsberättelsen.

Genom de i gällande lag förefintliga regler om avskrivningar, för vilka ovan redogjorts och vilka åstadkomma belysning av bolagens värderingspolitik såvitt angår anläggningstillgångar, genom lagens regler om utförlig specificering av anläggningstillgångarna ävensom genom de av kommittén föreslagna bestämmelserna om angivande av taxeringsvärden och försäkringsbelopp bli enligt kommitténs mening de dolda reserverna i dessa tillgångar tillfredsställande belysta såväl i vad gäller dessa reservers storlek som beträffande reserveringens inverkan på årets rörelseresultat.

Kommittén övergår därefter till frågan huruvida nya regler äro påkallade för att belysa *dolda reserver i omsättningstillgångar*. Praktisk betydelse har denna fråga framför allt beträffande lager av råvaror, varor under arbete och färdiga varor.

Enligt nya aktiebolagslagen skall, om omsättningstillgång *uppskrives* till högre värde än anskaffnings- eller tillverkningskostnaden (vilket som ovan nämnts endast undantagsvis får ske), redogörelse för denna uppskrivning jämte angivande av grunden därtill lämnas i förvaltningsberättelsen (103 § 1 mom. 3 st.). Någon skyldighet att redovisa *nedskrivning* av omsättningstillgångar eller att ange grunden för sådana tillgångars värdering finns icke. Emellertid stadgas i 103 § 1 mom. 4 st. att om viktigare *ändring* vidtagits vid uppgörande av vinst- och förlust- eller balansräkning i förhållande till tidigare år, redogörelse för sådan ändring skall lämnas i förvaltningsberättelsen. Med denna bestämmelse åsyftas bl. a. att få fram upplysning om sådan ändring i lagervärderingen, som i mera betydande mån påverkat det redovisade rörelseresultatet (jfr lagberedningens motiv s. 426).

För omsättningstillgångar finnes icke — på sätt gäller för anläggningstillgångar — någon bestämmelse, att vinst genom avyttring av dessa tillgångar, som är beroende därpå att de upptagits till undervärde, skall särskilt angivas. Sådana vinster äro nämligen en normal företeelse i ett bärkraftigt företag och utgöra den rörelseintäkt som redovisas i vinst- och förlusträkningen. I de tidigare omnämnda motioner, som under aktiebolagslagens riksdagsbehandling framlades — och vilkas främsta syfte var genomförandet av bruttoredovisningens princip — föreslogs visserligen, att bestämmelserna om förvaltningsberättelsens innehåll skulle kompletteras så att den gåve upplysning bl. a. om vinst på försäljning av omsättningstillgångar, som vore beroende därav, att tillgångarna bokförts till undervärde. Men en generell sådan regel synes omöjlig, eftersom varje vinst på skedd försäljning, som påverkar det redovisade resultatet, beror på att försäljningen skett till högre pris än det vartill tillgången var bokförd. Ifrågavarande förslag vann icke heller utskottets eller riksdagens anslutning. Emellertid gäller enligt 103 § 1 mom. 1 st., att i förvaltningsberättelsen skall, där det ej finnes kunna lända bolaget till förfång, anmärkas sådana för bedömningen av bolagets ställning och resultat viktiga förhållanden, vilka ej framgå av redovisningen i övrigt. Om en dold reserv i varulagret upplöses på grund av utförsäljning under året av en väsentligt större del av lagret än normalt, och vinstresultatet i mer avsevärd mån påverkats av denna åtgärd, föreligger sålunda till följd av nämnda bestämmelse i princip skyldighet att i förvaltningsberättelsen lämna upplysning om förhållandet.

Ehuru nya lagens nu angivna regler åsyfta att åstadkomma en bättre belysning av de dolda reserverna i varulagret och lagervärderingens betydelse för årsresultatet än tidigare lag krävde, omöjliggöra de tydligen icke, att lagren redovisas till så låga värden att dolda reserver föreligga eller att årsresultaten påverkas av lagervärdena på ett sätt som icke klart framgår av redovisningen. Att man vid tillkomsten av den nya aktiebolagslagen —

därvid denna fråga var föremål för ingående diskussioner — stannade på denna punkt berodde på att man ansåg näringslivets intressen vara bäst betjänta med en viss frihet i fråga om en icke öppet redovisad lågvärdering av lagren.

När man söker att bedöma denna fråga måste man uppmärksamma, att lagervärderingen i det nutida näringslivet i stor utsträckning tjänar såsom ett *instrument för reglering av ett företags rörelseresultat* under en följd av år.

Lagervärderingens funktion i detta avseende beror framför allt därpå att bolaget genom en nedskrivning av lagret kan minska sin redovisade vinst, resp. genom uppskrivning av lagret öka den redovisade vinsten. Även förändringar i lagerkvantiteten kunna få ett motsvarande inflytande på det redovisade resultatet. Om lagret sålunda exempelvis konstant redovisas efter ett pris per varuenhet, som understiger tillverkningskostnaden (anskaffningskostnaden) för varuenheten, kommer en ökning av varulagret att innebära ett skapande (eller ökande) av dold reserv, varvid årsvinsten nedbringas med motsvarande belopp. En lagerminskning genom försäljning medför å andra sidan den dolda reservens upplösning och vinstens höjande. Motsatt effekt inträder om lagret — konstant — skulle upptagas till högre pris per enhet än anskaffningskostnaden (vilket emellertid enligt vad förut nämnts endast får ske i undantagsfall, varvid redogörelse för uppskrivningen och grunden därtill skall lämnas i förvaltningsberättelsen). I praktiken torde ofta den redovisade vinsten röna inflytande — förutom av rörelsens faktiska utfall under året — av såväl ändringar i värdemåttstocken för lagret som ändringar i lagerkvantiteten. Därvid är f. ö. att observera, att t. ex. en blott obetydlig förskjutning nedåt i grunderna för värderingen kan få en mycket stor effekt på rörelseresultatet vid en omfattande lagerökning; vidare kan framtagande av en dold reserv i lagret genom dettas minskning (utförsäljning) kanske helt och hållet neutraliseras genom värdemåttstockens sänkning, och följaktligen i detta fall varje annan inverkan på vinsten än den som själva rörelseutfallet åstadkommer utebli.

Lagervärderingens nu berörda betydelse för rörelseresultatet har naturligtvis icke den räckvidden, att man kan genom lagervärderingen hur länge som helst undandölja en vinst (eller en förlust). Om man genom en stark lagernedskrivning ett år minskat detta års vinst och skapat en dold reserv i lagret, kommer denna vinst fram, när lagret säljes t. ex. under nästa år. Visserligen kan denna extra vinst då neutraliseras genom att man gör motsvarande starka nedskrivning på nyanskaffat lager, men detta betyder blott, att man det året redovisar ett rörelseresultat, som alls ej påverkats av lagervärderingen. Lagervärderingen kommer med andra ord endast att påverka rörelseresultatet under år då en dold reserv skapas, upplöses eller förändras, och lagervärderingens resultatpåverkande effekt kan icke användas till att slutgiltigt undandölja rörelsens vinst- eller förlustbringande beskaffenhet utan endast till att åstadkomma förskjutningar i rörelseresultaten de olika

räkenskapsåren emellan. Med hjälp av lagervärderingen kan man sålunda i många fall hålla rörelseresultatet vid en något så när stabil nivå även vid tillfälliga pris- och konjunkturväxlingar. Detta torde nu allmänt erkännas vara den ur företagsekonomisk synpunkt riktiga metoden; den möjliggör för företagen att i viss utsträckning frigöra sig från den onaturliga och schablonmässiga sönderstyckningen av företagets verksamhet i ettåriga räkenskapsperioder och att i stället bedöma och behandla rörelsen såsom en kontinuerlig, på lång sikt inriktad ekonomisk verksamhet. Men förutsättning för att denna metod skall leda till sådant resultat är givetvis, att företagen kunna tillämpa en så låg lagervärdering, att utrymme med hänsyn till lagens föreskrifter om det högsta tillåtna värdet finnes för eventuellt behövliga uppskrivningar.

Om nu lagervärderingens användning som ett instrument för resultatsutjämning är en företagsekonomiskt riktig och önskvärd metod vid bolagets skötsel, så synes därav följa att man också måste se de s. k. dolda reserverna i varulager ur en mera långsiktig och genomtänkt synpunkt än som ofta varit fallet. I den mån en värdering av lagret, som avsevärt understiger exempelvis dagspriserna på balansdagen, är nödvändig för det rätta genomförandet av tanken att rörelsen är en kontinuerlig verksamhet, vars resultat icke kan riktigt bedömas efter det enstaka årsbokslutet utan endast på längre sikt, så representerar i själva verket denna värdering *icke en dold reserv i egentlig mening utan det riktiga lagervärdet.* Ett övervärde vid balansdagen är m. a. o. i verklig mening en dold reserv allenast vid en ögonblicksbild av företaget; sett på längre sikt utgör det endast den säkerhetsmarginal, som, om bolaget skall skötas efter företagsekonomiskt korrekta grunder, är nödvändig för tryggande av verksamhetens jämna gång och företagets liv och utveckling; detta övervärde kan vid kommande bokslut vara utjämnat eller i värsta fall förbytt i ett undervärde. Beskattningsrätten godkänner också i princip den gängse metoden att genom lagervärderingen inverka på vinstresultatet; att detta kunnat ske beror naturligtvis på det förut påpekade förhållandet, att den minskning av ett års vinst som kan åstadkommas genom lagervärdering endast betyder en utjämning så att beloppet ett senare år påverkar resultatet i motsatt riktning.

Med hänsyn till lagervärderingens nu angivna uppgift måste enligt kommitténs mening insynsintresset i fråga om omsättningstillgångar i första hand rikta sig på upplysning om *bildande, upplösning och förändring av dolda reserver* och dessa åtgärders inverkan på rörelseresultatet. Det är denna tanke, som ligger bakom nya aktiebolagslagens nyss återgivna regler, som kräva att vissa viktiga förhållanden bl. a. rörande lagervärderingen, särskilt en sådan ändring i lagervärderingen som i mera avsevärd mån inverkat på rörelseresultatet, skola angivas i årsredovisningen. Att nya lagen härvid framgått med försiktighet beror särskilt därpå, att lagervärderingens konsoliderande och resultatsutjämnande effekt befarats skola kunna spolieras, om företagsledningen skulle vara skyldig att lämna mera detaljerade redogörelser därför. Just i detta avseende torde nämligen faran för på-

tryckningar från kortsynta och utdelningshungriga delägare eller andra intressenter i företaget vara påtaglig och bestyrkt av erfarenheten.

Ehuru kommittén anser, att hänsyn till företagens konsolidering och en rationell planering av verksamheten på lång sikt med utjämning av de olika räkenskapsårens rörelseresultat kräver godtagande av rätten att redovisa lagren till undervärde och alltså i princip accepterande av rätten att arbeta med dolda värdereserver i lagret — en ståndpunkt som även hävdats bland de sakkunniga vid den pågående utredningen för översyn av föreningslagstiftningen[1] — har kommittén likväl velat undersöka, huruvida icke även i detta avseende insynsmöjligheterna kunde förbättras utan äventyrande av företagens nyssnämnda sakliga intressen.

En form av upplysning i detta avseende skulle vara angivande i årsredovisningen (förvaltningsberättelsen) av de *värderingsprinciper* som tillämpats vid lagervärderingen. En lagregel, som krävde angivande av värderingsprinciperna för lagervärderingen, skulle emellertid framstå såsom tämligen verklighetsfrämmande. Lagervärderingen brukar icke på ett sätt som motsvarar förhållandena vid anläggningstillgångar ske efter en på förhand bestämd plan (avskrivningsplan), åsyftande kostnadsfördelning på en viss period. Ofta torde ingen annan »princip» för lagervärderingen tillämpas än den att en lämplig utjämning av rörelseresultaten eftersträvas; ett angivande av en sådan princip skulle uppenbarligen i förevarande avseende vara en meningslös åtgärd. Något verkligt upplysningsvärde skulle uppgift om värderingsprincipen endast få, om den innebure tillkännagivande av att lagret upptagits till värde, som står i angiven relation till ett »objektivt» värde: t. ex. att lagret upptagits till 50 % av anskaffningsvärdet eller återanskaffningsvärdet. En lagregel som krävde en dylik uppgift vore emellertid liktydig med ett förbud mot dolda reserver.

Kommittén har därför stannat för den meningen, att man icke lämpligen kan gå längre än till att kräva, att upplysning lämnas om sådana förändringar i lagervärderingen som mera avsevärt påverkat årsresultatet. Som förut nämnts ligger i själva verket detta krav redan inneslutet i stadgandet i 103 § 1 mom. 4 st. nya aktiebolagslagen, enligt vilket stadgande förvaltningsberättelsen skall innehålla redogörelse för viktigare ändringar i förhållande till tidigare årsredovisning. Med hänsyn till sakens vikt föreslår kommittén, att detta stadgande förtydligas så att det direkt pekar på sådana förändringar i fråga om lagervärderingen som i avsevärd mån påverkat rörelseresultatet eller eljest äro av viktigare beskaffenhet.

Som ovan påpekats kan årsresultatet i vissa fall påverkas även genom förändringar i lagerkvantiteten. Medan stadgandet i 103 § 1 mom. 4 st. på grund av sitt sammanhang avser ändringar beträffande värderingen, falla ändringar i fråga om lagerkvantiteten icke direkt därunder, och det har icke heller synts kommittén lämpligt att i detta stadgande — som behandlar bokföringsmässiga förändringar — intaga föreskrift om upplysningsskyldig-

---

[1] Om denna utredning se närmare nedan under C.

het rörande resultatpåverkande förändringar i lagrets storlek. Om emellertid en sådan förändring väsentligt påverkat rörelseresultatet eller bolagets ställning, bör upplysning därom lämnas enligt 103 § 1 mom. 1 st.; den av kommittén föreslagna ändringen i 4 st. markerar också, att enligt lagens anda och mening upplysningar om alla sådana med de dolda lagerreserverna sammanhängande förhållanden, som väsentligt påverkat årsresultatet, skola lämnas i förvaltningsberättelsen.

I jämförelse med frågan om lagervärderingens resultatpåverkande effekt är enligt kommitténs mening frågan om *lagerreservernas absoluta storlek* av mindre intresse. Lagrets uppgift är att säljas, och dess värde beror på *om* det kan säljas och *till vilket pris* försäljning kan ske. De dolda reserverna i varulagret kunna ju undergå snabba förändringar på grund av prisfluktuationer, ändrade förhållanden på marknaden o. s. v., och dessa reserver äro för företaget av långt mindre stabil och varaktig natur än reserverna i anläggningstillgångar. Att kräva redovisning av ett på ena eller andra sättet bestämt »verkligt» värde av lagret skulle ju betyda ett förbud mot dolda reserver och kan enligt kommitténs mening av förut anförda skäl icke komma i fråga. För fullständighetens skull har emellertid inom kommittén diskuterats frågan huruvida icke även beträffande varulager upplysning borde lämnas om eventuellt förekommande *försäkringsbelopp*. Publicering härav vore, kunde det synas, måhända icke förenad med så stora risker för företagen, samtidigt som den likväl kunde vara av visst insynsintresse. Kommittén har dock låtit denna tanke falla. Även om man bortser från de risker ur konsolideringssynpunkt som redovisning av lagrets försäkringsvärde skulle kunna tänkas innebära, tala andra skäl mot ifrågavavarande tanke. Lagerförsäkring sker under mycket olika former i olika företag och branscher. Sålunda förekommer stundom s. k. korttidsförsäkring, vilken innebär att försäkringsskydd föreligger endast viss kortare tid på året, då företaget ligger inne med ett mer omfattande lager. I andra fall användes s. k. deklarationsförsäkring, varvid försäkringsbeloppet är av varierande storlek under olika perioder av året. Slutligen torde det inom vissa branscher förekomma, att lagret över huvud icke försäkras. På grund härav skulle en regel av ifrågasatt innebörd komma att verka i hög grad ojämnt, stundom kanske rent av missvisande, och det skulle även möta tekniska svårigheter att fastställa det »försäkringsbelopp», som motsvarar den i balansräkningen ingående lagerposten (d. v. s. lagret å balansdagen). Ännu ett skäl är det, att en tvångsregel om skyldighet att redovisa försäkringsbeloppet på lagret måhända skulle — på grund av de svårigheter som därav kunde tänkas följa för företagsledningens konsolideringspolitik — komma att i vissa fall avhålla företagsledningarna från att försäkra lagren eller föranleda dem att taga för låga försäkringar.

4. Fråga om ytterligare upplysningar i årsredovisningen.

De här ovan berörda frågorna om bruttoredovisning och om dolda reserver äro otvivelaktigt de viktigaste till kommitténs arbetsområde hörande spörsmålen, såvitt angår aktiebolagens publika årsredovisning. Naturligtvis kunna även vissa ytterligare upplysningar i årsredovisningen utöver dem som krävas enligt gällande aktiebolagslag och enligt kommitténs ovan framställda förslag tänkas vara önskvärda. I ett på begäran av Sveriges industriförbund avgivet utlåtande av den 11 oktober 1945[1] har föreningen auktoriserade revisorer angivit en del exempel på uppgifter, vilka föreningen — oberoende av om de kunde anses vara föreskrivna i lagen eller icke — ansåge vara önskvärda och vilka i regel också utan olägenhet torde kunna offentliggöras. Av dessa äro ett par redan upptagna i kommitténs förslag, nämligen taxeringsvärden å fastigheter och vissa försäkringar. Andra skola, på sätt framgår av framställningen ovan under 2 och 3, redan enligt gällande lag omnämnas i förvaltningsberättelsen, i den mån de äro av större vikt; hit hör även vad föreningen kallar »kommentar till viktigare förändringar beträffande balans- och resultatposterna». Att i en lagregel angiva samtliga de uppgifter som av föreningen omnämnas vore knappast lämpligt redan av det skälet, att förhållandena inom olika bolag äro så växlande, att man icke kan göra en uttömmande uppräkning av alla uppgifter, som kunna vara av vikt för bedömningen av bolagets ställning och rörelseresultat. Föreningen synes ej heller ha åsyftat att påkalla en sådan lagregel: de av föreningen angivna uppgifterna torde rättare vara att uppfatta såsom exempel på sådana upplysningar, som bolagen på grund av lagens bestämmelser i 103 § om förvaltningsberättelsens innehåll böra lämna, i de fall då de verkligen äro av större vikt.

