



**National Library
of Sweden**

Denna bok digitaliserades på Kungl. biblioteket år 2012

STATENS OFFENTLIGA UTREDNINGAR 1967:49

Justitiedepartementet



FÖRSLAG TILL
LAG OM SKYLDIGHET ATT FÖRA
RÄKENSKAPER, M. M.

BETÄNKANDE AVGIVET AV
TILLKALLADE UTREDNINGSMÄN

Stockholm 1967

SOU
1967: 49
Ref

STATENS

OFFENTLIGA UTREDNINGAR 1967

Kronologisk förteckning

1. Kommunal bostadsförmedling. Hæggeström. I.
2. Allmänna arvsfonden. Esselte. Ju.
3. Utsökningsrätt VI. Esselte. Ju.
4. Ny domkretsindelning för underrätterna. Esselte. Ju.
5. Statlig publicering. Norstedt & Söner. Fi.
6. Finansiella långtidsperspektiv. Esselte. Fi.
7. Den framtida jordbrukspolitiken. Svenska Reproduktions AB. Jo.
8. Barnstugor. Barnavårdsmannaskap. Barnolycksfall. Kihlström. S.
9. Rikskonsert. Esselte. E.
10. Linköpings högskola. Del I. Victor Petterson. E.
11. Programbudgetering. Del I. Esselte. Fi.
12. Programbudgetering. Del II. — Studier och försök. Esselte. Fi.
13. Programbudgetering. Del III. — En sammanfattning. Esselte. Fi.
14. Skolans arbetstider. Esselte. E.
15. Tjänsteställning inom krigsmakten. Esselte. Fö.
16. 1958 års utredning kyrka—stat. VII. Folkbokföringen. Beckman. E.
17. 1958 års utredning kyrka—stat. VIII. De teologiska fakulteterna. Almqvist & Wiksell, Uppsala. E.
18. Invandringen. Esselte. I.
19. Statens stöd till ungdomsverksamhet. Esselte. E.
20. Den statliga länsförvaltningen. I. Norstedt & Söner. K.
21. Den statliga länsförvaltningen. II. Bilagor. Norstedt & Söner. K.
22. Skatteförvaltningen. Norstedt & Söner. K.
23. Länsindelningsutredningen. Victor Petterson. K.
24. Lag om skatterätt. Hæggeström. Fi.
25. Narkotikaproblemet. Del I. Hæggeström. S.
26. Partiell författningsreform. Esselte. Ju.
27. Förträdsröstning och gemensamma tvådagarsval. Esselte. Ju.
28. Tryckfrihet och upphovsrätt. Berlingska boktryckeriet, Lund. Ju.
29. Transportkostnaderna i Gotlandstrafiken. Esselte. K.
30. Höga eller låga hus? Esselte. I.
31. Filmens inflytande på sin publik. Hæggeström. E.
32. Vänerns och Vätterns förbindelse med västerhavet. Esselte. K.
33. Vänerns och Vätterns förbindelse med västerhavet. Bilagor. Esselte. K.
34. Kompensation i vissa fall för bensinskatt som utgår vid användande av motorsåg och snöskoter. Berlingska boktryckeriet, Lund. Fi.
35. Firmaskydd. Esselte. Ju.
36. Nykterhetsvårdens läge. Del I. Esselte. S.
37. Nykterhetsvårdens läge. Del II. Bilagor. Esselte. S.
38. Skoglig yrkesutbildning. II. Esselte. Jo.
39. Samhällets barn tillsyn, barnstugor och familjedaghem. Esselte. S.
40. Företagareföreningarnas framtida organisation och verksamhet. Kihlström. I.
41. Narkotikaproblemet. Del II. Hæggeström. S.
42. Utsädesbetningens effekter. Isaac Marcus. Jo.
43. Miljövårdsforskning. Del I. Forskningsområdet. Kihlström. Jo. Utkommer senare.
44. Miljövårdsforskning. Del II. Organisation och resurser. Kihlström. Utkommer senare.
45. 1958 års utredning kyrka—stat. IX. Kyrklig organisation och förvaltning. Beckman. E.
46. 1958 års utredning kyrka—stat. X. Kyrklig egendom. Skattefrågor. Prästerskapets privilegier. Esselte. E.
47. Lärarutbildning för folkhögskolan. Esselte. E.
48. Yrkesutbildningen. Hæggeström. E.
49. Förslag till lag om skyldighet att föra räkenskaper, m. m. Norstedt & Söner. Ju.

STATENS OFFENTLIGA UTREDNINGAR 1967: 49

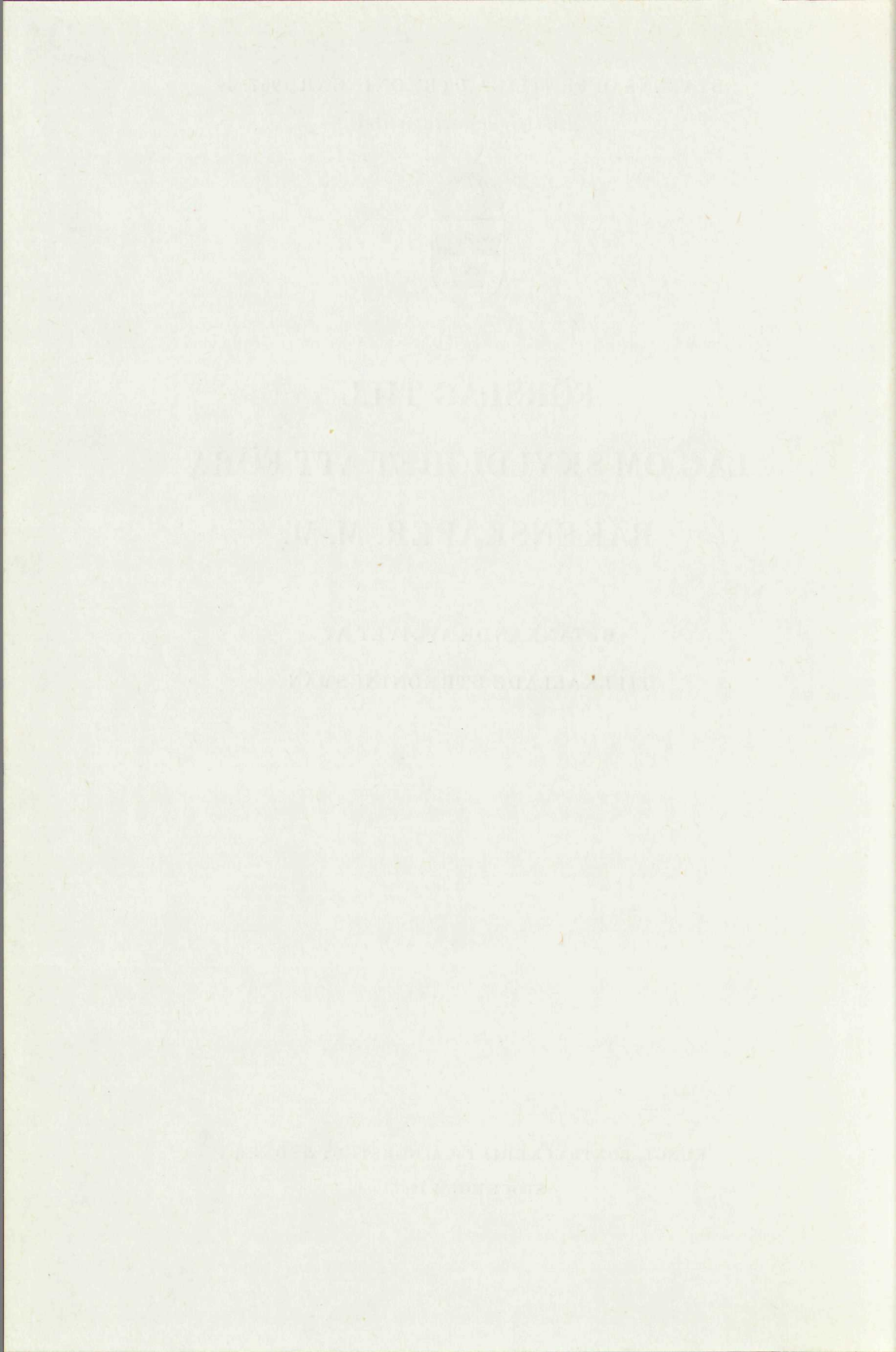
Justitiedepartementet



FÖRSLAG TILL
LAG OM SKYLDIGHET ATT FÖRA
RÄKENSKAPER, M. M.

BETÄNKANDE AVGIVET AV
TILLKALLADE UTREDNINGSMÄN

KUNGL. BOKTRYCKERIET P. A. NORSTEDT & SÖNER
STOCKHOLM 1967



Innehåll

Skrivelse till Herr Statsrådet och Chefen för Kungl. Justitiedepartementet	5
Författningsförslag	8
1) Förslag till Lag om skyldighet att föra räkenskaper	8
2) Förslag till Lag om ändring i vissa delar av brottsbalken	15
3) Förslag till Förordning om upphävande av förordningen den 27 maj 1955 (nr 257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen	16
Direktiven	17
<i>Allmän motivering</i>	19
Kap. 1 Inledning	19
Kap. 2 De räkenskapskyldiga	23
Kap. 3 Räkenskapskyldighetens innehåll	37
Kap. 4 Verifikationer	45
Kap. 5 De räkenskaper som skall föras	51
Kap. 6 Räkenskapsföring medelst elektronisk och annan automatisk databehandling	59
Kap. 7 De affärshändelser som skall redovisas	70
Kap. 8 Årsbokens innehåll; balansräkning och resultaträkning. Räkenskapsår	77
Kap. 9 Värderingsregler	85
Kap. 10 Arkiveringsbestämmelser	93
Kap. 11 Straffbestämmelser	96
<i>Speciell motivering</i>	107
Sammanfattning	116
<i>Bilaga.</i> Sammanställning av bestämmelserna i förslaget till lag om skyldighet att föra räkenskaper och bokföringslagen.	

1911

...

...

...

...

...

...

...

Till

Herr Statsrådet och Chefen för Kungl. Justitiedepartementet

Den 28 juni 1962 bemyndigade Kungl. Maj:t chefen för justitiedepartementet att tillkalla tre sakkunniga för att verkställa översyn av bokföringslagen, att uppdraga åt en av de sakkunniga att vara ordförande samt att, i mån av behov, förordna sekreterare och experter att biträda de sakkunniga.

Med stöd av bemyndigandet tillkallade departementschefen den 22 oktober 1962 hovrättsrådet Ivan Wallenberg, förste taxeringsintendenten, numera taxeringsdirektören Erik Johansson och auktoriserade revisorn Sigurd Löfgren att såsom sakkunniga inom departementet utreda nämnda fråga, och skulle Wallenberg tillika vara ordförande i utredningen. Med stöd av bemyndigandet förordnade departementschefen vidare den 30 augusti 1963 civilekonomen, numera universitetslektorn Gösta Kedner att såsom expert biträda utredningen och den 23 oktober 1963 civilekonomen, numera kanslichefen Ingmar Ytterbrink att vara utredningens sekreterare. Sedan Wallenberg för fullgörande av annat offentligt uppdrag befriats från sakkunniguppdraget, förordnades f. d. hovrättspresidenten Mauritz Wijnbladh den 31 augusti 1964 att vara sakkunnig, tillika ordförande i utredningen.

Till utredningen har överlämnats för att tagas i beaktande vid fullgörandet av dess uppdrag, förutom i direktiven omförmälda motioner, utskottsutlåtande och riksdagens skrivelse, *dels* de vid 1962 års riksdag väckta motionerna I: 533 och II: 646 angående åtalsbestämmelserna vid bokföringsbrott, *dels* Sveriges köpmannaförbunds framställning den 12 januari 1961 med hemställan om utredning och lagstiftning rörande utvidgad bokföringsplikt samt P. M. av sekreteraren i firmautredningen angående bokföringsplikt och firmasubjekt.

Vad beträffar sistnämnda P. M. behandlades i denna sambandet mellan bokföringsplikt och firmasubjekt. Avsikten var att även i den nya lagstiftningen anknyta registreringsplikten för firma till bokföringsskyldigheten. Bokföringslagen var emellertid föråldrad; en ny lag i ämnet borde omfatta flera subjekt än de som nu är bokföringsskyldiga. Vid den kontakt, som förevarande utredning i enlighet med direktiven tagit med firmautredningen, framgick att enligt ett vid den tidpunkten föreliggande utkast till lag

om handelsregister skulle näringsidkare, som driver näring med vars utövande följer bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen, såsom hittills vara skyldiga att anmäla firma till handelsregistret. Förslaget var dock ännu inte slutbehandlat av firmautredningen och vid förnyad kontakt med denna har erfarits att enligt dåmera föreliggande förslag till lag om handelsregister registrering i sådant register i princip är frivillig och att den registreringsplikt, som kvarstår, inte har samband med bokföringsskyldigheten. Enligt förslag till fimalag, som firmautredningen har upprättat, skall dessutom firma tillkomma icke bara den bokföringspliktige utan varje näringsidkare. Den gemenskap i fråga om vissa spörsmål, som tidigare kan sägas ha förelegat för de bägge utredningarna, har således med det ställningstagande, som föreligger i firmautredningens slutliga förslag, upphört (se SOU 1967: 35).

Gemensamma överläggningar har ägt rum mellan utredningen och skat-testrafflagutredningen resp. aktiebolagsutredningen. Vid överläggningarna med aktiebolagsutredningen har man sökt att i görligaste mån sammanjämka de bägge utredningarnas förslag till redovisningsregler.

För rådplägning i frågor rörande automatisk databehandling har utredningen efter vederbörligt bemyndigande haft sammanträde med företrädare för företagen ASEA, SKF och Volvo. Rådplägningar i ämnet har även kommit till stånd med dåvarande byråsekreteraren i Statskontoret Allan Svensson.

Utredningen har efter remiss avgivit följande utlåtanden

1) den 21 februari 1963 över två inom riksskattenämnden upprättade promemorior (Finansdept d.nr 3132/1962), den ena med förslag till förordning om skyldighet för vissa tandläkare att föra räkenskaper såsom underlag för taxering och den andra med förslag till förordning om enahanda skyldighet för kreaturshandlare,

2) den 6 oktober 1964 över det av förlagsintektningskommittén framlagda förslaget till lag om företagsinteckning (SOU 1964: 10),

3) den 31 maj 1965 över två av riksskattenämnden upprättade promemorior (Finansdept. d.nr 809/65 A och B), den ena med förslag till förordning om skyldighet för pälsdjursuppfödare m. fl. att föra räkenskaper såsom underlag för taxering och den andra med förslag till förordning angående enahanda skyldighet för den som driver yrkesmässig trafik med personbil för personbefordran (taxirörelse),

4) den 30 oktober 1965 över det av pensionsstiftelseutredningen framlagda förslaget till lagstiftning om tryggnad av privata pensioner (SOU 1965: 41).

Sedan det utredningen lämnade uppdraget numera slutförts, får utredningen härmed vördsamt överlämna av motiv åtföljda förslag till

- 1) lag om skyldighet att föra räkenskaper
- 2) lag om ändring i vissa delar av brottsbalken

3) förordning om upphävande av förordningen den 27 maj 1955 (nr 257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen.

Utredningens förslag är enhälligt.

Stockholm den 30 oktober 1967.

Mauritz Wijnbladh

Erik Johansson

Sigurd Löfgren

Gösta Kedner

Ingmar Ytterbrink

FÖRFATTNINGSFÖRSLAG

1) Förslag

till

Lag om skyldighet att föra räkenskaper

Härigenom förordnas som följer.

1 §.

1 mom. Skyldighet att föra räkenskaper enligt denna lag åligger aktiebolag, handelsbolag, ekonomisk förening, annan förening än ekonomisk förening samt stiftelse så ock envar annan som yrkesmässigt driver självständig rörelse, dock ej den som brukar jordbruksfastighet eller idkar uthyrning av annan fastighet.

Om skyldighet i visst fall att sörja för att underlag finns för deklara-tions- eller uppgiftsskyldighets fullgörande och för kontroll därav är sär-skilt stadgat.

2 mom. Staten och kommun är icke underkastade räkenskapsskyldighet enligt denna lag.

2 §.

Räkenskapsåret skall vara tolv månader, dock får det vid verksamhe-tens början ävensom vid omläggning av räkenskapsår avse kortare tid eller utsträckas att omfatta högst aderton månader.

3 §.

Räkenskaperna skall, med iakttagande av god redovisningssed och bok-föringsmässiga grunder, föras på sådant sätt att de lämnar upplysning om såväl verksamhetens förlopp (den löpande redovisningen) som verksam-hetens ekonomiska resultat och ställning (årsredovisningen).

Den löpande redovisningen skall omfatta alla sådana affärshändelser i den räkenskapsskyldiges verksamhet som medfört en omedelbar föränd-ring av förmögenhetens storlek eller sammansättning, därunder inbegripet den räkenskapsskyldiges insättning i eller uttag ur verksamheten av pen-ningar eller annat.

Redovisningen skall vara så inrättad, att varje affärshändelses gång ge-nom räkenskaperna kan följas.

4 §.

Räkenskapsskyldig skall över verksamheten föra dagbok och årsbok. Därutöver skall finnas de övriga räkenskaper som med hänsyn till verk-samhetens omfattning och beskaffenhet fordras enligt god redovisningssed.

5 §.

Varje affärshändelse som i 3 § sägs skall vara bestyrkt av verifikation. Verifikation skall i klartext ange dagen för dess utfärdande, beloppets storlek och den prestation som med verifikationen avses så ock innehålla uppgift om medkontrahent. Den skall förses med identifieringstecken (verifikationsnummer).

I fråga om kontant försäljning över disk inom hantverk, detaljhandel och liknande kan utan hinder av vad ovan är stadgat såsom verifikation på inbetalning tjäna kontrollremsa från i verksamheten nyttjad kassaapparat jämte, i förekommande fall, tömningskvitto. Om kassaapparat med möjlighet till dylik kontroll icke finns, kan i stället beträffande angivna slag av försäljning varje dag summan av dagens kontanta inbetalningar antecknas i en dagskassarapport, vilken, sedan anteckningens riktighet bestyrkts av den som verkställt densamma, skall tjäna som verifikation.

Vid omföring av tidigare registrerad affärshändelse skall upprättas verifikation, i vilken skall hänvisas till den tidigare registreringen och anges grunden för omföringen. Å den tidigare verifikationen skall göras anteckning om omföringen.

6 §.

I dagboken skall de i 3 § avsedda affärshändelserna utan oskäligt dröjsmål registreras i löpande följd enligt tillhörande verifikationer. Om ej registrering sker dagligen, skall varje dag upprättas ett sammandrag av dagens in- och utbetalningar. Med registrering av utgående och inkommande fakturor kan anstå till räkenskapsårets utgång eller till dessförinnan verkställd betalning, om ifrågavarande räkenskapsmaterial är ordnat på sådant sätt att vid varje tillfälle storleken av därpå grundade fordringar och skulder kan utrönas.

Registreringen skall inbegripa det verifikationen åsatta identifieringstecknet, dagen för registreringen, belopp och, i förekommande fall, kontobeteckning.

Under en dag förekommande affärshändelser av samma slag kan i dagboken registreras i en post.

7 §.

I årsboken skall införas vid räkenskapsskyldighetens inträde balansräkning utvisande ställningen vid verksamhetens början samt därefter, inom fyra månader från varje räkenskapsårs utgång, balansräkning och resultaträkning avseende det förflutna räkenskapsåret.

8 §.

Årsboken skall vara bunden.

Dagbok och övriga räkenskaper får bestå av lösblad, kort eller andra hjälpmedel för räkenskapsskyldighetens fullgörande, om dessa hjälpmedel ingår i ett ordnat och betryggande system.

Registrering skall ske på ett varaktigt sätt. Verkställd registrering får ej utplånas eller genom överstrykning eller på annat sätt göras oläslig; ändring eller tillägg skall till riktigheten vitsordas och dagen för åtgärden ut sättas. I bunden bok skall sidorna eller uppslagen vara numrerade i löpande sifferföljd innan boken tages i bruk.

Om den räkenskapskyldige för sin redovisning använder sådant system, att för räkenskapsmaterialets behandling fordras att det uttryckes på annat sätt än i vanlig skrift (automatisk databehandling), skall iakttagas, att de systemet jämlikt 6 § tillförda uppgifterna om affärshändelserna utan oskäligt dröjsmål utskrivs i klartext. Den vidare bearbetningen skall ske på sådant sätt och resultatet därav utskrivs i klartext i sådan omfattning att sammanhanget mellan årsredovisningen och de i systemet behandlade affärshändelserna klart framgår.

9 §.

I avseende å balansräkning och resultaträkning skall med *anläggningstillgång* förstås tillgång, som är avsedd till stadigvarande innehav eller bruk för den räkenskapskyldiges verksamhet, och med *omsättningstillgång* annan tillgång i den räkenskapskyldiges verksamhet.

Med en tillgångs *anskaffningskostnad* avses kostnaden för dess förvärv eller tillverkning och med *återanskaffningsvärde* tillgångens anskaffningskostnad vid räkenskapsårets utgång. För tillgång, som den räkenskapskyldige tillverkat, skall såsom anskaffningskostnad anses direkta tillverkningskostnader i material och arbetslöner ökade med ett tillägg som motsvarar vad som av de indirekta tillverkningsomkostnaderna skäligen belöper å tillgången.

Vid beräkning av anskaffningskostnad för varulager skall så anses som om de tillgångar, som ligger kvar i lager vid räkenskapsårets slut, är de av den räkenskapskyldige senast förvärvade eller tillverkade.

10 §.

I övrigt skall vid upprättande av balansräkning och resultaträkning iakttagas följande:

1 *mom.* Omsättningstillgång skall upptagas till anskaffningskostnaden eller, om återanskaffningsvärdet är lägre, till detta värde, såvida ej enligt god redovisningssed annat värde bör sättas å tillgången. Förekommer inkurans, skall avdrag göras för denna.

Omsättningstillgång får dock upptagas till lägre värde än som följer av vad i första stycket sagts, om skillnadsbeloppet redovisas särskilt i balansräkningen.

2 *mom.* Anläggningstillgång får upptagas till högst anskaffningskostnaden. I anskaffningskostnaden får inräknas kostnader för förbättring av tillgången, vilka nedlagts under räkenskapsåret eller balanserats från

tidigare räkenskapsår. Anläggningstillgång får ej eljest, i annat fall än nedan i fjärde stycket stadgas, upptagas till högre värde än det, vartill den är uppförd i närmast föregående balansräkning.

Å anläggningstillgång, som undergår värdeminskning på grund av ålder eller nyttjande eller annan därmed jämförlig orsak, skall avskrivning årligen ske med minst häremot svarande belopp, om ej enligt god redovisningssed avskrivning kan ske med lägre belopp eller helt underlåtas.

Finnes till följd av orsak, som ej kan antagas vara övergående, anläggningstillgångs värde vara lägre än det värde som erhålles efter vad ovan i första och andra stycket sagts, skall nedskrivning ske med belopp som får anses erforderligt enligt god redovisningssed.

Anläggningstillgång, som måste anses äga ett bestående värde väsentligt överstigande det belopp, vartill den är uppförd i närmast föregående balansräkning, får utan hinder av vad ovan stadgats upptagas till högst detta värde. Sådan uppskrivning skall särskilt redovisas i balansräkningen under B. IV.

Har den räkenskapsskyldige övertagit rörelse mot vederlag, som överstiger värdet av de övertagna tillgångarna, kan skillnaden till den del den motsvarar affärsvärde (goodwill) upptagas såsom anläggningstillgång i särskild post. Denna tillgång skall årligen avskrivas med skäligt belopp, dock med minst en tiondel.

11 §.

Vid balansräkningens uppställande skall, om motsvarande poster förekommer i verksamheten, följande balansräkningsschema iakttagas. Ytterligare fördelning i poster skall äga rum, om det med hänsyn till verksamhetens förhållanden kan anses påkallat.

A. Tillgångar

I. Omsättningstillgångar

1. Kassa, postgiro och banktillgodohavanden
2. Aktier, andelar, obligationer och andra värdepapper
3. Växelfordringar
4. Fordringar hos kunder och leverantörer samt övriga kortfristiga fordringar
5. Varulager

II. Anläggningstillgångar

1. Aktier, andelar, obligationer och andra värdepapper
2. Långfristiga fordringar
3. Maskiner och inventarier
4. Fastigheter
5. Immateriella tillgångar såsom patent och goodwill

B. Skulder och eget kapital**I. Kortfristiga skulder**

1. Växelskulder
2. Skulder till leverantörer och kunder
3. Anställdas källskattemedel
4. Varuskatt
5. Övriga kortfristiga skulder

II. Långfristiga skulder

1. Pensionsskulder
2. Övriga långfristiga skulder

III. Obeskattade reserver

1. Lagerreserv
2. Investeringsfonder

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

Inom linjen skall anges

C. Ställda pantar

1. Inteckningar i fast egendom, företagsinteckningar och andra inteckningar, vart slag för sig
2. Andra ställda pantar, vart slag för sig, med angivande av panternas värde enligt balansräkningen

D. Ansvarsförbindelser

1. Diskonterade växlar
2. Borgens- och övriga ansvarsförbindelser

E. Pensionsskulder i den mån de ej upptagits under B. II. eller har täckning i pensionsstiftelses förmögenhet

I fråga om balansräkningens uppställning får sådana avvikelser göras från vad ovan angivits, som kan anses överensstämma med god redovisnings-sed.

12 §.

1 mom. För varje sammansatt post i balansräkningen skall finnas en översiktlig specifikation av de i posten ingående beloppen. Specifikationen kan bestå av särskilt upprättad förteckning. Beträffande i anläggningstill-

gångarna ingående maskiner och inventarier kan dock i stället för sådan specifikation lämnas specificerad uppgift avseende endast räkenskapsårets nyanskaffningar, med angivande av anskaffningskostnad, och avgångar, med angivande av erhållet vederlag.

2 mom. Vid inventering av varulager får de i lagret ingående poster-
na upptagas till utförsäljningspriset eller värderas enligt annan av den räkenskapsskyldige vid inventering regelmässigt tillämpad värderingsme-
tod om för årsredovisningen anskaffningskostnaden eller återanskaffnings-
värdet kan på tillförlitligt sätt framräknas från de sålunda angivna värdena.
Inventering får verkställas vid skilda tillfällen under räkenskapsåret, om
det vid varje inventeringstillfälle fastställda lagerbeståndet kan på ett till-
fredsställande sätt omräknas med hänsyn till förändringarna under tiden
fram till och med räkenskapsårets utgång.

13 §.

Resultaträkningen skall så uppställas att en med hänsyn till verksam-
hetens förhållanden tillfredsställande redovisning erhålles för hur räk-
enskapsårets resultat uppkommit.

Resultaträkningen skall upptaga såväl verksamhetens bruttointäkter (om-
sättningen) som dess kostnader. Intäkter och kostnader skall fördelas på
lämpliga poster; avskrivning och nedskrivning å anläggningstillgångar och
förändringar i lagerreserven skall alltid redovisas särskilt.

14 §.

De i årsboken inskrivna balans- och resultaträkningarna skall underskri-
vas av den räkenskapsskyldige.

15 §.

Allt räkenskapsmaterial av betydelse för redovisningen skall av den
räkenskapsskyldige i ordnat skick bevaras under tio år, räknade från ut-
gången av det räkenskapsår, varunder den affärshändelse, som mate-
rialet avser, registrerades.

Om räkenskapsmaterialet blivit mikrofilmat, får tiden för dess bevarande
begränsas, dock icke till kortare tid än tre år. Mikrofilmen skall vara så
ordnad, att sökta uppgifter eller handlingar lätt kan återfinnas och läsas.
Filmen skall bevaras under tid som återstår av den i första stycket stadga-
de tiden.

16 §.

Vad i denna lag är stadgat äger ej tillämpning i den mån särskilda be-
stämmelser angående räkenskapsskyldighetens fullgörande är meddelade i
annan lag eller författning.

17 §.

Räkenskapsskyldig enligt denna lag, som uppsåtligen eller av oaktsamhet underlåter honom åliggande räkenskapsskyldighet eller som vid räkenskapsskyldighetens fullgörande åsidosätter vad i lagen föreskrivits eller som icke iakttagit honom åliggande skyldighet att bevara räkenskapsmaterial, dömes till böter, om ej strängare straff följer av annan lag eller författning.

Åtal för brott som nu sagts kan väckas av åklagare endast om annan myndighet i anledning av myndigheten medgiven granskning av räkenskaperna funnit anledning göra anmälan eller den räkenskapsskyldige kommit i konkurs, fått eller erbjudit ackord eller inställt sina betalningar. Åtal får dock ej väckas utan att det finnes påkallat ur allmän synpunkt.

Denna lag träder i kraft den 196 , då bokföringslagen den 31 maj 1929 upphör att gälla. Om i lag eller författning förekommer hänvisning till lagrum, som ersatts genom bestämmelse i nya lagen, skall den bestämmelsen i stället gälla.

Den, som enligt den upphävda lagen är bokföringsskyldig, får, om räkenskapsåret börjat löpa före nya lagens ikraftträdande, för det räkenskapsåret fullgöra sin skyldighet i överensstämmelse med den äldre lagen.

2) Förslag

till

Lag om ändring i vissa delar av brottsbalken

Härigenom förordnas, att 11 kap. 5 § och 35 kap. 4 § brottsbalken skall erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives.

11 kap.

Om gäldenärsbrott

5 §.

Åsidosätter gäldenär — — — till böter.

Åtal för bokföringsbrott må väckas av åklagare allenast såframt annan myndighet i anledning av myndigheten medgiven granskning av bokföringen funnit anledning göra anmälan eller gäldenären kommit i konkurs, fått eller erbjudit ackord eller inställt sina betalningar. Åtal må dock ej väckas med mindre det finnes påkallat ur allmän synpunkt.

35 kap.

Om bortfallande av påföljd

4 §.

De i — — — verkan inträdde.

I fall, som i 7 kap. 2 § sägs, skall tiden räknas från den dag domen om återgång av äktenskapet vann laga kraft.

Denna lag träder i kraft den

196 .

3) Förslag

till

Förordning om upphävande av förordningen den 27 maj 1955 (nr 257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen

Härigenom förordnas, att förordningen den 27 maj 1955 om inventering av varulager för inkomsttaxeringen skall upphöra att gälla.

Denna förordning träder i kraft den 196 .

Direktiven

I yttrande till statsrådsprotokollet för den 28 juni 1962, då beslut fattades om förevarande utredning, anförde statsrådet och chefen för justitiedepartementet bl. a. följande.

Den nu gällande bokföringslagen tillkom den 31 maj 1929. Lagens ändamål angavs vara att befordra ordning och trygghet i affärsförbindelser mellan enskilda. Förpliktelsen att föra handelsböcker ansågs för näringsidkaren möjliggöra kontroll över rörelsens gång och den ekonomiska ställningen samt bereda borgenärerna viss garanti för att en förlustbringande verksamhet icke fortsattes dem till förfång. Lagens syfte angavs vara att i det allmännas intresse underlätta skattskyldighetens bestämmande.

Bokföringslagens bestämmelser är indirekt av betydelse på åtskilliga rättsområden. Med köpman avses sålunda enligt 4 § köplagen och 2 § kommissionslagen samt 193 § konkurslagen envar som är pliktig att föra handelsböcker. Enligt 8 § lagen den 13 juli 1887 angående handelsregister, firma och prokura är skyldigheten att registrera firma anknuten till bokföringsskyldigheten. Vissa bestämmelser om gäldenärsbrott i 23 kap. strafflagen är anknutna till bokföringsskyldigheten. Även i uppbördsförordningen finns en bestämmelse (78 §), som hänvisar till bokföringsskyldigheten.

Även om bokföringslagen synes ha i huvudsak väl fyllt sin uppgift, är det ofrånkomligt att utvecklingen inom olika områden av samhällslivet kommit lagen att i vissa hänseenden te sig mer eller mindre föråldrad. Under de mer än 30 år, som lagen gällt, har näringslivet undergått stora och betydelsefulla förändringar. Här till kommer att den moderna kontorstekniken nu i vissa fall arbetar med tekniska hjälpmedel och metoder, som var helt okända vid tiden för lagens tillkomst. Att lagen trots detta kunnat — bortsett från ett par smärre ändringar — bibehållas oförändrad torde delvis ha sin förklaring däri, att omfattande bestämmelser om bokföring intagits i olika lagar, som tillkommit under bokföringslagens giltighetstid och avser sådan rörelse, å vilken lagen är tillämplig, t. ex. aktiebolagslagen och lagen om ekonomiska föreningar samt lagarna om bank- och försäkringsrörelse.

Behovet av reformer i fråga om bokföringsskyldigheten har på senaste tiden tagit sig uttryck i olika framställningar till Kungl. Maj:t. Sålunda har Sveriges köpmannaförbund hemställt om sådan utvidgning av bokföringsplikten, att därunder skulle falla handel med varor genom kringföring eller från salustånd eller på annat liknande sätt, även om rörelsen bedrivs av någon som därvid vanligen icke biträdes av flera än make och barn under 16 år eller av annan person. Såsom motiv för utvidgningen har särskilt åberopats vissa konsekvenser av införandet av den allmänna varuskatten.

I en till justitiedepartementet ingiven promemoria har firmautredningen behandlat sambandet mellan bokföringsplikt och firmasubjekt. Utredningen har därvid uttalat sin avsikt att även i den nya lagstiftningen anknyta registreringsplikten för firma till bokföringsskyldigheten. Enligt utredningens mening är bokföringslagen emellertid föråldrad, både från bokföringstekniska synpunkter och såtillvida som ytterligare subjekt bör införas under densamma. Firmautredningen

anser det därför önskvärt, att parallellt med dess arbete utredes, i vilken utsträckning bestämmelserna om bokföringsskyldighet bör reformeras.

I skrivelse den 25 april 1961 (nr 185) har riksdagen — i anledning av väckta motioner och under åberopande av vad som anförts i första lagutskottets av riksdagen godkända utlåtande nr 27 — anhållit om en översyn av bokföringslagen. Utskottet, som inhämtat yttranden över motionerna från ett stort antal organisationer och sammanslutningar inom näringslivet, har ansett en förutsättningslös utredning påkallad för att bringa lagen i nivå med de krav som nutida näringsliv ställer.

Med hänsyn till det anförda bör en utredning tillsättas för att överse bokföringslagen. Utredningens uppgift bör vara att mot bakgrund av förändringarna inom näringslivet och med beaktande av moderna redovisningstekniska metoder framlägga förslag till ändringar i den gällande lagstiftningen. Förslagen bör utformas med hänsynstagande även till den funktion bokföringsreglerna skall fylla i skattehänseende. Därvid får en samordning och avvägning ske mellan näringslivets och skatteväsendets krav. Några närmare riktlinjer för utredningen torde ej böra givas, utan denna bör, såsom första lagutskottet uttalat, vara förutsättningslös.

Vid fullgörandet av sitt uppdrag bör utredningen samråda med firmautredningen.

ALLMÄN MOTIVERING

1. Inledning

Sedan tillkomsten av gällande bokföringslag (BL) har kontorstekniken utvecklats i riktning mot en alltmer avancerad maskinell utrustning, som varit ägnad att möjliggöra en större snabbhet i affärsbokföringen. Ett rationellt utnyttjande av de moderna kontorsmaskinerna låter sig emellertid inte förena med BL:s bestämmelser om handelsböckernas beskaffenhet. De moderna kontorsmaskinerna kan m. a. o. inte fullt utnyttjas med mindre BL:s hithörande regler i större eller mindre utsträckning åsidosättes. Särskilt är en bokföring helt genomförd med anlitanade av automatisk databehandlingsteknik inte möjlig utan ett åsidosättande av BL:s bestämmelser. Men vidare kan BL, med hänsyn till de stora och betydelsefulla förändringar som näringslivet undergått sedan lagens tillkomst, inte heller i materiellt hänseende anses tidsenlig och ägnad att längre motsvara de syften som en bokföringslag i våra dagar har att främja vare sig när det gäller kretsen av dem som bör vara bokföringspliktiga eller när det gäller bokföringspliktens innehåll.

Vid BL:s tillkomst angavs att dess ändamål var att befordra ordning och trygghet i affärsförbindelser mellan enskilda. Skyldighet att föra handelsböcker ålades i syfte att bereda fordringsägarna möjlighet att vid näringsidkarens obestånd erhålla en överblick över det sätt, varpå denne hade handhaft sin rörelse. Samtidigt ansågs denna förpliktelse vara ägnad att för näringsidkaren möjliggöra kontroll över rörelsens gång och den ekonomiska ställningen. På detta sätt ansåg man sig ha fått en viss garanti för att en förlustbringande verksamhet inte fortsattes borgenärerna till förfång.

De syften, som BL sålunda skulle befrämja, gör sig i dag gällande med ökad styrka. Den snabbhet, varmed näringslivet i våra dagar förändras, gör det angeläget för näringsidkaren att ha god överblick över den ekonomiska utfallet av sin verksamhet och fortlöpande kontroll över sin ekonomiska ställning. Konkurrensförhållanden, tekniska rationaliseringar m. m. tvingar till allt större företagsenheter genom koncernbildningar, fusioner osv., och dessa enheter blir helt naturligt hänvisade att i allt större utsträckning finansiera sin verksamhet med främmande kapital. Denna tendens gör sig märkbar såväl på produktionssidan som inom distributionen. Utvecklingen mot större företagsenheter för även med sig att företagets skötsel inte blir ett intresse blott för företagets ägare och finansiärer; även samhället får ett direkt intresse av att företaget skötes på sådant sätt att det kan skapa stadigvarande arbetstillfällen för befolkningen och tjäna som underlag för

andra näringar i orten. Härtill har inte endast tendensen till större företagsenheter bidragit utan även den nya samhällssyn, som gjort sig alltmer märkbar under de senaste decennierna och som betonar företagens ansvar gentemot samhället i övrigt. Det är därför ett allmänt intresse att företagen baserar sin verksamhet på sunda ekonomiska beräkningar, underbyggda av ekonomiska fakta som har hämtats bl. a. ur företagens räkenskaper. Den nuvarande starka konkurrensen från existerande stora företagsenheter gör det i våra dagar allt svårare för mindre företag att expandera, men i de fall där det lyckas, sker, efter vad det visat sig, ofta utvecklingen från ett litet företag till ett stort mycket snabbt. Det är då av synnerlig vikt såväl för borgenärer och anställda som för samhället i övrigt att denna hastiga utveckling sker under företagsledningens fortlöpande kontroll, så att ändringar i kostnadsutvecklingen, marknadsstrukturen etc. genast beaktas; som en outhärlig kontrollapparat tjänar här företags räkenskaper. Vad nu har sagts bekräftar att de syften som låg till grund för BL alltså förtjänar beaktande.

Till dessa syften har i våra dagar kommit ytterligare ett som vid tillkomsten av BL i förhållandevis ringa grad beaktades av lagstiftaren, nämligen bokföringens uppgift att tjäna som underlag för taxeringen. När BL tillkom hade skattetrycket inte nått den styrka som det nu har. Taxeringsorganisationen var inte heller så utbyggd som den har blivit under de sista decennierna. Jämsides med denna utbyggnad av taxeringsorganisationen har myndigheternas kontrollbefogenheter väsentligt utvidgats genom successiva ändringar av taxeringsförordningen. År 1956 antogs en helt ny taxeringsförordning, som även den har blivit föremål för punktvisa ändringar i syfte att ytterligare effektivisera taxeringskontrollen.

Då såväl i direktiven som i motionerna och vissa av de av första lagutskottet infordrade yttrandena särskilt framhållits spörsmålet om ett hänsynstagande till den roll bokföringsreglerna skall fylla i skattehänseende, vill utredningen här gå något närmare in på detta frågekomplex.

Enligt den nuvarande lydelsen av taxeringsförordningens 20 § första stycket åligger det envar, som »är skyldig att avgiva deklaration eller annan uppgift till ledning för egen taxering eller ock uppgift till ledning för annans taxering, att i skäligen omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finnes för deklarations- eller uppgiftsskyldighetens fullgörande och för kontroll därav». I paragrafens tredje stycke erinras om »skyldighet i vissa fall att föra räkenskaper». Vid införande av sistnämnda stycke (jfr prop. 1961: 100) framhöll departementschefen att detta stycke främst syftade på bestämmelserna i bokföringslagen men att han för egen del var övertygad om nödvändigheten av att för vissa kategorier deklarations- och uppgiftsskyldiga — för vilka bokföringsplikt inte förelåg — införa mera preciserade bestämmelser om anteckningar m. m. Enligt departementschefen borde sådana bestämmelser

efter förslag av riksskattenämnden antagas av Kungl. Maj:t och riksdagen gemensamt.¹

BL stadgar bokföringsskyldighet endast för vissa, i 1 § uppräknade subjekt. I 2 § samma lag undantas från bokföringsskyldigheten en del av de i 1 § uppräknade personerna i den mån deras verksamhet har bedrivits i endast viss begränsad omfattning. Taxeringsförordningen däremot stadgar antecknings- eller bokföringsskyldighet för alla deklara-tions- eller uppgiftsskyldiga personer. Taxeringsförordningens ålägganden gäller således en betydligt större krets än bokföringslagens.

