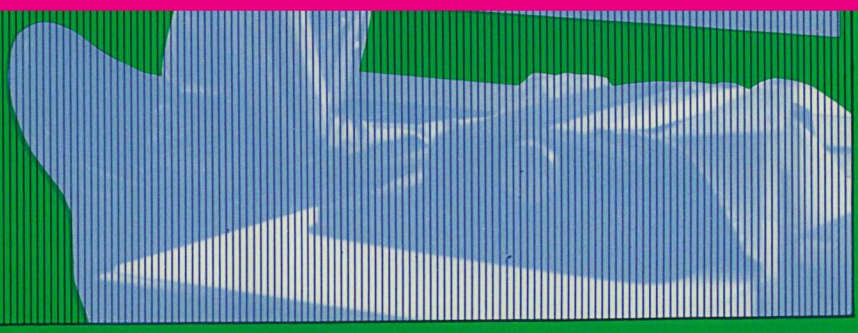
Förslag till bokföringslag

Ur KB:s samlingar
Digitaliserad år 2013
KUNGL. BIBLIOTEKET
National Library of Sweden



SOU 1973:57

Betänkande av 1971 års utredning om bokföringslagstiftningen

Förslag till bokföringslag

SOU 1973:57

Betänkande av 1971 års utredning om bokföringslagstiftningen

Statens offentliga utredningar
1973:57
Justitiedepartementet

Förslag till bokföringslag

Betänkande av
1971 års utredning om bokföringslagstiftningen
Stockholm 1973

ISBN 91-38-01585-4

Göteborgs Offsettryckeri AB, Stockholm 73.4 368 S

Till Statsrådet Carl Lidbom

Genom beslut den 5 februari 1971 bemyndigade Kungl. Maj:t statsrådet Lidbom att tillkalla sakkunniga med uppdrag att verkställa fortsatt översyn av bokföringslagstiftningen.

Till sakkunniga utsågs numera lagmannen Erik Borglund, ordförande, samt auktoriserade revisorn Sune Carlsson och skattedirektören i riksskatteverket Carl-Gustaf Petersson.

De sakkunniga antog benämningen 1971 års utredning om bokföringslagstiftningen.

Att såsom expert biträda utredningen förordnades den 15 februari 1972 administrative direktören i Konsumentföreningen Göteborg med omnejd, ekonomisk förening, Eric Engström.

Till sekreterare åt utredningen förordnades den 12 maj 1971 hovrättsassessorn Göran Norrsell.

Utredningen har avgivit remissyttranden över

1. aktiebolagsutredningens betänkande "Förslag till aktiebolagslag m. m." (SOU 1971:15)
2. paritetslåneutredningens delbetänkande "Ränteomfördelning och vinstutdelning" (SOU 1971:67)
3. jordbruksbeskattningskommitténs betänkande "Jordbruksbeskattningen" (SOU 1971:78)
4. utredningens om det skatterättsliga fastighetsbegreppet betänkande "Det skatterättsliga fastighetsbegreppet" (Ds Fi 1971:15)
5. företagsskatteberedningens promemoria beträffande övergång från kontantprincip till bokföringsmässiga grunder i förvärvskällan rörelse (Ds Fi 1973:1)
6. företagsskatteberedningens promemoria angående garantiavsättningar (Ds Fi 1973:9)
7. en inom finansdepartementet upprättad promemoria angående rätten att redovisa fartygsbygge som lagertillgång, m. m. (Ds Fi 1973:12).

Utredningen får härmed överlämna betänkandet Förslag till bokföringslag. Betänkandet är enhälligt utom beträffande frågan om arkive-

ringsskyldighet. I den frågan har skattedirektören Petersson anmält skiljaktig mening.

Utredningens arbete är härmed slutfört.

Stockholm i oktober 1973

Erik Borglund

Sune Carlsson Carl-Gustaf Petersson Eric Engström

/Göran Norrsell

Innehåll

Sammanfattning 7

Författningsförslag 13

Utredningsuppdraget 22

Kapitel 1 *Allmänna synpunkter* 25
1.1 Lagregleringens syften 25
1.2 Skattelag och bokföringslag 28
1.3 Enklare regler för mindre företagare 39
1.4 Frågor om en särskild nämnd för bokföringsfrågor 45
1.5 Lagförslagets uppbyggnad och huvudsakliga innehåll 57

Kapitel 2 *Inledande bestämmelser* 66
1 § Kretsen av bokföringsskyldiga 66
2 § Bokföringsskyldighetens innehåll 91
3 § Räkenskapsår 96
4 § Relationer till annan lagstiftning med bestämmelser angående bokföringsskyldighetens fullgörande 98

Kapitel 3 *Den löpande bokföringen* 100
5 § Bokföringens omfattning 102
6 § Verifikationer 104
7 § Bokföringssätt 114
8 § Grundbokföring 119
9 § Huvudbokföring 124
10 § Hjälpbokföring 129
11 § Bokföring av fordringar och skulder 130

Kapitel 4 *Årsbokslut* 138
12 § Bokslutshandlingar 143
13 § Årsbok 145
14 § Omsättningstillgångar och anläggningstillgångar 148
15 § Resultaträkning 152
16 § Balansräkning 166

17 § Specifikationer 177
18 § Noter eller andra anteckningar till årsbokslutet 178
19 § Sammanställning över privata tillgångar och skulder 186
20 § Värdering och omsättningstillgångar 187
21 § Värdering av anläggningstillgångar 200

Kapitel 5 *Tilläggsbestämmelser om automatisk databehandling m. m.* 214
22 § Media vid maskinell bokföring 236
23 § Dokumentation 241

Kapitel 6 *Arkivering* 245

Kapitel 7 *Straffbestämmelse* 256

Reservation 264

Bilaga 1 Företagens storleksförhållanden med utgångspunkt från 265
och 2 antalet anställda och omsättning inom olika näringsgrenar 268
Bilaga 3 Kommentarer av statistiska centralbyrån till tabellerna i bilagorna 1 och 2 274
Bilaga 4 Principskiss över redovisningsrutiner 276
Bilaga 5 Schematisk beskrivning av rutin med automatisk databehandling för fakturering och bokföring 277
Bilaga 6 Schematisk beskrivning över COM-system och pappers-system 278

Sammanfattning

Utredningen om bokföringslagstiftningen lägger i betänkandet fram ett förslag till en helt ny bokföringslag. Utredningsarbetet har bedrivits med utgångspunkt främst från det betänkande med förslag till lag om skyldighet att föra räkenskaper, m. m. (SOU 1967:49) som lades fram av särskilda utredningsmän. Remissutlåtandena över det betänkandet har vidare utgjort ett grundläggande utredningsmaterial. Såvitt gäller bestämmelserna om årsbokslut har aktiebolagsutredningens betänkande med förslag till aktiebolagslag m. m. (SOU 1971:15) jämte remissvaren haft stor betydelse.

Vad som föreslås i betänkandet avviker särskilt beträffande årsbokslutsbestämmelserna, bestämmelserna om datorbaserad redovisning och föreskrifterna om arkivering i betydelsefulla hänseenden från förslagen i 1967 års betänkande. Avvikelserna är i övrigt knappast omfattande. En betydande överensstämmelse föreligger mellan de båda förslagen när det gäller regleringens inriktning och omfattning.

I ett inledande avsnitt diskuterar utredningen ett antal mera övergripande frågor. Därefter följer betänkandets huvuddel som följer lagtextens disposition.

I betänkandets inledande del ägnas först ett avsnitt åt frågor om lagregleringens syften. Utredningen anser att lagstiftningen bör ha en samtidig inriktning på den bokföringsskyldiges egna behov och de behov av information som kan finnas såväl hos anställda och andra nära intressenter som hos företagets omvärld. Informationen och intresset av information från företagen ökar. Information efterfrågas bl. a. av kreditgivare och affärskontakter, av anställda samt av det allmänna såsom underlag för skatte- och avgiftsuttag och för planering av investeringar, sysselsättning m. m. Även företag vars redovisning inte är offentlig lämnar i praktiken mer eller mindre ofta information om sin rörelse. Härav följer krav på en bokföring som ger en tillfredsställande informationsberedskap.

Ett inledande avsnitt behandlar frågor om relationerna mellan skattelag och bokföringslag. Dessa frågor har haft en ständigt växande aktualitet under de senaste decennierna. I olika remissammanhang – såsom i

yttranden över 1967 års förslag – har en del remissinstanser uttalat att det föreligger avsevärda motsättningar mellan fiskaliska intressen och de intressen hos borgenärer och andra som bör utgöra grund för en bokföringslagstiftning. Det saknas enligt utredningens mening anledning att så starkt betona dessa motsättningar. En bokföringslagstiftning skall sålunda ställa krav på och genom sina regler främja en fullständig, korrekt och överskådlig redovisning. Att sådana krav ställs upp är ett gemensamt intresse för borgenärerna, för det allmänna och för andra som är beroende av redovisningen. Det allmännas skatteintresse är enligt utredningen inte av annan art och kräver inte andra grundprinciper än övriga borgenärsintressen. Utredningen om bokföringslagstiftningen har strävat efter att skapa ett gemensamt, grundläggande regelsystem för all redovisning. En längre gående samordning mellan skatterättsligt betingade och civilrättsligt grundade regler är inte möjlig. Skatterätten får sedan bygga ut detta gemensamma regelsystem med de detalj- och specialregler som skatterätten kan kräva. – På motsvarande sätt ställer redovisningspraxis upp ett kompletterande och mera detaljerat regelsystem för särskilda frågor och förhållanden. – Utredningen räknar med att en fortlöpande anpassning till en fylligare bokföringslagstiftning än den nuvarande skall kunna ske vid den översyn och de reformer som ständigt äger rum på skatterättens område. Behoven av särskilda redovisningsinriktade bestämmelser i skatterätten kan minska vid en mera fullständig reglering i en ny bokföringslag.

Alla rörelseidkare skall enligt utredningens förslag vara bokföringsskyldiga. Mot bakgrund härav tar utredningen i ett inledande avsnitt upp frågor om "enklare bestämmelser för mindre rörelser". Sådana bestämmelser ingår i en ny finländsk bokföringslag liksom i ett norskt förslag till ny lag. Utredningen konstaterar att spännvidden mellan de minsta och de största företagen är mycket stor. En ny bokföringslag bör av olika skäl innehålla en förhållandevis omfattande reglering. Bokföringsskyldiga med mindre rörelser kan sålunda finna sig stå inför alltför omfattande krav. Det bör emellertid då erinras om att den föreslagna lagen kännetecknas av en inbyggd elasticitet. Härav följer möjligheter att variera bokföringssystemet och möjligheter att nå avsevärda förenklingar vid en mindre omfattande rörelse. Vidare har flera bestämmelser i förslaget – såsom reglerna om specialposter i årsbokslutet och specialbestämmelserna om datorbaserad redovisning – inte någon aktualitet för de minsta företagen. I övrigt är det enligt utredningen svårt att göra några betydelsefulla förenklingar av regelsystemet. Bestämmelserna om den löpande bokföringen är inriktade på att skapa en grundläggande ordning och reda. Dessa bestämmelser har en större betydelse för de minsta företagen än för större företag med en utvecklad redovisningsorganisation och kontrollapparat. Reglerna om den löpande bokföringen medger också i praktiken en mycket okomplicerad bokföring. Beträffande bestämmelserna om årsbokslut har utredningen funnit förenklingsmöjligheter föreligga endast beträffande bestämmelserna om redovisning av reserver och reservförändringar. Kraven på öppen redovisning efterges här för fall då en sådan redovisning skulle ha endast ringa betydelse med hänsyn till rörelsens förhållanden. I anslutning till bestämmelserna om årsbokslut erinrar

utredningen om att varje rörelseidkare beskattas efter bokföringsmässiga grunder. Bestämmelserna i förslaget ställer sålunda inte större krav på rörelseidkarna än som redan följer av skatterättens regler.

En ingående behandling får också frågorna om att inrätta en särskild nämnd på bokföringsområdet. Förslag om en sådan nämnd väcks i några remissyttranden över 1967 års betänkande. Utredningen erinrar bl. a. om den nämnd, Näringslivets redovisningsnämnd, som föreslagits av fondbörsutredningen och samarbetsutredningen. Vidare erinras om att den nya finländska lagen har bestämmelser om en nämnd och att det norska förslaget uttalar sig för att en nämnd inrättas. Utredningen om bokföringslagstiftningen finner att det finns behov av ett särskilt expertorgan, en bokföringsnämnd. Uppgifter för en sådan nämnd anges finnas främst när det gäller den datorbaserade redovisningen. Även i övrigt finns uppgifter att bl. a. medverka i arbetet för att åstadkomma rekommendationer om vad som skall anses vara god redovisningssed. Utredningen konstaterar emellertid att det råder en betydande osäkerhet i viktiga frågor om arbetsuppgifter och arbetsmängd för nämnden och om dess organisation. Beträffande de organisatoriska frågorna erinras bl. a. om behovet av en samordning med Näringslivets redovisningsnämnd och om önskemålet att en nämnd anknyts till någon bestående institution. Utredningen preciserar sin ståndpunkt i nämndfrågan närmast genom en kommenterad skiss till en nämndinstruktion. Rådande osäkerhet bör emellertid enligt utredningen föranleda att man nu inte omedelbart inrättar en nämnd. I stället föreslås att man inledningsvis här i stället arbetar genom ett organ inom kommittéväsendets ram. En tillkallad kommitté bör sålunda anförtros att dels närmare undersöka och föreslå arbetsformer och organisation för en nämnd och dels fullgöra vissa särskilt angelägna uppgifter som senare skall föras över till en nämnd.

Till betänkandets inledande avsnitt hör slutligen också ett avsnitt om lagförslagets uppbyggnad och huvudsakliga innehåll. Det konstateras i avsnittet att innehållet i 1929 års bokföringslag nu kommit att framstå som ofullständigt och delvis föråldrat. 1967 års förslag kännetecknas av en betydande utbyggnad av regelsystemet. Den nya finländska bokföringslagen och förslaget till ny lag i Norge innehåller regleringar av samma omfattning som 1967 års förslag. Utredningen om bokföringslagstiftningen föreslår en reglering som till omfånget, med någon ökning, i huvudsak motsvarar 1967 års förslag. Inriktningen att själva lagen skall kunna ge de bokföringsskyldiga – varav åtskilliga ej förut varit bokföringsskyldiga – en praktisk och god vägledning har gett ett visst tillskott av bestämmelser. Önskemålen att nå överensstämmelse med bestämmelserna om årsredovisning i aktiebolagsutredningens förslag har, liksom behoven av något fylligare bestämmelser om datorbaserad redovisning, också fört med sig en viss ökning av regelsystemet. – Avsnittet avslutas med en schematisk uppställning med jämförelser mellan bestämmelserna i 1929 års lag, 1967 års förslag och utredningens förslag.

Betänkandets huvuddel, lagförslaget med motiv till varje föreslagen bestämmelse, har liksom lagförslaget fyra huvudavsnitt jämte några mindre specialavsnitt. Under rubriken till varje avsnitt redovisas och diskuteras frågor som är gemensamma för avsnittets bestämmelser.

Lagens första huvudavsnitt, *Inledande bestämmelser,* har bl. a. en bestämmelse om vem som är bokföringsskyldig. Sådan skyldighet föreslås finnas för aktiebolag, handelsbolag och ekonomiska föreningar samt i övrigt för var och en som yrkesmässigt driver självständig rörelse, däribland jordbruksrörelse. Ideella föreningar och stiftelser skall inte vara bokföringsskyldiga enligt den föreslagna lagen, ej heller annan uthyrningsverksamhet beträffande hus än hotell- och pensionatrörelse.

Lagavsnittet om *den löpande bokföringen* innehåller bestämmelser om varje länk i denna bokföring.

En bestämmelse i avsnittet om den löpande bokföringen föreskriver att det skall finnas verifikation för varje affärshändelse och ställer upp krav för vilka uppgifter som skall finnas i verifikationer och anger hur verifikationerna skall hanteras. Vid kontantförsäljning över disk får gemensamma verifikationer i form av kassakontrollremsa o. d. användas för inbetalningarna under en dag. En paragraf innehåller bestämmelser om bokföringsmaterial i form av böcker o. d., om sättet för bokföringen samt om formerna för rättelser i materialet. Föreskrift ges att bokföringen skall ske på varaktigt sätt och i vanlig läsbar form, en bestämmelse som sedan ger utgångspunkt för vissa undantagsregler vid datorbaserad redovisning.

I lagavsnittet ingår vidare en bestämmelse om grundbokföringen. I denna uppställs bl. a. krav att denna bokföring, såvitt gäller in- och utbetalningar som sker kontant eller över bank eller postgiro (kassabokföring), skall ske med högst två dagars fördröjning och sålunda minst två gånger i veckan. För övrig grundbokföring föreslås gälla att denna skall vara slutförd för viss månad senast månaden därefter.

En bestämmelse ställer krav också på systematisk bokföring, huvudbokföring, för fortlöpande överblick över verksamhetens gång och över dess resultat och ställning. Huvudbokföringen kan förenas med grundbokföringen eller ske genom särskild bokföring. Sammanfattningar skall enligt förslaget göras för tvåmånadersperioder.

Då så behövs för överblick och kontroll av särskilda förhållanden skall i den löpande bokföringen ingå också hjälpbokföring.

Till avsnittet om den löpande bokföringen hör slutligen också en bestämmelse som medger en temporär kontantbokföring beträffande kundfordringar och leverantörskulder, om inte antalet fakturor är betydande, fakturorna avser avsevärda belopp eller andra förhållanden påkallar en omedelbar bokföring. Verifikationerna för dessa affärshändelser skall då hållas samlade (pärmsystem) och bokföring av affärshändelserna ske vid betalning eller senast vid räkenskapsårets utgång.

I avsnittet om *årsbokslut* uppställs krav på resultaträkning och balansräkning. I bestämmelser anvisas uppställningsformer för dessa båda redovisningar, former som dock inte är obligatoriska. Uppställningen för resultaträkningen har s. k. staffelform med stegvis redovisning av resultatet. Schemat för balansräkningen är avpassat till nu använda former för aktiebolagens balansräkningar men innehåller förenklingar. Åtskillnad görs mellan omsättningstillgångar och anläggningstillgångar och en särskild bestämmelse ger anvisningar för uppdelningen. Krav uppställs på öppen redovisning av reserver och reservförändringar, ett krav som dock

efterges för mindre rörelser. Också bruttoomsättningen skall redovisas öppet.

Avsnittet innehåller vidare regler för värdering av olika slag av tillgångar. För omsättningstillgångarnas del föreslås som huvudregel en värdering till lägsta värdet (anskaffningsvärdet eller nettoförsäljningsvärdet). För anläggningstillgångar finns bestämmelser om avskrivningar och nedskrivningar; uppskrivning skall däremot inte tillåtas.

Till avsnittet hör också bl. a. bestämmelse att årsbokslutet skall för enskild näringsidkare kompletteras med sammanställning över privata tillgångar och skulder. Därjämte skall vissa anteckningar göras till årsbokslutet genom noter eller i annan lämplig form beträffande använda värderingsprinciper, avskrivningsgrunder, pensionsåtaganden m. m.

Ett huvudavsnitt redovisar *"Tilläggsbestämmelser om automatisk databehandling m. m."*.

Här ges, för det fall att betryggande system används, möjligheter att som verifikationer och räkenskapsmaterial i övrigt använda film eller annat material med registreringar i mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel. – Utredningen har här velat bereda möjligheter att använda främst COM-teknik (Computer Output Microfilm) för verifikationer och bokföring som ersättning för tekniken med utskrifter över datorradskrivare. Mikrofilm får här användas för alla inslag utom årsboken. Vidare föreslås att bokföringsskyldig skall få ha viss del av sitt räkenskapsmaterial kvar på hålkort, magnetband o. d. Sammanfattningarna av huvudbokföringen samt årsbokslutet får dock inte finnas endast i sådan form, ej heller både verifikationer och grundbokföring samtidigt.

En bestämmelse föreslås beträffande systemdokumentation och behandlingsdokumentation vid datorbaserad redovisning.

Konungen eller den som Konungen bestämmer skall äga meddela anvisningar angående tillämpningen av ovan berörda bestämmelser om datorbaserad redovisning.

I en bestämmelse om *arkivering* föreslås en arkiveringstid av sex år efter utgången av vederbörande räkenskapsår. Konventionellt material, dock ej beträffande årsboken, skall i arkiveringssammanhang kunna ersättas av mikrofilm sedan två år gått av arkiveringstiden. – Mikrofilmningen kan ha skett tidigare än när mikrofilmen skall börja ersätta pappersmaterialet. – Krav uppställs beträffande betryggande former för filmning och för bevarande av mikrofilmen. Det bör påpekas att nu berörd bestämmelse avser mikrofilm som avbildar konventionellt material; den tidigare redovisade bestämmelsen om mikrofilm vid datoranvändning avser mikrofilm som ursprungligt och enda räkenskapsmaterial. Arkiveringsbestämmelsen innehåller också att magnetmaterial o. d. får förstöras om pappersutskrifter tas fram eller registrerade uppgifter förs över på COM-material o. d. – Jämväl beträffande arkiveringsbestämmelsen skall anvisningar kunna utfärdas av Konungen eller den Konungen bestämmer.

En bestämmelse om *straffansvar* för åsidosättande av bokföringsskyldighet hänvisar till bestämmelserna i brottsbalken och skattebrottslagen. Utredningen har sålunda inte funnit påkallat med en särskild straff-

bestämmelse i en bokföringslag.

I en *övergångsbestämmelse* föreslås bl. a. att bokföringsskyldighet för jordbrukare skall inträda först i anslutning till att bokföring successivt för olika stora jordbruk behövs för deklaration efter bokföringsmässiga grunder.

Författningsförslag

Förslag till
Bokföringslag

Härigenom förordnas som följer

Inledande bestämmelser

1 § Bokföringsskyldighet enligt denna lag föreligger för aktiebolag, handelsbolag, ekonomisk förening samt i övrigt för den som yrkesmässigt driver självständig rörelse, däribland jordbruksrörelse. Som bokföringspliktig rörelse anses härvid icke verksamhet som avser upplåtelse av hus eller del av hus till nyttjande mot vederlag med undantag av hotell- och pensionatrörelse.

Staten eller kommun är ej bokföringsskyldig enligt denna lag.

2 § Bokföringsskyldigheten innefattar skyldighet
att tillse att *verifikationer* finns för alla affärshändelser,
att bokföra affärshändelserna såväl post för post i löpande följd *(grundbokföring)* som *systematiskt* (huvudbokföring med hjälpbokföring),
att upprätta *årsbokslut* samt
att *bevara* verifikationer, bokföringsböcker och annat *räkenskapsmaterial.*

Vid fullgörande av bokföringsskyldigheten iakttages god redovisningssed.

3 § Räkenskapsåret omfattar tolv månader. Vid verksamhetens början eller slut eller vid omläggning av räkenskapsår får kortare räkenskapsår användas eller räkenskapsåret förlängas att omfatta högst aderton månader.

Den som är bokföringsskyldig för flera rörelser använder samma räkenskapsår för dem, om ej synnerliga skäl föreligger att använda olika räkenskapsår.

4 § Bestämmelserna i denna lag äger ej tillämpning i den mån särskilda bestämmelser angående bokföringsskyldighetens fullgörande gäller enligt annan lag eller författning.

Om skyldighet att sörja för underlag för deklarations- och uppgiftsskyldighet och för kontroll därav finns särskilda bestämmelser.

Löpande bokföring

5 § Bokföringen omfattar alla affärshändelser i rörelsen. Som affärshändelse räknas också den bokföringsskyldiges tillskott och uttag av pengar, varor eller annat.

6 § Bokföringen grundas för varje affärshändelse på kvitto, bankbesked eller postgirobesked, faktura eller annan handling som härrör från eller särskilt upprättas med uppgifter om affärshändelsen *(verifikation)*. Har den bokföringsskyldige tagit emot handling om affärshändelsen, användes denna handling som verifikation.

Verifikation utgöres av handling i vanlig läsbar form. Om rätt att använda annan form finns föreskrifter i 22 §. Verifikation förses med uppgift om när den upprättats, när affärshändelsen inträffat, vad denna avser, vilka parter den berör och vilket belopp den gäller.

Vid kontant försäljning av varor och tjänster får gemensam verifikation användas för inbetalningarna under en dag, om försäljningen sker under sådana förhållanden att kvitto med uppgifter enligt andra stycket om varje försäljning ej kan utfärdas utan svårighet. Gemensam verifikation utgöres av kontrollremsa från kassaapparat eller av kassarapport eller annan handling som anger summan av samtliga inbetalningar.

Verifikationerna förses med verifikationsnummer eller andra identifieringstecken. Sker rättelse i verifikation, anges när rättelsen skett och vem som företagit den. Verifikationerna ordnas och förvaras på betryggande och överskådligt sätt och så att sambandet mellan bokförd post och verifikation utan svårighet kan fastställas. I avvaktan på bokföring hålles verifikationerna så ordnade att omedelbar grundbokföring är möjlig.

7 § Bokföringen sker i ett ordnat och betryggande system av böcker, kort, lösblad eller andra hjälpmedel. I den mån så behövs för att underlätta överblicken över bokföringssystemet upprättas beskrivning över bokföringens organisation och uppbyggnad, över använda hjälpmedel samt över bokföringens konton och deras användning. Sådan beskrivning är räkenskapsmaterial.

Bokföringen sker på varaktigt sätt och i vanlig läsbar form. Om rätt att använda annan form finns föreskrifter i 22 §.

Vad som bokförts får ej utplånas eller göras oläsligt. Vid rättelse av felförd post anges när rättelsen skett och vem som företagit den.

Sker rättelse genom särskild rättelsepost, upprättas verifikation om rättelsen. Samtidigt säkerställes genom anteckning på den tidigare verifikationen eller på annat sätt att man vid granskning av den tidigare bokförda posten utan svårighet kan få kännedom om rättelsen.

8 § Affärshändelserna bokföres post för post i löpande följd efter verifikationsnummer eller andra använda identifieringstecken *(grundbokföring)*. Sammansatt post får användas för affärshändelser med gemensam verifikation enligt 6 § tredje stycket. Även i övrigt får sammansatt post användas för likartade affärshändelser under en dag, om det utan svårighet kan klarläggas vad som ingår i sådan post.

In- och utbetalningar, som sker kontant eller över bankräkning eller postgiro, grundbokföres varje dag *(kassabokföring)*. Föreligger särskilda skäl, får kassabokföringen för viss dag slutföras senast andra dagen därefter eller, om denna är arbetsfri, senast därpå följande vardag.

Andra affärshändelser än som avses i andra stycket grundbokföres så att grundbokföringen för en månads bokföringsdagar slutföres senast under den därefter följande månaden.

9 § Affärshändelserna bokföres i systematisk ordning för överblick över verksamhetens gång och över dess resultat och ställning *(huvudbokföring)*. Huvudbokföringen kan förenas med grundbokföringen eller ske genom särskild bokföring. Sammansatta poster får användas i huvudbokföringen, om det utan svårighet kan klarläggas vad som ingår i sådan post.

Huvudbokföringen sammanfattas för perioder om högst två månader senast inom en månad från utgången av sådan period. Sammanfattningen göres genom att huvudbokföringens konton summeras, genom särskild uppställning med sammandrag av dessa konton eller på annat sätt som är lämpligt med hänsyn till rörelsens förhållanden.

10 § Poster i huvudbokföringen redovisas ytterligare i *hjälpbokföring* i den utsträckning så erfordras för att få tillfredsställande överblick och kontroll av lagertillgångar, förhållanden till kunder och leverantörer eller andra förhållanden av särskild betydelse.

11 § Uppkomna fordringar och skulder behöver ej bokföras förrän faktura eller annan handling, som tillkännager anspråk på vederlag, avsänts eller mottagits eller sådan handling bort föreligga enligt god sed för affärsförhållandet.

Bokföring av affärshändelse, vid vilken kundfordran eller leverantörskuld uppkommer, kan dröja tills betalning sker. Vid räkenskapsårets utgång bokföres dock de fordringar och skulder som då ej är betalda. Verifikationerna för obetalda fordringar och skulder ordnas och förvaras för sig så att betryggande överblick fortlöpande finns över dem.

Vad i andra stycket sägs får ej tillämpas, om ett betydande antal fakturor förekommer, om de fordringar eller skulder, som fakturorna avser, uppgår till avsevärda belopp eller om andra förhållanden gör en omedelbar bokföring påkallad.

Årsbokslut

12 § Räkenskapsårets löpande bokföring avslutas genom årsbokslut som består av resultaträkning och balansräkning.