I detta sammanhang må påpekas, att i nya aktiebolagslagen upptagits en rad regler om redovisning i *koncernförhållanden*. De avse att ge möjligheter till inblick i sådana rörelser, som ur ekonomisk synpunkt kunna betraktas som en enhet men som drivas under formen av två eller flera juridiskt sett självständiga aktiebolag. Dessa regler äro en nyskapelse i 1944 års aktiebolagslag och de torde kunna sägas innefatta en längre gående reglering av koncernförhållandena än åtminstone de flesta andra länders lagstiftning. Kommittén har icke ansett anledning föreligga att till prövning upptaga detta nya regelsystem, som just börjat att tillämpas och sålunda knappast ännu hunnit visa sina verkningar i praktiken.

Av intresse i insynsavseende skulle slutligen även kunna tänkas vara upplysningar i årsredovisningarna om *lager- och produktionskvantiteter, orderställning* o. d. Ett yrkande om införande av skyldighet att lämna sådana upplysningar gjordes i de ovan under 2 omnämnda motionerna vid 1944 års riksdag (I: 92, II: 125) utan att dock vinna vederbörande utskotts eller riksdagens gillande. Enligt kommitténs mening skulle lagregler om skyldighet att publicera dylika uppgifter, som icke torde finnas i något lands lagstiftning, icke vara lämpliga. Att i lag exakt angiva, vilka upplysningar som i

[1] Se Industriförbundets Meddelanden 1945 s. 469 ff.

sådant avseende skulle krävas, skulle vålla stora lagtekniska svårigheter, och bolagens uppgifter skulle säkerligen bli ojämna och ibland kanske direkt vilseledande, t. ex. beträffande orderstock (jämför nedan i kap. III om ifrågasatt statistik rörande orderställning). Vad särskilt angår produktions- och lagerkvantitet skulle ett tvång att lämna sådana uppgifter uppenbarligen betyda ett upphävande av företagens rätt att arbeta med icke redovisade undervärden i lagret, vilket skulle strida mot kommitténs ståndpunkt i detta avseende. Uppgifter av hithörande slag böra enligt kommitténs mening därför icke krävas i den publika årsredovisningen. Däremot ingå sådana uppgifter i stor utsträckning i den ekonomiska statistiken, på sätt närmare utvecklas i kap. III. I den mån ifrågavarande uppgifter framstå såsom betyddelsefulla för de anställda i det särskilda företaget, synas företagsnämnderna vara rätt forum för förmedling av lämplig information.

Kommittén har härmed avslutat sin granskning av frågan om komplettering av den nya aktiebolagslagens regler rörande aktiebolagens publika redovisning. Med de skärpningar av dessa regler i vissa avseenden som kommittén förordat skulle aktiebolagslagens lagstadgade publika redovisningsskyldighet såvitt kommittén kan bedöma bli mera vidsträckt och förmedla mera insyn i Sverige än i de flesta andra länder. Särskilt vittgående ter sig den publika redovisningsskyldigheten hos oss därför att den kommer att drabba ett relativt mycket stort antal företag; aktiebolagsformen är nämligen som förut framhållits i Sverige starkt utbredd och använd även för små företag, som i andra länder ofta ha en annan juridisk form och icke äro underkastade publik redovisningsplikt. Emellertid har kommittén sökt att i sitt förslag undvika regler, som kunna befaras medföra skador för företagen och vårt näringsliv. Kommittén vill i detta sammanhang slutligen betona, att lagens regler om publik redovisning endast äro minimiregler och att det naturligtvis icke möter hinder för ett företag att lämna ytterligare upplysningar i sin årsredovisning. Många företagsledningar ha — säkerligen i känslan av att en upplysande redovisning bidrar till att skapa »goodwill» för företaget och sålunda är till nytta för det — tidigare publicerat utförligare årsredovisningar än lagen krävt. Det är enligt kommitténs mening av största vikt, att den positiva inställning till insynsfrågan, som därvid kommit till uttryck, blir fortbestående och vinner allmän utbredning. Det är i den förhoppningen kommittén varit angelägen om att utforma sitt förslag så att redovisningsreglerna inför en ansvarsmedveten, realistisk och modern företagaropinion icke skola te sig såsom ett hot mot företagens verksamhet och utveckling, vilket det för företagsledningarna gäller att avtrubba genom att begagna alla lagliga möjligheter att begränsa redovisningens utförlighet och klarhet.

De för genomförande av kommitténs förslag erforderliga ändringarna i aktiebolagslagen framgå av det nedan s. 98 f. intagna lagförslaget. Kommittén föreslår, att dessa ändringar skola träda i kraft den 1 juli visst år men icke äga tillämpning å förvaltningsberättelse för räkenskapsår, som utgått före nämnda dag.

C. Andra företagsformer än aktiebolag.

I föregående avsnitt har kommittén uppehållit sig vid de insynsmöjligheter, som genom den publika redovisningsskyldigheten förefinnas beträffande aktiebolag, samt föreslagit vissa utvidgningar i denna redovisningsskyldighet. Enligt sina direktiv har kommittén att jämväl pröva frågan om publik redovisning för företag, som drivas i annan juridisk form än aktiebolagets. De företagstyper, som härvid komma i fråga, äro ekonomiska och ideella föreningar, kommanditbolag och andra handelsbolag, övriga samfälligheter, stiftelser o. d. samt företag drivna av enskild person.

Såsom i inledningen till förevarande kapitel framhållits är utgångsläget beträffande dessa företagsformer helt annorlunda än vid aktiebolag. För aktiebolagen finnas bestämmelser om utförlig redovisning och dess offentliggörande. För övriga företagsformer föreligger enligt gällande rätt icke skyldighet till publik redovisning. Beträffande dessa företags icke publika (interna) årsredovisning existera endast mycket knapphändiga regler. Dessa återfinnas i 1929 års bokföringslag, vilken är tillämplig på alla handelsbolag samt sådana ekonomiska föreningar och andra näringsidkare, som driva någon av de i lagen uppräknade bokföringspliktiga näringarna (dit höra bl. a. industri, handel och hantverk av ej alltför ringa omfattning). Lagen föreskriver, att balansräkning skall upprättas över rörelsens ekonomiska ställning. Rörande balansräkningens innehåll stadgas i huvudsak allenast, att den skall vara uppställd i »lämpliga huvudposter», varjämte förekomma regler angående det högsta värde, vartill tillgångarna få upptagas. Beträffande årsredovisningens innehåll i övrigt är allenast vägledande lagens allmänna regel att »bokföringen skall ske i överensstämmelse med allmänna bokföringsgrunder och med iakttagande av god köpmannased».

Beträffande ekonomiska föreningar pågår emellertid, som redan förut nämnts, en särskild utredning för översyn av lagstiftningen (föreningsutredningen). Utredningen är anförtrodd revisionssekreteraren E. Hagbergh såsom utredningsman, varjämte vissa sakkunniga deltaga i överläggningar med honom. Till de bestämmelser rörande ekonomiska föreningars årsredovisning, som av denna utredning planeras, återkommer kommitttén nedan.

Rörande läget i *utländsk* lagstiftning på förevarande område må följande kortfattade uppgifter lämnas.

Bestämmelser om *offentlig redovisningsplikt* för rättssubjekt av den typ som närmast motsvarar våra *ekonomiska föreningar* finnas i tysk, engelsk och finsk rätt.

I *tysk* rätt gäller — dock ej för mindre föreningar — i huvudsak samma bestämmelser angående årsredovisnings utförlighet och offentliggörande som beträffande aktiebolag (se ovan s. 30).

Enligt *engelsk* rätt åligger det ekonomiska föreningar (»industrial and provident societies») att årligen till en central registreringsmyndighet insända berättelse över bl. a. inkomster och utgifter, fonder och tillgångar. Några utförligare lagregler rörande redovisningens innehåll äro icke givna.

Dock förutsättes, att balansräkning upprättas. Förenings räkenskaper skola granskas av revisorer utsedda av det allmänna. Även revisionsberättelsen skall insändas till registreringsmyndigheten. Registreringsmyndigheten framlägger årligen på grund av de inkomna handlingarna för parlamentet en rapport, innehållande bl. a. uppgifter om varje förenings omsättning, vinst eller förlust, beskaffenheten av dess tillgångar m. m. Denna rapport offentliggöres.

Beträffande den *finska* rätten må här hänvisas till den tidigare redogörelsen för aktiebolag. Samma regler rörande årsredovisnings utförlighet och skyldighet att, om rörelsen är av viss storleksordning, publicera redovisningen gälla nämligen i Finland för ekonomiska föreningar (s. k. andelslag) som för aktiebolag.

För Norges, Danmarks och Schweiz' del saknas bestämmelser om offentlig redovisning vid ekonomiska föreningar.

Beträffande *övriga företagsformer* har någon allmännare undersökning av utländsk rätt icke företagits, enär en sådan icke synts kunna lämna några resultat av värde. Såvitt angår de nordiska grannländerna förekomma för de nu ifrågavarande företagsformerna icke några bestämmelser om offentlig redovisning. Det är att märka att detta gäller även enligt den nya finska bokföringslagstiftningen av år 1945.

Det är enligt kommitténs mening klart — och framhålles ock i direktiven — att efterbildning av aktiebolagslagens regler om publik redovisningsskyldighet icke bör övervägas annat än för företag av viss storleksordning. Om skyldighet att insända redovisning till offentlig myndighet ålades alla rörelseidkare av här ifrågavarande slag, skulle myndigheten komma att översvämmas av ett utomordentligt stort antal redovisningshandlingar, vilka till största delen hade ringa eller intet intresse ur insynssynpunkt. Ej heller någon annan form av publik redovisning synes kunna sättas i fråga för det stora antalet småföretag.

Kommittén har därför såsom ett första led i sina överväganden beträffande redovisningsbestämmelser för dessa företagsformer sökt skaffa sig en uppfattning om antalet av i hithörande former drivna företag samt om förekomsten av företag, som kunna sägas vara ur arbetsmarknadspolitisk och allmän ekonomisk synpunkt av verkligt intresse. I det följande lämnas några uppgifter härom, därvid till jämförelse medtagas även siffror rörande aktiebolag och företag i statlig och kommunal regi.

För att man skulle kunna erhålla en uttömmande inblick i nämnda förhållanden, vore det erforderligt att ha tillgång till en allmän företagsräkning; någon sådan har emellertid icke företagits sedan år 1931, och de siffror som vid denna framkommo måste antagas nu vara i hög grad föråldrade. Under framhållande härav vill kommittén likväl nämna några uppgifter från denna företagsräkning, avseende omsättning samt antal sysselsatta personer hos företag tillhöriga olika slag av juridiska företagsenheter. Företagsräkningen innebar en total inventering av praktiskt taget alla slag av näringsidkare, även de allra minsta med 1 eller ingen anställd person. Siffrorna på antalet företag avse arbetsställen, sålunda icke antal juridiska enheter.

Hela antalet företag utgjorde 237 561 stycken med en omsättning i tusen kr. av 17,6 milj. och ett antal sysselsatta personer av 1,37 milj.

Med hänsyn till ägarekategorier fördelade sig företagen enligt följande (omsättningssiffrorna avse tusen kr.):

aktiebolag: antal företag 22 667, omsättning 9,38 milj., sysselsatta personer 617 333;

annat bolag: antal företag 12 300, omsättning 897 366, sysselsatta personer 71 195;

ekonomisk förening: antal företag 10 069, omsättning 1,13 milj., sysselsatta personer 39 199;

enskild person: antal företag 177 630, omsättning 5,32 milj., sysselsatta personer 483 988;

staten: antal företag 9 673, omsättning 580 253, sysselsatta personer 100 484;

kommun: antal företag 1 546, omsättning 319 922, sysselsatta personer 49 039;

annan ägarekategori (stiftelser m. fl.): antal företag 3 676, omsättning 46 024, sysselsatta personer 10 052.

Av de anförda siffrorna synes framgå, att aktiebolagen i varje fall ur arbetsmarknadspolitisk synpunkt var den dominerande företagsformen. Även gruppen enskilda näringsidkare sysselsatte ett mycket betydande antal personer, men dessa företag voro å andra sidan så många, att företagens genomsnittliga storlek räknat efter antalet anställda med säkerhet var ganska liten.

De här givna uppgifterna kunna som ovan framhållits på grund av sin ålder endast med stor försiktighet begagnas till belysning av nuvarande förhållanden. Men att dessa i stort sett överensstämma med dem företagsräkningen utvisar synes framgå av de nyare siffror rörande företagsformernas utbredning och storleksordning, som på mera begränsade områden ha stått att erhålla.

Regelbundna statistiska uppgifter om företag publiceras f. n. allenast beträffande industriföretagen i den av kommerskollegium årligen utgivna industriberättelsen (om denna samt om vilka företag som där redovisas, se nedan i kap. III s. 83). Senast föreliggande industriberättelse, avseende förhållandena år 1945, innefattar redovisning av ca 22 000 arbetsställen.[1] Ur densamma kan erhållas upplysning om totalt antal arbetsställen och arbetarantal med fördelning på olika ägare- resp. arbetsgivarekategorier (se 1945 års industriberättelse s. 37). Vidare finnes i berättelsen en uppställning (tabell 4), utvisande arbetsställenas fördelning på storleksgrupper med hänsyn till antalet arbetare.

Enär industrien är den näringsgren, som har det största intresset i insynsavseende, har det synts kommittén särskilt angeläget att vinna kännedom om företagens ekonomiska och sysselsättningsmässiga storleksordning

[1] Sedan arbetet med tryckning av detta betänkande påbörjats, har industriberättelsen för år 1946 utkommit. På grund av ändrade normer i fråga om vilka arbetsställen som redovisas däri upptager den endast ca 17 800 arbetsställen. Se nedan s. 83 not 1.

samt deras juridiska form inom denna näringsgren. På kommitténs hemställan har kommerskollegium verkställt en därtill syftande utredning, grundad på 1945 års industristatistiska uppgifter, som utvisar fördelningen i storleksgrupper med hänsyn till antalet sysselsatta personer och produktionsstorlek av företag inom de olika juridiska företagskategorierna. Med företag avses i denna utredning de juridiska enheterna (»firmor»), icke såsom i industriberättelsen arbetsställen. Vidare har vid inordningen i storleksgrupper hänsyn tagits icke endast till antal arbetare i egentlig mening utan till antal sysselsatta personer av olika kategorier. Såsom indikator på företagens storlek ur ekonomisk synpunkt har använts produktionsvärdet, enär uppgift om omsättning icke infordras på de till grund för industristatistiken liggande blanketterna.

Utredningen, vilken bifogas som bilaga *(bil. 1)*, innefattar redovisning av följande företagskategorier, nämligen — förutom aktiebolag — sådana företag som drivas av enskild person, kommanditbolag, annat bolag (vari ingår andra handelsbolag än kommanditbolag ävensom enkelt bolag, stiftelse o. d.), ekonomisk förening (inkl. ideell förening) samt stat och kommun (antalet företag hänför sig i denna kategori till resp. affärsdrivande verk).

Med hjälp av de i utredningen framlagda siffrorna kan man erhålla en uppfattning rörande förekomsten av större företag inom olika företagskategorier. Om såsom större företag anses sådana som ha mer än 25 sysselsatta personer och/eller över en halv miljon kronors produktionsvärde, erhållas följande siffror beträffande nämnda förhållande. (Till belysning av dessa större företags relativa betydelse inom de olika företagsgrupperna angives även totalantalet företag av olika kategorier.)

	Aktiebolag	Enskild person	Kommanditbolag	Annat bolag	Ekonomisk förening
Totalantal	6 426	8 730	46	2 858	977
Antal med mer än 25 sysselsatta personer	3 087	462	17	205	144
Antal med över ½ milj. kr. produktion	2 353	230	17	94	405
Antal med såväl mer än 25 sysselsatta pers. som en produktion över ½ milj. kr.	2 161	176	11	67	106

Av ovanstående synes framgå, att de företag som drivas i annan form än såsom aktiebolag genomgående äro av ganska liten storleksordning. Endast gruppen ekonomisk förening kan sägas uppvisa ett åtminstone i förhållande till totalantalet redovisade föreningar relativt betydande antal större företag.

Den av kommerskollegium verkställda utredningen avser som nyss angivits endast företag, vilka lämnat uppgifter till industristatistiken. Utanför stå sålunda framför allt *handelsföretagen*. Om dem finnas vissa statistiska uppgifter i en år 1947 av dåvarande arbetsmarknadskommissionen verkställd utredning om sysselsättningsförhållandena inom varuhandeln (SOU 1947: 50). Från denna utredning må här lämnas följande uppgifter.

Utredningen gällde sysselsättningsförhållandena (i jan. 1946) inom detaljhandeln, partihandeln och handel i kombination med hantverk och industri. Hela antalet arbetsställen utgjorde inemot 97 000, fördelande sig på 82 000 firmor. Hela antalet sysselsatta personer (även ägare, företagsledare etc.) uppgick till närmare 421 000.