Då taxeringsförordningens detaljbestämmelser, ingående i ett synnerligen vidlyftigt komplex av författningsbestämmelser av skatterättslig natur, inte torde vara särskilt kända för gemene man, kan det förefalla både naturligt och önskvärt att man i en bokföringslag skall kunna återfinna alla de bestämmelser, som samhället vill ålägga medborgarna i fråga om räkenskaper, eller åtminstone där finna en hänvisning till de övriga författningar som reglerar ifrågavarande förhållanden. Utredningen har därför ansett sig böra undersöka möjligheten att i en och samma författning samla alla bestämmelser om medborgarnas räkenskapsskyldighet, oavsett om denna skyldighet betingas av borgenärsintressen, av allmänna samhälleliga krav på ordning och reda inom det ekonomiska livet eller av rent fiskaliska intressen. Uppenbart är emellertid att en sådan koncentration inte får innebära att man ställer ökade krav på medborgarna i förhållande till vad som nu gäller, utan endast att man ger större möjligheter för de räkenskapskyldiga att bli medvetna om de krav som samhället redan har på dem. Fyller inte medborgarna de krav, som ställs på dem i fråga om redovisning, kan sanktioner från samhällets sida följa. Härvid är dock att märka att de påföljder, som inträder vid brott mot taxeringsförordningens bestämmelser, ofta är väsentligt kännbarare än de som drabbar den, som bryter mot gällande bokföringslags regler. Ett brott enbart mot bokföringslagens bestämmelser medför ej straffansvar i andra fall än där den bokföringsskyldige inom fem år från brottets förövande har kommit i konkurs, har fått eller har erbjudit ackord eller har inställt sina betalningar (brottsbalken 11 kap. 5 §). Att bokföringsbrott i samband med annat förmögenhetsbrott kan beaktas som en försvårande omständighet vid straffmätningen för detta senare brott har i förevarande sammanhang mindre intresse. 121 § taxeringsförordningen straffbelägger däremot bl. a. den som så har åsidosatt skyldigheten att enligt 20 § första stycket sörja för och bevara underlag att han därigenom har omöjliggjort eller allvarligt har försvårat fullgörande av deklara-tions- eller uppgiftsskyldighet eller kontroll därav. Oavsett om straff kan ådömas den som bryter mot taxeringsförordningens 20 §, skall enligt

¹ Se nu SFS 1966:138—140; förordningar den 13 maj 1966 om skyldighet för tandläkare, för pålsdjursuppfödare, kreaturshandlare m. fl. samt för den som driver taxirörelse att föra vissa räkenskaper som underlag för taxering.

21 § samma förordning skönsmässig taxering åsätts vederbörande om bris-
terna i deklarationen eller det bristfälliga underlaget för deklarationen omöj-
liggör en tillförlitlig inkomstberäkning. Denna skönstaxering har inte ka-
raktären av straff, men eftersom en taxering efter skön lämnar relativt
stort spelrum för subjektiva värderingar och beskattningsnämnderna får
antas — i de fall där 21 § taxeringsförordningen kommer till användning
— inte bestämma taxeringen till lägre belopp än vad som kan anses nor-
malt för liknande verksamheter inom samma bransch, kan man inte helt
bortse från att i skönstaxeringsinstitutet kan ligga en risk för rättsförlust.
Denna risk måste ur samhällets synpunkt bedömas som betänklig, eftersom
den kan ha förorsakats av den skattskyldiges bristande kännedom om de
på detta område dåligt samordnade författningsbestämmelserna.

Utredningen har emellertid vid sitt övervägande av frågan om en sam-
manföring av alla de regler, som samhället finner sig böra ställa i fråga
om räkenskapsföring, funnit det vara ur praktiska synpunkter svårbemäst-
rat att i en och samma författning samla såväl civilrättsliga som skatterätts-
liga bestämmelser om räkenskapsskyldighet. Det måste nämligen beaktas
att kretsen av i egentlig mening bokföringsskyldiga måste bli en annan och
mindre än kretsen av skattskyldiga. Man kan således inte låta en bokfö-
ringslag bli gällande för samtliga skattskyldiga. Däremot har utredningen
sökt befrämja det skatterättsliga intresset bl. a. genom förslagets väsentliga
utvidgning av kretsen av räkenskapsskyldiga, genom förbudet mot s. k. kon-
tantredovisning och genom bestämmelserna om verifikationer. I detta sam-
manhang bör också nämnas att i förslagets 1 § intagits en erinran till de
räkenskapsskyldiga om att särskilda bestämmelser är givna om skyldighet
att sörja för att underlag finns för deklara-tions- eller uppgiftsskyldighets
fullgörande och för kontroll därav.

2. De räkningskyldiga

Då syftet med en ny bokföringslag bör vara väsentligt vidare än det som gällde vid tillskapandet av BL, är det uppenbart att innehållet i 1 och 2 §§ i sistnämnda lag inte oförändrat kan överflyttas till en ny lag. Innan utredningen går in på detaljutformningen av bestämmelserna om bokföringsskyldighetens omfattning, skall därför upptas till övervägande hur mycket man bör utvidga den nuvarande kretsen av bokföringskyldiga. Frågan blir m. a. o. vilka kategorier, som skall underkastas bestämmelserna i en blivande bokföringslag. BL tar sikte på *dels* »aktiebolag, bolag som blivit infört i handelsregistret, förening som blivit hos länsstyrelse införd i föreningsregister, sambruksförening» och *dels* vissa som »yrkesmässigt driver — — rörelser». Det är således här fråga om subjekt som synes helt tillhöra affärslivet. Visserligen är enligt BL den först uppräknade gruppen bokföringskyldig oberoende av vilken verksamhet som bedrivs, men hithörande företagsformer är ju avsedda att användas för affärsdrivande verksamhet. Av departementschefens direktiv till de sakkunniga, som år 1912 tillkallades för att utarbeta förslag till omarbetning av kungl. förordningen den 4 maj 1855 angående handelsböcker och handelsräkningar och vilkas förslag sedermera kom att — om än i omarbetat skick — ligga till grund för BL, framgår att uppdraget endast avsåg »näringsidkare och med sådana i bokföringshänseende likställde».¹ 1912 års sakkunniga bortsåg emellertid inte från att det även för andra kategorier kunde anses både nyttigt och nödvändigt med bokföringsskyldighet och detta ur både det allmännas och de enskildas intressen, men de sakkunniga ansåg sig likväl inte kunna behandla dessa kategoriers bokföringsskyldighet, enär direktiven ansågs lägga hinder i vägen härför. Då i direktiven för förevarande utredning anges att den bör vara förutsättningslös, synes hinder inte möta att nu till övervägande uppta frågan om det lämpliga och önskvärda i att även enskilda personer, som inte är näringsidkare, underkastas bestämmelserna i en kommande bokföringslag. Till frågan om vilka juridiska personer, som bör inordnas under en kommande bokföringslag, återkommer framställningen i det följande. I direktiven har visserligen inledningsvis vid angivande av vilka syften, som borde beaktas i en kommande bokföringslagstiftning, huvudsakligen sådana motiv anförts som direkt berör näringslivet, men dessa syften — borgenärsintresset, det allmännas krav på ordning och reda i medborgarnas mellanhavanden med varandra samt det fiskaliska intresset — kan uppen-

¹ Förslag till lag om ändrad lydelse i vissa delar av kungl. förordningen angående handelsböcker och handelsräkningar den 4 maj 1855 m. m., Stockholm 1916, s. 5.

barligen bli tillämpliga även på enskilda personer som inte är näringsidkare. Eftersom det torde vara uppenbart att räkenskapsskyldighet för en enskild medborgare innebär en viss börda, bör dock undersökas, om inte nyssnämnda syften kunde beträffande nu åsyftade personer nås med andra medel som inte vore så betungande för den enskilde. Att man beträffande näringsidkare valt att realisera angivna syften genom att ålägga dem räkenskapsskyldighet, torde bero på att hos en näringsidkare antalet transaktioner, som medför förmögenhetsförändringar, är så stort att det inte ens för näringsidkaren själv är möjligt att hålla reda på dessa, om de inte blir föremål för löpande registrering. Vid en konkurs är det långt mindre möjligt för borgenärerna eller deras representanter att utreda boet utan tillgång till noteringar över gjorda transaktioner. För enskilda personer, som inte är näringsidkare, torde däremot räkenskapsskyldighet inte vara det enda medlet att nå ifrågavarande syften. Sådana personer företar ju som regel inte fler förändringar i förmögenheten — bortsett från den normala löpande konsumtionen — än att de med hjälp av sitt minne och verifikationer (bankböcker, reverser etc.) kan rekonstruera dessa transaktioner. Med stöd av de förmögenhetssammanställningar, som de flesta inkomsttagare måste göra som bilaga till sin årliga självdeklaration, kan förmögenhetsförändringen lätt hänföras till rätt kalenderår. Man torde därför med skäl kunna påstå att ett åläggande av räkenskapsskyldighet för enskilda personer, som inte är näringsidkare, skulle betyda en dem pålagd börda utan motsvarande nytta för de syften som man därmed velat nå. Mot det sålunda anförda kan invändas, att det fiskaliska intresset, uttryckt i 20 § taxeringsförordningen, inte nöjer sig med en så utformad möjlighet till rekonstruktion av gjorda förmögenhetstransaktioner utan kräver att åtminstone anteckningar skall föras av praktiskt taget alla inkomsttagare. Det bör emellertid här påpekas att förevarande utredning syftar till en civilrättslig lagstiftning, där man visserligen så långt möjligt är bör söka att tillgodose jämväl det fiskaliska intresset men där dock det civilrättsligt motiverade borgenärsintresset bör vara det primära och lagstiftningen därför inte bör göras mer betungande för medborgarna än som krävs av hänsyn till sistnämnda intresse.

Såsom ovan antytts föreligger det ett borgenärsintresse att föreskriva räkenskapsskyldighet så snart en persons verksamhet blir så omfattande att vederbörande inte med hjälp av sitt minne och verifikationer kan rekonstruera vidtagna förmögenhetstransaktioner och så snart vederbörande inte heller med stöd av dessa hjälpmedel kan tillförlitligt bedöma sitt ekonomiska läge och det ekonomiska utfallet av bedriven verksamhet. Dessa svårigheter att rekonstruera inträffade förmögenhetsförändringar och att göra riktiga ekonomiska bedömningar av en bedriven verksamhet torde helt generellt kunna sägas inträda, då transaktionerna blir så många och så ofta förekommande att verksamheten får karaktär av *rörelse*. Vad innebörden av detta begrepp angår hänvisas till överväganden i det följande.

Eftersom borgenärsintresset bör vara det primära intresset för ifrågavarande lagstiftning, kunde väl räkenskapsskyldigheten för rörelseidkare tänkas begränsad till sådana som anlidade främmande kapital. Av praktiska skäl torde en sådan begränsning vara olämplig, bl. a. därför att räkenskapsskyldigheten skulle för en och samma rörelseidkare växla från tid till annan; det förekommer ju att en rörelseidkare under vissa tider regelmässigt använder kredit, medan andra tider det egna kapitalet är tillfyllt. En räkenskapsskyldighet, som sålunda skulle gälla endast vissa tider, skulle inte ge det underlag för en effektiv kontroll av företaget som en räkenskapsskyldighet åsyftar. 1912 års sakkunniga har berört några av dessa svårigheter i samband med att de i sitt förslag övervägde att göra föreskriften om dagbok såsom obligatorisk räkenskapsbok beroende av huruvida kredit förekom. De sakkunniga ansåg emellertid en sådan villkorsbestämmelse olämplig, bl. a. av det skälet att det inte lät sig schematiskt bestämma, om kredit givdes eller togs. De sakkunniga anför härom å s. 57 i sitt förslag.

»Om en fader lämnar sin son ett lån för att börja en affär, så är det otvivelaktigt ett fall, då kredit togs, men sådan kredit, som skulle grundlägga skyldighet att föra dagbok, torde det ej vara. Bokföringen av dylikt stående lån, som t. o. m. kan taga karaktären av förskott på arv, är skäligen likgiltig i annat avseende än att lånet upptages i ställningen. En mängd andra gränsfall kunna tänkas, såsom då någon tillfälligt lånar ut pengar eller tillfälligt köper varor på kredit. Då kan fråga uppkomma, om skyldighet att föra dagbok skall inträda. För domstolarna vore det en ytterst vansklighets uppgift att med stöd av en dylik bestämmelse bedöma, huruvida skyldighet att föra dagbok över kreditaffärer förelegat, ej minst emedan beviset om skyldigheten ävensom om tidpunkten för dess inträdande skulle lämnas just av den bok, som kanske fattas. Den ifrågasatta bestämmelsen skulle inbjuda till en formalistisk lagtillämpning.»

En begränsning av räkenskapsskyldigheten att avse endast sådana rörelseidkare, som använder främmande kapital, bör således avvisas, eftersom den inte på ett tillfredsställande sätt tillgodoser borgenärsintresset och långt mindre de andra intressen, som ligger till grund för bokföringslagstiftningen.

BL har genom uppräknings i 1 § angivit vilka slags rörelser som skall vara underkastade räkenskapsskyldighet; räkenskapsskyldigheten för de flesta sålunda uppräknade slagen av rörelser har i 2 § gjorts beroende av antalet anställda. Denna begränsning av räkenskapsskyldigheten i 2 § torde mer ha betingats av lagstiftarens omsorg att inte belasta de mindre företagen med bokföringsbekymmer än av hänsyn till det allmänna borgenärsintresset. Ur saklig synpunkt torde det inte vara lämpligt att sålunda ställa räkenskapsskyldigheten i relation till antalet anställda. På grund av stora investeringar i arbetskraftsbesparande maskiner och annan utrustning kan inom vissa grenar av näringslivet relativt stora företag drivas med mycket liten personal. Hänsynen till borgenärsintresset torde i stället kräva att man försöker göra räkenskapsskyldigheten för rörelseidkare så generell

som möjligt. Detta krav förstärks av såväl taxeringskontrollens intresse som samhällets allmänna strävan efter ordning och reda i mellanhavandet mellan medborgarna och stabilitet inom näringslivet.

Ovan har den uppfattningen uttalats att räkenskapsskyldighet bör inträda så snart verksamheten får sådan omfattning att det blir fråga om *rörelse*. Detta begrepp förekommer både i BL, där i 1 § uppräkningsen av olika verksamhetsarter föregås av följande sats: »en var som yrkesmässigt driver någon av följande rörelser», och i 27 § kommunalskattelagen, som lämnar följande bestämning av det skattemässiga rörelsebegreppet: »Till rörelse hänföres: handelsrörelse, bank-, emissions- och annan penningrörelse, försäkringsrörelse, agentur- och mäklarverksamhet, järnvägs- och kanaldrift, rederirörelse och annan transport- eller kommunikationsverksamhet, verksamhet, som avser att medelst ledning tillhandahålla vatten, gas eller elektrisk kraft, industriell verksamhet, gruvdrift och bergshantering, skogsavverkning å annans mark på grund av särskild upplåtelse, värds- hus-, hotell-, teater-, biograf- och därmed jämförlig rörelse, yrkesmässig byggnadsverksamhet, hantverk, yrkesmässigt bedriven vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet, såvitt verksamheten ej utövats på grund av tjänst, så ock annan yrkesmässigt bedriven förvärvsverksamhet, såvitt inte intäkten därav är att hänföra till intäkt av jordbruksfastighet, av annan fastighet eller tjänst.» I kommunalskattelagen används sålunda beteckningen »förvärvsverksamhet», vilken beteckning inte återfinns i BL; i förarbetena till sistnämnda lag¹ talas i stället om yrkesmässig verksamhetsutövning. Med denna olika terminologi synes man dock ha åsyftat samma verklighet. I 1912 års sakkunnigas förslag, som ju i omarbetat skick låg till grund för 1929 års bokföringslag, har det karakteristiska för den yrkesmässiga verksamhetsutövningen angivits vara *dels* en viss grad av varaktighet *och dels* att rörelsen drives i syfte att därav erhålla vinst.² Till förtydligande av dessa krav har i frågan om varaktighet angivits att »verksamheten ej skall gå ut på en enstaka affär utan en hel följd av affärshändelser. Den måste avse en rörelse efter viss plan, oavsett om rörelsen är avsedd att räcka längre eller kortare tid. Sålunda föreligger yrkesmässig verksamhet även i sådana fall som hållande av restaurant under en utställning, salustånd under en marknad, en fältmanöver eller annan dylik till tiden begränsad företeelse.» Som kommentar till kravet på vinstsyfte anför de sakkunniga att inte nödvändigtvis »varje enskild affärshändelse skall avse tillföra vinst, utan att vinst å rörelsen i dess helhet skall vara ett bestämmande syfte för idkandet av rörelsen. Den omständigheten, att vinsten på ett företag helt eller delvis går till allmänt eller oegennyttigt ändamål, inverkar ej på saken.» Det är också uppenbart, att vinsten ej nödvändigtvis torde behöva framkomma på ett synligt sätt i räkenskaper-
na; även det fall att en verksamhet drives på så sätt att vinsterna omedel-

¹ 1912 års sakkunnigas förslag, s. 10.

² a. a., s. 10.

bart kommer intressenterna till del genom för dem förmånlig prissättning å verksamhetens varor och tjänster torde böra räknas som yrkesmässig verksamhet. Likaså är de ej minst i våra dagar ofta förekommande penninginsamlingarna av varaktig karaktär för visst ändamål att räkna som yrkesmässig verksamhet. Utöver kraven på varaktighet och vinstsyfte torde i begreppet yrkesmässig verksamhet även böra inläggas den innebörden, att verksamheten skall vara självständig.¹ Genom att kräva att verksamheten skall vara självständig undantas verksamhet på grund av anställningsförhållande. Denna gränsdragning mellan en självständig yrkesmässig verksamhet och en anställning torde vålla större svårigheter än att skilja yrkesmässig verksamhet från sådan verksamhet som inte fyller kraven på varaktighet och vinstsyfte. Det som i denna situation skulle vara av behovet påkallat vore en klar definition av arbetstagarebegreppet. Någon sådan definition förekommer dock inte i lagstiftningen. Såsom framhålls i »Arbetstagarebegreppet. En preliminär obearbetad undersökning utförd inom lagberedningen våren 1962» (stencil) av numera justitierådet Ulf Lundvik har man i svensk rätt arbetat med två skilda arbetstagarebegrepp, dels ett civilrättsligt, vilket grundar sig på det mellan parterna slutna avtalet och framgår som resultatet av en helhetsbedömning av en mängd olika faktorer i det konkreta rättsförhållandet, och dels ett socialrättsligt, vilket har mer direkt anknytning till parternas sociala och ekonomiska förhållanden och innebär ett ganska mekaniskt hänsynstagande till vissa yttre fakta såsom innehavet av viss utrustning o. d. Under det sista decenniet synes emellertid utvecklingen ha gått i riktning mot ett enhetligt arbetstagarebegrepp som i princip är civilrättsligt bestämt.

I »Sociallagstiftningen och de s. k. beroende uppdragstagarna» (SOU 1961: 57, s. 84 o. följ.) har sammanfattats de viktigaste omständigheter, som Högsta Domstolen och Arbetsdomstolen brukar beakta vid gränsdragningen mellan arbetstagare och självständiga företagare, sålunda.

»Kännetecknande för en *arbetstagare* anses vara att han

1. åtager sig att personligen utföra arbetet, vare sig detta uttryckligen avtalats eller får anses vara förutsatt mellan parterna,
2. helt eller så gott som helt själv i realiteten utför arbetet,
3. har att utföra honom efter hand ålagda eller påkommande arbetsuppgifter, m. a. o. ställer sin arbetskraft till förfogande,
4. är helt knuten till *en* arbetsgivare och sålunda — på grund av uttryckligt förbud eller med hänsyn till arbetsförhållandena — är förhindrad att samtidigt utföra liknande arbete av någon betydenhet åt andra,
5. är underkastad ledning och kontroll i fråga om sättet för arbetets utförande, har att iakttaga bestämd arbetstid och utföra arbetet på anvisad arbetsplats,
6. använder arbetsgivarens redskap, maskiner och råvaror och får särskild ersättning för sina direkta utlägg i arbetet,
7. har åtminstone någon garanterad lön.

¹ Se Eberstein: Om skatt till stat och kommun, Stockholm 1929, s. 219, så ock Sandström: Om beskattning av inkomst av rörelse, 3:e uppl., Stockholm 1951, s. 22.

Kännetecknande för en *självständig företagare* (uppdragstagare) anses på motsvarande sätt vara att han

1. icke är skyldig att personligen utföra arbetet utan är oförhindrad att på eget ansvar låta arbetet utföras helt eller delvis av andra,
2. faktiskt på eget ansvar anlitar medhjälpare,
3. åtager sig en eller möjligen flera bestämda arbetsuppgifter åt uppdragsgivare,
4. åtager sig eller åtminstone — enligt avtalet eller med hänsyn till arbetsförhållandena — är oförhindrad att åtaga sig liknande arbete av någon betydenhet åt annan,
5. själv bestämmer sin arbetstid, arbetsplats och sättet för arbetets utförande, fränsett de inskränkningar som påkallas av arbetets natur,
6. använder egna redskap, maskiner och råvaror och själv har att stå för utgifterna vid arbetets utförande,
7. är i fråga om vederlaget för arbetsprestationen helt beroende av verksamhetens ekonomiska resultat,
8. har registrerat egen firma och har, där sådant erfordras för viss verksamhet såsom yrkesmässig automobiltrafik, erhållit personligt tillstånd eller auktorisation av myndighet.»

Om man med utgångspunkt från de sålunda angivna kännetecknen för arbetstagare resp. självständiga företagare och med hänsyn till det här framlagda förslaget beträffande räkenskapsskyldighetens omfattning söker klassificera några gränfall, torde man finna att exempelvis

stadsläkare, provinsialläkare, distriktsveterinärer och liknande, vilka är anställda av det allmänna och därifrån uppbär viss lön samtidigt som de äger från allmänheten uppbära arvoden vilkas storlek har bestämts i särskilda författningar, bör betraktas som arbetstagare och sålunda inte vara underkastade räkenskapsskyldighet. Taxeringsmässigt räknas nu nämnda personers inkomster som inkomst av tjänst och inte som inkomst av rörelse.¹ Denna åsikt har även bekräftats genom utslag från Regeringsrätten.² I den mån ifrågavarande befattningshavare driver självständig privatpraktik vid sidan av tjänsten, blir de givetvis räkenskapsskyldiga för denna verksamhet;

skorstensfejaremästare i städer, där sotningsväsendet inte har kommunaliserats, är självständiga företagare och därmed också räkenskapsskyldiga. Dessa torde nämligen som regel driva sin verksamhet utan ekonomiskt stöd från kommunerna; denna omständighet torde väga tyngre än det faktum att uppdragen som skorstensfejare i de olika distrikten vanligtvis utdelas av kommunerna och att kommunerna också fastställer de taxor efter vilka fastighetsägarna blir debiterade av skorstensfejaremästarna;

kommissionärer hos myndigheter tillhörande statsförvaltningen är självständiga företagare och sålunda räkenskapsskyldiga. De förordnas visserligen av vederbörande myndighet och har att fullgöra sina åligganden under

¹ Eberstein: a. a., s. 103.

² Se t. ex. Reg. R:ns utslag den 9 maj 1963 betr. stadsläkaren H. R. Öigaards inkomst-taxering år 1956.

tjänstemannaansvar men uppstår ersättning i sin egenskap av kommissionär endast från den allmänhet, som de betjänar.

Som framgått av den ovan citerade 27 § kommunalskattelagen definieras det taxeringsmässiga rörelsebegreppet genom att från »yrkesmässigt bedriften förvärvsverksamhet» undantaga sådan verksamhet, vars inkomst taxeringsmässigt hänföres till rubrikerna »intäkt av jordbruksfastighet, av annan fastighet eller av tjänst». Vad först undantaget beträffande tjänst angår, kan konstateras att kommunalskattelagens definition på denna punkt sammanfaller med det allmänna språkbruket, som från rörelsebegreppet utesluter verksamhet vilken grundar sig på anställningsförhållande. Vad åter angår den taxeringsmässiga rubriken »inkomst av jordbruksfastighet» bestämmes denna i 21 § kommunalskattelagen så att till intäkt av jordbruksfastighet hänföres »allt vad av fastighet här i riket, som taxerats såsom jordbruksfastighet, kommit ägaren eller brukaren till godo». Undantaget beträffande annan fastighet slutligen får sin belysning i 24 § kommunalskattelagen, där det stadgas att till intäkt av annan fastighet »skall, där ej annat föranledes av vad nedan i andra stycket eller 2 eller 3 mom. stadgas, hänföras vad av fastighet här i riket, som taxerats såsom annan fastighet, kommit ägaren till godo».¹ Enligt allmänt språkbruk torde de verksamhetsgrenar, som omfattas av de nu citerade 21 och 24 §§ kommunalskattelagen, hänföras till rörelse. Här föreligger alltså en avvikelse mellan det taxeringsmässiga rörelsebegreppet och allmänt språkbruk. Det torde därför vara skäl att närmare undersöka, hur bokföringslagen skall ställa sig till dessa båda grupper av verksamheter.

Om man betraktar dessa båda grupper av verksamheter ur borgenärsynpunkt, finner man det gemensamma draget hos dem vara att den långsiktiga krediten för finansiering av fastighetsanskaffningen kan anses på ett betryggande sätt registrerad genom vårt inskrivningsväsen. Kortfristiga krediter förekommer nästan enbart i form av obetalda driftskostnader. När det gäller fastighetsförvaltning är inkomsterna dessutom oftast lätta att kontrollera och rekonstruera med hjälp av hyreskontrakten. Beträffande detta senare slag av verksamhet är väl således behovet av särskilt borgenärsskydd i form av räkenskapsskyldighet inte särskilt trängande. Beträffande jordbruk däremot har kredit för driftsförnödenheter betydligt större omfattning, och räkenskapsskyldighet kan av det skälet finnas påkallad för att tillvarata borgenärernas intressen. Å andra sidan är väl antalet affärshändelser i ett jordbruk betydligt mindre än i de flesta övriga rörelser. Större delen av såväl inkomst- som utgiftstransaktionerna går via jordbrukets organisationer, där löpande kontokuranter förs och med jämna mellanrum

¹ De i 24 § omnämnda avvikelserna gäller *dels* fastighet, som användes i rörelse och vars inkomst skall taxeras som intäkt av rörelse, och *dels* vissa fastigheter, vars inkomster inte skall taxeras efter influtna hyresinkomster eller verkliga hyresförmåner utan i stället beräknas efter vissa schablonmetoder; dessa avvikelser saknar intresse i detta sammanhang och kan därför lämnas obeaktade.

tillställs jordbrukaren. Möjligheterna till rekonstruktion av gjorda affärs-
transaktioner måste därför bedömas större än för övriga rörelseidkare. Sam-
manfattningsvis kan därför sägas, att borgenärsintresset är så uttunnat, när
det gäller »jordbruksfastighet» och »annan fastighet», att dessa verksam-
hetsgrenar, ehuru i princip räkningskyldiga, av praktiska skäl inte bör
medtas bland de räkningskyldiga.¹

Mot det anförda kan visserligen invändas, att man inte helt får bortse
från den betydelse som bokföringen har för utövarna av de angivna verk-
samhetsgrenarna själva vid utövandet av rörelsen och som underlag för be-
dömning av verksamhetens resultat och ekonomiska ställning. Denna in-
vändning är väl i och för sig befogad, men med hänsyn till att räknings-
skyldighet dock medför ett visst intrång i den personliga friheten, så torde
inte invändningen kunna tas till intäkt för lagbestämmelser.

Det nu anförda leder till den materiella regeln, att alla rörelseidkare med
undantag för sådana som brukar jordbruksfastighet eller idkar uthyrning
av annan fastighet skall åläggas räkningskyldighet. Det är emellertid
klart att om t. ex. en jordbrukare vid sidan av jordbruket driver en själv-
ständig rörelse (t. ex. pensionäsrörelse), blir han räkningskyldig för
denna enligt den nya lagens bestämmelser.

När det gäller utformningen av en lagregel, står flera metoder till buds.
Det är här av intresse att studera de överväganden i denna mera lagtekniska
fråga, som 1912 års sakkunniga gjorde.² Dessa övervägde 1) om man skulle
använda uppräkningsmetoden för att fastställa kretsen av räkningskyldiga,
2) om man i stället skulle välja att införa en generell bestämmelse om
räkningskyldighet eller 3) om man skulle komplettera uppräkningsme-
toden med en generell bestämmelse, så utformad att den skulle fånga upp
möjligen förbigångna eller tillkommande yrken vilka var av beskaffenhet
att böra i räkningshänseende likställas med de uppräknade. De sakkun-
niga fann den sista metoden ur teoretisk synpunkt överlägsen de båda öv-
riga, men ansåg sig likväl ej kunna använda densamma med hänsyn till
»de anspråk på lagbudens tydlighet och bestämdhet, som här i landet pläga
uppställas». Man stannade därför vid uppräkningsmetoden. Vid den nu
aktuella översynen av gällande bokföringslag står åter valet mellan någon
av nyssnämnda tre metoder; men därtill kan även en metod 4) ifrågakom-
ma, nämligen den att direkt anknyta räkningskyldigheten till kommu-
nalskattelagens rörelsebegrepp. *Metod 1)* synes svår att genomföra. Om
redan 1929 års bokföringslag hade svårigheter att genom uppräkningslag nå
alla dem som var avsedda att bli räkningskyldiga, så kommer en bli-
vande bokföringslag att möta än större svårigheter, eftersom den nya lagen

¹ Jordbrukare har dock möjlighet att frivilligt tillämpa bokföringsmässiga grunder vid
upprättande av självdeklaration, i vilket fall de kommer att vara underkastade bestämmel-
selserna i förordn. den 7 december 1951 om skyldighet för vissa idkare av jordbruk eller
skogsbruk att föra räkenskaper såsom underlag för taxering.

² 1912 års sakkunnigas förslag, s. 6 o. följ.

föreslås få ett väsentligt vidgat tillämpningsområde. *Metod 3)* är i sig själv ett vittnesbörd om svårigheterna med metod 1); man nödgas enligt metod 3) tillgripa en generell bestämmelse för att fylla ut de luckor, som uppräkningsmetoden kan medföra. Den ovan citerade 27 § kommunalskattelagen kan utgöra lämplig illustration till metod 3). *Metod 4)*, innebärande att man i bokföringslagen anknyter räkenskapsskyldigheten direkt till och hänvisar till kommunalskattelagens definition av rörelse, är olämplig av bl. a. den orsaken, att en i bokföringslagen intagen anknytning till skattelagstiftningen kan inge den felaktiga föreställningen, att det enbart är fiskaliska hänsyn som dikterar stadgandet om räkenskapsskyldighet. Vidare kan det skattemässiga rörelsebegreppet i framtiden komma att undergå sådana förändringar, att det inte vore lämpligt att låta även räkenskapsskyldigheten följa dessa förändringar. Det måste också anses olämpligt ur lagteknisk synpunkt att göra en lags tillämpningsområde beroende av en i annan lag intagen definition. Ett exempel härpå föreligger i fråga om köpmannabegreppet; framställningen återkommer härtill i kap. 3. *Metod 2)* synes vara den mest tilltalande av de metoder som ovan ifrågasatts för att bestämma räkenskapsskyldighetens omfattning. Genom att använda en självständig definition av vilka som skall anses som räkenskapsskyldiga undviker man nämligen de nackdelar som är förenade med de övriga metoderna. Metod 2) är väl ingalunda utan vissa svagheter. Gör man nämligen en definition av sådan verksamhet, som anses böra medföra räkenskapsskyldighet, på basis av den tolkning av rörelsebegreppet, som lämnats ovan, behöver man i detta sammanhang endast erinra om svårigheten att exakt ange vilka faktiska omständigheter som skall föreligga för att en verksamhet skall anses fylla kraven på varaktighet, vinstsyfte och självständighet. Denna svårighet kommer dock förmodligen vid den praktiska tillämpningen att mildras däri-genom, att man — till följd av den nära anknytningen till det skattemässiga rörelsebegreppet — kan utnyttja hela den praxis, som har uppkommit under den långa tid som skattelagarna har haft sin nuvarande uppdelning på olika inkomstslag. Ett försök till definition av begreppet räkenskapsskyldig — sådant det nu har skisserats — ger vid handen, att rekvisiten beträffande verksamhetens varaktighet och vinningssyfte skulle kunna täckas av termen yrkesmässigt; kravet på verksamhetens självständighet synes däremot inte lika klart bli inkluderat i detta ord¹ utan torde böra tillgodoses genom att man tillfogar ordet »sjelvständig» som ett attribut till ordet »rörelse». Huvudregeln beträffande räkenskapsskyldighet synes således kunna erhålla den utformningen, att räkenskapsskyldig är envar som yrkesmässigt driver självständig rörelse. De rörelseidkare, som ansetts böra undantas från räkenskapsskyldighet, framgår av det föregående.

Vad beträffar frågan vilka *juridiska personer* som, oberoende av den verksamhet som de bedriver, bör vara räkenskapsskyldiga föreskriver, så-

¹ Se Sandström: Om beskattning av inkomst av rörelse, 3:e uppl., Stockholm 1951, s. 22.

som tidigare nämnts, 1 § BL räkenskapsskyldighet för »aktiebolag, bolag som blivit infört i handelsregistret, förening som blivit hos länsstyrelse införd i föreningsregister, sambruksförening». Beträffande flertalet av dessa juridiska personer gäller, att personer, som träder i affärsförbindelse med dem, är helt hänvisade till den förmögenhetsmassa, som finns i associationen, och inte kan vända sig mot de personer som står bakom ifrågavarande association. Det bör därför vara ett allmänt borgenärsintresse att alla förändringar i dessa associationers förmögenhetsmassa blir noggrant registrerade i en bokföring. Möjligheten att vid gäldenärsbrott kunna utkräva personligt ansvar av felande styrelseledamöter eller andra torde i dessa fall vara viktig att bevara. Ytterligare ett skäl att göra dessa associationer räkenskapsskyldiga, oberoende av den verksamhet de bedriver, är att det inbördes förhållandet mellan associationens intressenter kräver ordnad redovisning; detta skäl torde gälla för samtliga ifrågavarande associationer, således även för handelsbolag, för vilka ju det förstnämnda motivet — saknaden av personligt ansvar för de bakom associationen stående personerna — ej är aktuellt.

Vad först *aktiebolag* angår, torde det vara klart, att dessa även i en ny lag bör underkastas en ovillkorlig räkenskapsskyldighet. Visserligen finns i aktiebolagslagen särskilda bestämmelser om aktiebolagens redovisning, men dessa avser endast årsredovisningen, i följd varav bokföringslagens övriga bestämmelser skall gälla även aktiebolagen (jfr 100 § aktiebolagslagen).

Med »bolag som blivit infört i handelsregistret» avses enligt departementschefens uttalande i propositionen (1929: 189) *handelsbolag och registrerat enkelt bolag*. 1 kap. 1 § lagen den 28 juni 1895 om handelsbolag och enkla bolag lyder: »Sluta två eller flere bolag för att under gemensam firma idka handel eller annan näring, med vars utövande följer skyldighet att föra handelsböcker, kallas det handelsbolag» och 2 kap. 45 § samma lag: »Sluta två eller flere bolag för visst företag eller för fortsatt verksamhet, och är bolaget ej sådant, varom i 1 kap. av denna lag är särskilt stadgat, kallas det enkelt bolag. Enkelt bolag må kunna, efter ansökning av bolagsmännen, i handelsregistret införas; och varde det bolag sedan såsom handelsbolag ansett.» Det må erinras om att första kapitlet i den citerade lagen enligt sin rubrik handlar om handelsbolag och andra kapitlet om enkla bolag. När två eller flera sluter sig samman för en verksamhet, blir det således ett handelsbolag, om verksamheten är bokföringspliktig; i annat fall blir det ett enkelt bolag. Registreras det enkla bolaget, skall det emellertid därefter anses som ett handelsbolag. Då i det föregående har föreslagits en sådan utvidgning av de verksamhetsarter, som skall medföra räkenskapsskyldighet, att alla självständigt bedrivna rörelser blir räkenskapsskyldiga, uppkommer frågan, om man ur näringslagstiftningssynpunkt har anledning upptaga handelsbolag bland de associationer som skall vara räkenskapsskyldiga obe-

roende av den verksamhet de bedriver. Svaret på den frågan synes böra bli jakande, ty även om man genom den föreslagna formuleringen täcker större delen av de bolag, som driver näring i vidsträckt bemärkelse, så kvarstår dock det allmänna intresset att mellanhavandena mellan bolagsmännen även i övriga handelsbolag dvs. i registrerade enkla bolag skall underlättas genom ordentligt förda noteringar över bolagets affärshändelser. Samma motiv föreligger i viss mån även för enkelt bolag som inte blivit registrerat, men eftersom ett sådant inte äger rättssubjektivitet, kan det över huvud taget inte åläggas några skyldigheter och följaktligen inte heller räkenskapsskyldighet.

Ett handelsbolag blir rättssubjekt redan genom bolagsavtalet och inte först genom införing i handelsregister. Registreringen är således inte ett konstitutivt moment i rättssubjektivitetens uppkomst såsom vid aktiebolag och ekonomiska föreningar.¹ De i gällande lag förekommande orden »som blivit infört i handelsregistret» synes därför vara överflödiga.

I gällande bokföringslag är vidare »*förening som blivit hos länsstyrelse införd i föreningsregister*» räkenskapsskyldig, oberoende av den verksamhet föreningen bedriver. Denna bestämmelse infördes samtidigt med att 1951 års lag om ekonomiska föreningar antogs. Efter tillkomsten av denna lag kan endast ekonomiska föreningar av kooperativ karaktär inregistreras. Utanför räkenskapsskyldigheten faller sålunda alla andra föreningar; dessa föreningar brukar sammanfattas under benämningen ideella föreningar. Det synes inte vara tillfredsställande, att dessa ideella föreningar är fritagna från räkenskapsskyldigheten. Många av dem förvaltar förmögenheter av anseelig storlek; understundom anlitar de även främmande kapital för att finansiera sin verksamhet. Kravet på ordnad redovisning torde därför vara väl befogat. Ett annat skäl att ålägga ideella föreningar räkenskapsskyldighet är syftet att värna de intressen som dessa föreningar har åtagit sig att skydda. Fall har förekommit där i sådana föreningar förtroendemän eller anställda har kunnat dölja manipulationer med föreningens medel därför att redovisningen inte har varit tillfredsställande ordnad. Det är visserligen tydligt att man inte kan komma tillrätta med alla sådana företeelser genom en bokföringslag. Men det kan dock förmodas att en lagstadgad skyldighet att föra böcker kan medverka till att styrelserna i dessa föreningar får ökat intresse för uppläggnings av föreningens räkenskaper. Helt kan man ej heller bortse från att revisorer i sådana föreningar kan uppträda med större kraft om de kan åberopa en bokföringslag till stöd för sina önskemål beträffande föreningens redovisning. I en ny lag bör därför alla föreningar, både ekonomiska och ideella, åläggas ovillkorlig räkenskapsskyldighet. Ekonomiska föreningar vinner rättssubjektivitet genom registrering. Härav torde framgå, att en sådan förening ej kan vara underkastad räkenskapsskyldighet förrän registrering har skett. Att i lagtext särskilt uppta krav på registrering synes därför vara obehövt.

¹ Nial: Om handelsbolag och enkla bolag, Stockholm 1955, s. 71.

Trots flerfaldiga förslag till lagstiftning för de ideella föreningarna¹ saknas ännu lagstiftning på detta område. Då benämningen ideell förening över huvud taget inte förekommer i svensk lag, torde för övrigt det inte vara lämpligt att i en kommande bokföringslag använda denna benämning. Det förordas i stället att för den grupp föreningar, som här betecknats som ideella föreningar, används benämningen »annan förening än ekonomisk förening», eftersom begreppet »ekonomisk förening» är definierat i 1951 års lag om ekonomiska föreningar.

Frågan när ideella föreningar vinner rättssubjektivitet kan visserligen inte besvaras med hänvisning till skriven lag. Doktrinen betraktar emellertid en ideell förening som eget rättssubjekt, när den har nått en viss grad av stadga, vilket torde innebära att den skall ha utsett styrelse och ha antagit stadgar av viss fullständighet.

Att oberoende av föreningens storlek och ändamål ålägga alla föreningar räkenskapsskyldighet kunde måhända synas vara ett långt gående ingrepp. Särskilt betungande kan denna skyldighet dock inte gärna bli, eftersom samtliga föreningar i sina stadgar redan nu torde ha föreskrifter om att räkenskaper skall föras. Praxis torde också vara att de framlägger sammandrag av dessa på årsmötena för godkännande. Ett åläggande i lag om räkenskapsskyldighet skulle således inte medföra någon ökad arbetsbelastning; däremot torde en kvalitativ höjning av föreningarnas redovisningssystem åstadkommas. Det bör i detta sammanhang betonas att ovillkorlig räkenskapsskyldighet för ideella föreningar ej medför att dessa föreningars räkenskaper blir föremål för offentlighet eller insyn från utomstående.

Det skall slutligen erinras om *sambruksföreningar* enligt lagen den 30 april 1948 om sådana föreningar. De är enligt gällande lag ovillkorligt räkenskapsskyldiga. De registreras hos lantbruksstyrelsen. Då för övriga ovillkorligt räkenskapsskyldiga föreningar i gällande bokföringslag har angivits som förutsättning för räkenskapsskyldighet att de skall ha inregistrerats hos länsstyrelsen, har man varit tvungen att som en särskild kategori ange sambruksföreningar. Då ovan har föreslagits ovillkorlig räkenskapsskyldighet för samtliga föreningar, torde sambruksföreningar inte behöva särskilt nämnas i lagtexten.

Stiftelser är enligt gällande bokföringslag inte underkastade räkenskapsskyldighet. Av samma skäl som ovan har redovisats för att motivera räkenskapsskyldighet för samtliga föreningar synes även stiftelser böra hänföras till gruppen ovillkorligt räkenskapsskyldiga. Väl utnyttjar dessa associationer inte så ofta främmande kapital i sin verksamhet i den meningen att de upplånar medel för att finansiera sin verksamhet. Men hela stiftelsens kapital är ju anslaget att tjäna ett bestämt ändamål. Även om representan-

¹ Se bl. a. O. H. Arsell: Utkast till lag angående ideella föreningar enligt nådigt uppdrag, Stockholm 1919, och Carl Romberg: Om grunderna för en lagstiftning angående ideella föreningar, Justitiedepartementets promemorior 1938: 1, Stockholm 1938.

ter för detta ändamål finns med i styrelsen för stiftelsen, utgörs denna representation av ett fåtal personer som oftast inte torde utses av destinationerna utan av styrelsen själv. 1929 års lag om tillsyn över stiftelser ålägger skyldighet för styrelsen i sådan stiftelse, som lyder under nämnda lag, att föra räkenskaper och att årligen till länsstyrelsen insända sammandrag över räkenskaperna. Det är emellertid en brist i 1929 års lag att man *dels* inte har föreskrivit (jfr 14 §) på vad sätt denna räkenskapsskyldighet skall fullgöras *och dels* från lagens tillämpningsområde har undantagit en del stiftelser (2 och 8 §§). Att ålägga samtliga stiftelser räkenskapsskyldighet synes därför vara befogat och torde inte medföra allt för stor belastning på stiftelsernas styrelser. Det kan för övrigt erinras att enligt prop. 1967: 83 med förslag till lag om tryggande av pensionsutfästelse m. m. alla s. k. reversstiftelser skall försvinna. (Se nu lag d. 9 juni 1967 nr 531 om tryggande av pensionsutfästelse m. m., som träder i kraft d. 1 mars 1968.)