Balansräkning göres också upp när bokföringsskyldighet inträder.

13 § Den balansräkning, som göres upp när bokföringsskyldighet inträder, föres utan dröjsmål in i bunden bok *(årsbok)*.

Årsbokslutet föres in i årsboken senast fyra månader efter räkenskapsårets utgång.

Årsbokslutet skrives under av den bokföringsskyldige som därvid anger

dagen för undertecknandet. Är flera delägare obegränsat ansvariga för rörelsens förbindelser, underskrives bokslutet av dem alla.

14 § Tillgång, som anskaffats eller tillverkats för försäljning, förbrukning eller annan omsättning och som finns kvar i rörelsen vid räkenskapsårets utgång (balansdagen), tages i balansräkningen upp som *omsättningstillgång*. Som omsättningstillgång upptages också likvida medel, värdepapper för tillfälligt innehav samt kortfristig fordran.

Tillgång, som är avsedd att brukas i rörelsen under mer än ett räkenskapsår, tages i balansräkningen upp som *anläggningstillgång*.

15 § Resultaträkningen redovisar i sammandrag samtliga intäkter och kostnader i rörelsen under räkenskapsåret samt visar räkenskapsårets resultat.

För resultaträkningen användes nedan intagna schema eller annan uppställningsform som ger en tillfredsställande överblick över rörelsens intäkter, kostnader och resultat.

Resultaträkningen innefattar de huvudposter som anges i schemat och förekommer i rörelsen. Huvudpost delas upp i delposter, om så är påkallat för att ge upplysning om delpost av särskild storlek eller betydelse. Huvudposter och delposter ges beteckningar som tydligt anger vad som ingår i post.

Särskild redovisning av huvudpost för bokslutsdispositioner (IV) behöver ske endast om räkenskapsårets balansräkning innehåller särskild post för obeskattade reserver eller sådan post funnits i balansräkning för det närmast föregående räkenskapsåret.

I Den huvudsakliga verksamheten

Rörelsens intäkter, brutto (omsättningssumman), såsom försäljningsintäkter, fakturerade arbeten och provisionsintäkter
Rörelsens kostnader, såsom inköps-, tillverknings-, försäljnings- och administrationskostnader
Resultat före avskrivningar
Avskrivningar
Resultat efter avskrivningar

II Finansiella poster

Intäkter, såsom ränteintäkter och aktieutdelningar
Kostnader, såsom räntekostnader och kapitalförvaltningskostnader
Resultat efter I och II

III Extraordinära poster

Intäkter, såsom vinst vid försäljning av anläggningstillgång, erhållen försäkringsersättning och skadestånd
Kostnader, såsom förlust vid avyttring av anläggningstillgång, nedskrivning och utgiven skadeersättning
Resultat efter I–III

IV Bokslutsdispositioner

Minskning av obeskattade reserver, såsom lagerreserver, anläggningsreserver (ackumulerade avskrivningar utöver plan) och investeringsfonder

Ökning av obeskattade reserver

Resultat efter I–IV före skatt

Resultat efter skatt (för rörelser som taxeras särskilt)

16 § Balansräkningen redovisar i sammandrag rörelsens samtliga tillgångar och skulder samt eget kapital i rörelsen (kapitalbehållning) på balansdagen.

För balansräkningen användes nedan intagna schema eller annan uppställningsform som ger en likvärdig överblick över tillgångar, skulder och eget kapital.

Balansräkningen innefattar de huvudposter som anges i schemat och förekommer i rörelsen. Huvudpost delas upp i delposter, om så är påkallat för att ge upplysning om delpost av särskild storlek eller betydelse. Huvudposter och delposter ges beteckningar som tydligt anger vad som ingår i post.

Obeskattade reserver behöver ej redovisas öppet som särskild post (B II), om en öppen redovisning har endast ringa betydelse med hänsyn till rörelsens förhållanden.

A Tillgångar

I *Omsättningstillgångar*

1. *Likvida medel,* såsom kassa, bank och postgiro
2. *Kortfristiga fordringar,* såsom kundfordringar, växelfordringar, skattefordringar och lämnade kortfristiga förskott
3. *Varulager,* såsom råvaror, hel- och halvfabrikat samt förbruknings-material
4. *Pågående arbeten* för annans räkning (med öppen avräkning av erhållna delbetalningar och förskott)

II *Spärrkonto* hos riksbanken för investeringsfond

III *Anläggningstillgångar*

1. *Värdepapper,* såsom aktier, andelar och obligationer
2. *Långfristiga fordringar,* såsom långfristigt utlånade medel och lämnade långfristiga förskott
3. *Maskiner och inventarier*
4. *Fastigheter,* såsom obebyggd mark, markanläggning och byggnad
5. *Immateriella rättigheter,* såsom patent, hyresrätt, goodwill och organisationskostnad

B Skulder och eget kapital

I *Skulder*

1. *Kortfristiga skulder,* såsom leverantörskulder, växelskulder, skatteskulder och erhållna kortfristiga förskott
2. *Fakturering av pågående arbeten* för annans räkning (redovisas här, med öppen avräkning, om faktureringen överstiger värdet av arbetena)
3. *Långfristiga skulder,* såsom erhållna inteckningslån och andra långfristiga lån, pensionsavsättningar och erhållna långfristiga förskott

II *Obeskattade reserver,* såsom lagerreserver, anläggningsreserver (ackumulerade avskrivningar utöver plan) och investeringsfonder

III *Eget kapital,* varvid anges ingående värde, insättningar eller uttag under räkenskapsåret, redovisat årsresultat samt utgående värde

C Inom linjen anges

I *Ställda panter,* såsom fastighetsinteckningar och företagsinteckningar samt äganderättsförbehåll som belastar tillgång i balansräkningen

II *Ansvarsförbindelser,* såsom ingångna borgensförbindelser och diskonterade växlar

17 § För varje sammansatt post i årsbokslutet lämnas specifikation av de belopp som ingår i posten. Specifikation utgöres av särskild förteckning, om icke postens sammansättning framgår omedelbart av bokföringen i övrigt.

18 § Årsbokslutet belyses ytterligare genom notanteckningar eller anteckningar i annan lämplig form. Om anteckningarna ej föres in i årsboken, hänvisas där till dessa. Anteckning göres om

1. de grunder som använts för värdering av tillgångar och skulder med uppgift om sådana ändringar i värderingsgrunderna som avsevärt påverkat årsresultatet,
2. grunderna för avskrivning av olika grupper av anläggningstillgångar med uppgift om betydelsefulla ändringar av dessa grunder,
3. pensionsåtaganden som ej tagits upp bland skulderna och ej har täckning i pensionsstiftelses förmögenhet,
4. fordran hos delägare, styrelseledamot, verkställande direktör eller firmatecknare, om fordringen är av större betydelse,
5. annan rörelse som den bokföringsskyldige driver med uppgift om balansomslutning, årets resultat och totala egna kapitalet samt
6. annat förhållande av väsentlig betydelse för att bedöma rörelsens resultat och ställning

19 § Enskild näringsidkare för i årsboken in sammanställning över sina privata tillgångar och skulder. Bland tillgångarna redovisas särskilda

poster för kontanter, banktillgodohavanden, värdepapper och andelsrätter, fordringar, inventarier och annan lös egendom samt fast egendom. Tillgångar och skulder av betydande värde redovisas för sig.

20 § Omsättningstillgång tages i balansräkningen upp till högst det belopp som gått åt för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet).

Är verkliga värdet på balansdagen lägre än anskaffningsvärdet, får tillgången ej tagas upp över detta verkliga värde. Såsom verkliga värdet anses försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad. Då rörelsens förhållanden, tillgångens beskaffenhet eller andra omständigheter ger anledning härtill, får verkliga värdet dock bestämmas till återanskaffningsvärdet med avdrag för inkurans eller till annat värde som är förenligt med god redovisningssed.

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

Osäker fordran skrives ned och värdelös fordran tages ej upp som tillgång.

21 § Anläggningstillgång tages upp till högst anskaffningsvärdet, minskat med sammanlagda beloppet av de avskrivningar och nedskrivningar som gjorts enligt bestämmelserna nedan.

På anläggningstillgång, som fortlöpande minskar i värde på grund av ålder eller nyttjande eller annan därmed jämförlig orsak, göres årliga *avskrivningar* efter den värdeminskning som tillgången beräknas komma att undergå. Därjämte sker nedskrivning då så är påkallat enligt bestämmelserna i tredje stycket.

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

Osäker fordran skrives ned och värdelös fordran tages ej upp som tillgång. Har fordran, som tidigare utelämnats som värdelös eller skrivits ned som osäker, fått ett varaktigt ökat värde, får fordringen åter tagas upp till detta högre värde.

Tilläggsbestämmelser om automatisk databehandling m. m.

22 § I stället för räkenskapsmaterial i vanlig läsbar form får användas

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

Material enligt 1. får användas för allt räkenskapsmaterial utom årsboken. Material enligt 2. får ej användas för sammanfattning av huvudbokföringen enligt 9 § andra stycket eller för årsboken, ej heller samtidigt för både verifikationer och grundbokföring.

Material som avses under 1. och 2. får användas endast om det kan

anses säkerställt att registreringarna är varaktiga, att registrerade uppgifter är lätt åtkomliga samt att materialet bevaras på betryggande sätt.

Om rätt att i efterhand ersätta räkenskapsmaterial i vanlig läsbar form med mikrofilmmaterial och liknande material finns föreskrifter i 24 § andra stycket.

Konungen eller den som Konungen bestämmer äger meddela anvisningar angående tillämpningen av bestämmelserna i denna paragraf.

23 § För automatisk databehandling sammanställes och bevaras beskrivningar, instruktioner och andra handlingar som ger uppgifter om behandlingssystemet *(systemdokumentation)* samt anteckningar om genomförda databehandlingar *(behandlingsdokumentation)*. Sådan dokumentation är räkenskapsmaterial.

Dokumentation utformas så att den ger erforderlig ledning för systemets användning och säkerställer möjligheter att i efterhand utan svårighet klarlägga vad en bearbetning omfattat och hur denna genomförts.

Konungen eller den som Konungen bestämmer äger meddela anvisningar om dokumentation.

Arkivering

24 § Allt räkenskapsmaterial bevaras i ordnat skick här i landet under minst sex år från utgången av det räkenskapsår som materialet avser. Vad nu föreskrives gäller också avtal och andra handlingar av särskild betydelse för att belysa rörelsens ekonomiska förhållanden.

Arkiveringstiden för material i vanlig läsbar form, med undantag av årsbok, får begränsas till två år, om materialet under betryggande former blivit mikrofilmat eller kopierat på likvärdigt sätt. Kopiorna ordnas så att sökta uppgifter lätt kan återfinnas och läsas. De bevaras under den tid som återstår av den i första stycket angivna tiden.

Skyldighet att som räkenskapsmaterial bevara material som avses i 22 § 2. upphör, om registrerade uppgifter på betryggande sätt föres över till vanlig läsbar form eller form enligt 22 § 1.

Konungen eller den som Konungen bestämmer äger meddela anvisningar angående tillämpningen av bestämmelserna i denna paragraf.

Straffbestämmelse

25 § Om ansvar för åsidosättande av bokföringsskyldighet enligt denna lag finns bestämmelser i brottsbalken (1962:700) och skattebrottslagen (1971:69).

Denna lag träder i kraft den 197 . Bokföringslagen (1929:117) upphör då att gälla. Hänvisning i lag eller författning till lagrum, som ersatts genom bestämmelse i den nya bokföringslagen, skall i stället gälla den bestämmelsen.

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

Den som ej varit bokföringsskyldig enligt den upphävda lagen behöver

icke göra upp balansräkning enligt 12 § andra stycket nya lagen när bokföringsskyldighet inträder enligt samma lag.

För den som driver jordbruksrörelse inträder bokföringsskyldighet enligt denna lag tidigast från och med det räkenskapsår som utgår närmast före det år då inkomst av jordbruksfastighet skall beskattas efter bokföringsmässiga grunder. Om övergång till sådan beskattning finns bestämmelser i lagen (1972:742) om ikraftträdande av lagen (1972:741) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370).

Utredningsuppdraget

Den 28 juni 1962 fattades beslut om översyn av bokföringslagen. I samband därmed anförde departementschefen 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. Härtill 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 bedrives 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 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.

Den år 1962 tillsatta utredningen med uppgift att se över bokföringslagen avlämnade år 1967 ett betänkande med förslag till lag om skyldighet att föra räkenskaper, m. m. (SOU 1967:49). Under remissbehandlingen framfördes kritik beträffande såväl grunddragen i förslaget som dess närmare utformning.

Den 5 februari 1971 fattades beslut om fortsatt översyn av bokföringslagstiftningen. I samband därmed anförde statsrådet Lidbom med utgångspunkt i remisskritiken av 1967 års betänkande följande.

Kritiken är enligt min bedömning sådan att utredningsförslaget inte kan läggas till grund för lagstiftning utan en genomgripande omarbetning. Detta arbete bör lämpligen utföras av särskilt tillkallade sakkunniga. Uppgiften bör vara att med utgångspunkt i direktiven för den tidigare utredningen samt på grundval av 1967 års betänkande och remissyttrandena över detta utarbeta förslag till ny bokföringslagstiftning. De sakkunniga bör pröva den under remissbehandlingen framförda tanken på ett differentierat regelsystem med förenklade regler för mindre företagare. Behovet av att kunna utnyttja automatisk databehandling vid räkenskapsföringen bör särskilt beaktas. Av vikt är också att man får en tillfredsställande samordning mellan bokföringslagens regler och specialregler i annan lagstiftning. Samordningen med bolagsrättslig, köprättslig och skatterättslig lagstiftning är särskilt betydelsefull.

Också i Finland och Norge kommer utredningsarbete att äga rum med sikte på en revision av bokföringslagstiftningen. Från dansk sida avser man att följa arbetet i de övriga länderna genom särskilda observatörer. De svenska sakkunniga bör bedriva sitt arbete i samråd med motsvarande finländska och norska utredningar samt de danska observatörerna.

Nordiska överläggningar har ägt rum i Göteborg den 15 och 16 september 1971, i Helsingfors den 16 och 17 november 1971 och i Oslo den 17 och 18 januari 1972.

I Finland fanns redan vid samarbetets början ett betänkande med förslag till bokföringslag och bokföringsförordning. En ny bokföringslag har nu antagits i Finland. Lagen träder i kraft den 1 januari 1974. Den norska utredningen har haft att utarbeta utkast till proposition på grundval av ett år 1962 framlagt kommitteförslag till lag om räkenskapsskyldighet. Från dansk sida har man deltagit i överläggningarna genom observatörer. Dessa har inte haft någon uppgift att utarbeta några förslag till ändringar av dansk lagstiftning på bokföringsområdet.

De nordiska överläggningarna har sålunda ägt rum mellan utredningar som hunnit olika långt i utredningsarbetet. Skilda utgångspunkter har också funnits för utredningsarbetet bl. a. genom olikheter i beskattningssystem, i befintlig redovisningslagstiftning och i redovisningspraxis. Strävandena till nordisk samordning har därför fått koncentreras till möjligheterna att nå enhetlighet i grundläggande principer och lagstiftningens uppläggning.

Enighet har rått om att bokföringslagstiftningen skall – oavsett om uttryckliga bestämmelser därom tas med i lagen eller inte – syfta till att skapa ordning och reda i den bokföringsskyldiges ekonomiska förhållanden och att ge honom överblick över rörelsens gång och resultat. Bokföringen bör ge honom ett tillfredsställande underlag för hans informationsberedskap, hans möjligheter att vid behov lämna uppgifter till anställda, långivare, affärsförbindelser och myndigheter.

Det nordiska lagstiftningsarbetet bygger på gemensam systematik med särskilda bestämmelser om den löpande bokföringen och särskilda bestämmelser om årsboksluten. Uttryckliga bestämmelser får understryka sambandet mellan den löpande bokföringen och redovisningen för räkenskapsår.

Bestämmelserna om den löpande redovisningen har – utom i vissa mera principiella grundfrågor – inte gjorts till föremål för några mera ingående nordiska överläggningar. De mera detaljerade reglerna har närmast uppfattats som ordningsregler, utformade med underlag i tradition och bokföringssedvana i de skilda länderna.

En mera ingående samordning har eftersträvats beträffande årsboksluten. Därvid har uppmärksamhet ägnats också frågorna om årsbokslutsreglernas samordning med de genom nordiskt samarbete utformade reglerna i förslagen till aktiebolagslagar.

1 Allmänna synpunkter

Utredningen om bokföringslagstiftningen har i huvudsak gett sitt betänkande formen av en kommentar till de olika bestämmelserna i utredningens lagförslag. Lagförslagets disposition går igen i betänkandets disposition. Frågor som är gemensamma för ett visst lagavsnitt – såsom exempelvis frågor om löpande bokföring eller om datorbaserad bokföring – behandlas under huvudrubriken för vederbörande lagavsnitt. Särskilda frågor – såsom exempelvis frågor om verifikationer eller om värdering av omsättningstillgångar – tas upp under den bestämmelse som föreslås reglera vederbörande fråga.

Det har därutöver funnits lämpligt att i ett särskilt inledningskapitel behandla några övergripande frågor för sig. Rubrikerna inom detta inledande kapitel anger vilka frågor som därvid tas upp.

1.1 *Lagregleringens syften*

1.1.1

Den företagsekonomiska redovisningen har en lång historia. Den har genomgått många utvecklingsfaser. Olika syften har under olika skeden här stått i förgrunden. De korta anteckningarna i det följande är hämtade bl. a. från arbetet "Redovisningens utvecklingshistoria" (Axel Grandell, Lidköping, 1972). I Grandells arbete ges ett brett perspektiv över redovisningsteknikens utveckling under 5 000 år från bildskrift till dator.

I ett tidigare skede användes redovisningen i huvudsak för att visa om en avslutad verksamhet, såsom en expedition med handelsfartyg till främmande land, gett vinst eller förlust. Längre fram inriktades intresset på att redovisa resultatet av en verksamhet under en viss period och den ekonomiska ställningen vid en viss tidpunkt. Utvecklingen drevs dithän av krav på upplysningar som t. ex. långivare och ägare ställde.

Länge uppfattades redovisningen som en beskrivning av vad som hänt för att man i efterhand skulle kunna bedöma ett historiskt skeende och ställningen vid en viss tidpunkt. På senare tid har utvecklingen medfört att den ekonomiska redovisningen uppfattas som ett betydelsefullt instrument när det gäller att styra en verksamhet. Redovisningsfunktio-

nen inriktas alltmer på framtiden. Företagsledningen måste i allt större utsträckning få information för att kunna bedöma olika ekonomiska konsekvenser i framtiden och handla därefter.

Innan bokföring förekom fick fordringsanspråk styrkas med vittnen. Medeltida urkunder visar hur fordringar hävdades med ed och vittnesgång inför borgmästare och råd. Med tanke på bevisföringen inskrevs också fordringsanspråk i stadsboken. Redan tidigt talades i lagstiftningen om handelsböcker utan att de var i lag påbjudna. I 1734 års lag stadgades att böcker över handel och köpenskap i vissa fall kunde gälla för fullt bevis "ther han, som boken hållit, eller hålla låtit, then med ed sannar".

Först genom förordningen den 4 maj 1855 angående handelsböcker och handelsräkningar ålades vissa näringsidkare uttryckligen bokföringsplikt. Det föreskrevs då att köpman skulle föra dagbok, brevbok och inventariebok, att balansräkning skulle upprättas årligen, att inventariet och balansräkningen skulle bestyrkas med köpmannens underskrift, att dagbok och inventariebok skulle bindas och pagineras innan de användes, att handelsbok skulle bevaras i minst 10 år samt att handelsbok, som förts ordentligt, skulle gälla som fullt bevis i tvist mellan köpmän, "om köpmannen eller den, som boken fört, den med ed sannar".

1929 års bokföringslag kom till efter ett långvarigt förarbete. Vid utformningen av den lagen togs inte särskild hänsyn till innehållet i skattelagstiftningen. Speciallagar såsom aktiebolagslagen och just skattelagstiftningen har senare kommit att i hög grad påverka och styra redovisningspraxis. Som redan antytts har redovisningsintresset efter hand fått en annan inriktning. Från att tidigare ha gällt redovisning av de olika affärshändelserna har delägarintressen och skatteintressen medfört en stark inriktning på resultatredovisning. Till det senaste utvecklingsskedet hör också en starkare belysning av frågor som gäller finansiering, likviditet, konsolidering och resultatutjämning.

1.1.2

Beträffande ändamålet med 1929 års bokföringslag uttalade första lagutskottet (utlåtande 1929:30).

Förpliktelsen att föra handelsböcker är förestavad av önskemålet att inom sådana näringsgrenar, där anlitande av kredit regelmässigt förekommer, bereda fordringsägarna möjlighet att vid näringsidkarens obestånd erhålla en överblick över det sätt, varpå denne handhaft sin rörelse. Men samtidigt är denna förpliktelse ägnad att befordra ordning och reda och att för näringsidkaren själv möjliggöra kontroll över rörelsens gång och över sin egen ekonomiska ställning. Bokföringsskyldigheten ger härigenom borgenärerna en viss garanti för att en förlustbringande verksamhet icke fortsättes dem till förfång. Härtill kommer ytterligare, att balansräkningen i nutida affärsliv fått en alltmer ökad betydelse såsom grundval för kreditgivning.

I förarbetena berördes också, utan att frågorna närmare diskuterades, lagregleringens uppgift att i det allmännas intresse underlätta skattskyldighetens bestämmande.

Frågan om lagens syfte föranleder bl. a. följande uttalanden i 1967 års betänkande.

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 det 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 företagens 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 oumbärlig kontrollapparat tjänar här företagets räkenskaper. Vad nu har sagts bekräftar att de syften som låg till grund för BL alltjämt förtjänar beaktande.

I 1967 års betänkande redovisas därjämte överväganden beträffande bokföringslagstiftningens uppgifter i beskattningssammanhang. – Enligt direktiven borde utredningsmännens förslag utformas med hänsynstagande även till den funktion bokföringsreglerna skall fylla i skattehänseende. – Frågor om relationerna till skatterätten behandlas närmare nedan under 1.2.

Utredningen om bokföringslagstiftningen instämmer i de uttalanden om bokföringslagstiftningens syften som görs i 1967 års betänkande. Lagstiftningen har en samtidig inriktning på den bokföringsskyldiges egna behov och de behov av information som kan finnas såväl hos anställda och andra nära intressenter som hos företagets omvärld.

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

Den bokföringsskyldige lämnar självmant eller på begäran uppgifter i olika sammanhang om sin rörelse. Informationen och intresset av information från företagen ökar. Affärskontrahenter kan ha intresse av uppgifter om ett visst mellanhavande. Anställda har intresse av uppgifter

om rörelsens utveckling och framtidsutsikter. Kreditgivare till rörelsen – såväl långivare som affärskontrahenter som lämnar krediter – har anspråk på ekonomiska uppgifter om företaget. Frågor om överlåtelse av rörelsen eller om samarbete med andra företag kan också aktualisera behov av uppgifter. Slutligen har också det allmänna intresse av information. Till intresset av att erhålla underlag för fastställande av skatter, avgifter o. d. kommer ett alltmer ökat behov av underlag för planering av det allmännas investeringar, av sysselsättningen m. m. – Alla som här kan efterfråga information har ett starkt intresse av att denna grundar sig på en vederhäftig bokföring. Det är ett framträdande allmänt intresse – liksom ett näringslivsintresse – att den information som kan erhållas har hög tillförlitlighet.

Det förekommer stundom – bl. a. i remissyttranden över 1967 års betänkande – att det mot krav på en fyllig redovisning hos alla rörelser invänds att den redovisning som en bokföringslag skulle reglera inte är offentlig. Alla rörelseidkare lämnar emellertid – inte bara i beskattningssammanhang – i praktiken mer eller mindre ofta information om sin rörelse. Det är därför generellt motiverat att varje rörelseidkare har en bokföring som ger en tillfredsställande *informationsberedskap.*

1.2 *Skattelag och bokföringslag*

1.2.1

Utvecklingen på skatte- och taxeringsområdet har fört med sig att frågorna om relationerna mellan skattelagstiftningen och bokföringslagstiftningen kräver ökad uppmärksamhet. Frågorna har haft en ständigt växande aktualitet under de senaste decennierna. Bokföringslagstiftningens betydelse i taxeringssammanhang berördes endast i förbigående i förarbetena till 1929 års bokföringslag. Samma frågor får däremot en ingående behandling i 1967 års betänkande. Dessförinnan har emellertid frågorna om relationerna mellan skatterätt och bokföringslagstiftning ägnats stor uppmärksamhet bl. a. i sammanhang med reformer på taxeringsväsendets område.

Bestämmelser om skyldighet att sörja för underlag för att fullgöra deklarations- och uppgiftsskyldighet fanns redan i 1928 års taxeringsförordning (57a §). Bestämmelserna infördes i förordningen enligt beslut av 1955 års riksdag (prop. 1955:160). Till grund för beslutet låg ett förslag som avgetts av 1950 års skattelagssakkunniga i betänkande 1954 (SOU 1954:24). De 1955 införda bestämmelserna överfördes sedan till nu gällande taxeringsförordning (1956:623).

Den 1955 införda huvudbestämmelsen – som nu utgör ett inslag i 20 § taxeringsförordningen – ägde tillämpning för den som var skyldig att avge deklaration eller annan uppgift till ledning för egen taxering eller uppgift till ledning för annans taxering. Bestämmelsen ålade nu berörda personer att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finns för att fullgöra deklarations- eller uppgiftsskyldighet och för kontroll därav.

Bestämmelserna om deklarations- och uppgiftsunderlag komplettera-

des av föreskrifter om skönstaxering. – Också bestämmelsen om skönstaxering (nu 21 § taxeringsförordningen) fick sin aktuella lydelse genom 1955 års reformer. – Skönstaxering fick tillgripas när inkomsterna inte kunde beräknas på annat sätt. Skönstaxering kunde komma i fråga när någon underlåtit att bevara erforderliga anteckningar eller på annat sätt försummat att sörja för ett tillfredsställande deklarationsunderlag. – Den som iakttog sina skyldigheter att sörja för deklarations- och uppgiftsunderlag kan sägas ha intagit en gynnsammare position gentemot skattemyndigheterna än den som underlåtit att göra detta. En försummelse kunde få beskattningskonsekvenser.

Här bör erinras om att betydelsefulla ändringar genomfördes 1955 också när det gäller frågan om skyldighet att lämna uppgifter till ledning för annans taxering.

Möjligheterna att föranstalta om taxeringsrevision utökades väsentligt genom 1955 års beslut. Enligt uttalande av departementschefen i prop. 1955:160 borde taxeringskontrollen ha karaktär av rutinkontroll. Den borde sålunda inte uppfattas som utslag av misstänksamhet mot den som kontrollen berörde. – Vid taxeringsrevision får, enligt de bestämmelser som infördes 1955 och som nu gäller, granskning ske inte endast av räkenskaper och anteckningar med därtill hörande verifikationer utan jämväl av korrespondens, protokoll och andra handlingar rörande verksamheten. Till sådana handlingar kan bl. a. anses höra grundnoteringar och kassakladdar, beställningsjournaler och beställningsböcker, orderböcker och andra orderhandlingar, leveransbesked, kontroll- och redovisningshandlingar av olika slag, anteckningar rörande kunder, patienter m. m., kassakontrollremsor och anteckningar om egna uttag i varor, pengar m. m.

Frågorna om skatterättens bestämmelser och bokföringslagstiftningen har därefter – med bl. a. ovan berörda regler som utgångspunkt – behandlats av taxeringskontrollutredningen i betänkandet "Förbättrad taxeringskontroll" (SOU 1960:36). Betänkandet blev efter remissbehandling föremål för ställningstagande från statsmakternas sida vid 1961 års riksdag (prop. 1961:100, bevillningsutskottet 1961:50, riksdagens skrivelse 1961:317).

Taxeringskontrollutredningen anförde beträffande den då gällande bestämmelsen i 20 § taxeringsförordningen bl. a. följande.