Ur utredningen kan inhämtas uppgift om antalet arbetsställen inom de tre huvudgrupperna (detalj-, parti- och kombinerad handel) med fördelning i storleksgrupper efter antalet sysselsatta personer. Följande storleksgrupper finnas: 1, 2, 3, 4, 5, 6—10, 11—25, 26—50 samt över 50 personer. Ifrågavarande uppgifter framgå av följande tabell:

Bransch	Antal arbetsställen med följande antal sysselsatta									
	1	2	3	4	5	6—10	11—25	26—50	Över 50	S:a
Detaljhandel	20 604	19 743	10 090	5 144	2 749	4 063	1 289	176	82	**63 940**
Partihandel	3 683	2 069	1 402	973	666	1 627	1 304	394	224	**12 342**
Komb. handel	3 026	3 938	3 105	2 292	1 562	3 666	2 004	472	256	**20 321**
S:a	**27 313**	**25 750**	**14 597**	**8 409**	**4 977**	**9 356**	**4 597**	**1 042**	**562**	**96 603**

Vidare innehåller utredningen uppgifter om totalt antal arbetsställen fördelade på olika ägarekategorier. Dessa uppgifter framgå av följande tabell:

Ägare	Antal arbetsställen			
	Detaljhandel	Partihandel	Komb. handel	S:a
Enskild person	48 434	5 792	16 168	**70 394**
Aktiebolag	6 202	4 972	2 115	**13 289**
Annat bolag	2 693	726	1 609	**5 028**
Konsumentkooperativ förening	4 838	121	27	**4 986**
Annan ekonomisk förening	1 740	640	400	**2 780**
Annan ägare	33	91	2	**126**
S:a	**63 940**	**12 342**	**20 321**	**96 603**

Denna utredning är i vissa avseenden icke jämförlig med den som kommerskollegium på kommitténs uppdrag verkställt. Arbetsmarknadskommissionens utredning avser sålunda endast *arbetsställen,* icke företag i rättslig mening (»firmor»). Då ett företag kan ha flera arbetsställen, visar utredningen icke exakt företagens antal och storlek. Vidare framgår av utredningen arbetsställenas storlek med hänsyn till antalet sysselsatta personer men icke deras storlek med hänsyn till produktion eller omsättning. Slutligen är det icke möjligt att på grundval av utredningen sammanställa uppgifterna i ovan anförda tabeller så att man — såsom i kommerskollegii utredning — för varje ägarekategori får fram de olika storleksgrupperna. I sistnämnda

avseende skulle genom arbetsmarknadsstyrelsens försorg för kommitténs räkning ha kunnat verkställas en sammanställning, utvisande för varje ägarekategori antalet arbetsställen av viss storleksgrupp med hänsyn till antalet sysselsatta. Då en sådan sammanställning likväl skulle behäftas med förstnämnda båda brister, har kommittén emellertid icke ansett, att dess värde skulle motsvara de ej obetydliga kostnaderna därför. I själva verket synes det möjligt att redan av utredningen i dess nuvarande skick draga slutsatser av tillräcklig säkerhet för kommitténs ändamål. Man finner nämligen, att av de redovisade 96 603 arbetsställena endast 1 042 sysselsätta mellan 26 och 50 personer och endast 562 över 50 personer. Då av de i utredningen ingående arbetsställena 13 289 ägas av aktiebolag samt 7 766 av ekonomiska föreningar och otvivelaktigt de större arbetsställena just äro sådana som tillhöra aktiebolag eller ekonomiska föreningar, synes det tydligt, att endast ett jämförelsevis mycket obetydligt antal företag tillhöriga andra ägarekategorier ha en mera betydande storlek, räknat efter antalet sysselsatta personer. Även om man — med hänsyn till att vid handelsföretag antalet sysselsatta i många fall torde ligga lägre i förhållande till omsättningen än vid industriföretag — såsom större handelsföretag medräknar även gruppen med 11—25 sysselsatta personer, d. v. s. enligt ovan anförda siffror ytterligare 4 597 arbetsställen, så torde man likväl kunna draga samma slutsats, nämligen att större handelsföretag till övervägande del drivas under formen av aktiebolag eller ekonomisk förening. Vad man kan utläsa ur utredningen pekar sålunda i alldeles samma riktning som kommerskollegii för kommitténs räkning gjorda utredning.

Beträffande en speciell grupp av handelsföretag, nämligen *konsumtionsföreningar* (allmänna distributionsföreningar) göras årligen av socialstyrelsen vissa sammanställningar rörande bl. a. storleksordning med hänsyn till antal anställda och omsättning, vilka publiceras i redogörelsen »Kooperativ verksamhet i Sverige». I det följande lämnas vissa siffror, vilka äro baserade dels på material ur senast publicerade redogörelse, avseende år 1944, dels ock på ännu opublicerat material från år 1945 och 1946.

Föreningarnas fördelning i storleksgrupper efter storleken av *omsättningen* år 1944 (726 föreningar) framgår av följande tabell:

Omsättning, kr.	Antal föreningar	% av hela antalet
högst 50 000	11	1,5
50 001—100 000	24	3,3
100 001—200 000	93	12,8
200 001—300 000	109	15,0
300 001—400 000	78	10,7
400 001—500 000	69	9,6
500 001—1 milj.	155	21,3
över 1 milj.—5 milj.	168	23,2
över 5 milj.	19	2,6
Summa	726	100,0

Av hela antalet hade sålunda ca 47 % en omsättning över $^1/_2$ milj. kr.

År 1945 fördelade sig föreningarna med hänsyn till *antalet anställda* på storleksgrupper enligt följande (722 föreningar):

Anställda	Antal föreningar	% av hela antalet
ingen	5	0,7
1	5	0,7
2	24	3,3
3—5	129	17,9
6—10	153	21,2
11—20	157	21,7
21—25	48	6,6
26—50	93	12,9
över 50	108	15,0
Summa	722	100,0

Av de 722 föreningarna år 1945 hade sålunda 201 eller ca 28 % över 25 anställda.

Slutligen återges följande tabell, sammanställd på grundval av uppgifter, som under hand lämnats från socialstyrelsen, och angivande fördelningen i storleksgrupper av de till kooperativa förbundet anslutna kooperativa föreningarna med hänsyn såväl till antal anställda som till omsättning; siffrorna hänföra sig till år 1946, då antalet föreningar av nämnda kategori utgjorde 674 stycken:

Omsättning, kr.	Antal föreningar med följande antal anställda								
	1	2	3—5	6—10	11—20	21—25	26—50	Över 50	S:a
50 001—100 000	1	4	1	—	—	—	—	—	6
100 001—200 000	13	—	45	3	1	—	—	—	62
200 001—300 000	—	—	41	44	—	—	—	—	85
300 001—400 000	—	—	6	54	8	—	—	—	68
400 001—500 000	—	—	3	28	34	—	—	—	65
500 001—800 000	—	—	—	7	97	4	2	—	110
800 001—1 milj.	—	—	—	—	18	28	6	—	52
över 1 milj.—5 milj.	—	—	—	—	2	19	89	85	195
över 5 milj.	—	—	—	—	—	—	—	31	31
S:a	14	4	96	136	160	51	97	116	674

Av tabellen framgår, att av de 674 föreningarna 388 hade en omsättning överstigande $^1/_2$ milj. kronor samt 213 ett antal anställda som översteg 25; samtliga dessa 213 hade därjämte mer än $^1/_2$ milj. kronor i omsättning.

1. Ekonomiska föreningar.

Såsom ovan erinrats pågår f. n. utredning för översyn av lagstiftningen om ekonomiska föreningar, som bl. a. avser införandet av bestämmelser om årsredovisning. Denna utredning har ännu icke slutförts. På åtskilliga punkter har emellertid utredningen nått fram till ståndpunkter, vilka i det väsentliga äro avsedda att bli slutgiltiga. I frågor rörande ekonomiska föreningars årsredovisning ha insynskommitténs ordförande och sekreterare deltagit i föreningsutredningens sammanträden och på annat sätt haft samråd med denna.

Frågan om *årsredovisnings innehåll* hör till dem som i huvudsak slutdiskuterats inom föreningsutredningen, och ett preliminärt förslag till lagtext därom har av utredningen ställts till kommitténs förfogande. Enligt detta förslag kommer — i överensstämmelse med insynskommitténs önskemål — för ekonomiska föreningar att gälla bestämmelser om innehållet i årsredovisning, vilka i allt väsentligt ansluta sig till nya aktiebolagslagens föreskrifter om balansräkning, vinst- och förlusträkning samt förvaltningsberättelse. Dock ha i föreningsutredningens förslag vissa för aktiebolagen gällande bestämmelser icke medtagits, enär de ansetts sakna betydelse för ekonomiska föreningar. Bland dessa uteslutningar må nämnas, att i föreningsutredningens föreskrifter om balansräkningens innehåll icke upptagits den för aktiebolag gällande bestämmelsen om angivande av fordringar mot styrelseledamöter m. fl. (AL 101 § 4 mom.). Vidare ha stadganden om koncernförhållanden icke ansetts erforderliga för föreningarna. Beträffande vinst- och förlusträkningens uppställning är att anteckna, att motsvarighet till bestämmelsen i AL 102 § A 4 och B 5 angående redovisning såsom särskild post av vinst resp. förlust på avyttring av anläggningstillgångar icke upptagits samt att vinstutdelning å aktier eller andra andelar och intäktsräntor icke såsom i aktiebolag måste redovisas var för sig utan kunna sammanföras i en post. Slutligen har den mot AL 103 § 1 mom. 2 st. svarande bestämmelsen om uppgifter rörande anställda personer samt utbetalda löner och andra ersättningar gjorts tillämplig endast i de fall då medelantalet i föreningens tjänst anställda under räkenskapsåret överstiger tio.

Å andra sidan går föreningsutredningens förslag i ett avseende längre än insynskommitténs förslag beträffande aktiebolag: förvaltningsberättelsen för ekonomisk förening skall ovillkorligen innehålla uppgift om omsättningssumman, såframt ej denna framgår av vinst- och förlusträkningen.

Enligt kommitténs mening äro de uppgifter om förmögenhetsställning, rörelseresultat och övriga omständigheter av betydelse för bedömningen av en ekonomisk förenings ekonomiska förhållanden, vilka enligt föreningsutredningens förslag skola framläggas i årsredovisningen, ägnade att skapa goda insynsmöjligheter. Det överensstämmer tillfullo med kommitténs önskemål, att ekonomisk förening alltid skall vara skyldig uppge sin omsättningssumma; kommittén får i detta sammanhang erinra om sitt tidigare

uttalande (ovan s. 39 not 1), att de risker som understundom för aktiebolag kunna vara förbundna med publicering av omsättningssumman, normalt icke föreligga, när det gäller ekonomiska föreningar. Olikheten i fråga om juridisk och ekonomisk struktur mellan å ena sidan ekonomisk förening, som i allmänhet är avsedd att anknytas till medlemmarnas konsumtion eller produktion och vanligtvis är mera lokalt begränsad, och å den andra sidan aktiebolag, som är en för mera självständig och därför mera riskabel rörelse avsedd företagsform, använd på områden där inhemsk och utländsk konkurrens möter, kommer enligt föreningsutredningens förslag att bli än mer markerad än för närvarande; utredningen synes nämligen ämna föreslå, att såsom ekonomisk förening skall behandlas allenast förening, som är av i egentlig mening *kooperativ* karaktär.[1]

Kommittén vill sålunda för sin del biträda föreningsutredningens förslag om årsredovisnings innehåll, sådant det ovan angivits. Kommittén förutsätter, att jämväl de regler, vilka kommittén för aktiebolagens del föreslår till belysning av förekommande dolda reserver och dold reserverings betydelse för det redovisade rörelseresultatet göras tillämpliga även för ekonomiska föreningar. Beträffande anläggningstillgångar böra sålunda fastighetstaxeringsvärden samt försäkringsbelopp för maskiner, inventarier o. d. angivas i förvaltningsberättelsen, såvida de ej framgå av balansräkningen. Vidare bör föreskriften om skyldighet att i förvaltningsberättelsen redogöra för viktigare ändring i förhållande till tidigare årsredovisningar givas en sådan formulering, att därav tydligt framgår, att en mer avsevärd påverkan på rörelseresultatet genom ändring i grunderna för lagervärderingen skall angivas.

Förutsättningen för att angivna bestämmelser om årsredovisnings innehåll skola bli av värde ur insynssynpunkt är självfallet, att årsredovisningshandlingarna göras *tillgängliga för offentligheten.* Föreningsutredningen har i detta avseende haft två olika förslag under övervägande. Enligt det ena skulle förening, vars omsättning överstiger 500 000 kronor, vara skyldig att till registreringsmyndigheten — d. v. s. länsstyrelsen i det län där föreningens styrelse har sitt säte — insända avskrift av balansräkning, vinst- och förlusträkning samt förvaltningsberättelse. Enligt det andra förslaget skulle varje förening vara skyldig att hålla redovisningshandlingarna tillgängliga för envar, som önskar taga del därav (jfr bestämmelsen i AL 39 § 1 mom. sista st. att aktiebok av styrelsen skall hållas tillgänglig för envar, som vill taga kännedom om densamma, samt motsvarande bestämmelse rörande medlemsförteckning i 9 § 2 st. lagen om ekonomiska föreningar).

Ur allmän insynssynpunkt vore säkerligen den mest önskvärda lösningen av förevarande fråga den att årsredovisningshandlingarna även beträffande

[1] I 2 § 1 st. av det för kommittén tillgängliga preliminära förslaget heter det: »Har förening till ändamål att genom ekonomisk verksamhet, i vilken medlemmarna deltaga som avnämare eller leverantörer eller genom begagnande av föreningens tjänster eller på annat dylikt sätt, omedelbart stödja medlemmarna i deras hushållning eller förvärvsverksamhet, är föreningen en ekonomisk förening.»

ekonomiska föreningar funnes tillgängliga hos en central myndighet, lämpligen densamma som mottager aktiebolagens redovisningshandlingar, d. v. s. patent- och registreringsverket. Genom en sådan anordning skulle materialet bäst kunna utnyttjas för statistiska eller andra bearbetningar. Denna publiceringsmetod kunde tänkas genomförd på det sättet, att redovisningshandlingarna skulle insändas direkt till nämnda myndighet. Enär denna emellertid icke, såvitt angår föreningarna, även är registreringsmyndighet, vore det måhända för kontrollens skull nödvändigt, att handlingarna först skulle insändas till registreringsmyndigheten (länsstyrelsen) och därefter vidarebefordras till den centrala myndigheten. Eventuellt kunde handlingarna infordras i två exemplar, varav det ena behölles hos registreringsmyndigheten och det andra överlämnades till den centrala myndigheten.

Av skäl som tidigare angivits borde enligt kommitténs mening en publik redovisningsskyldighet anordnad på sätt nu nämnts endast drabba större föreningar. Att gå längre ned än till den gräns som förutsättes i föreningsutredningens förstnämnda alternativ — där publiceringsskyldigheten gäller föreningar med en omsättning överstigande 500 000 kronor — synes ej böra komma i fråga; en omsättningssumma på $^1/_2$ milj. kr. eller därunder torde i allmänhet betyda, att det icke är fråga om ett större företag. (En viss belysning av omsättningssummans betydelse med avseende på företagets storlek kan man få genom tillgängliga siffror angående förhållandet mellan omsättningssumma och nettoöverskott. Enligt socialstyrelsens ovan omnämnda redogörelse för kooperativ verksamhet i Sverige år 1944 utgjorde i genomsnitt nettoöverskottet 3,4 % av omsättningssumman i föreningar anslutna till kooperativa förbundet och 5,7 % av omsättningssumman i andra konsumtionsföreningar. För samtliga dessa föreningar utgjorde procenttalet 3,5. Till jämförelse kan nämnas att i den av industriens utredningsinstitut utgivna skriften »Vinster, utdelningar, produktion och investeringar inom industrien 1937—1947» procenttalet för vinstens förhållande till bruttointäkterna beträffande de av institutet undersökta 188 större industriföretagen för år 1944 angives till 4,4; här torde väl dock med få undantag vara fråga om företag drivna i aktiebolagsform.) Visserligen får en sådan gränsdragning, såsom vid behandlingen av frågan om bruttoredovisningsskyldighet för aktiebolag framhållits (se ovan s. 42), anses behäftad med vissa svagheter. Men förutsatt att dessa kunde lagtekniskt överkommas, så skulle man förmodligen, genom att draga gränsen vid $^1/_2$ milj. kronors omsättning, under publiceringstvånget i allmänhet få in ej blott de ur allmän ekonomisk synpunkt mera betydelsefulla föreningarna utan även — detta synes framgå av ovan intagna statistiska uppgifter — sådana föreningar, som arbetsmarknadspolitiskt sett äro av icke alltför ringa betydelse.

De ovan återgivna, från kommerskollegii undersökning hämtade siffrorna rörande storleken av ekonomiska föreningar, som driva industriell rörelse, synas nu emellertid visa, att antalet föreningar, som skulle komma

att drabbas av en publiceringsregel av nyss antytt slag, skulle bli ganska litet. Ej heller antalet av de konsumtionsföreningar som komme att falla in under regeln bleve särdeles högt. Sammanlagt skulle de industriidkande ekonomiska föreningarna och konsumtionsföreningarna icke omfatta mer än mellan 700 och 800 föreningar med över ½ milj. kronors omsättning. Enligt kommitténs uppfattning kan det förmodas, att de statistiska uppgifterna rörande nämnda slag av föreningar ungefärligen uttrycka läget beträffande de ekonomiska föreningarna i allmänhet och att sålunda större och ur insynssynpunkt betydelsefulla föreningar äro ganska fåtaliga. Med hänsyn därtill kan ifrågasättas, om icke den apparat som en publiceringsregel av angivna slag skulle innebära vore alltför omständlig i förhållande till resultaten. Föreningsutredningen har också stannat vid förslaget att redovisningshandlingarna skola av den enskilda föreningen hållas tillgängliga för envar.[1] Kommittén anser att detta förslag bör kunna godtagas. Den föreslagna regeln — som måhända kunde göras tillämplig på alla föreningar oavsett storleken, varigenom alla gränsdragningssvårigheter skulle försvinna — är visserligen på det viset mindre ändamålsenlig ur insynssynpunkt att sammanställningar och statistiska beräkningar icke kunna ske lika lätt som om redovisningarna funnes tillgängliga hos en central myndighet. Men i förening med de planerade nya redovisningsbestämmelserna skulle regeln dock betyda ett mycket stort framsteg i förhållande till nuvarande rätt, enligt vilken de ekonomiska föreningarnas redovisningar kunna vara mycket knapphändiga och icke äro på något sätt publika. Icke sällan kommer säkerligen på grund av föreningarnas mera lokala karaktär möjligheten att hos föreningen taga del av redovisningen att framstå såsom en för många insynsintressenter bekvämare form än om redovisningshandlingarna skulle vara tillgängliga endast hos en central myndighet. Man bör för övrigt kunna förvänta, att föreningarna — åtminstone de som äro av den storlek och betydelse att de ha avsevärt intresse ur marknadspolitisk eller allmän ekonomisk synpunkt — skola vara villiga att till lojala insynsintressenter, t. ex. arbetstagarorganisationer, på begäran översända avskrifter av redovisningshandlingarna. I detta sammanhang bör för övrigt erinras om att för en viktig grupp av ekonomiska föreningar, nämligen de till kooperativa förbundet anslutna, årligen utgives en redogörelse för föreningarnas ekonomiska förhållanden, innehållande bl. a. uppgifter för varje förening om omsättning, omkostnader, vinst m. m. Därjämte finnas i kooperativa förbundets årsberättelse för insynsintressena värdefulla kommentarer till och upplysningar om rörelseresultat och ekonomisk ställning. Även rörande de till svenska lantbruksförbundet anslutna föreningarna lämnas årligen vissa ehuru icke så detaljerade upplysningar. Lantbruksförbundets redogörelser publiceras i tidskriften Lantmannen samt i Svenska hushållningssällskapens tidskrift.