Lika litet som i gällande bokföringslag synes det i en kommande bokföringslag vara behövt att särskilt ange *bankaktiebolag, sparbanker, jordbrukskassor, centralkassor för jordbrukskredit m. fl.* som ovillkorligt räkenskapsskyldiga, eftersom dessa juridiska personer driver sådan verksamhet att de alltid på grund av dennas art kommer att vara räkenskapsskyldiga.

Frågan huruvida inte även *kommunerna* bör underkastas bestämmelserna i bokföringslagen har övervägts. För närvarande åligger det enligt 62 § kommunallagen kommunal nämnd, som omhänderhar medel, att föra räkenskaper i enlighet med av kommunens styrelse givna anvisningar. Ett behov av mer konkreta räkenskapsregler torde — i vart fall för de mindre kommunernas vidkommande — föreligga; sådana detaljregler för den kommunala bokföringen bör emellertid införas i kommunallagen, varför det inte lär ligga inom ramen för denna utrednings uppdrag att närmare ingå på den frågan. Vad nu sagts om kommunerna torde gälla även *de kyrkliga församlingarna*, för vilka summariska räkenskapsföreskrifter finns i 76 § lagen den 2 juni 1961 om församlingsstyrelse.

Klart är att i den mån staten eller kommun driver verksamhet i en fråga den offentliga sektorn skild företagsform förslagets regler härvid blir tillämpliga.

I enlighet med vad nu sagts har i 1 mom. av lagens 1 § föreslagits en bestämmelse, att räkenskapsskyldighet enligt den nya lagen åligger aktiebolag, handelsbolag, ekonomisk förening, annan förening än ekonomisk förening samt stiftelse, så ock envar annan, som yrkesmässigt driver självständig rörelse, dock ej den som brukar jordbruksfastighet eller idkar uthyrning av annan fastighet. Den i 1 kap. omnämnda bestämmelsen, innefattande en erinran om att särskilda bestämmelser är givna om skyldighet att sörja för att underlag finns för deklara- eller uppgiftsskyldighets fullgörande och för kontroll därav, har intagits som andra stycke i detta

mom. I paragrafens 2 mom. har från gällande lag upptagits stadgandet att staten och kommun inte är underkastade räkenskapsskyldighet enligt lagens bestämmelser.

Med hänsyn till att, såsom framgår av det följande, endast i fråga om inventariebok (i förslaget kallad årsbok) föreskrivits att den måste vara bunden, har termen »bokföringsskyldighet» i lagtexten utbylts mot det neutralare uttrycket »räkenskapsskyldighet». Av samma orsak har också den nya lagen rubricerats som lag om skyldighet att föra räkenskaper.

3. Räkenskapsskyldighetens innehåll

De bestämmelser i BL, som reglerar frågan hur räkenskapsskyldigheten skall fullgöras, ger inte skilda regler för skilda grupper räkenskapsskyldiga utan låter i princip samma regler gälla för alla. Detta har medfört att en tillämpning av räkenskapsreglerna i riktning mot en mera differentierad räkenskapsorganisation överlätits åt den räkenskapsskyldiges eget avgörande med ledning av de i lagen angivna normerna i 3 § och 4 § första stycket jämte den hänvisning till en mera avancerad räkenskapsföring, som ligger i 4 § andra stycket, där det föreskrivs skyldighet att »föra de övriga handelsböcker, vilka med hänsyn till rörelsens omfattning och beskaffenhet erfordras i den löpande bokföringen».

I detta sammanhang är av intresse hur problemet betraktas i övriga nordiska länder.

I den *finska* bokföringslagen har man delat upp de räkenskapsskyldiga i fyra olika grupper och har för varje grupp särskilt angivit hur räkenskapsskyldigheten skall fullgöras. Den första gruppen, som omfattar räkenskapsskyldiga vilka inte skall inregistrera firma, behöver endast föra bok över sina penninginkomster, penningutgifter och varuuttag samt vid årets slut förteckna sina tillgångar och skulder. För varje grupp stegras sedan bokföringskraven så att exempelvis den fjärde gruppen, som omfattar alla som fabriksmässigt driver industri och med dem jämförliga hantverkare, åläggs dubbel bokföring med självkostnadsberäkning.

Det *norska* förslaget till ny lov om regnskapsplikt m. v., som avlämnades den 5 oktober 1962, har gått in på delvis samma linje som den finska och har delat upp de räkenskapsskyldiga i två grupper, den ena med enbart »noteringsplikt» och den andra med full »regnskapsplikt».

Den *danska* bokföringslagen föreskriver gemensamma bestämmelser för samtliga räkenskapsskyldiga. Dock har åt handelsministern givits befogenheter att ange närmare regler för räkenskapspliktens omfattning och innehåll i övrigt. Sådana regler har också givits i Bekendtgørelse af 18. juni 1959 om bogføringspligtens omfang og indhold.

Vid en översyn av bokföringslagen bör självfallet tas under omprövning, om jämväl i fortsättningen skall ges enhetliga bestämmelser för samtliga räkenskapsskyldiga eller om differentierade bestämmelser skall införas enligt samma princip som den i Finland tillämpade. Det har inte saknats röster som har höjts till förmån för det senare alternativet. Så är fallet med riksdagsmotionerna I: 363 och II: 422 år 1961 om en allmän översyn av bokföringslagen. I yttrande över dessa motioner har även Sveriges hant-

verks- och industriorganisation (se första lagutskottets utlåtande nr 27) framhållit önskvärdheten av att mindre stränga minimikrav uppställas för hantverks- och mindre industriföretag. Organisationen har motiverat sitt önskemål med att hänvisa till de mindre företagens arbetsbörda, som redan nu är betydande till följd av bl. a. den ökade uppbores- och uppgiftsskyldighet som olika myndigheter ålagt företagen. Hur behjärtansvärt organisationens önskemål än må vara med tanke på de mindre företagens ofta hårda kamp för sin tillvaro, så tvingas man dock i första hand att se till bokföringslagens syften. I fråga om *den löpande redovisningen* kräver i själva verket dessa syften — borgenärsintresset, det allmännas krav på ordning och reda inom affärlivet samt det fiskaliska intresset — ofta för sitt förverkligande mer detaljerade bestämmelser för de mindre företagen än för de större, om man över huvud taget skall göra en differentiering. Detta sammanhänger därmed, att de mindre företagen oftast saknar den fasta kontorsorganisation och därmed också den interna kontrollapparat som de större företagen tvingas ha av arbetstekniska skäl; det är därför jämförelsevis lättare att rekonstruera eller kontrollera skedda affärshändelser i ett stort företag med fast upplagda rutiner än det är i ett mindre företag, där ägaren ensam ombesörjer de flesta affärshändelserna. Önskemålen om mindre långtgående krav på bokföringen för de mindre företagen lär således inte kunna förverkligas när det gäller den löpande redovisningen, om man inte samtidigt eftersätter de intressen som bokföringslagen har till uppgift att tjäna. Vad beträffar *årsredovisningen* har, som nämnts, för aktiebolag och vissa andra juridiska personer i speciallagstiftningen givits detaljerade regler om årsredovisningens utformning. För övriga räkenskapsskyldiga gäller BL:s ganska summariska regler. Dessa regler ställer så minimala krav på den räkenskapsskyldige att någon differentiering i förenklande syfte, avseende de smärre företagen, inte gärna kan komma i fråga. Men inte heller för det fall att — såsom utredningen i det följande kommer att föreslå — nya, detaljerade regler uppställs för årsredovisningen lär anledning föreligga att överväga en sådan differentiering. Den invändningen kan visserligen tänkas framförd mot nu angivna ståndpunkt att en sålunda skärpt redovisningsskyldighet ändå inte skulle eliminera borgenärens krav på upplysningar vid sidan av årsredovisningen och att det fiskaliska intresset lika väl kunde tillgodoses genom lämpligt avfattade deklarationsformulär. Härtill vill utredningen invända att — förutom att de angivna borgenärs- och fiskaliska intressena dock härigenom blev i ökad mån beaktade redan i civillagstiftningen — en mera detaljerad utformning av årsredovisningsreglerna givetvis skulle medföra den onekliga fördelen att den räkenskapsskyldige själv fick uppmärksamheten riktad på vissa poster eller på relationen mellan vissa poster i årsredovisningen, vilket kunde vara till gagn för ett klarläggande av företagets lönsamhet och därmed för den fortsatta driften av företaget. Med denna ståndpunkt synes det foljdriktigt att i en ny lag om räk-

skapsskyldighet bestämmelserna om årsredovisning bör gälla inte endast de större, av speciallagstiftningen inte omfattade, företagen utan även övriga räkenskapsskyldiga. För övrigt torde redan nu i praxis dessa räkenskapsskyldiga i allt större utsträckning följa aktiebolagslagens bestämmelser när det gäller utformningen av balansräkning och vinst- och förlusträkning.

Vad nu anförts torde visa, att för olika grupper av redovisningsskyldiga differentierade räkenskapsbestämmelser inte erbjuder några fördelar som går att förena med lagens syften. Däremot är det tydligt att nackdelar ur både lagstiftnings- och lagtillämpningssynpunkt är förenade med en differentiering. Här behöver endast erinras om de svårigheter, som i kap. 2 berörts i samband med uppräkningsmetoden (metod 1); dessa svårigheter möter i förstorad skala, om man skall inte blott uppräknade de räkenskapsskyldiga utan också klassificera dem och för varje särskild grupp ange speciella bokföringskrav. Bestämmelser med sådant innehåll måste vid tillämpningen med nödvändighet föranleda icke sällan svårbemästrade gränsdragningsproblem och synes därför inte utan mycket starka skäl böra införas.

Utredningen vill därför förordna ett system med enhetliga bestämmelser för samtliga grupper räkenskapsskyldiga. Ett sådant system innebär att man i en huvudregel fastställer vissa minimikrav, som gäller alla räkenskapsskyldiga, och kompletterar bestämmelserna härom med en allmänt hållen regel föranledd av att högre krav bör ställas på vissa räkenskapsskyldiga med hänsyn till omfattningen av deras rörelse eller andra omständigheter. I ett sådant system kommer tydligtvis utformningen av huvudregeln att få mycket stor betydelse för hela lagens tillämpning i praxis. Det är därför i detta sammanhang av intresse att se på bakgrunden till motsvarande bestämmelser i BL. 1912 års sakkunniga framlade i sitt lagförslag en paragraf, 3 §, av följande lydelse: »Bokföringen skall fullgöras på sådant sätt, att genom bokföringen lämnas en noggrann redovisning för rörelsens gång samt för affärsställningen å vissa bestämda tider.» Till denna regel anknöt sedan bestämmelsen i förslagets 4 §: »Bokföringsskyldig skall föra kassabok och ställningsbok. Därutöver åligger det honom att i mån av rörelsens omfattning och beskaffenhet föra de övriga handelsböcker, som kräves för fullgörande av den i 3 § nämnda redovisningsskyldighet.» Under departementsbehandlingen tillkom en ny regel om att bokföringen skall ske i överensstämmelse med allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased, vår nuvarande 3 §, samtidigt som den ovan citerade 3 § i förslaget i omändrat skick placerades som första stycke i 4 §. Om den nytillkomna 3 § anför departementschefen i propositionen (prop. 1929: 189 s. 90) bl. a.

»I motsats till 1855 års förordning uppställas i den föreslagna lagstiftningen endast vissa allmänna krav på bokföringens beskaffenhet, medan den bokföringsskyldige lämnas största möjliga frihet att med beaktande av sitt företags omfattning och speciella behov själv bestämma, vilken bokföringsmetod han vill använda. — — — De principer, varå lagförslaget sålunda vilar, medföra, att man

vid avgörande av frågan, huruvida bokföringen i det speciella fallet kan anses nöjaktig, i stor utsträckning har att tillämpa allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased samt med utgångspunkt härifrån bedöma, huruvida bokföringsskyldigheten ordentligen fullgjorts eller ej. — — — Med hänsyn till nu angivna förhållanden har det synts mig angeläget, att redan i 3 § och således som en slags inledning till den del av lagförslaget, som rör sättet för bokföringsskyldighetens fullgörande, klart och tydligt uttalas, att bokföringen skall ske i överensstämmelse med allmänna bokföringsgrunder och med iakttagande av god köpmannased. Denna regel gäller naturligtvis icke endast bokföringens form utan också dess innehåll och således även vid värdesättningen av tillgångar.»

Vid en blick på utvecklingen i praxis under de decennier, som har gått sedan BL kom till, kan man inte frigöra sig från tanken att lagtillämpningen skulle ha vunnit i klarhet och enhetlighet, om man hade undvikit att som huvudregel rörande räkningskyldighetens innehåll uppställa den nuvarande 3 §. Begreppen allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased saknar nämligen den entydighet, som krävs för att begreppen skall kunna tjäna som huvudregel. De försök till definition av begreppen »allmänna bokföringsgrunder» och »god köpmannased», som har gjorts i *litteraturen*¹ visar tydligt svårigheterna att ange den praktiska innebörden i dessa begrepp. Endast ett fåtal *uttalanden från handelskamrarna* om innebörden i allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased finns. Såvitt har kunnat utrönas av referatsamlingen i NJA I föreligger där inga domar från *Högsta Domstolen* som kan bidra till tolkningen av ifrågakvarande begrepp.² Det är i och för sig inte tillfredsställande, om den det berör skall behöva gå till litteratur och prejudikatsamlingar för att få klart för sig innebörden av centrala stadganden i en lag vars bestämmelser han är underkastad, men än mer otillfredsställande blir situationen om vederbörande inte ens på dessa vägar kan nå klarhet om de allmänna krav som lagen ställer på honom. Beträffande BL torde läget vara sådant att det även i mycket grundläggande frågor inte går att få entydiga svar från vare sig litteratur eller prejudikatsamlingar.

Under nu angivna omständigheter finns skäl att undersöka möjligheten att i lagen med större klarhet ange den riktlinje, utifrån vilken dess olika detaljregler skall bedömas. Redan tidigare har citerats den regel som 1912 års sakkunniga uppställde i sitt förslag och som i omändrat skick kom att utgöra 4 § första stycket i BL. Det lyder nu så: »Genom bokföringen skall lämnas redovisning ej mindre för rörelsens gång än även för den bokföringsskyldiges ekonomiska ställning vid rörelsens början och vid utgången av varje räkenskapsår.» Denna bestämmelse lämnar den räkningskyld-

¹ Hemberg—Sillén: Bokföringslagen, 7:e uppl., Stockholm 1966, s. 24 ff samt Tengström: Allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased enligt bokföringslagen i Finland (Kontorsvärlden, årgång 1948 nr 1).

² Se dock notismålet NJA 1960, B 8, där frågan om tidpunkten för bokföring av fordringar inom åkeribranschen bl. a. var föremål för bedömning; före målets avgörande inhämtade HD yttrande från handelskamrarna i Stockholm och Malmö.

dige betydligt klarare besked om hur han skall ordna räkenskapsföringen än vad 3 § gör. Genom sin blotta tillvaro synes emellertid 3 § ha ställt den citerade delen av 4 § i skuggan. Ett konkret spörsmål kan bäst illustrera detta påstående, och det kan då vara lämpligt att välja den grundläggande frågan, huruvida en räkenskapsskyldig måste iaktta bokföringsmässiga grunder vid skötseln av sina räkenskaper eller om han kan välja s. k. kontantmässig redovisning. Med det inom den företagsekonomiska vetenskapen vedertagna begreppet »bokföringsmässig redovisning» förstås en bokföring, där man antingen redan i den löpande bokföringen eller i vart fall vid upprättande av bokslut tar hänsyn till lager, fordringar och skulder.¹ Kontantmässig redovisning åter innebär att man tar hänsyn allenast till inbetalningar och utbetalningar (kontanttransaktioner) och inte ens vid upprättande av bokslut tar hänsyn till lager, fordringar och skulder. Det torde vara uppenbart att sistnämnda förfarande inte kan stå i överensstämmelse med 4 § första stycket, eftersom en kontantmässig redovisning inte återspeglar den räkenskapsskyldiges verkliga ekonomiska ställning. Trots detta och trots innehållet i andra mer detaljreglerande bestämmelser i BL (såsom 6 § andra stycket: »Vid den löpande bokföringen skall i övrigt särskilt iakttagas att upplysning på klart och överskådligt sätt lämnas om de fordringar och skulder, som i rörelsen uppkommit, därvid borgenärernas och gäldenärernas namn samt storleken av en vars fordran eller skuld skola angivas . . .») har i praxis stora grupper räkenskapsskyldiga kommit att tillämpa kontantmässig redovisning; de har betraktat denna som ett fullt godtagbart alternativ till bokföringsmässig redovisning. Skälen till ett sådant betraktelsesätt torde vara flera. Ett skäl, som man stundom möter i praxis, är att enligt god köpmannased bokföringsmässig redovisning endast behöver tillämpas av sådana som har dubbel bokföring, dvs. där varje affärshändelse redovisas dels i debet på ett konto, dels i kredit på ett annat konto. Det är dock att märka att BL över huvud taget inte behandlar frågan huruvida bokföringen skall vara dubbel eller enkel. Vare sig man har dubbel eller enkel bokföring måste man iaktta de bestämmelser som finns i BL; man har sålunda bl. a. skyldighet att årligen upprätta balansräkning (8 §) och inventarium, där lager, fordringar och skulder skall specificeras (7 §). Detta torde vara tillräckligt för att visa att man även vid enkel bokföring skall tillämpa bokföringsmässig redovisning. Ser man dessutom på bokföringen i historiskt perspektiv, får man ytterligare stöd för denna åsikt. Den ursprungliga räkenskapsföringen bestod endast av noteringar över uppkomna fordringar och skulder; detta hade sin grund däri att man för minnets skull måste notera dessa affärshändelser, medan man inte hade samma behov av anteckningar över kontanttransaktioner. Sedermera blev

¹ Frågan huruvida uteslutande av reskontra i den löpande bokföringen står i överensstämmelse med allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased har av handelskammaren i Örebro besvarats jakande i utlåtande den 22 december 1953 (Meddelanden från Stockholms Handelskammare 1954 s. 52). Jfr not s. 73.

även kontanttransaktionerna föremål för notering; dessa noteringar skedde då på endast *ett* konto, medan uppkomna fordringar och skulder noterades på *två* konton, ett sakkonto och ett personkonto. Sådan bokföring är dock enkel bokföring; dubbel bokföring uppkommer först när *samtliga* affärshändelser blir föremål för dubbelkontering. Man äger därför påstå att ett beaktande av fordringar och skulder utgör ett konstitutivt drag i all bokföring. Sker inte ett sådant beaktande, är det inte fråga om bokföring utan om enbart anteckningar (noteringar). En riktig tolkning av 3 §:s hänvisning till allmänna bokföringsgrunder utesluter därför klart möjligheten till kontantmässig redovisning för sådana som lyder under BL. Det må dock medges att man inte kan kräva att den räkenskapsskyldige skall känna till den historiska utvecklingen och med ledning av denna göra en riktig tolkning av 3 §. Det givna exemplet visar emellertid, att 3 § — till följd av sin oklara innebörd — har verkat vilseledande i denna fråga. Och tydligt är att den klarare riktlinje, som finns i 4 § första stycket, inte kommit till sin rätt, då den genom sin placering blivit skymd av innehållet i nuvarande 3 §.

Det bör i detta sammanhang också anmärkas att det inom en speciell bransch av räkenskapspliktiga gjorts gällande att med hänsyn till branschens särskilda förhållanden kunde som huvudprincip för redovisningens fullgörande godtas kontantprincipen. Då branschens utövare inte var köpmän i detta ords egentliga betydelse, motsvarades god köpmannased här av god sed inom branschen, och med den ifrågavarande branschsedens var kontantmässig redovisning förenlig. Mot vad sålunda anförts må till en början framhållas att uttrycket »god köpmannased» uppenbarligen har tolkats efter modernt språkbruk, där med köpman avses en affärsman, speciellt detaljhandlare, till vilken kategori här åsyftade branschens medlemmar oomtvistligt inte hör. Det är onekligen inte lyckligt att, på sätt köplagen gjort, sammankoppla köpmannabegreppet med bokföringsplikten, något som också på sin tid vid lagrådets granskning av den gällande bokföringslagen framhölls av en av lagrådets ledamöter.¹ Men för gällande rätts del måste fasthållas att envar bokföringspliktig skall betraktas som köpman oavsett arten av den bedrivna näringen. Det är vidare att märka att BL kräver att bokföringen skall ske i överensstämmelse med allmänna bokföringsgrunder, och det är, såsom förut har utvecklats, uteslutet att kontantmässig redovisning skulle vara förenlig med allmänna bokföringsgrunder.

Ytterligare en i praxis förekommande felaktig tolkning av 3 § skall här beröras. Det gäller den uppfattningen att man enligt god köpmannased visserligen bör redovisa skulder men däremot kan underlåta att ta hänsyn till

¹ Ehuru utan betydelse för nu ifrågavarande tolkningsspörsmål synes det uppenbart, att, i varje fall med förslagens utvidgning av räkenskapsskyldigheten till en vida större krets av rörelseidkare än enligt BL, man har anledning att ställa sig tveksam till lämpligheten av att för köp alla dessa nytillkomna emellan skall gälla de i köplagen uppställda reglerna för handelsköp. Det torde emellertid inte falla inom ramen för det förevarande utredning lämnade uppdraget att avge något förslag till upplösande av sambandet mellan köpmannabegreppet och bokföringsplikten.

lager och fordringar. Det är m. a. o. fråga om en modifierad form av kontantmässig redovisning. Tanken bakom denna uppfattning är att en redovisningsform, som försämrar den bokföringsmässiga ställningen, är tillåten enligt god köpmannased; man hänvisar härvid till att den goda köpmannaseden styrs av borgenärernas intresse att inte vilja bli vilseledda av siffror som visar en bättre bild än verkligheten. Enligt detta sätt att se skulle underlåtenhet att redovisa fordringar och lager vara inte blott tillåten utan till och med rekommendabel. Ett sådant betraktelsesätt strider emellertid klart mot detaljreglerna i BL, där det ju föreskrivs att alla tillgångar skall specificeras och förses med värden (7 §). 3 § kan inte rubba på innehållet i denna lagbestämmelse och gör det inte heller, utan den återgivna uppfattningen grundar sig därpå att man förväxlar *underlåtenhet* att redovisa tillgångar med rätten till *undervärdering* av tillgångar. En undervärdering av tillgångar kan ligga i linje med god köpmannased, eftersom detta innebär att man redovisar en ekonomisk ställning som siffermässigt är sämre än den »verkliga»; härigenom vållar man som regel inte borgenärerna någon skada. Ett oeftergivligt krav bör dock vara att av räkenskaperna skall framgå hur stor undervärderingen är, så att man har möjlighet att följa växlingarna i de »dolda reserverna»; eljest blir även en dylik undervärdering farlig, eftersom upplösning av dolda reserver kan ske utan att en utomstående har möjlighet att konstatera detta vid granskning av räkenskaperna. En upplösning av dolda reserver innebär att det bokföringsmässiga resultatet under den period, då upplösningen sker, blir bättre än det verkliga resultatet. God köpmannased bör därför acceptera undervärdering av tillgångar endast under förutsättning att undervärderingens storlek framgår av räkenskaperna. *Underlåtenhet* att bokföra tillgångar, t. ex. lager eller fordringar, måste däremot anses klart strida mot borgenärsintresset och får därmed också antas strida mot god köpmannased. Bokför man nämligen inte tillgångarna, så berövar man därmed borgenärerna möjlighet till kontroll över att tillgångarna kommer borgenärerna till godo vid bl. a. konkurs. En sådan underlåtenhet torde — under förutsättning att de subjektiva rekvisiten är uppfyllda — falla under brottsbalken 11 kap. 5 § och medföra ansvar för bokföringsbrott.¹ Det senast anförda exemplet på tolkning av 3 §:s hänvisning till god köpmannased visar tydligt angelägenheten av att den nya lagens regler ges ett innehåll som inte medför tolkningssvårigheter.

En lösning av problemet erbjuder sig genom att man låter det materiella innehållet av 4 § första stycket i BL ingå i den första av de §§ i förslaget (3 §) som behandlar sättet för räkenskapsskyldighetens fullgörande. Därvid bör i den nya bestämmelsen ingå en erinran om skyldigheten att iaktta vad som är att hålla för god sed i fråga om redovisning. Med hänsyn till den

¹ Jfr Ekeberg—Strahl—Beckman: Förmögenhetsbrotten, 4:e uppl., Stockholm 1952, s. 319.

feltolkning som enligt vad i det föregående berörts yppat sig beträffande uttrycket god köpmannased bör detta uttryck ersättas med uttrycket god redovisningssed. Det förtjänar att i sammanhanget påpekas, att nuvarande 4 § första stycket BL nära ansluter sig till brottsbeskrivningen i 11 kap. 5 § brottsbalken: »Åsidosätter gäldenär uppsåtligen eller av oaktsamhet honom åliggande bokföringsskyldighet på sådant sätt att ställningen och rörelsens gång ej kunna i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen, dömes för bokföringsbrott till . . .» Om sålunda innehållet av nuvarande 4 § första stycket ges ställningen av huvudstadgande i fråga om sättet för bokföringspliktens fullgörande, bör det rimligen inte uppstå sådan oklarhet om de grundläggande kraven på bokföringen som BL:s avfattning i hithörande delar uppenbarligen föranlett. Till ytterligare förebyggande av missförstånd i fråga om kontantredovisningens oförenlighet med god redovisningssed torde också lämpligen i lagtexten intas en erinran om att god redovisningssed kräver att redovisningen skall ske enligt bokföringsmässiga grunder. Då redan i lag (anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen) ges en bestämning av vad som förstås med bokföringsmässiga grunder, lär någon tvekan inte behöva uppstå om att den räkenskapskyldiges redovisning skall omfatta, i allt fall vid årsredovisningen, lager, fordringar och skulder i verksamheten.¹ I enlighet härmed har i första stycket av 3 § föreskrivits att räkenskaperna skall med iakttagande av god redovisningssed och bokföringsmässiga grunder föras på sådant sätt att de lämnar upplysning om såväl verksamhetens förlopp (den löpande redovisningen) som verksamhetens ekonomiska resultat och ställning (årsredovisningen).

I ett andra stycke har intagits en begreppsbestämning av vad som skall omfattas av den löpande redovisningen, när där säges att denna redovisning skall avse alla sådana affärshändelser i den räkenskapskyldiges verksamhet som medfört en omedelbar förändring av förmögenhetens storlek eller sammansättning, därunder inbegripet den räkenskapskyldiges insättning i eller uttag ur verksamheten av penningar eller annat.

Då det är angeläget att, för möjliggörande av en effektiv räkenskapskontroll, redovisningen är så upplagd att en affärshändelse av sådan art, att den över huvud taget bör redovisas, inte bara blir registrerad utan att registreringen sker på sådant sätt att affärshändelsens vidare behandling kan följas genom räkenskaperna, har en bestämmelse härom också upptagits som sista stycke i 3 §.

För innehållet av den kompletterande regel, som föranleds av att högre krav bör ställas på vissa räkenskapskyldiga med hänsyn till omfattningen av deras verksamhet eller andra omständigheter, hänvisas till kap. 5 (s. 57).

¹ Det åsyftade stadgandet lyder: »Inkomst av rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, och skall i följd härav hänsyn tagas till in- och utgående lager av varor, råmaterial, hel- och halvfabrikat m. m. ävensom till fordringar och skulder.»

4. Verifikationer

I det föregående (kap. 3) har föreslagits en bestämmelse av innehåll att räkenskaperna skall med iakttagande av god redovisningssed och bokföringsmässiga grunder lämna upplysning om såväl verksamhetens förlopp (den löpande redovisningen) som verksamhetens resultat och ställning (årsredovisningen). Med frågan om det sätt varpå denna redovisning skall ske sammanhänger nära frågan om verifikationerna och deras funktion i ett redovisningssystem.

Av gammalt har man brukat kalla de införingar, som görs i den löpande (kronologiska) bokföringen (dagboken), för grundnoteringar (se Hemberg-Sillén: Bokföringslagen, 7:e uppl., Stockholm 1966, s. 29). Man har därmed velat stryka under att de överföringar till den systematiska bokföringen, som kan ske efter införingen i den kronologiska boken, är noteringar som inte har samma ursprunglighet som de i den kronologiska boken. Genom särskilda formföreskrifter har lagstiftaren velat skydda noteringarna i den kronologiska boken mot förvanskningar. Benämningen grundnotering kan synas befogad så länge det rör sig om poster som införs var för sig i en i kronologisk följd förd bok och som omgärdas av sådana formföreskrifter. Så snart man emellertid sammanför affärshändelser under dagen av likartad beskaffenhet till en post, blir benämningen grundnotering missvisande. Rent faktiskt möjliggörs genom en dylik sammanslagning av flera poster till en att man i efterhand kan ändra på delbeloppen i en sådan post blott man ser till att summan av delbeloppen överensstämmer med den i dagboken inskrivna posten. BL tillåter såsom ett undantag ett sådant sammanförande av likartade affärshändelser under samma dag till en post i dagboken och därför synes redan nu benämningen grundnotering inte lycklig som beteckning på dagbokspost. Man torde visserligen icke kunna i princip avböja rätten till sammanföring av likartade poster (jfr förslaget 6 § 3 st.), men ur det allmännas synpunkt måste man kräva ett fastare stöd för att en affärshändelse verkligen har inträffat än blott den räkenskapskyldiges egna uppgifter i dagboken. Ett sådant fastare stöd finns vanligen i form av verifikationer som har upprättats i samband med själva affärshändelsen. Verifikationen kan bestå av ett kvitto över erlagd betalning, faktura från leverantör över mottagen prestation, kopia av faktura till kund över lämnad prestation, revers över utlämnat lån, kopia av revers över erhållet lån osv. Verifikationen är ofta samtidig med affärshändelsen och äger därför som grund för räkenskapsföringen större vikt än noteringen i dagbok. Det torde därför med fog kunna påstås att grunden för redovis-

ningen är affärshändelserna sådana dessa återspeglas i verifikationerna. En ny lag bör därför innehålla regler som säkerställer ett gott verifikationsunderlag för redovisningen.

Av det anförda torde framgå att man kan betrakta förefintligheten av en verifikation som bevis på att en viss affärshändelse har inträffat. Givetvis kan detta bevis ha olika värde, beroende på om den räkningskyldige själv har upprättat verifikationen eller om han har mottagit den från en affärsförbindelse. Verifikationerna har även en annan uppgift, den nämligen att lämna utförligare upplysningar om en affärshändelses innehåll än vad som i regel framgår direkt av dagboken. Med äldre metoder framstod väl denna uppgift för verifikationerna inte såsom särskilt betydelsefull, eftersom man då brukade använda mycket utförlig text i dagboken. Sedan maskinella hjälpmedel i ökad utsträckning har vunnit insteg i bokföringsarbetet, har texten i såväl dagbok som andra handelsböcker blivit mycket knapphändig. Ofta saknas text helt och hållet, och man endast hänvisar med nummer eller dylikt till verifikationerna vilka redan på grund av denna funktion kommer att utgöra en oundgänglig del av räkenskaperna.

I den *finska* bokföringsförordningens 4 § stadgas att varje utgiftspost skall, såvida den inte i sig själv är uppenbar eller med stöd av andra delar av bokföringen kan bestyrkas, grunda sig på verifikationer av i löpande sifferföljd numrerade verifikationer. Över inkomst- samt övriga bokföringsposter bör även, såvitt möjligt, finnas motsvarande verifikationer. Av den interna verksamheten förorsakade verifikationer skall kontrasigneras av därtill berättigad person.

Enligt det *norska* förslaget § 6 skall utgifter och, såvitt möjligt, intäkter som införes i räkenskaperna vara »betyggande legitimerat».

I BL finns inga andra detaljregler om verifikationer än de i 12 §: »Ankommande brev, räkningar och övriga handlingar, som hava betydelse för rörelsen, skola förvaras i ordnat skick. Handlingar, som i rörelsen avsändas, skola kopieras. Kopiorna skola likaledes i ordnat skick förvaras.» Måhända har denna brist på utförliga föreskrifter om verifikationer sin grund däri att man vid tiden för lagens tillkomst betraktade verifikationen mindre som ett bevis för att en affärshändelse av det slag, som införingen i dagboken angav, verkligen hade inträffat än som en komplettering av själva texten i dagboken. Eftersom man ännu vid tidpunkten för BL:s tillkomst använde sig av utförlig text i dagboken, kom verifikationernas betydelse inte att framstå särskilt klar. Frågan om vilka verifikationer som skall finnas och vad de skall innehålla enligt gällande rätt torde få besvaras utifrån det i 3 § BL givna stadgandet att »bokföringen skall ske i överensstämmelse med allmänna bokföringsgrunder och med iakttagande av god köpmannased». Detta stadgande är emellertid så allmänt hållet att man har svårt att ur det hämta vägledning i konkreta frågor, och detta synes ha fått till följd att verifikationsunderlaget — särskilt på inkomstsidan — i mindre

och medelstora företag ofta inte är så fullständigt som önskvärt vore. Ofta har hos gemene man begreppet verifikation identifierats med utgiftsverifikation. Men varken samhällets intresse av borgenärsskydd eller dess krav på skattekontroll kan vara tillfreds med en så snäv tolkning av verifikationsbegreppet. Lagstiftarens målsättning bör vara att föreskriva verifikationer till samtliga affärshändelser. Man kan därvidlag skilja mellan erhållna och framställda verifikationer och inom de senare mellan sådana som utges från företagaren och sådana som komma till användning endast inom företaget. I allmänhet torde krav på utgiftsverifikationer inte bereda de räkenskapsskyldiga några större svårigheter. Vid kontantköp brukar som regel inom affärslivet köparen erhålla ett kvitto som bevis över erlagd betalning. Vid kreditköp tillställs köparen en faktura. Denna faktura utgör verifikationsunderlag för bokföring av den erhållna prestationen. När fakturan betalas, erhåller köparen vanligtvis ett separat kvitto vilket tjänar honom som verifikation för bokföring av betalningen till leverantören. Det förekommer emellertid områden inom affärslivet, där alltjämt fakturor och kvitton är sällsynta. Ofta är det praktiska svårigheter — affärerna görs kanske upp under bar himmel utan tillgång till ordnade skrivmöjligheter — som är orsaken härtill. Med samhällets krav på ordning och reda inom affärslivet är ett sådant förfarande emellertid inte förenligt. Bristerna i detta förfarande visar sig nämligen inte endast däri att köparen saknar verifikationer för sina utbetalningar utan även däri att säljaren saknar tillfredsställande underlag för sin inkomstredovisning.

Frånsett branscher där praxis har utbildat sig att inte fråga efter verifikationer vare sig för inkomster eller utgifter, torde affärsmän i allmänhet kräva kvitton över verkställda utbetalningar. Detta därför att de utan kvitton kan riskera att få betala samma belopp en gång till. Krav från samhällets sida på såväl inkomst- som utgiftsverifikationer torde därför för flertalet räkenskapsskyldiga inte medföra annan ökning av arbetsbelastningen än att den som utfärdar faktura eller kvitto alltid måste ta åtminstone en kopia, som han skall använda för att styrka sin egen redovisning. Om både köpare och säljare är räkenskapsskyldiga, har de ett gemensamt intresse av att verifikationer upprättas och utväxlas. Köper en räkenskapsskyldig av en icke räkenskapsskyldig, är det endast köparen som i regel har intresse av verifikation, men några komplikationer torde inte heller i detta fall inträffa, eftersom köparen med hänsyn till sitt skatteintresse i regel lär vara mån om att få verifikation till stöd för redovisningen av inköpet och därför kräver kvitto av säljaren. Ur kontrollsynpunkt svårare blir det, när en räkenskapsskyldig säljer till en icke räkenskapsskyldig. I flertalet sådana fall, såsom vid detaljhandelns och hantverkets försäljning till privata konsumenter, har köparen som regel ingen möjlighet att vid taxeringen erhålla avdrag för inköpskostnaden och saknar ur den synpunkten intresse av verifikation. Det kan i sådana fall vara frestande för sälja-

ren att inte registrera försäljningen i räkenskaperna. Med hänsyn till kontrollsvårigheterna skulle en bestämmelse om skyldighet att upprätta försäljningsnotor i två exemplar bli tämligen verkningsslös. En sådan föreskrift skulle för många branscher dessutom ur praktiska synpunkter te sig omöjlig, eftersom det här rör sig om en mångfald poster av ofta små belopp. För att inte redovisningsplikten skall bli alltför betungande bör andra former av verifikationer här kunna godtas. I de flesta detaljaffärer och i många hantverksföretag med försäljning till privata konsumenter registreras försäljningarna i en kassaapparat, i vilken det brukar finnas en kontrollremsa. På denna remsa kan alla inslagningarna återfinnas; vid dagens slut slås summan av inslagningarna ut och registreras — som regel — på remsan. I vissa kassaapparater får man dessutom ut ett särskilt tömningskvitto. Dessa kvitton är numrerade i löpande följd, varför det vid en revision är lätt att konstatera, om man tömt kassaapparatens räkneverk någon gång utan att ta vara på tömningskvittot. I nu berörda fall torde som inkomstverifikationer kunna godtas kontrollremsan respektive tömningskvittot jämte kontrollremsan. I senare fallet bör även kontrollremsan bevaras för att man skall ha möjlighet att kontrollera om en viss inbetalning har blivit inslagen i kassaapparaten och således medräknad i dagskassan. Utan uttrycklig lagbestämmelse torde vara klart, att om paragonkvitto eller liknande upprättas, bör kopian bevaras och tjäna som verifikation till dagens försäljningssumma. I detaljhandelsföretag och hantverksföretag, där man inte har kassaapparat eller möjligen har kassaapparat men av sådan typ att man inte kan använda kontrollremsa, är det svårare att få dagsförsäljningen verifierad. Som tidigare har antytts, är det knappast möjligt att ålägga dessa företag att skriva ut kvitton för varje försäljning.¹ Det skulle medföra ett alltför stort merarbete. Man torde här i stället få nöja sig med en intern inkomstverifikation, dvs. den räkenskapsskyldige får för varje dag anteckna summan av dagens inbetalningar i en dagskassarapport. Denna dagskassarapport bör till riktigheten bestyrkas av den som verkställt anteckningen. En sådan inkomstverifikation är givetvis inte lika värdefull som en remsa från en kassaapparat — man kan ju exempelvis inte kontrollera att en viss inbetalning har medräknats i dagskassans slutbelopp —, men det torde vara ogörligt att föreskriva att alla räkenskapsskyldiga, som säljer över disk, skall hålla sig med en så beskaffad kassaapparat. I detta fall är det givetvis ännu mera angeläget att, om paragonkvitto finns, detta bevaras för att tjäna som ytterligare verifikation.

De nu föreslagna undantagen från kravet på att alla inkomster skall vara bestyrkta av verifikation av förut angiven beskaffenhet bör begränsas till

¹ För vissa branscher, där antalet försäljningar per dag inte är alltför stort, skulle väl en sådan bestämmelse inte verka särskilt betungande. Ur praktisk synpunkt är det emellertid viktigt att lagens bestämmelser görs så generella som möjligt, så att de blir lätta att tillämpa. Av denna orsak bör särbestämmelser för vissa branscher inte utan starkt tvingande skäl införas.

detaljhandelns och hantverkets kontantförsäljning över disk och liknande försäljningssituationer. Någon närmare exemplifiering av vad som är liknande försäljningssituationer har inte givits i lagtexten. Det torde vara uppenbart, att det skall vara fråga om relativt små affärstransaktioner och en viss snabbhet i transaktionens förlopp. Hit är således att räkna köp av lotter och betalning av snabbförtäring (t. ex. i konditorier och korvstånd). Motsättningsvis torde av det sagda framgå, att exempelvis läkare och tandläkare inte inordnas under undantaget. Dessa har nämligen betydligt större möjligheter att lämna redovisning för kontanta inkomstposter i form av kopior av kvitton än vad detaljhandeln och hantverket har.

Ovan har föreslagits, att endast sådan detaljförsäljning över disk, där kassaapparat med anordning för kontrollremsa saknas, befrias från skyldighet att specificera kontantförsäljningen. Förslaget är på denna punkt betydligt strängare än BL, enligt vars 6 § »influtna belopp vid kontantförsäljning» inte behöver specificeras. Ändock innebär förslaget ingalunda att man åstadkommer fullständig kontroll över detaljhandelns försäljningar. Därtill är bl. a. möjligheterna att i efterhand framställa kontrollremсор i de fall, då särskilda tömningskvitton saknas, alltför stora. Systemet med återbäring till kunderna å kassakvitton försvinner alltmör inom detaljhandeln och därmed förloras också den kontroll, som ligger däri, att kunden bevakar att beloppet stämplas in i kassaapparaten. De föreslagna bestämmelserna torde dock kunna medverka till en bättre inkomstredovisning i sådana fall, där tidigare bristfällig redovisning har berott mer på slarv än på uppsåt.

Frågan om vad verifikationerna, med angivna undantag för försäljning över disk och liknande, skall innehålla bör prövas med hänsyn såväl till civilrättsliga kontrollkrav som till samhällets fiskaliska intressen. Ur båda dessa synpunkter torde det vara önskvärt att verifikationerna lämnar klara uppgifter om medkontrahtenten, dagen då verifikationen utfärdas, beloppets storlek samt om den prestation, som med verifikationen avses. Frågan hur ingående uppgift som verifikationen bör lämna om den prestation, som har föranlett utfärdandet av verifikationen, är svår att besvara. Ur kontrollsynpunkt är det naturligtvis önskvärt att verifikationen lämnar så ingående kännedom som möjligt om den bakomliggande prestationen, men här måste en avvägning ske mot det praktiska livets krav på snabbhet vid utskrivande av verifikationen. För att en transaktions verkliga innebörd skall kunna bedömas fordras emellertid en viss grad av specifikation. Sålunda är det givetvis otillfredsställande att å en verifikation avseende myckenhetsting som text endast ange »Varor». I sådana fall bör anges varuslag och myckenhet (jfr 39 § taxeringsförordningen) såsom väl oftast torde ske redan nu. Naturligtvis behöver inte specificerade uppgifter om prestationen återges t. ex. på ett kvitto som avser betalning för varor, som har debiterats på faktura där specifikation skett, utan i sådant fall räcker det med en hän-

visning till fakturan. Av samma skäl behöver prestationen inte närmare anges på fakturan i de fall då följesedel finns och därav framgår myckenhet och varuslag; en hänvisning till följesedeln är i sådant fall tillräcklig.