> Självfallet måste ur beskattningssynpunkt bestämda krav ställas i fråga om det sätt på vilket bokföring och redovisning skall ske. Bestämmelserna i 20 § taxeringsförordningen är emellertid avsiktligt mycket allmänt formulerade. Av dessa bestämmelser framgår endast att sådana, som är bokföringsskyldiga enligt bokföringslagens eller jordbruksbokföringsförordningens föreskrifter, också är skyldiga att ha sin bokföring ordnad så att den utgör underlag för deklarations- eller uppgiftsskyldighetens fullgörande och för kontroll därav. Däremot preciseras inte närmare hur övriga deklarations- och uppgiftspliktiga skall ha sitt underlag ordnat och det anges inte heller när kravet får anses vara räkenskaper eller när det får anses vara tillfyllest med enbart anteckningar eller andra handlingar. I samtliga dessa senare fall är det därför alltid svårt att draga gränsen mellan de fall, när underlaget skall vara så beskaffat att det kan betecknas som formliga räkenskaper, och de fall, då som underlag kan godtagas mer

eller mindre formlösa anteckningar eller t. o. m. endast verifikationer, kvitton o. dyl. Det har därför i praxis måst avgöras från fall till fall när föreliggande räkenskaper, anteckningar eller annat material är av den beskaffenhet att detsamma i både formellt och materiellt hänseende kan anses godtagbart och riktigt såsom underlag för avgiven deklaration eller fullgjord uppgiftsskyldighet.

Taxeringskontrollutredningen konstaterade att inte heller bestämmelserna i 41 § kommunalskattelagen – med föreskrift att inkomst av rörelse skall beskattas enligt bokföringsmässiga grunder – gav någon säker ledning i fråga om den redovisning som kunde krävas av den skattskyldige. Enligt anvisningarna till bestämmelsen skulle bokföringen i princip läggas till grund för inkomstberäkningen för skattskyldig som haft ordnad bokföring. Vad som avsågs med ordnad bokföring angavs emellertid inte närmare.

Rent allmänt torde enligt taxeringskontrollutredningen kunna sägas att en ordnad bokföring borde vara så beskaffad att den i såväl formellt som materiellt hänseende visade ett resultat av rörelsen som överensstämde med det verkliga. Enligt utredningen gav emellertid vunna erfarenheter vid handen att de allmänt formulerade och inte närmare preciserade bestämmelserna i en alltmer tilltagande omfattning utnyttjades av mindre nogräknade skattskyldiga på ett inte avsett sätt. Det förekom sålunda att skattskyldiga antingen avsiktligt ordnade sin bokföring så att den gjorde en effektiv taxeringskontroll omöjlig eller i vart fall avsevärt försvårade kontrollen. Det hände enligt utredningen också att bokföringen ordnades så att de skattskyldiga förde endast ett minimum av räkenskapsböcker eller uppgav sig föra ett sådant minimum eller t. o. m. att räkenskapsskyldiga i vissa fall helt underlät varje form av anteckningar.

Taxeringskontrollutredningen sade sig inte vara helt främmande för tanken att föreslå en särskild bokföringslag med giltighet endast i fråga om taxering. Den uppställda tidsramen för utredningen gav emellertid inte möjligheter att utarbeta ett förslag till sådan lag. Utredningen föreslog därför att bestämmelsen i 20 § taxeringsförordningen skulle bibehållas och visst tillägg göras till bestämmelsen. Vid diskussion av detta tillägg berörde utredningen bl. a. de svårigheter som förelåg att kontrollera intäkterna för fria yrkesutövare, såsom tandläkare, läkare, veterinärer m. fl.

Det ovan avsedda tillägget till 20 § taxeringsförordningen skulle ge Kungl. Maj:t generell fullmakt att utfärda föreskrifter om skyldighet för vissa särskilt angivna skattskyldiga att föra räkenskaper på närmare angivet sätt. Beträffande tillägget anförde taxeringskontrollutredningen bl. a. följande.

Dessa bestämmelser bör därvid utformas så att de även kommer att gälla dem, som är skyldiga föra räkenskaper enligt bokföringslagen och jordbruksbokföringsförordningen. De föreskrifter, som Kungl. Maj:t alltså skall kunna utfärda med stöd av denna fullmakt, bör enligt utredningens mening således inte endast innefatta fastställande av mera allmänna föreskrifter om bokföringsskyldighet och regler för dennas fullgörande för eljest inte bokföringsskyldiga utan även avse särskilda regler för förandet av viss eller vissa delar av räkenskaperna hos eljest bokföringsskyldiga rörelseidkare. Förslag angående vilka kategorier skattskyldiga,

som därvid bör ifrågakomma, och vilka minimikrav, som bör ställas på ifrågavarande skattskyldigas räkenskaper, bör upprättas av riksskattenämnden. Utredningen förutsätter att Kungl. Maj:t inte utfärdar nu ifrågasatta föreskrifter utan att, där så kan ske, tillfälle beretts branschorganisation eller liknande sammanslutning att yttra sig över nämndens förslag. Detta bör givetvis inte utesluta att nämnden redan under förarbetet samråder med sådan organisation och sammanslutning. Möjlighet synes även böra beredas Kungl. Maj:t att bemyndiga riksskattenämnden att utfärda här ifrågavarande föreskrifter. Utredningen anser emellertid att detta bemyndigande endast bör utnyttjas i undantagsfall och sedan närmare erfarenheter vunnits.

I övrigt föreslog taxeringskontrollutredningen att i 20 § taxeringsförordningen skulle införas en bestämmelse om tiden för bevarande av räkenskaper och anteckningar. Därjämte upptog förslaget en särskild straffbestämmelse. Denna skulle ingå i taxeringsförordningen och avse fall då bokföring saknades eller det förelåg brister i denna. Straff skulle kunna inträda även då ansvar för falsk eller vårdslös deklaration inte kunde komma i fråga exempelvis på grund av brister i bevisningen. – Slutligen bör erinras om att taxeringskontrollutredningen, utan att här framlägga några förslag, diskuterade frågor om ändringar i bestämmelserna om skönstaxering. Därvid diskuterades bl. a. ett system med fastställd bruttovinstprocent för olika branscher.

Vid remissbehandlingen vitsordades eller lämnades allmänt utan erinran att det förelåg behov av en lagstiftning som i större utsträckning än som varit fallet tillgodosåg det allmännas intresse av ett tillfredsställande underlag för deklarationer och uppgifter. Den föreslagna ordningen – med rätt för Kungl. Maj:t eller riksskattenämnden att meddela föreskrifter om räkenskapsplikt och räkenskapsföring – mötte emellertid invändningar i många remissyttranden. I flera yttranden framhölls därvid att man i första hand borde omarbeta bokföringslagen. Denna var, enligt flera yttranden, också från andra synpunkter mogen för en översyn. Det framhålls i några yttranden som mindre tillfredsställande att det beträffande vissa näringsidkare förelåg en i lag noggrant fastställd bokföringsskyldighet under det att andra näringsidkare och med dem jämställda skattskyldiga skulle kunna åläggas dylik plikt i administrativ väg.

En remissinstans, vars mening kan återges som uttryck för de ovan berörda kritiska yttrandena, anför i huvudsak följande. Om bokföringslagens regler framstår som otidsenliga och bristfälliga från taxeringssynpunkt, kan det förmodas att liknande anmärkningar kan riktas mot regleringen från borgenärssynpunkt. Den naturliga åtgärden synes vara att modernisera bokföringslagen under aktgivande också på taxeringsförfarandets behov. Kretsen av bokföringsskyldiga torde därvid kunna utvidgas och föreskrifterna om sättet för bokföringsskyldighetens fullgörande omarbetas. De bestämmelser som enligt betänkandet skulle gälla om bokföringsskyldighet för näringsidkare och andra företagare än de som är bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen torde bli av samma allmängiltiga karaktär som bokföringslagens regler om bokföringsskyldighet. Vid sådant förhållande bör enligt gängse lagstiftningspraxis dessa bestämmelser tas in i bokföringslagen. En uppdelning av reglerna om allmän bokföringsskyldighet på skilda författningar skulle leda till svår-

överskådlighet och systematisk oreda. Stadganden om bokföringsskyldighet bör tillkomma under riksdagens medverkan.

Taxeringskontrollutredningens förslag att det skulle föreskrivas att räkenskaper skall bevaras under sex år föranledde i allmänhet inte någon erinran. Inte heller gjordes i allmänhet några invändningar mot den föreslagna straffbestämmelsen.

Departementschefen (prop. 1961:100) erinrade om att det redan före tillkomsten av bestämmelserna om anteckningsskyldighet stått klart att deklarationsplikt och uppgiftsskyldighet för annans taxering också innefattade skyldighet att sörja för och bevara räkenskaper, anteckningar, verifikationer och annat underlag. En sådan skyldighet sades föreligga oberoende av om vederbörande var bokföringsskyldig enligt bokföringslagen. 20 § taxeringsförordningen hänvisade till bokföringslagen och den särskilda bokföringsförordningen för vissa jordbrukare. De som berördes av nu angivna lagstiftning skulle sålunda fullgöra den allmänna skyldigheten att sörja för och bevara underlag med beaktande även av bestämmelserna i bokföringslagen respektive jordbruksbokföringsförordningen. Departementschefen sade sig ha blivit övertygad om att det var nödvändigt att ge mera preciserade bestämmelser om anteckningar o. d. för olika kategorier deklarations- och uppgiftsskyldiga. Departementschefen uttalade beträffande förhållandet till bokföringslagen därefter följande.

Vad angår förhållandet till bokföringslagen vill jag erinra om att det, såsom nyss påpekats, redan nu, vid sidan av nämnda lag, existerar en skyldighet att för taxeringsändamål ombesörja räkenskaper och annat underlag. De ifrågasatta nya bestämmelserna avser endast att närmare precisera denna skyldighet. De kan därför utfärdas oberoende av bokföringslagen. Självfallet bör emellertid tillses, att man icke för samma kategorier får emot varandra stridande regler i bokföringslagen och i föreskrifter av det här aktuella slaget. Vidare ligger det i sakens natur, att vissa sådana föreskrifter kan bli obehövliga efter en framtida revision av bokföringslagen.

20 § andra stycket taxeringsförordningen innehöll en hänvisning till bokföringslagen och förordningen om skyldighet för vissa jordbrukare att föra räkenskaper. Departementschefen föreslog nu en sådan ändring av bestämmelsen att hänvisningen blev vidare inriktad ("om skyldighet i vissa fall att föra räkenskaper är särskilt stadgat"). Avsikten var att hänvisningen skulle komma att omfatta också särskilda bestämmelser som kunde komma att utfärdas för vissa kategorier skattskyldiga.

Enligt departementschefen borde särskilda bestämmelser om räkenskapsplikt för vissa skattskyldiga utfärdas av Kungl. Maj:t och riksdagen gemensamt. Bestämmelserna borde inte omfatta sådana skattskyldiga för vilka bokföringslagen eller jordbruksbokföringsförordningen var tillämpliga. – Dessa skattskyldiga var emellertid underkastade bestämmelsen i 20 § första stycket. – De särskilda reglerna syntes enligt departementschefen inte behöva vara mera komplicerade. Syftet borde sålunda vara att föreskriva vissa räkenskaper eller anteckningar som från taxeringsmässiga utgångspunkter framstod som ett nödvändigt minimum.

Propositionen upptog också taxeringskontrollutredningens förslag att 20 § kompletterades med föreskrift om skyldighet att bevara räkenskaper

och annat underlag under sex år. Vidare innehöll propositionen ett förslag till straffbestämmelse (121 §). Enligt bestämmelsen skulle straff kunna inträda för den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosatt sina skyldigheter enligt 20 § taxeringsförordningen. Såsom villkor för straffbarhet stadgades att den skattskyldige skulle ha omöjliggjort eller allvarligt försvårat fullgörande av deklarations- eller uppgiftsskyldighet eller kontroll därav. Vid grovt brott skulle fängelse kunna följa.

Riksdagen följde propositionens förslag (bevillningsutskottet 1961:50, riksdagens skrivelse 1961:317). Viss justering företogs därvid beträffande straffbestämmelsen. Fängelse skulle sålunda kunna förekomma då vid uppsåtligt brott förelåg synnerligen försvårande omständigheter.

1.2.2

Frågor om bokföringslagstiftningens förhållande till skattelagstiftningen diskuterades också inför tillsättandet av den utredning som sedan utarbetade 1967 års betänkande.

I två likalydande motioner (1961 I:363, II:422) hemställdes om en översyn av bokföringslagstiftningen. Sedan taxeringskontrollutredningens synpunkter redovisats, uttalades i motionerna följande.

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

Enligt min uppfattning bör bokföringslagens bestämmelser icke blott taga sikte på borgenärsskyddet utan även och i högre grad än vad f. n. är fallet tillgodose det allmännas skatteintresse. I annat fall kommer följden att bli den att det kommer att existera två olika bokföringslagar, en mindre vittgående för tillgodoseende av civilrättsliga intressen och en mera vittgående, vilkens utformning helt dikteras av det allmänna skatteintresset. Att en och samma bokföring skall regleras i två olika lagar måste emellertid betecknas såsom mindre ändamålsenligt. Att så blir fallet kan icke vara önskvärt ur vare sig näringslivets eller lagstiftarens synpunkter. Å andra sidan får bokföringslagens utformning icke uteslutande ske ifrån fiskaliska synpunkter. Bokföringsapparaten inom näringsföretagen har dock rent praktiska huvuduppgifter, och dess funktioner får icke domineras av skatteväsendets behov. Tvärtom måste näringslivets förutsättningar och behov vara riktpunkten, även om lagen utformas under beaktande av skatteväsendets krav. En lämplig samordning av näringslivets och skatteväsendets krav bör kunna komma till stånd.

Vid första lagutskottets prövning av frågan om en översyn av bokföringslagstiftningen (utlåtande 1961:27) förelåg inhämtade yttranden från ett antal remissinstanser. I dessa yttranden berördes också frågor om bokföringslagstiftningen och skattelagstiftningen.

Flera remissinstanser erinrade om sina utlåtanden över taxeringskontrollutredningens betänkande. Utskottet återgav i sitt utlåtande flera yttranden med kritik mot taxeringskontrollutredningens förslag.

I några yttranden till utskottet uttalades tveksamhet om det var möjligt att närmare samordna bokföringslagstiftningen och skattelagstift-

ningen. Enligt ett sådant yttrande riskerade man att helt oförenliga intressen kunde komma i konflikt med varandra vid sådana samordningsförsök. Därvid erinrade remissorganet bl. a. om att värderingsreglerna fyllde skilda syften i bokföringslag och skattelag. Remissorganet ville starkt betona önskvärdheten av att man i alla väsentliga avseenden försökte undvika att de fiskaliska intressena gavs tillfälle att dominera och hindra en från näringslivets synpunkt riktig utformning av bokföringslagstiftningen. Detta borde enligt yttrandet inte göra det omöjligt att i stor utsträckning ta hänsyn till skattesynpunkter.

I ett yttrande till utskottet gjordes med skärpa gällande att man vid översyn av bokföringslagstiftningen borde utgå från att denna lag alltjämt skulle ha till huvudsyfte att bereda skydd åt rörelseidkares borgenärer men däremot inte ha till uppgift att tillgodose det allmännas skatteintresse. Enligt yttrandet borde det möta betydande svårigheter att ge bestämmelserna ett innehåll som kunde tillgodose båda de angivna intressena. De bestämmelser om skyldighet att föra räkenskaper etc., som kunde anses erforderliga från taxeringssynpunkt, hade enligt yttrandet sin naturliga plats inte i bokföringslagen utan i taxeringsförordningen. Hur pass omfattande taxeringsförordningens bestämmelser här borde vara var enligt yttrandet en fråga som inte direkt hade med bokföringslagens innehåll att skaffa.

Utskottet berörde i sitt utlåtande bl. a. de synpunkter som under remissbehandlingen kommit fram beträffande bokföringslagstiftningens förhållande till skattelagstiftningen. Utskottet förordade en förutsättningslös utredning. Vid denna borde enligt utskottet ägnas uppmärksamhet åt de olika spörsmål som berörts av motionärerna och remissinstanserna.

Enligt direktiven för den 1962 tillkallade utredningen borde utredningen utforma sina förslag med hänsynstagande till bl. a. den funktion bokföringsreglerna hade i skattehänseende. En samordning och avvägning fick enligt direktiven därvid ske mellan näringslivets och skatteväsendets krav.

1.2.3

I *1967 års betänkande* uttalas att bokföringens uppgift att tjäna som underlag för taxeringen i förhållandevis ringa grad beaktats av lagstiftaren då 1929 års bokföringslag kom till. Utredningsmännen erinrar därefter om utvecklingen efter lagens tillkomst med ett ökat skattetryck, en utbyggd taxeringsorganisation och en väsentlig utvidgning av myndigheternas kontrollbefogenheter. Utredningsmännen berör bestämmelsen i 20 § taxeringsförordningen och hur skyldigheten att föra böcker avgränsats i bokföringslagen. Utredningsmännen anför härefter:

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 räkenskapsskyldiga 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 deklarations- eller uppgiftsskyldighet eller kontroll därav. Oavsett om straff kan ådömas den som bryter mot taxeringsförordningens 20 §, skall enligt 21 § samma förordning skönsmässig taxering åsättas vederbörande om bristerna i deklarationen eller det bristfälliga underlaget för deklarationen omöjliggör en tillförlitlig inkomstberäkning. Denna skönstaxering har inte karaktären 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 normalt för liknande verksamheter inom samma bransch, kan man inte heller 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 sammanföring av alla de regler, som samhället finner sig böra ställa i fråga om räkenskapsföring, funnit det vara ur praktiska synpunkter svårbemästrat att i en och samma författning samla såväl civilrättsliga som skatterättsliga 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 bokföringslag 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. kontantredovisning och genom bestämmelserna om verifikationer. I detta sammanhang 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 deklarations- eller uppgiftsskyldighets fullgörande och för kontroll därav.

Frågor om bokföringslagstiftningens relationer till skatterätten tas upp i flera *yttranden* över 1967 års förslag. I några yttranden anförs därvid att skatteintressena i allt för hög grad fått inverka på bestämmelserna. I

andra yttranden framhålls att det, såsom uttalats i betänkandet, i praktiken torde vara ogenomförbart att i en bokföringslag samla upp också de bokföringsregler som finns i skatterätten. I några av yttrandena uttalas att förslagen i betänkandet på ett tillfredsställande sätt tillgodoser såväl civilrättsliga som skatterättsliga intressen. Några remissorgan påpekar att lagförslaget aktualiserar frågor om vissa ändringar i skatterätten. I ett yttrande understryks att hänsyn, så långt detta är möjligt, bör tas också till bokföringens betydelse som underlag för debitering av olika socialförsäkringsavgifter och allmän arbetsgivaravgift.

1.2.4

Till skattelagstiftningen hör ett mycket stort antal författningar. Riksskatteverket utger årligen en tryckt sammanställning av skatte- och taxeringsförfattningarna, en sammanställning som nu har en omfattning av omkring 500 trycksidor. Många av författningarna har bestämmelser av stor betydelse i bokföringshänseende. Det kan vara anledning att här nämna särskilt följande.

Kommunalskattelagen och förordningen om statlig inkomstskatt jämte anvisningarna till dessa författningar innehåller detaljerade regler om bl. a. värdeminskningsavdrag och om värdering av omsättningstillgångar. Taxeringsförordningen och taxeringskungörelsen har bestämmelser om bl. a. skyldighet att föra och bevara räkenskaper, anteckningar m. m., om särskilda uppgifter för representation och liknande ändamål, om särskilda uppgifter i självdeklaration beträffande bl. a. rörelsens omsättning, lagervärdering, värdeminskningsavdrag, egna uttag, reklamkostnader och nedskrivningar på kontrakt, om kontrolluppgifter och andra uppgifter för annans taxering samt om taxeringsrevision.

Särskilda bestämmelser om räkenskaper har utfärdats i olika författningar för jordbrukare (1951:793, frivillig bokföringsskyldighet i viss utsträckning tills vidare) och för tandläkare, pälsdjursuppfödare, kreaturshandlare m. fl. samt taxirörelser (1966:138–140). Inventeringsförordningen (1955:257) innehåller föreskrifter om bl. a. värdering och inventering av varulager. Vidare finns författningar om bl. a. ackumulerad inkomst och förlustutjämning, om avdrag för avgifter av olika slag och om extra avskrivningar och investeringsfonder. Till författningarna på skatteområdet hör också skattebrottslagen.

Behoven av en tillfredsställande bokföring har ökat genom mervärdeskatten. Denna regleras av förordningen om mervärdeskatt (1968:430) och mervärdeskattekungörelsen (1968:431). Särskilda bestämmelser i dessa författningar ger taxeringsmyndigheterna befogenheter till revision av räkenskaper.

För socialförsäkringen föreligger uppgiftsskyldighet enligt förordningen (1959:552) angående uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring m. m. Denna förordning äger tillämpning också för den allmänna arbetsgivaravgiften (förordningen om denna avgift 1968:419).

Särskild utredning pågår för en översyn av bestämmelserna om företagens och andra arbetsgivares uppgifts- och uppbördsskyldighet m. m. (se Riksdagsberättelsen Fi 1970:69).

Utredningen om bokföringslagstiftningen anser att 1967 års lagförslag på ett tillfredsställande sätt beaktat såväl civilrättsliga som skatterättsliga intressen. Det lagförslag som utredningen nu lägger fram följer i huvudsak samma principer för avvägning av dessa intressen.

I olika remissvar har, som tidigare framgått, hävdats att avsevärda motsättningar kan råda mellan skatterättsliga intressen samt borgenärsintressen och andra civilrättsliga intressen bakom en bokföringslag. Utredningen om bokföringslagstiftningen anser att det saknas anledning att så starkt betona dylika motsättningar. En bokföringslag skall ställa krav på och genom sitt regelsystem främja en fullständig, korrekt och överskådlig ekonomisk redovisning. Att redovisningen fyller sådana krav är ett gemensamt intresse för borgenärerna, för det allmänna och för andra som är beroende av redovisningen. Det kan svårligen göras gällande att det allmännas skatteintresse här i princip skulle vara av annan art och kräva andra grundprinciper än andra borgenärsintressen.

Utredningen om bokföringslagstiftningen anser att en bokföringslag bör inriktas på att skapa ett gemensamt, grundläggande regelsystem för all redovisning. All bokföringsskyldighet bör därvid regleras i en sådan bokföringslag.

Det kan knappast undvikas att en del bestämmelser i en sådan gemensam reglering i något dominerande grad uppbärs av skatteintressen. Särskilt kan detta vara fallet om en sådan regel bedöms utifrån de minsta rörelsernas förhållanden. Det torde emellertid inte för någon sådan regel kunna påvisas att den helt saknar intresse från civilrättsliga synpunkter eller ger konflikter med något civilrättsligt intresse.

Ett exempel på här ovan diskuterade förhållanden utgör bestämmelsen med en till alla rörelseidkare utsträckt bokföringsskyldighet. Självfallet måste beskattningsförhållandena utgöra ett mycket avgörande skäl för en sådan bestämmelse. Det kan emellertid ingalunda göras gällande att det saknas intresse för rörelseidkaren själv eller hans affärsförbindelser att rörelsen har en ordnad bokföring.

En annan bestämmelse på vilken kan anläggas liknande synpunkter är bestämmelserna om verifikationer med krav på vissa identifieringsuppgifter för alla affärshändelser. Ytterligare kan i detta sammanhang erinras om bestämmelserna om att rörelsens bruttoomsättning skall redovisas öppet liksom lagerreserven och dess förändringar. – Här bör också anmärkas att redan det förhållandet att skatterätten har en grundläggande regel – såsom att alla rörelseidkare skall beskattas efter bokföringsmässiga grunder – utgör ett starkt motiv för att ta med en sådan regel också i en bokföringslag.

Som en grundläggande motsättning mellan ett civilrättsligt och ett skatterättsligt regelsystem har brukat åberopas att värderingsreglerna har olika funktion i de båda systemen. De civilrättsliga reglerna skall skydda borgenärerna mot en övervärdering av tillgångar och undervärdering av skulder i redovisningen över den ekonomiska ställningen. Skatterätten däremot måste inriktas på att beskattningen inte blir för låg genom en undervärdering av rörelsens tillgångar som påverkar det redovisade resultatet. Dessa divergerande syften utesluter emellertid ingalunda att samma värderings*principer* läggs till grund för värdebestämningen. Skatterätten

kan exempelvis sedan tillåta att ett efter dessa principer framräknat värde på visst sätt öppet reduceras i beskattningssammanhang. Värderingsreglerna och principerna för redovisning av reserver i årsboksluten utgör exempel på hur lagstiftningen kan byggas upp med nu diskuterade skilda intressen som bas.

Medan motsättningarna mellan skatterätt och civilrätt särskilt betonas i vissa sammanhang innehåller åtskilliga yttranden och uttalanden önskemål om en längre gående samordning. I praktiken är emellertid en långtgående samordning knappast möjlig. Det torde sålunda inte vara möjligt att här nå väsentligt längre än till ett gemensamt, grundläggande regelsystem. Anteckningarna i det föregående om skatterättens vidlyftiga regelsystem torde klart utvisa att flertalet av skatterättens bestämmelser med redovisningsinnehåll knappast skulle kunna tas in i en bokföringslag.

Det torde räcka med att i detta sammanhang erinra om att skatterätten är och måste arbeta med en mera speciell, rörlig och ofta mindre tidsbeständig reglering. Omläggningar av skattesystemet kan föra med sig behov av bestämmelser som reglerar redovisningsmässiga aspekter. Kontrollintressen kan föra med sig att uppdagade brister måste föranleda specialregleringar för särskilda förhållanden. Skatterätten måste sålunda ge ett regelsystem som utgör en påbyggnad på det grundläggande, gemensamma regelsystemet. – Här kan vara anledning att erinra om att en bokföringslag också från civilrättslig synpunkt ger endast en grundläggande reglering. Redovisningspraxis bygger för speciella branscher och för olika särförhållanden här ofta upp ett utfyllande och kompletterande regelkomplex.

Utredningen om bokföringslagstiftningen har strävat efter att lämna renodlat skatterättsligt betingade regler utanför lagförslaget. Några i 1967 års förslag upptagna regler har därvid nu inte tagits med. Bland sådana bestämmelser kan nämnas bestämmelserna om bestyrkande av dagskassarapport, om varulagerinventering och om avskrivning på goodwill.

Det kan synas som en ny och mera fullständig bokföringslag skulle kunna ge grund för en minskning och förenkling av skatterättens regelsystem. En del skatterättsliga bestämmelser har sålunda utan tvivel utformats för att fylla ut en mera ofullständig bokföringslagstiftning. Här kan exempelvis anmärkas att de särskilda lagarna om tandläkares, pälsdjursuppfödares och andra särskilda branschers bokföringsplikt nu skulle kunna utgå i sin nuvarande form och då ersättas av några speciella påbyggnadsregler om särskilda verifikationer och noteringar. På längre sikt torde också en del avskrivnings- och värderingsregler kunna förenklas mot bakgrund av en mera fullständig bokföringslag.

Det ligger självfallet inte inom utredningens kompetens att föreslå några reformer av det skatterättsliga regelsystemet. Skatterättens regler kan sägas vara underkastade en kontinuerlig översyn. Riksskatteverket ägnar ständig uppmärksamhet åt detta författningsområde och dess tillämpning. Det saknas anledning att föreslå att en samlad översyn, föranledd av en ny bokföringslag, genomförs. Man kan med säkerhet räkna med att en anpassning till en fylligare bokföringslagstiftning kommer att ske kontinuerligt vid översyn av skatterättens bestämmelser och vid tillkomsten av nya författningar på skatterättens område.

1.3 *Enklare regler för mindre företagare*

1.3.1

Utredningen om bokföringslagstiftningen har, såsom redovisas nedan under 1 §, funnit att alla rörelseidkare bör vara bokföringsskyldiga. Utredningen har också att ta ställning till den i direktiven upptagna frågan om ett differentierat regelsystem med förenklade regler för mindre företagare.

Frågorna om enklare regler för mindre företagare har följt frågorna om reformer av bokföringslagstiftningen. Här finns anledning att från dessa sammanhang erinra om följande uttalanden.

I de motioner till 1961 års riksdag (I:363, II:422), vari väcktes frågor om en allmän översyn av bokföringslagstiftningen, ifrågasattes om inte dubbel bokföring borde föreskrivas för företag av viss typ eller storleksordning. Samtidigt anfördes att det borde undersökas att införa ett system med olika krav på redovisning för olika typer av företag, ett system som använts i den dåvarande finländska bokföringslagen.

Motionerna behandlades av första lagutskottet (utlåtande 1961:27). Utskottet inhämtade yttranden över motionerna. I några av dessa yttranden redovisas erfarenheter att de mindre företagarnas bokföringskunskaper är mycket skiftande och ofta otillräckliga.

Samtidigt framhålls att det kan vara svårt eller ekonomiskt betungande att anlita kvalificerad hjälp för redovisningsarbetet. På grund härav ställer sig de nu åberopade remissinstanserna tveksamma till en utvidgning av bokföringsskyldigheten så att också de mindre företagen innefattas. Om bokföringsplikten skall omfatta också sådana mindre företag, bör lagen enligt en av remissinstanserna ställa upp mindre stränga minimikrav för dessa.