---

[1] Föreningsutredningen ämnar även föreslå, att förening skall vara skyldig att på anmodan av länsstyrelsen dit insända årsredovisningshandlingarna. Denna bestämmelse torde i främsta rummet åsyfta att möjliggöra kontroll i särskilda fall och icke att skapa publicitet.

Det bör slutligen påpekas, att den belysning av företagen, som kommer att vinnas genom en förbättrad ekonomisk statistik (se nedan kap. III), givetvis icke skall begränsas till företag av viss juridisk karaktär utan principiellt kommer att omfatta alla företagsformer, alltså även ekonomiska föreningar. För de anställdas information kan även företagsnämndernas verksamhet bli av betydelse.

2. Övriga företagskategorier.

Kommittén skall till sist upptaga frågan om införande av publik redovisning för andra företagsformer än aktiebolag och ekonomiska föreningar, d. v. s. handelsbolag, enskilda näringsidkare, ideella föreningar etc. Såsom av redogörelsen för gällande rätt på detta område framgår finnas icke här utöver bokföringslagens generella regler några lagbestämmelser om årsredovisnings innehåll, till vilka man kan ansluta eventuella förslag om utvidgningar och om införande av publiceringsföreskrifter; ej heller pågår, såsom fallet är med de ekonomiska föreningarna, lagstiftningsarbete om sådana redovisningsföreskrifter.[1]

Tillgodoseendet av insynsintressena genom en utförlig publik redovisning skulle därför såvitt angår dessa företagsformer förutsätta utarbetandet av nya fullständiga lagföreskrifter, t. ex. i form av en genomgripande omarbetning av bokföringslagen. Såvitt angår enskilda rörelseidkare torde man därvid ställas inför nödvändigheten att på något sätt draga en gräns mellan å ena sidan själva rörelsens tillgångar, skulder och resultat samt å andra sidan rörelseidkarens privata förmögenhetsförhållanden, vilket otvivelaktigt skulle vålla avsevärda svårigheter. Att utarbeta förslag till en sådan allmän reformering av bokföringslagstiftningen kan emellertid icke anses falla inom kommitténs arbetsområde, eftersom därvid åtskilliga andra synpunkter än dem kommittén har att företräda måste beaktas.

Kommittén har icke heller funnit sig ha tillräcklig anledning att för vinnande av en bättre insyn påkalla igångsättande av utredning i annan ordning angående omarbetning av bokföringslagstiftningen. En granskning av kommerskollegii utredning angående industriföretag i annan form än aktiebolagets eller den ekonomiska föreningens visar nämligen, att dessa företag knappast kunna sägas ha större betydelse ur insynssynpunkt. Av kommanditbolag och andra bolag redovisa sålunda endast 111 en produktionssiffra överstigande 500 000 kronor; för enskilda näringsidkare är antalet 230. Dessa siffror gälla som sagt visserligen endast industriföretag. Men industrien är den ur insynssynpunkt viktigaste näringsgrenen, och det synes för övrigt föga troligt, att ifrågavarande företagsformers storleksordning inom andra näringsgrenar skulle vara väsentligt annorlunda än inom in-

[1] Det bör dock anmärkas, att föreningsutredningen ämnar föreslå, att en ideell förening skall kunna på egen begäran registreras och därefter bli underkastad bl. a. samma redovisningsregler som registrerade ekonomiska föreningar.

dustrien. Kommittén hänvisar i detta hänseende till vad ovan sagts om den år 1947 av dåvarande arbetsmarknadskommissionen verkställda utredningen om sysselsättningsförhållandena inom varuhandeln. I själva verket är förhållandet här i landet — särskilt på grund av aktiebolagsformens förut påpekade utomordentligt starka utbredning och användning även för små företag — det att den publika redovisningsplikt, som redan föreligger för aktiebolagen och som kan väntas bli införd för de ekonomiska föreningarna, kommer att få en väsentligt större omfattning än i de länder vars lagregler i förevarande avseende kommittén har kunnat taga kännedom om.

Icke heller har kommittén ansett sig böra påfordra igångsättande av en utredning om ifrågavarande företagsformers redovisningsplikt på grund av de stundom uttalade farhågorna, att de skärpta redovisningsreglerna för aktiebolag och ekonomiska föreningar eljest skulle kunna medföra en icke önskvärd utbredning av dessa andra företagsformer på bekostnad av aktiebolagen och de ekonomiska föreningarna. För det första vore det i och för sig måhända icke onaturligt eller olämpligt om ett antal mindre aktiebolag förvandlades till företagsformer av annat slag. För det andra är det i stort sett otvivelaktigt andra faktorer än redovisningsreglerna — de för de olika företagsformerna gällande reglerna om ansvaret för rörelsens skulder, om skattskyldighet m. m. — som äro avgörande vid valet av den juridiska formen för ett företag. För övrigt synes det icke osannolikt, att enskilda personers företag och sådana mera personliga företagsformer som handelsbolaget komma att i framtiden genom de nu gällande beskattningsreglerna få stora svårigheter att växa till eller ens behålla någon mera betydande storlek.

De insynsbehov som föreligga beträffande nu ifrågavarande företagsformer torde sålunda enligt kommitténs mening — åtminstone för närvarande — kunna tillgodoses på annat sätt än genom publik redovisningsplikt, d. v. s. dels genom den ekonomiska statistiken, vilken som redan nämnts principiellt skall omfatta alla företagsformer, dels genom företagsnämnderna, vilkas förekomst icke heller är beroende av företagets juridiska form utan endast av dess storlek.

Skulle emellertid framdeles en allmän revision av bokföringslagstiftningen befinnas erforderlig ur andra synpunkter än dem kommittén har att företräda, bör enligt kommitténs mening vid reformarbetet även insynsfrågan beaktas. Sålunda synes därvid böra övervägas, huruvida icke en mera utförlig redovisning skall krävas av större företag samt därtill publicitetsföreskrifter av något slag skola anknytas.

Kommittén förutsätter, att om en omarbetning av bokföringslagstiftningen kommer till stånd, därvid även överväges den fråga om införande av bokföringsskyldighet för fastighetsägare, som upptagits i skrivelse till Kungl. Maj:t den 17 februari 1947 av hyresgästernas riksförbund. Kommittén, vilken över nämnda skrivelse avgivit infordrat underdånigt yttrande, har icke ansett sig i vidare mån böra till behandling upptaga nämnda fråga. Den inrymmer visserligen spörsmål som stå nära dem kommittén har att behandla men är uppenbarligen i flera avseenden av alldeles speciell natur. På grund

därav och då den icke gäller *företag* i vedertagen mening, synes den ligga utanför kommitténs arbetsuppgift sådan denna i direktiven angivits.

Ej heller har kommittén ansett sig böra ingå på frågan om redovisningsskyldighet för *jordbrukare,* vilken fråga är föremål för särskild utredning (1943 års jordbrukstaxeringssakkunnigas betänkande med förslag till ändrade bestämmelser i fråga om taxering av inkomst av jordbruksfastighet samt lag om jordbruksbokföring, SOU 1946: 29).

KAP. III.

Ekonomisk statistik.

Såsom av föregående kapitel framgått måste företagens publika redovisning alltfort komma att bli i vissa hänseenden begränsad. På grund härav och då den publika redovisningen icke heller i övrigt — bl. a. med hänsyn till den jämförelsevis sena tidpunkt då den blir publik — ur alla synpunkter är lämpad att tillfredsställa insynsintressena, måste dessa tillgodoses även på annat sätt.

För tillfredsställandet av vissa speciella statliga insynskrav ha företagen att till den eller de myndigheter, som ha att i ifrågavarande hänseende företräda staten, avlämna uppgifter om sina ekonomiska förhållanden. Sådan uppgiftsskyldighet föreligger särskilt i och för beskattningen, monopolkontrollen och prisregleringen. Även i och för verksamheten för medling i arbetstvister förutsätter lagen, att vissa uppgifter skola lämnas.

I det följande lämnas en kortfattad redogörelse för företagens nu nämnda uppgiftsskyldighet.

Rörande uppgiftsskyldighet i och för *beskattningen* föreskrives i 27 § taxeringsförordningen, att självdeklaration skall avges å blankett enligt formulär, som fastställes av Kungl. Maj:t. Enligt de formulär, som äro upprättade för rörelseidkare — formulär 7 a och 8 a — skall i fråga om rörelse med ordnad bokföring, som avslutats med vinst- och förlustkonto i huvudbok, endast utsättas nettovinst enligt detta vinst- och förlustkonto, varjämte vissa uppgifter skola lämnas för åstadkommande av korrigering i de hänseenden, där det skattetekniska vinstbegreppet avviker från det bokföringsmässiga (t. ex. beträffande avskrivningar). För företag, där räkenskapsavslutning icke skett genom vinst- och förlustkonto i huvudbok, innefattar formuläret en fullständig vinst- och förlusträkning, där uppgift skall lämnas bl. a. om värde av in- och utgående lager, olika slag av kontanta bruttointäkter samt de särskilda kostnadsposterna (utgifter för anskaffning av råvaror och förbrukningsartiklar, hyror och arrenden, räntor, löner, bränsle, kraft och belysning, reparationer och underhåll, frakter samt kontorskostnader) och avskrivningar.

Ytterligare gäller enligt 32 § taxeringsförordningen, att skattskyldig efter anmaning skall lämna för egen taxering för inkomst eller förmögenhet erforderliga upplysningar utöver dem som föranledas av deklarationsformuläret samt att handelsböcker och andra räkenskaper skola efter anmaning

tillhandahållas för granskning. Upplysningsplikten i förhållande till taxeringsmyndigheterna är sålunda praktiskt taget obegränsad.

Beträffande uppgiftsplikt i och för *monopolkontrollen* märkes följande. Enligt lagen den 29 juni 1946 om övervakning av konkurrensbegränsning inom näringslivet — vilken lag avlöst 1925 års lag om undersökning av monopolistiska företag och sammanslutningar — skall i syfte att förebygga skadlig verkan av sådan konkurrensbegränsning övervakning ske genom registrering av konkurrensbegränsande överenskommelser och genom särskild undersökning. För detta ändamål åligger det den som yrkesmässigt säljer viss förnödenhet eller såsom företagare åt annan yrkesmässigt utför viss tjänst att efter anmaning av övervakningsmyndighet anmäla av honom ingånget eller eljest biträtt kartellavtal eller annan liknande konkurrensbegränsande överenskommelse, som berör pris-, produktions-, omsättnings- eller transportförhållanden här i riket; det sagda skall äga tillämpning jämväl beträffande viss annan yrkesmässigt utövad verksamhet (2 §). Finner övervakningsmyndigheten beträffande i 2 § avsedd verksamhet anledning att befara skadlig inverkan av konkurrensbegränsning eller föreligga eljest särskilda skäl därtill, äger myndigheten besluta att verksamheten skall göras till föremål för undersökning i vad avser förekomsten av konkurrensbegränsning och därav föranledd inverkan på pris-, produktions-, omsättnings- eller transportförhållanden här i riket, s. k. särskild undersökning (6 §). För undersökningens utförande äger övervakningsmyndigheten förelägga yrkesutövaren att för myndigheten hålla tillgängliga handelsböcker, korrespondens och övriga handlingar, vilka kunna vara av betydelse för undersökningen, samt i övrigt meddela myndigheten alla uppgifter som erfordras; dock föreligger ej skyldighet att röja yrkeshemlighet av teknisk natur (7 §). Även annan än den som enligt nyssnämnda stadgande är uppgiftspliktig kan av övervakningsmyndigheten under särskilda omständigheter åläggas meddela uppgift av angivet slag (8 §).

Övervakningsmyndighet jämlikt ifrågavarande lag är kommerskollegium.

Upplysningsplikt i och för *prisregleringen* har sin rättsliga grund i 10 § prisregleringslagen den 30 juni 1947. Myndighet som Konungen bestämmer äger föreskriva skyldighet för den som yrkesmässigt köper eller säljer viss förnödenhet eller yrkesmässigt utför viss tjänst, att på anfordran lämna de uppgifter myndigheten finner erforderliga för utövning av den priskontrollerande verksamhet som åligger myndigheten och att för kontroll av lämnade uppgifter eller tillämpade priser förete handelsböcker och affärshandlingar för myndigheten. Efterkommes ej meddelad föreskrift kan vitesföreläggande ske. Brott mot 10 § kan enligt 12 § medföra straff- och förverkandepåföljd.

På grundval av uppgifter infordrade med stöd av prisregleringslagens 10 § eller nämnda lagrums motsvarigheter i äldre författningar har statens priskontrollnämnd företagit undersökningar rörande vinstutvecklingen inom industrien, avseende åren 1938—1947. Utredningarna, som i stort sett äro

hemligstämplade, ha tjänat till att som ett allmänt ekonomisk-statistiskt underlag för den priskontrollerande verksamheten belysa vinst- och kostnadsförhållanden inom olika delar av industrien. Undersökningarna bygga på särskilda formulär för analys av vinst- och förlusträkning och uppgifterna ha infordrats från inemot 400 företag, representerande omkring $^2/_5$ av industriens tillverkningsvärde. De använda formulären upptaga en detaljerad bruttoredovisning samt öppen redovisning av dolda reserver i lager (till förkrigspris samt aktuellt återanskaffningsvärde). Med ledning av denna redovisning har en »bruttovinst» kunnat beräknas, innefattande redovisad nettovinst + avskrivningar + skatter + vinstdispositioner (utgörande dels avsättningar till olika ändamål, dels olika slag av »extraordinära» rörelsekostnader) + förändring i dold lagerreserv — extraordinära intäkter. Under de senaste åren ha alternativa bruttovinster beräknats med varierande normer för lagervärderingen.

Vad slutligen angår upplysning vid *medling i arbetstvister* innehåller lagen den 28 maj 1920 om medling i arbetstvister ingen föreskrift om *skyldighet* för arbetsgivare att lämna upplysningar om sina ekonomiska förhållanden. I 7 § sägs endast, att det »bör vara en var av de tvistande angeläget att, i den mån sådant erfordras för att bereda förlikningsmannen tillförlitlig grund för tvistens bedömande, på anhållan av förlikningsmannen giva honom del av räkenskaper och andra handlingar samt meddela statistiska och andra uppgifter, varöver de tvistande förfoga».

Genom de uppgifter, som sålunda enligt det ovan sagda avlämnas av företagen till statligt organ, beredes det allmänna insynsmöjligheter såvitt rör nämnda speciella verksamhetsgrenar. Det bör framhållas, att de uppgifter, varom här är fråga, däremot normalt icke kunna utnyttjas för att ge enskilda personer eller privata organisationer kännedom om de uppgiftslämnande företagen, i det de som regel icke äro offentliga handlingar, se lagen den 28 maj 1937 om inskränkningar i rätten att utbekomma allmänna handlingar 17 § (deklarationsuppgifter), 20 § (uppgifter som infordras för monopolkontrollen), 24 § (handling i ärende som avses i lagen om medling i arbetstvister), samt, beträffande de enligt prisregleringslagen infordrade uppgifterna, 14 § denna lag. Huruvida annan *statlig myndighet* än den till vilken uppgifterna skola lämnas äger rätt att taga del av desamma är väl till viss grad ovisst. Någon generell sådan rätt torde i allt fall icke föreligga; dock får åtminstone Kungl. Maj:t eller annan överordnad myndighet anses äga tillgång till handlingar, som finnas hos underordnad myndighet, när detta påkallas i och för utövning av statliga funktioner i egentlig mening.

De nämnda uppgifterna bli i regel icke heller tillgängliga för allmänheten i form av publicerade statistiska bearbetningar. Dock kan nämnas, att deklarationsuppgifterna i viss utsträckning bearbetats statistiskt i synnerhet i fråga om jordbrukare.

Kommittén har icke ansett sig ha anledning att ingå på frågan om ändamålsenligheten av företagens nu angivna skyldighet att lämna uppgifter till statsorgan för tillgodoseende av speciella statliga intressen. Till frågan om

införande av en verklig upplysningsplikt vid kollektivavtalsförhandlingar återkommer kommittén i annat sammanhang.

Av stor vikt i insynshänseende och ett centralt spörsmål för kommittén är däremot — såsom inledningsvis framhållits — frågan om anordnande av en ändamålsenlig, på uppgifter från företagen byggd *offentlig ekonomisk statistik*. Genom att de uppgifter, som från företagen infordras för detta ändamål (primärmaterialet), icke bli offentliga, föreligga ej samma skäl till uppgiftspliktens begränsning, som när det gäller den publika redovisningen (förutsatt att den statistiska bearbetning som publiceras icke sker så att enskilt företags förhållanden kunna utläsas därav). Och en statistik som tar sikte på att belysa förhållandena inom t. ex. de särskilda branscherna eller inom andra större eller mindre grupper av företag kan sålunda komma att i vissa avseenden utgöra en komplettering till den publika redovisningen. Men dessutom är det för insynsintressenas tillgodoseende i stor utsträckning ett *förstahandsönskemål* att erhålla den överblick över näringslivet och dess olika grupper, som endast kan vinnas genom primäruppgifternas statistiska bearbetning.