För att verifikationerna, vare sig inkomst- eller utgiftsverifikationer, skall lämna möjlighet till kontroll bör jämförelse mellan verifikationen och motsvarande registrering kunna utan svårighet komma till stånd. För detta ändamål bör föreskrivas att verifikation skall förses med identifierings-tecken (verifikationsnummer).

Då det redan nu förekommer att vid affärstransaktioner mellan företag med automatisk databehandling räkenskapsunderlag utväxlas i form av hållremсор, magnetband eller liknande, har utredningen funnit det påkallat med en föreskrift att verifikationsmaterialet skall för redovisningsändamål föreligga i konventionell skrift (klartext).

Stundom kan förekomma bokföringsnoteringar som inte direkt har sin grund i ett affärsförhållande till utomstående; det kan i stället t. ex. röra sig om omföring av tidigare registrerad affärshändelse. Även i sådant fall är det viktigt, att den räkenskapsskyldige upprättar verifikation såsom underlag för noteringen i dagboken. Avser den interna verifikationen omföring, bör hänvisning ske till den tidigare verifikationen och anges grunden för omföringen. Det är vidare uppenbart att å den tidigare verifikationen också bör göras anteckning om omföringen.

Bestämmelserna om verifikationer har upptagits i förslaget 5 §.

5. De räkenskaper som skall föras

Enligt 4 § andra stycket BL skall den som är räkenskapsskyldig *dels* över rörelsens gång föra dagbok och de övriga handelsböcker vilka med hänsyn till rörelsens omfattning och beskaffenhet erfordras i den löpande bokföringen, *dels ock* över sin ekonomiska ställning upprätta och i inventarieboken införa inventarium och balansräkning. Det absoluta minimum av handelsböcker, som någon bokföringsskyldig behöver föra, är således dagbok och inventariebok.

Frågan om vilka räkenskaper som i en reviderad bokföringslag skall föreskrivas som obligatoriska torde inte kunna behandlas utan att man samtidigt beaktar de särskilda krav som bör knytas till de olika räkenskaperna. Enligt 5 § BL skall både dagbok och inventariebok vara bundna. Övriga böcker, som med hänsyn till rörelsens omfattning och beskaffenhet kan behövas, får däremot bestå av betryggande lösblads- eller kortsystem. Till dagboken är vidare knutet det speciella kravet att den skall föras dagligen post för post (6 § BL). Övriga i BL intagna formkrav — varaktig skrift osv. (5 § BL) — avser samtliga handelsböcker.

Det torde inte råda någon tvekan om att det framför allt är den bundna dagboken med dess krav på daglig införing som vållar de räkenskapsskyldiga bekymmer. Som regel torde väl dagbok föras, men föreskriften om daglig införing torde inte efterlevas i samma utsträckning. I det föregående (kap. 3 s. 37) har erinrats om, att Sveriges hantverks och industriorganisation i yttrande över riksdagsmotionerna I: 363 och II: 422 år 1961 har hemställt, att mindre stränga minimikrav skall uppställas för hantverks- och mindre industriföretag. Organisationen har som exempel på önskvärda åtgärder anfört just sloandet av den dagliga införingsplikten. Den uttalar som sin uppfattning att affärshändelserna inte skall behöva noteras så ofta som varje dag, om såväl inkomst- som utgiftsredovisningen i övrigt är betryggande ordnad.

Utredningen har tidigare avvisat tanken på att differentiera lagföreskrifterna för olika kategorier räkenskapsskyldiga. Fasthåller man härvid kvarstår endast två alternativ till den dagliga införingsplikten: *antingen* att för samtliga kategorier räkenskapsskyldiga stryka kravet på daglig införing och i stället ge möjlighet att föra dagboken med vissa längre tidsintervaller, *eller* att för samtliga kategorier helt slopa den kronologiskt förda dagboken och nöja sig med en systematisk bokföring, som innebär att affärshändelserna föres direkt på de konton som berörs.

Om man lät hänsynen till de räkenskapsskyldigas arbetsbelastning vara

utslagsgivande, skulle givetvis det senare alternativet ges företräde. Detta skulle bl. a. innebära en anpassning till den automatiska databehandlingstekniken, där man med detta alternativ redan på verifikationsstadiet skulle kunna systematisera räkenskaperna och i maskinen behandla transaktionerna uppsorterade efter transaktionernas innebörd. Även för andra bokföringssystem innebär det senare alternativet stora möjligheter till arbetsbesparing. För den räkenskapsskyldige själv kräver dock interna avstämningar att vissa kronologiska noteringar sker. Så t. ex. torde inom de flesta företag ständig avstämning ske av saldot på kassakontot och övriga betalningsmedelskonton mot den verkliga behållningen i kassan resp. mot postgiro- eller bankbesked. Vidare skulle frånvaron av kronologiska noteringar i hög grad försvåra revision eller rekonstruktion av bokföringen. En rekonstruktion kan den räkenskapsskyldige själv vilja göra och den kan bli nödvändig för en konkursförvaltare, en dödsboudredare eller i beskattningshänseende. Ett av lagens syften är just att säkerställa dessa möjligheter till rekonstruktion eller revision och även av detta skäl torde det vara svårt att slopa kravet på kronologiska räkenskaper. Man skulle också riskera att ur taxeringssynpunkt man inte skulle låta sig nöja med en sådan tingens ordning utan framtvinga en sådan komplettering av taxeringsförordningens bestämmelser att kronologisk räkenskapsföring blev obligatorisk för taxeringskontrollens skull. 56 § 1 mom. femte stycket taxeringsförordningen ger taxeringsmyndigheterna rätt att vid taxeringsrevision verkställa kassainventering. Denna bestämmelse skulle givetvis bli svår att tillämpa, om inte den skattskyldige för kronologiska räkenskaper. Av nu anförda skäl finner utredningen det nödvändigt att i en ny lag bibehålla det nuvarande kravet på kronologisk bokföring.

En särskild fråga är spørsmålet om den intervall, med vilken den kronologiska bokföringen skall ske. BL kräver här i princip att affärshändelserna skall införas dagligen post för post. Skälet härtill torde vara att det mänskliga minnet kräver som stöd anknytning till olika händelser och varje dag har ansetts vara en enhet som kan hållas samman. Den räkenskapsskyldige bör vidare själv ha ett stort intresse av att hans redovisningsmaterial ligger à jour. I vissa fall har emellertid utvecklingen inom redovisningsområdet gjort det svårt att kombinera daglig kronologisk införing med traditionellt utnyttjande av tekniska hjälpmedel. Sålunda kräver automatisk databehandling av såväl kostnads- som tekniska skäl att maskinparken tillåtes bearbeta ett större material på en gång utan omställning. Här blir det därför ofta nödvändigt att samla exempelvis verifikationsmaterial för flera dagar för samtidig körning i maskinen. Än klarare framstår detta i de mycket vanliga fall där företaget icke disponerar egen dataanläggning utan låter annat företag legobearbeta redovisningsmaterialet. Av praktiska skäl kan denna bearbetning endast ske med intervaller som i regel blir längre än en dag. Även för den som inte tillämpar automatisk databehandling kan den

dagliga införingsplikten vara svår att fullgöra. Inte sällan överlåtes bokföringen hos mindre företag till av branschorganisationer eller andra uppriktade redovisningsbyråer, varvid verifikationsmaterial med jämna mellanrum överlämnas till byrån som ofta med konventionella bokföringsmaskiner bearbetar detta material och färdigställer såväl den kronologiska som den systematiska redovisningen.

Slutligen har givetvis det tidigare anförda yttrandet av Sveriges hantverks- och industriorganisation om de mindre företagens arbetsbörda visst berättigande. För småföretagaren, som icke kan anställa personal för sin redovisning, blir det ofta nödvändigt att uppskjuta dagbokföringen till exempelvis lediga stunder omkring veckoskiftena.

Utredningen har som i det föregående anförts framlagt krav på fullständigt verifikationsmaterial för alla affärshändelser. Då således komplett underlag och minnesstöd för kronologisk notering alltid skall föreligga, borde det enligt utredningens mening vara möjligt att något mildra kravet på dagligt förande av dagboken. Regeln har i 6 § första stycket givits den utformningen att affärshändelserna utan oskäligt dröjsmål skall registreras i löpande följd.

Vad beträffar innebörden av uttrycket »utan oskäligt dröjsmål» kan givetvis inte anges någon för alla fall gemensam yttersta tid, inom vilken den räkningspliktige kan få dröja med den löpande bokföringen. Klart är emellertid att en fördröjning kan vara motiverad av omständigheterna. Speciellt kan en fördröjning inträda där den löpande bokföringen anförtrotts utomstående företag såsom bokföringsbyråer och datacentraler (datamaskiner). I sådana fall kan dröjsmål uppstå på grund av anhopningen av klienter och således utan något den räkningspliktiges eget förvållande. Men tydligen kan ej heller en sådan fördröjning alltid godtagas. Den räkningspliktige har alltid att handla under iakttagande av god redovisningssed (3 §) och bör således inte överlämna den löpande bokföringen till annan, om han vet att färdigställandet inte kan ske inom rimlig tid. Allmänt torde få sägas att man knappast i något fall kan godtaga ett dröjsmål med kronologisk notering av affärshändelse utöver en månad efter den kalendermånad då affärshändelsen tillkom.

När det gäller en viss typ av affärshändelser har utredningen dock inte ansett sig kunna släppa kravet på daglig notering. Det gäller in- och utbetalningar och således förändring av betalningsmedlen kassa, postgiro och bank. Med hänsyn till interna avstämningar sker redan nu som regel i varje företag att åtminstone totalsummor dagligen sammanställs för inresp. utbetalningar. Även för taxeringskontroll och annan revision är det nödvändigt att ha tillgång till redovisningsmaterial som vad betalningsmedlen beträffar förts à jour. Anser den räkningspliktige det lämpligt att använda den ovan föreslagna möjligheten till visst uppskov med de kronologiska noteringarna i övrigt bör det därför vara obligatoriskt att dagligen

upprätta en rapport som i sammandrag anger dagens in- och utbetalningar. Den nu angivna rapporten kommer givetvis att utgöra en viktig del av räkenskaperna, för vilken reglerna om räkenskapsmaterial i allmänhet också gäller. Utan uttryckligt stadgande torde av god redovisningssed följa att sammandraget skall upprättas för varje slag av betalningsmedel med hänvisning till bifogat verifikationsmaterial. För uppfyllande av kravet på ordnat och betryggande system torde det vara lämpligt att rapporten ges på förtryckta, numrerade formulär. Förandet av en dylik rapport kan inte anses utgöra ett betungande merarbete.

Slutligen skall i detta sammanhang diskuteras den kronologiska noteringens utformning.

BL ställer som oeftergivligt krav att dagbok skall vara bunden. Klart är att för räkenskapsskyldiga, som tillämpar manuell redovisning, den bundna dagboken många gånger alljämt utgör en av de bästa formerna för den löpande redovisningens fullgörande.

Vid de olika typer av maskinell redovisning, som även i mindre företag alltmer vinner insteg, utgör däremot den bundna dagboken utan tvekan ett hinder för rationell redovisningsteknik. Skälet är att bokföringsmaskiner inte har möjlighet till skrift i bunden bok utan kräver lösbladssystem av något slag. Utvecklingen har därför gått därhän, att man i företag med maskinell redovisning stundom för dubbla dagböcker, där den manuellt förda boken endast förekommer för att BL:s formkrav skall uppfyllas. Även om man ofta starkt komprimerar denna dagbok genom en synnerligen liberal tolkning av BL:s medgivande att affärshändelser under dagen av likartad beskaffenhet får införas i en post, föreligger i sådana fall ett dubbelarbete utan praktisk funktion. Där maskinell redovisning förekommer torde i allmänhet systemet och den interna kontrollen vara så uppbyggda att den maskinellt framställda dagboken, ehuru förd på lösblad, bör vara tillfyllest.

BL:s krav på bunden dagbok har givetvis som orsak att man däri velat se en möjlighet att förhindra eller i vart fall försvåra falsarier. Frågan är emellertid, om man når syftet genom denna föreskrift. Räkenskapsskyldiga, som har ont uppsåt, torde knappast dra sig för att skriva om en hel bok, om de blott därmed kan nå sitt mål. Att märka är för övrigt, att dagboken snarare är ett kollektivbegrepp än beteckning på en individuell bok (jfr 5 § BL). I praxis förs det antal differentierade dagböcker som betingas av en ordentlig bokföring i den räkenskapspliktiges speciella verksamhet. Det bör också uppmärksammas att en maskinförd dagbok i regel framställs samtidigt som den systematiska noteringen sker i huvudboken, ofta dessutom i genomskrift, varför ändring i dagboken även kräver ändring i huvudboken. Detta försvårar i viss mån förverkligandet av en i ont uppsåt önskad ändring.

Redan på ett tidigt stadium var man inne på frågan om bunden dagbok.

Under departementsbehandlingen av 1912 års sakkunnigas förslag till lag om ändrad lydelse i vissa delar av kungl. förordningen angående handelsböcker och handelsräkningar den 4 maj 1855 hade sålunda den ändringen i förslaget gjorts, att möjlighet att föra även dagbok på lösa blad hade öppnats för sådana räkenskapsskyldiga, vilkas räkenskaper stod under kontroll av sakkunnig revisor. En dylik lösning vann emellertid inte lagrådets gillande (se prop. 1929: 189 s. 71, jfr s. 93—94), utan lagrådet föreslog att man i stället skulle medge vissa lättnader för de räkenskapsskyldiga i fråga om införing i den bundna boken. Dessa lättnader skulle bestå i dels att man fick införa klumpsummor om dessa specificerades i särskilda bilagor och dels att med införandet av gemensam post i dagboken fick anstå till nästa söckendag om rörelsens art och omfång det påkallade. Den slutliga lydelsen av 6 § BL avfattades i enlighet med lagrådets förslag.

Dessa lättnader har dock inte visat sig vara tillfyllest. Med nutida maskinteknik låter sig kravet på bunden dagbok svårligen förena, och utredningen har funnit detta skäl så tungt vägande att i förslaget detta krav slopats.

Vid ett medgivande av lösbladssystem för den kronologiska noteringen anmäler sig naturligen spörsmålet om vilka garantier som då kan fordras för att förhindra en oriktig löpande bokföring. Utredningen har vid sina överväganden funnit att detaljföreskrifter som är mäktiga att ge sådan effekt knappast kan åvägbringas. Utredningen har därför stannat för att i nära överensstämmelse med det norska förslaget föreslå en bestämmelse att dagboken kan få föras med användande av lösblad, kort eller andra hjälpmedel för räkenskapsskyldighetens fullgörande om dessa hjälpmedel ingår i ett ordnat och betryggande system. Detta medgivande skall f. ö. gälla även övriga delar av räkenskapsmaterialet.

Det har förut antytts att begreppet »likartade affärshändelser» i praktiken tolkats mycket liberalt. Någon kommentar till begreppet återfinns inte i förarbetena till BL. Uppenbart är emellertid att därmed bör förstås transaktioner av samma slag. Exempel härpå utgör utgående fakturor, postgiroremissor från kunder, fraktkostnader och löneutbetalningar. Däremot kan inte under begreppet innefattas, som stundom görs gällande i praktiken, t. ex. alla debiteringar av andra konton än betalningsmedlens konton. Om utredningens förslag om att dagbok inte längre behöver vara bunden genomföres, kommer detta att medföra mindre behov av sammanslagna poster. För det fall att dylik sammanslagning sker har dock ett förtydligande i lagtexten ansetts vara av nöden därhän att under en dag förekommande affärshändelser av samma slag får registreras i en post. Då definition av »affärshändelse» samtidigt lämnas i 3 § torde det stå fullt klart vad som kan omfattas av sammandraget.

Trots att i förslaget kravet på daglig registrering väsentligt mildrats, har termen dagbok ansetts kunna bibehållas.

Bestämmelserna om dagbokens innehåll återfinns i förslagets 6 §. För den i paragrafen medgivna möjligheten att uppskjuta registreringen av utgående och inkommande fakturor hänvisas till vad därom anföres i 7 kap. (s. 71).

Den andra generellt obligatoriska boken enligt BL är inventarieboken¹, vari inventarium och balansräkning skall inskrivas. I likhet med vad som gäller för dagboken skall enligt BL inventarieboken vara bunden. En bok med den funktion, som inventarieboken har, torde vara oundgängligen nödvändig för att erhålla stadga åt den löpande redovisningen som ju för varje år utgår från den i inventarieboken intagna balansräkningen för föregående år. Den utredning av den räkenskapsskyldiges ekonomiska ställning, som förändret av inventarieboken innebär, leder den räkenskapsskyldige själv till nyttig eftertanke och tjänar därmed också borgenärernas intressen. Vid eventuell boutredning i anledning av konkurs fyller inventarieboken en funktion som sannolikt inte kan av några andra räkenskaper ersättas. Det finns sålunda starka skäl att även i fortsättningen göra inventarieboken obligatorisk för alla räkenskapsskyldiga.

Av de båda generellt obligatoriska böckerna torde inventarieboken vara den som oftast saknas hos de räkenskapsskyldiga. Anledningen härtill kan givetvis vara okunnighet om att lagen såsom obligatorisk föreskriver inventariebok, men ofta kan orsaken också vara den, att själva innebörden av begreppet inventariebok är oklar. Man tror att inventarieboken skall utgöra antingen en specifikation av den räkenskapsskyldiges inventariebestånd i betydelsen av maskiner och inventarier eller en sammanfattning av varulagerinventeringen. Beteckningen inventariebok fanns redan i 1855 års förordning angående handelsböcker och handelsräkningar. 1912 års sakkunniga framhöll i sitt betänkande att det hos allmänheten rådde viss oklarhet beträffande innebörden av begreppet inventariebok och föreslog att man skulle ändra benämningen på denna bok till ställningsbok. Lagrådet avstyrkte emellertid den föreslagna namnändringen, dels emedan ordet ställning vanligtvis användes »för att beteckna icke den sifferkombination, som ger uttryck för visst förmögenhetsläge, utan detta läget självt» och dels därför att lagrådet inte fann de skäl övertygande, som hade åberopats mot benämningen inventariebok (prop. 1929: 189 s. 73). Beteckningen inventariebok har också bibehållits i BL. I lagstiftningen har således denna beteckning använts i mer än 100 år utan att dock — såvitt det vill synas — alltid ha blivit rätt förstådd. Det torde därför vara skäl att undersöka, om inte en annan beteckning på denna bok nu vore motiverad. Av bl. a. de skäl som lagrådet år 1926 anförde torde benämningen ställningsbok inte vara lämplig. Däremot synes *årsbok* vara ett adekvat namn på i frågavarande bok. Därmed anges att boken används för notering varje år, analogt med benämningen dagbok, som används för en bok som i princip skall avspegla

¹ Jfr s. 77.

varje dags affärshändelser. Likheten med den norska benämningen »årsoppgjør» är också tydlig. Beträffande det nuvarande kravet att inventarieboken skall vara bunden synes inte finnas några skäl till ändring. Någon väsentlig arbetsbesparing för de räkenskapsskyldiga skulle inte åstadkommas, om denna bok tilläts bli förd på lösa blad. Som regel sammanförs nu i inventarieboken sinsemellan likartade tillgångar eller skulder till klumpsummor; specifikationer till dessa summor finns på bilagor, som kan upprättas på lösa blad eller kort. Ett sådant förfarande tillåtes enligt 7 § BL och bör väl även i fortsättningen godtas, då någon olägenhet inte uppstår härav; kvittning mellan tillgångar och skulder är uttryckligen förbjuden. Till frågan om vad som skall noteras i årsboken återkommer framställningen i kap. 8.

Ovan har endast dagbok och årsbok behandlats. För många räkenskapsskyldiga krävs naturligtvis härutöver även andra räkenskapsböcker såsom huvudbok, växelbok eller någon form av reskontra. Med hänsyn till de oundgängliga funktioner, som dagbok och årsbok fyller, har emellertid föreslagits, att endast dessa båda böcker även i fortsättningen skall bli obligatoriska för samtliga räkenskapsskyldiga. Det torde inte heller i framtiden vara nödvändigt att föreskriva fler obligatoriska böcker än dagbok och årsbok för alla, eftersom det dels finns räkenskapsskyldiga som för en tillfredsställande redovisning inte behöver andra böcker än dagbok och årsbok och dels inga andra böcker är så oundgängligen nödvändiga för rekonstruktion av ett företags affärshändelser och ställning som just dagbok och årsbok. För sådana fall, där en rörelses omfattning eller andra omständigheter ställer större krav på den räkenskapsskyldige, synes det lämpligt att efterbilda den smidiga form av lagbud, som i 4 § andra stycket BL bl. a. föreskriver att över rörelsens gång skall föras »de övriga handelsböcker, vilka med hänsyn till rörelsens omfattning och beskaffenhet erfordras i den löpande bokföringen». Mot ett så formulerat lagbud kan invändas, att det inte lämnar klara besked om vilka böcker som är oundgängliga i det särskilda fallet. Till detta kan med fog genmälas, att det inte låter sig praktiskt göra att i en lag exakt ange dessa krav; därtill är skaran av räkenskapsskyldiga alltför heterogen. Skulle någon räkenskapsskyldig ha gjort en felbedömning av vilka övriga räkenskaper han borde föra med hänsyn till rörelsens omfattning och beskaffenhet, så torde dock rekonstruktion och revision av räkenskaperna kunna ske, blott han ordentligt följt föreskriften om vad som skall införas i dagboken respektive årsboken. I sak bör därför den nu berörda bestämmelsen få stå kvar oförändrad (förslagets 4 §). Dock föreslås en ändring såtillvida att ordet »handelsböcker» utbytes mot »räkenskaper». Därmed markeras, att redovisningen inte bara omfattar vad man i gängse språkbruk avser med handelsböcker — däri inbegripet lösblad, kort eller liknande hjälpmedel — utan också att alla handlingar, som utgör ett led i registreringen av affärs-

händelserna, räknas till bokföringen såsom verifikationer, tidsbeställningsböcker och biljettstammar. Till denna fråga återkommer utredningen i samband med bestämmelserna om arkivering (kap. 10).

För de överväganden, vartill elektronisk och annan automatisk (icke manuell) databehandling föranleder, redogörs i det följande kapitlet.

6. Räkenskapsföring medelst elektronisk och annan automatisk databehandling

I det föregående har behandlats frågorna om redovisningsskyldighetens innehåll och om de räkenskaper som skall föras. De överväganden, som därvid framkommit, har baserats på de normer som hittills varit de vägledande i avseende å den yttre form i vilken redovisningen skall framläggas. Det har sålunda uttalats att genom räkenskaperna skall lämnas redovisning ej mindre för verksamhetens förlopp än även för verksamhetens ekonomiska resultat och ställning vid varje räkenskapsperiods slut. I fråga om den löpande redovisningen har i kap. 5 föreslagits att sådan skall ske utan oskäligt uppehåll. Med hänsyn till den i stor utsträckning negativa inställning, som näringslivet intagit till BL:s föreskrift om bokföringens verkställande i bunden bok (dagbok) och de realskäl, som onekligen kan anföras såsom motiv för denna inställning, har i det föregående intagits den ståndpunkten att den bundna dagboken inte bör göras obligatorisk i en ny lag utan att dagbok skall kunna föras med användande av lösblad, kort eller andra hjälpmedel för räkenskapskyldighetens fullgörande, om dessa hjälpmedel ingår i ett ordnat och betryggande system.

Emellertid har utredningen i fråga om redovisningssystemet inte kunnat undgå att ägna särskild uppmärksamhet åt den sedan 1950-talet i ständigt stigande omfattning förekommande användningen av elektroniska databehandlingsmetoder i redovisningens tjänst. Dessa metoders användning har redan fått en sådan omfattning att det inte kan bli fråga om att förbjuda desamma vid företagets räkenskapsföring, utan uppmärksamheten bör i stället stället inriktas på ett klarläggande av de faror som med hänsyn till såväl företagets och dess borgenärsers som samhällets intresse kan vara förbundna med ett helt fritt användande av desamma och dessa farors eliminerande genom lämpligt avvägda lagbestämmelser. Det legislativa intresset knyter sig därvid till möjligheten att även vid elektronisk databehandling kunna erhålla samma inblick i företagets löpande gång och dess ställning som det vedertagna bokföringssystemet erbjuder.

Utvecklingen på det bokföringstekniska området har under senare decennier över huvud taget gått framåt mycket snabbt i riktning mot en alltmer avancerad kontorsteknisk utrustning. När BL tillkom år 1929 var bokföring på lösblad en nyhet, som lagstiftaren ansåg böra föranleda särskilda föreskrifter i lagens 5 §. Sedan dess har utvecklingen gått mot alltmer avancerade bokföringsmetoder. De viktigaste milstolparna i denna utveckling

har varit hålkortsredovisningen och den elektroniska databehandlingen. Att införandet av hålkortsredovisning inte aktualiserade frågan om lagändring, trots att denna form av lagring av informationer inte hade förutsetts av BL, berodde på att man lät hålkortstekniken endast vara hjälpmedel i ett bokföringssystem som i stora drag överensstämde med det man hade använt vid den manuella bokföringen. BL:s krav på bunden dagbok tillgodosåg man antingen genom att föra dagboksnoteringarna i bunden bok och överföra posterna till hålkort eller genom att föra sammandrag av de på hålkort registrerade posterna i bunden bok. I viss mån andra problem kan uppstå, när man använder elektroniska datamaskiner. Detta beror på dessa maskiners sätt att arbeta, vilket avviker från det för traditionella kontorsmaskiner vanliga.

Redan hålkortssystemet utgör — ehuru ej arbetande på elektronisk väg — en art av automatisk databehandling. Dess användning är dock jämförelsevis begränsad. Genom hålkortens insättande i en hålkortsmaskin kan erhållas utskrifter av totalsummor av på hålkorten instansade uppgifter, såsom kvantiteter och priser.

Datamaskinerna kan däremot, alltefter sin utrustning (kapacitet) — där för övrigt en oavlåtlig utveckling medför att nya prestationsmöjligheter ständigt framkommer — lämna allehanda uppgifter — summauppgifter, sammanställningar och urvalsuppgifter — utan att under operationens/ behandlings gång erfordras manuella ingripanden.

Karakteristiskt för de elektroniska datamaskinerna är bl. a. att de program, som maskinerna arbetar efter, kan innehålla valmöjligheter, dvs. maskinerna kan genom programmet instrueras att välja mellan två eller flera arbetsrutiner; utfallet av detta val bestäms av resultaten i en tidigare arbetsrutin. En bearbetning av siffermaterial, som vid tidigare bokföringsmetoder måste försiggå i flera olika arbetsmoment, kan i en elektronisk datamaskin utföras i en följd utan något manuellt ingripande i processen. Ett sådant sammanfogande av flera arbetsmoment till ett enda brukar benämnas integrerad databehandling. Den elektroniska databehandlingen av räkenskaper skiljer sig så väsentligt från de bokföringsmetoder, med tanke på vilka BL är uppbyggd, att det knappast är ägnat att förvåna att ett fullt utnyttjande av de elektroniska maskinernas resurser stundom inte låter sig förena med en strikt tolkning av BL:s bestämmelser.

En allmänt hållen redogörelse för en elektronisk datamaskins konstruktion och verkningssätt ur de synpunkter, som nu är i fråga, torde — utan att göra anspråk på fullständighet — i detta sammanhang vara av intresse.

En elektronisk dataanläggning består av inmatnings- och utmatningsorgan, minnesorgan (förråd av aktuella data), styrenhet och räkneenhet.

Inmatningen av uppgifter (data), som skall behandlas i dataanläggningen, kan ske på olika sätt: via hålkort, hålremsa eller magnetband. Men inmat-

ningen kan även ske utan att data först behöver överföras till hålkort, hålremsa eller magnetband; i sådant fall sker inmatningen med hjälp av optisk eller magnetisk avläsning av klartext. Maskinen kan också förses med data direkt från ett manöverbord, men sådan matning sker relativt långsamt varför den endast undantagsvis används. I samtliga dessa fall föreligger som regel ett primärmaterial i klarskrift (fakturor el. dyl.). Men fall kan finnas, där det inmatade materialet erhålls genom direkt registrering från en annan maskin (t. ex. från en kassaapparat).

De uppgifter, som sålunda matas in i maskinen via hålkort eller hålremsa, representeras av utstansade hål på ett kort resp. en remsa, där hålens läge anger deras innebörd. På magnetbanden är uppgifterna registrerade i form av magnetiska fläckar eller streck. Den elektroniska datamaskinen är så konstruerad att den kan tillgodogöra sig (»läsa») innebörden av dessa hål respektive magnetiska fläckar eller streck och därigenom mottaga de på så sätt förmedlade uppgifterna för behandling. Den elektroniska datamaskinens arbetsteknik bygger på det s. k. binära talsystemet, varigenom i maskinen varje tecken endast kan uttryckas med användande av två symboler. Denna begränsade symboltillgång måste då kompenseras av att maskinen placerar symbolerna i ett efter de olika tecknen varierande antal lägen.

Utmatningen av resultatet av den elektroniska behandlingen sker via hålkort, hålremsa eller magnetband.

Emellertid kan såväl det inmatade som det utmatade materialet genom ett skrivorgan översättas från maskinspråk till klartext.

Minnesorganen kan vara av olika teknisk beskaffenhet. Här skall blott nämnas som exempel kärnminne och magnetband. *K ä r n m i n n e t* består av ett mycket stort antal små ringar av järnoxid, ferrit (kallas därför även ferritminne), genom vilka löper elektriska ledningar. Genom dessa ledningar kan man påverka ringarnas magnetiska tillstånd, så att detta skiftar; är genom sådan påverkan ringen magnetiserad, kan detta vara uttryck för den ena symbolen i det binära systemet och är den omagnetiserad, kan detta vara uttryck för den andra symbolen. De data, som matas in i maskinen, lagras på förutbestämda platser (»adresser») i kärnminnet. Snabbheten att hämta fram en uppgift, som är placerad i ett kärnminne, respektive att föra dit en uppgift är mycket stor. *M a g n e t b a n d e t*, som tidigare har nämnts som ett inmatnings- och utmatningsmedium, kan även användas som minne. Ett sådant minne lämnar och mottar emellertid uppgifter mycket långsammare än ett kärnminne, eftersom en uppgift på ett magnetband inte kan hämtas direkt respektive föras dit direkt utan bandet måste spolas mellan två rullar, till dess maskinen finner det ställe, vars identifieringsbegrepp (t. ex. kontonummer) överensstämmer med den inmatade respektive den sökta uppgiftens. Med hänsyn till nu nämnda olikheter i fråga om snabbheten att mata in i respektive att hämta ut uppgifter ur minnet brukar man principiellt dela in minnesenheterna i två kategorier: *d i r e k t m i n n e n*

av typ kärnminne, där varje uppgift placeras på förutbestämd plats, vilket innebär att maskinen direkt kan hitta uppgiften, och *i n d i r e k t a* minnen av typ magnetband, där maskinen får leta efter det ställe på bandet där en uppgift skall lämnas eller står att hämta. Är exempelvis reskontran upplagrad på ett direktminne, kan en debitering, som matas in i datamaskinen, gå direkt till den cell i minnet, där saldot för vederbörande kund finns; detta sker, som nämnts, mycket snabbt. Finns däremot reskontran på ett magnetband (indirekt minne), måste datamaskinen spola igenom bandet till dess den når rätt konto. För att göra denna letningstid så kort som möjligt brukar man före körningen i maskinen sortera alla inmatningsdata i samma ordning som kontona ligger i minnet.

Styrenheten är den del av den elektroniska datamaskinen, som dirigerar och samordnar alla de operationer som maskinen utför. Styrenheten övertar i tur och ordning från minnet alla de programinstruktioner, som utgör led i det arbetsprogram maskinen för tillfället skall följa, och utlöser de impulser som får räkneenheten i maskinen att arbeta enligt instruktionerna. De i minnet införda data transporteras av styrenheten till räkneenheten för bearbetning. Därefter förs data tillbaka till minnet eller — om programmet så föreskriver — till utmatning.

Räkneenheten kan utföra — förutom de vanliga räknesätten addition, subtraktion, multiplikation och division — även s. k. logiska¹ operationer, vilket innebär att den gör jämförelser mellan olika tal och framtar ett önskat urval, t. ex. tal som är mindre, lika stora eller större än ett givet tal. Denna förmåga att framta vissa siffror ur en stor datamassa kan bl. a. vara av betydelse för en revisor, som inte gör en fullständig genomgång av alla noteringar utan begränsar granskningen till stickprovsundersökningar.

En elektronisk datamaskin är, såsom i det föregående antytts, *programstyrd*, vilket innebär att det är det i maskinen inmatade programmet som avgör vilka data som skall bearbetas, vilka operationer som maskinen skall utföra med dessa data som underlag och i vilken ordning de skall utföras. Programmet avgör också vart resultatet av operationen skall föras. För att en elektronisk datamaskin skall kunna användas för räkenskapsföring krävs i princip, att man gör upp ett schema (s. k. flödesschema) som förberedelsevis, dvs. utan att därmed maskinen prepareras, visar siffermaterielens vandring från grundnotering till slutresultat. Med ledning av detta flödesschema görs därefter ett diagram (s. k. blockdiagram) som ger detaljerna i programmet så som de skall utföras i maskinen. Detta blockdiagram ligger sedan till grund för det program som i en för maskinen tillgänglig avfattning, »maskinspråk» (i form av symboler inregistrerade på något av förenämnda media, hålkort, håltremsa eller magnetband), matas in i maskinen.

¹ Begreppet »logisk» får här inte fattas i dess traditionella, filosofiska betydelse. Maskinen kan således inte »tänka» utan endast följa inmatade instruktioner.

Vad som, när det gäller räkenskapsföring, skiljer den elektroniska databehandlingsmetoden från den traditionella redovisningsmetoden är att grundnoteringar i traditionell form inte, i varje fall inte med nödvändighet, längre behöver föreligga. Häri står givetvis också fördelen med databehandlingsmetoden till stor del att finna. Besparingarna i tid och personal kan bli av mycket stora mått och lönekontot för företagens administrativa personal kommer att i motsvarande mån krympa. Det bör dock härvidlag inte lämnas obeaktat, att, även om databehandlingsmaskinerna arbetar med en utomordentligt stor snabbhet, de är synnerligen kostnadskrävande i anskaffning och att även avgiften för begagnande av legomaskiner blir hög i förhållande till den tid, varunder en maskin tas i anspråk för vederbörande företag. En stor vinst ligger emellertid däri, att man med denna metod slipper de i den traditionella redovisningen så ofta förekommande överföringarna av siffermaterialet. I en elektronisk databehandlingsmaskin kan, såsom nämnts, flera moment (rutiner) utföras utan att man behöver göra överföringar med manuellt ingripande. De olika rutinerna utförs efter varandra utan att det är behövt att maskinen skriver ut delresultaten. Härigenom spars uppenbarligen tid, men framför allt undviks en mängd felrisker som givetvis föreligger vid allt överföringsarbete. Det bör tilläggas att faran för att den maskinella bearbetningen av materialet skulle vara behäftad med fel är praktiskt taget ingen.

Såsom av det föregående framgår, skulle i princip all vedertagen bokföring kunna upphöra vid en övergång till redovisning genom elektronisk databehandling. Redovisningen behöver således inte vila på traditionella grundnoteringar i klartext, dit en granskare kan, om än med tidsutdräkt, följa en posterings vandringar. Också granskningen av ett företags redovisning kommer att väsentligt ändra karaktär genom att arbetsunderlagets karaktär har radikalt förändrats.

Uppenbart är att det råder samband mellan, å ena sidan, en fullgod granskning av en redovisning enligt den elektroniska databehandlingsmetoden, och, å andra sidan, det material som erfordras för en fullgod granskning. Utan att förhandenvaron av sådant material är i olika avseenden säkrad, kommer säkerligen en granskare till korta.

Till området för förevarande utredning hör därför spørsmålet om vad som bör åligga en räkenskapskyldig företagare för att en räkenskapsföring enligt den elektroniska databehandlingsmetoden skall vara tillåten såsom likvärdig med den traditionella redovisningen.

Den ledande principen för de erforderliga lagbestämmelserna bör vara att, samtidigt som det inte ställs omotiverade hinder i vägen för den elektroniska databehandlingsmetodens användning, bör det söras för att metoden kommer till användning endast i de fall där det genom rimliga och lämpliga föreskrifter ges trygghet för ett lika gott skydd för företagets, dess borgenärers och samhällets intressen som genom BL eftersträfvats.

Vid ett beaktande av att datamaskinernas tekniska utrustning är sådan, att ett fullt utnyttjande av deras förmåga till rationellt bokföringsarbete medför en del väsentliga avvikelser från den vedertagna bokföringstekniken, är det framför allt två egenskaper hos de elektroniska datamaskinerna som ur lagstiftningssynpunkt kräver speciell uppmärksamhet nämligen

1. förmågan att arbeta utan att klartext behöver komma till användning samt
2. förmågan att sammanfoga flera arbetsrutiner till en utan att delresultaten behöver redovisas.

Till punkt 1 anföres. Som framgår av den lämnade redogörelsen för de elektroniska datamaskinerna matas uppgifterna som regel in i maskinen via hålkort, hålremsa eller magnetband. Dessa media kan framställas direkt från verifikationerna och det är därför inte nödvändigt, att man först registrerar dem med vanlig klartext. På samma sätt förhåller det sig med maskinens utmatning. Den behöver inte göras i klartext. I synnerhet om det utmatade materialet på nytt skall användas för maskinbearbetning, innebär utskrift i klartext ett extra arbetsmoment som i och för sig är onödigt. Representerar exempelvis det utmatade materialet affärsredovisningen t. o. m. en viss månads utgång, skall detta material vid redovisningen av nästa månads affärshändelser användas som ingående saldo och kan då matas in i maskinen utan att dessförinnan ha blivit omvandlat till klartext.

De funktioner i en elektronisk dataanläggning, som ombesörjer omvandling av maskinspråk till klartext, arbetar med lägre hastighet än anläggningens övriga delar och utgör således en »flaskhals» i dataprocessen. Det har för utredningen framhållits att det för ett rationellt utnyttjande av sådana maskiner skulle vara ett betydande hinder, om man i lag föreskrev skyldighet att omvandla maskinspråk till klartext. Enligt utredningens uppfattning bör emellertid för all bokföring gälla att på registreringsmediet ställs kravet, att registreringen skall vara beständig såtillvida, att den kan utnyttjas relativt lång tid efter det att registreringen är gjord; tidsfristen för fordringspreskription, f. n. tio år, torde väl som regel utgöra en yttersta gräns i detta avseende. Till frågan härom återkommer utredningen längre fram. Vidare bör emellertid registreringen vara beständig även i den meningen, att det skall kunna konstateras, huruvida en viss registrering blivit i efterhand föremål för ändring eller utplåning. Kravet på beständighet i först angiven mening torde både hålkort och hålremsa väl fylla. Erfarenheten av magnetband synes ännu inte vara tillräckligt stor, för att man skall kunna med bestämdhet uttala sig om dess egenskaper i detta avseende. Klart torde dock vara, att magnetbandet ställer större krav på varsamhet i förvaring och hantering än hålkort och hålremsa. Därtill kommer att magnetbandets innehåll mycket lätt kan göras om intet, t. ex. genom att bandet av misstag matas med nya uppgifter med påföljd att befintligt innehåll utplånas. Även om sålunda hålkort, hålremsa eller magnetband — det senare

dock med tvekan — kan sägas lämna tidsbeständig skrift, torde de dock inte fylla kravet att, därest förändring eller utplåning ägt rum, lämna upplysning om den tidigare på mediet registrerade uppgiften. Utredningen finner ett sådant krav väsentligt, eftersom bokföringens ursprunglighet inte kan bedömas utan att registreringsmediet har förmågan att lämna upplysning om och på vad sätt en registrering har ändrats. Om utredningens förslag att i den traditionella bokföringen slopa den bundna dagboken genomförs, minskar visserligen här möjligheten för en granskare att upptäcka huruvida en registrering är ursprunglig eller inte. Men om utredningens förslag om skärpta krav på verifikationer lagfästes, kommer å andra sidan granskaren att inte heller ha samma behov av registrering som tidigare för att utröna en affärshändelses ursprungliga karaktär. Trots vad nu anförs finner utredningen att man vid elektronisk databehandling bör kräva utskrift i konventionell skrift, klartext, av det inmatade materialet, eftersom en sådan utskrift ger en helt annan möjlighet att bedöma redovisningens tillförlitlighet än enbart registrering på hålkort, hålremsa och magnetband. Därtill kommer även den synpunkten, att affärsbokföringens registreringar bör göras läsliga även för att möjliggöra för företagsledningen att använda dem som underlag för företagets dispositioner. Utredningen har vid förfrågan hos några industriföretag, som behandlar sin affärsbokföring på elektronisk datamaskin, styrkts i sin nu uttalade uppfattning. Samtliga dessa företag har nämligen förklarat att de regelmässigt låter i klartext skriva ut såväl inmatning i som utmatning ur datamaskinen. Den tidsförlust med ty åtföljande kostnader, som företagen härigenom åsamkas, anser företagen helt uppvägas av de fördelar som den interna kontrollen och företagsledningen vinner genom att erhålla dessa data i klartext.

Utredningen finner det sålunda angeläget att i lagen intages en bestämmelse att alla affärshändelser, som matas in i en elektronisk datamaskin, utan oskäligt dröjsmål skall utskrivas i klartext.