Utskottet, som förordade en utredning för en allmän översyn av bokföringslagen, uttalade att utredningen borde bedrivas förutsättningslöst. Vid utredningen borde man enligt utskottet självfallet ägna uppmärksamhet åt de olika spörsmål som motionärerna och remissinstanserna berört.

1.3.2

Den nya *finländska* bokföringslagen har särskilda, enklare bestämmelser angående yrkesutövares bokföring. Därutöver bör anmärkas att bestämmelserna för övriga bokföringsskyldiga också inrymmer förenklingsmöjligheter. Om den löpande bokföringen skett efter en kontantprincip, skall sålunda noteringarna, utom sådana som är av ringa betydelse, rättas och kompletteras till överensstämmelse med "prestationsprincipen" innan bokslutet görs upp (11 §). Med "prestationsprincipen" åsyftas den princip som hos oss brukar betecknas som principen om bokföringsmässiga grunder.

Vad som avses med "yrkesutövare" anges inte i lagen. Det har uppgetts att beteckningen inte torde ge några tillämpningssvårigheter och att den används som fast beteckning för småhantverkare och andra som säljer sina yrkesprestationer.

Bestämmelserna (26–32 §§) har i huvudsak följande innehåll. Yrkesutövare behöver inte ha dubbel bokföring. Utgifter och inkomster samt egna uttag registreras enligt en kontantprincip i bunden bok eller bok som binds in efter bokslutet. Räkenskapsåret utgörs av kalenderåret. Bokslut görs upp inom två månader efter årets utgång. Bokslutet resulterar i en resultaträkning efter kontantprincipen. Lagens huvudregler om värdering av tillgångar och skulder samt av värderingen föranledda avskrivningar och andra resultatpåverkande poster gäller också för yrkesutövare. Yrkesutövare kan frivilligt beakta uppkomna kundfordringar och leverantörskulder när han beräknar årets kostnader och intäkter. – Vid beskattning beaktas under alla omständigheter dessa fordringar och skulder. – Ett schema för resultaträkningen kommer att återfinnas i en särskild bokföringsförordning. Någon balansräkning behöver inte göras upp. En förteckning skall dock upprättas över omsättnings- och anläggningstillgångar jämte andra eventuella tillgångar samt över fordringar och skulder. Särskilda bestämmelser meddelas om vilka poster som skall redovisas i förteckningen. Det anges i särskild bestämmelse att yrkesutövare får använda sig av en fullständigare bokföring i enlighet med lagens huvudbestämmelser.

Det *norska* utkastet har bestämmelser om begränsad räkenskapsplikt. Bestämmelserna tillämpas när verksamheten, inräknat den räkenskapsskyldiges eget arbete, understiger 600 dagsverken om året. Begränsad räkenskapsplikt föreligger, oavsett sysselsättningen, alltid för den som bedriver fiske eller fångst (med båt på högst 40 fot), räkenskapsbyrå eller rådgivningsverksamhet eller driver verksamhet som revisor, arkitekt, ingenjör, läkare, tandläkare, tandtekniker eller veterinär. "Kongen" kan generellt eller i särskilt fall hänföra också andra till kategorien med begränsad räkenskapsplikt samt i övrigt ge föreskrifter i anslutning till bestämmelserna. Bestämmelserna om begränsad räkenskapsplikt gäller aldrig för dels aktiebolag och uppräknade andra särskilda rättssubjekt, dels den som bedriver kreditupplysningsverksamhet eller verksamhet med handelsbrev eller hantverksbrev som tillstånd, dels den som med tillstånd bedriver entreprenörverksamhet, apotek, restaurang, hotell, fondmäkleri, aktiemäkleri, egendomsförmedling, advokatverksamhet, rättshjälpsverksamhet eller inkasso- eller auktionsverksamhet. Undantagna är också räkenskapsskyldiga som – vid sidan av verksamhet med begränsad räkenskapsplikt – driver annan verksamhet med full bokföringsskyldighet.

Bestämmelserna om begränsad räkenskapsplikt medger förenklingar beträffande vilka böcker som skall föras; det norska förslaget har en uppräkning av ett antal obligatoriska räkenskapsböcker. Beträffande årsräkenskapernas innehåll föreskrivs (14 § andra stycket) att resultaträkningen vid begränsad räkenskapsplikt behöver omfatta endast inbetalningar, utbetalningar och egna uttag (kontantprincipen). I stället för balansräkning skall den som har begränsad räkenskapsplikt enligt samma bestämmelse göra upp förteckning över tillgångar och skulder. Lagförslagets föreskrifter beträffande resultaträkningen (17 §) och balansräkningen (18 §) och dess värderingsbestämmelser (19 och 20 §§) gäller inte vid begränsad räkenskapsplikt.

I *1967 års betänkande* konstateras inledningsvis för den löpande bokföringens del att de intressen som uppbär en bokföringslag ofta för sitt förverkligande kan kräva mer detaljerade regler för de mindre företagen än för de större. Härvid hänvisas till de större företagens mera fasta kontorsorganisation och till deras interna kontrollapparat. Önskemålen om mindre långtgående krav för de mindre företagen lär enligt utredningsmännen inte kunna förverkligas när det gäller den löpande bokföringen. För årsredovisningens del erinrar utredningsmännen om att bokföringslagens regler är ganska summariska. De finner emellertid ej anledning att överväga en differentiering även om nya detaljerade regler uppställs för årsredovisningen. Differentierade redovisningsbestämmelser anses inte erbjuda några fördelar som går att förena med lagstiftningens syften.

Flera *remissinstanser* tar upp frågor om de mindre företagarnas bokföringsskyldighet. I några yttranden görs därvid invändningar mot att alla rörelseidkare föreslås bli bokföringsskyldiga och mot att de föreslagna bestämmelserna är alltför stränga och invecklade för att passa mindre rörelser. I en del yttranden förordas att frågorna om ett differentierat system tas upp till nytt övervägande.

1.3.3

Frågan om behovet av enklare regler för mindre rörelser är naturligtvis sammankopplad med frågan hur man väljer den företagsstorlek som närmast skall tjäna som riktpunkt för bokföringslagens bestämmelser, vara lagens modellföretag. Spännvidden mellan de minsta och de största företagen är mycket stor.

Den förhållandevis knapphändiga regleringen i 1929 års bokföringslag lämnar naturligtvis bl. a. de mindre företag som berörs av lagen – många är undantagna från bokföringsplikt – en betydande frihet. Behoven av en i förhållande härtill utvidgad reglering underströks när man tog upp frågorna om en översyn av lagen (motionerna I:363 och II:422, första lagutskottets utlåtande 1961:27).

1967 års förslag innehåller en förhållandevis omfattande reglering. I princip har man visserligen delvis inriktat sig på ett minimireglerings-system. Endast dagbok och årsbok är sålunda obligatoriska; därutöver skall finnas de övriga räkenskaper som med hänsyn till verksamhetens omfattning och beskaffenhet fordras enligt god redovisningssed. Bestämmelserna i lagförslaget är emellertid i och för sig så omfattande och detaljerade att regleringen kan tyckas vara närmast inriktad på de något större företagens förhållanden. I en del remissvar anförs också att regleringen inte anpassats efter de mindre företagens förhållanden.

Utredningen om bokföringslagstiftningen anser att en bokföringslag bör innehålla en reglering av den omfattning som föreslås i 1967 års betänkande. Det är nödvändigt att man söker reglera alla viktiga grundfrågor som kan ha betydelse för flertalet företag. Därtill kommer att vissa viktigare frågor som inte har aktualitet för alla men berör stora kategorier företag också bör vara reglerade. Denna inriktning måste ge lagen ett visst, rätt omfattande format. Om man bringar ned formatet genom att

lämna viktiga frågor oreglerade ställer man många bokföringsskyldiga utan lättillgänglig ledning. Ledning får då sökas från de mera svårtillgängliga och obestämda normer som kan följa av god redovisningssed, branschanvisningar etc. Lagreglerna bör sålunda inriktas på att så långt detta är möjligt ge en tydlig och förhållandevis uttömmande vägledning åt ett brett band av företag. De bör medverka till en enhetlig praxis i grundprinciperna för redovisningen hos företag av varierande storlek.

Utredningen anser att 1967 års förslag i realiteten täcker behoven hos ett brett fält av företag av varierande storlek. Regleringen kan i själva verket inte sägas vara strikt inriktad på en viss företagsstorlek. Den avser främst gemensamma principiella frågor och löser i övrigt bl. a. en del rent praktiska frågor där ensartade lösningar knappast kan inge några betänkligheter. Olika företag och företagskategorier kan variera sina bokföringssystem inom de ramar som grundprinciperna stakar ut. Lagförslaget har en inneboende elasticitet med alternativa lösningar som kan användas särskilt av de mindre företagen och förenkla deras redovisning. Till detta kommer att lagtillämpningen för många företag förenklas av att en del bestämmelser inte har någon aktualitet för dem. Särskilt kan här erinras om att åtskilliga poster i årsboksluten inte finns hos en del företag, varför deras balansräkning i realiteten blir avsevärt enklare än den "maximibalansräkning" som finns i lagförslagets schema.

Det lagförslag som utredningen om bokföringslagstiftningen presenterar har ungefär samma omfattning som 1967 års förslag. I några hänseenden är emellertid regleringen något fylligare. Reglerna om den löpande bokföringen har sålunda kompletterats med särskilda regler om den systematiska bokföringen (9 och 10 §§). Bestämmelserna får bl. a. ses som ett led i försöken att genom en strängare systematik öka regleringens åskådlighet. Denna systematik ger dessutom en lämplig bakgrund till vissa särskilda bestämmelser om datorbaserad redovisning (22 och 23 §§), bestämmelser som har ökat lagens format. Lagregleringens omfattning bestäms emellertid främst av att bestämmelserna om årsbokslut är något mera fullständiga än i 1967 års förslag. Detta betingas främst av en nödvändig samordning med bestämmelserna om årsredovisning i aktiebolagsutredningens förslag. Erfarenheterna visar att en så omfattande reglering här är påkallad; utan en sådan tvingades många bokföringsskyldiga att i oreglerade frågor söka ledning från aktiebolagslagens bestämmelser. – Frågorna om relationerna mellan bokföringslagen, å ena sidan, samt aktiebolagslagen, lagen om ekonomiska föreningar och andra lagar för särskilda rättssubjekt diskuteras närmare under rubriken till huvudavsnittet om årsbokslut (4).

Utredningen har alltså strävat efter att ge lagförslaget en vid inriktning. Vidare har utredningen sökt tillvarata tillgängliga möjligheter att göra bestämmelserna enkla och lättillgängliga. Systematiken tänkes ytterligare öka tillgängligheten.

Trots vad nu anförts måste emellertid vidgås att regleringen kan komma att ge svårigheter för de minsta företagen. I vissa delar, särskilt när det gäller årsboksluten, kan naturligtvis sättas i fråga om så ingående och bundna regler verkligen är nödvändiga för de mindre företagen. Det finns säkerligen också fog för anmärkningar att det för en del mindre

företag kan vara praktiskt svårt och ekonomiskt betungande att fylla lagens bokföringskrav. Inte minst måste här beaktas att kraven på bokföringskunskaper blir förhållandevis höga och att inte alla rörelseidkare kan ha möjligheter att nu fylla dem.

Utredningen har varit inriktad på att finna regler som förenklar bokföringen för mindre rörelser. För diskussionen av dessa frågor har utredningen utarbetat utkast med skisser över tänkbara regler. Betydande svårigheter har emellertid visat sig möta när det gäller att här finna ut ett lämpligt regelsystem. Dessa diskuteras närmare under nästa punkt i framställningen.

Här bör i korthet erinras om att de mindre företagen inte utgör någon enhetlig grupp. Ett företag kan vara litet med tanke på antalet anställda eller i förhållande till omsättning och balansomslutning. Den bristande enhetligheten – som skulle försvåra en praktiskt tillämpbar gränsdragning mellan större och mindre företag – framgår av det under 1 § (punkt 3) redovisade statistiska materialet.

1.3.4

Det kan vara svårt att i realiteten nå några betydelsefulla förenklingar i sak. Den frågan kan lämpligen först belysas för den löpande bokföringens del.

Det kan, såsom i 1967 års betänkande, här göras gällande att bestämmelserna om den löpande bokföringen är särskilt viktiga såvitt gäller de mindre företagen. Förenklingar skulle här kunna leda till att man efterger krav på en grundläggande ordning och reda. Eftersätts skyldigheten att samla och ordna verifikationerna eller att snabbt notera varje affärshändelse, blir bokföringen lätt helt värdelös. Finns kompletta verifikationer och omsorgsfulla grundnoteringar, är rekonstruktions- och kontrollmöjligheterna nödigt säkerställda. Enkla systematiseringsåtgärder kan ge den bokföringsskyldige en någorlunda tillfredsställande överblick över hur verksamheten går.

Till det anförda kommer att reglerna om den löpande bokföringen, med de systemvariationer som är tillåtna, medger en mycket okomplicerad bokföring. Kraven är uppenbarligen inte större än att man kan begära att de iakttas av envar som driver rörelse. För de minsta rörelserna skulle den löpande bokföringen kunna handhas på följande sätt. Alla verifikationer samlas samt ordnas och numreras successivt. Betalningsposter förs in i en kassadagbok två gånger i veckan (inbetalningar och utbetalningar). Kassadagboken förs med indelning på kontanta medel, bankmedel och giromedel. För varje betalningsmedel behöver högst föras en inbetalnings- och en utbetalningspost per dag. Ett begränsat antal ytterligare kolumner i kassadagboken används för en samtidig systematisk bokföring. Vid mycket enkla förhållanden kan det inte sällan räcka med en kolumn för utgifter och en för inkomster. Obetalda in- och utgående fakturor samlas i särskilda pärmar som ger överblick över vad man skall betala och vad man skall bevaka; bokföring sker i kassadagboken när betalning sedan sker och fakturan förs då över till huvudsamlingen av verifikationer. Kassadagboken summeras ned varannan månad och vid årets slut.

Summorna vid årets slut av obetalda räkningar och av utestående fordringar förs in som särskilt tillägg i kassadagboken. – Systemet kräver inte i och för sig dubbel bokföring i bemärkelsen dubbla löpande noteringar. Det är naturligtvis möjligt att göra systematiska fördelningar i efterhand. Det är emellertid uppenbart att fortlöpande dubbla noteringar i praktiken ger det enklaste systemet.

Det är tänkbart att utvecklingen på betalningsförmedlingens område skulle kunna ytterligare kraftigt bidra till en förenkling av bokföringen för mindre rörelser. Den löpande bokföringen förenklas sålunda avsevärt om alla ut- eller inbetalningar för en rörelse går över bankgiro, postgiro e. d. Det förefaller exempelvis möjligt att utvecklingen beträffande kontoutdrag kan starkare samordnas med rörelseidkarens bokföringsintressen så att utdragen ger en alltmer förbättrad och specificerad bokföringsledning.

Utredningen om bokföringslagstiftningen kan inte finna att det för den löpande bokföringens del finns anledning att föreslå några särskilda bestämmelser för mindre rörelser.

Mera komplicerade regler får anses möta den bokföringsskyldige när det gäller årsbokslutet. Också här finns emellertid vid tillämpningen förenklingsmöjligheter inom bestämmelsernas ram. Allmänt måste också framhållas att de föreslagna bestämmelserna egentligen inte ställer större krav på den bokföringsskyldige än som följer av att han som rörelseidkare alltid skall deklarera efter bokföringsmässiga grunder. Bestämmelserna om årsbokslut har samma grundprinciper som skattereglerna. Långtgående förenklingar i redovisningen skulle bli möjliga först om man i taxeringssammanhang kunde tillåta en kontantredovisning, varvid man exempelvis inom vissa ramar bortsåg från variationer i lager, fordringar och skulder samt tillät vissa schablonavdrag för rörelsens utrustning.

Övervägande skäl talar för att också de mindre företagen skall ha ledning av och behöva följa bokslutsbestämmelser i en bokföringslag. Den löpande bokföringen får en ökad stadga om den inriktas på ett någorlunda formaliserat bokslut. Den löpande bokföringen måste avslutas och avstämmas. Bokslutet måste ge klara utgångslägen för nästa års bokföring. Det måste på ett tydligt och planmässigt sätt fördela och markera vad som hör till räkenskapsåret och dess resultat och vad som skall förmedlas till andra perioder över ställningsredovisningen. Bokslutet bör ge ett klart och verifierat underlag för deklarationen. Här bör erinras om att man vid införande av föreskrifter om beskattning av alla jordbruk enligt bokföringsmässiga grunder (prop. 1972:120, skatteutskottets betänkande 1972:67) ansett att de nya reglerna inte skulle vålla de berörda företagarna några beaktansvärda svårigheter eller någon större arbetsökning.

De nu förefintliga möjligheterna att förenkla årsbokslutsbestämmelserna har funnits vara begränsade. Utredningen har ansett att sådana möjligheter av betydelse finns endast i fråga om redovisningen av obeskattade reserver i resultaträkningen och balansräkningen. Vissa lättnader för mindre företagare föreslås här genom undantagsregler i 15 och 16 §§. Enligt utredningens förslag behöver obeskattade reserver inte redovisas öppet som särskild post i balansräkningen om en öppen

redovisning har endast ringa betydelse med hänsyn till rörelsens förhållanden. Vidare måste minskning eller ökning av obeskattade reserver redovisas öppet i resultaträkningen endast om räkenskapsårets balansräkning innehåller särskild post för obeskattade reserver eller sådan post funnits i balansräkningen för det närmast föregående räkenskapsåret. Dessa undantagsregler behandlas närmare under 15 och 16 §§ nedan.

De starkt begränsade möjligheterna att finna möjligheter till praktiskt betydelsefulla förenklingar av regelsystemet utgör för utredningen det avgörande skälet mot enklare regler för mindre rörelser. Utredningen vill här också i korthet erinra om andra svårigheter. Det är sålunda enligt vad utredningen kunnat finna knappast möjligt att finna i sak tillfredsställande och enkelt tillämpbara regler för en avgränsning av gruppen "mindre rörelser". Utredningen vill här erinra om det material beträffande företagens storlek som redovisas under 1 § och till den diskussion som där förs om möjligheterna att undanta mindre rörelser från bokföringsplikt.

1.4 *Frågor om en särskild nämnd för bokföringsfrågor*

1.4.1

Några remissyttranden över 1967 års betänkande tar upp frågor om att inrätta en särskild nämnd med uppgifter på redovisningsområdet. Mest utförligt är här ett yttrande som innehåller bl. a. följande synpunkter.

Olika lagar på redovisningsområdet innehåller hänvisningar till begreppet "god köpmannased" och "bokföringsmässiga grunder". Tolkningen av dessa begrepp har orsakat stora svårigheter och lett till en i många fall bristande möjlighet att hävda lagstiftningens syften. I samband med en omarbetning av bokföringslagen bör det anses vara av synnerligen stor betydelse att söka minska dessa oklarheter vid lagtolkningen. 1967 års förslag, som i sammanhanget använder uttrycket "god redovisningssed", lämnar knappast någon lösning på problemen. En riktig stadga i lagtolkningen i detta viktiga avseende kan knappast nås utan att man får möjlighet att hänskjuta frågor om tolkningen av begreppet god redovisningssed till ett auktoritativt organ som kan ge anvisningar i konkreta fall. Ett sådant organ borde lämpligen bestå av företrädare för rättsvårdande myndigheter, skattemyndigheter, revisorskårerna, företagsekonomiska institutioner samt näringslivet. Organet skulle också kunna vara remissinstans vid det allmänna lagstiftningsarbetet. Behovet av ett sådant organ finns särskilt på skattelagstiftningens område.

Frågor om ett auktoritativt organ berörs i det ovan avsedda yttrandet också i anslutning till frågorna om datorbaserad redovisning och redovisning med hjälp av andra tekniska hjälpmedel. I yttrandet ifrågasätts därvid om inte frågor om sådan redovisning kan regleras av en allmän bestämmelse. Denna skulle då innehålla att bokföringen skall vara ordnad så att affärshändelserna kan följas och kontrolleras enligt principer som står i överensstämmelse med god redovisningssed. Ett auktoritativt organ för tolkning av vad som kan anses vara god redovisningssed skulle här fylla en särskild uppgift. – Ett alternativ är här att revisorssammanslut-

ningarna utarbetar riktlinjer och fortlöpande ser till att dessa anpassas efter utvecklingen. – Det måste undvikas att en lagstiftning på området riskerar att bli omodern och omöjlig att tillämpa redan inom några få år.

I ett annat remissyttrande uttalas att ett auktoritativt organ, förutom att uttala sig om god redovisningssed, skulle kunna utarbeta lämpliga kontoplaner för olika slag av verksamhet och i allmänhet verka för god ordning på redovisningsområdet. I detta och ett annat yttrande berörs också möjlighet att uppdra åt något organ att i det enskilda fallet uttala sig om huruvida bokföringsskyldighet föreligger eller inte.

1.4.2

Fondbörsutredningen har i sitt betänkande "Större företags offentliga redovisning" (SOU 1971:9) föreslagit att det inrättas en nämnd, "Näringslivets redovisningsnämnd", med uppgifter på redovisningsområdet. Fondbörsutredningen har enligt sina direktiv haft att överväga bl. a. åtgärder för att förbättra de ekonomiska upplysningarna från börsintroducerade aktiebolag och andra bolag för vilkas aktier en marknad kan föreligga. Fondbörsutredningens förslag har delvis utarbetats i samråd med samarbetsutredningen. Sistnämnda utredning har haft att utreda frågor om förbättrad information och vidgat samarbete mellan företag och samhälle (SOU 1970:41 och 42).

Fondbörsutredningen lägger fram ett förslag till lag med särskilda redovisningsbestämmelser för vissa aktiebolag och ekonomiska föreningar jämte förslaget om en redovisningsnämnd. Lagförslaget innehåller bestämmelser som för de större företagen skärper de krav på redovisningen som ställs upp i aktiebolagslagen och lagen om ekonomiska föreningar. Bestämmelser meddelas om årsredovisningen, om delårsrapporter och om emissionsprospekt vid inbjudan bl. a. att teckna och köpa aktier.

Enligt fondbördsutredningens mening finns beträffande de större företagens ekonomiska information behov av ett normsystem med två nivåer – en "lagstiftningsnivå" och en "rekommendationsnivå". Vissa krav på förbättrad information gäller uppgifter av grundläggande art. Utvecklingen har lett fram till tämligen allmänt accepterade former för att lämna dessa uppgifter. En lagreglering föreslås därför beträffande de nu avsedda uppgifterna. Andra önskemål om ökad information är enligt utredningen av lägre angelägenhetsgrad eller anses av olika skäl inte kunna tillgodoses lagstiftningsvägen. Ofta har man i teori och praxis ännu inte funnit slutliga lösningar på berörda redovisningsfrågor. Här kan ett rekommendationssystem erbjuda möjligheter till en ändamålsenlig behandling. Genom att skapa ett permanent organ med uppgift att utfärda redovisningsrekommendationer kan man enligt utredningen säkerställa en anpassning efter utvecklingens krav och få en fortlöpande bevakning av utvecklingen på redovisningsområdet.

En nämnd för redovisningsfrågor intar, säger fondbörsutredningen, en central plats i utredningens tankegång när det gäller att finna en metod att för framtiden upprätthålla en hög redovisningsstandard bland de aktuella företagen. Nämnden skall följa redovisningspraxis och utvecklingen i övrigt. Den skall genom sin verksamhet inte bara vara ett stöd för

utvecklingen utan också en impulsgivare på redovisningsområdet.

Utredningen diskuterar olika vägar att tillgodose behovet av ett auktoritativt organ. Därvid övervägs möjligheten att anförtro uppgifterna åt fondbörsens styrelse, Föreningen auktoriserade revisorer, Näringslivets börskommitté och Sveriges finansanalytikers förening. Utredningen stannar emellertid för att en särskild nämnd bör skapas för uppgifterna. Det förutsätts att denna nämnd kommer att nära samarbeta med de förut nämnda organen.

Med namnet "Näringslivets redovisningsnämnd" avser fondbörsutredningen att markera att det rör sig om ett organ som under medverkan av olika intresserade parter inom näringslivet skall verka för förbättrad offentlig redovisning. Nämndens verksamhetsområde utgörs av aktiemarknadsbolagen och andra bolag, vars aktier är föremål för en mer omfattande handel. Nämnden skall emellertid enligt förslaget dessutom kunna ta upp redovisningsfrågor som avser andra företagstyper, om detta skulle befinnas vara av intresse från nämndens allmänna utgångspunkter.

Betänkandet innehåller ett utkast till stadgar för nämnden. Stadgarna förutsätts bli antagna av nämnden och fastställda av Konungen.

I stadgeförslaget preciseras nämndens uppgifter på följande sätt. Nämnden skall utarbeta rekommendationer beträffande företagens offentliga redovisning och följa tillämpningen av rekommendationerna. Den skall ta upp förhandlingar med företag som inte följer utfärdad rekommendation eller som i övrigt inte redovisar på tillfredsställande sätt. På begäran av företag skall nämnden kunna lämna förhandsbesked om visst redovisningssätt kan anses vara tillfredsställande. I övrigt skall nämnden följa utvecklingen av redovisningspraxis i Sverige samt av bestämmelser och praxis på redovisningsområdet utomlands. – Enligt fondbörsutredningen innefattar uppräkningen nämndens centrala uppgifter. Nämnden kan emellertid, uttalar utredningen, naturligtvis också ta andra initiativ inom ramen för sitt ändamål.

Beträffande nämndens uppgift att utfärda rekommendationer uttalar utredningen bl. a. följande. Nämnden bör kunna såväl ge rekommendationer för omedelbar tillämpning som uttala önskemål med en mera långsiktig inriktning. Med största sannolikhet kommer nämnden att finna det svårt att på vissa områden via definitiva rekommendationer skapa enhetliga normer. I många fall får arbetet då inriktas på mer långsiktiga och tills vidare mera allmänt formulerade mål för företagens informationsgivning. Uttalandena kan senare utformas som definitiva rekommendationer. Rekommendationerna tänkes i en del fall mera ha formen av en kommenterande eller beskrivande framställning än av en konkret anvisning. Ofta kan rekommendationerna antagligen med fördel utformas som alternativa förslag.

Fondbörsutredningen räknar med att nämndens rekommendationer i allmänhet kommer att efterföljas av företagen. Nämnden bör studera företagens olika redovisningshandlingar för att kunna konstatera att rekommendationerna tillämpas. Denna uppföljning utgör ett led i nämndens fortlöpande bevakning av att ett tillfredsställande redovisningssätt generellt iakttas. Om ett företag inte följer rekommendationer, skall nämnden enligt utredningens förslag ta upp förhandlingar med företaget.

Förhandlingarna syftar till att utreda omständigheterna i det enskilda fallet och skälen till avvikelsen. Anses redovisningen vara otillfredsställande och finner företaget inte skäl att ändra detta, kan nämnden slutligen ge offentlighet åt sin ståndpunkt i frågan. Nämnden skall enligt förslaget inte förfoga över andra sanktionsmedel än de som kommer att stå till buds i form av möjligheterna att offentliggöra nämndens ståndpunkt.

Nämnden är avsedd som ett expertorgan på redovisningsområdet. Samtliga ledamöter i nämnden bör därför enligt förslaget besitta god kunskap om näringslivets redovisningsförhållanden. Nämnden föreslås bestå av nio ledamöter, varav en ordförande som, tillsammans med ställföreträdare för honom, utses av Konungen. Övriga ledamöter skall enligt förslaget utses av styrelsen för fondbörsen, lärarrådet vid handelshögskolan i Stockholm, Svenska fondhandlareföreningen, Föreningen auktoriserade revisorer, Handelskamrarnas nämnd, Landsorganisationen, Sveriges industriförbund samt Tjänstemännens centralorganisation (en ledamot var). Ledamöterna skall enligt förslaget inte nomineras för att bevaka den utseende organisationens intressen utan för att företräda sakkunskap på redovisningsområdet. För den av fondbörsstyrelsen utsedde ledamoten anges i förslaget till stadgar att han skall bevaka den aktieägande allmänhetens informationsintresse. Dessutom anges dels att den av handelshögskolan utsedde ledamoten skall väljas bland företrädare för den företagsekonomiska vetenskapen (han behöver inte hämtas från högskolan), dels att den av fondhandlareföreningen valde skall utses bland företrädare för den yrkesmässiga analysverksamheten.

I övrigt diskuteras och regleras i förslaget frågor om förfarande och arbetsformer, beslut, offentlighet och sekretess m. m. samt finansieringsfrågor. Enligt förslaget skall nämndens verksamhet finansieras av Stockholms fondbörs genom avgifter på värdepappershandeln.