Sålunda är det — som i ett tidigare sammanhang framhållits — på en lämpligt anordnad ekonomisk statistik som man för tillgodoseendet av det allmännas och arbetsmarknadsorganisationernas insynsintressen främst måste inrikta sig.

Vad angår det *allmännas* insynsintresse är det härvid icke i första hand fråga om insynskrav i speciella syften såsom för beskattning etc., utan om att skapa ett förbättrat underlag för planläggningen av den allmänna ekonomiska politiken och för arbetet med riksstaten genom att framskaffa material för en tillfredsställande nationalinkomstberäkning. Härför kräves en ekonomisk statistik, som visar näringslivets intäkter samt dess kostnader och vinster ävensom den totala omsättningens storlek, allt med uppdelning på de olika branscherna; bland kostnaderna är det av särskild betydelse att vinna kännedom om utbetalade lönesummor samt om värdet av inköpta varor och driftsförnödenheter. En statistik av detta slag får anses utgöra den enda viktiga källan till insyn för berörda syften.

Utöver det värde en statistik av nu antytt slag skulle få för statens allmänna ekonomiska politik och för arbetet med riksstaten skulle den också kunna bli av betydelse ur monopolkontrollsynpunkt. Kommissionen för ekonomisk efterkrigsplanering framhåller i sitt betänkande angående övervakning av konkurrensbegränsande företeelser inom näringslivet (SOU 1945: 42 s. 35), att det ej vore tillräckligt att övervakningsmyndigheten finge befogenhet att från fall till fall begära upplysningar från enskilda företag (s. k. särskild undersökning) utan att organet för att kunna konstatera förekomsten av monopolistiska missbruk måste ha möjlighet att analysera vinst-, pris- och kostnadsutvecklingen inom näringslivet i allmänhet, vilket med det material som nu funnes tillgängligt mötte betydande svårigheter. Såsom framgår av propositionen nr 264 till 1946 års riksdag påyrkades i en reservation till priskontrollnämndens yttrande över kom-

missionens ifrågavarande betänkande, att övervakningsmyndigheten skulle få befogenhet att jämväl för sin allmänna analysverksamhet införskaffa erforderligt material från företag, då eljest denna verksamhet icke skulle bli av verkligt värde. I anledning härav förklarade föredragande departementschefen att i första hand borde prövas, om icke syftet med yrkandet kunde tillgodoses genom förbättring av den offentliga prisstatistiken. Därest den praktiska erfarenheten skulle giva vid handen, att sådan förbättring icke vore till fyllest, syntes emellertid yrkandet böra ånyo övervägas (s. 21, 31).

Arbetsmarknadsorganisationernas insynsbehov sammanhänger med dessa organisationers — av naturliga skäl egentligen arbetstagarorganisationernas — intresse att äga tillfredsställande material som grundval vid kollektivavtalsförhandlingarna. Kollektivavtalslönerna fastställas ju regelmässigt enhetligt för hela branscher (eller i allt fall större grupper av företag, avtalsområden), och anordnandet av en ekonomisk statistik, som för dessa branscher eller grupper belyser omsättning, kostnader och vinster samt olika kostnadsposters, t. ex. lönernas, relation till den totala intäktssumman och till nettovinsten samt därmed även branschernas eller avtalsområdenas effektivitet och lönsamhet, är därför i detta avseende ett intresse av första rangen.

De uppgifter man på statistisk väg kan erhålla om näringslivets nu nämnda ekonomiska förhållanden måste emellertid med nödvändighet bli till viss grad föråldrade: statistiken kan icke färdigställas förrän året efter det uppgifterna avse och kommer sålunda att hänföra sig till en period, som ligger två år före den tid då de ifrågavarande kollektivavtalen skola gälla. Det synes därför av stor betydelse att vid kollektivavtalsförhandlingarna äga material för *prognoser rörande den kommande utvecklingen;* det är härvidlag av intresse att äga tillgång till en så färsk statistik som möjligt rörande branschernas eller avtalsområdenas produktionsförhållanden samt rörande lagerställning och ordertillgång.

Att även ekonomisk statistik av annat slag, såsom exempelvis lönestatistik, har en framträdande uppgift att fylla vid avtalsförhandlingarna är givet.

För att arbetstagarorganisationernas intresse i förevarande sammanhang skall kunna bli tillgodosett måste statistiken anordnas så att det icke blott blir möjligt att erhålla belysning av de *genomsnittliga* förhållandena inom branscher och andra företagsgrupper. För bedömning av lönekravens rimlighet och genomförbarhet är det därutöver av vikt att äga kännedom om hur inom branschen eller avtalsområdet de särskilda företagen kunna grupperas efter olika grad av effektivitet och lönsamhet, den s. k. effektivitetsspridningen.

Det är sålunda tydligt, att företagens avlämnande av uppgifter om ekonomiska data i och för statistisk bearbetning i angivna riktningar framstår som en huvudväg i fråga om arbetstagarorganisationernas insynsmöjligheter. Kommittén skall nedan återkomma till frågan om det för detta

insynsintresse därutöver är önskvärt att äga tillgång till uppgifter — utöver den publika redovisningen — som kunna bereda kännedom om *det enskilda företaget.*

Innan kommittén går över till att närmare behandla frågorna om statistikens innehåll och syfte och om de erforderliga primäruppgifterna, skall i korthet givas en redogörelse för de mera betydelsfulla källor till kunskap om näringslivets ekonomi som redan nu stå till buds i form av statistiska och därmed jämförliga bearbetningar och översikter.

1. *Statistik m. m. rörande intäkter, kostnader och vinster o. d.*

Någon uttömmande *officiell* offentlig statistik av denna art finnes för närvarande icke.[1]

Däremot bedriver *industriens utredningsinstitut* en allmän utredningsverksamhet rörande industriföretagens ekonomiska förhållanden. Sålunda företager institutet bl. a. fortlöpande undersökningar rörande inkomstutvecklingen inom industrien. Dessa undersökningar ha senast publicerats i skriften »Vinster, utdelningar, produktion och investeringar inom industrien 1937—1947». I denna ha boksluten för inemot 200 industriföretag bearbetats. Genom diagram och tabeller belyses vinstutvecklingen inom olika branscher, därvid med hänsyn till den varierande bokföringen av skatter korrigeringar vidtagits så att ett enhetligt begrepp »vinst efter skatt» erhållits. Vidare lämnas uppgifter om försäljningsvärde och lönesummor, varjämte fördelningen av industriföretagens bruttointäkter på löner, skatter, vinster och utdelningar belyses. Undersökningen innehåller jämväl analyser av industriens likviditet samt en redogörelse för investeringarna under senare år.[2]

2. *Statistik rörande den industriella produktionen m. m.*

Här är främst att nämna den av *kommerskollegium* årligen utgivna berättelsen om industri och bergshantering. Denna grundar sig på uppgifter, som enligt kungl. kungörelse den 16 maj 1913 angående skyldighet för vissa näringsidkare att avgiva statistiska uppgifter skola före den 1 mars varje år avgivas beträffande bergverk till bergmästaren och beträffande annan fabrik än sådan, som drives i samband med bergverk, i Stockholm till poliskammaren, i annan stad till magistraten resp. kommunalborgmästaren samt å landet till vederbörande landsfiskal. Uppgifterna skola avgivas enligt formulär, vilka fastställas av kommerskollegium efter statistiska tabellkommissionens hörande. Därutöver är näringsidkare som avses i kungörelsen (d. v. s. de flesta näringsidkare) pliktig att för specialundersökning, som kommerskollegium enligt nådigt förordnande har att verkställa, till kollegium avgiva

[1] Nyligen har påbörjats en statistik över detaljhandelsomsättningen. Denna statistik handhas av socialstyrelsen, som kvartalsvis infordrar uppgifter för de tre sista månaderna från ett urval uppgiftslämnare inom detaljhandeln. Statistiken kommer att fortlöpande publiceras i Sociala meddelanden.

[2] Enligt en under tryckningen av detta betänkande lämnad uppgift från utredningsinstitutet har fr. o. m. 1948 undersökningen utvidgats till att omfatta över 700 företag. Fr. o. m. detta år har även avskrivningarnas andel av bruttointäkterna beräknats med anlitande av de uppgifter rörande avskrivningar som enligt nya aktiebolagslagen skola framgå ur boksluten. — För åren 1947 och 1948 har dessutom en prognos för vinstutvecklingen på grundval av inom ca 150 företag gjorda uppskattningar av resp. års resultat fogats till undersökningen.

statistiska uppgifter. Underlåtenhet att fullgöra uppgiftsskyldigheten straffas med böter från och med fem till och med trehundra kronor.

Vad beträffar de egentliga industriföretagen avlämnas för närvarande de årliga uppgifterna för varje särskild industrianläggning enligt två olika uppgiftsformulär, nämligen en huvuduppgift och en specialuppgift. Formuläret för huvuduppgift är gemensamt för samtliga industrigrenar och avser summarisk redovisning av produktionens värde, vissa produktionskostnader och personal ävensom uppgift om använd drivkraft samt alstring och förbrukning av elektrisk energi. För specialuppgifterna äro formulären av olika typer för olika industrigrenar och innehålla mera detaljerade uppgifter rörande tillverkningarnas kvantitet och värde, om sysselsatt arbetarpersonal, om använda arbetsmaskiner m. m. samt om förbrukade råvaror m. m. jämte bränsle och smörjmedel. För bergverken avlämnas uppgifter enligt särskilda formulär.

Den på grundval av dessa uppgifter utarbetade industriberättelsen innehåller analyser och uppställningar, som i olika hänseenden belysa industriens produktionsförhållanden med uppdelning på följande industrigrupper, nämligen malmbrytning och metallindustri, jord- och stenindustri, träindustri, pappers- och grafisk industri, livsmedelsindustri, textil- och beklädnadsindustri, läder-, hår- och gummivaruindustri, kemisk-teknisk industri samt kraft-, belysnings- och vattenverk. För dessa branscher upptagas (med ytterligare uppdelning på undergrupper) bl. a. översikter över produktionens kvantitet (kvantitetsuppgifterna dock ej fullständiga) och värde, förbrukningen av råvaror m m. samt av bränsle, smörjmedel och elektrisk energi liksom redogörelse för inom industrien använd drivkraft. Berättelsen innehåller även uppgifter om arbetarantal och arbetstimmar samt — vart femte år — översikter över den geografiska fördelningen av antalet industrianläggningar och arbetare samt över industrianläggningarnas storleksordning med hänsyn till arbetarantal.

Beträffande gränsen mellan de företag som ingå i industristatistiken och de som ej redovisas där gäller som huvudregel att i industriberättelsen redovisas allenast industrianläggningar a) med i regel minst 10 arbetare eller b) med ett produktvärde av minst 15 000 kr. resp. en intjänt förädlingslön av minst 4 000 kr. Oberoende härav redovisas dock alla bergverk och alla accispliktiga näringar. Det kan anmärkas att senast utkomna industriberättelse, avseende år 1945, omfattar uppgifter rörande ca 22 000 arbetsställen, representerande ett sammanlagt arbetarantal av inemot 640 000.[1]

Industriberättelsen utkom före det sista världskriget under året efter det då uppgifterna inkommit, d. v. s. 2 år efter redogörelseåret. Under kriget inträdde av olika skäl en viss eftersläpning, som alltjämt icke helt återhämtats (berättelsen för år 1945 utkom sålunda först i början av 1948).

Statistik rörande industriens produktionsförhållanden upprättas även av *industriens utredningsinstitut*. Denna statistik, som i sin nuvarande form

[1] Såsom ovan s. 65 not 1 omnämnts har numera industriberättelsen för år 1946 utkommit. Redovisningsprinciperna äro fr. o. m. denna såtillvida ändrade att ej längre produktionsvärdet utan antalet sysselsatta personer avgör huruvida företag skall medtagas; gränsen är härvid dragen vid genomsnittligt minst 5 personer. De i berättelsen redovisade ca 17 800 arbetsställena representera ett sammanlagt arbetarantal av omkring 652 000.

är helt nystartad, belyser genom översikter och diagram i första hand den industriella produktionen inom olika branscher dels under den senaste tioårsperioden dels ock under de sistförflutna månaderna. I några fall förekomma även uppgifter om orderstock och lagerstorlek. Statistiken publiceras sedan mars 1948 en gång i kvartalet i tidskriften Industria; mellanliggande månader inflyta där kortare redogörelser i siffror och diagram över den senaste utvecklingen.

Denna statistik grundar sig på uppgifter, som utredningsinstitutet erhåller från industriens branschföreningar, vilka insamla dem från sina medlemsföretag. Uppgifterna ha i en del fall kompletterats med andra hämtade ur den officiella statistiken (t. ex. den av industrikommissionen upprättade, i övrigt ej offentliga statistiken).

I detta sammanhang må även påpekas, att förutnämnda av industriens utredningsinstitut utgivna skrift »Vinster, utdelningar... etc.» även innehåller analys av produktionens och produktivitetens utveckling.

3. *Annan statistik.*

Av framträdande betydelse ur insynssynpunkt — särskilt i vad gäller arbetstagarorganisationernas insynsintresse — är som ovan framhållits en tillfredsställande *lönestatistik*. Den lönestatistik som f. n. utarbetas av socialstyrelsen grundar sig på frivilliga uppgifter från arbetsgivarna. I ett år 1946 framlagt betänkande[1] har föreslagits en väsentlig omläggning och utvidgning av lönestatistiken samt införande av obligatorisk uppgiftsskyldighet till denna. I proposition nr 225 till 1947 års riksdag förklarade sig emellertid vederbörande departementschef icke kunna för det dåvarande föreslå den ifrågasatta reformeringen av lönestatistiken utan ansåg att avgörandet angående statistikens framtida omfattning och organisation borde tills vidare uppskjutas. Departementschefen framlade allenast förslag till vissa förberedande åtgärder för statistikens förbättring, bl. a. att arbete skulle igångsättas med utformande av en enhetlig yrkesnomenklatur. Propositionen bifölls av riksdagen.

Bland övrig statistik kan här nämnas *arbetsmarknadsstatistik* (rörande sysselsättning, arbetsförmedling, arbetslöshet) samt statistik rörande *investeringsverksamhet, utrikeshandel* och *inrikes varudistribution* (se SOU 1945: 30 s. 74 f., s. 78 f.).

I det följande diskuteras icke de under 3 upptagna formerna av statistik. Beträffande lönestatistiken får kommittén härvidlag hänvisa till det läge vari frågan om denna statistik enligt det ovan sagda befinner sig. Vad angår arbetsmarknadsstatistiken samt statistiken rörande investeringsverksamhet, utrikeshandel och inrikes varudistribution beröra visserligen dessa statistikgrenar i viss mån företagen, men de ha en långt allmännare räckvidd och torde därför falla utom ramen för kommitténs arbete.

Kommittén upptager sålunda i det följande endast de under 1 och 2 omnämnda grenarna av ekonomisk statistik, d. v. s. statistik rörande dels kostnader, vinster och omsättning, dels ock den industriella produktionen m. m.

[1] Betänkande med förslag angående den offentliga lönestatistiken avgivet av 1946 års lönestatistiksakkunniga, SOU 1946:90.

I en skrivelse den 28 maj 1945 till chefen för finansdepartementet (SOU 1945: 30 s. 69—87) upptog kommissionen för ekonomisk efterkrigsplanering — bl. a. — dessa båda ämnesområden till behandling och framlade riktlinjer för hur förbättring av ifrågavarande statistik skulle kunna åstadkommas. Denna skrivelse var föranledd av önskemål om den ekonomiska statistikens utformning, som framkommit vid kommissionens arbete med planläggning av sysselsättningspolitiken. De synpunkter, som där framföras, äro emellertid enligt kommitténs mening av den natur att de kunna vara vägledande även då det gäller tillgodoseendet av de intressen kommittén företräder.

Vad först angår statistiken rörande den *industriella produktionen* m. m. diskuterades i kommissionens skrivelse dels kommerskollegii årsstatistik dels ock frågan om en snabbstatistik på detta område.

I fråga om *kommerskollegii industristatistik* framhöll kommissionen, att denna statistiks värde i hög grad begränsades därigenom, att resultaten kunde färdigställas först med en betydande eftersläpning. Visserligen brukade, påpekade kommissionen, preliminära sammanställningar göras, men den definitiva publikationen, innehållande industristatistiken, hade under senare år utkommit först ett à två år efter det år som uppgifterna gällde. Det vore ett synnerligen angeläget önskemål att denna eftersläpning minskades. Ett annat önskemål beträffande denna statistik vore att kvantitetssiffrorna rörande produktionen måtte göras mer fullständiga; för ett stort antal varugrupper saknades sådana siffror.

Kommerskollegium anförde i ett yttrande den 27 september 1945 över kommissionens skrivelse beträffande sistnämnda önskemål: »Ett av kommissionen framfört önskemål av mera speciell karaktär avser industristatistikens kvantitetsredovisning, vilken anses böra göras fullständigare. Det äger sin riktighet, att kvantitetsuppgifter saknas för åtskilliga varuslag särskilt inom maskin- och snickerigrupperna, beroende på svårighet att erhålla dylika eller att finna kvantitetsgrunder av egentligt upplysningsvärde. Kollegium skall emellertid ägna denna fråga förnyad uppmärksamhet samt, där så lämpligen kan ske, söka komplettera ifrågavarande redovisning.»

Beträffande tidpunkten för statistikens färdigställande framhöll kollegium, att berättelserna under normala tider kunnat utkomma omkring ett år efter den för uppgifternas insändande fastställda tiden. Preliminära uppgifter om arbetare och producerade varor m. m. hade dock offentliggjorts avsevärt tidigare. Kollegium hoppades, att den eftersläpning som av olika orsaker inträtt under krigsåren snart skulle kunna inhämtas.