Till punkt 2 anföres. De elektroniska datamaskinernas förmåga att kunna utföra flera olika arbetsrutiner i ett sammanhang innebär givetvis stora fördelar. Här skall blott nämnas att ett sådant förfarande spar tid och, såsom tidigare påpekats, eliminerar de risker för felöverföring vid övergång från en rutin till en annan, som man eljest alltid måste räkna med. Men för den som vill granska räkenskaper, som har förts på en elektronisk datamaskin, medför däremot denna maskinens förmåga avsevärda nackdelar. Han har som regel svårt att följa affärshändelsernas gång från deras inmatning i maskinen till utmatningen av resultatet av materialets behandling. Han kan därför inte nöja sig med att granska de affärshändelser, som matas in i maskinen, och sedan reservationslöst godta de uppgifter som maskinen matar ut. Detta granskarens dilemma har utförligt behandlats i speciellt den amerikanska datamaskinslitteraturen. Enligt denna finns det två principiellt olika metoder för granskaren att använda vid kontrollen: den ena benämnd »around the machine» och den andra »through the machine».

Around the machine-metoden innebär att granskaren i stort sett låter maskinens arbetssätt ligga utanför granskningsområdet. Han inriktar sig i stället på att bland maskinens utmatade data söka återfinna de affärshändelser som har matats in i maskinen. En sådan granskningsmetod är givetvis ytterst arbetskrävande, och det är ofta omöjligt att göra en sådan granskning fullständig; det vore ju liktydigt med att göra om maskinens hela arbete. Man får därför inrikta sig på att granska ett representativt stickprovsmaterial.

Through the machine-metoden åter inriktar sig i hög grad på att granska maskinens arbete. Granskaren måste här noga gå igenom det program som har använts vid den aktuella körningen; han måste granska det bakom varje program liggande materialet, som brukar benämnas programmets dokumentation. Denna kan omfatta problembeskrivning, minnesdispositioner, flödesplan, blockdiagram, programlista, testexempel, förteckning över programmerade kontroller, körningsbeskrivning. Programmet kan dessutom kontrolleras på så sätt att granskaren låter det aktuella programmet i maskinen bearbeta av granskaren själv konstruerade typexempel på affärshändelser, varefter det av maskinen levererade resultatet kollationeras med det av honom på traditionell väg framräknade (testkörning). Företrädarna för through the machine-metoden menar att om kontrollen av de inmatade affärshändelserna, kompletterad med en granskning av maskinens arbetssätt, inte har givit anledning till anmärkning, skulle uppmärksamhet inte behöva ägnas det av datamaskinen utmatade materialet, eftersom detta med nödvändighet måste vara korrekt. Metoden ställer stora krav på granskarens kännedom om elektroniska datamaskiners sätt att arbeta; han måste kunna avgöra, om ett visst program — efter inmatning i maskinen — leder denna till de resultat som avses med ifrågavarande program. Han måste också kunna förvissa sig om att det avsedda programmet har kommit till användning vid körning av just de räkenskaper som han skall granska.

De båda nu nämnda granskningsmetoderna, »around the machine» och »through the machine», tillämpas väl i praktiken inte alltid så renodlat, som här har beskrivits, utan kombineras på olika sätt. Men då en bokföringslags uppgift måste vara bl. a. att säkerställa ett nöjaktigt revisionsunderlag, och de fordringar, som måste ställas på detta revisionsunderlag, blir beroende på vilken granskningsmetod som används, synes det oundgängligt att man vid utformningen av de regler, som en företagare har att iaktta för att ett sådant revisionsunderlag skall säkerställas, utgår från endera av de båda granskningsmetoderna. Utredningen har därför ingående vägt dessa metoder mot varandra och därvid funnit följande.

Antalet bokföringsposter i företagens räkenskaper tenderar att öka, inte enbart därför att företagsenheter blir allt större genom fusioner etc. utan även därför att man vid den elektroniska databehandlingen inte har behov av att slå samman likartade poster till en post utan behandlar alla affärs-

händelser i helt obearbetad form. Detta talar till nackdel för around the machine-metoden, eftersom denna metod är synnerligen arbetskrävande vid stora datamassor. Man måste därför, såsom nämnts, nöja sig med representativa stickprov. Vid through the machine-metoden ägnas uppmärksamheten företrädesvis åt maskinens sätt att arbeta och därför medför vid denna metod en ökning av antalet poster inte en motsvarande ökning av granskningens arbetet. Metoden har dock vissa svagheter. En sådan är, såsom redan nämnts, att den förutsätter goda kunskaper om de elektroniska datamaskinerna och deras arbetssätt, något som man inte inom överskådlig framtid lär kunna räkna med att återfinna hos alla dem som har anledning att syssla med granskning av räkenskaper. Vidare kräver through the machine-metoden att i lagen noggrant anges vilken dokumentation som krävs av företag som har affärsbokföringen lagd på elektroniska datamaskiner. Tidigare har antytts vad dokumentationen kan innehålla. Någon stadgad praxis har ännu inte utbildats i fråga om vad som kan anses som minimikrav i sådant hänseende. Av litteraturen att döma synes forskningen på detta område inte heller ha hunnit så långt att man där har kunnat ställa några allmängiltiga minimikrav i fråga om dokumentation. Detta gör enligt utredningens mening det vanskligt att bestämma innehållet i erforderliga lagregler med utgående från through the machine-metoden. Som en nackdel måste även betecknas det tidigare berörda kravet att en granskare vid denna metod bör kunna kontrollera att rätt program har använts vid bearbetning av de inmatade affärshändelserna. Detta krav uppfylls lättast, om revisorn har tillfälle att närvara vid körningen. I allmänhet är detta av praktiska skäl omöjligt att ordna. Helt omöjligt är det för de granskare som skall gå igenom räkenskaperna lång tid efter det att de har avslutats. I den situationen befinner sig nästan alltid taxeringsrevisorer och konkursutredare. För dessa står då till buds möjligheten att göra en kontrollkörning med samma bokföringsmaterial och med det korrekta programmet samt att därefter kollationera slutresultaten. Risk finns emellertid att den snabba utveckling, som sker inom det elektroniska datamaskinsområdet, lägger hinder i vägen även för den kontrollmöjligheten; den maskintyp, för vilken programmet är upplagt, finns måhända inte längre i marknaden vid den tidpunkt då revisionen företas. Den maskintekniska utvecklingen medför även den svårigheten att i lag lämnade detaljbestämmelser om säkerhetskrav vid den maskinella bearbetningen mycket snabbt kan bli föråldrade och behöva revideras. Förutom de nu framhållna nackdelar, som en lagstiftning byggd på through the machine-metoden medför såväl lagtekniskt som för räkenskapsgranskaren, förorsakar en sådan lagstiftning också vissa svårigheter för företagen. I lagen bör nämligen i angivet fall ytterligare föreskrivas skyldighet att upprätta och förvara fullständig dokumentation för alla program som används vid affärsbokföringen. Då dessa program, i synnerhet under deras första användningstid, ofta blir föremål för ändringar och tillägg, kan ett åläggan-

de att dokumentera, förvara och registrera alla varianter av ett program bli betungande för företagen. Dessa ändringar och tillägg till programmen påverkar även räkenskapsgranskarens arbete på så sätt att han kan ha svårt att avgöra vilken variant av programmet som har kommit till användning vid körning av en viss datamassa.

Med hänsyn till nu nämnda omständigheter och med beaktande av de uppgifter som inhämtats vid överläggningar med representanter för vissa större industriföretag med erfarenhet av elektronisk databehandling har utredningen funnit att det — trots vad som tidigare anförts — ur skilda synpunkter är mest ändamålsenligt att i fråga om erforderliga bestämmelser om vad som skall åvila den bokföringsskyldige till möjliggörande av effektiv kontroll av affärsbokföring medelst elektronisk databehandling utgå från en granskning byggd på *around the machine*-metoden. Utredningen vill därför förorda att i en ny lag om räkenskapskyldighet införs bestämmelser innebärande åläggande för räkenskapskyldiga, som använder elektronisk databehandling av sin affärsredovisning, att låta maskinen vid utmatning av det bearbetade materialet specificera detta så att därav kan utläsas — direkt eller via specifikationer —, vilka i maskinen inmatade affärshändelser som ingår i varje utmatat belopp.

Det nu anförda föranleder utredningen att till den under 1. i det föregående förordade bestämmelsen om utskrift i klartext av inmatat material foga en bestämmelse om att den vidare bearbetningen av materialet i datamaskinen skall ske på sådant sätt och resultatet därav skall utskrivas i klartext i sådan omfattning att sammanhanget mellan årsredovisningen och de i datamaskinen behandlade affärshändelserna klart framgår.

De synpunkter, som föranlett de föreslagna bestämmelserna för fall att elektronisk databehandlingsmaskin kommer till användning vid räkenskapsföringen, gör sig gällande även vid användningen av varje annat system för räkenskapskyldighetens fullgörande, där för räkenskapsmaterialets behandling krävs att det uttrycks i maskinspråk dvs. på annat sätt än i vanlig (konventionell) skrift. Sålunda kan det tänkas ett system som arbetar uteslutande på hålkortsbasis; även här bör det med hänsyn till behovet av att systemets arbetsmaterial och resultatet av bearbetningen blir tillgängligt för granskning i en för envar läsbar form sörjas för att det material som tillförts systemet och resultatet av bearbetningen i systemet också föreligger i klartext. Med hänsyn till det nu anförda har bestämmelserna i ämnet, som upptagits som sista stycke i 8 §, givits en allmän formulering, om än vid de gjorda övervägandena de elektroniska databehandlingsmaskinerna och deras funktionssätt legat främst i blickpunkten.

En lagstiftning, utformad på sätt utredningen här har föreslagit, utgör givetvis inget hinder för en granskare att vid utförande av sitt granskningsarbete tillämpa en annan granskningsmetod än den som ligger till grund för detta förslag; han har möjlighet att efter samråd med företaget ordna dess

interna kontrollsystem så att den önskade metoden kan tillämpas. Han måste dock därvid tillse att de i lagen uppställda kraven på granskningsunderlaget uppfylls. Ett efterkommande av här föreslagna föreskrifter torde väl inte innebära någon större arbetsbelastning för företagen. De är enligt utredningens mening för övrigt ofrånkomliga, därest företagen önskar överge den traditionella bokföringen till förmån för den automatiska databehandlingen.

7. De affärshändelser som skall redovisas

I det föregående (kap. 5) har angetts vilka räkenskapsböcker som enligt utredningens mening bör vara obligatoriska för alla räkenskapsskyldiga. Men lagen bör också ange vad som skall noteras i dessa böcker. Till en del kan väl BL:s allmänna målsättning för räkenskaperna, sådan denna formulerats i 4 §, sägas klargöra detta: »Genom bokföringen skall lämnas redovisning ej mindre för rörelsens gång än även för den bokföringsskyldiges ekonomiska ställning vid rörelsens början och vid utgången av varje räkenskapsår.» Men såväl denna bestämmelse som 3 §, som föreskriver att »bokföringen skall ske i överensstämmelse med allmänna bokföringsgrunder och med iakttagande av god köpmannased», är dock alltför allmänt hållna för att lämna en räkenskapsskyldig hjälp i konkreta bokföringsfrågor. Mer specificerade direktiv för bokföringen lämnas i 6 § BL. Av dess första punkt »I dagboken skola affärshändelserna införas dagligen post för post» får man emellertid lätt den uppfattningen att alla affärshändelser skall noteras i bokföringen; eljest borde ju subjektet i den citerade meningen inte ha fått bestämd form. Visserligen uttalade departementschefen (se prop. 1929: 189 s. 35) att de efterföljande orden »post för post» skulle förhindra en sådan tolkning, eftersom någon verklig post att notera inte uppkommer, förrän prestation från endera sidan har skett; dessförinnan kunde endast en minnesanteckning ifrågakomma. En sådan förklaring förefaller emellertid inte helt tillfredsställande; det torde just vara lagens uppgift att ange vilka affärshändelser som skall registreras och sålunda genom registreringen bli »poster».

Det synes nämligen uppenbart att inte alla fakta i en affärsrörelse måste bli föremål för registrering. Det kan således knappast komma i fråga att i lag ålägga de räkenskapsskyldiga att i bokföringen notera t. ex. ingående av hyres- eller anställningsavtal. En ny lag bör enligt utredningens mening utformas så, att därav klart framgår vilka affärshändelser som ovillkorligt skall föranleda notering i räkenskaperna.

Vad först angår de affärshändelser, som berör betalningsmedlen (kassa, postgiro och bank), torde det vara uppenbart att alla dessa bör föranleda notering i räkenskaperna. Räkenskaperna skulle ju eljest dåligt fylla sin uppgift att lämna besked om den räkenskapsskyldiges ekonomiska ställning och det ekonomiska utfallet av hans verksamhet. Även överföringar mellan olika slags betalningsmedel, exempelvis insättning på bankkonto av kontanta medel, bör noteras i räkenskaperna. Detta innebär att varje betalningsmedel måste redovisas för sig i räkenskaperna; att använda ett gemensamt

konto för kassa, postgiro och bankmedel försvårar avstämningen av räkenskaperna mot den faktiska behållningen enligt inventering resp. enligt från postgiro och bank erhållna kontokuranter och torde därför inte kunna anses förenligt med god redovisningssed.

Övriga affärshändelser, dvs. sådana som inte berör betalningsmedlen kassa, postgiro och bank, bör — med hänsyn till räkenskapsföringens nyss angivna uppgift — avspegla sig i räkenskaperna i den mån de innebär att den räkenskapsskyldiges ekonomiska ställning omedelbart har påverkats. En blott medelbar påverkan på den räkenskapsskyldiges ekonomi är nämligen som regel inte tillräcklig grund för införing i räkenskaperna. Trots att exempelvis tecknande av ett bindande försäljningsavtal så småningom kommer att resultera i en fordran på köparen, föranleder detta som regel inte någon dagboksnotering, eftersom uppkomsten av denna fordran är beroende av att den räkenskapsskyldige först fullgör sina åtaganden enligt avtalet. För att undvika de svårigheter och osäkerhetsfaktorer, som ligger i värderingar av rättigheter och skyldigheter enligt avtal som ännu inte fullgjorts från någondera sidan, torde man böra begränsa skyldigheten att i den löpande redovisningen registrera affärshändelser till sådana som medfört en omedelbar förändring av förmögenhetens storlek eller sammansättning. För att avgöra vilka affärshändelser, som har denna effekt, synes man på dem böra tillämpa civilrättsliga regler i fråga om uppkomsten av fordringar och skulder. I allmänhet innebär detta att den ena kontrahenten skall ha fullgjort sin prestation enligt avtalet, innan en fordran resp. skuld uppkommer. Om kontrahenterna inte har avtalat att leverans och betalning skall ske i etapper, torde nämligen säljaren i regel inte med framgång kunna hävda att en fordran har uppkommit redan i och med en delleverans, utan han måste avvakta slutleveransen, innan fordran kan göras gällande (jfr Almén-Eklund: Om köp och byte av lös egendom, fjärde upplagan, Stockholm 1960, s. 146 o. f. och 255). Det är knappast förenligt med god redovisningssed att i räkenskaperna redovisa vinst å en delleverans, förrän vinsten genom slutleverans är definitivt intjänad.

Den ovan föreslagna gränsdragningen mellan redovisningsmässiga och ej redovisningsmässiga affärshändelser synes överensstämma med innehållet i andra stycket av 6 § BL, där det bl. a. heter: »Vid den löpande bokföringen skall i övrigt särskilt iakttagas, att upplysning på klart och överskådligt sätt lämnas om de fordringar och skulder, som i rörelsen uppkommit, därvid borgenärernas och gäldenärernas namn samt storleken av en vars fordran eller skuld skola angivas.» Att utredningen likväl vill förorda ett frångående av den citerade delen av 6 § beror på praxis' utveckling inom det nu berörda området.

Vid den översikt av praxis i fråga om redovisning av fordringar och skulder, som här skall lämnas, torde till en början böra erinras om att det sannolikt — ehuru inte helt klart uttryckt i andra stycket av 6 § BL — har varit

lagstiftarens mening att det är i dagboken som uppkomna fordringar och skulder skall noteras. Visserligen anges endast att noteringarna skall ske i »den löpande bokföringen», men det torde få antas att hela 6 § ansetts ägnad åt innehållet i dagboken på samma sätt som 7 § helt upptas av bestämmelser om innehållet i inventarieboken.

Denna skyldighet att i dagbok notera uppkomna fordringar och skulder behöver inte nödvändigtvis — inte ens om man tillämpar dubbel bokföring — ske på så sätt att man lägger upp kollektivkonton för fordringar och skulder (reskontrakonton) i dagboken och låter dessa kontons innehåll närmare specificeras i den s. k. bibokföringen, där man för ett särskilt konto för varje borgenär och gäldenär. Ifrågavarande redovisningsföreskrift kan i stället fullgöras på så enkelt sätt att man med varaktig skrift i bunden bok diarieför (utan kontering) för varje dag inkommande resp. avgående fakturor med angivande av kontrahentens namn samt fakturans belopp. Fördelen med systemet att i dagboken lägga upp kollektivkonton för reskontran är emellertid den att man får en avstämningsmöjlighet; summan av saldonga å de individuella kontona i bibokföringen skall överensstämma med saldot å kollektivkontot i dagboken. Om en sådan kontroll visar samma saldo i dagboken som i bibokföringen, kan man med stor sannolikhet utgå från att samma belopp blivit införda såväl i kollektivkontot som i bibokföringen, att salderingen av kontona i bibokföringen blivit korrekt *samt att* inget konto i bibokföringen, som brukar föras å lösa blad eller kort, har förkommit. Kontot i bibokföringen ger vidare en samlad överblick av mellanhavandet med vederbörande kontrahent. Väsentliga fördelar ernås således, om man bokför uppkomna fordringar och skulder i dagboken enligt den dubbla bokföringens princip och kombinerar detta med separat reskontra. I praxis har man likväl alltmer frångått detta förfaringsätt. Detta sammanhänger dels med att sättet är arbetskrävande och dels med att man anser sig nå samma grad av säkerhet med enklare kontrollförfaranden. Som exempel på ett sådant förfarande beträffande kundfordringar kan nämnas att man vid faktureringen, som sker på fakturaset i löpande följd, tar minst två kopior, varav en in-sorteras i löpande nummerföljd och den andra sorteras efter kundens namn eller i annan kundregisterföljd. Så länge fakturan är obetald förvaras det senare exemplaret skilt från betalda fakturor. Denna grupp obetalda fakturor utgör i sig själv en specifikation till totalbeloppet för utestående kundfordringar. Eventuellt kan man erhålla avstämningsmöjlighet genom att i dagboken på ett kollektivt konto för kundfordringar i klump föra förändringar som berör fordringsbeståndet (totalsumma för en periods kreditförsäljning, summa inbetalningar etc.), men detta är inte nödvändigt.

På liknande sätt förfäres med leverantörsfakturor. Ofta vidtas beträffande dessa inga andra kontrollåtgärder än att man samlar upp dem i en särskild pärm. När fakturan sedan betalas, överflyttas den till pärm för betalda fakturor. Fakturan blir ofta inte föremål för någon registrering förrän

den betalas. Om en faktura skulle förkomma, räknar man med att leverantören slår larm. Risken för manipulationer från personalens sida är inte heller så stor i fråga om leverantörsfakturor som när det gäller kundfakturor.

Det anförda visar att praxis åsidosätter lagens krav i fråga om redovisning av uppkomna fordringar och skulder. Inte ens lagens minimikrav att i en bunden bok diarieföra alla fakturor bryr man sig om, förmodligen emedan man anser att det interna kontrollsystemet inte är betjänt av en sådan diarieföring. Redan av denna orsak finns det skäl att ompröva gällande bestämmelser. Då därtill kommer att i detta betänkande föreslagits att dagboken inte längre behöver vara bunden, finner utredningen anledning inte föreligga att ovillkorligt hålla fast vid sambandet mellan dagboken och bokföring av uppkomna fordringar och skulder. I stället bör det kunna tillåtas att dessa redovisas på annat sätt i räkenskaperna blott det sker under betryggande omständigheter så att man alltid har en klar överblick över mellanhavandena med borgenärer och gäldenärer.¹ Den begränsningen synes dock böra iakttas att den sålunda medgivna friheten skall gälla allenast i avseende å sådana skulder och fordringar som grundar sig på in- och utgående fakturor. Utredningen föreslår därför en bestämmelse av innehåll att med registrering av utgående och inkommande fakturor kan få anstå tills räkenskapsårets slut eller tills dessförinnan verkställd betalning, om ifrågavarande räkenskapsmaterial är ordnat på sådant sätt att vid varje tillfälle storleken av därpå grundade fordringar och skulder kan utrönas (jfr förslagets 6 §).

Såsom redan tidigare har framhållits, föreskriver BL att den löpande bokföringen skall lämna upplysning »om de fordringar och skulder, som i rörelsen uppkommit». Man skulle av denna formulering kunna föranledas till den slutsatsen, att det är tidpunkten för uppkomsten som bestämmer när redovisning av fordringar eller skulder skall ske. Så tolkas emellertid inte denna bestämmelse i den företagsekonomiska litteraturen. Hemberg-Sillén (Bokföringslagen, 7:e uppl., Stockholm 1966, s. 42, 49 och 68) anger sålunda att en fordran skall bokföras å faktureringsdagen eller den dag då fakturan har avsänts. Denna tolkning, som synes överensstämma med rege-

¹ I handelskamrarnas gemensamma responsaregister finns intaget ett utlåtande från handelskammaren i Örebro som synes gälla nu berörda spørsmål. Referatet lyder:

Åklagarmyndigheten hade anhållit om utlåtande huruvida bokföring med uteslutande av reskontra i rörelse av viss angiven beskaffenhet och omfattning kunde anses ha skett i överensstämmelse med allmänna bokföringsgrunder och med iakttagande av god köpmannased. Handelskammaren meddelade följande svar: »I och för sig kan ett uteslutande av reskontra icke anses ha skett i strid med allmänna bokföringsgrunder eller god köpmannased. Det är handelskammaren bekant, att ett uteslutande av reskontra — framförallt i vad angår avräkning med kreditorer — har vunnit allt större insteg inom näringslivet utan att därvid någon gensaga har riktats häremot. En förutsättning är emellertid, att avräkningen sker under så betryggande former att en klar och systematisk översikt städse finnes över rörelseidkarens mellanhavanden med sina debitorer och kreditorer.» (Meddelanden från Stockholms Handelskammare 1954 s. 52.) Jfr not s. 41.

ringsrättens uppfattning (RÅ 1959 ref. 32), leder dock till ogynnsamma konsekvenser ur både civilrättsliga och skatterättsliga synpunkter. Den leder nämligen till att en gäldenär genom att underlåta fakturera sina fordringar kan undandra sina borgenärer tillgångar utan att han fördenskull synes kunna fällas till ansvar. Eftersom rörelseidkare skall beskattas enligt bokföringsmässiga grunder (41 § kommunalskattelagen jämförd med 2 § förordningen om statlig inkomstskatt) innebär tolkningen vidare att en räkenskapskyldig rörelseidkare genom faktureringen själv kan reglera tidpunkten, när en inkomst av kreditförsäljning skall tas till beskattning. Om man, såsom utredningen föreslår, i lagen föreskriver att varje affärshändelse skall redovisas i räkenskaperna så snart den har medfört en omedelbar förändring av förmögenhetens storlek eller sammansättning, torde väl vissa av de nu påtalade missförhållandena försvinna därigenom att säljarens faktureringsåtgärd automatiskt kommer att ansluta sig närmare i tiden till fordringens uppkomst. Den praktiska tillämpningen av en redovisningsbestämmelse, sådan som den nu föreslagna, blir ju för köparen i de flesta fall beroende av att han från säljaren erhåller faktura. Om köparen inte har bindande offert med prisuppgift, prissatta följesedlar eller dylikt, kan han som regel inte bokföra sitt kreditinköp förrän fakturan anländer från säljaren. Sådana praktiska svårigheter bör dock inte medföra att man avstår från den föreslagna bestämmelsen. Om bestämmelsen införs, kommer den sannolikt att påskynda säljarens utskrift av fakturan, eftersom han ju eljest bryter mot lagens föreskrift att fordringen skall redovisas så snart den har uppkommit, dvs. så snart hans prestation är fullgjord. Särskilt i sådana fall, då skriftligt avtal saknas och kontrahenterna står i kontinuerlig affärsförbindelse med varandra, kan det vara ytterst vanskligt för utomstående att avgöra, när en prestation är fullgjord. Än större svårigheter uppstår, om det gäller att bedöma när prestationen är fullgjord i fråga om immateriella leveranser såsom konsultationer och läkarvård. Detta innebär att kontrahenterna i ett avtal om leverans av sådana prestationer har stora möjligheter att själva reglera, när bokföring skall ske. Inte minst ur fiskalisk synpunkt vore det önskvärt att kunna bestämma, när ett uppdrag skall anses fullbordat och sålunda vara av beskaffenhet att skola redovisas i bokföringen. För ett sådant avgörande krävs — åtminstone i de fall då skriftliga avtal saknas — medverkan från kontrahenterna själva. Att åstadkomma en över hela fältet effektiv lagstiftning i denna fråga torde inte låta sig göra. Emellertid har genom förordningen den 13 maj 1966 om skyldighet för tandläkare att föra vissa räkenskaper som underlag för taxering föreskrivits att tandläkare efter varje behandlingsperiod skall vara skyldig att på patientkortet anteckna den fordran som uppkommit på grund av konsultation eller behandling. Begreppet behandlingsperiod har i motiven till förslaget definierats som »tiden från och med den första undersökningen till och med avslutandet av den vid denna undersökning beslutade behandlingen».

En kategori affärshändelser, som inte medför en omedelbar förändring av förmögenhetens storlek eller sammansättning och som därför inte är redovisningsmässiga i den betydelse som ovan har angetts men som likväl bör medtas i redovisningen, är sådana varigenom den räkenskapskyldige ikläder sig borgensansvar eller eljest ansvar för uppfyllande av garantier, det må gälla den bokföringskyldiges egna eller andras. Dessa affärshändelser behöver ju inte medföra någon förmögenhetsförändring för den räkenskapskyldige, eftersom det här rör sig endast om en risk att behöva fullgöra en ekonomisk prestation. Man kan likväl inte bortse från dessa risker, då det gäller redovisning av den räkenskapskyldiges ekonomi. Aktualiseras betalningsskyldighet på grund av ett sådant åtagande, kan den räkenskapskyldiges ekonomiska ställning helt förändras. Det är därför viktigt både för den som genom granskning av den räkenskapskyldiges räkenskaper vill undersöka dennes ekonomiska ställning och för den räkenskapskyldige själv att påminnas om de åtaganden som han har gjort genom att teckna borgen eller annan ansvarsförbindelse. Det torde för närvarande förhålla sig så, att de bokföringspliktiga i stor utsträckning, i strid mot vad i 6 § BL stadgas, underlåter att redovisa borgens- och andra ansvarsförbindelser förrän i inventariet och balansräkningen. Utredningen förmener att denna praxis bör kunna lagfästas. Klart är dock, att det intill bokslutet måste finnas möjlighet att snabbt erhålla en överblick över beståndet av sådana förbindelser. Detta följer redan av skyldigheten att iakttaga god redovisningssed.

Det har ovan sagts att man med bokföringsmässig affärshändelse avser en affärshändelse som medför en omedelbar förmögenhetsförändring. Genom en sådan definition avskiljer man bl. a. alla avtal som ännu inte har resulterat i att någondera kontrahenten har fullgjort sin prestation enligt avtalet. Det kan emellertid finnas ett intresse att ibland i redovisningen ta hänsyn även till sådana avtal. Detta är fallet, då ett sådant avtal genom marknadsmässiga prisfluktuationer kommer att medföra förmögenhetsförändring för den bokföringskyldige. Här är det således inte en affärshändelse som aktualiserar redovisningen utan prisförändringen på marknaden. Det strider mot sunda redovisningsprinciper att antecipera en vinst, som inte är definitivt intjänad, medan samma principer kräver att befarade förluster beaktas, även om de ej definitivt konstaterats. Detta kan i fråga om leveranskontrakt medföra att, om återanskaffningsvärdet för en vid räkenskapsårets utgång ännu inte verkställd leverans skulle ha sjunkit under det kontraherade priset, köparen bör beakta priset vid bokslutets uppgörande. Motsvarande gäller det fall, att en säljare för senare leverans har avyttrat varor till priser som inte täcker de kostnader han i framtiden kommer att få för anskaffning av dessa varor jämte omkostnader för affären. Att för dessa fall ge speciella lagregler lär inte kunna komma i fråga, utan här får i varje särskilt fall prövas vad som må anses vara god redovisningssed.

Bestämningen av vilka affärshändelser som skall registreras i den löpande redovisningen har av lagtekniska skäl synts böra komma i sammanhang med bestämmelserna i andra stycket av förslagets 3 §, där den allmänna föreskriften om vad den löpande redovisningen skall omfatta har upptagits. I övrigt hänvisas till förslagets 6 §.

8. Årsbokens innehåll; balansräkning och resultaträkning

Räkenskapsår

Årsboken motsvarar den i BL som inventariebok betecknade räkenskapsboken, vari den räkenskapsskyldige har att dels vid rörelsens början och dels vid utgången av varje räkenskapsår införa inventarium och balansräkning (4 §). (Jfr kap. 5 s. 56 i det föreg.) Enligt 7 § BL skall inventariet uppta den räkenskapsskyldiges samtliga tillgångar och skulder, »evad tillgångarna och skulderna ingå i rörelsen eller ej». Samtliga tillgångar och skulder skall specificeras i inventarieboken, såvida de inte är »med åsatta värden överskådligt införda i handelsbok eller bilaga och hänvisning göres till boken eller bilagan». I sådant fall kan sinsemellan likartade tillgångar eller skulder sammanföras i inventariet i en post. Lösören, som ej ingår i rörelsen, kan dock utan vidare upptas i inventariet i en post. Inom linjen i inventariet skall anges dels samtliga borgens- och övriga ansvarsförbindelser, som den räkenskapsskyldige har iklätt sig, i den mån de inte upptagits bland skulderna, dels ock samtliga av den räkenskapsskyldige ställda pantar, »evad förbindelserna eller panterna äga samband med rörelsen eller icke». Enligt 8 § skall balansräkningen utgöra ett översiktligt sammandrag av inventariet; den skall vara uppställd i lämpliga huvudposter och jämväl avse i inventariet inom linjen lämnade uppgifter.

I 1855 års förordning angående handelsböcker och handelsräkningar föreskrevs skyldighet att upprätta inventarium endast vid det tillfälle, då rörelsen startades. Däremot skulle balansräkning upprättas vid utgången av varje räkenskapsår. 1912 års sakkunniga fann att en närmare specificering av de räkenskapsskyldigas tillgångar och skulder vore önskvärd vid varje bokslut och föreslog därför, att inventarium skulle upprättas inte blott när rörelsen påbörjades utan även vid utgången av varje räkenskapsår. Skyldigheten att upprätta balansräkning ansåg de sakkunniga böra begränsas till aktiebolag och upptog i sitt lagförslag inte någon föreskrift om sådan skyldighet. Departementschefen föreslog emellertid i propositionen (s. 99) den lydelse som BL nu har, vilket således innebär att både balansräkning och inventarium skall upprättas såväl vid rörelsens början som vid utgången av varje räkenskapsår. Departementschefen fann att en bestämmelse med krav på upprättande av både inventarium och balansräkning endast skulle innebära ett lagfästande av en allmänt utbredd sedvana.

Numera torde skyldigheten att upprätta både inventarium och balansräkning i praxis ofta fullgöras på så sätt att i inventarieboken görs endast en enda uppställning som benämns »Inventarium och balansräkning per

den . . . ». Uppställningen har då formen av en balansräkning, där för varje sammansatt post hänvisning görs till bilaga eller räkenskapsbok, vari posten finns specificerad. En sådan balansräkning med tillhörande bilagor fyller inventariets funktion på ett godtagbart sätt. Begreppet inventarium bör därför kunna utgå ur lagtexten och i stället bör föreskrivas att i den balansräkning, som inskrivs i årsboken, skall för varje sammansatt post finnas en översiktlig specifikation av i posten ingående belopp. En sådan specifikation kan bestå av särskilt upprättad förteckning. Men finns en översiktlig specifikation redan i räkenskaperna, är detta givetvis tillräckligt. Det hänvisas till förslagets 12 § 1 mom. Nuvarande bestämmelse att balansräkning skall upprättas såväl vid rörelsens början som vid utgången av varje räkenskapsår bör bibehållas oförändrad (jfr förslagets 7 §). Med förslagets ståndpunkt att låta balansräkningen träda i stället för det hittillsvarande inventariet anmäler sig med styrka behovet av att till de räkenskapsskyldigas ledning i lagen inta ett schema för balansräkningens uppställning, vilket upptar de huvudposter som måste redovisas. Det kan nämligen antas att frånvaron av sådana regler skall ge anledning till att de räkenskapsskyldiga i alltför hög grad komprimerar innehållet i balansräkningen, något som uppenbarligen är oförenligt med den dubbla uppgift som balansräkningen kommer att fylla. Mot ett sådant schema i den nya lagen kunde måhända invändas, att detsamma är obehövligt, eftersom balansräkningen inte är offentlig för andra företag än aktiebolag och ekonomiska föreningar. För dessa associationers vidkommande regleras balansräkningarnas uppställning av scheman i aktiebolagslagen respektive lagen om ekonomiska föreningar. Härtill kan dock genmätas att regler för balansräkningars uppställning givetvis inte är betingade enbart av redovisningens eventuella offentlighet. Det är inte i första hand till gagn för borgenärer och andra intressenter som bokslut skall upprättas. För ingen är måhända redovisningen till så stor nytta som för den räkenskapsskyldige själv. Det är då av vikt att balansräkningen liksom andra redovisningshandlingar utformas så att den räkenskapsskyldige får god information om rörelsens ställning och resultat. Genom att balansräkningen uppställs i vissa huvudrubriker kan den räkenskapsskyldige lättare få uppmärksamheten fäst på exempelvis förhållandet mellan omsättningstillgångar och anläggningstillgångar eller mellan eget och främmande kapital. Schemat kan också tjäna till att påminna den räkenskapsskyldige om existensen av vissa skulder som bör redovisas i balansräkningen, t. ex. varuskatteskulder. I likhet med vad fallet är beträffande de scheman, som är upptagna i aktiebolagslagen och lagen om ekonomiska föreningar, bör det sålunda förordade schemat dock inte vara bindande i fråga om själva den inbördes ordningen av de föreskrivna posterna, utan de räkenskapsskyldiga bör ha frihet att placera om posterna. Det hänvisas i övrigt till det i lagtextens 11 § upptagna schemat och vad därom anförs i den speciella motiveringen. Genom att avskrift av balansräkningen skall en-

ligt 30 § taxeringsförordningen bifogas deklARATIONEN får skattemyndigheterna möjlighet tillse att schemat efterlevs.

Som redan har antytts, skall enligt BL i balansräkningen och inventariet medtas även privata tillgångar och skulder. Syftet med bestämmelsen är att balansräkningen och inventariet skall ge en samlad bild av den räkenskapskyldiges ekonomiska ställning eller, annorlunda uttryckt, av hans förmåga att uppfylla sina ekonomiska åtaganden. Eftersom den räkenskapskyldige svarar med alla sina tillgångar för alla sina skulder, är det för borgenärerna ur den synpunkten i regel av ringa betydelse om gäldenärens tillgångar och skulder ingår i rörelsen eller ej. Emellertid behöver, såsom tidigare har nämnts, enligt gällande lag inte i inventariet de privata lösörena specificeras. Detta undantag från huvudregeln tillkom efter förslag från lagrådet och motiverades med hänsynen till de räkenskapskyldigas arbetsbörda. Klart är att värdet av huvudregeln genom detta undantag förringas. I sammanhanget må erinras om att de flesta inre privata lösörena såsom konstverk och möbler — i motsats till de flesta övriga privata tillgångar — inte utgör skattepliktig förmögenhet (3 § 2 mom. förordningen om statlig förmögenhetsskatt) och därför är undantagna från mera ingående kontroll av taxeringsmyndigheterna. Det kan därför av angivna skäl ifrågasättas, om man inte borde *antingen* låta kravet på specifikation gälla även de privata lösörena *eller* undanta alla privata tillgångar och skulder från kravet på redovisning i balansräkningen. Alternativet att utsträcka specifikationskravet att omfatta också de privata lösörena torde — även om det i och för sig vore önskvärt för ett effektivt tillgodoseende av borgenärsskyddet — inte vara praktiskt genomförbart. Att vid varje räkenskapsårs utgång specificera och värdera alla privata lösörena skulle onekligen kunna bli alltför betungande för de räkenskapskyldiga. Med hänsyn härtill och till att det nuvarande kravet på specifikation av övriga privata tillgångar och skulder inte vinner åsyftad effektivitet i saknad av krav på specifikation av även de privata lösörena, synes en ändring i förhållande till BL böra genomföras därhän att endast de till rörelsen hörande tillgångarna och skulderna behöver medtas i balansräkningen. Ytterligare ett motiv för att låta kravet på redovisning av privata tillgångar och skulder i årsredovisningen utgå finner man vid jämförelse med hur förhållandena ter sig för ett handelsbolag. Handelsbolaget är en juridisk person, i vars inventarium och balansräkning redovisas bolagets samtliga tillgångar och skulder, däremot inte bolagsmännens. Enligt 19 § lagen om handelsbolag och enkla bolag svarar bolagsmännen i ett handelsbolag, en för alla och alla för en, såsom för egen skuld för handelsbolagets förbindelser. Borgenärerna har således ett lika starkt intresse av bolagsmännens privata förmögenhet som de har av den enskilde företagarens, men trots detta föreligger ingen skyldighet att redovisa bolagsmännens privata förmögenhet i bolagets årsredovisning. För att undanröja denna skiljaktighet mellan redovisningsskyldigheten i handelsbolag och enskilda före-

tag, vilken skiljaktighet således inte bygger på någon saklig grund, behöver visserligen lagreglerna inte ändras på det sätt som ovan har föreslagits, dvs. så att man slopade kravet för räkenskapsskyldiga att i årsredovisningen medta även privata tillgångar och skulder. Man kunde nämligen tänka sig även den lösningen av problemet, att man föreskrev skyldighet för handelsbolag att redovisa bolagsmännens privata förmögenhet i bolagets årsredovisning. Mot sistnämnda lösning talar dock samma skäl som ovan har redovisats till stöd för förslaget att undanta de räkenskapsskyldigas privata tillgångar och skulder från redovisning i balansräkningen. Beträffande handelsbolagen tillkommer den nackdelen, att en skyldighet för bolagen att i årsredovisningen medta bolagsmännens privata förmögenhet skulle innebära att bolagsmännen inför varandra tvingades att blottlägga sin privata förmögenhetsställning. Det ovan anförda ger vid handen, att en reviderad bokföringslag bör utformas så att den räkenskapsskyldige i balansräkningen endast behöver redovisa tillgångar och skulder i verksamheten. En sådan regel kan visserligen komma att medföra svårigheter, när det gäller att avgöra vilka tillgångar och skulder som skall anses tillhöra verksamheten. Ofta kan sålunda en tillgång användas både för verksamhetens räkning och för privat ändamål, t. ex. en fastighet med lokaler både för bostad och för verksamheten. Det kan även ibland vara svårt att avgöra, huruvida en skuld skall anses uppkommen i verksamheten eller ej. Gränsdragningen torde dock få överlätas till praxis. Någon större risk att denna gränsdragning skulle komma att ske på sådant sätt att tillgångar i allt för stor utsträckning hänförs till den privata sektorn och sålunda undandras räkenskapsskyldigheten torde inte behöva befaras. Ur skattesynpunkt är det som regel en fördel för de räkenskapsskyldiga att hänföra tillgångar till verksamheten. Beträffande skulderna torde man kunna påräkna att taxeringsmyndigheterna utövar en viss kontroll, eftersom det tillkommer dem att tillse att avdrag för ränta å skulder avdras under rätt rubrik i deklarationen; härvid måste således ställning tas till huruvida en skuld tillhör verksamheten eller inte. Som trygghetsfaktorer i sammanhanget måste även räknas att överföringar av egendom eller skulder mellan den privata sektorn och rörelsen i efterhand kan kontrolleras via den löpande redovisningen, där insättningar i och uttag ur verksamheten skall registreras, samt att de räkenskapsskyldiga tvingas att varje år i bilaga till sin självdeklaration uppge samtliga privata tillgångar — med undantag för *dels* andra inre personliga lösören än smycken och *dels* vissa andra tillgångar, av oftast mindre betydelse — och skulder.

Redan tidigare har antytts att BL medger att specifikation av de i inventariet upptagna beloppen inte behöver göras i inventarieboken utan i stället kan ske genom att hänvisning lämnas antingen till särskilt upprättad bilaga eller till räkenskapsbok, vari beloppen är på överskådligt sätt införda. Denna möjlighet till hänvisning till i räkenskapsbok införda uppgifter tillkom på

departementschefens inrådan och motiverades med att det skulle innebära en onödigt stor arbetsbelastning för företaget med omfattande leverantörs- eller kundreskontra att å särskilda bilagor specificera saldona å dessa konton, då ju saldona redan framgår av de olika kontokorten. Förutom de nu nämnda sätten att specificera inventariets belopp finns i BL inga regler för hur underlaget till de i inventariet redovisade beloppen skall utformas. I praxis torde väl heller inte ha vållats någon olägenhet av att sådana regler har saknats. Såsom tidigare har framhållits bör emellertid en ny lag så utformas, att den kan i möjligaste mån tillgodose både civilrättsliga och skatterättsliga intressen. Därmed får den nya lagen en uppgift som BL inte har, nämligen den att tillse att balansräkningen ger en sådan bild av den räkenskapsskyldiges ekonomiska ställning att taxeringsmyndigheterna med ledning av balansräkningen har möjlighet att bedöma hans skattepliktiga inkomst och förmögenhet. De härför erforderliga reglerna kommer att ligga väl i linje med de strömningar inom modern redovisningsteknik, som syftar till att åstadkomma en så öppen resultatredovisning som möjligt. Taxeringsintressena kräver nämligen inte i första hand att en bokföringslags regler om värdering av tillgångar och skulder måste vara helt kongruenta med gällande skatteförfattningars. Däremot måste föreskrifterna i en sådan lag utformas så att en redovisning i enlighet med desamma klart visar hur den i räkenskaperna gjorda värderingen förhåller sig till en viss, i lagen angiven norm. Beträffande frågan hur denna norm skall utformas, hänvisas till ett senare avsnitt i framställningen (kap. 9). Här skall emellertid till behandling upptas spørsmålet om de regler, som erfordras för att säkerställa det underlag, på vilket värderingsreglerna skall tillämpas.