1.4.3

Den nya *finländska* bokföringslagen innehåller bestämmelser om en särskild till handels- och industriministeriet knuten bokföringsnämnd (34 §). Nämnden skall ha till uppgift att meddela anvisningar och lämna utlåtanden angående lagens tillämpning. Detta skall ske efter "ansökan av myndighet, organisation för näringsidkare eller bokföringsskyldig". Bokföringsnämnden skall också utföra andra för nämnden "stadgade eller föreskrivna uppgifter".

Nämnden skall bestå av ordförande, vice ordförande och sex andra ledamöter, "vilka statsrådet förordnar för tre kalenderår i sänder". I lagen anges kompetensvillkoren för bokföringsnämndens ledamöter. De skall vara väl förtrogna med bokföring. Beträffande minst två ledamöter krävs behörighet att inneha domartjänst och förtrogenhet med domarvärv. Enligt lagen är nämnden beslutför när ordföranden eller vice ordföranden och tre andra ledamöter är närvarande. Minst en av de närvarande måste inneha domarbehörighet. En tjänst som sekreterare åt bokföringsnämnden kan inrättas vid handels- och industriministeriet.

Om särskilda skäl föreligger, kan nämnden enligt lagen (35 §) för viss tid, i enskilda fall eller branschvis, bevilja undantag från bestämmelserna

om tiden för bokslutets uppgörande, om resultat- och balansräkningarna samt om skyldigheten att i resultat- och balansräkningen eller i bilagor till dem lämna särskilda i 21 § föreskrivna uppgifter. I fråga om yrkesutövare kan undantag beviljas från reglerna om räkenskapsperioden, bokslutets färdigställande och resultaträkningen. Vidare kan bokföringsnämnden tillåta den bokföringsskyldige att bevara sina verifikationer och sin korrespondens rörande affärshändelserna i form av "avskrifter" som framställts genom fotografering eller på annat motsvarande sätt.

Vid lagutskottets behandling av lagförslaget uttalade utskottet att bokföringsnämnden skulle komma att ha en synnerligen stor betydelse för utvecklingen av bokföringspraxis och god bokföringssed. Utskottet uttalade att det var av vikt att i nämnden, utöver juristmedlemmar, fanns representation för såväl företagsekonomisk forskning som praktisk bokföringserfarenhet. Vid sammansättningen borde man enligt utskottet dessutom beakta erfarenhet på statistikens område och förtrogenhet med automatisk databehandling.

Frågor om en bokföringsnämnd har i *Norge* behandlats i ett av "Regnskapslovkomitéen" år 1962 framlagt betänkande. Kommittén diskuterade frågan om ett "offentlig regnskapsråd". Rådet skulle kunna organisera samarbete för att utarbeta kontoplaner och scheman. Det skulle också kunna avge utlåtanden om bokföring och "årsregnskap". Sådana utlåtanden kunde gälla frågor om god redovisningssed eller avse problem i samband med införandet av nya tekniska hjälpmedel i bokföringsarbetet. Ett av sakkunniga sammansatt räkenskapsråd skulle kunna verka som ett konsultativt organ åt vederbörande departement. Rådet skulle också kunna föreslå ändringar av bokföringslagstiftningen i framtiden. Ett sådant råd antogs kunna samla erfarenheter som kunde vara värdefulla för både myndigheter och företagare. Kommittén fann emellertid inte behovet av ett centralt räkenskapsorgan vara så stort att det behövde lagstiftas om det. Sakkunniga uttalanden i redovisningsfrågor gjordes redan av "Handelsdepartementet, Riksskattestyret og Norges Statsautoriserte Revisorers Forening". Skulle det visa sig att det behövdes ett offentligt räkenskapsråd, borde enligt kommittén vederbörande departement på eget initiativ kunna inrätta ett sådant organ.

I det norska utkastet till proposition med förslag till räkenskapslag anförs att det finns behov av ett räkenskapsråd som kan verka som konsultativt organ åt handelsdepartementet bl. a. när det gäller frågor som "Kongen" enligt lagförslaget kan meddela särskilda föreskrifter om. Lagförslaget innehåller emellertid inte några bestämmelser om något sådant råd eftersom det anses kunna inrättas på administrativ väg.

1.4.4

Utredningen om bokföringslagstiftningen tar här först upp frågan vilka uppgifter som skulle kunna tänkas tillkomma ett särskilt expertorgan på redovisningsområdet. Mot bakgrund härav övervägs därefter frågan om behovet av ett sådant organ. Frågor om en nämnd kräver emellertid en mera ingående diskussion också av frågorna om möjligheterna att på området skapa ett lämpligt expertorgan. Dessa frågor behandlas sålunda

för sig i följande avsnitt (1.4.5). Utredningen tar därefter (1.4.6) ställning till frågan om vad som enligt utredningens bedömning nu bör göras i nämndfrågan.

Datorer och andra tekniskt avancerade hjälpmedel får en kraftigt ökad användning på redovisningsområdet. Utvecklingen går hastigt och det är inte lämpligt eller möjligt att ge lagregler om annat än de grundläggande principerna för användning av den nya tekniken. Enligt utredningens mening är det i första hand dessa förhållanden som aktualiserar uppgifter för ett expertorgan.

Utredningen öppnar i sitt lagförslag (22 §) möjligheter att använda mikrofilm och liknande material som ursprungligt räkenskapsmaterial samt att ha betydande inslag av räkenskapsmaterialet på magnetband och annat inte visuellt material. För att system med sådant material skall få användas i redovisningen ställs höga krav beträffande registreringarnas tillförlitlighet och varaktighet samt för åtkomligheten av registrerade uppgifter. Det finns ett betydande behov av anvisningar för uppbyggnaden och användningen av sådana system. Konungen föreslås få befogenhet att utfärda sådana anvisningar och att delegera denna befogenhet.

Arbetet med att arbeta ut anvisningar torde kräva medverkan av ett expertorgan. Detta organ bör följa utvecklingen på området och uppmärksamma behovet av anvisningar. Organet måste också medverka i anvisningsarbetet genom att framlägga förslag till anvisningar och följa deras tillämpning. Anvisningarna får inriktas på att finna regler för uppbyggnad av system liksom för systemens handhavande och kontroll. Det kan vidare vara anledning att fortlöpande uppmärksamma kraven på den tekniska beskaffenheten hos utrustning och material. Ett expertorgan bör ha att ta initiativ till och medverka vid provnings- och standardiseringsarbete som kan ge underlag för utfärdande av normer för teknisk standard, säkerhet o. d.

Utredningen ställer i sitt förslag (23 §) upp allmänna krav att en tillfredsställande dokumentation skall finnas vid datorbaserad bokföring. Beskrivningar, instruktioner o. d. skall sålunda föras samman till en dokumentsamling om behandlingssystemet (systemdokumentation) och en samling om genomförda databehandlingar (behandlingsdokumentation). Sveriges standardiseringskommission har genomfört ett grundläggande arbete beträffande frågorna om systemdokumentation och nyligen redovisat arbetet i form av förslag till normer. Frågor om dokumentation har ingående behandlats av utredningen under 23 §. Enligt utredningens förslag skall Konungen eller den som Konungen bestämmer kunna utfärda anvisningar om dokumentation. Tillräckligt underlag torde finnas för ett vidare arbete för att förhållandevis snabbt här få fram vissa anvisningar.

Anvisningar skall kunna utfärdas också beträffande användningen av mikrofilm och liknande material som återger konventionellt räkenskapsmaterial och får ersätta sådant material vid arkivering (24 §). Anvisningar tänkes kunna utfärdas bl. a. om formerna för mikrofilmning o. d. och för bevarande av mikromaterial. Utredningen har under 24 § diskuterat vad som för dagen torde böra gälla för en tillfredsställande arkivering av mikromaterial. Arbetet med att ta fram vissa anvisningar bör kunna ske

genom det nu diskuterade expertorganet.

Också när det gäller mera traditionella former av bokföring kan finnas uppgifter för ett expertorgan. – Uppgifterna av denna art kan avse endast denna typ av bokföring eller mera allmänt alla former av bokföring. – Uppgifterna får i dessa sammanhang en delvis annan karaktär är uppgifterna beträffande datorbaserad och liknande redovisning. En lagreglering på bokföringens område kan i stort sett ställa upp endast regler med mera principiellt utformade krav. Regelkomplexet måste kompletteras av redovisningspraxis. Vad som är god redovisningssed måste om möjligt fastläggas i ett kompletterande normsystem, sammanfattat i praxisredovisning, rekommendationer o. d. Uppgifterna kan vara att ge anvisningar om vad lagens principiella krav enligt god redovisningssed kan anses innebära för speciella branscher eller för andra särförhållanden. Andra uppgifter kan bestå i att efter lagens huvudprinciper fylla ut regelsystem för situationer som inte varit omedelbart i blickpunkten i lagstiftningssammanhang.

Utredningens lagförslag kan ge åtskilliga exempel på uppgifter för redovisningspraxis. Det kan vara anledning att här ge ett antal exempel. Bokföringsplikt skall åvila den som yrkesmässigt driver självständig rörelse(1 §). Bokföringspraxis måste – tillsammans med skattepraxis – precisera dessa kriterier och ange gränserna i en del uppkommande marginalfall. På motsvarande sätt kan begreppet affärshändelse (5 §) kräva närmare precisering i särskilda situationer. Praxis kan anvisa lämpliga verifikationstyper (6 §) för vissa typer av affärshändelser eller för speciella branschers förhållanden. Praxis kan närmare avgränsa de fall då gemensamma verifikationer i form av kontrollremsa från kassaapparat får användas (6 § tredje stycket). Anvisningar kan ges om lämpliga metoder för att säkerställa ett lätt skönjbart samband mellan verifikationer och noteringar (6 § fjärde stycket) eller mellan delposter och sammansatta poster (8 § första stycket, 9 § första stycket). Ändamålsenliga former kan skapas för sammanfattningar av huvudbokföringen (9 § andra stycket) liksom för utformningen av olika branschers hjälpbokföring (10 §). Praxis måste ge kompletterande vägledning när det gäller att avgränsa fall då man kan dröja med att bokföra fordringar och skulder till dess betalning sker (11 § tredje stycket). Praxis kan bidra till utformningen av alternativa former för resultaträkningen (15 §) och balansräkningen (16 §) liksom till vägledning beträffande uppdelningen på delposter och postrubriceringar. Bestämmelserna om årsredovisning liksom värderingsbestämmelserna kan kräva åtskillig komplettering av praxis.

Uppgifterna och sättet för deras fullgörande kan naturligtvis variera inom vida gränser. I första hand synes önskemålen avse att ett expertorgan skall kunna ge rekommendationer, baserade på systematiserad redovisningspraxis och på redovisningsteoretiska bedömningar. I en del remissvar antyds emellertid också andra uppgifter och arbetsmetoder.

Till insatserna för att skapa rekommendationer ansluter sig sålunda uppgifter att i olika sammanhang tillhandagå med utlåtanden i uppkomna särskilda redovisningsfrågor. Det kan röra sig exempelvis om yttranden till domstolar i mål eller till andra myndigheter i ärenden om redovisning.

Önskemål har emellertid kommit fram också om ett betydligt vidgat arbetsområde, där enskilda företag kan inhämta besked i konkreta redovisningsspörsmål av mera allmänt intresse. Yttrande från ett expertorgans sida kan i och för sig också komma i fråga över frågor och förslag i lagstiftningssammanhang. I linje med nu skisserade uppgifter ligger uppgifter att följa lagtillämpningen och att vid behov väcka frågor om ändring eller komplettering av författningsregleringen. Den fortlöpande uppmärksamhet som ett expertorgan sålunda skulle komma att ägna åt lagregleringen skulle kunna verksamt medverka till att denna på rimligt sätt hålls i nivå med utvecklingens krav.

En ny bokföringslagstiftning och den fortlöpande utvecklingen på redovisningsområdet skulle också kunna aktualisera informations- och utbildningsfrågor. Även här kan uppgifterna främst ses som initiativ- och samordningsuppgifter och som uppgifter att stödja och bistå insatser genom organisationer m. m. Till dessa uppgifter kan ansluta uppgifter att initiera och stödja utvecklings- och forskningsarbete på redovisningsområdet.

Den summariska genomgången ovan av tänkbara uppgifter för ett expertorgan omfattar en vid skala. Mera konkreta, avgränsade och omedelbart aktuella uppgifter kan möjligen tänkas på längre sikt kombinerade med mera omfattande, allmänt formulerade uppgifter.

Det kan säkerligen slås fast att det finns så angelägna uppgifter för en nämnd på redovisningsområdet att det föreligger ett påtagligt behov av ett sådant organ. Att man tagit in bestämmelser om en bokföringsnämnd i den nya finländska bokföringslagen och överväger en liknande institution i Norge kan åberopas som ytterligare stöd för denna ståndpunkt.

Samtidigt bör redan här anmärkas att ett expertorgan i praktiken knappast kan ges ett uppgiftsområde av så vid omfattning som diskuterats i det föregående. Begränsningar måste vidare göras också beträffande formerna för insatser. Nämndens arbete kan sålunda knappast tänkas avkasta resultat av så varierande art som från allmänna anvisningar till utlåtanden i enskilda fall på begäran av enskilda.

Beträffande uppgifterna bör i detta avsnitt tilläggas att det i nuläget kan vara svårt att på rimligt sätt avgränsa uppgiftsområdet. Redan en del av de mera primära uppgifterna kan i ett inledningsskede vara svåra att kvantitativt bestämma. För mera obestämda uppgifter gäller dessutom att det kan vara osäkert i vad mån det över huvud är möjligt att göra exempelvis några samlade rekommendationsinsatser av mera betydelsefull praktisk räckvidd. Erfarenheterna av liknande arbete hittills visar att detta kräver mycket omfattande arbetsinsatser och att det ofta kan vara svårt att nå enighet i försöken att nå fram till mera bestämda rekommendationer. Variationerna beträffande olika företags och branschers förhållanden, nödvändigheten av en nyanserad bedömning och andra förhållanden medverkar till detta. Expertisen kan sålunda ofta ha svårt att enas om mera bundna rekommendationer just i frågor där behoven av rekommendationer – genom föreliggande osäkerhet – kan vara särskilt framträdande. Erfarenheten visar att möjligheterna att göra effektiva insatser utan avsevärda resurser är begränsade.

Osäkerheten beträffande arbetsuppgifterna ger tillsammans med andra förhållanden också betydande problem av organisatorisk art. En nämnd måste uppenbarligen för att bli effektiv ha tillgång till en förhållandevis stark kansliorganisation. Bevakning, uppföljning, materialinsamling, utredningsarbete och annat förberedelsearbete jämte föredragning inför nämnden kräver betydande insatser. Några mera betydelsefulla insatser kan inte förväntas av en nämnd med en otillräcklig "kringorganisation", även om man inte kan ställa anspråk på att organet redan inledningsvis skall kunna arbeta i full skala.

Från nu angivna synpunkter skulle avsevärda fördelar stå att vinna om en nämnd kunde organisatoriskt knytas till någon befintlig institution. Som fristående organ skulle nämnden lätt få en alltför svag och osäker ställning. Det skulle utan tvivel ställa mycket stora krav på nämnden att med en begränsad kansliorganisation och utan stöd av en etablerad institution bygga upp sin verksamhet, finna sina arbetsformer och ge sitt arbete den mest effektiva inriktningen.

Viss anknytning finns utan tvivel till det nyinrättade centrala verket på det industripolitiska området, statens industriverk, (prop. 1973:41, näringsutskottet 1973:54, riksdagens skrivelse 1973:225, instruktion SFS 1973:566). Statens institut för företagsutveckling (SIFU) skall integreras i verket fr. o. m. budgetåret 1974/75. Den tidigare utredningsverksamheten rörande mindre och medelstora företag har inordnats i verket. Verket skall få det samordnande ansvaret för statens verksamhet på företagsserviceområdet samt skall ha att svara för tillsynen av företagarföreningarna. Resurserna stärks för företagsservice, inriktad mot teknisk och ekonomisk rådgivning, kontaktförmedling och informationsverksamhet genom företagarföreningarna. Industriverket befinner sig under successiv uppbyggnad. Därav följer att viss osäkerhet kan råda beträffande verkets resurser och verksamhetsformer i ett längre perspektiv. Utredningen om bokföringslagstiftningen saknar självfallet också möjlighet att mera allsidigt bedöma i vad mån och på vilket sätt en anknytning av en redovisningsnämnd till verket bör och kan genomföras. – Liknande osäkerhet råder beträffande de i och för sig också tänkbara möjligheterna att ansluta till kommerskollegium (ny instruktion SFS 1973:610).

Sakkunskap av det slag som kan ha intresse för ett expertorgan finns även på många andra håll hos statliga verk och institutioner såsom riksskatteverket, statskontoret och statistiska centralbyrån. Uppgifterna för en redovisningsnämnd har emellertid av olika skäl knappast en naturlig anknytning till de nämnda institutionernas arbetsområden och arbetsinriktning.

Övervägas kan också att knyta an till någon enskild institution eller organisation, såsom Föreningen auktoriserade revisorer, Handelskamrarnas nämnd eller Näringslivets börskommitté. – Här bör erinras om att den nämnd som fondbörsutredningen föreslår har karaktär av enskild institution, ehuru dess stadgar enligt förslaget skall fastställas av Konungen. – Utredningen om bokföringslagstiftningen anser emellertid att avgörande skäl talar mot en anknytning av detta slag. Nämndens

uppgifter är sålunda till en del av sådan art att organet bör ha statlig anknytning. Till sådana uppgifter hör att föreslå eller anta anvisningar och rekommendationer. Vidare bör nämnden inrymma ledamöter med anknytning till statlig verksamhet och organisation, såsom expertis på skatteområdet. Arbetsuppgifterna torde slutligen bli alltför omfattande och personalkrävande för att dessa skall kunna läggas på en enskild institution.

Uppenbart synes emellertid vara att nämnden på ett eller annat sätt bör föras samman med fondbörsutredningens nämnd, Näringslivets redovisningsnämnd. I vart fall skulle en kanslimässig samordning vara fördelaktig. De båda organen skulle vidare till en del kunna ha samma ledamotsuppsättning. Det skulle också vara möjligt att inrätta en större nämnd som kunde dela upp sig på särskilda delegationer för särskilda arbetsuppgifter. Vissa viktigare frågor skulle då kunna slutligen avgöras av den samfällda nämnden. Uppenbarligen sammanfaller de båda nämndernas uppgifter till en del med varandra. Avvikelserna är emellertid samtidigt betydande. För nämnden på bokföringsområdet torde sålunda, åtminstone inledningsvis, uppgifterna i första hand avse den datorbaserade redovisningen. – Utredningen om bokföringslagstiftningen anser sig sakna möjligheter att inom ramen för sitt uppdrag utreda och bedöma hur en samordning mellan de båda nämnderna lämpligen skall utformas.

Också i andra hänseenden kan det vara svårt att nu definitivt precisera de organisatoriska förhållandena. Detta gäller sålunda bl. a. ledamotsuppsättningen och kansliorganisationen. Den för starten skapade organisationen måste få en viss försökskaraktär samt vara avsedd att byggas ut och förändras efter de erfarenheter som arbetet ger.

1.4.6

Utredningen om bokföringslagstiftningen har funnit att behov föreligger av ett särskilt expertorgan på redovisningsområdet. Utredningen tillstyrker att en bokföringsnämnd inrättas.

En betydande osäkerhet råder emellertid, som ovan berörts, om flera förhållanden kring en sådan nämnd. Detta gäller bl. a. hur nämndens uppgifter skall avgränsas och preciseras. Det är vidare svårt att här utan erfarenheter av denna typ av verksamhet bestämma hur tunga arbetsuppgifterna kommer att bli. Också frågorna om nämndens verksamhetsformer och hur nämndens ställningstaganden skall komma till uttryck inrymmer ovisshet. Erforderligt underlag saknas vidare för att ta ställning till var nämnden lämpligen bör placeras in och hur nämnden skall föras samman med en nämnd med de uppgifter som skall åvila Näringslivets redovisningsnämnd enligt fondbörsutredningens förslag. Osäkerhet råder också i andra organisatoriska frågor. – Utredningen om bokföringslagstiftningen saknar möjligheter att bedöma ett antal med nämnden sammanhängande frågor, frågor som kräver ytterligare underlag och bedömningar från vidare utgångspunkter.

Det framstår enligt utredningen i detta läge som lämpligast att ett definitivt ställningstagande till frågan om en nämnd får anstå och att man nu väljer en lösning som mera obundet kan föra nämndfrågan framåt.

Utredningen föreslår därför att man nu tillkallar särskilda sakkunniga inom kommittéväsendets ram. Dessa bör ha att dels vidare utreda ett antal med en nämnd sammanhängande frågor och dels fullgöra vissa nu angelägna uppgifter som sedan kan övergå till en nämnd. – Sådana arrangemang har tidigare använts. Det kan här vara anledning att erinra om att delegationen för de mindre och medelstora företagen, som nu förts över till industriverket, arbetat inom kommittéväsendets ram. – Med denna lösning kan statsmakterna nu ta ställning till vissa principiella frågor beträffande en nämnd och redovisa dem i utredningsdirektiv. En vidare utredning av nämndfrågorna bör därvid också baseras på vissa ställningstaganden beträffande fondbörsutredningens förslag att det skall inrättas en Näringslivets redovisningsnämnd.

Till de sakkunnigas utredningsuppgifter bör höra att pröva och undersöka uppgifterna och arbetsformerna för en permanent nämnd på redovisningsområdet. Med den nu förordade lösningen får man möjligheter att lägga praktiska erfarenheter av ett delvis okänt arbetsområde till grund för en säkrare, definitiv lösning av nämndfrågorna.

De sakkunniga bör självfallet ges sekretariatresurser som medger ett effektivt utredningsarbete liksom att de "fasta" arbetsuppgifterna kan fullgöras. Särskilt för de senare torde det bli nödvändigt att efter hand tillkalla särskilda experter för olika frågor.

Utredningen om bokföringslagstiftningen finner det vara lämpligt att utredningen här, för att ge ett fylligare underlag för ett vidare utredningsarbete, redovisar några närmare på sitt utredningsarbete grundade ställningstaganden i olika frågor om en nämnd. Utredningen presenterar därför här i nästa avsnitt sina synpunkter närmast i form av en kommenterad skiss till en instruktion för en nämnd på bokföringsområdet.

1.4.7

Expertorganet synes lämpligen kunna ges följande sammansättning. Några ledamöter bör utses efter förslag av de organisationer, vars medlemmar yrkesmässigt sysslar med revision och rådgivning i redovisningsfrågor. En ledamot bör sålunda nomineras av Föreningen auktoriserade revisorer och en av Svenska revisorsamfundet. Nämnden behöver vidare välutvecklade kontakter med näringslivet. Den skall tillföras uppgifter och synpunkter från näringslivet, dess synpunkter skall föras ut till detta och nämndens insatser skall samordnas med insatser på näringslivssidan. Härav bör följa en nomineringsrätt för Sveriges köpmannaförbund, Sveriges industriförbund, Sveriges hantverks- och industriorganisation samt Sveriges lantbruksförbund. Expertis från taxeringssidan bör också ingå i organet och nomineras av riksskatteverket. Det allmänna bör därjämte utse ytterligare fyra ledamöter, varvid någon bundenhet till viss institution eller organisation inte bör komma i fråga. Av dessa ledamöter bör åtminstone en ha särskild sakkunskap beträffande datorfrågor och en ha till uppgift att som ordförande leda expertorganets arbete.

För nämndens verksamhet har utredningen för ett inledningsskede

räknat med en kansliorganisation på 3–4 befattningshavare, därav en sekreterare. Vidare måste finnas resurser att använda expertis utifrån för särskilda frågor.

Nämndens sammansättning bör i en instruktion kunna bestämmas efter de riktlinjer som angetts ovan. Suppleant bör finnas för varje ledamot. Dessutom bör anges att nämnden skall ha ett kansli, som förestås av en sekreterare, samt tjänstemän i övrigt enligt personalförteckning och annan personal i mån av tillgång på medel. Möjligheter bör också finnas att i mån av behov och tillgång på medel anlita experter och sakkunniga. Nämndens ledamöter bör förordnas för tre år av Konungen. Sekreteraren bör tillsättas av Konungen, övriga befattningshavare av nämnden.

Det bör understrykas att organet, liksom den nämnd fondbörsutredningen föreslår, skall vara ett expertorgan. De ledamöter som utses efter förslag av vissa organisationer bör sålunda inte ses som några intresserepresentanter. Deras allmänna sakkunskap på redovisningsområdet är emellertid självfallet kombinerad med en särskild sakkunskap om förhållandena hos de yrkesgrupper som deras organisationer representerar.

Nämndens uppgifter synes kunna anges vara

att medverka i utarbetandet av anvisningar enligt 22–24 §§ i utredningens förslag till bokföringslag,

att följa utvecklingen av redovisningspraxis och verka för utvecklingen av god redovisningssed,

att uppmärksamma behoven av provningar av och normer för tekniska hjälpmedel på bokföringsområdet,

att medverka till åtgärder beträffande information och utbildning på bokföringsområdet,

att samarbeta med organisationer på redovisningens och näringslivets områden och stödja deras insatser på bokföringsområdet

samt att även i övrigt fullgöra uppgifter på redovisningens område.

I anslutning till nämndens ovan skisserade uppgifter kan vara skäl att betona att uppgifterna att initiera och samordna insatser från andra håll måste inta en framskjuten plats. Det förutsättes att organ och institutioner som nu verkar på redovisningsområdet skall fortsätta sitt arbete och därvid kunna påräkna nämndens stöd.

En instruktion bör inrymma möjlighet att bereda ärenden genom en delegation av nämndledamöter och rätt för sådan delegation att avgöra ärenden av mindre betydelse. Vidare bör finnas regler om beslutförhet med tillägg att ärenden av större vikt om möjligt bör handläggas under närvaro av hela nämnden. Nämndens beslut bör följa nämndmajoritetens mening och nämndens ordförande ha utslagsröst. Bestämmelse bör finnas att skiljaktig mening skall antecknas. Ärendena bör avgöras efter föredragning av sekreteraren eller särskilt förordnad föredragande. Sekreteraren bör ha närvarorätt vid nämndens sammanträden. Vissa rutinärenden bör kunna avgöras av sekreteraren, och denne bör ha befogenhet att vidta

olika förberedande åtgärder i ärenden hos nämnden.

Det bör finnas en bestämmelse med förbud för nämndledamöter, personal, experter och sakkunniga att obehörigen yppa vad som erfarits i tjänsten eller under uppdraget om enskildas affärsförhållanden. Särskilda bestämmelser om handlingssekretess synes inte behövliga. Slutligen bör uttryckligen anges att allmänna verksstadgan skall äga tillämpning för nämnden och vissa bestämmelser i statstjänstemannalagen för sekreteraren.

Kostnaderna synes för ett inledningsskede kunna beräknas ligga i storleksordningen 500 000 kronor om året. Hit hör då medel för arvoden till nämndens ledamöter, för personal, för anlitande av experter och sakkunniga samt för administration. Kostnaderna får räknas stiga betydligt allteftersom nämnden kommer i verksamhet och kan ägna sig åt ett större arbetsområde.

Utredningen anser att det inte är behövligt att i en bokföringslag ta in någon bestämmelse om en nämnd även om det beslutas att en sådan skall inrättas. Statsmakternas ställningstagande till förslaget till bokföringslag bör kunna innefatta ett bemyndigande för Kungl. Maj:t att inrätta en sådan nämnd.

1.5 *Lagförslagets uppbyggnad och huvudsakliga innehåll*

1929 års bokföringslag ger inte någon mera omfattande och ingående reglering på bokföringsområdet.

Detaljerade bestämmelser ges om vem som är bokföringsskyldig (1 och 2 §§). I övrigt innefattar lagen bl. a. en del mera preciserade föreskrifter i vad som närmast kan betecknas som ordningsfrågor. Till dem hör exempelvis bestämmelserna om handelsböckernas utformning (5 § första stycket), om hur införingar skall ske och ändringar får göras (5 § andra stycket), om hur dagbokföringen skall gå till (6 § första stycket) och om förvaring av brev m. m. och kopiering av handlingar (12 och 13 §§). Av samma art är några bestämmelser med tidsangivelser o. d., såsom bestämmelserna om tid för införing av inventarium och balansräkning (4 § tredje stycket), om underskrivande av dessa handlingar (10 §) och om räkenskapsår (11 §).