Kommittén får för sin del beträffande industristatistiken instämma i de önskemål som uttalades av kommissionen. Såsom i ett tidigare sammanhang påpekats äro alltjämt kvantitetsuppgifterna i kommerskollegii redovisning i viss utsträckning ofullständiga och den av kommissionen påtalade eftersläpningen synes icke ännu ha kunnat inhämtas. Då en förbättring i nämnda hänseenden enligt kommitténs mening skulle avsevärt höja statistikens användbarhet ur insynssynpunkt, vill kommittén här understryka vikten av att möjligheterna därtill på nytt övervägas.

Beträffande inrättandet av en *snabbstatistik* över den industriella produktionen och därmed sammanhängande förhållanden anförde kommissionen: »För en analys av utvecklingstendenserna inom industrien är det i första hand av betydelse att kunna följa förändringarna i produktionen och dess inriktning. Som underlag för en prognos rörande produktionens utvecklingstendenser kunna vidare tjäna uppgifter om lager av inom landet tillverkade industrivaror samt vidare, när produktionen sker på order, uppgifter om orderingång och orderställning.» De uppgifter om produktion, lager och orderställning, som sedan lång tid insamlades av Sveriges industriförbund och industriens branschorganisationer, vore, förklarade kommissionen vidare, i många fall fullt tillräckliga som ett underlag för den ekonomiska analysen, medan de i andra fall borde kompletteras.

Ett av kommissionen utarbetat detaljerat förslag till statistik i berörda hänseenden bifogades skrivelsen. Enligt detta förslag skulle statistiken för varje industribransch i regel komma att innehålla uppgift om tillverkningens storlek, inneliggande lager och orderstock.

Industriförbundet hade, förklarade kommissionen vidare i sin skrivelse, förklarat sig villigt att utvidga sin månatligen publicerade produktionsindex i enlighet med det sålunda uppgjorda programmet och att ställa uppgifterna till det allmännas förfogande. Dessutom skulle industriens utredningsinstitut kunna för det allmännas räkning på särskild begäran eller regelbundet utföra erforderliga sammanställningar och översikter.

Såsom av redogörelsen för befintlig statistik framgår har industriförbundet infriat berörda utfästelse genom den av industriens utredningsinstitut igångsatta industriella månadsstatistiken. En jämförelse mellan denna statistik och det av kommissionen uppgjorda förslaget visar, att den förra beträffande de i statistiken företrädda industribranscherna i huvudsak ansluter sig till kommissionens förslag. För de i institutets statistik redovisade branscherna förekomma också regelmässigt uppgifter om produktionen. Däremot meddelas uppgifter om lager och orderställning i väsentligt mindre utsträckning än som avsågs i kommissionens förslag.

Enligt kommitténs mening utgör den av utredningsinstitutet publicerade statistiken på detta område ett synnerligen värdefullt material för insynsintressenas tillgodoseende, och kommittén anser det ur många synpunkter lyckligt att statistik av detta slag omhänderhaves av ett näringslivets eget organ. Någon anledning att så länge denna verksamhet fortgår upplägga en motsvarande offentlig statistik i statlig regi synes därför icke föreligga. Kommittén anser visserligen, att det särskilt för arbetstagarorganisationernas del vore i hög grad önskvärt, att denna snabbstatistik innehöll så vitt möjligt fullständig redovisning även av lagertillgång och orderstock. Emellertid torde framtagande av dessa uppgifter i åtskilliga fall vara förenat med stora vanskligheter, särskilt under de nuvarande, onormala förhållanden, i vilka näringslivet arbetar. Sålunda skulle särskilt uppgifter om orderstock inom många branscher komma att bli helt missvisande, enär man där undviker att mottaga order för mer än en kortare tid, t. ex. tre månader; i

själva verket föreligger i dessa fall en långt större *potentiell* orderstock, vars omfattning naturligtvis icke kan fastställas. Men därutöver synas uppgifter såväl om lagerställning som om orderstock vara av den natur att ett offentliggörande därav i många fall skulle bli ett farligt vapen i händerna på utländska konkurrenter. Kommittén anser det av nu angivna skäl — vilka torde ha varit bestämmande vid utformningen av utredningsinstitutets statistik — icke böra komma ifråga att föreslå uppläggandet av en av statlig myndighet omhänderhavd statistik, för vilken uppgifter ej blott om den industriella produktionen utan även om lagerställning och ordertillgång tvångsvis infordrades. Kommittén anser för övrigt goda skäl föreligga till antagande, att utredningsinstitutet — i den mån en publicering av uppgifter i sistnämnda hänseenden icke längre kan befaras medföra risker för näringslivet av förut angiven art och dessutom kan bli av verkligt upplysningsvärde — kommer att i allt större omfattning komplettera sin statistik med sådana uppgifter.

Vad härefter angår statistik rörande *produktiviteten*, d. v. s. produktionens förhållande till antalet arbetstimmar inom olika branscher, så finnas, såsom ovan nämndes vissa uppgifter därom i den av industriens utredningsinstitut utgivna skriften »Vinster, utdelningar... etc.». Kommittén anser sig icke heller beträffande detta ömtåliga och svåröverskådliga ämne böra framlägga något förslag till officiell statistik. Kommittén vill emellertid uttala den förhoppningen att även frågan om en mer utvecklad produktivitetsstatistik kommer att uppmärksammas av industriens utredningsinstitut.

Kommittén övergår härefter till att behandla statistiken rörande *intäkter, kostnader och vinster.*

Kommissionen för ekonomisk efterkrigsplanering framhöll i sin ovannämnda skrivelse, att det för den ekonomiska politiken, speciellt för riksstatens utformning, vore påkallat att äga tillgång till en snabb information angående nationalinkomstens förändringar och fördelning på olika slag av inkomster. En dylik uppskattning av nationalinkomsten vore icke möjlig annat än från inkomstsidan. Det föreslogs därför att från företagen på deklarationsblanketterna — eller alternativt i samband med uppgifterna till industristatistiken — skulle insamlas uppgifter om företagets totala omsättning och vissa kostnadsposter, främst lönesumman och värdet av inköpta varor och driftsförnödenheter samt avskrivningar och nettovinst. Med hjälp av dessa uppgifter skulle man, framhöll kommissionen, redan på hösten året efter inkomståret kunna få fram en uppskattning av nationalinkomsten, uppdelad på näringsgrenar och inkomsttyper. Vidare skulle man erhålla uppgifter om den totala omsättningen och dennas uppdelning på branscher, vilket allt vore av värde för arbetet med den nya riksstaten. Slutligen vore det ock, förklarade kommissionen, av stor betydelse för en allmän ekonomisk analys att få brutto- och nettovinster samt kostnader kartlagda på detta sätt.

Såsom i kommitténs direktiv erinras har konjunkturinstitutet den 31 mars 1947 av Kungl. Maj:t erhållit uppdrag att utarbeta förslag till de åtgärder, som kunde befinnas lämpliga för genomförande av vissa utbyggnader av den

ekonomiska statistiken, närmast i syfte att möjliggöra en tillfredsställande nationalinkomstberäkning.

Det uppdrag som konjunkturinstitutet sålunda erhållit synes innebära, att det tillkommer institutet att utarbeta förslag till en statistik, som på nu förevarande område tillgodoser de av *det allmänna* representerade insynsintressena. Kommittén har därför inriktat sitt arbete i detta hänseende på att söka lämpliga former för tillgodoseendet av *arbetstagarorganisationernas* insynsintressen.

Såvitt rör det *insamlande av uppgifter* om ekonomiska data som för statistikens genomförande måste ske från företagen, har kommittén därvid icke ansett erforderligt att framlägga något eget förslag utan har kunnat begränsa sig till att till institutet framföra sina önskemål. Dessa önskemål ha i stort sett beaktats i ett av institutet utarbetat förslag till statistik över företagens inkomstutbetalningar och vinster, som framlagts i underdånig skrivelse den 18 januari 1949 med därtill fogad promemoria.

Detta förslag innebär, att uppgifterna skola infordras från ett sådant antal företag att en representativ statistik rörande de ekonomiska förhållandena skall kunna framställas. Insamlingen och bearbetningen av uppgifterna avses skola handhas av statistiska centralbyrån.

Vad först angår arten av de uppgifter som skola krävas, får kommittén hänvisa till de av institutet utarbetade förslagen till formulär härför, av vilka ett bifogas såsom bilaga *(bil. 2)*. Institutet tänker sig, att olika blanketter skola användas för industri och handel samt inom dessa näringsgrenar för aktiebolag och ekonomiska föreningar å ena sidan samt andra företagsformer å andra sidan, d. v. s. fyra olika blanketter. I institutets förslag redovisas dock dessa fyra i endast två formulär, ett för industri och ett för handel, varvid de uppgifter som endast skola lämnas av aktiebolag och ekonomiska föreningar utmärkts med ett stort B och de uppgifter som endast skola förekomma på blanketterna för andra företag utmärkts med ett stort E. Det såsom bil. 2 bifogade formuläret är avsett för industriföretag; formuläret för handelsföretag är i det väsentliga av samma innehåll. Formulären innefatta en vinst- och förlusträkning uppställd efter bruttoredovisningsmetod och kompletterad med vissa ytterligare uppgifter, som kunna vara av intresse. Enligt formulären skall sålunda lämnas upplysning om bruttointäkter, fördelade på olika intäktskällor, samt om alla viktigare kostnadsposter, såsom löner, kostnad för råvaror och förbrukningsartiklar och andra för rörelsen avsedda varor, pensioner, räntor, utdelningar, avskrivningar m. m. Formulärens uppställning ansluter sig, på kommitténs hemställan, i allt väsentligt till det schema för vinst- och förlusträkning, som uppställes i AL 102 §; därigenom underlättas uppgiftslämnandet för företagen och möjlighet ges till jämförelse mellan sådana uppgifter som återfinnas i företagens publika redovisning och de publicerade statistiska uppgifterna. — Kostnadsposten reparationer och underhåll har i formulären upptagits efter den egentliga vinst- och förlusträkningen såsom en särskild post under rubriken uppgifter om kapitalbildningen. Skälet är att posten i företagens interna bokföring ofta icke torde förekomma såsom en självständig vinst- och

förlustkontopost utan ingår i andra kostnadsposter, för vilka redovisning kräves enligt formulären.[1]

En vid statistikens planering diskuterad fråga har varit den huruvida vinstresultaten skulle underkastas *korrigering med hänsyn till påverkan av förändringar i dolda lagerreserver*. Ett försök att i statistiken få fram en sådan korrigering möter betydande vanskligheter. I den ovan omtalade statistik rörande kostnader och vinster, som bedrives av priskontrollnämnden, förekommer även vinstkorrigeringar av här berörd art. Det har emellertid visat sig att de till grundval för dessa beräkningar liggande uppgifterna om lagervärden på grund av värderingssvårigheterna delvis varit otillförlitliga och att det i allmänhet krävts individuell kontakt med företagen för att beräkningarna skolat kunna bli rättvisande. En dylik kontakt vore naturligtvis otänkbar vid den statistik, varom nu är fråga, varför man måste räkna med att uppgifterna i viss utsträckning bli osäkra och oenhetliga. I övrigt kunna de skäl, som i kapitlet om företagens publika redovisning anförts i fråga om lagervärderingens betydelse och de farliga konsekvenser som skulle kunna följa av ett framtvingande av exakta uppgifter rörande lagervärderingens inverkan på de redovisade rörelseresultaten, i viss mån även åberopas här: även en statistisk redovisning, t. ex. för viss bransch, av annat rörelseresultat än det som ur synpunkten av företagens rörelse såsom en kontinuerlig, på framtiden inriktad verksamhet framstår såsom riktigt, kan tänkas leda till skadliga konsekvenser. Emellertid har det, just med hänsyn till att publik redovisning av lagerförändringarnas inverkan på årsresultaten icke ansetts böra krävas, för kommittén framstått såsom ett viktigt önskemål, att i allt fall statistiken skulle komma att ge vissa upplysningar i detta hänseende. Och då även konjunkturinstitutet ansett detta nödvändigt i och för de syftemål institutet närmast har att tillgodose, enades kommittén och institutet om det förslaget att uppgifter skulle infordras rörande ändring i lagertillgång under året med återanskaffningsvärdet som beräkningsgrund. Av praktiska skäl måste man härvid nöja sig med approximativa beräkningar från företagens sida, och man har som nyss påpekats att räkna med att siffrorna bli i viss grad osäkra. Till följd därav och med hänsyn till de skäl som kommittén framfört i fråga om publik redovisning av lagervärden måste givetvis den statistiska vinstkorrigering, som möjliggöres genom uppgift om ändring i lagertillgång, beräknad efter återanskaffningsvärdet, behandlas och bedömas med stor försiktighet.

I sitt sista formulärförslag har emellertid konjunkturinstitutet i stället upptagit posten »ungefärligt uppskattat värde av utgående lager till återanskaffningspris». Anledningen till denna ändring är att institutet tänkt sig, att denna uppgift skulle vara lättare för företagen att lämna än den förut angivna uppgiften om ändring i lagrets värde, vilken sistnämnda uppgift ju kräver beräkning av såväl ingående som utgående lagervärdet efter återanskaff-

[1] Det kan ifrågasättas om icke en exakt redovisning av denna post kommer att vålla företagen svårigheter och posten i verkligheten blir otillförlitlig. Vidare synes den principiellt böra upptagas icke under rubriken kapitalbildning utan såsom en särskild tilläggsuppgift.

ningspris. Konjunkturinstitutet torde emellertid icke ha något att erinra mot en återgång till det förslag varom institutet och kommittén tidigare enats och som kommittén fortfarande anser vara det lämpligaste.

Vad härefter angår frågan på vad sätt och från vilka företag ifrågavarande uppgifter skola infordras övervägde konjunkturinstitutet ursprungligen att *alla* företag skulle medtagas och att uppgifterna skulle lämnas på deklarationsblanketterna, vilka sedan skulle statistiskt bearbetas. Av olika skäl visade sig emellertid denna väg icke framkomlig. Institutet har därför stannat för att föreslå, att uppgifterna infordras på särskilda blanketter från ett representativt urval av företag. Institutet anför beträffande denna fråga i den promemoria, som beledsagar de föreslagna formulären bl. a. följande. Så länge icke någon företagsräkning eller något fullständigt företagsregister kommit till stånd, kan statistiken icke igångsättas i full utsträckning. Till en början kan därför statistiken påbörjas endast för de största företagen inom industri och handel. Så snart grundvalen för uttagande av ett representativt urval uppgiftslämnare förefinnes, bör dock statistiken så fort som möjligt utvidgas till full omfattning. Institutet föreslår sålunda, att uppgifter preliminärt infordras från 2 000 à 3 000 av de större arbetsställen, som ingå i kommerskollegii industristatistik. Som exempel på industriföretagens storleksfördelning kan nämnas, att de 2 000 största industriella arbetsställena täcka ca 70 % av det arbetarantal som 1945 representerades av företagen i industristatistiken. Hur många företag (i juridisk mening), som dessa arbetsställen representera kan icke här ännu anges, men antalet torde vara betydligt mindre. På samma sätt skulle man kunna välja ut de största företagen inom detalj- och partihandeln från det företagsregister som upprättats i samband med den »företagsräkning» inom handeln, vilken år 1947 utfördes av dåvarande arbetsmarknadskommissionen. Det är dock av praktiska skäl omöjligt att med statistiken täcka lika stor del av antalet sysselsatta inom handeln som inom industrien. Härtill skulle fordras alltför många arbetsställen. Som exempel kan anföras, att om man toge med de 620 största arbetsställena inom partihandeln och de 1 550 största inom detaljhandeln skulle statistiken täcka ca 40 % resp. ca 20 % av antalet sysselsatta som representeras av företagen i arbetsmarknadskommissionens företagsinventering. Statistiken skulle till en början omfatta högst 5 000 företag sammanlagt för industri och handel. Statistiken skulle på så sätt endast representera företag med större arbetsställen inom respektive näringsgrenar. Såsom ovan angivits skulle dock utbyggnaden till tillfredsställande representativitet för hela branscherna ske så snart en företagsräkning gett möjlighet till ett rationellt urval.

Även från de synpunkter kommittén har att företräda torde den föreslagna begränsningen av statistikens omfattning under den första tiden böra accepteras. Man synes på angiven väg kunna få till stånd en statistik som i fråga om representativitet nöjaktigt tillgodoser arbetstagarorganisationernas intressen. Som även konjunkturinstitutet påpekar, måste dock stor försiktighet iakttagas vid presentation och användning av resultaten, så att siffrorna icke utan vidare generaliseras att gälla hela bran-

schen inklusive småföretagen. Självfallet är det i insynsavseende önskvärt, att statistiken på sätt förutsättes i institutets uttalande så småningom kommer att byggas på en allt bredare grundval.

Beträffande uppgifternas *bearbetning* förutsätter kommittén, att statistiska centralbyrån årligen kommer att publicera statistik, utvisande intäkterna och omsättningens totala storlek samt kostnader och vinster i olika branscher. Om såsom av konjunkturinstitutet föreslås de till grund för statistiken liggande uppgifterna kunna infordras till den 15 april, d. v. s. senast 14 dagar efter det självdeklarationerna skola vara inlämnade, skulle dessa statistiska bearbetningar, som sålunda framför allt skulle belysa genomsnittsförhållanden inom de särskilda branscherna, kunna föreligga färdiga i början av hösten efter det år uppgifterna avse, och därigenom bli till nytta vid kollektivavtalsförhandlingarna, som i allmänhet föras under höstperioden.

Vid materialets *uppdelning på branscher* torde som konjunkturinstitutet föreslår den branschindelning böra följas, som nu förekommer i den officiella statistiken. Dock vill kommittén hemställa, att gruppen malmbrytning och metallindustri uppdelas på två grupper, den ena avseende malmbrytning och den andra metallindustri. På enahanda sätt bör uppdelning ske av gruppen pappers- och grafisk industri i en för pappersindustri och en för grafisk industri.