Beträffande anläggningstillgångar torde visserligen några särskilda föreskrifter i detta avseende inte behövas, då förändringar i beståndet av sådana tillgångar lätt kan kontrolleras och rekonstrueras på basis av den löpande bokföringen. (Jfr dock förslagets 12 § 1 mom. 3 punkten.) Beståndet av omsättningstillgångar, speciellt varulager, är däremot betydligt svårare att kontrollera och rekonstruera. För att värderingsreglerna skall nå åsyftad effekt bör därför i lagen intas speciella bestämmelser som lämnar direktiv om inventering av lagertillgångar. Beträffande sådana tillgångar är det ideala redovisningssystemet utrustat med lagerbokföring, varifrån vid varje önskad tidpunkt kan utläsas storleken av inliggande varulager. Det i balansräkningen redovisade lagret verifieras sålunda av lagerbokföringen på samma sätt som exempelvis kundfordringar verifieras av reskontran. I ett sådant bokföringssystem företas regelbundna avstämningar av behållningen enligt lagerbokföringen mot den faktiska behållningen, sådan denna framkommer vid en sakinventering. Då det emellertid knappast är möjligt att i lag föreskriva lagerbokföring som obligatorisk för alla räkenskapsskyldiga, eftersom en sådan bokföring för många branscher är alltför arbetskrävande och därmed också alltför dyrbar, bör i stället i lagen lämnas särskilda inven-

teringsföreskrifter. De i 7 § BL intagna bestämmelserna om specificering av alla tillgångs- och skuldposterna torde knappast vara tillräckligt vägledande utan kompletterande regler i angivet hänseende. För skatterättens vidkommande har tidigare uppmärksamats detta behov av nöjaktigt underlag till det i balansräkningen upptagna lagervärdet. I samband med att riksdagen år 1955 fastställde vissa gränser för rätten till nedskrivning av varulager vid inkomsttaxeringen, utfärdades sålunda kungl. förordningen den 27 maj 1955 om inventering av varulager för inkomsttaxeringen. Förordningen föreskriver bl. a. att inventeringslistan skall för sig uppta varje i lagret ingående post, att dessa poster skall värdesättas antingen till anskaffningsvärdet eller till återanskaffningsvärdet samt att riktigheten av inventeringen skall bestyrkas genom särskild skriftlig försäkran, avgiven antingen av två i inventeringen deltagande personer eller, om den skattskyldige ensam har utfört inventeringen, av honom själv. I förordningen lämnas dessutom vissa regler för beräkning av lagrets anskaffningsvärde och av s. k. inkurans i lagret. Det huvudsakliga innehållet i denna förordning synes böra intas i den nya lagen (jfr 9 § sista stycket, 10 § 1 mom. första stycket och 12 § 2 mom.). Då förordningen också berör värderingsfrågor, skall densamma ytterligare beröras i 9 kap. (jfr s. 91).

Vad här har anförts om lagerredovisning bör återspeglas i det schema för balansräkningen som enligt vad förut sagts föreslås till intagande i lagen. Hittills har som regel de nedskrivningar av värdet å varulagret, som skett i räkenskaperna, väl framgått av inventarieboken eller bilaga till denna men däremot inte kunnat utläsas av balansräkningen, där endast varulagrets nettovärde redovisats. För att tillgodose taxeringsmyndigheternas intressen och, framför allt, för att skapa förutsättningar både för den räkenskapsskyldige själv och för hans borgenärer att rätt bedöma hans ekonomiska ställning och det ekonomiska utfallet av hans verksamhet bör även av balansräkningen framgå storleken av lagerreserven dvs. skillnaden mellan det högsta tillåtna värdet enligt lagens regler och det värde, som har tillåtits påverka det bokföringsmässiga resultatet av verksamheten. Det föreslås därför att i balansräkningsschemat skall å balansräkningens aktivsida redovisas varulagret med avdrag i förekommande fall för inkurans och å passivsidan nedskrivningsbeloppet under rubriken Lagerreserv (se lagförslagets 11 § B. III. 1.). Det bör dock stå den räkenskapsskyldige fritt att redovisa posten lagerreserv som en avdragspost på balansräkningens aktivsida och så föra ut endast saldot mellan dessa båda belopp.

Det är uppenbart att i en balansräkning skall kunna med anknytning till varulagret intas en post, benämnd Lagerregleringskonto. Detta följer av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen, där speciella skatterättsliga värderingsregler lämnas för det fall att ett företags lagerbestånd har sjunkit kraftigt sedan föregående balansdag. Dessa värderingsregler kan nämligen

under vissa omständigheter leda till att varulagret i skattehänseende får upptas till negativt belopp, i vilket fall enligt kommunalskattelagen det negativa beloppet skall uppföras bland skulderna under angivna benämning. Klart är emellertid att om den i förslaget givna huvudregeln att redovisa lagrets bruttovärde och uppta lagerreserven som en skuldpost lagfästes, behöver begreppet lagerregleringskonto inte komma till användning. Därför har utredningen inte heller ansett erforderligt att i balansräkningsschemat uppta den angivna rubriken, allra helst mot densamma med skäl kan anföras terminologiska betänkligheter.

För att man skall kunna bedöma ett företags resultat med ledning av dess balans- och resultaträkningar är det ofta nödvändigt att veta om avskrivningarna å anläggningstillgångarna motsvarar företagets behov av förnyelse eller om i dessa ligger en resultatreglering. En sådan bedömning underlättas, om granskaren med ledning av balansräkningen kan utläsa hur stor anskaffningskostnaden för anläggningstillgångarna har varit. Visserligen behövs för en tillförlitlig bedömning även andra data, t. ex. uppgift om tidpunkten för de olika tillgångarnas anskaffning. Men redan en klumpsumma för i bruk varande anläggningstillgångars anskaffningsvärde kan vara av stort värde. Ett önskemål om sådan öppen redovisning av tillgångarnas anskaffningsvärden skulle kunna förverkligas genom en föreskrift att anskaffningskostnaden skall uppföras på balansräkningens tillgångssida och att därjämte verkställda avskrivningar å dessa tillgångar skall redovisas som avdragspost på samma sida. Då de räkenskapskyldiga utgör en synnerligen heterogen grupp och det kan befaras bli alltför betungande för de mindre företagen att efterleva en sådan bestämmelse, bör med införande av en sådan bestämmelse tillsvidare anstå. Om en obligatorisk bestämmelse av antytt innehåll infördes, skulle det likväl dröja åtskilliga år, innan effekten av den blev fullt skönjbar, eftersom många räkenskapskyldiga kan förmodas sakna uppgift om anskaffningskostnaden för sina under tidigare år förvärvade anläggningstillgångar; först i den mån nyanskaffning sker, kan de sålunda tillämpa dylika bokföringsregler (jfr förslaget 12 § 1 mom.).

I praxis har det blivit allt vanligare, att i den bundna inventarieboken inskrivs inte blott inventarium och balansräkning utan även vinst- och förlusträkning för sist förflutna räkenskapsåret. Förfarandet synes vara av sådant värde inte bara för den räkenskapskyldige själv utan också ur taxeringsmyndigheternas synpunkt att det bör föreskrivas i lagen. För en bedömning av ett företags lönsamhet och ekonomiska ställning är det nämligen mycket ändamålsenligt att i en bok ha såväl balans- som vinst- och förlusträkningar samlade. Eftersom lagen inte föreskriver dubbel bokföring och termen vinst- och förlusträkning synes kunna härledas från det i den dubbla bokföringen alltid förekommande vinst- och förlustkontot, torde benäm-

ningen vinst- och förlusträkning böra bytas ut mot den mera lättfattliga benämningen resultaträkning. Det hänvisas till förslaget 13 § och vad om dess innehåll anföres i den speciella motiveringen.

Till frågan om vad balansräkning och resultaträkning skall innehålla ansluter sig frågan om den period, som de nämnda redovisningshandlingarna skall avse. Såväl i Sverige som i övriga nordiska länder är i princip räkenskapsperioden ett år, räkenskapsåret. BL upptar också en tolv-månadersperiod såsom normalfallet. Dessa tolv månader behöver inte sammanfalla med kalenderåret. Från det sålunda angivna normalfallet medges dock det undantaget att vid rörelsens början och vid omläggning av räkenskapsår må räkenskapsåret utsträckas att omfatta högst aderton månader. Däremot innehåller BL inte, i motsats till vad fallet är i t. ex. aktiebolagslagen, något medgivande att vid rörelsens början eller vid omläggning av räkenskapsår låta redovisningen avse kortare tid än ett år. Till att medge en sådan tolkning lär lagtextens ordalydelse och bakgrund inte ge tillräcklig anledning. Klart är emellertid att behov av sådan kortare redovisningsperiod i angivna situationer kan föreligga. Utredningen föreslår därför, att bestämmelsen om redovisningsperiod bringas till full överensstämmelse med den i aktiebolagslagen (jfr förslaget 2 §).

9. Värderingsregler

Av själva redovisningstekniken följer, att värderingen av tillgångar och skulder i balansräkningen har betydelse inte bara för framräkning av kapitalbehållningen utan även för resultatberäkningen. Skillnaden mellan kapitalbehållningen vid en räkenskapsperiods början och vid dess slut utgör ju — om man förutsätter att ägaren under perioden inte har gjort några insättningar eller uttag av kapital — periodens vinst eller förlust. Därav följer att ju högre värde man åsätter exempelvis ett varulager i balansräkningen vid utgången av en räkenskapsperiod, desto större blir den bokföringsmässiga vinsten under perioden. Om man vill förverkliga lagens syften, som ju bl. a. är att skydda borgenärsintressena och att ge den räkenskapsskyldige själv möjlighet att bedöma det ekonomiska utfallet av hans verksamhet, kan man inte underlåta att genom särskilda regler i lagen lämna bindande anvisningar i värderingsfrågor.

Vad beträffar skulderna torde dessa mera sällan vålla värderingsproblem. Visserligen förekommer skulder vilka på bokslutsdagen kan vara svåra att till beloppet fastställa; som exempel på sådana skulder kan nämnas en skadeståndsskyldighet, där skuldfrågan är klar men där beloppet är tvistigt. I detta sammanhang bortses från att det i bland kan vara svårt att avgöra om det föreligger en verklig skuld eller blott en eventualskuld. Även i de fall, då en skuld är till beloppet fastställd men beloppet är uttryckt i främmande valuta och valutakursen varierar, kan tveksamhet råda om det belopp, varmed skulden skall redovisas i balansräkningen. God redovisningssed torde i sådant fall kräva att man beaktar kursförluster men undviker att i räkenskaperna ta hänsyn till kursvinster förrän dessa är definitivt intjänade genom att skulden har betalats till en förmånligare kurs än den vartill skulden har varit bokförd i räkenskaperna. Men även om således vissa fall finns, då värdering av skulder kan vålla problem, är dessa fall relativt sällan förekommande och dessutom av sinsemellan så olika natur att det torde vara svårt att täcka in dem genom värderingsregler i lag. I stället synes dessa värderingsproblem kunna lösas med hjälp av god redovisningssed. Det torde därför inte finnas anledning att i en ny lag inta särskilda regler för skuldvärdering. BL har inte heller några sådana regler.

Beträffande balansräkningens tillgångsposter är behovet av särskilda värderingsregler däremot ställt utom tvivel. Hur dessa värderingsregler skall bestämmas beror bl. a. av balansräkningens ändamål. Upprättas exempelvis en balansräkning i samband med ett företags konkurs eller likvidation eller upphörande av annan orsak, är avsikten att visa de värden, som kan

utvinnas vid en omedelbar realisation av företagets tillgångar och en samtidig betalning av dess skulder. Det torde vara uppenbart att värderingsfrågorna i ett sådant fall måste bedömas på ett annat sätt än om det gäller en balansräkning som under företagets fortbestånd upprättas vid övergång från ett räkenskapsår till ett annat. I fråga om syftet med värderingen av posterna i en sådan årlig balansräkning har emellertid rått olika uppfattningar inom den företagsekonomiska litteraturen. Enligt den s. k. *stata* i s k a balansuppfattningen, som dock numera praktiskt taget är övergiven, skulle avsikten med den årliga balansräkningen vara att redovisa företagets förmögenhetsläge på balansdagen på ungefär samma sätt som nyssnämnda likvidationsbalansräkning. Man brukar benämna en sådan balansräkning *förmögenhetsbalans*. Företrädarna för den nu allmänt omfattade s. k. *dynamiska* balansuppfattningen finner i balansräkningen däremot endast ett hjälpmedel att nå fram till en så korrekt resultatredovisning som möjligt. De vill i alla affärshändelser, undantagandes egentliga finanstransaktioner, se resultatposter dvs. inkomster och utgifter. Av dessa låter man endast de poster, som berör det aktuella räkenskapsåret, föras till årets resultaträkning; övriga poster transporterar man via balansräkningen till framtida räkenskapsår och får sålunda en periodiserad redovisning av intäkter och kostnader. En balansräkning, som upprättas enligt denna uppfattning, brukar benämnas *resultatutredningsbalans*. På den dynamiska balansuppfattningen bygger BL ävensom aktiebolagslagen och lagen om ekonomiska föreningar. Syftet med den i BL föreskrivna balansräkningen är således att denna skall visa företagets ställning, bedömd med hänsyn till att verksamheten skall fortsätta och att företagets förmögenhetsmassa skall komma att användas i fortsatt verksamhet. Det synes uppenbart att även en ny lag bör bygga på den dynamiska balansuppfattningen. Företrädarna för denna balansuppfattning har emellertid olika åsikter om hur en sådan resultatutredningsbalans bäst skall åstadkommas, och det har därför för omsättnings-tillgångarnas del utbildats olika värderingsprinciper såsom lägsta värdets princip, anskaffningskostnadsprincipen och återanskaffningsvärdesprincipen. Innebörden av dessa olika värderingsprinciper kommer att beröras senare.

Om således utformningen av värderingsregler i en bokföringslag kan vara vanskelig redan på grund därav att den företagsekonomiska vetenskapen inte tillhandahåller någon allmänt accepterad värderingsprincip, så anmäler sig vid förevarande utredningsarbete dessutom den synpunkten, att hänsyn jämväl bör tas till skatterättsliga intressen. Denna hänsyn torde dock inte i och för sig kräva att de vid taxeringen gällande värderingsbestämmelserna måste komma till uttryck i en bokföringslag.¹ Tvärtom torde systematiken kräva att sådana bestämmelser samlas i de rent skatterättsliga författningarna. Inte heller för skattemyndigheternas kontroll av balansposternas

¹ Jfr s. 81.

värdering kan en lagteknisk samordning av dessa bestämmelser anses nödvändig, eftersom de skattskyldiga kan åläggas — såsom redan nu är fallet — att i självdeklarationen lämna för taxeringen erforderliga upplysningar i värderingsfrågor. En samordning av de civilrättsliga och de skatterättsliga värderingsreglerna synes således inte i och för sig vara nödvändig. En fullständig samordning av värderingsreglerna förefaller dessutom svår att genomföra, då här föreligger delvis motsatta intressen; vid värdering av tillgångar kräver det civilrättsliga intresset — bl. a. för att skydda borgenärerna — att för hög värdering hindras, medan det skatterättsliga intresset kräver att tillgångarna — och därmed också vinsten — inte upptas för lågt. Ett visst tillgodoseende även av de skatterättsliga intressena kan dock indirekt ske, om de räkningskyldiga åläggs att uppta omsättningstillgångarna till det högsta tillåtna värdet på tillgångssidan i balansräkningen och samtidigt åläggs att öppet redovisa med vilket belopp tillgångarna har nedskrivits. Härigenom får nämligen skattemyndigheterna redan av balansräkningen en uppfattning om huruvida vid taxeringen någon korrigerig av den bokföringsmässiga vinsten behöver ske.

Vad angår gällande rätt föreslog 1912 års sakkunniga lägsta värdets princip som huvudregel för värdesättning av tillgångar i balansräkningen, dvs. tillgångarna fick ej upptas över sina verkliga värden och ej heller till högre belopp än som motsvarade kostnaderna för deras anskaffning eller tillverkning. Tillgångar avsedda »för stadigvarande bruk i rörelsen», s. k. anläggningstillgångar, tilläts dock upptas enligt anskaffningskostnadsprincipen, dvs. till anskaffningskostnaden, även om denna översteg verkliga värdet, men i sådant fall skulle därå årligen avskrivas det belopp, som motsvarade »egendomens genom ålder eller slitning eller annan orsak uppkomna värde-minskning». Sådan egendom fick ej i vidare mån än som betingades av därå nedlagd kostnad för förbättring upptas till högre värde än i nästföregående balansräkning. Fondbörsnoterade värdepapper och varor som ägde »marknadsvärde, dvs. varor vartill ett flertal köpare kunna påräknas till känt pris», fick upptas till börsvärdet eller marknadsvärdet per balansdagen, även om detta värde översteg anskaffningskostnaden. Tillverkare tilläts dock inte uppta av honom tillverkad vara till högre värde än som motsvarade kostnaden för dess framställning. Beträffande fordringar föreslog 1912 års sakkunniga att de skulle var för sig till sitt värde prövas och inte upptas till högre belopp än som kunde beräknas inflyta. Värdelösa fordringar skulle »avskrivas».

Under departementsbehandlingen gjordes den sakliga ändringen i sakkunnigförslaget att det tillades en bestämmelse att omsättningstillgångar fick upptas till högre belopp än som motsvarade kostnaderna för deras anskaffning eller tillverkning, om särskilda omständigheter kunde anses lämna fog härför och dessa i »ställningen» dvs. i den inventarieboken inskrivna balansräkningen fullständigt angavs. Samtidigt lät man de sakkunnigas

föreslagna specialregel beträffande börsnoterade värdepapper och varor med marknadsvärde utgå. I övrigt omformulerades sakkunnigförslaget till större formell överensstämmelse med 1910 års aktiebolagslag.

Lagrådet uttalade i sitt yttrande över departementsförslaget att det inte syntes lämpligt att för alla räkenskapsskyldiga föreskriva så detaljerade värderingsbestämmelser som gällde för aktiebolag. Värderingsreglerna för aktiebolag hade nämligen bl. a. till syfte att förhindra att tillgångarna övervärderades i bokslutet och att till följd av sålunda redovisad vinst utdelning skedde på ett för såväl borgenärer som bolaget skadligt sätt. Lagrådet erinrade om att värderingsreglerna i bokföringslagen även avsåg att tillämpas på tillgångar utom rörelsen. Lagrådet ansåg därför att bokföringslagen ej skulle innehålla så detaljerade bestämmelser utan endast borde föreskriva att värderingen skulle anknyta till tillgångarnas verkliga värden med modifierande tillägg *dels* beträffande anläggningstillgångar, vilket tillägg skulle göra det möjligt att uppta dessa tillgångar till anskaffningsvärdet minus årliga avskrivningar *och dels* beträffande osäkra och värdelösa fordringar. Någon definition av begreppet »verkligt värde» synes lagrådet inte ha givit.

Ledamoten av lagrådet, justitierådet von Seth, uttalade i särskilt yttrande tveksamhet över om man borde gå så långt i förenklande riktning som lagrådets majoritet hade föreslagit. I och för sig utgjorde detaljerade värderingsregler enligt von Seth ett stöd för de räkenskapsskyldiga och det kunde därför vara värdefullt att bibehålla sådana regler i bokföringslagen, von Seth yrkade att man skulle ändra lagförslaget på så sätt, att man tillät uppskrivning av värdet av fast egendom till belopp som motsvarade högst taxeringsvärdet i den mån en sådan uppskrivning erfordrades antingen för att täcka förlust, som uppstått å rörelsen i dess helhet, eller för att göra en motsvarande avskrivning å annan tillgång av samma slag.

I departementschefens förslag till 1929 års riksdag (prop. 1929: 189), vilket förslag i oförändrat skick antogs av riksdagen, uttalades att man inte borde genom detaljföreskrifter lägga band på de räkenskapsskyldigas handlingsfrihet, eftersom det inte var lagstiftningens uppgift att lösa frågan om vad som bör vara den rätta värderingsprincipen. Lagens uppgift i förevarande avseende borde endast vara att tillse att borgenärerna och andra av rörelsen intresserade inte behövde bli vilseledda i för dem oförmånlig riktning. Mot bakgrunden härav föreslogs följande i BL nu upptagna regler:

1. Tillgångarna får inte upptagas över sina verkliga värden.
2. Tillgångar, avsedda till stadigvarande bruk för den bokföringsskyldige, får utan hinder av vad under 1. har stadgats upptagas till det belopp, vartill kostnaden för deras anskaffning eller tillverkning uppgått, men viss årlig avskrivning skall i så fall ske, motsvarande tillgångarnas av ålder och nyttjande eller annan därmed jämförlig orsak uppkomna vär-

deminskning. Uppskrivning av värdet å anläggningstillgång skall särskilt anmärkas i balansräkningen.

3. Osäkra fordringar skall upptagas endast till de belopp varmed de beräknas inflyta, och värdelösa fordringar skall inte upptagas såsom tillgång.

Departementschefen framhöll att han vid utformningen av dessa regler i huvudsak hade beaktat vad lagrådets majoritet hade anfört. Dessutom erinrade departementschefen om att man vid bestämmande av de värden, till vilka tillgångarna skall redovisas i bokslutet, borde beakta den i 3 § BL intagna bestämmelsen, att bokföringen skall ske i överensstämmelse med allmänna bokföringsgrunder och med iakttagande av god köpmannased.

Vid ett övervägande av det materiella innehållet i en ny lags värderingsregler måste till en början konstateras, att värderingsreglerna visserligen alltjämt är av särskild vikt i aktiebolag och ekonomiska föreningar, eftersom det enbart är den inom en sådan association befintliga egendomen, som svarar för dess skulder, och det därför är nödvändigt att föreskriva begränsningar i fråga om rätten att utta medel från dessa företag. Men även om det sålunda är särskilt viktigt att värderingsfrågorna blir beaktade i dessa associationer, så får dock behovet av klara värderingsregler för de enskilda näringsidkarna inte underskattas. Saknas sådana bestämmelser i en lag om räkenskapskyldighet, blir följderna att de räkenskapskyldiga måste söka ledtråd i andra författningar, t. ex. aktiebolagslagen, för att kunna fullgöra sin räkenskapskyldighet på ett nöjaktigt sätt. Ett sådant tillstånd kan inte vara ägnat att leda till enhetlig lagefterlevnad. De regler, som lämnas i lagen, bör emellertid vara så entydiga och klara att tveksamhet om deras innehåll inte uppkommer. Detta krav fyller inte punkt 1) av 9 § BL: »Den bokföringsskyldiges tillgångar må ej upptagas över sina verkliga värden.» Skall denna regel ge någon verklig vägledning, fordras att den kompletteras med en bestämning av tillgångars »verkliga värde». I fråga om omsättningstillgångar har visserligen en definition av begreppet »det verkliga värdet» lämnats i aktiebolagslagen (100 § 4 mom. 2 st.), men som nedan skall visas är denna definition inte alldeles invändningsfri och bör därför inte utan vidare överföras till den nya lagen. Även av ett annat skäl synes den citerade punkten av 9 § BL vara i behov av en omarbetning. Den i punkten 2) samma § som ett undantag från punkten 1) formulerade regeln att anläggningstillgångar får värderas till anskaffnings- eller tillverkningskostnaden även om denna överstiger det verkliga värdet, blott det bokförda värdet varje år minskas med viss avskrivning, utgör i praktiken huvudregeln för värdering av anläggningstillgångar. I praktiken kommer således punkten 1) — trots sin allmänt hållna formulering — att vara tillämplig endast i fråga om omsättningstillgångar. Vid en revision av bokföringslagen synes det lämpligt att följa exemplet från gällande aktiebolagslag och lag om eko-

nomiska föreningar, där i stället för en allmän värderingsregel särskilda bestämmelser lämnas för anläggningstillgångar och särskilda för omsättningstillgångar. Här tas begreppet anläggningstillgång i dess hävdvunna bemärkelse av tillgång avsedd till stadigvarande innehav eller bruk i verksamheten; omsättningstillgång är då annan tillgång i den räkenskapskyldiges verksamhet.

Vad först regler för värdering av *anläggningstillgångar* angår, så må här ånyo erinras om att lagens syfte inte är att åstadkomma en balansräkning som återspeglar företagets värde vid en försäljning. Syftet är i stället att åstadkomma en så korrekt resultatredovisning som möjligt, och detta sker bl. a. på så sätt att kostnaderna för anläggningstillgångarna fördelas på den tid, under vilken man räknar med att dessa tillgångar skall göra tjänst i företaget. Ur denna synpunkt är det således anskaffnings- eller tillverkningskostnaden för anläggningstillgångarna som är av intresse. Deras »verkliga värde» saknar däremot företagsekonomiskt intresse, så länge det inte är fråga om att försälja tillgångarna. Av dessa orsaker bör i lagen som huvudregel för anläggningstillgångar föreskrivas att dessa skall redovisas till anskaffnings- eller tillverkningskostnaderna samt att avskrivning å detta värde skall ske med belopp, som svarar mot tillgångarnas värdeminskning. I anslutning härtill bör också intas en bestämmelse som medger rätt att i anskaffnings- eller tillverkningskostnaden inräkna kostnader för förbättring av tillgången, förutsatt att kostnaden har nedlagts under räkenskapsåret eller har balanserats från tidigare räkenskapsår. Det bör vidare, såsom i BL, vara medgivet att uppskriva en anläggningstillgångs värde över det, vartill den varit upptagen i närmast föregående balansräkning. Klart är dock, att en sådan uppskrivning inte får ske vid en blott övergående värdestegring. Men om t. ex. en i verksamheten exploaterad naturtillgång stod i mycket lågt pris då den förvärvades men sedermera stadigt ökat i värde, skulle det vara obilligt och kanske också ägnat att fresta till ett kringgående av lagen, om den räkenskapskyldige inte skulle i likhet med ett nyetablerat företag, som förvärvat enahanda slag av naturtillgång, få upptaga anläggningstillgången till gällande, högre värde. Ett belopp motsvarande uppskrivningen bör dock redovisas i balansräkningen för uppskrivningsåret såsom särskild post av det egna kapitalet. Å andra sidan har i förslaget också upptagits en bestämmelse om skyldighet att företa en extraordinär avskrivning (nedskrivning) i fall då på grund av orsak, som ej kan antas vara övergående, en värdeminskning inträtt som ej täcks av den normala, årliga avskrivningen.

Av anläggningstillgångarna synes goodwillvärdena böra ägnas ett särskilt stadgande, huvudsakligen överensstämmande med det som finns intaget i aktiebolagslagen (100 § 7 mom.). Med hänsyn till att knappast något förvärvat goodwillvärde kan räknas ha en varaktighetstid överstigande tio år,

bör inget undantag från kravet på minst tioprocentig avskrivning lämnas. I den mån ett goodwillvärde finns efter tio år, torde man få utgå från att det motsvarar upparbetad (egen) goodwill.

För *omsättningstillgångar* finns i gällande bokföringslag ingen annan värderingsregel än den i punkt 1) upptagna, nämligen att tillgångarna ej får upptas över sina verkliga värden. Som ovan har antytts finns i aktiebolagslagen 100 § 4 mom. 2 st.) en definition av begreppet »det verkliga värdet» å omsättningstillgång. Det åsyftade stycket i aktiebolagslagen lyder: »Såsom det verkliga värdet å omsättningstillgång skall anses försäljningsvärdet efter avdrag för försäljningskostnaderna, om ej på grund av tillgångens beskaffenhet eller andra omständigheter annat värde bör sättas därå jämlikt allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased.» Detta stycke i aktiebolagslagen synes ge uttryck åt en statisk balansuppfattning som knappast är förenlig med lagens syfte att nå fram till en resultatutredningsbalans. Den i aktiebolagslagen lämnade definitionen av »det verkliga värdet» medför att vid prisfall under tidigare gällande anskaffningspriser omsättningstillgångar får värderas till försäljningspriset med avdrag för försäljningskostnader, trots att på balansdagen nyinköpta tillgångar av samma slag enligt lägsta värdets princip, som är huvudregel i aktiebolagslagen, får upptas till högst anskaffningspriset, vilket som regel torde vara lägre än försäljningspriset med avdrag för försäljningskostnader. Bruttovinsten, dvs. skillnaden mellan utförsäljningspris och anskaffningspris, skall ju täcka inte blott försäljningskostnaderna utan även övriga allmänna omkostnader och eventuell nettovinst. Även om lägsta värdets princip ej finns uttryckt i bokföringslagen, framgår det av justitierådet von Seths uttalande till lagrådsprotokollet (se prop. 1929: 189 s. 79) att det tillhör god affärssed att tillämpa sådan regel i fråga om omsättningstillgångar. Det synes rimligt att under räkenskapsperioden inträffat prisfall på omsättningstillgångar får belasta perioden som kostnad och att vid bokslutstillfället kvarvarande tillgångar värderas till ett och samma värde, oavsett om de anskaffats till högre pris under perioden eller till det lägre å balansdagen gällande priset. Det för dessa tillgångar gemensamma balansvärdet synes böra vara det å balansdagen gällande anskaffningspriset, som även brukar benämnas återanskaffningsvärdet. För att undvika de olägenheter, som sålunda är förenade med den tolkning av begreppet verkligt värde som aktiebolagslagen ger, bör en värderingsregel för omsättningstillgångar i förslaget ges det innehållet att dessa tillgångar ej får upptas vare sig över anskaffnings- eller tillverkningskostnaden eller över anskaffningskostnaden vid räkenskapsårets utgång (återanskaffningsvärdet). Med en sådan formulering vinnns även den fördelen att bestämmelsen kommer att överensstämma med värderingsregeln i anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen ävensom med 1 § förordningen om inventering av varulager för inkomsttaxeringen. I

förekommande fall bör från anskaffnings- resp. återanskaffningsvärdet avdrag göras för inkurans; självfallet får sådant avdrag inte påverka lagerreservens storlek.

Någon gång kan det inträffa att en tillämpning av lägsta värdets princip sådan den ovan definierats leder till att en omsättningstillgång upptages till högre värde än vad som kan anses förenligt med god redovisningssed. Såsom exempel må anföras att en leverantör åtagit sig att till fast pris utföra en leverans, där det visar sig att försäljningspriset på grund av konkurrensförhållanden, felkalkylering eller dyl. understiger såväl det faktiska anskaffnings- eller tillverkningsvärdet som återanskaffningsvärdet. I sådant fall bör givetvis vid värdering av lagertillgången ifråga hänsyn tagas till att det avtalade försäljningspriset medför förlust.

Undantagsvis kan också förekomma att god redovisningssed tillåter att en omsättningstillgång upptages över lägsta värdet. Att, såsom skett i exempelvis aktiebolagslagen, inta uttrycklig regel härom har inte ansetts nödvändigt.

Det har i det föregående (kap. 3 s. 43) framhållits, att de civilrättsliga värderingsföreskrifter, som lämnas i lagen, syftar till att förhindra övervärdering av tillgångar. Intet hindrar således de räkenskapsskyldiga att högst väsentligt underskrida de i lagen angivna värderingsgränserna. I praxis har den uppfattningen alltmer vunnit anklang, att en undervärdering av tillgångarna alltid är förenlig med god redovisningssed. Väl är denna uppfattning riktig såtillvida, att den ofta inte medför nackdelar för de intressen som lagstiftningen skall tillvarata, om ett företag visar ett resultat och en ekonomisk ställning som är väsentligt sämre än verklighetens. Betänkligheter mot densamma anmäler sig först då dolda reserver upplöses, dvs. då tidigare gjorda nedskrivningar inte beloppsmässigt bibehålls. Ofta sker dessa upplösningar av dolda reserver utan att upplysning därom lämnas i resultaträkningen. På så sätt kan en förlustbringande verksamhet fortsätta avsevärd tid, utan att detta blir klart ens för företagsledningen själv, eftersom den verkliga förlusten täcks av upplösta dolda reserver. Av bl. a. denna orsak har föreslagits att lagerreserven skall redovisas öppet i balansräkningen och förändringar i lagerreserven i resultaträkningen (jfr 11 § B. III. och 13 § andra stycket).

För de i detta kap. behandlade spörsmålen hänvisas i övrigt till lagtextens 9 och 10 §§, varav i den förra paragrafen upptagits här berörda definitioner av begreppen anläggningstillgång och omsättningstillgång, anskaffningskostnad och återanskaffningsvärde jämte en från inventeringsförordningen hämtad kompletterande bestämmelse beträffande anskaffningskostnad för varulager och i den senare paragrafen samlats de föreslagna värderingsbestämmelserna.

10. Arkiveringsbestämmelser

Det torde vara ofrånkomligt att i en lag om räkenskapsskyldighet inta regler om skyldighet att bevara räkenskapshandlingar under viss tid. Eljest skulle möjligheten att kontrollera efterlevnaden av lagens föreskrifter bli mycket liten. Men därjämte skulle mindre förtänksamma räkenskapsskyldiga lätt kunna sättas i svårigheter, om de nämligen på grund av frånvaron av arkiveringsföreskrifter trodde sig kunna utan risk för rättsförlust kassera allt räkenskapsmaterial, så snart det har fyllt sin omedelbara funktion i redovisningen. Risken att bli krävd av fordringsägare för redan betalda skulder, å ena sidan, och möjligheten att själv kunna kräva sina gäldenärer, å den andra, talar för att en näringsidkare bör bevara räkenskapsmaterial under så lång tid som denna risk för obehöriga krav resp. möjlighet att utkräva oguldna fordringar kvarstår m. a. o. så länge som preskriptionstiden för fordringar löper. Dessutom bör alltid möjligheten till revision säkras genom att man tar vara på redan bokfört räkenskapsmaterial under så lång tid som intresset för revision av detta material kan beräknas föreligga, detta intresse för revision må sedan föreligga för den räkenskapsskyldige själv eller för konkursutredare eller taxeringsmyndigheter. För dessa senare bör för övrigt arkiveringsföreskrifter vara av speciellt värde. Enligt taxeringsmyndigheternas uppfattning erbjuder nuvarande lagregler inte tillräckligt stöd åt taxeringsrevisorerna att vid av skattekontrollen betingade revisioner få tillgång till den räkenskapsskyldiges samtliga räkenskapshandlingar. Ofta möts taxeringsrevisorerna av den invändningen att de för granskning begärda räkenskapshandlingarna är förstörda eller aldrig har funnits. Väl är de räkenskapsskyldiga som regel medvetna om att ett sådant påstående kan innebära medgivande av överträdelse inte blott av BL:s föreskrifter utan även av taxeringsförordningens 20 §. Ett sådant brott mot BL medför emellertid enligt gällande rätt inget straff, om den räkenskapsskyldige inte inom fem år efter brottets förövande kommit i konkurs, fått eller erbjudit ackord eller inställt sina betalningar. Vad brott mot 20 § taxeringsförordningen beträffar saknar skattemyndigheterna ofta möjlighet att bevisa att den saknade räkenskapshandlingen utgör just sådant underlag, som enligt första stycket 20 § taxeringsförordningen skall finnas »för deklara- tions- eller uppgiftsskyldighetens fullgörande och för kontroll därav» och som enligt andra stycket samma paragraf »skall bevaras under sex år efter utgången av det kalenderår underlaget avser». Specificerade krav på vad detta underlag skall omfatta lämnas nämligen inte i taxeringsförordningen; där anges endast att det föreligger skyldighet att »i skälig omfattning genom

räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att (sådan) underlag finnes». Nu påtalade olägenheter för taxeringsmyndigheterna har lett till att för näringsidkare inom vissa branscher givits detaljerade föreskrifter om vilka räkenskapshandlingar som skall upprättas.¹ Sådana särbestämmelser medför givetvis den fördelen att arkiveringsbestämmelsen i 20 § taxeringsförordningen får ett mera preciserat innehåll för näringsidkare inom de berörda branscherna. Därigenom blir också straffbestämmelsen i 121 § taxeringsförordningen lättare att tillämpa. Enligt sistnämnda lagrum kan den som åsidosatt föreskriften i 20 § taxeringsförordningen dömas till dagsböter eller vid synnerligen försvårande omständigheter till fängelse i högst sex månader. Därest förevarande förslag upphöjs till lag torde emellertid den nu åsyftade särslagstiftningen för vissa branscher inte längre vara behövlig,² eftersom den nya lagen då kommer att innehålla mer detaljerade bestämmelser beträffande skyldigheten att verifiera såväl inkomster som utgifter än vad nu är fallet.

För den räkenskapsskyldige torde vid avgörandet av vad som skall bevaras böra såsom norm gälla att arkiveringsskyldigheten skall omfatta allt som är av betydelse för hans redovisningsskyldighet. Härigenom kommer arkiveringsskyldigheten att omfatta inte blott vad i 4—8 §§ angivits såsom räkenskapsskyldigs räkenskaper och verifikationer — sålunda även lösblad, kort och utskrifter i klartext vid datamaskinsbehandling — utan även affärskorrespondens, tidsbeställningsböcker, biljettstammar och paragonkvitton i den mån sådant material är av betydelse för redovisningen.

BL har fastställt arkiveringstiden till tio år eller lika lång tid som erfordras för att en fordran skall bli preskriberad. Även för framtiden torde preskriptionstiden för fordringar böra vara avgörande för förvaringstidens längd, eftersom preskriptionstiden för fordringar är längre än tiden för åtalspreskription för bokföringsbrott. Då ingen ändring av tiden för fordringspreskription har skett sedan BL tillkom, synes möjlighet saknas att föreslå ändring av förvaringstiden för räkenskapshandlingar. Visserligen har frågan om ändring av preskriptionstiden för fordringar varit föremål för en offentlig utredning (SOU 1957: 11), därvid framhölls att starka skäl talar för en avkortning av preskriptionstiden för bl. a. näringslivets vanliga fordringar till tre år. Utredningens förslag har dock ännu inte lett till någon proposition om lagändring. Det torde dock från näringslivets sida vara ett allmänt önskemål att arkiveringstiden enligt BL begränsas till kortare tid än den nu gällande. Arkiveringsfrågan vållar nämligen stora utrymmesproblem inom näringslivet. Kanhända till följd av företagets koncentration till större enheter har arkiveringskostnaderna blivit mer uppmärksammade än tidigare. Utbyggnaden av företagets redovisnings- och interna rapportsystem samt införandet av maskinella hjälpmedel har medfört en högst avse-

¹ Jfr noten s 21.

² Jfr prop. 1966: 138.

värd utökning av bokföringsmaterialets volym. Samtidigt har behovet att så effektivt som möjligt utnyttja tillgängliga lokaler accentuerats. Den ökning av arkiveringsvolymen, som otvivelaktigt blir en följd av förevarande lagförslag, talar också för att de räkenskapsskyldiga kompenseras genom att nuvarande arkiveringstid avkortas. Ur skatterättslig synpunkt torde inga hinder möta för en väsentlig nedskärning av nu i BL föreskrivna tio år. Som tidigare har nämnts finns i andra stycket 20 § taxeringsförordningen den föreskriften att »underlaget skall bevaras under sex år efter utgången av det kalenderår underlaget avser». Att förordningen om skyldighet för vissa idkare av jordbruk eller skogsbruk att föra räkenskaper såsom underlag för taxering i 12 § föreskriver skyldighet att bevara räkenskapshandlingarna »under tio år, räknat från utgången av det räkenskapsår, varunder sista inskrivningen eller anteckningen gjordes eller handlingen eller kopian tillkom», bör inte föranleda till antagande att de skatterättsliga intressena kräver en förvaringstid av tio år för räkenskapshandlingar. Jordbruksbokföringsförordningen tillkom nämligen innan ännu taxeringsförordningen innehöll någon bestämmelse om arkiveringsskyldighet, och lagstiftaren kopierade därför BL:s bestämmelser.

Då lagstiftaren emellertid — till följd av gällande preskriptionsregler för fordringar — inte synes kunna kompensera de räkenskapsskyldiga för den alltmer svällande arkiveringsvolymen genom att skära ned arkiveringstiden, bör andra utvägar prövas i syfte att för de räkenskapsskyldiga underlätta arkiveringsskyldigheten. Teknikens landvinningar erbjuder här vissa möjligheter att genom mikrofilmning av räkenskapsmaterialet på ett utrymmesbesparande sätt bevara innehållet i detta material. Efter filmningen kan materialet förstöras. Metoden tillämpas redan nu i viss utsträckning inom näringslivet, trots att förfarandet inte torde stå särskilt väl tillsammans med 12 och 13 §§ BL. I en ny lag bör mikrofilmning uttryckligen tillåtas som ett hjälpmedel för arkivering. Huruvida sådan filmning helt skall få ersätta bevarandet av originalhandlingarna är däremot tveksamt. Visserligen kan det förefalla mindre rationellt, att — som i norska handelslovens § 36 — i princip godkänna att räkenskapsmaterialet får förstöras, om det först har blivit fotograferat, men samtidigt föreskriva att originalräkenskaperna trots detta skall bevaras under tre år efter upprättandet. Bakgrunden till en sådan bestämmelse torde dock vara att det innebär vissa nackdelar, om de räkenskapsskyldiga tilläts att omedelbart efter upprättandet förstöra alla originalräkenskaper, blott de blivit föremål för mikrofilmning. Dels blir en revision av räkenskaperna mer omständlig och dels finns det dock en större risk för att en filmrulle skall försvinna än att en mängd pärmar och böcker skall förkomma. Av nu nämnda orsaker kan det vara motiverat att föreskriva en viss minsta tid innan bortgallring av räkenskaperna må äga rum. Då behovet av revision blir allt mindre för varje år som förflutit, synes en tre-årsperiod här vara lämplig. Bestämmelserna om arkivering har upptagits i förslagets 15 §.

11. Straffbestämmelser

BL innehåller inga egna straffbestämmelser utan hänvisar i 15 § till stadgandena i strafflagen, numera brottsbalken,¹ i fråga om ansvar för åsidosättande av bokföringsskyldighet enligt BL. Hänvisningen till brottsbalken anger inget speciellt lagrum, men det stadgande i brottsbalken, som har närmast anknytning till BL, är 11 kap. 5 §, som stadgar.