Andra bestämmelser i lagen har mer eller mindre allmän utformning och reglerar mera rambetonat viktiga principer för redovisningen och betydelsefulla inslag i denna. Här kan erinras om bestämmelserna att allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased skall följas (3 §), om bestämmelsen beträffande bokföringens uppgift att redovisa rörelsens gång och den ekonomiska ställningen (4 § första stycket) liksom om föreskrifterna om vilka böcker som skall föras (4 § andra stycket). Översiktliga bestämmelser med i huvudsak allmänt formulerade krav ges också om redovisning av fordringar och skulder, omkostnader, insättningar och uttag m. m. vid den löpande bokföringen (6 § andra stycket) liksom om vad som skall tas med i inventariet och balansräkningen (7 och 8 §§). Också värderingsreglerna (9 §) är, utom beträffande anläggningstillgångarna, allmänt hållna.

Regleringens omfattning och huvudsakliga innehåll framgår mera

översiktligt av uppställningen i slutet av detta avsnitt.

Det är naturligt att regleringen i bokföringslagen med dess ålder idag i några hänseenden kan framstå som ofullständig. Andra bestämmelser, särskilt de som innehåller mera preciserade ordnings- och förfarande-regler, kan vara överspelade av den redovisningstekniska utvecklingen. Bokföringslagens bestämmelser har fyllts ut och preciserats av en omfattande redovisningspraxis. Dessutom har annan lagstiftning gett kompletterande vägledning på bokföringsområdet. Stor betydelse har härvid tillkommit särskilt den mera ingående reglering som aktiebolagslagen ägnat årsredovisnings- och värderingsfrågorna. Utvecklingen på redovisningsområdet har slutligen i hög grad påverkats av skatterättens omfattande regelsystem. En del av skatterättens bestämmelser med regler i redovisnings- och värderingsfrågor kan sägas ha till syfte att fylla ut och precisera bestämmelser i bokföringslagen.

1967 års förslag innebär beträffande regleringens omfattning en betydande utbyggnad av bestämmelserna i 1929 års lag. Kretsen av bokföringsskyldiga föreslås kraftigt utvidgad. I övrigt upptar lagförslaget bl. a. såväl bestämmelser med ordningsföreskrifter och tidsbestämningar som allmänt formulerade principer och krav. Bestämmelserna av förstnämnt slag har reformerats med hänsyn till utvecklingen av redovisningspraxis och till den tekniska utvecklingen. Regelsystemet har vidare utökats med bl. a. föreskrifter om omföring (5 § tredje stycket) och om inventering (12 § 2 mom.).

Till de bestämmelser som anger grundprinciper och allmänna krav hör i förslaget bl. a. i huvudsak nya bestämmelser om syftet med den löpande redovisningen och årsredovisningen, om vad som är affärshändelse och om hur affärshändelsernas gång skall kunna följas genom räkenskaperna (3 §).

En väsentlig utökning av regelsystemet föreslås främst beträffande årsredovisningsbestämmelserna. Krav tillkommer att resultaträkning alltid skall ingå i årsredovisningshandlingarna. Bestämmelserna om balansräkning och resultaträkning anger förhållandevis preciserat hur uppställningarna skall göras och vad som skall tas upp i dem. Krav uppställes på redovisning av bruttoomsättning och på en öppen redovisning av lagerreserven och dess förändringar. Bestämmelserna om värdering har utökats, bl. a. med en utförlig bestämmelse om värdering av omsättningstillgångar (10 §). För den löpande bokföringens del föreslås en utbyggnad och precisering av regelsystemet bl. a. genom utförliga regler om verifikationer (5 §) och om bokföring av fakturor i särskild ordning (6 §). I övrigt kan erinras om nytillskotten genom regler om datorbaserad bokföring (8 § sista stycket) och om användning av mikrofilm vid arkivering (15 §) liksom en i lagen intagen, självständig straffbestämmelse (17 §).

En översikt över regelsystemets uppbyggnad i stort och dess huvudsakliga innehåll lämnas i slutet av detta avsnitt.

Det stora flertalet *remissinstanser* har ingen invändning mot omfattningen och inriktningen av den reglering som föreslås i 1967 års betänkande. Några remissinstanser invänder dock att regelsystemet blivit för omfattande och långtgående, särskilt med hänsyn till bokföringsskyldiga med mindre rörelser. Samtidigt uttrycker emellertid många remissin-

stanser vid diskussion av olika frågor som reglerats önskemål om tilläggsregler eller närmare preciseringar av föreslagna bestämmelser.

Den *danska* bokföringslagen av 1959 innehåller endast en enda, allmänt formulerad bestämmelse om hur bokföringen skall ske. Enligt denna skall handelsböckerna föras på ett ordentligt och omsorgsfullt sätt och böckerna ge så fullständig upplysning om den bokföringsskyldiges affärer och förmögenhetsförhållanden som hänsynen till fordringsägare och offentliga myndigheter kräver. Närmare regler av betydelse för bokföringen ges emellertid i olika av handelsministern och av finansministern utfärdade "bekandtgørelser". Den nya *finländska* bokföringslagen, kompletterad av en ännu inte antagen kungörelse, innehåller en reglering av ungefär samma omfattning och samma inriktning som 1967 års svenska förslag. Det *norska* förslaget till bokföringslag är lika omfattande och uttömmande som 1967 års förslag hos oss.

Utredningen om bokföringslagstiftningen finner att det kan vara vanskligt att principiellt ange vilka riktlinjer som bör följas för att bestämma lagregleringens omfång och inriktning. Avvägningen får ske i förhållande till de olika spörsmål som det kan komma i fråga att uppmärksamma i lagstiftningen. Skäl som talar för preciserade, fylliga regler får i varje sådan fråga ställas mot de skäl som kan åberopas för en mera översiktlig, rambetonad reglering.

När det exempelvis gäller bestämmelser i ordningsbetonade frågor måste fördelarna av bestämda, lättillämpade regler vägas mot önskemålen att reglerna skall medge en smidig anpassning till olika branschers förhållanden och till den fortlöpande utvecklingen på redovisningsområdet. Bestämmelser av mera principiell natur måste åter ges sådan bestämdhet och konkretion att det blir möjligt att utan stora svårigheter fastställa om bestämmelsernas krav blivit uppfyllda i de enskilda fallen. Mot en alltför allmän avfattning av inslag i regelsystemet talar också intresset av att bestämmelserna så långt möjligt kan ge de bokföringsskyldiga en praktisk och god vägledning. En vidgning av kretsen av bokföringsskyldiga gör en sådan vägledning angelägen.

Det är i praktiken knappast möjligt att i större utsträckning göra lagstiftningen endast principiell och rambetonad. Erfarenheterna av nuvarande ordning torde visa att en ofullständig, allmänt hållen reglering medför ett alltför starkt beroende av lagstiftning utanför bokföringslagstiftningen, såsom aktiebolagslagen och skatteförfattningarna. De praktiska behoven av en rätt omfattande reglering kan anses dokumenterade också av att man i lagstiftningsarbetet i Norge och Finland kommit fram till rätt omfattande bestämmelser.

Den avvägning som präglar 1967 års förslag synes ha gett en i princip lämplig lösning av frågorna om regleringens omfattning och inriktning. De regler som nu föreslås utvisar visserligen i vissa delar ett annat ställningstagande i avvägningsfrågorna. I stort sett har emellertid den nu föreslagna regleringen samma omfattning och inriktning som utmärker 1967 års förslag.

Utredningen om bokföringslagstiftningen har arbetat med 1967 års förslag som grundläggande utgångsmaterial. Remissbehandlingen har gett ett omfattande material av uppgifter och synpunkter. Flertalet ändringar

och modifikationer i förhållande till 1967 års förslag har sin grund i påpekanden och synpunkter i remissyttrandena. Arbetet har vidare varit starkt inriktad på att tillvarata uppgifter och synpunkter från redovisningsteori och redovisningspraxis. I detta hänseende har utredningen och dess ledamöter i olika sammanhang under hand inhämtat upplysningar och tagit del av synpunkter särskilt från företrädare för olika organisationer på näringslivets och redovisningens områden. Samarbete med utredningar i Norge och Finland och med observatörer från Danmark har gett uppgifter och synpunkter från grannländerna. – Beträffande årsbokslutsfrågorna har ett synnerligen viktigt utgångsmaterial utgjorts av aktiebolagsutredningens betänkande (SOU 1971:15) och remissyttrandena över detta.

Beträffande regleringens omfattning och inriktning kan vara anledning att här peka på främst följande markerade avvikelser i förhållande till 1967 års förslag.

Utredningen om bokföringslagstiftningen har sökt att åt en del bestämmelser av ordningsnatur ge ett mindre detaljerat bindande innehåll. Bestämmelserna om bokföringsböckerna och om registreringsmetoderna har exempelvis sålunda ersatts av mera allmänna bestämmelser med krav på betryggande system och varaktiga registreringar (7 §). Bestämmelserna om den löpande bokföringen har ökats ut med några principiellt inriktade bestämmelser om den systematiska bokföringen (9 och 10 §§). Regelsystemet och principerna för bokföring har ansetts få en ökad överskådlighet genom att de viktigaste inslagen i bokföringsarbetet på detta sätt blivit klart utmärkta i lagregleringen. Dessutom har denna teknik funnits ändamålsenlig som en bakgrund till de särskilda bestämmelserna om datorbaserad bokföring. Årsredovisningsavsnittet har i lagen ett något större omfång än i 1967 års förslag. Utredningen har här strävat efter att nå en långtgående samordning med bestämmelserna för aktiebolag enligt aktiebolagsutredningens förslag. Slutligen har reglerna om datorbaserad redovisning och om användningen av mikrofilmteknik (22–24 §§) byggts ut. En fastare och mera ingående reglering än enligt 1967 års förslag har här synts möjlig och motiverad bl. a. med hänsyn till utvecklingen efter frågornas behandling av den tidigare utredningen.

Det bör anmärkas att regleringen i viss mån är endast skenbart omfattande. För många bokföringsskyldiga, särskilt sådana med mindre rörelser, får en del bestämmelser sålunda aldrig någon aktualitet i praktiken. Regleringens omfattning har sålunda influerats av att förslaget i viss utsträckning reglerar också frågor som har betydelse för endast någon viss grupp bokföringsskyldiga.

Inte heller i sak föreligger i de flesta frågor några helt genomgripande förändringar i förhållande till 1967 års förslag. Det närmare innehållet av bestämmelserna och motiven för dem har redovisats i den följande, efter paragraferna disponerade framställningen som utgör betänkandets huvuddel. Det har emellertid synts lämpligt att här för överskådlighetens skull ta in en sammanfattande uppställning över bestämmelserna. Uppställningen innehåller också en jämförelse med bestämmelserna i 1929 års lag och i 1967 års förslag. Det bör anmärkas att en avvikelse i förhållande till 1929 års lag inte med nödvändighet betyder någon egentlig nyhet. Den

föreslagna regeln kan sålunda bygga på en praxis som, ehuru inte grundad på någon uttrycklig lagregel, redan vunnit allmän tillämpning.

Fråga	1929 års lag	1967 års förslag	Utredningen
Vem är bokförings-skyldig	a) aktiebolag, handelsbolag, ekonomisk förening (1 §)	a) aktiebolag, handelsbolag, ekonomisk förening samt ideell förening och stiftelse (1 §)	a) aktiebolag, handelsbolag, ekonomisk förening (1 §)
	b) den som yrkesmässigt driver rörelse av uppräknat slag	b) alla rörelseidkare (ej jordbrukare)	b) alla rörelseidkare (däribland jordbrukare)
	Undantag: 1) rörelser av mindre omfattning m. h. t. antalet sysselsatta (2 §) 2) staten och kommun (2 §)	1) den som brukar jordbruksfastighet eller uthyrning av annan fastighet (1 §) 2) staten och kommun (1 §)	1) uthyrningsverksamhet dock ej hotell- och pensionatrörelse (1 §) 2) staten och kommun (1 §)
Samlad presentation av vad bokföringsskyldigheten innefattar	saknas	saknas	finns i 2 §
Räkenskapsårets längd	ej över 12 månader med möjlighet till förlängning (11 §)	12 månader med möjlighet att förkorta eller förlänga räkenskapsåret i två särskilda fall (2 §)	12 månader med möjligheter till avvikelser i tre särskilda fall (3 §)
Gemensamt räkenskapsår	regleras ej	regleras ej	samma räkenskapsår för flera rörelser (3 §) *Undantag:* Medges vid synnerliga skäl
Avvikande bestämmelser om bokföring i annan lagstiftning	skall gälla i stället för bokföringslagen (14 §)	d:o (16 §)	d:o (4 §)
Vad den löpande bokföringen omfattar	saknar övergripande bestämmelse	alla affärshändelser som medfört omedelbar förändring av förmögenhetens storlek eller sammansättning (3 §)	alla affärshändelser i rörelsen (5 §)
Krav på verifikationer	saknas	för varje affärshändelse som i 3 § sägs (5 §) *Undantag:* Beträffande kontant försäljning över disk inom hantverk, detaljhandel och liknande då kontrollremsa och tömningskvitto från kassaapparat eller bestyrkt dagskassarapport godtas som gemensam verifikation	för varje affärshändelse (6 §) *Undantag:* Vid kontant försäljning får gemensam verikation användas för inbetalningarna under en dag om särskild verikation för varje försäljning inte kan utfärdas utan svårighet
Typ av verifikationshandling	regleras ej	anges ej	anges i 6 §
Verifikationshandlingens form	regleras ej	krav på "klartext" (5 §)	a) vanlig läsbar form (6 §)

Fråga	1929 års lag	1967 års förslag	Utredningen
			b) mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel (22 § 1.) c) hålkort, hålremsa, magnetband etc. (22 § 2.)
Uppgifter i verifikation	regleras ej	a) dagen för utfärdandet b) beloppets storlek c) prestation d) medkontrahent e) identifieringstecken (5 §)	a) när verifikationen upprättats b) när affärshändelsen inträffat c) vad affärshändelsen avser d) vilka parter affärshändelsen berör e) belopp f) identifieringstecken (6 §)
Rättelse i verifikation	regleras ej	regleras ej	krav på uppgift om a) när rättelsen skett b) vem som företagit den (6 §)
Hanteringen av verifikationer	regleras ej	regleras ej	regleras i 6 §
Sättet att utföra bokföringen	detaljföreskrifter i 5 §	allmänna krav + vissa detaljföreskrifter (8 §)	enbart allmänna krav (7 §)
Beskrivning över bokföringens organisation m. m.	regleras ej	regleras ej	krav i den mån så behövs för att underlätta överblicken över bokföringssystemet (7 §)
Bokföringens form	regleras ej	regleras ej	a) vanlig läsbar form (7 §) b) mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel (22 § 1.) c) hålkort, hålremsa, magnetband etc. (22 § 2.)
Rättelse av felförd post	ändring eller tillägg skall till riktigheten vitsordas och dagen för åtgärden anges (5 §)	d:o (8 §)	krav på uppgift om när rättelsen skett och vem som företagit den (7 §)
Särskild rättelsepost	regleras ej	vid omföring krav på a) verifikation med hänvisning till den tidigare registreringen och uppgift om grunden för omföringen b) anteckning om omföringen på den tidigare verifikationen	krav på a) verifikation om rättelsen b) att man vid granskning av den tidigare bokförda posten utan svårighet kan få kännedom om rättelsen

Fråga	1929 års lag	1967 års förslag	Utredningen
Grundbokföring	affärshändelserna införs dagligen post för post i dagboken (6 §)	a) affärshändelserna registreras i dagboken utan oskäligt dröjsmål i löpande följd enligt tillhörande verifikationer	a) affärshändelserna bokförs post för post i löpande följd efter identifieringstecken
	Undantag: Affärshändelser under dagen av likartad beskaffenhet får införas i en post. Införandet av gemensam post får anstå till nästa vardag.	*Undantag:* Affärshändelser under en dag av samma slag får registreras i en post i dagboken	
		b) varje dag upprättas sammandrag av dagens in- och utbetalningar om dagboken ej förs dagligen	b) sammansatt post får användas för affärshändelser med gemensam verifikation och för likartade affärshändelser under en dag om det utan svårighet kan klarläggas vad som ingår i posten
		c) under viss förutsättning får registrering av utgående och inkommande fakturor anstå till räkenskapsårets utgång eller till dessförinnan verkställd betalning (6 §)	c) kassabokföring får, om särskilda skäl föreligger, slutföras senast andra dagen därefter eller, om denna är arbetsfri, senast därpå följande vardag
			d) annan grundbokföring än kassabokföring slutförs för en månads bokföringsdagar senast under den därefter följande månaden (8 §)
			e) under vissa förutsättningar får kundfordran och leverantörskuld bokföras först när betalning sker. Obetalda fordringar och skulder måste dock bokföras vid räkenskapsårets slut (11 §)
Huvudbokföring	regleras ej	regleras ej	a) affärshändelserna bokförs i systematisk ordning för överblick över verksamhetens gång och över dess resultat och ställning

Fråga	1929 års lag	1967 års förslag	Utredningen
			b) sammansatta poster får användas om det utan svårighet kan klarläggas vad som ingår i sådan post c) huvudbokföringen sammanfattas för perioder om högst två månader senast inom en månad från utgången av sådan period (9 §)
Hjälpbokföring	regleras ej	regleras ej	poster i huvudbokföringen redovisas ytterligare i hjälpbokföring i den utsträckning så erfordras för att få tillfredsställande överblick och kontroll av förhållanden av särskild betydelse (10 §)
När måste fordringar och skulder bokföras	regleras ej	regleras ej	uppkomna fordringar och skulder behöver ej bokföras förrän faktura avsänts eller mottagits eller bort föreligga (11 §)
Årsbokslutshandlingar	inventarium och balansräkning (4 §)	balansräkning och resultaträkning (7 §)	resultaträkning och balansräkning (12 §)
Tidsfrist för bokslut	tre och en halv månader (4 §)	fyra månader (7 §)	fyra månader (13 §)
Definition av omsättnings- och anläggningstillgång	saknas	finns i 9 §	finns i 14 §
Schema för resultaträkning	–	saknas	finns i 15 §
Schema för balansräkning	saknas	finns i 11 §	finns i 16 §
Krav på öppen redovisning av omsättningen	saknas	finns i 13 §	finns i 15 §
Krav på öppen redovisning av lagerreserven och dess förändringar	saknas	finns i 11 och 13 §§	finns i 15 och 16 §§
Särskilda poster i balansräkningsschemat för spärrkonto hos riksbanken för investeringsfond och beträffande pågående arbeten	–	saknas	finns i 16 §
Krav på specifikation av sammansatt post i årsbokslut	saknas	finns beträffande balansräkningen (12 §)	finns i 17 §
Krav på särskilda anteckningar i årsbok om förhållande av väsentlig betydelse	saknas	saknas	finns i 18 §

Fråga	1929 års lag	1967 års förslag	Utredningen
Krav på redovisning av privata tillgångar och skulder	finns i 7 §	saknas	finns i 19 §
Utförligare värderingsregler	saknas	finns i 10 §	finns i 20 och 21 §§
Undantag från krav på "klartext" vid ADB	–	medges ej (8 §)	medges under vissa förutsättningar (22 §)
Krav på system- och behandlingsdokumentation	–	saknas	finns i 23 §
Arkiveringstid	tio år (13 §)	tio år med möjlighet att arkivera enbart mikrofilm efter tre år (15 §)	sex år med möjlighet att arkivera enbart mikrofilm efter två år (24 §)
Särskild straffbestämmelse i lagen	saknas – hänvisning till brottsbalken och skattebrottslagen (15 §)	finns i 17 §	saknas – hänvisning till brottsbalken och skattebrottslagen (25 §)

2 Inledande bestämmelser

1 §

Bokföringsskyldighet enligt denna lag föreligger för aktiebolag, handelsbolag, ekonomisk förening samt i övrigt för den som yrkesmässigt driver självständig rörelse, däribland jordbruksrörelse. Som bokföringspliktig rörelse anses härvid icke verksamhet som avser upplåtelse av hus eller del av hus till nyttjande mot vederlag med undantag av hotell- och pensionatrörelse.

Staten eller kommun är ej bokföringsskyldig enligt denna lag.

1.

I det förslag från 1916 till lag om ändrad lydelse av förordningen den 4 maj 1855 angående handelsböcker och handelsräkningar, som legat till grund för 1929 års bokföringslag, övervägdes den lagtekniska frågan om utformningen av en lagregel om bokföringsskyldighet.

Det övervägdes *om* man skulle använda uppräkningsmetoden för att fastställa kretsen av bokföringsskyldiga, *om* man skulle införa en generell bestämmelse om bokföringsskyldighet *eller om* man skulle använda uppräkningsmetoden i förening med en generell kompletteringsbestämmelse som fångade upp möjligen förbigångna eller tillkommande yrken som var av beskaffenhet att böra i bokföringshänseende likställas med de uppräknade. Den sista metoden befanns från teoretisk synpunkt vara överlägsen de båda övriga. Den ansågs likväl inte kunna användas med hänsyn till "de anspråk på lagbudens tydlighet och bestämdhet, som här i landet pläga uppställas". Man stannade därför vid uppräkningsmetoden.

Enligt *1929 års bokföringslag* (1 §) är aktiebolag, handelsbolag, enkelt bolag som blivit infört i handelsregistret, förening som blivit hos länsstyrelse införd i föreningsregister samt sambruksförening under alla förhållanden bokföringsskyldiga oavsett arten och omfattningen av deras verksamhet. I övrigt bestäms bokföringsskyldighetens omfattning genom

uppräkning av de verksamhetsgrenar som – yrkesmässigt utövade – ansetts böra medföra bokföringsskyldighet. Undantagsbestämmelser (2 §) fritar emellertid mindre rörelser, som tillhör de uppräknade slagen av rörelser, från bokföringsskyldighet. För de flesta uppräknade slagen av rörelser har omfattningen gjorts beroende av antalet anställda. Också familjemedlemmar räknas då som anställda. Motivet för undantagsbestämmelserna i 2 § bokföringslagen har närmast varit att där angiven verksamhet drivs under så enkla förhållanden att bokföringsskyldighet skulle vara onödigt betungande.

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

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

Genom motioner till 1961 års riksdag (I:363, II:422) väcktes frågor om en allmän översyn av bokföringslagstiftningen. Motionärerna framhöll bl. a. följande. Den allmänna uppfattningen inom näringslivet var närmast att varje yrkesmässig näringsutövning borde föra med sig skyldighet för utövaren att föra handelsböcker. Det borde undersökas om inte olika krav på redovisning för olika typer av företag kunde införas. Vidare borde bokföringslagens bestämmelser inte bara ta sikte på borgenärsskyddet utan även tillgodose det allmännas skatteintresse. En lämplig samordning av näringslivets och skatteväsendets krav borde kunna komma till stånd.

Motionerna behandlades av första lagutskottet (utlåtande 1961:27). Utskottet inhämtade yttranden i ärendet från ett antal organisationer och sammanslutningar inom näringslivet. I några av dessa yttranden redovisades erfarenheter av att de mindre företagarnas bokföringskunskaper var mycket skiftande och ofta otillräckliga. Samtidigt framhölls att det kunde vara svårt eller ekonomiskt betungande att anlita kvalificerad hjälp för redovisningsarbetet. På grund därav ställde sig de nu åberopade remissinstanserna tveksamma till en utvidgning av bokföringsskyldigheten så att också de mindre företagen innefattades. Om bokföringsskyldigheten skulle omfatta också sådana mindre företag, borde lagen enligt en av remissinstanserna ställa upp mindre stränga minimikrav för dessa.

Utskottet, som förordade en utredning för en allmän översyn av bokföringslagen, uttalade att utredningen borde bedrivas förutsättningslöst. Vid utredningen borde man enligt utskottet självfallet ägna uppmärksamhet åt de olika spörsmål som motionärerna och remissinstanserna berört.

I *1967 års betänkande* diskuteras möjligheten att i en 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. 1967 års utredning finner uppenbart att en sådan koncentration inte får innebära att man ställer ökade krav på medborgarna i förhållande till vad som nu gäller. Man skall enbart försöka ge större möjligheter för de räkenskapsskyldiga att bli medvetna om de krav som samhället redan har på dem. Utredningsmännen finner det vara från praktisk synpunkt svårbemästrat att i en och samma författning samla såväl civilrättsliga som skatterättsliga bestämmelser om räkenskapsskyldighet. De framhåller att kretsen av i egentlig mening bokföringsskyldiga måste bli en annan och mindre än kretsen av skattskyldiga. Man kan således inte låta en bokföringslag bli gällande för alla skattskyldiga.

Som utgångspunkt för diskussionen om kretsen av de räkenskapsskyldiga och om bokföringsskyldighetens omfattning anges i 1967 års betänkande att syftet med en ny bokföringslag bör vara väsentligt vidare än det som gällde vid utarbetandet av 1929 års lag. Det påpekas emellertid att förslaget syftar till en civilrättslig lagstiftning. Samtidigt framhålls att det fiskaliska intresset visserligen bör tillgodoses i görligaste mån men att det civilrättsligt motiverade borgenärsintresset skall vara det primära. Lagstiftningen bör därför inte göras mer betungande än vad borgenärsintresset kräver. I 1967 års förslag söker man främja det skatterättsliga intresset bl. a. genom en väsentlig utvidgning av kretsen av bokföringsskyldiga, genom förbud mot s. k. kontantredovisning och genom bestämmelser om verifikationer. I förslaget (1 §) finns också en erinran om att särskilda bestämmelser är givna om skyldighet att sörja för att underlag finns för deklarations- eller uppgiftsskyldighets fullgörande och för kontroll därav.

Enligt 1967 års förslag (1 §) skall bokföringsskyldighet – liksom enligt bokföringslagen – i första hand åvila vissa rättssubjekt (aktiebolag osv.). En nyhet är att ideella föreningar och stiftelser härvid tagits med. För att i övrigt fastställa kretsen av bokföringsskyldiga föreslås en generell bestämmelse om bokföringsplikt för "envar annan som yrkesmässigt driver självständig rörelse". Detta medför i och för sig en utvidgning av kretsen bokföringsskyldiga. Därtill kommer en väsentlig utökning genom att några undantag inte föreslås för rörelser av mindre omfattning. Jordbruk och uthyrning av annan fastighet undantas emellertid – såsom i bokföringslagen – från bokföringsskyldighet.

I betänkandet anförs att det föreligger 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 anses helt generellt kunna sägas inträda då transaktionerna blir så många och så ofta förekommande att verksamheten får karaktär av

rörelse.

I 1967 års betänkande diskuteras olika möjligheter att tekniskt utforma en lagregel som föreskriver bokföringsskyldighet för alla yrkesmässiga, självständiga rörelser. Därvid övervägs också en bestämmelse med direkt hänvisning till skatterättens rörelsebegrepp. En redogörelse lämnas för detta rörelsebegrepp. Utredningsmännen finner emellertid att en hänvisningsbestämmelse av olika skäl inte är lämplig. Man stannar därför för att föreslå en direkt bestämmelse, utformad med skatterättens regel som förebild.

Utredningsmännen framhåller att anknytningen till skatterättens rörelsebegrepp underlättar tillämpningen av den föreslagna bestämmelsen. Genom denna anknytning kan man utnyttja hela den praxis som uppkommit under den långa tid som skattelagstiftningen haft den nuvarande indelningen av olika slag av inkomster. Denna praxis kan enligt betänkandet ge värdefull vägledning när det gäller att ange vilka faktiska omständigheter som skall föreligga för att en verksamhet skall anses fylla kraven på yrkesmässighet och varaktighet.

1967 års betänkande innehåller också en ingående diskussion om mindre rörelsers bokföringsskyldighet och om möjligheterna att ge enklare regler för sådana företag. Därvid konstateras inledningsvis för den löpande bokföringens del att de intressen som uppbär en bokföringslag ofta för sitt förverkligande kan kräva mer detaljerade regler för de mindre företagen än för de större. Härvid hänvisas till de större företagens mera fasta kontorsorganisation och till deras interna kontrollapparat. Önskemålen om mindre långtgående krav för de mindre företagen lär enligt utredningsmännen sålunda inte kunna förverkligas när det gäller den löpande bokföringen. För årsredovisningens del erinrar utredningsmännen om att bokföringslagens regler är ganska summariska. Därefter fortsätter utredningsmännen.

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 följdriktigt att i en ny lag om räkenskapsskyldighet 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 inte blott uppräkna 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.