För kollektivavtalsförhandlingarna är det ofta av intresse att äga tillgång till statistik rörande omsättning, kostnader och vinster, som ej endast utvisar branschernas genomsnittsförhållanden utan är i olika avseenden mer specialiserad. Sålunda anmäler sig här det förut omnämnda kravet på belysning av spridningen i fråga om företagens effektivitet *inom* branscherna. För detta syfte ävensom av andra skäl kan det bli önskvärt med en bearbetning av uppgifterna, som icke tar sikte på branscher utan på grupper av företag efter annan indelning, t. ex. med hänsyn till räntabilitet, avtalsområde, storleksordning (exempelvis efter antalet anställda eller omsättningens storlek) eller geografiskt läge.

Den ordinära årsstatistiken kan icke lämpligen omfatta även dylika specialbearbetningar. Säkerligen skulle i så fall mycket överflödigt arbete få utföras samtidigt som man, genom att låsa fast statistiken vid vissa på förhand bestämda utredningsuppgifter, ändå icke kunde vara säker om att i olika situationer ha tillgång till just de önskvärda upplysningarna. Den ordinära statistiken förutsättes därför vara begränsad till branschernas genomsnittsförhållanden. I stället torde arbetsmarknadsorganisation böra få rätt att hos den statistiska myndigheten *begära* sådan utredning av nyss berörd art, som kan vara erforderlig t. ex. för vissa kollektivavtalsförhandlingar.

Det synes emellertid uppenbart, att en dylik rätt att begära utredning icke kan göras helt obegränsad. I så fall kunde den statistiska myndigheten komma att överbelastas med utredningar utan egentligt värde. Det kunde t. o. m. befaras, att vissa utredningar — ehuru försedda med officiell hallstämpel — skulle ge en helt missvisande bild av förhållandena, enär de givna direk-

tiven vore tendentiösa. Slutligen måste garanti finnas för att de enskilda företagens konfidentiella primäruppgifter icke genom den statistiska bearbetningen bli uppenbarade. Förutsättning för att man av företagen skall kunna infordra uppgifter, som inga av dem ansetts böra åläggas att lämna i publik redovisning, är enligt kommitténs mening att uppgifterna omgärdas med sträng sekretess[1] liksom att de icke komma till användning för andra än de ifrågavarande statistiska ändamålen.

Efter övervägande av olika sätt att lösa det viktiga men också ganska ömtåliga spörsmålet om rätten att begära specialutredningar av ifrågavarande slag har kommittén kommit till den uppfattningen, att en författningsmässig reglering därav, angivande riktlinjer för specialutredningarna, icke vore en lämplig lösning. Ett uppdragande av sådana riktlinjer med tillbörligt beaktande av de mångskiftande och svåröverskådliga faktorer, som kunna tänkas bli av betydelse i olika fall, torde bäst kunna ske genom förhandlingar mellan arbetsmarknadens huvudorganisationer. Kommittén föreslår därför, att frågan om förutsättningarna för rätten att begära statistisk specialbearbetning av ifrågavarande slag och riktlinjerna för bearbetningarnas innehåll lämnas att lösas genom förhandlingar mellan nämnda organisationer.

Med denna ståndpunkt saknar kommittén anledning att närmare diskutera frågans slutliga reglering. Huruvida organisationerna kunna nå fram till en överenskommelse i frågan och vilket innehåll denna överenskommelse skall få måste naturligtvis bli beroende av helt fria förhandlingar. Kommittén vill blott påpeka, att vid förhandlingarna även torde böra upptagas spörsmålet huruvida och på vad sätt specialutredningarna skola publiceras. Att i varje fall en på detta sätt av statlig myndighet verkställd utredning, avsedd att komma till användning vid kollektivavtalsförhandlingar, bör ställas till förfogande icke blott för den organisation som begärt utredningen utan även för den organisation, som vid kollektivavtalsförhandlingarna i fråga är den förras motpart, synes kommittén naturligt. Då det är ett allmänt intresse att den statistiska myndigheten icke överbelastas med arbete och över huvud icke betungas med specialutredningar utan värde, torde också den regeln böra uppställas, att utredning endast må hos myndigheten påkallas av huvudorganisation på arbetsmarknaden (svenska arbetsgivareföreningen, landsorganisationen i Sverige, tjänstemännens centralorganisation). Och då ej heller det allmänna synes böra ha att bära kostnaderna för en specialutredning av ifrågavarande slag, torde de böra bestridas av den organisation, som begärt utredningen (jämför 1946 års lönestatistiksakkunnigas betänkande med förslag ang. den offentliga lönestatistiken, SOU 1946: 90, s. 85).

Sedan de nu angivna förhandlingarna slutförts, kunna organisationerna ingå till Kungl. Maj:t med anhållan om meddelande av de föreskrifter som kunna erfordras för att statistiska centralbyrån skall kunna verkställa utredningar i enlighet med den träffade överenskommelsen.

---

[1] Stadgande rörande sekretess beträffande statistiska uppgifter finnes i 16 § lagen den 28 maj 1937 om inskränkningar i rätten att utbekomma allmänna handlingar.

KAP. IV.

Fråga om ytterligare uppgiftsplikt beträffande enskilda företag särskilt vid kollektivavtalsförhandlingar.

I det föregående har något berörts spörsmålet, huruvida det för tillgodoseende av arbetstagarorganisationernas intresse i samband med kollektivavtalsförhandlingarna är erforderligt, att dessa organisationer, vid sidan av en statistik efter ovan angivna riktlinjer och förutom det material som den publika redovisningen erbjuder, äga tillgång till *uppgifter om de individuella företagen.*

I den förberedande utredningen om insynsfrågorna antyddes att sådana uppgifter kunde vara av betydelse för bedömningen av lönenivåns och löneanspråkens lämpliga höjd, i det man härför hade behov av kännedom om förhållandena särskilt hos de minst effektiva företagen inom en bransch, de s. k. *marginalföretagen.* Därjämte ifrågasattes huruvida icke kännedom om de särskilda företagen vore av betydelse för fastställandet av *ackordslöner.*

Vad först angår intresset av kännedom om effektivitetsspridningen kommer enligt kommitténs mening tillfredsställande kunskap om denna att beredas genom den planerade ekonomiska statistik, som berörts i kap. III här ovan; den där avhandlade rätten att begära statistisk specialutredning syftar bl. a. just till att möjliggöra belysning av spridningen i fråga om effektivitet.

Beträffande härefter arbetstagarorganisationernas intresse i samband med fastställande av ackordslöner måste enligt kommitténs mening därvid, lika väl som vid fastställande av tidlöner, icke det enskilda företagets utan branschens eller avtalsområdets förhållanden vara avgörande. Även ackordslönesättningen sker branschvis och icke individuellt för varje företag. Visserligen äro ackordslönerna stundom av varierande storlek vid olika företag. Men dessa variationer hänföra sig regelmässigt endast till de olikartade förhållandena med avseende på maskinell och annan utrustning, vilka leda till att den i ackordslönesättningen medverkande tidsfaktorn ger olika utslag vid olika företag. I den mån omständigheter av angivet slag anses böra inverka på storleken av de särskilda ackordspriserna fastställas dessa icke i själva kollektivavtalet, utan detta anger då endast grundprinciperna för ackordslönernas beräkning. För bestämmandet av dessa grundprinciper äro frågor om ekonomisk bärighet och räntabilitet avgörande, men utslagsgivande i *detta* hänseende blir sålunda icke det enskilda företagets förhållanden utan, principiellt, läget inom hela branschen eller gruppen av företag.

Till det sagda kommer att stora svårigheter möta då det gäller att praktiskt genomföra en individuell uppgiftsplikt vid sidan av den publika redovisningen, i det att de begränsningar, som denna redovisning alltfort kommer att uppvisa, bero på att det ansetts kunna skada företagen om de tvingades offentliggöra ytterligare upplysningar om sina ekonomiska förhållanden. Den någon gång framkastade tanken att införa skyldighet att vid kollektivavtalsförhandlingar lämna uppgifter om enskilda företag till förlikningsmannen bör enligt kommitténs mening icke förverkligas. Det kan icke anses lämpligt att förlikningsman på sådant sätt skulle få kännedom om förhållanden, som han icke får yppa för båda parterna vid förhandlingarna. Visserligen förutsätter gällande lag om medling i arbetstvister, att parterna vid lämnande av uppgifter rörande ekonomiska och andra förhållanden skola kunna göra förbehåll, att vad förlikningsmannen på sådant sätt erfar ej må av denne yppas (7 §). Det är emellertid här fråga om uppgifter, som parterna *frivilligt* ställa till förlikningsmannens förfogande; enligt kommitténs mening kommer saken i ett helt annat läge, om det bleve fråga om tvångsvis infordrade uppgifter.

Med hänsyn till vad ovan framhållits och då arbetstagarorganisationernas insynsintressen efter vad ovan utvecklats få anses i allt väsentligt tillgodosedda genom den planerade ekonomiska statistiken ävensom genom den dock mycket omfattande och utförliga publika redovisningen, har kommittén icke ansett sig böra avge förslag om ytterligare uppgiftsplikt angående särskilda företags förhållanden.

Beträffande informationer åt de anställda rörande de enskilda företagens förhållanden erinrar kommittén om den betydelse företagsnämnderna efter vad i olika sammanhang tidigare påpekats kunna förväntas få i nämnda hänseende.

KAP. V.

Sammanfattning av kommitténs förslag.

1. Rörande *aktiebolagens publika redovisning* föreslår kommittén, att bolag skall vara skyldigt att i förvaltningsberättelsen intaga uppgift om storleken av den totala rörelseintäkten under året (omsättningssumman), försåvitt denna ej framgår av vinst- och förlusträkningen; denna bruttoredovisningsregel är försedd med den modifikationen att dylik redovisning behöver ske endast i den mån det finnes kunna ske utan förfång för bolaget.

Vidare föreslår kommittén vissa regler, vilka syfta till belysning av aktiebolagens s. k. dolda reserver. Såvitt gäller sådana reserver i anläggningstillgångar innebär kommitténs förslag, att för fastigheter upplysning skall lämnas om taxeringsvärden samt att för maskiner, inventarier o. d., därest dessa äro brandförsäkrade, försäkringsbeloppet skall angivas; taxeringsvärdenas och försäkringsbeloppens fördelning på de under särskilda poster i balansräkningen upptagna tillgångarna skall såvitt möjligt redovisas. De ifrågavarande uppgifterna skola, om de ej intagits i balansräkningen, lämnas i förvaltningsberättelsen. Beträffande omsättningstillgångar skall enligt kommitténs förslag stadgandet i aktiebolagslagen 103 § 1 mom. 4 st. — vari föreskrives att i förvaltningsberättelsen upplysning skall lämnas om viktigare ändring i förhållande till tidigare balansräkning eller vinst- och förlusträkning — givas en formulering varav direkt framgår, att upplysningsplikten innefattar sådan ändring i grunderna för värderingen av omsättningstillgångarna som i avsevärd mån påverkat årsresultatet eller eljest är av viktigare beskaffenhet.

Ett i enlighet med det sagda upprättat förslag till lag om ändring i aktiebolagslagen 103 § 1 mom. bifogas kommitténs betänkande. Rörande motiveringen till de föreslagna stadgandena får kommittén hänvisa till vad ovan i kap. II under B anförts.

Beträffande publik redovisningsskyldighet för *ekonomiska föreningar* hänvisar kommittén till det förslag om nya lagbestämmelser för sådana föreningar som inom kort väntas från utredningen för översyn av lagstiftningen om ekonomiska föreningar. Vid utarbetandet av de i detta förslag ingående redovisningsbestämmelserna — för vilka redogöres ovan i kap. II under C — har samråd ägt rum mellan föreningsutredningen och kommittén.

För *övriga företagskategorier* föreslår kommittén icke några regler om publik redovisning. Kommittén hemställer emellertid, att för den händelse en omarbetning av gällande bokföringslag framdeles kommer till stånd även in-

synsfrågan beaktas; sålunda bör därvid övervägas, huruvida icke en mera utförlig redovisning, som i någon form göres publik, skall krävas av större företag. Vid en dylik omarbetning av bokföringslagstiftningen torde jämväl frågan huruvida och i vad mån bokföringsskyldighet för *fastighetsägare* bör införas komma under övervägande.

2. Kommittén behandlar vidare frågan om skapande av förbättrad *ekonomisk statistik*.

Vad först gäller statistik rörande *den industriella produktionen m. m.* begränsar sig kommittén till att uttala önskemål om vissa förbättringar av på dessa områden befintlig statistik. Beträffande kommerskollegii årliga industristatistik hemställer kommittén sålunda, att där förekommande kvantitetsuppgifter i görligaste mån fullständigas samt att möjligheterna att inhämta den eftersläpning i fråga om statistikens färdigställande som på senare år inträtt övervägas. Rörande snabbstatistik över den industriella produktionen m. m. erinrar kommittén om de kvartals- och månadsvis i tidskriften Industria publicerade månadsöversikter som utarbetas av industriens utredningsinstitut. Kommittén konstaterar, att dessa översikter innehålla tillfredsställande uppgifter om produktionsläget inom industrien men däremot endast i begränsad utsträckning upptaga redovisning av lagerställning och ordertillgång. Kommittén uttalar den förhoppningen att — i den mån en publicering av uppgifter i sistnämnda hänseenden kan bli av verkligt upplysningsvärde och icke medför risker för näringslivet — institutets statistik kommer att i allt större utsträckning kompletteras med dylika uppgifter. I fråga om statistik över den industriella produktiviteten erinrar kommittén om vissa, jämväl av industriens utredningsinstitut verkställda utredningar därom samt framför önskemålet att frågan om en mer utvecklad statistik på detta område måtte uppmärksammas av institutet.

Vad härefter angår statistik över *företagens intäkter, kostnader och vinster* har kommittén samrått med konjunkturinstitutet, vilket på Kungl. Maj:ts uppdrag utarbetat och i underdånig skrivelse den 18 januari 1949 med därtill fogad promemoria avgivit förslag beträffande infordrande av uppgifter i nämnda hänseende från företagen samt igångsättande av en statistik över företagens inkomstutbetalningar och vinster på grundval av dessa uppgifter. Kommittén har till institutet framfört sina önskemål rörande innehållet av de uppgifter som böra infordras. Redogörelse för institutets förslag såvitt gäller dessa uppgifter ävensom beträffande urvalet av företag från vilka desamma skola infordras lämnas ovan i kap. III samt bil. 2 till kommitténs betänkande. Kommittén ansluter sig i det väsentliga till institutets förslag härutinnan. Beträffande de uppgifter som skola infordras från företagen rörande lagervärderingen anser dock kommittén, att de böra gälla förändringar i dold lagervärdereserv, varigenom en viss statistisk belysning av sådana förändringars inverkan på de redovisade rörelseresultaten kan erhållas.

I fråga om uppgifternas bearbetning förutsätter kommittén, att statistiska centralbyrån — vilken myndighet avses skola handha bearbetningen — år-

ligen kommer att publicera statistik utvisande intäkter, omsättning, kostnader och vinster inom olika branscher; dessa bearbetningar böra vara fördigställda i början av hösten året efter det primäruppgifterna avse för att kunna användas vid de denna tid förda kollektivavtalsförhandlingarna. Beträffande statistikens branschindelning ansluter sig kommittén till konjunkturinstitutets förslag härutinnan, enligt vilket den för närvarande inom den officiella statistiken tillämpade indelningen bör följas; dock föreslår kommittén, att gruppen malmbrytning och metallindustri uppdelas i två grupper, den ena avseende malmbrytning och den andra metallindustri, samt gruppen pappers- och grafisk industri likaledes i två grupper, en för pappersindustri och en för grafisk industri.

Till komplettering av den årliga statistiken, avseende genomsnittsförhållandena inom branscherna, böra arbetsmarknadens organisationer enligt kommitténs uppfattning få rätt att hos den statistiska myndigheten begära sådana statistiska utredningar rörande förhållanden *inom* de olika branscherna — till belysning exempelvis av spridningen i fråga om effektivitet hos de i branschen ingående företagen — som kunna vara av intresse vid kollektivavtalsförhandlingar. Enligt kommitténs mening bör åt huvudorganisationerna på arbetsmarknaden — svenska arbetsgivareföreningen, landsorganisationen i Sverige och tjänstemännens centralorganisation — överlämnas att genom förhandlingar bestämma förutsättningarna för rätten att begära sådana specialutredningar och riktlinjerna för dessa, varvid även frågan om utrednings publicering bör behandlas. Sedan dessa förhandlingar lett till överenskommelse i frågan kunna organisationerna ingå till Kungl. Maj:t med anhållan om att föreskrifter som kunna erfordras för genomförande av den träffade överenskommelsen meddelas. Kommittén förutsätter, att rätt att begära specialbearbetning förbehålles ovannämnda huvudorganisationer samt att kostnaden för sådan utredning skall bäras av organisation som begärt densamma.

3. Rörande slutligen frågan om *ytterligare uppgiftsplikt beträffande enskilda företag,* särskilt vid kollektivavtalsförhandlingar, har kommittén icke ansett sig böra framlägga något förslag i detta hänseende. Enligt kommitténs mening får den publika redovisningen och den ekonomiska statistiken — utformade i enlighet med vad ovan sagts — anses i det väsentliga tillgodose arbetstagarorganisationernas intresse av upplysningsmaterial för avtalsförhandlingarna. Beträffande behovet av uppgifter av förevarande slag för andra ändamål erinrar kommittén om företagsnämndernas betydelse med avseende på informationen åt de anställda rörande de enskilda företagens förhållanden.

Lagförslag.

Förslag
till
Lag
angående ändring i lagen den 14 september 1944 (nr 705) om aktiebolag.

Härigenom förordnas att 103 § 1 mom. lagen om aktiebolag skall erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives.

103 §.

1 mom. I förvaltningsberättelsen skall, i den mån det finnes kunna ske utan förfång för bolaget, upplysning lämnas om *hela intäkten av rörelsen under räkenskapsåret (omsättningssumman) och om andra* för bedömningen av bolagets ställning och resultatet av dess verksamhet samt styrelsens och verkställande direktörs förvaltning viktiga förhållanden, vilka ej framgå av balansräkningen eller vinst- och förlusträkningen, så ock om händelser av väsentlig betydelse för bolaget, jämväl där de inträffat efter räkenskapsårets slut.