»Åsidosätter gäldenär uppsåtligen eller av oaktsamhet honom åliggande bokföringsskyldighet på sådant sätt att ställningen och rörelsens gång ej kunna i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen, dömes för *bokföringsbrott* till fängelse i högst två år eller, om brottet är ringa, till böter.

Åtal för bokföringsbrott må äga rum allenast såframt gäldenären inom fem år från det brottet förövades kommit i konkurs, fått eller erbjudit ackord eller inställt sina betalningar.»

Bokföringsbrott kan dessutom enligt uttryckligt stadgande i brottsbalken 9 kap. 3 §, 10 kap. 3 §, 10 kap. 5 § och 11 kap. 2 § få betydelse som försvärande omständighet i samband med straffmätning för bedrägeri, förskingring, trolöshet mot huvudman och oredlighet mot borgenärer. I praxis torde väl vilseledande bokföring påverka straffmätningen även för andra brott, t. ex. för falskdeklaration.

Såsom i det föregående har nämnts finns utöver BL:s kategori räkenskapskyldiga en större grupp medborgare som jämlikt 20 § taxeringsförordningen är skyldig föra räkenskaper för deklarations- eller uppgiftsskyldighets fullgörande och för kontroll därav. För denna senare grupp finns — med undantag för de företagare som avses i förordningarna den 13 maj 1966 om skyldighet för tandläkare m. fl. att föra vissa räkenskaper som underlag för taxering (SFS 1966 nr 138—140) — inga detaljerade föreskrifter hur räkenskapsplikten skall fullgöras. I praxis torde dock taxeringsrevisorerna, som närmast har att övervaka efterlevnaden av ifrågavarande bestämmelser i 20 § taxeringsförordningen, använda BL:s regler som måttstock för bedömning av kvaliteten på de skattskyldigas räkenskaper.

Påföljden för brott mot den nu nämnda bestämmelsen i 20 § taxeringsförordningen regleras i 121 § taxeringsförordningen.

»Har någon uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosatt skyldigheten enligt 20 § första och andra styckena att sörja för och bevara underlag och har han därigenom omöjliggjort eller allvarligt försvårat fullgörande av deklarations- eller uppgiftsskyldighet eller kontroll därav, dömes till dagsböter. Föreligga vid uppsåtligt brott synnerligen försvärande omständigheter, må till fängelse i högst sex månader dömas.»

¹ Jfr 3 § Lag om införande av brottsbalken.

Brott, varom i 121 § taxeringsförordningen sägs, må enligt 122 § av åklagare åtalas allenast efter anmälan av taxeringsintendent.

Utöver straff enligt 121 § riskerar den, som bryter mot 20 § taxeringsförordningen, att jämlikt 21 § taxeringsförordningen bli föremål för skönmässig taxering.

»Har deklaration ej avgivits eller kan, på grund av bristfälligt underlag för sådan, skattskyldigs inkomst av viss förvärvskälla icke tillförlitligen beräknas, skall inkomsten uppskattas efter vad med hänsyn till föreliggande omständigheter såsom verksamhetens art och omfattning finnes skäligt.»

Vid sidan av nu berörda bestämmelser, som gäller för brister hos bokföringen i allmänhet, finns en samhällets reaktion av annan art för räkenskapsskyldig som vid upprättandet av inventariet inte har iakttagit bestämmelserna i förordningen den 27 maj 1955 om inventering av varulager för inkomsttaxeringen. Enligt 3 § i nämnda förordning »skall hans till ledning för taxering lämnade uppgifter angående varulagrets värde icke äga vitsord». Väl är den nu citerade bestämmelsen i likhet med den som lämnas i 21 § taxeringsförordningen inte av straffrättslig karaktär utan avser att åstadkomma en materiellt så riktig inkomstberäkning som möjligt, men ur den räkenskapsskyldiges synpunkt torde dessa bestämmelser ha minst lika brottsavskräckande verkan som ett straff. Ty även om ifrågavarande bestämmelser endast avser att åstadkomma en korrekt inkomstberäkning, måste en sådan beräkning, som skall ske utan stöd av räkenskaper resp. faktisk lagerinventering, lämna relativt stort utrymme för subjektiva värderingar och kommer därför ofta att av den felande uppfattas som ett föräckt straff.

Vad övrig nordisk lagstiftning på nu ifrågavarande område beträffar upp-
tar i *dansk* rätt *Bogføringslov* d. 5 juni 1959 i § 3 st. 1 följande stadgande.

»Overtrædelse af loven eller de i medfør af denne fastsatte bestemmelser, der er begået forsætligt eller af grov uagtsomhed, straffes med bøder, medmindre strengere straf er forskyldt efter den øvrige lovgivning.»

Bekendtgørelse af 18. juni 1959 om bogføringspligtens omfang og indhold
upp-
tar i § 8 en straffbestämmelse av liknande innehåll.

I förslaget till 1959 års danska lag upptogs i 12 § allenast följande straffbestämmelse.

»Overtrædelser af de i denne lov givne forskrifter straffes efter reglerne i Borgerlig Straffelov af 15. april 1930.»

En ändring har således företagits under riksdagsbehandlingen. I motiven uttalas härom endast att förslagets bestämmelse motsvarar den då gällande bokföringslagen.

I § 302 borgerlig Straffelov stadgas.

»Med bøde eller hæfte straffes den som undlader at føre forretningsbøger, som det ifølge lov påhviler ham at føre, eller gør sig skyldig i grove uordener med hensyn til førelsen af sådanne bøger eller den foreskrevne opbevaring af disse eller deres bilag.»

Den *finska* Bokföringslagen d. 6 juli 1945 stadgar i 20 §.

»Var som underlåter att fullgöra i denna lag stadgad bokföringsskyldighet eller i 16 och 17 §§ stadgad skyldighet att offentliggöra bokslutet eller som för övrigt underlåter att iakttaga föreskrifterna i denna lag eller stadgandena i den i lagens 21 § åsyftade förordningen, straffes, där icke annorstädes i lag strängare straff är stadgat, med böter eller fängelse i högst sex månader.»

I Bokföringslagens 22 § stadgas bl. a.

»Övervakningen av denna lag utövas av handels- och industriministeriet, som även äger befogenhet att, om synnerlig anledning därtill föreligger, på ansökan bevilja bokföringsskyldig rätt att för viss tid avvika från lagens föreskrifter.»

I Bokföringsförordningen d. 9 augusti 1945 15 § stadgas.

»För övervakning av stadgandena beträffande bokföringsskyldighet får hjälp av handelskamrarna och affärsbranschens fackorganisationer anlitas. Polismyndigheterna äro skyldiga att lämna nödig handräckning för utrönande av huruvida bokföringsskyldiga hava bokföring.»

I det *norska* förslaget till regnskapslov d. 5 okt. 1962 stadgas i 17 §.

»For overtredelse av denne lov gjelder straffelovens bestemmelser.»

I motiven anföres härom: »Komitéen har ikke funnet grunn å foreslå andre straffebestemmelser enn dem som er tatt in i straffeloven. Det vises her til straffelovens § 374 og dessuten §§ 276, 286, 288 og 289. Også den svenske bokføringslov nøyer seg med en henvisning til straffelovens regler, når det gjelder ansvaret for overtredelse av bokføringslovens bestemmelser.»

Från straffeloven återges här följande §§.

27 kap. Forbrydelser i Gjeldsforhold

»286 §. Den som unnlater eller gör sig skyldig i grov forsømmelse eller uorden ved regnskapsføring eller årsoppgjør som han er pliktig til, straffes med böter eller fengsel inntil 1 år.

Har noen ført uriktig regnskap eller har han ved å tilintetgjøre regnskapsbøker eller andre papirer som har betydning for regnskapet, eller ved å gjøre dem ubrukbare eller på annen måte søke å unndra dem fra å bli brukt, straffes han med fengsel inntil 3 år.»

»289 §. De forbrytelser som er nevnt i § 286 påtales ikke medmindre konkurs eller akkordforhandling er opnet eller konkurs er nektet fordi skyldneren mangler tilstrekkelige midler eller det på annen måte er gottgjort at han ikke kan tilfredsstille alle fordringshavere.»

37 kap. Forseelser mot den almindelige Tillid

»374 §. Den som unnlater bokføring eller nedtegning eller oppbevaring av regnskapsbøker eller papirer, som han etter loven er pliktig til, eller gjør seg skyldig i grov forsømmelse eller uorden ved oppfyllelsen av sine plikter, straffes med böter eller med fengsel inntil 3 måneder.

Den som i næring fører eller lar føre uriktige bøker eller regnskaper, straffes med böter eller med fengsel inntil 6 måneder.»

Medan således såväl dansk som finsk rätt i resp. bokföringslagar ger särskilda straffbestämmelser för oriktig bokföring, tillämpliga där inte sträng-

are straff följer enligt annan lag, upptar det norska förslaget i likhet med BL endast en hänvisning till strafflagen. Norsk rätt uppvisar även så till vida en överensstämmelse med svensk rätt att enligt straffelovens 289 § sådant bokföringsbrott som innebär Forbrydelse i Gjældsforhold inte får åtalas med mindre konkurs eller ackordsförhandling inlett.

Frågan huruvida i bokföringslagen skulle intagas en straffbestämmelse för oriktig bokföring behandlades redan vid tillkomsten av 1929 års svenska bokföringslag.

I remissen till lagrådet anförde departementschefen (prop. 1929: 189 s. 42), att Smålands och Blekinge läns handelskammare anmärkt att i fråga om sättet för bestämmande i speciellt fall huruvida räknenskapsskyldighet fullgjorts eller icke stod förslaget på samma ståndpunkt som 1855 års förordning.

Departementschefen yttrade vidare (prop. 1929: 189 s. 42).

»Såsom handelskammaren erinrat, gäller för närvarande ingen annan påföljd för underlåtenhet att efterkomma lagens stadganden beträffande bokföring än att sådan underlåtenhet vid konkurs medför straff för konkursförbrytelse. Effektiviteten av denna straffpåföljd kan ifrågasättas, då väl den bokföringsskyldige ofta räknar med konkurs som en ytterst avlägsen eventualitet. Å andra sidan synes det med hänsyn till handelsbokföringens privata karaktär vara tveksamt, huruvida oberoende av konkurs straff eller annan påföljd bör stadgas för försummad bokföring. Att, på sätt handelskammaren föreslår, låta särskild myndighet utröna, huruvida bokföringsskyldigheten verkligen fullgöres, samt förelägga bokföringspliktig vid vite att fullgöra samma skyldighet, lär knappast vara lämpligt. Vill man oberoende av konkurs införa särskild påföljd för försummad bokföring, synes enda utvägen vara att utsätta straff för underlåten bokföringsskyldighet eller låta domstol vid vite förelägga bokföringspliktig att fullgöra sin skyldighet i sådant hänseende. Men i därav följande rättegång torde det icke kunna undvikas, att handelsböckerna bleve åtminstone i viss mån offentliga. Stadgandet skulle därför lätt kunna utnyttjas i illojalt syfte. Sin förnämsta betydelse skulle stadgandet, såsom handelskammaren framhåller, få ur beskattningssynpunkt. Det måste emellertid framhållas, att bestämmelserna angående skyldighet att föra handelsböcker i första hand avse att skydda dem, med vilka en näringsidkare träder i affärsförbindelse. Beskattningssynpunkten kan vid ifrågasvarande lagstiftning endast sekundärt vinna beaktande. Då ej heller i något annat av de avgivna yttrandena bestämmelser i omförmålt hänseende ifrågasatts, har handelskammarens hemställan i denna del ej synts mig böra föranleda någon åtgärd.»

Härefter yttrade departementschefen i propositionen (1929: 189 s. 104).

»Vid remitterande till lagrådet av 1926 års förslag berörde dåvarande chefen för justitiedepartementet de med varandra intimt förbundna frågorna om bokföringens offentlighet och straff för försumlig bokföring oberoende av den bokföringsskyldiges obestånd. Enligt gällande rätt är det först vid konkurs eller ackordsförhandling utan konkurs, som handelsböckerna må av borgenärerna granskas. Dessförinnan har den bokföringspliktige icke skyldighet att förete sina böcker för någon. I den nya taxeringsförordningen har visserligen i 32 § 3 mom. föreskrivits, att skattskyldig, som under beskattningsåret enligt lag varit skyldig föra handelsböcker, är skyldig att, efter anmaning av landskamrerare, i den ut-

sträckning denne prövar nödigt, tillhandahålla sin bokföring och därtill hörande handlingar för granskning, men man har icke ansett sig kunna föreskriva straff för underlåtenhet att efterkomma anmaningen. Påföljden blir endast den, att anteckning om förhållandet verkställas i inkomstlängden (taxeringsförordningen 39 § 5 mom.) och naturligtvis också, att den skattskyldige riskerar förhöjd taxering.

Det är handelsbokföringens privata karaktär och vådan för den bokföringskyldige, att affärshemligheter av olika slag blottas, som gjort att man icke ansett sig böra genom straffbud eller vitesföreskrifter framtvunga bokföringens framläggande. Först då den bokföringskyldige råkar på obestånd, får hans intresse vika för borgenärernas. För närvarande synes mig anledning icke föreligga att avvika från dessa principer angående bokföringens offentlighet. Därmed följer då också, att straffpåföljd för bristfällig eller underlåten bokföring icke lämpligen kan föreskrivas annat än vid konkurs eller ackordsförhandling utan konkurs.

Men icke ens då den bokföringskyldige råkat på sådant obestånd, som nu sagts, straffas han för varje förseelse mot lagens bokföringsregler. För att straffpåföljd enligt 23 kap. 3 § strafflagen skall kunna ifrågakomma, fordras, att oordentligheten i bokföringen varit av sådan beskaffenhet, att gäldenären genom att göra sig skyldig till densamma kan sägas hava visat uppenbar vårdslöshet mot sina borgenärer. När så är förhållandet kan givetvis vara vanskligt att avgöra. Den omständigheten, att strafflatituden endast omfattar fängelse, icke böter, visar att lagrummets tillämpning förutsätter en relativt hög grad av oordentlighet. Domstolarna hava också i stor utsträckning ansett sig böra frikänna från ansvar, då felaktigheterna i bokföringen varit av mindre väsentlig betydelse. Att föreskriva särskilt bötesstraff för sådana bristfälligheter i bokföringen, som domstolen icke anser böra föranleda straff enligt 23 kap. strafflagen, torde för närvarande icke vara av behovet påkallat. Måhända kunde däremot visst fog förefinnas att låta under sagda kapitel fallande bokföringsförseelser sonas även med böter. Frågan om ändring av strafflatituden synes emellertid ej heller mig böra i detta sammanhang upptagas. Därmed torde få anstå till en mera omfattande revision av strafflagens 23 kapitel.»

Utredningen finner det ur brottspreventiv synpunkt vara en brist i lagstiftningen att ett åsidosättande av givna regler om redovisningsskyldighet inte skall kunna åtalas förrän den räkenskapsskyldiges ekonomi är så undergrävd att borgenärernas rätt till betalning är i fara. Detta blir nämligen effekten av straffbudet i 11 kap. 5 § brottsbalken, om än lagstiftaren utvalt där nämnda ekonomiska krissituationer endast av den orsaken att då ges anledning att undersöka hur en räkenskapsskyldig skött sin bokföring. Då de flesta räkenskapsskyldiga torde vara rätt främmande för tanken att de någonsin kan råka på obestånd, följer härav att de uppfattar straffhotet som ganska verklighetsfrämmande. Det är vidare uppenbart otillfredsställande att en räkenskapsskyldig, som klart åsidosätter lagens bestämmelser om räkenskapsföring — detta åsidosättande må nu bestå i att han inte ens i någon mån för räkenskaper eller, där dock räkenskaper föres, uppenbart uraktlåter att följa de givna föreskrifterna eller försummar att iakttaga arkiveringsbestämmelserna t. ex. genom att bränna upp räknen-

skapshandlingarna — inte skall behöva riskera någon samhällets reaktion om inte hans åsidosättande av givna bestämmelser kan sägas ha varit av den beskaffenhet att ställningen och rörelsens gång ej kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen. Å andra sidan skall ingalunda förbises vikten av att affärshemligheter inte blottas utan redovisningens privata karaktär respekteras, där inte — såsom i fråga om aktiebolag — andra skäl talar för publicitet i viss omfattning.

Det har under utredningsarbetet övervägts möjligheterna för en kontroll av de räkningskapsskyldigas räkenskaper genom särskilda organ. Därvid har ifrågasatts en granskning genom taxeringsmyndigheternas försorg eftersom de räkningskapsskyldigas räkenskaper kan komma under dessa myndigheters ögon till följd av dem medgiven granskningsrätt. Det är emellertid att märka, att taxeringsmyndigheternas granskning syftar till att utröna att skatteuttaget inte blir för litet eller m. a. o. att kontrollera att de i räkenskaperna upptagna värdena inte är för låga. Ur borgenärernas synpunkt är det däremot av vikt att räkenskaperna inte utvisar för höga värden, så att bokföringsmässigt tillskapas och uttages vinster utan reell täckning. Även om, såsom ibland lär förekomma, taxeringsmyndigheternas granskning omfattar också spörsmål om övervärdering av tillgångar, lär en sådan granskning knappast kunna åläggas dem som tjänsteplikt. Men ehuru en sådan tjänsteplikt, som för övrigt otvivelaktigt skulle föra med sig behovet av en betydande och därmed kostsam personalförstärkning, således inte kan anbefallas, bör dock i lagstiftningen kunna konstitueras visserligen inte en skyldighet men väl en befogenhet för taxeringsmyndigheten att verkställa en granskning ur civilrättsliga synpunkter och att anmäla uppdagat missförhållande för åtalsmyndighet. En sådan befogenhet följer inte av 121 § taxeringsförordningen jämförd med 20 § samma förordning. I taxeringsmyndigheternas granskningspromemorior i anledning av verkställd taxeringsrevision förekommer, enligt vad för utredningen är känt, inte sällan ett anmärkande av att den skattepliktiges bokföring inte varit i enlighet med bokföringslagens bestämmelser. Det torde också hos taxeringsmyndigheterna finnas ett behov av att till fromma för bokföringslagens efterlevnad ha möjlighet att kunna ingripa när en räkningskapsskyldig inte följt bokföringslagens regler även i sådana fall där det anmärkta förfarandet inte kan visas ha lett till skatteundandragande.

Även andra fall än som avses i 20 § taxeringsförordningen finns, där myndighet har befogenhet att granska räkningskapsskyldigs räkenskaper. Detta är fallet enligt *uppbördsförordningen 78 § 1 mom.*: Efter anmaning av vederbörande föredragande i uppbördsärenden hos länsstyrelsen eller av lokal skattemyndighet åligger det arbetsgivare, som enligt lag är skyldig att föra handelsböcker, att tillhandahålla sin bokföring med därtill hörande handlingar för kontroll å verkställandet av skatteavdrag. Enligt *förordningen om allmän varuskatt 42 §* må för kontroll av att deklara- och uppgifts-

skyldighet enligt nämnda förordning riktigt och fullständigt fullgjorts taxeringsrevision äga rum hos deklarations- eller uppgiftspliktig. *Förordningen d. 18 december 1959 angående uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring m. m. 7§*: Arbetsgivare som enligt lag är skyldig föra handelsböcker är skyldig att efter anmaning tillhandahålla sin bokföring med därtill hörande handlingar för kontroll.

Det må även i sammanhanget erinras om *lag d. 25 september 1933 om motverkande i vissa fall av konkurrensbegränsning inom näringslivet*. Enligt dess 22 § äger näringsfrihetsrådet i där anhängigt ärende förelägga part att tillhandahålla rådet handelsböcker, korrespondens och övriga handlingar, vilka kunna vara av betydelse i ärendet. Vidare åligger det enligt 3 § *lag d. 1 juni 1956 om uppgiftsskyldighet rörande pris- och konkurrensförhållanden* företagare att till myndighet som Konungen bestämmer efter anmaning lämna uppgift om sådan i anmaningen närmare angiven konkurrensbegränsning, som berör hans verksamhet etc. Myndigheten må därvid förelägga företagare att enligt lämnade anvisningar tillhandahålla konkurrensbegränsande avtal, handelsböcker och andra handlingar.

Även om inte i anledning av förenämnda bestämmelser varje räkenskapskyldigs räkenskaper kommer att bli föremål för granskning varje år, så skall uppenbarligen granskningstillfällena kunna bli vida flera och återkomma vida oftare än i fall av konkurs och ackord och därmed likställda fall. Enligt utredningens mening bör en sådan granskning, där den givit anledning till anmärkning mot viss räkenskapspliktigs bokföring, föranleda rätt för den granskande myndigheten att göra anmälan om missförhållandet till vederbörande åklagare. Till en sådan konstruktion av gransknings- och åtalsmöjligheten synes kunna fogas brottsbalkens i 11 kap. 5 § upptagna förutsättningar för åtal eller att den räkenskapspliktige kommit i konkurs, fått eller erbjudit ackord eller inställt sina betalningar.

Utredningen vill därför förordna en bestämmelse (17 §) i den nya lagen om straff för den som uppsåtligt eller av oaktsamhet underlåter honom åliggande räkenskapsskyldighet eller som vid räkenskapsskyldighetens fullgörande åsidosätter vad i lagen föreskrivits eller som inte iakttagit honom åliggande skyldighet att bevara räkenskapsmaterial. Straffet synes böra vara böter förutsatt att strängare straff ej följer av annan lag eller författning.

Med den angivna formuleringen har utredningen velat få fram, att brott mot den föreslagna paragrafen föreligger såväl när den räkenskapsskyldige över huvud taget inte fört några räkenskaper som när han visserligen fört räkenskaper men därvid åsidosatt lagens bestämmelser om hur sådana skall föras men vidare också i sådana fall, där den räkenskapsskyldige åsidosatt arkiveringsbestämmelserna.

Förutsättning för att åtal skall kunna väckas av åklagare skall vara att annan myndighet i anledning av myndigheten medgiven granskning av rä-

kenskaperna funnit anledning göra anmälan eller att den räkenskapsskyldige kommit i konkurs, fått eller erbjudit ackord eller inställt sina betalningar. Till frågan om viss ytterligare begränsning av åtalsmöjligheten återkommer utredningen nedan.

Ehuru utredningen med sitt förslag till straffbestämmelse sökt effektivisera kontrollen av lagens efterlevnad, har utredningen ansett att stadgandet i 11 kap. 5 § brottsbalken fortfarande bör gälla som ett komplement till det nu förordade stadgandet med hänsyn till den i 11 kap. 5 § brottsbalken givna särskilda brottsbeskrivningen och den där givna strängare strafflatituden.

Beträffande åtalsmöjligheten såväl enligt den föreslagna straffbestämmelsen i den nya lagen som enligt 11 kap. 5 § brottsbalken kommer emellertid i betraktande två till utredningen överlämnade, vid 1962 års riksdag väckta motioner berörande, såvitt nu är i fråga, åtalsbestämmelsen vid bokföringsbrott i 11 kap. 5 § brottsbalken.

I dessa likalydande motioner (I: 533 och II: 646) anföres.

Jämlikt förslaget 11 kap. 5 § 2 st. må åtal för bokföringsbrott äga rum allenast såframt gäldenären inom fem år från det brottet förövades kommit i konkurs, fått eller erbjudit ackord eller inställt sina betalningar. Enligt vår mening saknas bärande skäl för att på detta sätt ålägga åklagaren att åtala i alla de fall då konkurstillstånd inträtt. Det torde föreligga starka skäl att införa en bestämmelse som anger, att åtal må ske endast om det av starka skäl finnes påkallat ur allmän synpunkt.

Bestämmelsen om åtal för bokföringsbrott i brottsbalken 11 kap. 5 § hade i den av brottsbalken ersatta strafflagen sin motsvarighet i 23 kap. 5 §, där åtalsregeln efter lagändringen den 12 juni 1942 hade följande lydelse.

»Bokföringsbrott må icke åtalas, där ej gäldenären inom fem år från det brottet förövades kommit i konkurs, fått eller erbjudit ackord eller inställt sina betalningar.»

I förarbetena till 1942 års ändringar i strafflagen anförde straffrättskommittén vid rubriken till 23 kap. (jfr NJA II 1942 s. 487).

»Enligt förslaget komma åtskilliga av de fall, som enligt gällande lag äro straffbara såsom bokföringsbrott, att föranleda ansvar enligt bestämmelserna om oriktig uppgift under konkurs eller offentlig ackordsförhandling. I dessa bestämmelser har det fall att gäldenären grundar sin uppgift på vilseledande bokföring särskilt omnämnts såsom ett fall då brottet är att anse som grovt. Vid sidan av dessa bestämmelser erfordras emellertid ett stadgande, som direkt tjänar till straffrättslig sanktion åt reglerna i lagstiftningen om bokföringsskyldighet. I förslaget har därför upptagits ett särskilt stadgande om bokföringsbrott. Enligt detta bestraffas gäldenär, som uppsåtligen eller av vårdslöshet åsidosätter honom åliggande bokföringsskyldighet på sådant sätt att ställningen och rörelsens gång ej kunna i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen.

Det torde emellertid ej vara lämpligt att låta ansvar inträda i vilket fall som helst då bokföringsskyldighet uppsåtligen eller av vårdslöshet åsidosatts på sätt nyss nämnts. Under förarbetena till bokföringslagen avvisades tanken att utsträcka ansvaret för bokföringsbrott till andra fall än sådana, där den bokförings-

skyldige kommit i konkurs eller fått till stånd offentlig ackordsförhandling utan konkurs, och såsom skäl för denna ståndpunkt åberopades handelsbokföringens privata karaktär och vådan för den bokföringsskyldige, att affärshemligheter blottas (NJA II 1929 s. 163 f). Icke heller enligt kommitténs mening bör en bokföringsskyldig behöva underkasta sig prövning, huruvida han fullgjort sin bokföringsskyldighet, i andra fall än då det finnes grundad anledning att antaga att han ej kan fullgöra sina förpliktelser och redan till följd därav en granskning av böckerna skall äga rum. Med hänsyn härtill har införts en särskild bestämmelse, att bokföringsbrott ej må åtalas, där ej gäldenären kommit i konkurs, fått eller erbjudit ackord eller inställt sina betalningar. En sådan bestämmelse torde icke giva upphov till tveksmål av det slag som framträtt vid tolkningen av nuvarande regler, eftersom det klart framgår att för ansvar ej förutsattes att den oriktiga bokföringen varit ägnad att öva inverkan på frågor som angå konkurs eller vad därmed kan jämföras.»

I sin motivering till 23 kap. 5 § anförde straffrättskommittén vidare (jfr NJA II 1942 s. 505).

»Även enligt förslaget kommer brott beträffande bokföring mången gång att föranleda ansvar enligt en straffbestämmelse, som icke är uteslutande avsedd för brott genom fel i bokföringen eller som avser gärning, i vilken oriktig bokföring stundom ingår som led. — — —

Gemensamt för de brott som enligt det sagda kunna utföras medelst oriktig bokföring är, att den brottsliga gärningen utöver själva bokföringen innehåller något ytterligare moment, såsom offentliggörande eller begagnande av oriktiga eller förstörande av riktiga uppgifter. Det synes emellertid önskvärt att jämte dessa straffbestämmelser äga tillgång till ett lagbud, som i viss omfattning stadgar ansvar redan för åsidosättandet av bokföringsskyldighet. En bestämmelse av denna innebörd har därför upptagits i förevarande §. Bokföringsskyldighetens omfattning och innebörd anges främst i bokföringslagen, beträffande aktiebolag jämväl i aktiebolagslagen. Förevarande lagrum tjänar därför i viss utsträckning till sanktion av dessa och andra regler. — — —

Då brottsbeskrivningen enligt §:n icke innehåller något krav på att den oriktiga bokföringen framlagts inför utomstående, har det, såsom vid kapitelrubriken närmare motiverats, ansetts lämpligt att genom bestämmelse i andra stycket begränsa åtalsmöjligheten till vissa fall, i vilka det uppstått anledning att granska gäldenärens bokföring. Det har sålunda stadgats, att bokföringsbrott icke må åtalas, där ej gäldenären kommit i konkurs eller fått till stånd eller erbjudit ackord eller inställt sina betalningar. Åtal kan naturligtvis anställas även efter det att sådan omständighet upphört, blott brottet icke blivit preskriberat.»

Härjämte skall här erinras om departementschefens uttalande i propositionen om åtalsrätten vid bokföringsbrott (jfr NJA 1942: II s. 489).

»Enligt kommitténs förslag skola samtliga gäldenärsbrott vara underkastade allmänt åtal. — — — Det förhållandet att t. ex. bokföringsbrotten härigenom falla under allmänt åtal betyder naturligen icke — lika litet som hittills vid de konkursbrott som legat under allmänt åtal — att polis- och åklagarmyndigheter skulle behöva företaga undersökning i fråga om varje bokföringspliktig gäldenär som kommit på obestånd. De farhågor som uttalats i detta hänseende synas icke vara befogade. Tillräckliga skäl torde icke föreligga att, såsom ifrågasatts i två yttranden, låta åtal för några gäldenärsbrott bero på prövning av överåklagare.»

Den föregående sammanställningen av uttalanden i förarbetena till stadgandet om bokföringsbrott och i hithörande proposition visar att bestämmelsen i andra stycket av 11 kap. 5 § brottsbalken avser att begränsa åtalsmöjligheten vid bokföringsbrott till vissa fall i vilka det uppstått anledning att granska gäldenärens bokföring. Skälen till denna begränsning har varit hänsynen till bokföringens privata karaktär och vådan för den räkenskapsskyldige att affärshemligheter blottas; en räkenskapsskyldig skall ej behöva underkasta sig prövning huruvida han fullgjort sin räkenskapsskyldighet i andra fall än då det finns grundad anledning att antaga att han ej kan fullgöra sina förpliktelser och redan till följd därav en granskning av böckerna skall äga rum. Såsom departementschefen anfört i propositionen betyder inte det förhållandet att bokföringsbrotten faller under allmänt åtal att polis- och åklagarmyndighet skall behöva företaga undersökning i fråga om varje räkenskapspliktig gäldenär som kommit på obestånd. För straffbarhet krävs att på grund av bokföringsfelet ställningen och rörelsens gång ej kunna i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen. Härav torde följa att ansvar ej inträder för obetydliga oriktigheter i redovisningen.

Motionärerna torde emellertid hysa farhågor för att trots de återgivna uttalandena risk kan föreligga för att åtal skall väckas för bokföringsbrott även om omständigheterna måste anses så ömmande att ett lagförande skulle framstå som inhumant. Givetvis kan det tänkas fall, då exempelvis en småhantverkare eller innehavare av annan mindre rörelse har ringa förutsättningar för räkenskapsföring och därför av ren okunnighet gör sig skyldig till oriktig bokföring med den följderna att ställningen eller rörelsens gång ej kan i huvudsak bedömas med ledning av den föreliggande bokföringen. I sådant fall kan det inte gärna sägas föreligga något allmänt intresse av åtal. Utredningen vill därför förorda att i 11 kap. 5 § brottsbalken införes en bestämmelse att åtal ej skall få väckas med mindre det finnes påkallat ur allmän synpunkt, en bestämmelse som f. ö. har sin motsvarighet annorstädes i brottsbalken (7 kap. 6 §, 8 kap. 13 §, 10 kap. 10 § och 12 kap. 6 §). En motsvarande bestämmelse föreslås också infogad i den av utredningen såsom 17 § föreslagna straffbestämmelsen i nya lagen.

Slutligen vill utredningen uppta frågan om den i 11 kap. 5 § brottsbalken upptagna regeln att bokföringsbrott må åtalas allenast där de uppräknade krissituationerna uppträder inom fem år från bokföringsbrottets begående. Denna bestämmelse har utredningen i sitt förslag till straffbestämmelse i nya lagen inte efterbildat med hänsyn till de utvidgade möjligheterna att låta myndighets granskning av räkenskaperna föranleda anmälan till åklagarmyndigheten. Den bör enligt utredningens mening även utgå ur 11 kap. 5 § brottsbalken, då den synes kunna leda till knappast önskvärda konsekvenser. Om någon begått ett bokföringsbrott knappa fem år före konkursen men därefter fört en fullt korrekt bokföring, kan bokföringsbrottet inte gärna ha haft någon inverkan på konkursen; konkursen får emellertid den

verkan att preskriptionstiden räknas från konkursutbrottet. Det synes för övrigt finnas anledning att åt andra stycket av 11 kap. 5 § brottsbalken även i övrigt ge en lydelse motsvarande den i andra stycket av den föreslagna straffparagrafen i den nya lagen om räkenskapsskyldighet. Det hänvisas till närlagda förslag till lag om ändring i 11 kap. 5 § brottsbalken. Såsom en följd av en sådan ändring torde också bestämmelsen om preskription av bokföringsbrott i andra stycket av 35 kap. 4 § brottsbalken böra utgå, varom förslag också framlägges.

Speciell motivering

Förslaget till lag om skyldighet att föra räkenskaper

3 §.

I paragrafen har intagits en bestämmelse om vad den löpande redovisningen skall omfatta. När där stadgas, att den löpande redovisningen skall omfatta alla sådana affärshändelser i den räkenskapsskyldiges verksamhet som medfört en omedelbar förändring av förmögenhetens storlek eller sammansättning, ligger i ordet »affärshändelse» att det skall vara fråga om en prestation riktad till eller från den räkenskapsskyldige i den verksamhet som medför räkenskapsskyldighet. En konstaterad kundförlust måste således inte avspeglas i den löpande redovisningen, ehuru den onekligen kan medföra en omedelbar förändring av förmögenhetens storlek. Den behöver alltså inte komma till synes förrän i årsredovisningen. Vidare må anmärkas att med denna begreppsbestämning kommer affärshändelser att avse sådana poster som inom bokföringstekniken innefattas under s. k. affärsbokföring. Självkostnadsbokföring omfattas således inte av lagens bestämmelser. Genom att den löpande redovisningen skall omfatta endast affärshändelser i nu angiven bemärkelse uteslutes också från densamma all affärskorrespondens. En annan sak är att genom förslaget 15 § uppställs krav på affärskorrespondensens bevarande i ordnat skick.

4 §.

Denna paragraf har sin motsvarighet i 4 § andra stycket BL. Även enligt förslaget är endast två räkenskapsböcker obligatoriska under alla förhållanden nämligen *dels* dagboken, vilken, såsom i den allmänna motiveringen uttalats, mer är ett kollektivt begrepp för de räkenskaper som lagen kräver att den löpande redovisningen minst skall omfatta, och *dels* årsboken, som enligt förslaget avses skola innehålla balansräkningen och resultaträkningen. Det må härvid erinras om att inventariet enligt BL i själva verket inte är annat än en specifikation av balansräkningen (jfr NJA II 1929 s. 149). Inventariet utgör en specificerad medan balansräkningen är en summarisk redogörelse för verksamhetens ställning (jfr 8 § BL). Med hänsyn till de detaljerade bestämmelser om balansräkningen som förslaget upptar synes i själva verket BL:s åtskillnad mellan inventarium och balansräkning inte längre föreligga.

5 §.

Verifikationerna behöver givetvis inte vara avfattade enligt något bestämt formulär. Det är tillräckligt, att de innehåller i paragrafen föreskrivna uppgifter om affärshändelsen jämte identifieringstecken. Identifieringstecknen torde väl i regel komma att utgöras av vanliga nummerserier. Även om paragrafen såsom förklarande uttryck använder ordet »verifikationsnummer», föreligger inte något hinder mot att använda andra identifieringstecken. Man kan således använda kombinationsbeteckningar, där bokstäver och siffror eller grupper av bokstäver och siffror har sin särskilda betydelse.

Sådana räkenskapsskyldiga, som bedriver kontantförsäljning över disk (jfr paragrafens tredje stycke), kan, om kassaapparat inte finns, i stället såsom verifikation på dagens kontanta inbetalningar föra dagskassarapport. Även beträffande utformningen av sådan verifikation gäller att något strikt formulär inte behöver iakttagas. Men redan i benämningen dagskassarapport ligger ett krav på såväl att en sådan rapport upprättas varje affärsdag som att rapporten förses med datumangivelse jämte det föreskrivna bestyrkandet av rapportens riktighet.

6 §.

I dagboken skall alla affärshändelser som medfört en omedelbar förändring av förmögenhetens storlek eller sammansättning registreras. Då givetvis den räkenskapsskyldiges egna insättningar i eller uttag ur verksamheten av penningar eller annat påverkar den redovisningsskyldighet medförande verksamhetens förmögenhet, skall följaktligen också sådana affärstransaktioner registreras. Även överföring från ett slags betalningsmedel till ett annat skall registreras, då en sådan överföring medför en förändring av förmögenhetens sammansättning.

7 §.

Paragrafen motsvarar närmast 4 § sista stycket BL. Av sistnämnda paragraf framgår att inventarium och balansräkning skall införas i inventarieboken även vid rörelsens början; något rådrum motsvarande det vid införing i inventarieboken vid räkenskapsårets utgång har däremot ej medgivits. I förtydligande syfte har i förevarande paragraf uttryckligen föreskrivits att balansräkning skall införas i årsboken även vid rörelsens början. Häri ligger att balansräkningen skall införas när den räkenskapsskyldige faktiskt börjar verksamheten. Firmaanmälning och andra nödvändiga formella föranstaltningar får således inte avvaktas. Någon respittid i detta fall har följaktligen ej heller nu funnits anledning att medge. Vad angår införingarna i årsboken av balansräkning och resultaträkning vid varje räkenskapsårs slut lär den föreslagna respittiden av 4 månader vara fullt tillräcklig.

8 §

Vilka förutsättningar som skall föreligga för att lösblad, kort eller andra hjälpmedel för räkenskapsskyldighetens fullgörande skall fylla kravet på att ingå i ett ordnat och betryggande system har inte kunnat i lagen närmare anges. Detta måste överlätas åt den företagsekonomiska sakkunskapen att avgöra. Klart är dock att redan i bestämmningen »ordnat och betryggande system» ligger inneslutet vissa fordringar. I ordet »system» ligger begreppsmässigt att de olika delar varav hjälpmedlet består skall bilda ett sammanfatt helt, i vilket varje enskild del står i förbindelse med de övriga. I ordet »ordnat» ligger att systemets detaljer är tillskapade efter en genomgående princip. I ordet »betryggande» ligger inte bara att det är funktionssäkert för det avsedda ändamålet utan också att det möjliggör kontroll. För många räkenskapsskyldiga torde väl för övrigt även framdeles den bundna dagboken utgöra den lämpligaste formen för redovisning, i synnerhet som kravet på daglig införing inte har vidhållits i nya lagen.

De i paragrafens tredje stycke första och andra punkterna givna föreskrifterna, som har sin motsvarighet i 5 § andra stycket BL, gäller givetvis över hela linjen av för räkenskapsskyldighetens fullgörande godtagbara hjälpmedel sålunda ej bara bundna böcker.

Den i paragrafens fjärde stycke givna hänvisningen till 6 § innebär, att affärshändelserna skall utskrivas i löpande följd med angivande tillika av identifieringstecken, datum, belopp och kontobeteckning.

9 §.

I denna paragraf har sammanförts vissa inom den företagsekonomiska vetenskapen vedertagna begrepp som kommit till användning i förslagets bestämmelser om årsredovisningen.

Anläggningstillgångar har sin betydelse därigenom att de stadigvarande tjänar verksamheten, t. ex. maskiner och inventarier. *Omsättningstillgångar* är sådana tillgångar som är avsedda att förhållandevis snabbt omsättas i den räkenskapsskyldiges verksamhet antingen direkt genom försäljning eller indirekt genom att förbrukas. *Anskaffningskostnad* är den kostnad som hafts för en tillgångs förvärvande eller tillverkning, sålunda, i fråga om förvärv, inte bara vederlaget utan även övriga med förvärvet sammanhängande kostnader t. ex. fraktkostnader, tullavgifter, försäkringspremier och provisioner och, i fråga om i rörelsen tillverkade varor, såväl direkta kostnader, såsom utbetalade arbetslöner och förbrukade råvaror, som ett tillägg för s. k. allmänna tillverkningsomkostnader och skälig andel i allmänna förvaltningskostnader. Med *återanskaffningsvärdet* avses den kostnad som erfordras för att återanskaffa en tillgång den dag värderingen avser dvs. vid räkenskapsårets utgång (balansdagen).

Den kompletterande bestämmelsen i sista stycket är, såsom i den allmänna motiveringen nämnts, hämtad från inventeringsförordningen.

10 §.

Beträffande de i förslaget förekommande begreppen »avskrivning» och »nedskrivning» må anföras, att med »avskrivning» betecknas en planmässig, årlig nedsättning (minskning) av värdet å sådan anläggningstillgång, som undergår en successiv värdeminskning på grund av ålder eller nyttjande eller annan därmed jämförlig orsak, med ett mot den fortskridande värdeminskningen svarande belopp. Balansmässigt sett är det här fråga om en periodisering av utgiften för tillgångens anskaffning på de år den beräknas kunna användas. För den nedsättning av värdet, som betingas av en icke beräknelig nedgång i tillgångens värde, användes ordet »nedskrivning», som alltså kan sägas innebära en extraordinär avskrivning. I den företagekonomiska terminologin förekommer termen nedskrivning därjämte för att beteckna en nedsättning av värdet å omsättningstillgångar.

Någon särskild gräns för uppskrivning av värdet å anläggningstillgång av fast egendoms natur har förslaget inte uppställt. Den enligt aktiebolagslagen gällande högsta gränsen i detta hänseende, taxeringsvärdet, har sålunda inte upptagits. Bestämmelsen i aktiebolagslagen tillkom under lagens behandling i riksdagen och motiverades med försiktighets skull. Det bör i sammanhanget erinras om att rätten till uppskrivning representerade en av aktiebolagslagen införd nyhet. Man lär emellertid mot bestämmelsens införande i en ny lag om räkenskapsskyldighet kunna med fog invända dels att en sådan lag bör såvitt möjligt ge regler som är enkla och okomplicerade, dels ock att den ifrågavarande begränsningsregeln materiellt sett inte alltid framstår som tillräckligt motiverad. Det föreligger sålunda ur företagekonomisk synpunkt knappast anledning att förbjuda uppskrivning av en fastighet över det gällande taxeringsvärdet om tiden för en ny fastighetstaxering närmar sig och det står klart att taxeringsvärdet kommer att väsentligt höjas. Inte heller torde taxeringsvärdet böra utgöra högstgräns om t. ex. under tiden mellan två fastighetstaxeringar en fastighet befinns innehålla en betydande fyndighet av något i marknaden mycket efterfrågat ämne.