I 1967 års betänkande tas också upp frågan om det lämpliga och önskvärda i att även enskilda personer, som inte är näringsidkare, underkastas bestämmelserna i en kommande bokföringslag. Det framhålls att sådana personer som regel inte företar fler förändringar i förmögenheten än att de med hjälp av sitt minne och verifikationer i form av t. ex. bankböcker och reverser kan rekonstruera dessa transaktioner. Med stöd av de förmögenhetssammanställningar, som de flesta inkomsttagare måste göra som bilaga till den årliga självdeklarationen, kan förmögenhetsförändringen enligt utredningsmännen lätt hänföras till rätt kalenderår. Enligt betänkandet skulle en bokföringsskyldighet för enskilda personer som inte är näringsidkare, vara onödigt betungande.

Flera *remissinstanser* tar upp frågor om de mindre företagarnas bokföringsskyldighet. I några yttranden görs därvid invändningar mot att alla rörelseidkare föreslås bli bokföringsskyldiga. Det görs gällande att de föreslagna bestämmelserna är alltför stränga och invecklade för att passa mindre rörelser. I en del yttranden förordas att frågorna om ett differentierat system med förenklade regler för de mindre företagarna tas upp till nytt övervägande.

Enligt ett yttrande skulle en utvidgad bokföringsplikt komma att beröra en rad företag av enmanskaraktär. Företagarna har i sådana fall enligt samma yttrande inte ekonomisk möjlighet att använda sig av experthjälp utan är hänvisade att själva utföra det kamerala arbetet på ledig tid. I ett annat yttrande hävdas att stora grupper av de mindre företagarna i realiteten närmast är att jämställa med arbetstagare, eftersom deras "rörelse" helt enkelt består i att de mot betalning utför arbete åt andra. I yttrandet görs gällande att den föreslagna regleringen skulle betunga dessa företagare över hövan och tvinga dem att tillämpa föreskrifter som för många av dem till stor del skulle framstå som närmast obegripliga. Enligt yttrandet har utredningen inte frambragt några övertygande skäl att utvidga bokföringsplikten så långt – om borgenärsintresset främst skall skjutas i förgrunden och det fiskaliska intresset inte skall få vara vägledande.

Ett annat yttrande tar upp frågor om att begränsa bokföringsplikten till rörelseidkare som anlitar främmande kapital, varjämte hänsyn kunde tas också till exempelvis omsättningens storlek, värdet av rörelsens tillgångar eller antalet i rörelsen verksamma personer. I remissvaret anges möjligheterna att komplettera bl. a. aktiebolagslagen och lagen om ekonomiska föreningar med bestämmelser om löpande bokföring och sedan mer renodlat anpassa bokföringslagens regler efter de mindre

företagarnas och företagens behov. Det anförs vidare att kretsen av bokföringsskyldiga är så heterogen att det knappast är möjligt att skapa bokföringsregler som passar för alla typer av företag. Ett differentierat system bör därför eftersträvas; lagtekniska svårigheter kan visserligen här möta men dessa bör enligt yttrandet inte vara större än att de kan bemästras på ett någorlunda tillfredsställande sätt.

I ett yttrande understryks att det med tanke på småföretagen är av särskild vikt att bokföringsbestämmelserna görs så lättbegripliga och lättillämpliga som möjligt. Lagen bör därför, vid sidan av regler med elementära grundkrav, ställa upp krav som ställs i relation till olika rörelsers beskaffenhet. För småföretagen anges att det skulle bli betungande att följa särskilt de föreslagna reglerna om uppdelning på olika slag av betalningsmedel, om att verifikationer skall finnas för alla affärshändelser och om daglig bokföring.

Många remissinstanser anser att både ideella föreningar och stiftelser bör vara befriade från bokföringsplikt. Några framhåller att åtminstone de mindre enheterna bör befrias.

Ett stort antal remissorgan är kritiska mot undantaget av jordbruk och uthyrning av annan fastighet. Många vill att åtminstone de större rörelserna skall bli bokföringsskyldiga.

Ett par remissorgan räknar med att de bokföringsskyldiga skulle bli tre fyra gånger så många, om 1967 års förslag genomfördes.

I den *finländska* bokföringslagen från 1945 delades de bokföringsskyldiga upp i fyra olika grupper. För varje grupp angavs särskilt hur bokföringsskyldigheten skulle fullgöras. Den som inte skulle inregistrera firma behövde endast föra bok över sina penninginkomster, utgifter och varuuttag samt vid årets slut förteckna sina tillgångar och skulder. För varje grupp stegrades sedan bokföringskraven. Den fjärde gruppen exempelvis, som omfattade alla som fabriksmässigt drev industri och alla med sådana industriidkare jämförliga hantverkare, ålades dubbel bokföring med självkostnadsberäkning.

Enligt den *nya* finländska bokföringslagen skall – förutom särskilt angivna juridiska personer – "envar som driver rörelse eller utövar yrke" vara bokföringsskyldig. Undantag görs för offentligt samfund och "idkare av gårdsbruk". Lagen bygger på ett differentierat system. Vid detta system upprätthålls skillnad mellan yrkesutövare och andra bokföringsskyldiga. Yrkesutövare behöver inte ha dubbel bokföring och kan i den löpande bokföringen redovisa enligt kontantprincipen.

I det *norska* utkastet till proposition med förslag till lag om räkenskapsplikt föreslås lagen gälla var och en som driver näringsverksamhet med undantag av den som uteslutande bedriver jordbruk, trädgårdsmästeri, skogsbruk och fiske eller "fangst" med fartyg på högst 40 fot. För aktiebolag och vissa andra rättssubjekt skall lagen gälla oberoende av verksamheten. Lagen skall inte gälla verksamhet som bedrivs av staten eller kommun. Utkastet innehåller ett differentierat system med "regnskapsplikt" och "begrenset regnskapsplikt". Begränsad räkenskapsplikt gäller för verksamhet under viss storlek (600 dagsverken om året) och för vissa arter av verksamhet. För den som har begränsad räkenskapsplikt skall enligt utkastet gälla särskilda bestämmelser om vilka böcker som

skall föras, om "åpningsstatus" vid verksamhetens början samt om resultaträkning och balansräkning. Utkastet innehåller inga regler för värdering av tillgångar i verksamhet med begränsad räkenskapsplikt. I dessa fall anses några andra föreskrifter än skatterättens inte behövliga.

I den *danska* bokföringslagen från 1959 (1 §) indelas de bokföringsskyldiga i följande tre huvudgrupper.

1. Aktiebolag, kommanditbolag och andra näringsdrivande bolag med begränsat ansvar. Till samma grupp hänförs ömsesidiga försäkringsbolag, kreditföreningar, kreditkassor, hypoteksföreningar, "brugsforeninger og andre andelsforeninger". Gruppen består dessutom av föreningar, stiftelser, korporationer samt självägande institutioner som bedriver ekonomisk verksamhet, däribland yrkesmässig skolverksamhet.

2. Personer, "ansvarlige interessentskaber" och kommanditbolag som driver ekonomisk verksamhet, om det för verksamheten krävs tillstånd enligt näringslagstiftningen eller tillstånd enligt lagen om utskänkning av spritdrycker.

3. Personer, "ansvarlige interessentskaber" och kommanditbolag som yrkesmässigt driver en eller flera av särskilt angivna verksamhetsgrenar. Under 37 punkter anges de olika verksamheter som medför bokföringsskyldighet. Den skyldigheten är emellertid i vissa fall beroende av verksamhetens omfattning som då oftast bestäms på grundval av antalet anställda (mer än tre främmande medhjälpare i fråga om bl. a. pensionat, vilohem, hönseri och pälsdjursuppfödning, mer än två beträffande skönhets- och fotvård samt städningsverksamhet).

Genom 1959 års danska bokföringslag vidgades kretsen av bokföringsskyldiga betydligt. Läkare, tandläkare, tandtekniker, veterinärer och revisorer t. ex. ålades då bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen. Dessa kategorier hade tidigare haft redovisningsskyldighet enbart enligt skatteförfattningar. Bokföringsplikt infördes för uthyrningsverksamhet av viss omfattning samt för exempelvis jordbruk och trädgårdsmästerier av viss storlek.

Den danska bokföringslagen saknar närmare regler om löpande bokföring. I 2 § heter det:

Forretningsbøger skal føres på ordentlig og omhyggelig måde og skal give så fuldstændig oplysning om den bogføringspligtiges forretninger og formueforhold, som hensynet til kreditorer og offentlige myndigheder tilsiger. Handelsministeren fastsætter de nærmere regler for bogføringspligtens omfang og indhold i øvrigt.

2.

Utredningen om bokföringslagstiftningen vill som bakgrund till utredningens ställningstaganden beträffande kretsen av bokföringsskyldiga anteckna även följande.

Det skatterättsliga rörelsebegreppet behandlas i 27 § kommunalskattelagen. Enligt definitionen där, som innefattar en längre exemplifiering, är varje yrkesmässigt bedriven förvärvsverksamhet rörelse, "såvitt icke intäkten därav är att hänföra till intäkt av jordbruksfastighet, av annan

fastighet eller av tjänst". Uppräkningen i lagtexten av olika slag av rörelse är inte avsedd att vara fullständig. Till rörelse räknas således varje förvärvsverksamhet som – utan att vara hänförlig till förvärvskällorna jordbruksfastighet, annan fastighet eller tjänst – bedrivs yrkesmässigt, dvs. utmärks av självständighet, viss regelbundenhet och varaktighet samt i regel av vinstsyfte. Det fordras inte att verksamheten fyller ett samhällsnyttigt ändamål. Om en viss verksamhet till sin natur är att betrakta som yrkesmässig förvärvsverksamhet, behandlas den taxeringsmässigt som förvärvskälla, oavsett under vilka omständigheter verksamheten bedrivs i det speciella fallet. Om en skattskyldig bedriver jordbruk uteslutande för sitt nöjes skull, behandlas han sålunda i allmänhet skattemässigt på samma sätt som den som utövar jordbruk i vanligt förvärvssyfte. Vissa allmänna tjänster är förenade med sådan verksamhet som till sin form framstår som rörelse, exempelvis den praktik som utövas av en tjänsteläkare. Enligt praxis skall emellertid inkomst av praktik, som distriktsläkare eller annan i allmän tjänst anställd läkare utövar inom sitt tjänstgöringsdistrikt, anses som inkomst av tjänst och ej av rörelse.

Det allmänna rörelsebegreppet i kommunalskattelagen kan sägas vara vagt i konturerna. Inte så sällan uppkommer gränsdragningsproblem gentemot andra skattepliktiga inkomstslag – gränsdragningen mellan olika förvärvskällor. Andra komplicerade frågor avser om en verksamhet över huvud taget utgör beskattningsbar förvärvskälla. Detta kan vara tveksamt beträffande t. ex. hästuppfödning och travsportverksamhet. Ett antal avgöranden belyser här hur antal hållna hästar och tävlingsdeltagandets omfattning påverkar avgörandet.

Inkomst av rörelse skall vid taxeringen beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Detta innebär bl. a. att inkomster och utgifter skall som intäkter och kostnader hänföras till det beskattningsår, på vilket de belöper, oavsett när betalning sker. Vid inkomstberäkningen skall hänsyn tas till värdet på in- och utgående lager samt till fordringar och skulder. Nyligen har genom lagändring (SFS 1973:322) gjorts ett förtydligande i kommunalskattelagen beträffande beräkningssättet vid användning av bokföringsmässiga grunder. Genom ett tillägg till anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen anges att värdet av ingående lager, fordringar och skulder skall bestämmas i enlighet med motsvarande utgående tillgångs- och skuldposter för närmast föregående beskattningsår.

Vid taxeringen skall bokföringsmässiga grunder tillämpas för alla rörelseidkare, oavsett om de är bokföringsskyldiga eller ej. Rörelseidkare, som är bokföringsskyldig eller som utan att sådan skyldighet förelegat fört räkenskaper, skall till deklarationen foga bestyrkt avskrift av in- och utgående balansräkning för beskattningsåret samt dessutom vinst- och förlusträkning, om sådan räkning ingått i bokföringen. För skattskyldig, som haft ordnad bokföring, skall taxeringen av inkomst i princip ske på grundval av bokföringen. Med ordnad bokföring avses bokföring som i såväl formellt som materiellt hänseende är så beskaffad att resultatet återspeglar det verkliga ekonomiska skeendet i rörelsen.

Rörelseidkare skall alltså oberoende av om han är bokföringsskyldig eller inte redovisa sin inkomst efter bokföringsmässiga grunder. Den som

är bokföringsskyldig har att följa bestämmelserna i gällande bokföringslag. För den som inte är bokföringsskyldig gäller föreskriften i 20 § taxeringsförordningen att var och en är skyldig att genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att det finns underlag för fullgörandet av deklarationsskyldigheten. För vissa kategorier rörelseidkare finns dessutom särskilda föreskrifter om skyldighet att föra räkenskaper. Sådan skyldighet föreligger för privatpraktiserande tandläkare, för kreaturshandlare och pälsdjursuppfödare m. fl. samt för dem som driver taxirörelse (se SFS 1966:138–140).

Enligt lag (1972:741) om ändring i kommunalskattelagen skall även inkomst av jordbruksfastighet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Detta har tidigare varit möjligt för den som frivilligt följt bestämmelserna i jordbruksboksföringslagen (1951:793). Alla andra skulle emellertid redovisa inkomst av jordbruksfastighet efter den s. k. kontantprincipen. Denna princip innebär att endast de inkomster om uppburits kontant och de utgifter som erlagts kontant under året påverkar det skattemässiga resultatet av jordbruksrörelsen. Under året inträffade förändringar beträffande lager, fordringar och skulder beaktas inte.

Övergången till bokföringsmässig redovisning av inkomst av jordbruksfastighet skall enligt lagen 1972:742 ske successivt under en period om fem år med början den 1 januari 1973. Vid 1978 års taxering skall således alla jordbrukare redovisa inkomst av jordbruksfastighet efter bokföringsmässiga grunder.

Utom i fråga om inkomst av jordbruksfastighet med bokföringsmässig redovisning och inkomst av rörelse (samt realisationsvinst) gäller vid taxeringen den s. k. kontantprincipen. I vissa fall får även inkomst av annan fastighet redovisas enligt bokföringsmässiga grunder. I praxis har sålunda beträffande rörelsedrivande aktiebolag godtagits att sådan inkomst beräknas enligt bokföringsmässiga grunder.

I enlighet med kontantprincipen skall intäkt anses ha åtnjutits det beskattningsår som intäkten blivit för den skattskyldige "tillgänglig för lyftning". Så anses vara fallet då intäkten från den skattskyldiges synpunkt är att anse såsom verkligen förvärvad och till sitt belopp känd.

I prop. 1972:120 med förslag till den ovan berörda lagen 1972:741, som föreskriver en allmän övergång till bokföringsmässig redovisning av inkomst av jordbruksfastighet, anges att endast ungefär 8 % av landets ca 150 000 jordbrukare redovisade enligt bokföringsmässiga grunder vid 1971 års taxering.

Som skäl för att avveckla kontantprincipen vid jordbruksbeskattning anförde departementschefen i propositionen bl. a. följande. Att inkomst av jordbruksfastighet för närvarande kan redovisas och i det övervägande antalet fall också redovisas enligt annan princip än som gäller för redovisning av rörelseinkomst är historiskt betingat och snarast att betrakta som en anomali. Kontantprincipen leder otvivelaktigt till ojämna och ofta orättvisa taxeringsresultat. Den kan egentligen försvaras endast med argumentet att förandet av sådana räkenskaper som fordras för bokföringsmässig redovisning inte varit någon utbredd tradition inom jordbruket och att många jordbrukare således är obekanta med en sådan redovisningsmetod. Även om reglerna för bokföringsmässig redovisning i

många hänseenden skiljer sig från de föreskrifter som gäller för kontantmässig redovisning, innebär detta emellertid inte att den bokföringsmässiga redovisningen är väsentligt mer komplicerad. Flertalet jordbrukare torde ganska lätt kunna klara av en sådan redovisning. Den dagliga notering, som behövs för den bokföringsmässiga redovisningen, kan inte anses medföra någon större arbetsökning med hänsyn till vad som redan gäller i fråga om anteckningsskyldighet enligt 20 § taxeringsförordningen.

3.

Statistiska centralbyrån har på utredningens begäran särskilt sammanställt och datorbearbetat vissa statistiska uppgifter om antalet företag i landet och deras storleksförhållanden. Uppgifterna ger en uppfattning om hur mycket kretsen av bokföringsskyldiga kommer att vidgas om man följer 1967 års förslag.

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

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

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

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

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

SCB har på uppdrag av utredningen om bokföringslagstiftningen bearbetat och jämfört uppgifterna i CFR och data från mervärdeskatteregistret. Syftet har varit att få fram uppgifter om företagens storleksförhållanden med utgångspunkt i antalet anställda och omsättning inom olika näringsgrenar.

I *bilaga 1* redovisas resultatet för olika huvudgrupper av näringsgrenar. Samma uppgifter för vissa detaljgrupper har sammanställts i *bilaga 2* för att belysa de mindre företagens förhållanden. Särskilda kommentarer från SCB till tabellerna finns i *bilaga 3.*

4.

Utredningen om bokföringslagstiftningen föreslår att bokföringsskyldighet skall föreligga för aktiebolag, handelsbolag och ekonomiska föreningar. Dessa *rättssubjekt* skall alltså – såsom nu och i enlighet med 1967 års förslag – vara bokföringsskyldiga oberoende av om de driver någon rörelse. När det gäller bokföringsskyldighet för särskilda rättssubjekt synes en mera ingående diskussion behöva föras endast beträffande ideella föreningar och stiftelser (se under 2.7).

Formuleringen av bestämmelsen i nu åsyftad del har hämtats från 1967 års förslag. För handelsbolagen och de ekonomiska föreningarna anges sålunda i texten inte något om registreringens betydelse. Ett handelsbolag uppkommer redan genom handelsbolagsavtalet. Undantagsvis uppkommer ett handelsbolag genom att ett enkelt bolag förs in i handelsregistret. Båda fallen fångas upp om man i lagtexten utan tillägg anger att handelsbolag omfattas av bokföringsskyldighet. Ekonomiska föreningar blir rättssubjekt – får egenskap av ekonomisk förening – i och med registreringen. För de ekonomiska föreningarnas del är det av detta skäl onödigt att i texten ta med något tillägg om registrering. – Till ekonomiska föreningar räknas också speciella former därav såsom bostadsrättsföreningar och sambruksföreningar. De behöver med nu föreslagen avfattning av bestämmelsen inte särskilt nämnas i lagtexten.

Bokföringsskyldighet, som grundas på att särskilt rättssubjekt föreligger, uppkommer, när det självständiga rättssubjektet konstitueras. Ekonomiska åtgärder dessförinnan kan naturligtvis kräva noteringar o. d. Skyldigheten att vid behov göra sådana kan anses härröra från skyldigheten att skapa ett tillförlitligt underlag för en "öppningsbalans". En sådan skall enligt 12 § andra stycket göras upp när bokföringsskyldigheten inträder.

Bokföringsskyldighet måste vidare föreligga för verksamhet som drivs utan användning av särskilt rättssubjekt – för rörelser genom *"enskild firma"*. En betydande tveksamhet kan råda om hur långt man skall gå när det gäller att föreskriva skyldighet att föra böcker på denna grund.

Det torde stå klart att man nu inte lämpligen kan bestämma vem som skall vara bokföringsskyldig genom att räkna upp bokföringspliktiga arter av rörelse. Det har uppfattats som en svaghet i nuvarande bokföringslag att uppräkningen utelämnar många nu betydelsefulla näringsgrenar. Till dessa hör bl. a. många rörelser som avser konsulttjänster och serviceverksamhet eller sysslar med uthyrning av fordon, maskiner etc. En uppräkning riskerar alltid att bli ofullständig genom utvecklingen på näringslivets sida. Det är därför motiverat att såsom enligt 1967 års förslag direkt föreskriva bokföringsskyldighet för den som yrkesmässigt driver självständig rörelse. Innehållet av detta uttryck får bestämmas på det sätt som anges i 1967 års betänkande.

Här bör påpekas att en uppräkning av grupper av bokföringsskyldiga rörelser i praktiken inte avsevärt underlättar för den enskilde att bestämma om han är bokföringsskyldig. Den mest komplicerade frågan är i sådana sammanhang vad som betraktas som rörelse. Den frågan kommer man sålunda inte förbi genom att använda uppräkningsmetoden.

Fråga uppkommer härefter om det med en bestämmelse om bokföringsskyldighet för alla rörelseidkare som bas bör uppställas vissa begränsningar av bokföringsplikten.

Skjuter man borgenärsintressena i förgrunden som motiv för bokföringslagstiftningen kan säkert slås fast att dessa intressen som regel har en mera begränsad betydelse i fråga om de minsta rörelserna. Skuldsättningen genom upplåning och krediter har som regel mindre omfattning. Lån och krediter torde väsentligen beviljas mot realsäkerhet eller på andra grunder än bedömningar av rörelsens tillgångar och skulder, mätta efter årsboksluten. Rörelseidkarens duglighet och sysselsättningsmöjligheter får en avgörande betydelse för hans kreditmöjligheter. Värdet av rörelsen är i hög grad knutet till ägarens person.

Också andra skäl än de som hänför sig till borgenärsintresset måste emellertid tillmätas en betydande vikt som grund för bokföringskraven. Varje självständig yrkesverksamhet, baserad på ett ekonomiskt utbyte med omvärlden, måste sålunda ge affärshändelserna en sådan frekvens att rörelseidkaren inte kan hålla reda på dem utan fortlöpande noteringar. Utan sådana noteringar kan rörelseidkaren inte ha möjlighet att bevaka sina intressen eller att i efterhand reda ut en transaktion om vilken det uppstått tveksamhet eller tvist. Fortlöpande noteringar krävs också som underlag för att räkna ut ställning och resultat för ett räkenskapsår eller för andra perioder. Lönsamhetsfrågor, likviditetsfrågor, investeringsfrågor o. d. kan inte av ägaren bedömas utan tillgång till ett omsorgsfullt fört räkenskapsmaterial. Den ekonomiska planläggningen måste ha sådant underlag. Det kan alltså konstateras att det för ägaren finns behov av en bokföring så snart verksamheten fått sådan omfattning att den kan betecknas som en yrkesmässigt driven, självständig rörelse.

Härtill kommer att beskattningshänsynen för med sig krav att alla rörelseidkare skall föra räkenskaper. Varje rörelseidkare skall enligt skatteförfattningarna taxeras efter bokföringsmässiga grunder. För taxering av en enskild näringsidkare finns i huvudsak inget annat praktiskt användbart underlag än det som hans bokföring kan ge. Inga möjligheter finns till kontroll av rörelsens resultat om inte detta kan någorlunda

tillfredsställande verifieras av en bokföring av viss standard. – Liknande skatteintressen av bokföringen finns för mervärdeskattens del. – De uppgifter som en rörelseidkare skall lämna i taxeringssammanhang ställer krav på en god bokföring. En rörelseidkare har praktiskt taget inga möjligheter att lämna föreskrivna deklarationsuppgifter om han inte har en tillfredsställande bokföring. Även om han undantagsvis skulle kunna få fram uppgifterna från anteckningar, sammanställningar, räkningar, bankbesked o. d. måste tillvägagångssättet därvid bli avsevärt mera invecklat och otillförlitligt än när en tillfredsställande, kontinuerlig bokföring finns.

Skatteintresset medför sålunda bestämda krav att alla rörelseidkare göres bokföringsskyldiga. Tillspetsat uttryckt skulle kunna sägas att det vore meningslöst att undanta mindre rörelseidkare från bokföringsskyldighet, eftersom skatterätten ändock uppställer och måste ställa upp långtgående krav på noteringar och på redovisning av resultat och ställning.

Här måste också beaktas att avsevärda svårigheter råder att på ett tillfredsställande sätt avgränsa en undantagsgrupp och befria denna från bokföringsskyldighet. – Liknande frågor berörs i inledningsavsnittet med överväganden av enklare bokföringsregler för mindre rörelser. – Här kan erinras om att den gräns som dras måste vara klar och lätt tillämpbar. En någorlunda tydlig gräns skulle man då kunna få om man byggde denna på antalet i rörelsen sysselsatta personer. En sådan gräns blir emellertid idag rätt schablonbetonad. Det är också svårt att bestämma ett för begränsningen lämpligt antal. Det ovan i avsnittet 2.3 redovisade materialet visar sålunda att rörelsens ekonomiska omfattning ofta kan vara betydande, trots att få personer arbetar i rörelsen. En enhetlig gräns byggd på antalet anställda ger knappast någon likformighet olika branscher emellan.

En gräns byggd på sysselsättningen borde möjligen kombineras med en gräns efter omsättningen och kanske också balansomslutningen. Därmed skulle emellertid tillämpningssvårigheterna öka högst avsevärt. Omsättning och balansomslutning kan för övrigt knappast bestämmas utan bakgrund av en bokföring som grundas på bestämda normer.

De ovan diskuterade tekniska aspekterna ger belysning också åt ett annat förhållande som behöver beaktas. Det framstår nämligen – såsom betonats vid flera tillfällen från näringslivets organisationer – som olämpligt från konkurrenssynpunkt att vissa företag inom en bransch till skillnad från andra inte behöver följa en lagreglering på bokföringsområdet. I praktiken kan undantag från bokföringsskyldighet medverka till att vissa företag lättare kan undandra sig att rätt fullgöra skatte- och avgiftsskyldighet.

Utredningen om bokföringslagstiftningen har därför stannat för att föreslå att alla rörelseidkare göres bokföringsskyldiga. Utredningen delar alltså den ståndpunkt som intas i 1967 års betänkande och finner de där åberopade skälen vara övertygande.

Här bör anmärkas att de regelsystem som utredningen föreslår för bokföringen har en rätt betydande elasticitet. Kraven på bokföringen varierar i praktiken efter hur komplicerad rörelsens ekonomi är. Många föreskrifter rör förhållanden som saknar aktualitet för mindre rörelser. Regelsystemet ställer sålunda knappast de minsta företagen inför några

avsevärda svårigheter. Här kan erinras om vad departementschefen uttalade då regler om taxering av jordbruk enligt bokföringsmässiga grunder infördes (prop. 1972:120, se ovan under 2.2). – Här berörda frågor har mera ingående diskuterats i inledningsavsnittet om enklare regler för mindre rörelser (1.3).

5.

I 1967 års betänkande sägs sammanfattningsvis att borgenärsintresset är så uttunnat, när det gäller "jordbruksfastighet" och "annan fastighet" att dessa verksamhetsgrenar, ehuru i princip räkenskapsskyldiga, av praktiska skäl inte bör tas med bland de räkenskapsskyldiga. Tidigare har redogjorts för de ändrade taxeringsbestämmelserna för inkomst av jordbruksfastighet. Dessa bestämmelser har medfört att det numera saknas anledning att undanta jordbrukare från bokföringsskyldighet. Sådan skyldighet bör emellertid åläggas jordbrukare i samma takt som de nya taxeringsreglerna träder i kraft. Särskilda övergångsbestämmelser härom har därför intagits i utredningens förslag till ny bokföringslag.

6.

Beträffande "uthyrning av annan fastighet" sägs i 1967 års betänkande följande synpunkter tala emot bokföringsskyldighet. Den långsiktiga krediten för finansiering av fastighetsanskaffningen kan anses på ett betryggande sätt registrerad genom vårt inskrivningsväsen. Kortfristiga krediter förekommer nästan enbart i form av obetalda driftskostnader. Inkomsterna är oftast lätta att kontrollera och rekonstruera med hjälp av hyreskontrakten. Behovet av särskilt borgenärsskydd i form av bokföringsskyldighet anses därför inte särskilt trängande.

I många remissyttranden över betänkandet ifrågasätts riktigheten av att undanta uthyrningsverksamhet från bokföringsskyldighet. Det undantaget anses inte tillräckligt motiverat. Särskilt beträffande större sådan verksamhet anses lika stort behov av ordnad bokföring föreligga som för andra rörelseidkare.

Beträffande frågan om uthyrningsverksamhet bör undantas från bokföringsskyldighet vill *utredningen om bokföringslagstiftningen* framhålla följande.

Som tidigare berörts taxeras inkomst av annan fastighet i princip inte enligt bokföringsmässiga grunder utan enligt den s. k. kontantprincipen. Bokföringsskyldighet i enlighet med utredningens lagförslag medför krav på redovisning enligt bokföringsmässiga grunder i en bokföring som avslutas med resultaträkning och balansräkning. Detta förhållande kan medföra betydande praktiska svårigheter både för den bokföringsskyldige när han skall deklarera inkomst av annan fastighet och för taxeringsmyndigheterna som har att granska deklarationen med utgångspunkt i bokföringen. Bestämmelserna i en bokföringslag, byggd på principen om "bokföringsmässiga grunder" är med andra ord knappast lämpliga som riktlinjer för den bokföring som kan behöva förekomma vid uthyrningsrörelser av någon betydelse. – Här bör anmärkas att man i praxis gett

rörelsedrivande aktiebolag möjlighet att deklarera inkomst av annan fastighet enligt bokföringsmässiga grunder.