I den mån motsvarande uppgifter ej intagits i balansräkningen eller vinst- och förlusträkningen, skall i förvaltningsberättelsen

a) uppgift lämnas för fastigheter om senast fastställda taxeringsvärdet samt för maskiner, inventarier och andra dylika anläggningstillgångar om förekommande brandförsäkringsbelopp, varvid taxeringsvärdenas och försäkringsbeloppens fördelning på de under särskilda poster i balansräkningen upptagna tillgångarna såvitt möjligt skall angivas, och

b) medelantalet under räkenskapsåret anställda arbetare samt medelantalet övriga i bolagets tjänst anställda personer *uppgivas, så ock* i särskilda poster upptagas sammanlagda beloppet av utbetalda löner och ersättningar under räkenskapsåret dels till arbetare, dels till styrelsen samt verkställande direktör och andra företagsledare, dels ock till övriga befattningshavare i bolaget.

Har uppskrivning — — — särskilt anmärkas.

Har beträffande avskrivningarna på bolagets anläggningstillgångar eller avsättningarna å värdeminskningskonton för sådana tillgångar *eller beträf-*

fande omsättningstillgångarnas värdering eller beträffande redovisningen av tillgångar såsom anläggningstillgångar eller omsättningstillgångar eller i andra avseenden *ändring* i förhållande till tidigare balansräkning eller vinst- och förlusträkning *vidtagits, vilken i avsevärd mån påverkat årsresultatet eller eljest är av viktigare beskaffenhet,* skall redogörelse därför lämnas i förvaltningsberättelsen.

Styrelsen och ——— enligt balansräkningen.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 19 men skall icke äga tillämpning beträffande förvaltningsberättelse för räkenskapsår, som dessförinnan utgått.

Bilaga 1.

Storleken av industriföretag inom olika företagskategorier.

Utredning verkställd inom kungl. kommerskollegium på grundval av 1945 års industristatistiska uppgifter.[1]

AKTIEBOLAG

Antal firmor med fördelning i storleksgrupper med hänsyn till antalet sysselsatta personer och produktionens storlek.

Produktion, kr	Antal sysselsatta personer								
	högst 5	6—25	26—50	51—100	101—200	201—500	501—1000	över 1 000	S:a
högst 200 000	620	1 637	120	15	1	—	—	—	**2 393**
200 001— 500 000 .	41	849	674	111	4	1	—	—	**1 680**
500 001— 800 000 .	8	115	304	227	29	1	—	—	**684**
800 001— 1 000 000 .	1	13	68	116	43	7	—	—	**248**
1 000 001— 5 000 000 .	4	51	108	293	393	194	13	—	**1 056**
5 000 001—10 000 000 .	—	—	4	8	23	110	52	4	**201**
över 10 000 000	—	—	—	1	8	18	67	70	**164**
Summa	**674**	**2 665**	**1 278**	**771**	**501**	**331**	**132**	**74**	**6 426**

EKONOMISK FÖRENING

Antal firmor med fördelning i storleksgrupper med hänsyn till antalet sysselsatta personer och produktionens storlek.

Produktion, kr	Antal sysselsatta personer								
	högst 5	6—25	26—50	51—100	101—200	201—500	501—1000	över 1 000	S:a
högst 200 000	248	131	13	2	—	—	—	—	**394**
200 001— 500 000 .	120	35	17	6	—	—	—	—	**178**
500 001— 800 000 .	77	27	3	3	—	—	—	—	**110**
800 001— 1 000 000 .	34	26	2	2	—	—	—	—	**64**
1 000 001— 5 000 000 .	15	120	31	11	6	—	—	—	**183**
5 000 001—10 000 000 .	—	—	4	15	6	—	—	—	**25**
över 10 000 000	—	—	—	2	11	6	2	2	**23**
Summa	**494**	**339**	**70**	**41**	**23**	**6**	**2**	**2**	**977**

Därav: m. b. p. a. 57

[1] Se ovan s. 66.

KOMMANDITBOLAG

Antal firmor med fördelning i storleksgrupper med hänsyn till antalet sysselsatta personer och produktionens storlek.

Produktion, kr	Antal sysselsatta personer								
	högst 5	6—25	26—50	51—100	101—200	201—500	501—1000	över 1 000	S:a
högst 200 000	7	13	1	2	—	—	—	—	**23**
200 001— 500 000 .	—	3	3	—	—	—	—	—	**6**
500 001— 800 000 .	1	2	—	5	1	—	—	—	**9**
800 001— 1 000 000 .	—	1	—	1	—	—	—	—	**2**
1 000 001— 5 000 000 .	—	2	—	—	—	2	—	—	**4**
5 000 001—10 000 000 .	—	—	—	—	—	—	—	—	—
över 10 000 000	—	—	1	—	1	—	—	—	**2**
Summa	8	**21**	**5**	8	**2**	**2**	—	—	**46**

ANNAT BOLAG

Antal firmor med fördelning i storleksgrupper med hänsyn till antalet sysselsatta personer och produktionens storlek.

Produktion, kr	Antal sysselsatta personer								
	högst 5	6—25	26—50	51—100	101—200	201—500	501—1000	över 1 000	S:a
högst 200 000	1 334	1 043	36	6	3	—	—	—	**2 422**
200 001— 500 000 .	22	227	83	10	—	—	—	—	**342**
500 001— 800 000 .	1	23	19	15	1	1	—	—	**60**
800 001— 1 000 000 .	—	—	6	3	1	—	—	—	**10**
1 000 001— 5 000 000 .	—	3	4	7	6	2	—	—	**22**
5 000 001—10 000 000 .	—	—	—	—	—	1	—	—	**1**
över 10 000 000	—	—	—	—	—	—	1	—	**1**
Summa	**1 357**	**1 296**	**148**	**41**	**11**	**4**	**1**	—	**2 858**

ENSKILD PERSON

Antal firmor med fördelning i storleksgrupper med hänsyn till antalet sysselsatta personer och produktionens storlek.

Produktion, kr	Antal sysselsatta personer								
	högst 5	6—25	26—50	51—100	101—200	201—500	501—1000	över 1 000	S:a
högst 200 000	4 692	2 952	74	13	—	—	—	—	**7 731**
200 001— 500 000 .	84	486	174	21	3	1	—	—	**769**
500 001— 800 000 .	5	32	61	34	4	—	—	—	**136**
800 001— 1 000 000 .	2	10	11	12	1	—	—	—	**36**
1 000 001— 5 000 000 .	1	4	13	22	11	3	—	—	**54**
5 000 001—10 000 000 .	—	—	—	—	—	1	2	—	**3**
över 10 000 000	—	—	—	—	—	—	—	1	**1**
Summa	**4 784**	**3 484**	**333**	**102**	**19**	**5**	**2**	**1**	**8 730**

STATEN OCH KOMMUN

Antal företag med fördelning i storleksgrupper med hänsyn till antalet sysselsatta personer och produktionens storlek.

Produktion, kr	Antal sysselsatta personer								
	högst 5	6—25	26—50	51—100	101—200	201—500	501—1000	över 1 000	S:a
högst 200 000	133	93	6	1	—	—	—	—	**233**
200 001— 500 000 .	2	43	24	13	—	—	—	—	**82**
500 001— 800 000 .	—	9	17	10	3	—	—	—	**39**
800 001— 1 000 000 .	—	4	6	6	4	—	—	—	**20**
1 000 001— 5 000 000 .	—	1	16	13	18	7	—	—	**55**
5 000 001—10 000 000 .	—	—	—	1	1	4	3	—	**9**
över 10 000 000	—	—	—	—	—	4	2	6	**12**
Summa	**135**	**150**	**69**	**44**	**26**	**15**	**5**	**6**	**450**

SAMTLIGA GRUPPER

Antal firmor (företag) med fördelning i storleksgrupper med hänsyn till antalet sysselsatta personer och produktionens storlek.

Produktion, kr	Antal sysselsatta personer								
	högst 5	6—25	26—50	51—100	101—200	201—500	501—1000	över 1 000	S:a
högst 200 000	7 034	5 869	250	39	4	—	—	—	**13 196**
200 001— 500 000 .	269	1 643	975	161	7	2	—	—	**3 057**
500 001— 800 000 .	92	208	404	294	38	2	—	—	**1 038**
800 001— 1 000 000 .	37	54	93	140	49	7	—	—	**380**
1 000 001— 5 000 000 .	20	181	172	346	434	208	13	—	**1 374**
5 000 001—10 000 000 .	—	—	8	24	30	116	57	4	**239**
över 10 000 000	—	—	1	3	20	28	72	79	**203**
Summa	**7 452**	**7 955**	**1 903**	**1 007**	**582**	**363**	**142**	**83**	**19 487**

Bilaga 2.

Blankett för statistik över företagens inkomstutbetalningar och vinster.

Förslag utarbetat av konjunkturinstitutet.[1]

I. INDUSTRI.

Vinst- och förlusträkning för kalenderåret 19.....[a)]

(För statistiskt bruk)

Kostnader	Intäkter
1. Bokfört värde av ingående lager.	17. Bokfört värde av utgående lager.
2. Inköpsvärdet för under året inköpta råvaror, förbrukningsartiklar och andra för rörelsen avsedda varor efter avdrag av retur till och rabatter från leverantörer.	18. Bruttointäkter av rörelsen efter avdrag av returer från och alla slags rabatter till kunder.[i)] a) Därav: naturaförmåner till anställda.
3. Indirekta skatter (omsättningsskatt, tullar, acciser o. dyl.)[b)]	19. Värde av varor, som uttagits för eget eller familjens bruk. E.
4. Löner m. m.[c)]: B. a) arbetare b) företagsledare c) övriga befattningshavare E. a) kontanta b) naturaförmåner.	20. Värdet av tillverkning av anläggningstillgångar för egen räkning.[j)] a) Däri ingående lönekostnad.
5. Pensioner, pensionspremier samt avsättning till pensionsfond eller pensionsstiftelse.[d)] a) Därav: avsättning till pensionsfond.	21. Mottagna vinstutdelningar å aktier och andra andelar. B.
6. Hyror, om rörelsen drives i annans fastighet.	22. Räntor. B.
7. Räntor.	23. Vinst på avyttring av anläggningstillgångar (netto).[k)]
8. Direkta skatter. B.[e)]	24. Nettoinkomst av fastighet. B.[l)] Eventuell fastighetsredovisning. E.[l)]
9. Försäkringspremier (utom pensionspremier).	25. Extraordinära intäkter (koncernbidrag m. m.).
10. Avskrivning på värdet av (el. avsättning t. värdeminskn.-konto för) anläggningstillgångar (inkl. överprisavdrag).[f)]	
11. Beräknad eller verklig förlust på kundfordringar.[g)]	
12. Extraordinära kostnader (gåvor, koncernbidrag m. m.).	
13. Övriga ovan ej specificerade kostnader i rörelsen.	
14. Avsättning till investeringsfonder.	
15. Nettovinst enligt detta formulär.[h)]	
16. Summa	26. Summa

Anm. B: Gäller endast aktiebolag och ekonomiska föreningar.
E: Gäller endast övriga enskilda företag.

Uppgifter om kapitalbildning.

27. Utgifter för förvärv av anläggningstillgångar (netto).[m)]
    a) Därav tomtvärde.
28. Kostnader för reparationer och underhåll.
29. Ungefärligt uppskattat värde av utgående lager till återanskaffningspris.[n)]

---

[1] Se ovan s. 88 f.

Övriga tilläggsuppgifter.

30. Under året inbetalade direkta skatter (ej källskatt för anställda). B.
31. Bokförd nettovinst.
32. Utdelning på aktier och andelar.[o)]

---

a) Kostnader och intäkter som gälla förvaltning av jordbruks-, skogs- eller annan fastighet (d. v. s. andra fastigheter än den i rörelsen som »anläggning eller lokal» använda)
{ E. uteslutas.
{ B. uteslutas ur specialredovisningarna och samlas till ett *netto* under post 24. } Se även not l.

b) Tullar skola uppgivas under post 3 (och *icke* ingå under post 2) endast i den mån företaget självt importerat varorna i fråga.

c) Omfattar samtliga löner (inkl. naturaförmåner), tantiem, provisioner o. dyl. Provisioner o. dyl. till andra företag eller andra enskilda företagare föras ej till denna post utan få ingå i post 13. Som naturaförmån räknas även fri bostad.

d) Hit föras endast sådana avsättningar, som innebära att medlen tryggas för pensionsändamål.

e) Här införas inkomstskatter o. dyl. varmed rörelsen enligt bokföringen belastats under året. B.

f) Här upptages även belopp för anläggningstillgångar, som anskaffats under året och genast avskrivits helt. Dessa senare skola alltså ej ingå under post 2. Angående egentillverkade anläggningar se not j) till post 20.

g) Om förlusten är beräknad, måste återvunna tidigare nedskrivna fordringar avdragas. Posten kan därför bli negativ.

h) Förlust införes med minustecken. Avsättningar till pensionsfonder eller investeringsfonder föras till post 5 resp. post 14, även om det skett som en vinstdisposition.

i) Innefattar provisioner, royalties och värdet av de varor ur rörelsen, som de anställda erhållit som naturaförmån.

j) I de fall kostnaderna för tillverkning av anläggningstillgångar ingå på blankettens kostnadssida, måste kostnaden här läggas till som en intäkt.

k) Förlust ingår som negativ post. Nettot kan sålunda bli negativt.

l) Fastigheterna uppdelas på samma sätt som vid deklaration. Endast för den del av fastigheterna som användes i egna rörelsen bruttoredovisas kostnader. Såsom post 24 redovisas saldot på ett vinst- och förlustkonto för förvaltning av övriga fastigheter. Om nettoredovisning ej kan ske utan större olägenheter för uppgiftslämnaren, får bruttoredovisning användas även för övriga fastigheter, varvid post 24, bruttointäkten, förses med ett stort BR. Förvaltning av jordbruks- och skogsfastighet måste dock under alla förhållanden *netto*redovisas. Om bostäder i företagets egna fastigheter upplåtas gratis till de anställda, införes även beräknat värde av denna naturaförmån som intäkt vid beräkning av post 24. B.

Om förvaltningen av andra fastigheter eller delar därav än den i rörelsen använda bokföres gemensamt med rörelsen, och denna bokföring ej kan uppdelas utan större olägenhet, får sådan fastighetsförvaltning bruttoredovisas på blanketten, varvid post 24 omfattar bruttoinkomsten. I så fall redovisas även här värdet av fri bostad till anställda. Förvaltning av jordbruks- och skogsbruksfastighet får dock icke redovisas på blanketten. E.

m) Här redovisas (före avskrivningar) kostnaden för anskaffning av anläggningstillgångar minus intäkten för försäljning av anläggningstillgångar. Även kostnader för tillverkning av anläggningstillgångar för egen räkning inneslutas.

n) Återanskaffningspris vid årets slut användes för lagervärderingen. Första gången ett företag skall lämna uppgift till denna statistik infordras dock följande lageruppgifter a) ingående lager b) utgående lager, varvid varje lagervärde uppskattas till återanskaffningspris den tidpunkt lagervärderingen gäller.

o) Utdelningar utbetalade under det kalenderår blanketten gäller. De belöpa sig därför på vinsten året därförut. B.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING.

Sid.

Skrivelse till Herr Statsrådet och Chefen för Kungl. Justitiedepartementet.. 3

Kommitténs uppdrag 5

Kap. I. Inledning 10

A. Insynsfrågans innebörd 10

B. Insynsintressena 13

C. Vägar till förbättrad insyn 15

D. Omfattningen av kommitténs utredning 17

Kap. II. Företagens publika redovisning 18

A. Allmänna synpunkter 18

B. Aktiebolag 23

1. Utländsk lagstiftning 25

2. Frågan om bruttoredovisning 33

3. Frågan om redovisning av s. k. dolda reserver 47

4. Fråga om ytterligare upplysningar i årsredovisningen 61

C. Andra företagsformer än aktiebolag 63

1. Ekonomiska föreningar 70

2. Övriga företagskategorier 74

Kap. III. Ekonomisk statistik 77

Kap. IV. Fråga om ytterligare uppgiftsplikt beträffande enskilda företag särskilt vid kollektivavtalsförhandlingar 93

Kap. V. Sammanfattning av kommitténs förslag 95

Lagförslag 98

Bilaga 1. Storleken av industriföretag inom olika företagskategorier. Utredning verkställd inom kungl. kommerskollegium på grundval av 1945 års industristatistiska uppgifter 100

Bilaga 2. Blankett för statistik över företagens inkomstutbetalningar och vinster. Förslag utarbetat av konjunkturinstitutet 103

Statens offentliga utredningar 1949

Systematisk förteckning

(Siffrorna inom klammer beteckna utredningarnas nummer i den kronologiska förteckningen.)

Allmän lagstiftning. Rättsskipning. Fångvård.

Utredning med förslag om lösdrivarlagens upphävande m. m. [4]
Kriminalvård i frihet. Fångvårdsstyrelsens utredning ang. skyddsarbetets organisation m. m. [6]
Betänkande ang. förbättrad insyn i enskilda företags ekonomiska förhållanden. [8]

Statsförfattning. Allmän statsförvaltning.

Kommunalförvaltning.

Statens och kommunernas finansväsen.

Politi.

Nationalekonomi och socialpolitik.

Betänkande med förslag till indexreglering av folkpensionerna. [7]

Hälso- och sjukvård.

Allmänt näringsväsen.

Fast egendom. Jordbruk med binäringar.

Norrlandskommitténs principbetänkande. Första delen. Norrländska utvecklingslinjer. [1] Andra delen. Särskilda utredningar. [2] Tredje delen. Utlåtanden och förslag i vissa frågor. [3]

Vattenväsen. Skogsbruk. Bergsbruk.

Industri.

Handel och sjöfart.

Kommunikationsväsen.

Principer och metoder för kostnadsberäkningar vid statens järnvägar. [5]

Bank-, kredit- och penningväsen.

Försäkringsväsen.

Kyrkoväsen. Undervisningsväsen. Andlig odling i övrigt.

Försvarsväsen.

Utrikes ärenden. Internationell rätt.

Stockholm 1949. Kungl. Boktr. P. A. Norstedt & Söner 484161