11 §.

BL saknar bestämmelser om balansräkningens uppställning. 8 § BL föreskriver endast *att* balansräkningen skall utgöra ett översiktligt sammandrag av inventariet, *att* den skall vara uppställd i lämpliga poster *och att* den jämväl skall avse i inventariet inom linjen lämnade uppgifter. I 7 § BL stadgas om inventariet, att det skall uppta den räkenskapsskyldiges samtliga tillgångar och skulder. Vidare föreskrivs att i inventariet skall inom linjen anges *dels* samtliga borgens- och övriga ansvarsförbindelser, *dels ock* samtliga ställda panter. I praxis torde man emellertid även för sådana räkenskapsskyldiga, som icke är aktiebolag eller ekonomiska föreningar, i

betydande utsträckning ta till ledning de scheman som uppställts i aktiebolagslagen och lagen om ekonomiska föreningar.

Utredningen har funnit starka skäl tala för att i en ny lag om räkenskapskyldighet även uppta ett balansräkningsschema. Då differentieringen i skilda poster i det enskilda fallet måste utformas under hänsynstagande till arten och omfattningen av den räkenskapsskyldiges verksamhet måste det av lagen tillhandahållna schemat ha en mera allmän avfattning som lämnar utrymme för av omständigheterna betingade avvikelser från det angivna schemat. Å andra sidan innebär självfallet ett av lagen givet schema, att den räkenskapsskyldige inte kan frångå schemat, om hans verksamhet enligt god redovisningssed bör upptaga en eller flera av de i schemat upptagna posterna. Inledningsvis har därför i förevarande paragraf upptagits bestämmelsen att schemat skall iakttas, där i verksamheten förekommer i schemat upptagna poster, men att ytterligare fördelning i poster skall äga rum, där det med hänsyn till verksamhetens förhållanden må anses påkallat. Däremot föreligger intet hinder mot att ta upp de i schemat förekommande posterna i annan ordning än den schemat uppvisar. En erinran härom har upptagits i paragrafens sista stycke.

I det föreslagna schemat har upptagits fem huvudavdelningar: *A. Tillgångar*, *B. Skulder och eget kapital*, *C. Ställda panter*, *D. Ansvarsförbindelser* och *E. Pensionsskulder*. Därvid skall givetvis under *C.*, *D.* och *E.* förekommande poster upptagas inom linjen dvs. ej medräknas i sifferkolumnen. I förslaget har valts den ordningsföljden på tillgångssidan att först upptages omsättningstillgångar och därefter anläggningstillgångar. I konsekvens härmed upptages på skuldsidan först de kortfristiga skulderna och därefter de långfristiga skulderna. Det har syntts lämpligt att lagerreserv och investeringsfonder, där sådana finns, såsom obeskattade medel upptages för sig i en särskild underavdelning, varefter skuldsidan avslutas med angivande av det egna kapitalet.

För kontrollen av värderingsreglernas iakttagande är det nödvändigt att särskilja tillgångar som skall värderas efter olika värderingsregler och — såvitt angår anläggningstillgångar — som enligt sin natur är utsatta för värdeminskning på olika grunder. Av sådan orsak skiljes i första hand mellan omsättningstillgångar och anläggningstillgångar. För belysning av likviditeten är det påkallat att beträffande omsättningstillgångar redovisa betalningsmedlen (kassa, postgiro och banktillgodohavanden) skilda från andra omsättningstillgångar.

Genom att för det egna kapitalet (*B. IV.*) skall anges ingående värde, den räkenskapsskyldiges insättningar eller uttag under räkenskapsåret, redovisat årsresultat samt utgående värde, erfordras ej att i särskild post utföres årets vinst eller förlust. Förekommer flera delägare (i handelsbolag och kommanditbolag), kan det egna kapitalet redovisas i sammandrag enligt

schemats anvisning, men i sådant fall skall av särskild specifikation framgå hur det egna kapitalet och dess förändringar fördelar sig på de skilda delägarna (jfr 12 § 1 mom.). Självfallet skall tillgångs- och skuldposter nedsummeras.

Beträffande posten B. IV. bör vidare anmärkas, att den situationen givetvis kan förekomma att det föreligger en brist i det egna kapitalet dvs. att skulderna överstiger tillgångarna. Den angivna posten får i sådant fall ett negativt förtecken och kan alternativt redovisas på balansräkningens passivsida såsom minuspost eller föras på aktivsidan såsom kapitalbrist.

Vad angår skuldposten 1. under B. II, Pensionskulder, har utredningen i sitt remissutlåtande den 30 oktober 1965 över pensionsstiftelseutredningens förslag till lagstiftning om tryggnad av privata pensioner m. m. (SOU 1965: 41) uttalat sig för att pensionsåtaganden redovisas som skuld. I prop. 1967: 83 med förslag till bl. a. lag om ändrad lydelse av 7 § bokföringslagen har emellertid sådan redovisning bedömts icke kunna åläggas den räkenskapskyldige. Ehuru såväl i förenämnda betänkande som i propositionen fastslagits det företagsekonomiskt riktiga att betrakta pensionsåtaganden som skuld, som bör påverka den ekonomiska ställningen, har följdverkningarna av en obligatorisk skuldredovisning ansetts bli så betungande att en sådan redovisning funnits ej böra i lagen påbjudas. Med hänsyn bl. a. till den korta tidsintervall, som lär komma att förflyta innan här förevarande betänkande publiceras, torde väl inte finnas anledning att på förevarande punkt nu avvika från den i prop. 1967: 83 intagna ståndpunkten.¹ Enligt utredningens mening bör i allt fall, i den mån kapitalvärdet av gjorda pensionsutfästelser inte upptages som skuld i balansräkningen under B. II. 1. eller har täckning i pensionsstiftelsens förmögenhet, detsamma redovisas i balansräkningen inom linjen under E.

Vad beträffar posten C. Ställda panter skall dessa, såsom framgår av schemat, särskiljas i in-teckningar, som skall upptagas till sina nominella värden, och andra panter, som upptages till de värden som framgår av balansräkningens tillgångssida. Mottagna panter har ej ansetts behöva redovisas. Ett sådant förfaringsätt kan vara ägnat att låta ställningen framstå som bättre än vad den i verkligheten är. En annan sak är att det är en intern ordningsfråga att beståndet av mottagna panter lätt kan överblickas.

Vidkommande posten D. Ansvarsförbindelser har utredningen valt den formen av redovisning att borgens- och andra ansvarsförbindelser skall redovisas inom linjen. Att, såsom ibland sker, redovisa dem som skuld och därjämte införa beloppen som motposter på tillgångssidan ger visserligen tydligt besked om deras tillvaro utan att årsresultatet påverkas och kan såtillvida anses tillåtligt. Men den ökning av balansräkningens omslutningssumma, som därav blir en följd, kan dock under vissa omständigheter ge en

¹ Se nu lag d. 9 juni 1967 (nr 535) om ändrad lydelse av 7 § bokföringslagen d. 31 maj 1929 (nr 117), som träder i kraft d. 1 mars 1968.

vilseledande bild av verksamhetens storlek, varför utredningen inte funnit anledning förorda denna redovisningsmetod.

Enligt såväl BL som aktiebolagslagen må i stället för avskrivning å anläggningstillgång motsvarande belopp uppföras bland skulderna på särskilt värdepapperskonto. Årets avskrivning kommer visserligen till synes i resultaträkningen (jfr 13 § förslaget). Att med bibehållande av en anläggningstillgångs anskaffningskostnad upptaga de samlade avskrivningarna på skuldsidan skulle emellertid inte ge en korrekt bild av omslutningen. Utredningen har därför ansett sig inte böra föreslå en bestämmelse om sådan redovisning i balansräkningen. Önskar den räkenskapsskyldige föra särskilt värdepapperskonto, bör följaktligen detta föras på tillgångssidan som avdragspost från tillgångens anskaffningsvärde.

Nedskrivning av varulager lär väl mera sällan komma till synes i balansräkningen. Det är emellertid enligt utredningens mening angeläget att sådan nedskrivning redovisas öppet, då i annat fall en vilseledande bild av ställning och räntabilitet blir en följd. I balansräkningsschemat har därför som en delpost under B. III upptagits Lagerreserv. Det skall naturligtvis stå den räkenskapsskyldige fritt att i stället ta upp posten som en avdragspost på balansräkningens tillgångssida. I resultaträkningen (13 §) skall varje förändring under året i lagerreserven redovisas särskilt.

Beträffande osäkra fordringar har inga särskilda bestämmelser ansetts behöva lämnas. God redovisningssed kräver otvivelaktigt att yppad osäkerhet om en fordrans reella värde kommer till synes i balansvärderingen, vilket föranleder att nedskrivning företages till det belopp vartill en fordran, vare sig den är av anläggningstillgångs eller av omsättningstillgångs natur, nedgått i värde. God redovisningssed föranleder då också att nedskrivningen redovisas som en avdragspost på balansräkningens tillgångssida. I sakens natur torde också ligga att om gäldenärens förmögenhetsförhållanden sedermera med säkerhet ger fog för en gynnsammare bedömning, fordringen får upptagas till det högre värde som därav föranledes. Uttryckliga bestämmelser härom har inte ansetts vara påkallade.

Utredningen vill till slut erinra om att någon motsvarighet till det i 7 § tredje stycket BL förekommande stadgandet att inom linjen skall upptagas handelsbolags fordran hos bolagsman inte intagits i förslaget. Därest bolagsmans insats består av ett av honom utfärdat skuldebrev, bör en sådan förbindelse, där den ingår i en sammansatt post, specificeras på i 12 § 1 mom. angivet sätt. Den som träder i förbindelse med handelsbolaget har givetvis möjlighet att kräva att bli underrättad om sammansatta posters specificering.

12 §.

1 mom. Bestämmelserna i detta mom. har sin motsvarighet i bestämmelserna i 7 § BL om att tillgångar och skulder skall specificeras i inventariet och att sinsemellan likartade tillgångar eller skulder må sammanföras i en

post/såframt de är med åsatta värden överskådligt införda i handelsbok eller bilaga och hänvisning göres till boken eller bilagan. I förslaget har nu beträffande balansräkningen givits en bestämmelse av innehåll att därest i balansräkningen förekommer sammansatta poster skall för varje sådan post finnas en översiktlig specifikation. Är räkenskaperna så förda att redan däri ges en översiktlig specifikation, är lagens krav uppfyllt. Om räkenskaperna ej lämnar sådan specifikation skall specifikation lämnas i en särskilt upprättad förteckning. Att erforderlig hänvisning skall i balansräkningen göras till specifikationen torde utan särskild föreskrift vara tydligt.

Ett undantag från specifikationsskyldigheten har gjorts för i anläggningstillgångarna ingående maskiner och inventarier. Då det kan möta svårigheter att i fråga om ett under flera år anskaffat maskin- eller inventariebestånd lämna erforderliga specificerade värden, kan specifikationsskyldigheten i fråga om sådana anläggningstillgångar inskränkas till att avse endast nyanskaffningar och avgångar under räkenskapsåret. Därvid skall anges anskaffningskostnader resp. erhållet vederlag. Det är tydligt att specifikationen för att bli avstämbar mot balansräkningen måste kompletteras med ingående bokförda värden samt årets avskrivningar.

2 mom. Av skäl som anförts i den allmänna motiveringen har det ansetts påkallat att förslaget upptar bestämmelser till den räkenskapsskyldiges ledning om hur vid lagerinventering skall förfaras. Bestämmelserna utgör det väsentliga av innehållet i förordningen den 27 maj 1955 om inventering av varulager för inkomsttaxeringen med tillhörande anvisningar. Självfallet har dock inte den i 3 § inventeringsförordningen förekommande bestämmelsen innefattande medgivande för taxeringsmyndigheten att i visst fall fränkänna inventeringen vitsord kunnat upptagas i förslaget. Men icke heller lär bestämmelsen i fråga behöva överföras till annan, skatterättslig författning. Det föreslås därför, under förutsättning att förslaget upphöjes till lag, att inventeringsförordningen upphäves, varom särskilt förslag till förordning också framlägges.

13 §.

I fråga om resultaträkningen skiljes i den företagsekonomiska vetenskapen mellan bruttoredovisning och nettoredovisning, beroende på utförligheten av den specifikation av intäkter och kostnader som lämnas. Den längst gående specificeringen lämnas i bruttoredovisningen som innebär att på resultaträkningens ena sida uppföres omsättningen dvs. värdet av årets försäljning och på den andra sidan samtliga rörelsekostnader. Nettoredovisning innebär i princip att rörelsekostnaderna avräknas direkt från försäljningsintäkterna och att skillnaden (rörelsevinsten) utföres. I fråga om lämpligheten av det ena eller andra systemet kan till en början framhållas att ju utförligare resultaträkningen är, desto större är möjligheten för den räkenskapsskyldige att bedöma lönsamheten av verksamhetens skilda gre-

nar. Men i de fall, där redovisningen är tillgänglig för utomstående, medför bruttoredovisningen givetvis ökade möjligheter för konkurrenter att få inblickar i verksamheten till skada för den räkningskyldige och hans verksamhet.

När gällande aktiebolagslag tillkom, byggde förslaget till densamma på en nettoredovisning med redovisning av endast vissa kostnadsposter (jfr SOU 1941: 9 s. 418). Redan genom viss ändring under propositionens riksdagsbehandling kom skillnaden mellan lagens redovisningsregler och en bruttoredovisning att bli ej alltför stor och efter senare lagändring (beträffande förvaltningsberättelsens innehåll) kan bruttoredovisningen sägas vara i princip genomförd i aktiebolagslagen, om än med vissa förbehåll för den händelse lämnad uppgift skulle vara bolaget till förfång.

När årsredovisningen ej är öppen för utomstående faller givetvis betänkligheterna mot en bruttoredovisning bort. Ur synpunkten av de skatterättsliga intressena är tvärtom en sådan öppenhet att förordas. Utredningens förslag utgår därför från bruttoredovisningens princip. Denna ståndpunkt har i förslaget uttryckts så, att resultaträkningen skall upptaga såväl verksamhetens bruttointäkter (omsättningen) som dess kostnader och att intäkter och kostnader skall fördelas på lämpliga poster. Det är klart att härvid också avskrivningarna skall redovisas i skilda poster. Särskild uppgift krävs också om ökning och minskning av lagerreserven.

14 §.

Beträffande redovisningshandlingarnas undertecknande anmärkes att eftersom det s. k. inventariet inte längre skall förekomma, kommer det i BL föreskrivna bestyrkandet att enligt förslaget avse balansräkningen och resultaträkningen. Det torde i fråga om sådana räkningskyldiga, som inte är fysiska personer, kunna överlämnas åt praxis att avgöra vem undertecknandet skall åvila. I aktiebolag torde normalt, där verkställande direktör finns, underskrift ske av denne och i övriga fall av därtill utsedd styrelseledamot. I fråga om handelsbolag synes skyldigheten böra åvila samtliga bolagsmän.

Till *lagens slutstadgande* anmärkes att såsom framgår av den vid betänkandet fogade jämförelsetabellen mellan förslaget till lag om skyldighet att föra räkenskaper och BL företer förslaget betydande olikheter i förhållande till BL. Några svårigheter för läsaren av lagtexten att finna vad som i den nya lagen svarar mot en bestämmelse i den gamla lagen torde dock inte föreligga.

Nya lagens bestämmelser lär inte behöva föranleda ändring eller upphävande av kvarstående bestämmelser i förordningen den 4 maj 1855 angående handelsböcker och handelsräkningar.

Sammanfattning

Betänkandet innehåller förslag till lag om skyldighet att föra räkenskaper, vartill ansluter sig förslag till förordning om upphävande av förordningen den 27 maj 1955 (nr 257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen. Vidare framlägges förslag till lag om ändring i vissa delar av brottsbalken (11 kap. 5 § och 35 kap. 4 §).

Beträffande frågan om *vilka som skall vara räkenskapsskyldiga* har både i de i ämnet avgivna motionerna (I: 363 och II: 422 till 1961 års riksdag) och i yttranden över motionerna till första lagutskottet (se första lagutskottets utlåtande nr 27) framhållits, att näringslivets utveckling sedan tillkomsten av gällande bokföringslag av den 31 maj 1929 (BL) gjort att utanför lagens katalog över bokföringspliktiga kommit att stå alltför många som borde vara bokföringspliktiga. I förslaget har, i stället för en komplettering av denna katalog, lämnats en bestämning av de omständigheter som skall grunda bokföringsplikt (i förslaget benämnd »räkenskapsskyldighet» med hänsyn till att »handelsböcker» i bokstavlig mening icke, med visst undantag, längre behöver förekomma). I förslagets 1 § stadgas att räkenskapsskyldighet åligger — förutom vissa uppräknade juridiska personer oberoende av deras ändamål — envar annan som yrkesmässigt driver självständig rörelse. Fastän innehavare av jordbruksfastighet och hyresfastighet otvivelaktigt faller in under detta civilrättsliga rörelsebegrepp, har utredningen likväl ej ansett det påkallat att ålägga dessa rörelseidkare räkenskapsskyldighet med hänsyn till arten och omfånget av där uppkommande affärshändelser. Såsom i gällande lag undantages också staten och kommun från att vara underkastade lagen.

I fråga om *räkenskapsskyldighetens innehåll* stadgar förslaget att räkenskaperna skall föras med iakttagande av god redovisningssed och bokföringsmässiga grunder. De skall lämna upplysning om såväl verksamhetens förlopp (den löpande redovisningen) som verksamhetens ekonomiska resultat och ställning (årsredovisningen). Det i BL förekommande uttrycket god köpmannased har, enligt vad som framkommit, ibland såtillvida feltolkats som köpmannabegreppet förknippats med ordet köpman i dess bokstavliga betydelse. Detta har föranlett att branscher, som inte idkar köpenskap i traditionell mening, ansett sig vara fritagna från att iakttaga vad som rätteligen bör intolkas i uttrycket god köpmannased dvs. god redovisningssed. Branschutövarna har till följd härav ansett sig berättigade att fullgöra sin redovisning enligt kontantprincipen. I klarhetens intresse har därför i förslaget uttrycket god köpmannased ersatts med uttrycket god redovisnings-

sed. Till ytterligare förebyggande av antagandet att kontantredovisning är förenlig med god redovisningssed har uttrycket allmänna bokföringsgrunder ersatts med uttrycket bokföringsmässiga grunder. Då i anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen ges en bestämning av vad som skall förstås med bokföringsmässiga grunder, lär ingen tvekan behöva hysas om att redovisningen skall omfatta inte bara kontanttransaktioner utan också lager, fordringar och skulder.

I förslaget har — utan att ha motsvarighet i BL — upptagits bestämmelser om *verifikationer*. Varje affärshändelse, som omfattas av den löpande redovisningen, dvs. varje sådan affärshändelse som medfört en omedelbar förändring av förmögenhetens storlek eller sammansättning, skall vara bestyrkt av verifikation. Närmare föreskrifter ges om verifikationens beskaffenhet. Den skall sålunda ange dagen för utfärdandet, beloppets storlek och den prestation som avses med verifikationen. Den skall också innehålla uppgift om medkontrahent och förses med identifieringstecken (verifikationsnummer). I fråga om kontant försäljning över disk inom hantverk, detaljhandel och liknande möjliggör förslaget vissa lättnader. I stället för verifikation av nyss angiven beskaffenhet kan i dessa fall som verifikation på inbetalning tjäna kontrollremsa jämte tömningskvitto från kassaapparat, om den räkenskapsskyldige har sådan apparat. Har han inte det, kan han i stället varje dag anteckna summan av dagens kontanta inbetalningar i en dagskassarapport som, sedan den till riktigheten bestyrkts, tjänar som verifikation. Det har vidare getts föreskrifter om verifikation som upprättas vid omföring av tidigare registrerad affärshändelse.

Vad *räkenskapshandlingarna* beträffar föreskriver BL, att inventarieboken och dagboken skall vara bundna. För övriga räkenskaper har i BL medgivits användande av betryggande lösblads- eller kortsystem. I inventarieboken skall enligt BL införas inventariet dvs. en specificerad förteckning över tillgångar och skulder. Balansräkningen skall enligt BL utgöra ett översiktligt sammandrag av inventariet. Enligt förslaget skall i en »årsbok» införas balansräkning jämte vinst- och förlusträkning (i förslaget benämnd resultaträkning). Med hänsyn till det fåtal gånger, som årsboken kommer till användning, har den fortfarande ansetts böra vara bunden. Både dagboken och övriga räkenskaper kan däremot få föras med användande av lösblad, kort eller andra hjälpmedel för räkenskapsskyldighetens fullgörande, om dessa hjälpmedel ingår i ett ordnat och betryggande system. Med detta medgivande har utredningen velat lagfästa användningen av modern kontorsmaskinell utrustning, som ofta inte kan fullt utnyttjas därest bunden dagbok är obligatorisk. Utredningen har särskilt beaktat den automatiska databehandlingen i redovisningens tjänst. De bestämmelser som här föreslagits syftar till att bereda samma möjlighet till överblick och kontroll av räkenskapsföringen som den traditionella bokföringen lämnar. Sålunda har bl. a. stadgats, att det datamaskinen tillförda materialet liksom också

det från maskinen utmatade resultatet av den maskinella bearbetningen av detta material i erforderlig omfattning skall utskrivas i konventionell skrift, klartext.

Vad angår den *löpande redovisningen* har utredningen mildrat nu gällande föreskrifter om daglig registrering därhän, att registrering skall ske utan oskäligt dröjsmål. Sker inte daglig registrering, skall dock varje dag upprättas ett sammandrag av dagens in- och utbetalningar. I fråga om utgående och inkommande fakturor kan registreringen få anstå till räkenskapsårets slut eller till dessförinnan verkställd betalning. En förutsättning härför skall dock vara att ifrågavarande räkenskapsmaterial är ordnat på sådant sätt att vid varje tillfälle kan utrönas storleken av därpå grundade fordringar och skulder.

Beträffande *årsredovisningen* har i förslaget lämnats föreskrifter om balansräkningens upprättande efter visst schema. Detta schema skall iakttas, därest motsvarande poster förekommer i verksamheten. Men den räkenskapskyldige måste iakttaga en ytterligare fördelning i poster, om detta med hänsyn till verksamhetens förhållanden är påkallat. Däremot skall det stå honom fritt att göra avvikelse från den i schemat iakttagna ordningen, försåvitt sådan avvikelse får anses överensstämma med god redovisningssed. Utredningen har också föreskrivit upprättande av resultaträkning. Då resultaträkningen i likhet med övriga räkenskaper inte skall — om inte i speciallagstiftning annat blivit stadgat — vara underkastad insyn från utomstående sida, har utredningen ansett sig böra föreslå att densamma skall upprättas enligt bruttoredovisningsprincipen, som ger vida större möjligheter än en resultaträkning upprättad enligt nettoredovisningsprincipen att bedöma en rörelses lönsamhet.

Värderingsreglerna har, i delvis anslutning till aktiebolagslagens motsvarande bestämmelser, givits en annan utformning än de erhållit i BL. För omsättningstillgångar, dvs. tillgångar som ej är att räkna som anläggningstillgångar, skall gälla lägsta värdets princip, vilket i lagtexten uttryckts så, att de skall upptagas i balansräkningen till anskaffningskostnaden eller, om återanskaffningsvärdet är lägre, till detta värde. Härtill har dock fogats en undantagsregel enligt vilken annat värde bör sättas å tillgången, om så krävs enligt god redovisningssed. Med anskaffningskostnad menas kostnaden för en tillgångs förvärv eller tillverkning och med återanskaffningsvärde tillgångens anskaffningskostnad vid räkenskapsårets utgång. För i omsättningstillgångar ingående varulager skall vid beräkning av anskaffningskostnad följas principen »först in — först ut» dvs. de tillgångar som ligger kvar i lager vid räkenskapsårets slut skall anses vara de av den redovisningsskyldige senast förvärvade eller tillverkade. Bestämmelsen har hämtats från den förenämnda inventeringsförordningen. För anläggningstillgångar, dvs. tillgångar som är avsedda till stadigvarande innehav eller bruk för den räkenskapskyldiges verksamhet, gäller som huvudregel att de ej

får upptagas till högre belopp än anskaffningskostnaden. Å anläggningstillgångar, som undergår värdeminskning på grund av ålder eller nyttjande eller annan därmed jämförlig orsak, skall dock årligen göras avskrivning med minst häremot svarande belopp, om ej enligt god redovisningssed avskrivning må ske med lägre belopp eller helt underlåtas. Därjämte har getts bestämmelser om nedskrivning (dvs. en extra-ordinär avskrivning) för det fall att av en inte bara tillfällig orsak anläggningstillgång befinns ha ett lägre värde än vad de förut angivna värderingsreglerna leder till. Å andra sidan kan anläggningstillgång få uppskrivas, om den måste anses ha ett bestående värde som är högre än det vartill den var uppförd i närmast föregående balansräkning. Goodwill får upptagas bland tillgångarna men skall årligen avskrivas med minst en tiondel. För varulager har getts från inventeringsförordningen hämtade bestämmelser om hur vid inventering skall tillgå. I sammanhanget skall anmärkas, att med upptagandet i förslaget av det väsentliga av de i inventeringsförordningen förekommande bestämmelserna har denna förordning ansetts kunna upphöra att gälla.

Beträffande *arkiveringsbestämmelser* har som huvudbestämmelse upptagits en föreskrift om att allt räkenskapsmaterial av betydelse för redovisningen skall bevaras i tio år räknade från utgången av det räkenskapsår, varunder den affärshändelse, som materialet avser, registrerades. För att underlätta företagens arkivproblem har i förslaget medgivits att räkenskapsmaterialet skall få mikrofilmas. Av säkerhetsskäl skall dock originalhandlingarna bevaras i tre år, varefter under återstående tid mikrofilmen kommer att utgöra det enda arkivmaterialet.

BL hänvisar i fråga om *straffbestämmelser* till brottsbalken som i 11 kap. 5 § stadgar straff för bokföringsbrott, som enligt lagrummet föreligger när gäldenär uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosätter honom åliggande räkenskapsskyldighet på sådant sätt att ställningen och rörelsens gång ej kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen. Straffmaximum är fängelse i två år. Åtal enligt detta lagrum får dock äga rum endast om gäldenären inom fem år från det brottet förövades kommit i konkurs, fått eller erbjudit ackord eller inställt sina betalningar. Denna förutsättning beror på att de angivna krissituationerna ger anledning att undersöka bokföringens beskaffenhet och att lagstiftaren velat slå vakt om bokföringens privata karaktär och hindra konkurrenter och andra från obehörig insyn. Utredningen har funnit det vara en brist ur brottspreventiv synpunkt att ett åsidosättande av givna regler om redovisningsplikt inte skall kunna åtalas om inte den räkenskapsskyldiges ekonomi inom fem år därefter blir så undergrävd att borgenärernas rätt till betalning är i fara. I betänkandet föreslås därför, att den som uppsåtligen eller av oaktsamhet underlåter honom åliggande räkenskapsskyldighet eller som vid räkenskapsskyldighetens fullgörande åsidosätter vad i lagen föreskrivits eller som icke iakttar honom åliggande skyldighet att bevara räkenskapsmaterial skall dömas till böter, om ej

strängare straff följer av annan lag eller författning. Åtal får väckas av åklagare endast om annan myndighet i anledning av myndigheten medgiven granskning av räkenskaperna funnit anledning göra anmälan eller den räkenskapsskyldige kommit i konkurs, fått eller erbjudit ackord eller inställt sina betalningar. Åtal skall dock ej få väckas utan att det finns påkallat ur allmän synpunkt.

Utredningen har också föreslagit att åtalsregeln i 11 kap. 5 § brottsbalken skall ändras i överensstämmelse med den nu föreslagna. Som följd härav har också föreslagits upphävande av preskriptionsregeln för bokföringsbrott i brottsbalken 35 kap. 4 § andra stycket.

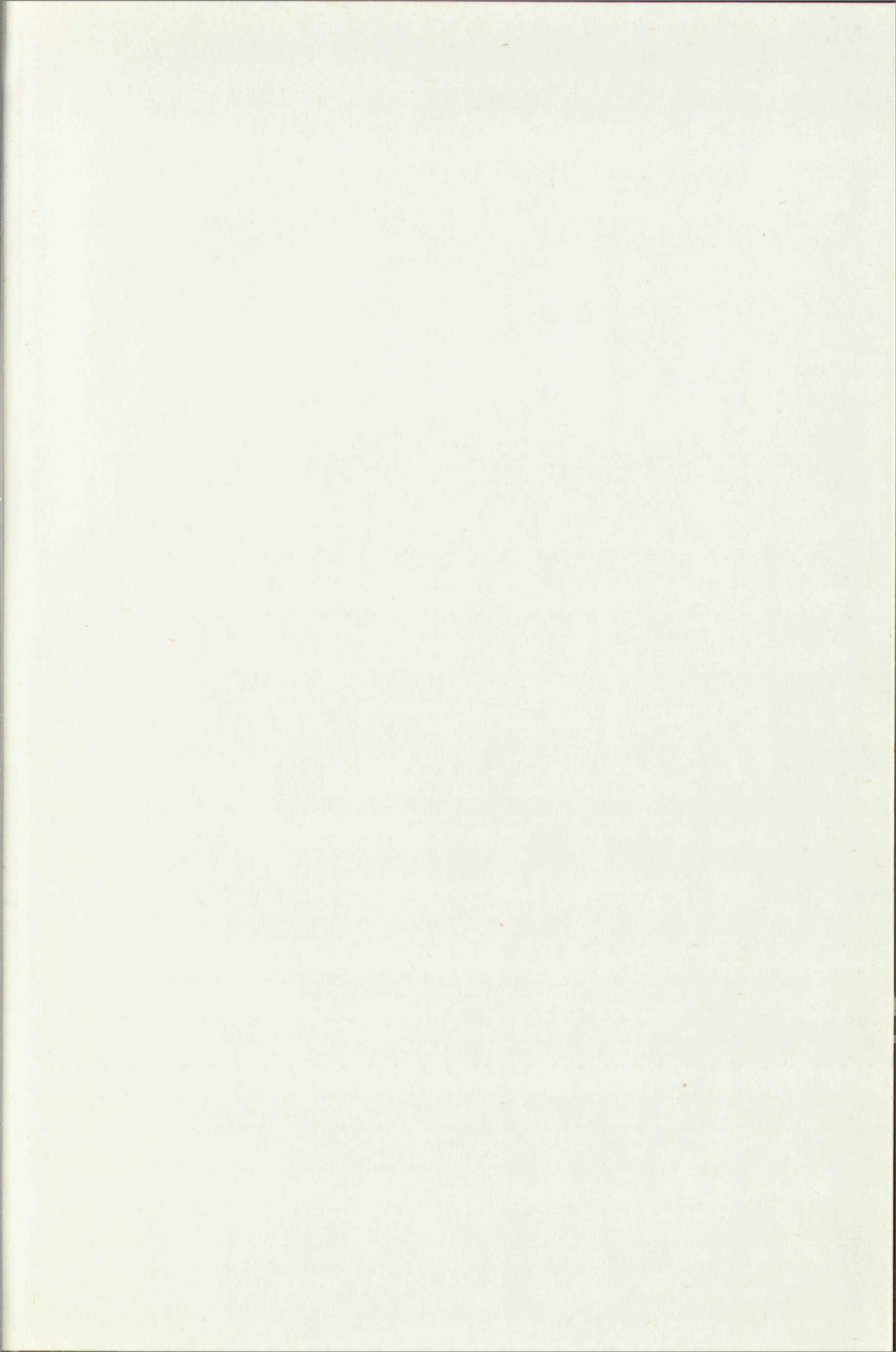
I direktiven för utredningen har framhållits att vid förslagets utformande hänsyn bör tagas även till den funktion bokföringsreglerna skall fylla i skattehänseende, därvid en samordning och avvägning får ske mellan näringslivets och skatteväsendets krav. Utredningen, som övervägt möjligheten att i en och samma författning samla alla bestämmelser om medborgarnas räkenskapsskyldighet oavsett om denna skyldighet betingas av borgenärsintressen, av allmänna samhällliga krav på ordning och reda inom det ekonomiska livet eller av rent fiskaliska intressen, har dock funnit det ur praktiska synpunkter svårbemästrat att sammanföra civilrättsliga och skatterättsliga bestämmelser om räkenskapsskyldighet. Däremot har utredningen sökt att inom ramen för den civilrättsliga lagstiftning, varom här är fråga, befrämja *det skatterättsliga intresset*. I detta hänseende bör nämnas förslagets väsentliga utvidgning av kretsen av räkenskapsskyldiga och förslagets förbud mot s. k. kontantredovisning. De i fråga om varulager från inventeringsförrordningen hämtade bestämmelserna bör vara ägnade att redan i balansräkningen ge en klar bild av varulagerbeståndet. Likaså torde föreskriften om redovisning i balansräkningen av lagerreserven möjliggöra för taxeringsmyndigheterna att av balansräkningen få en uppfattning om hur värderingen av lagertillgångarna påverkat resultatet. De föreslagna bestämmelserna om kronologisk redovisning bör kunna underlätta taxeringskontrollen. Detsamma gäller också förslagets bestämmelser om verifikation och de uppgifter dessa skall innehålla liksom också bestämmelserna om vilka affärshändelser som skall registreras. För de skattskyldiga bör slutligen kunna vara till gagn den i förslagets 1 § intagna erinran om att särskilda bestämmelser är givna om skyldighet att sörja för att underlag finns för deklara-tions- eller uppgiftsskyldighets fullgörande och för kontroll därav.

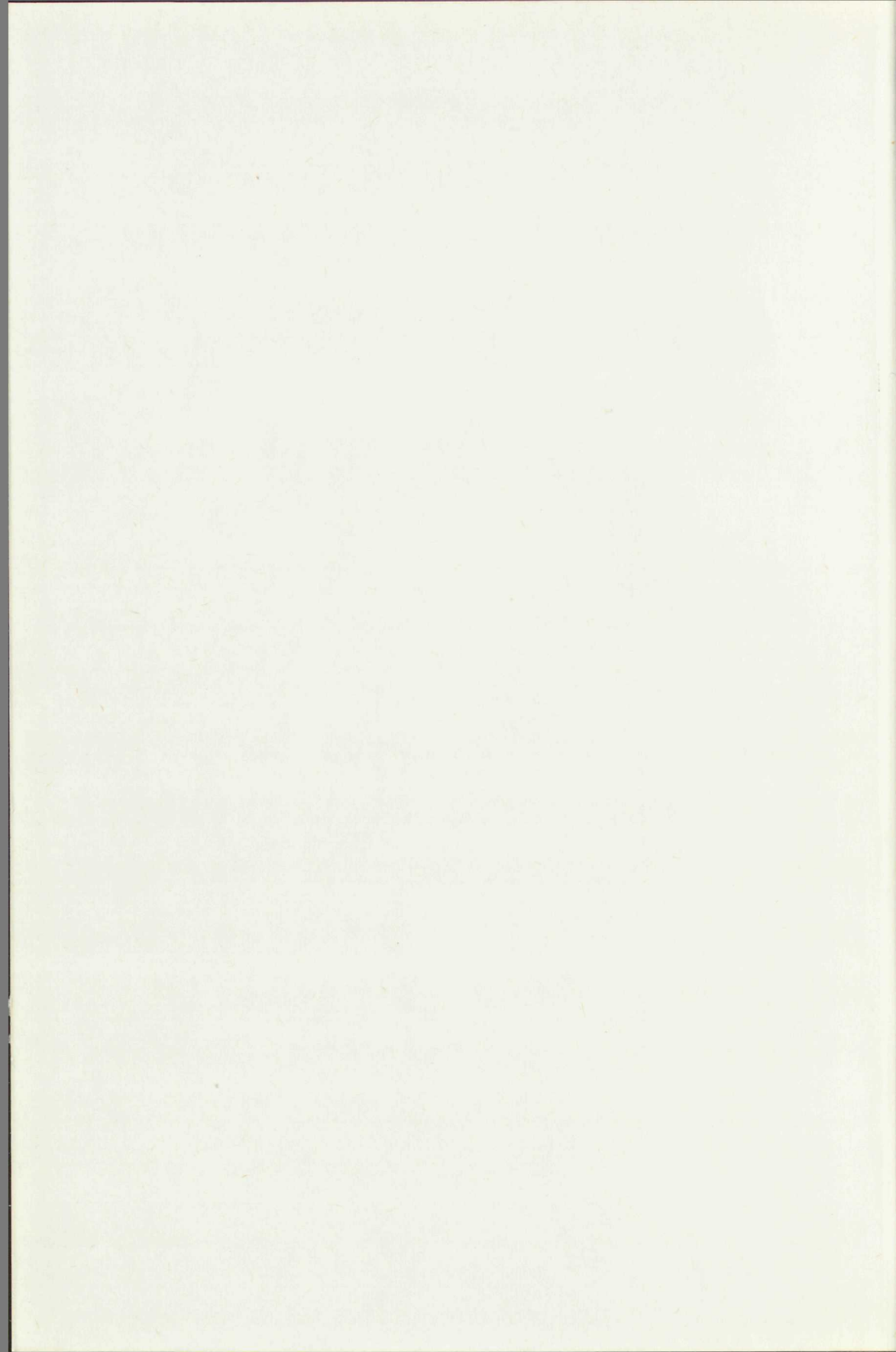
Sammanställning

av bestämmelserna i förslaget till lag om skyldighet att föra räkenskaper
och bokföringslagen

<i>Förslaget</i>	<i>BL</i>	<i>BL</i>	<i>Förslaget</i>
1 §	1 § 1 st., 2 § sista st.	1 §	1 § 1 mom. 1 st.
2 §	11 §	2 §	1 § 2 mom.
3 §	3 §, 4 § 1 st., 6 § 2 st,	3 §	3 § 1 st.
4 §	4 § 2 st.	4 §	3 § 1 st., 4 §, 7 §
5 §	—	5 §	8 §
6 §	6 § 1 st,	6 §	6 §
7 §	4 §	7 §	11 §
8 §	5 §	8 §	11 §
9 §	—	9 §	10 §
10 §	8 §, 9 §	10 §	14 §
11 §	7 §, 8 §	11 §	2 §
12 §	jfr 7 §	12 §	15 §
13 §	—	13 §	15 §
14 §	10 §	14 §	16 §
15 §	12 §, 13 §	15 §	17 §
16 §	14 §		
17 §	15 §		

KUNGL. BIBL.
2 1 DEC 1967
STOC H LM





NORDISK UDREDNINGSSERIE (NU) 1967

1. Nordiskt institut för samhällsplanering.
2. Nordiskt samarbete inom forskningens och den högre undervisningens område.
3. Mellanriksväg Kiruna—Nordnorge.
4. Internordisk verkställighet med anledning av beslut rörande vårdnad om barn m. m.
5. Nordisk Institut for videreuddannelse i havekonst og landskabsplanlægning.
6. Dansk, norsk og svensk presses indhold af nordisk stof.
7. Nordisk radio- och TV-konferens på Biskop Arnö.
8. Nordiska bestämmelser för skeppspotek.

STATENS OFFENTLIGA UTREDNINGAR 1967

Systematisk förteckning

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

Justitiedepartementet

Allmänna arvsfonden. [2]
Utsökningsrätt VI. [3]
Ny domkretsindelning för underrätterna. [4]
Partiell författningsreform. [26]
Förtidsröstning och gemensamma tvådagarsval. [27]
Tryckfrihet och upphovsrätt. [28]
Firmaskydd. [35]
Förslag till lag om skyldighet att föra räkenskaper, m. m. [49]

Försvarsdepartementet

Tjänsteställning inom krigsmakten. Esselte. [15]

Socialdepartementet

Barnstugor. Barnavårdsmannaskap. Barnolycksfall. [8]
Medicinalstyrelsens narkomanvårdskommitté. 1. Narkotikaproblemet. Del I. [25] 2. Narkotikaproblemet. Del II. [41]
1964 års nykterhetsvårdsundersökning. 1. Nykterhetsvårdens läge. Del I. [36] 2. Nykterhetsvårdens läge. Del II. Bilagor. [37]
Samhällets barn tillsyn, barnstugor och familjedaghem. [39]

Kommunikationsdepartementet

Länsförvaltningsutredningen. 1. Den statliga länsförvaltningen I. [20] 2. Den statliga länsförvaltningen II. Bilagor. [21]
Skatteförvaltningen. [22]
Länsindelningsutredningen. [23]
Transportkostnaderna i Gotlandstrafiken. [29]
Kanaltrafikutredningen. 1. Väterns och Vätterns förbindelse med Västerhavet. [32] 2. Väterns och Vätterns förbindelse med Västerhavet. Bilagor. [33]

Finansdepartementet

Statlig publicering. [5]

Finansiella långtidsperspektiv. [6]
Statskontorets programbudgetutredning. 1. Programbudgetering. Del I. [11] 2. Programbudgetering. Del II — Studier och försök. [12] 3. Programbudgetering. Del III — En sammanfattning. [13]
Lag om Skatterätt. [24]
Kompensation i vissa fall för bensinskatt som utgår vid användande av motorsåg och snöskoter. [34]

Ecklesiastikdepartementet

Rikskonserter. [9]
Linköpings högskola. Del I. [10]
Skolans arbetstider. [14]
1958 års utredning kyrka—stat: VII. Folkbokföringen. [16] VIII. De teologiska fakulteterna. [17] IX. Kyrklig organisation och förvaltning. [45] X. Kyrklig egendom. Skattefrågor. Prästerskapets privilegier. [46]
1962 års ungdomsutredning. Statens stöd till ungdomsverksamhet V. [19]
Filmens inflytande på sin publik. [31]
Lärarutbildning för folkhögskolan. [47]
Yrkesutbildningen. [48]

Jordbruksdepartementet

Den framtida jordbrukspolitiken. [7]
Skoglig yrkesutbildning. II. [38]
1964 års naturresursutredning. 1. Utsädesbetningens effekter. [42] 2. Miljövårdsforskning. Del I. Forskningsområdet. [43] Utkommer senare. 3. Miljövårdsforskning. Del II. Organisation och resurser. [44] Utkommer senare.

Inrikesdepartementet

Kommunal bostadsförmedling. [1]
Invandringen. [18]
Höga eller låga hus? [30]
Företagareföreningarnas framtida organisation och verksamhet. [40]