Reglerna om schablontaxering av en- och tvåfamiljsfastigheter bör också uppmärksammas. För de fall då schablontaxering sker, kan beskattningsintressena inte åberopas för en bokföringsskyldighet. Schablontaxeringsreglerna innebär att viss procent av fastighetens taxeringsvärde tas upp som bruttointäkt. Inkomst av annan fastighet beräknas för bostadsföreningar, bostadsaktiebolag eller allmännyttiga bostadsföretag enligt samma förenklade schablonmetod som gäller beträffande en- och tvåfamiljsvillor.

Med hänvisning till de i 1967 års betänkande anförda skälen och till vad ovan anförts har utredningen stannat för att ej föreslå någon bokföringsskyldighet för uthyrningsrörelse. Utredningen föreslår emellertid att all uthyrningsrörelse som avser hotell- och pensionatverksamhet skall omfattas av bokföringsskyldighet. Leverantörkrediter o. d. liksom sådana rörelsers livligare affärsverksamhet och större omslutning motiverar här en bokföringsskyldighet. Utredningen finner därför ej anledning att frångå 1967 års förslag i den delen utom såvitt gäller hotell- och pensionatrörelse.

7.

Beträffande ideella föreningar och stiftelser finner *utredningen om bokföringslagstiftningen* anledning att här inledningsvis erinra om följande förhållanden.

För såväl ideella föreningar som stiftelser saknas nu tillgång till överslagsuppgifter om antalet. Till detta kommer att man i stort sett saknar lagregler som anger vad som konstituerar en ideell förening eller en stiftelse.

Formen *"ideell förening"* används för många skiftande ändamål. Till sådana föreningar hör i första hand föreningar med annat ändamål än att främja medlemmarnas ekonomiska intressen. Hit hör sålunda bl. a. föreningar som sysslar med exempelvis religiösa, politiska, vetenskapliga, välgörande, idrottsliga eller sällskapliga angelägenheter. Bland dem finns många mycket små, ofta lokala sammanslutningar med ytterst blygsamma ekonomiska förhållanden. Många sådana saknar anknytning till riksförbund och andra institutioner som centralt eller för större områden håller samman verksamhet med viss inriktning. Som ideella föreningar räknas emellertid också föreningar som väl är inriktade på att främja medlemmarnas ekonomiska intressen men därvid inte ägnar sig åt ekonomisk verksamhet i den mening som avses i lagen om ekonomiska föreningar. Hit hör bl. a. sådana föreningar som arbetsgivareföreningar och fackföreningar samt branschföreningar för olika slag av verksamhet.

Gruppen ideella föreningar utgörs sålunda av en heterogen samling föreningar av inte närmare känt antal, varav åtskilliga är i det närmaste helt anonyma.

Lagstiftning saknas om ideella föreningar, trots att upprepade försök gjorts att få fram en sådan. En förening blir juridisk person när den antagit stadgar av inte alltför bristfällig beskaffenhet och valt styrelse.

Inga registreringsåtgärder eller liknande åtgärder utmärker när en förening föreligger. Kraven på stadgar och styrelse ger knappast en alldeles bestämd avgränsning. Det kan antas att en del föreningar som verkar som ideella föreningar i verkligheten inte fyller kraven. Å andra sidan finns det säkerligen sammanslutningar som formellt är att betrakta som ideella föreningar trots att medlemmarna knappast varit inriktade på att ge sammanslutningen en sådan karaktär.

Också antalet *stiftelser* är idag i stort sett okänt. Till stiftelserna hör i första hand den stora grupp av stiftelser, tidigare kallade "fromma stiftelser", som uppkommit främst genom donationer från enskilda. De fullföljer allmännyttiga ändamål och lämnar exempelvis understöd åt mindre bemedlade, barn och ungdom, sjukvårdsändamål, utbildning, forskning o. d. Många av de nu avsedda stiftelserna har mycket begränsade tillgångar. Ett mindre antal av nu berörda stiftelser är donationsstiftelser med betydande förmögenheter. Förvaltningen kan vara fristående men också vara anförtrodd kommuner, sjukvårdsinrättningar, utbildningsanstalter o. d. Vidare finns ett stort antal pensions- och personalstiftelser. Stiftelseformen har slutligen kommit till användning för ekonomisk verksamhet av olika slag. Sålunda finns när det gäller bostadsförsörjningen ett stort antal, till större delen kommunala bostadsstiftelser. Även annan verksamhet bedrivs i någon utsträckning genom kommunala och andra allmänna stiftelser. Slutligen finns ett ökat antal stiftelser som på olika sätt är knutna till företag och därvid kan förvalta betydande aktieposter, ofta i olika sammanhörande företag. – Även stiftelserna utgörs sålunda av en synnerligen heterogen samling av subjekt. Gränsdragningen mellan självständiga stiftelser samt osjälvständiga fonder o. d. kan ibland vara osäkra.

På stiftelseområdet finns viss lagstiftning. Till denna hör främst 1929 års lag (1929:116) om tillsyn över stiftelser m. m. – Specialbestämmelser finns bl. a. i lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m. m. – Ett mycket stort antal stiftelser är undantagna från anmälningsskyldighet och tillsyn enligt 1929 års lag. Stiftelser, vars förmögenhet inte uppgår till 20 000 kronor, är sålunda undantagna. Därmed torde den övervägande delen av de stiftelser som främjar ett allmännyttigt ändamål falla utanför; vid förändring av beloppsgränsen från 10 000 till 20 000 kronor beräknades sålunda att inemot 40 procent av de stiftelser som tidigare stått under tillsyn skulle falla bort genom höjningen. Från tillsyn undantas i lagen vidare bl. a. stiftelser som genom anknytning till staten eller till särskilda institutioner antas vara betryggande förvaltade. Av stor betydelse är vidare att en stiftelse enligt stiftarens förordnande kan vara undantagen från tillsyn.

1929 års lag föreskriver en anmälningsskyldighet för stiftelser som ej enligt vad förut angetts är undantagna. Varje anmäld stiftelse omfattas emellertid ej av tillsyn enligt lagen. Tillsyn är föreskriven endast för sådana stiftelser som funnits främja ett allmännyttigt ändamål. Tillsynen innebär en övervakning av att stiftelsens förvaltning sköts i enlighet med lagen och de föreskrifter som gäller för vederbörande stiftelse. Vid granskningen skall främst ses till att stiftelsens medel inte undandras de ändamål för vilka de anslagits och att förmögenheten har en nöjaktig

placering. Stiftelsens förvaltning skall årligen ge in en ekonomisk redovisning till tillsynsmyndigheten, länsstyrelsen. Närmare bestämmelser saknas emellertid om hur räkenskaper och redovisning skall utformas.

Stiftelselagen innehåller endast mycket begränsade regler i privaträttsligt hänseende. Försök har gjorts att skapa mera fylliga sådana regler. Förarbetena till 1929 års lag innehöll också i ett tidigare skede sådana regler men dessa utmönstrades till betydande del. Enligt departementschefens yttrande (prop. 1929:83) torde en tillfredsställande kontroll kunna anordnas utan att man närmare gick in på de invecklade spörsmålen om stiftelses uppkomst, rättskapacitet och förvaltning. – Frågor om en närmare reglering beträffande stiftelser har – aktualiserade bl. a. av förhållandena kring Wenner-Grenska Samfundet – under de senaste åren uppmärksammats i olika motioner. Lagutskottet har i betänkande (1973:32) över två sådana motioner hemställt att riksdagen hos Kungl. Maj:t måtte hemställa att lagstiftningen om stiftelser i lämpligt sammanhang blir föremål för en allmän översyn.

En särskild utredning, *föreningsskatteutredningen* (Fi 1971:06), har fått till uppgift att se över reglerna för beskattning av ideella föreningar. Utredningen skall också undersöka möjligheterna att som ett underlag för den årliga taxeringen få till stånd en enkel form av registrering av ideella föreningar. Behovet och utformningen av en sådan registrering bör enligt direktiven i första hand prövas i fråga om föreningar som innehar mera betydande förmögenhetstillgångar eller driver bokföringspliktig verksamhet.

Särskilda sakkunniga, *företagsskatteberedningen* (Fi 1970:77), har fått uppdraget att göra en översyn av företagsbeskattningen m. m. Beredningen har även att pröva friheten från inkomst- och förmögenhetsskatt för vissa stiftelser. Möjligheten att bilda skattefria stiftelser har enligt direktiven i många fall medfört ett avsevärt skattebortfall för det allmänna som framstår som otillfredsställande i vart fall då företag helt eller delvis ägs av stiftelser. I direktiven anförs också att det såsom ett nytt villkor för skattefrihet bör krävas att stiftelserna ställs under offentlig tillsyn i någon form.

Utredningen om bokföringslagstiftningen har stannat för att nu inte föreslå någon bokföringsskyldighet för ideella föreningar och stiftelser. Härvid har i huvudsak följande skäl fått vara avgörande.

Att grundläggande lagregler saknas medför inte sällan osäkerhet i gränsdragningen. Den bokföringsskyldige själv skulle med utgångspunkt från ibland rätt vaga kriterier ha att avgöra om bokföringsskyldighet föreligger eller inte. Bristen på lagregler kan sägas föra med sig att man på området saknar det grundläggande regelsystem på vilket speciella skyldigheter kan byggas upp.

Borgenärsintressena och intresset från det allmännas sida av en bokföringsskyldighet är knappast särskilt starka när det gäller en stor del av de ideella föreningarna och stiftelserna. Åtskilliga mindre föreningar har sålunda inga andra medel än de som erhålls genom blygsamma avgifter från ett begränsat antal medlemmar. Många fonder förvaltar ett litet fast placerat kapital och tillgodoser snävt begränsade ändamål. En begränsning till större föreningar och stiftelser med större förmögenhet låter sig

knappast nu genomföras. Skulle sådana begränsningar göras borde de bygga på en registreringsplikt e. d. för de berörda rättssubjekten. Det kan antas att nu pågående utredningsarbete kan medverka till att man får ett säkrare underlag för att göra en avgränsning.

När det gäller ideella föreningar torde ett behov av redovisning föreligga främst för föreningar som uppbär medel från det allmänna eller från centrala förbund och andra större organisationer. Det får antas att vid bidragsgivningen då som regel uppställs vissa redovisningskrav och att kraven upprätthålls genom att en bristfällig redovisning ställer föreningen utan fortsatta bidrag.

För stiftelsernas del finns en tillsynslagstiftning som i många fall säkerställer en god redovisningsstandard. En översyn av lagstiftningen torde förestå. Det får antas att en ny lagstiftning här ger förbättrade möjligheter till kontroll av den typ av stiftelser, för vilka kraven på räkenskaper och redovisning har en större tyngd. Utredningsarbetet kan ge grund för utformning av vissa redovisningsregler för sådana stiftelser.

Det skatterättsliga intresset av en mera noggrann insyn i vissa inte rörelsedrivande ideella föreningars ekonomiska förhållanden – föreningar som äger eller förvaltar större förmögenheter – bör kunna tillgodoses genom speciella regler i skattelagstiftningen. När det gäller stiftelser träder, förutom skatteintressen, intresset av en betryggande medelsplacering och en kontrollerad förvaltning främst i förgrunden. Reglerna bör sålunda delvis ha en annan inriktning än den som utmärker en bokföringslagstiftning för rörelser.

Förening eller stiftelse som driver rörelse skall ha bokföringsskyldighet enligt lagförslaget. Drivs ej rörelse, sker beskattningen nu i princip inte efter bokföringsmässiga grunder utan med tillämpning av kontantprincipen. Detta förhållande för med sig att en bokföringslagstiftning för ekonomisk rörelse nu knappast ger lämpliga regler för ideella föreningar och stiftelser. En lagstiftning om bokföring bör därför i väsentliga hänseenden ges ett annat innehåll än den bokföringslag som utredningen nu föreslår. Detta torde komma att gälla även om beskattningsreglerna efter nu pågående utredningar i vissa delar får ett ändrat innehåll.

8.

Vem som bör vara bokföringsskyldig måste väsentligen bestämmas med utgångspunkt i renodlade redovisningssynpunkter och de syften som skall tillgodoses genom en bokföringslagstiftning. Förslagen ovan beträffande kretsen av bokföringsskyldiga är grundade på sådana redovisningsmässiga överväganden.

Hur man bestämmer kretsen av bokföringsskyldiga får emellertid verkningar på betydelsefulla områden vid sidan av redovisningsområdet. Begreppet *köpman* bestäms sålunda i olika sammanhang med anknytning till bokföringsskyldigheten. Redan 1862 års konkurslag hade en sådan anknytning. Som en bakgrund för diskussionen om här uppkommande problem bör här erinras om följande förhållanden.

Enligt *1887 års lag angående handelsregister, firma och prokura* (8 §) har den som vill idka handel eller näring med vars utövande följer bokföringsskyldighet att anmäla firma till handelsregistret.

Firmautredningen har emellertid i betänkandet SOU 1967:35 med förslag till bl. a. lag om handelsregister föreslagit att registreringen i princip skall vara frivillig och att den registreringsplikt som kvarstår inte skall ha samband med bokföringsskyldigheten. Enligt firmautredningens förslag till firmalag skall firma tillkomma varje näringsidkare oberoende av om han är bokföringsskyldig.

I remiss till lagrådet den 16 februari 1973 av förslag till ny firmalagstiftning m. m. förordar departementschefen att sambandet mellan bokföringsskyldighet och registreringsplikt f. n. bibehålls. Mycket anses tala för att bokföringsskyldighet och skyldighet att registrera firma bör åligga samma krets av enskilda näringsidkare. Det framhålls dock att ytterligare överväganden här kan behöva ske när en ny bokföringslag kommer till stånd. Det får då på nytt bedömas om sambandet kan bevaras eller om en särskild avgränsning bör göras i fråga om skyldigheten att göra anmälan till handelsregistret.

I *köplagen* bestäms begreppet köpman – som ligger till grund för den i lagen genomförda åtskillnaden mellan handelsköp och andra köp – genom hänvisning till gällande föreskrifter om bokföringsskyldighet. Med köpman förstås envar som är pliktig att föra handelsböcker (4 § 2 st.).

Köp som sker mellan köpmän i och för deras rörelse är handelsköp. Både köpare och säljare skall vara köpmän. – En konsekvens av den strikta anknytningen till bokföringslagen är att ett köp mellan en köpman och stat eller kommun formellt inte är handelsköp. – Kraven på parterna är större vid handelsköp än vid vanliga köp. För handelsköp finns sålunda krav att exakta tider skall iakttas och att reklamationer skall göras snabbt. Några av köplagens regler gäller endast för handelsköp. Hit hör bestämmelsen (16 §) om skyldighet att betala mot konossement eller fraktsedel. Vidare kan erinras om den särskilda bestämmelsen (38 §) om beräkning av ränta vid handelsköp.

Motsättningarna mellan handelsköp och vanliga köp behöver i praktiken inte vara så utpräglad som kan synas följa av bestämmelserna. För vanliga köp förekommer exempelvis bestämmelser om reklamation "utan oskäligt dröjsmål". Vad som är sådant dröjsmål får då bedömas med hänsynstagande till bl. a. under vilka förhållanden som köparen driver den verksamhet för vilken köpet skett.

Begreppet köpman och bokföringsskyldig utgör grunden för *kommissionslagens* bestämning av begreppen handelskommissionär och handelskommission (4 § andra stycket). Handelskommission föreligger om kommissionären (uppdragstagaren) är köpman och hans uppdrag avser försäljning eller inköp som faller inom området för hans rörelse.

Med ställningen av handelskommissinär följer en viss "skärpning" av rättigheter och skyldigheter. En handelskommissionär behöver exempelvis som regel inte uppge med vem han träffat avtal (7 §), varvid han dock kan komma att stå ett vidare ansvar gentemot kommittenten (uppdragsgivaren) för att det träffade avtalet fullgörs (14 § andra stycket). Begränsningar gäller för kommittentens rätt att vända sig mot den som kommissinären träffat avtal med (57 § andra stycket). Handelskommissinär har en utvidgad plikt att undersöka gods som kommittenten lämnat till honom för försäljning (11 §). Handelskommissionär har en skyldighet att – om han inte reklamerar utan oskäligt dröjsmål – i sin verksamhet

utföra uppdrag på anmodan av någon med vilken han står i affärsförbindelse (5 §). Särskilda regler ges om handelskommissinärens rätt till provision (27 §).

Lagen innehåller för övrigt också vissa skärpande regler för det fall att kommittenten är köpman. Kommittenten har exempelvis då en vidgad skyldighet att undersöka inköpt gods (21 §).

Konkurslagen innehåller särskilda bestämmelser angående köpmän. Med köpman förstås där envar som är eller under någon del av det sista året innan ansökningen om konkurs gjordes varit pliktig att föra handelsböcker (193 §). Lagen innehåller särskilda regler om köpmans försättande i konkurs (3 §).

De särskilda reglerna i konkurslagen medför att fordringsägare äger rätt att få köpman försatt i konkurs utan att behöva förebringa särskild utredning om köpmannens obestånd. Köpman skall således efter yrkande av någon fordringsägare sättas i konkurs om köpmannen sedan mer än en vecka inställt sina betalningar. Köpman, som fått uppmaning i viss form att betala klar och förfallen gäld eller som utsatts för växelprotest, skall försättas i konkurs om han, trots uppmaningen eller växelprotesten, under en vecka underlåtit att fullgöra sin betalningsskyldighet. För att konkurs skall följa i uppmanings- eller protestfallen krävs att fordringsägare gör ansökan inom tre veckor från veckans utgång och att skulden fortfarande är obetald.

Lagberedningen har lagt fram förslag till ändring av nu berörda bestämmelser i konkurslagen (Utsökningsrätt X, SOU 1970:75). Bestämmelsen i 3 § med föreskrifter om särskilda konkursförutsättningar och särskilt förfarande när gäldenären är köpman föreslås ersatt av en förenklad bestämmelse (förslagets 3 § tredje stycket). Bestämmelsen gäller gäldenär som är eller under det sista året före konkursansökningen varit bokföringsskyldig. Sådan gäldenär skall, om annat ej visas, antas vara insolvent, om han blivit krävd på klar och förfallen skuld samt minst fyra veckor därefter blivit förgäves uppmanad att betala inom två veckor. Borgenär som krävt och lämnat betalningsuppmaning skall ansöka om konkurs inom två veckor från betalningsfristens utgång. Betalningsuppmaningen skall delges i den ordning som föreskrivs för stämning i tvistemål.

Lagberedningen anmärker att de föreslagna bestämmelserna är väl omständliga men att de godtagits med hänsyn till att de i huvudsak överensstämmer med motsvarande bestämmelser i övriga nordiska förslag.

Bokföringsskyldigheten har betydelse vid bestämmandet av begreppet handelsbolag i *lagen om handelsbolag och enkla bolag* (1 §). Där heter det: "Sluta två eller flera bolag för att under gemensam firma idka handel eller annan näring, med vars utövande följer skyldighet att föra handelsböcker, kallas det handelsbolag." Handelsbolaget är en juridisk person som kan bära rättigheter och skyldigheter (2 §). Här kan beträffande förhållandena erinras om följande regelsystem. Delägarna i ett handelsbolag är solidariskt ansvariga för bolagets förbindelser (19 §). Bolagsmännens ansvar är primärt och solidariskt. Den som har fordran mot bolaget kan sålunda, till och med utan att först kräva bolaget, för hela fordringens belopp vända sig direkt mot vilken som helst av

bolagsmännen. Konkurs för handelsbolaget behöver inte föra med sig att också bolagsmännen försätts i konkurs. Endast bolagsborgenärerna och inte bolagsmännens enskilda fordringsägare kan göra gällande fordringar mot handelsbolaget (22 §). I enskild bolagsmans konkurs får däremot självfallet bolagsborgenärerna konkurrera med bolagsmannens enskilda borgenärer. I bolagsmannens konkurs får emellertid bolagsborgenär då inte njuta utdelning för större del av sin fordran än som han inte kunnat få ut hos bolaget (19 § andra punkten).

Handelsbolag har att registrera sin firma i handelsregistret. Enkelt bolag kan efter ansökan av bolagsmännen föras in i handelsregistret (45 § andra stycket handelsbolagslagen och 8 § fjärde stycket lagen om handelsregister, firma och prokura). Införandet för med sig att bolaget sedan anses som handelsbolag (samma lagrum).

Ett solidariskt ansvar inträder även om behövliga registreringsåtgärder inte vidtagits trots att bokföringsskyldig näring drivs (51 §). Enligt lagrummets förarbeten är syftet med denna bestämmelse att förmå delägare i bolag som driver handelsrörelse att fullgöra den skyldighet att anta firma som förutsätts i firmalagen. Vidare finns en bestämmelse (50 §) om solidariskt ansvar i fall då vilseledande beteckning används då avtal ingås för enkelt bolag.

Betydande svårigheter kan möta att i enskilda fall avgöra om ett enkelt bolag – den okvalificerade bolagsformen – föreligger. Det kan sålunda vara svårt att avgöra om ett avtal utgör ett bolagsavtal – ett avtal om samverkan för gemensamt ändamål – eller om det rör sig om ett försträckningsavtal, hyresavtal eller annat avtal, kombinerat med föreskrifter om viss samverkan. Viss egendom kan reserveras för verksamheten i enkelt bolag på sådant sätt att en förmögenhetsgemenskap finns i bolaget. Andra komplikationer i förhållande till tredje man kan följa bl. a. av att en bolagsman handlar enligt fullmakt, kanske ställningsfullmakt, för övriga delägare. Ett enkelt bolag är visserligen inget särskilt rättssubjekt, men enkla bolag kan i praktiken sålunda ha en struktur som gör att de står nära handelsbolagen.

Här kan också vara anledning att erinra om de s. k. tysta bolagen. Dessa regleras inte direkt av handelsbolagslagen men denna kan dock i stora delar komma att äga analog tillämpning. Dessa bolag anses i sin typiska form kännetecknade av att den tysta bolagsmannen – som inte framträder utåt – försträcker pengar åt en rörelseidkare, varvid avtalas att han på visst sätt skall delta i vinst eller förlust på rörelsen. Verksamheten i ett tyst bolag kan mycket väl vara av den art att bokföringsskyldighet föreligger. Bokföringsskyldigheten faller då på den utåt framträdande bolagsmannen och inte på bolaget.

Det enkla bolaget torde ha en avsevärd användning. Avgränsningssvårigheterna kan föra med sig att uppgifter om antalet enkla bolag kan vara mycket osäkra. Det får emellertid antas att antalet enkla bolag är flera gånger större än antalet aktiebolag. Formen har en mångskiftande användning. I första hand rör det sig om bolag där två eller flera personer driver en nu inte bokföringspliktig verksamhet, exempelvis jordbruk. Formen enkla bolag används också för mera tillfälliga, enstaka transaktioner. Vidare kan formen begagnas vid olika slag av samverkan mellan två

eller flera fysiska eller juridiska personer (konsortialavtal, kartellavtal o. d.). Två rörelsedrivande företag kan exempelvis samverka i någon verksamhet som inte har karaktär av ekonomisk rörelse eller i någon rörelse som inte nu omfattas av bokföringsskyldighet. – Formen enkelt bolag kan föreligga också då bokföringspliktig rörelse drivs i bolagsform men då inte under gemensam firma.

I beskattningshänseende finns inga skillnader mellan handelsbolag och enkla bolag. Bolagen beskattas inte – är inte skattesubjekt. Varje bolagsman beskattas sålunda för sig för inkomst av rörelse (vid enkelt bolag om detta driver rörelse).

Enligt *lagen om företagsinteckning* får sådan inteckning meddelas endast om näringsidkaren är bokföringsskyldig eller driver jordbruk eller skogsbruk (2 §). Angående bokföringsskyldighet såsom villkor för företagsinteckning anförde departementschefen vid lagens tillkomst att kravet på sådan skyldighet motiverades av såväl intresset av att skydda borgenärerna som omsorgen om det framtida förtroendet för institutet. Villkoret om bokföringsskyldighet borde därför enligt hans mening upprätthållas med viss stränghet. Departementschefen anmärkte att kretsen av bokföringsskyldiga kunde komma att vidgas i en framtid efter översyn av bokföringslagen. Han påpekade samtidigt att frågan om kretsen av de inteckningsberättigade kunde få omprövas om utvidgningen skulle bli väsentlig.

De nu berörda relationerna mellan bokföringslagstiftningen och annan lagstiftning (köplagen etc.) har övervägts i skilda lagstiftningssammanhang.

Vid tillkomsten av 1929 års bokföringslag framhöll en ledamot av lagrådet de olägenheter som följde av köpmannaegenskapens sammankoppling med bokföringsskyldigheten. Han ifrågasatte därvid om inte lagstiftningen borde ändras så att köpmannaegenskapen inte längre blev ett korrelat till skyldigheten att föra affärsböcker. Detta kunde enligt yttrandet ske genom att bokföringsskyldighet i första hand ålades alla köpmän och att det i samband därmed angavs vilka näringsyrken som skulle anses såsom köpmannayrken. Därvid borde enligt yttrandet hänsyn naturligtvis tas till rörelsens omfattning. Även vissa näringsidkare utanför köpmannayrkena borde åläggas bokföringsskyldighet. Beträffande åtminstone vissa av dessa borde då enligt yttrandet tillbörlig hänsyn tas också till rörelsens storlek (se NJA II 1929 s. 116–118).

I 1967 års betänkande heter det:

> Det är onekligen inte lyckligt att, på sätt köplagen gjort, sammankoppla köpmannabegreppet med bokföringsplikten. Det synes uppenbart att man, i varje fall med förslagets utvidgning av räkenskapsskyldigheten till en vida större krets av rörelseidkare än enligt bokföringslagen, har anledning att ställa sig tveksam till lämpligheten av att för köp av 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.

I några *remissyttranden* över 1967 års betänkande framhålls att

kretsen av bokföringsskyldiga måste bestämmas efter ingående överväganden rörande bokföringslagens förhållande till annan lagstiftning. I ett yttrande anförs att det synes uppenbart att köpmannabegreppet med därav följande rättsverkningar inte kan utsträckas till alla de rättssubjekt som skulle bli bokföringsskyldiga enligt 1967 års förslag.

I *direktiven* för utredningen om bokföringslagstiftningen påpekas att det är av vikt att man får en tillfredsställande samordning mellan bokföringslagens regler och specialregler i annan lagstiftning. Samordningen med bolagsrättslig, köprättslig och skatterättslig lagstiftning framhålls som särskilt betydelsefull.

9.

Utredningen om bokföringslagstiftningen anlägger följande synpunkter på frågorna om sambandet mellan bokföringslagstiftningen och annan lagstiftning.

På köprättens område pågår utredning genom köplagssakkunniga (Ju 1963:51). Också frågan hur man från köprättsliga utgångspunkter bör bestämma köpmannabegreppet och reglera förhållandena vid handelsköp kommer därvid att behandlas. Ingenting kan nu sägas om hur berörda regler kommer att utformas. Möjligheter finns bl. a. att efter mönster från utländsk lagstiftning förbinda ställningen av köpman med särskilda krav på yrkes- eller fackkunskaper. Tänkbart kan naturligtvis också vara att reformera själva reglerna för handelsköp och direkt i de olika bestämmelserna nyanserat ange förutsättningarna för deras tillämpning.

Man kan knappast räkna med att reformer på köprättens område kan vara genomförda när en ny bokföringslagstiftning bör träda i tillämpning. Det kan därför finnas anledning att nu diskutera frågorna om relationerna mellan köprätten och bokföringslagstiftningen i ett snävare perspektiv. Det bör då övervägas om den nuvarande anknytningen skulle kunna provisoriskt bibehållas.

Antalet köpmän skulle öka avsevärt om bokföringsskyldigheten vidgas i enlighet med vad som nu förordas. Olägenheterna härav bör emellertid inte överdrivas. Olika enskilda och allmänna intressen motiverar att man nu inför krav på en ordnad bokföring hos alla rörelseidkare. Dessa intressen och de synpunkter som då åberopas för en vidgad bokföringsplikt torde i stort sett kunna åberopas också för strängare regler för rörelseidkares handläggning av inbördes mellanhavanden. Även när fråga är om mindre rörelser kan omsorgerna om det yrkesmässiga affärsutbytet motivera vissa krav på snabbhet, klarhet osv. Parterna är yrkesmän och med hänsyn härtill finns det idag anledning och möjligheter att för dem föreskriva strängare krav än för andra avtalsparter.

Mellan de båda berörda regelsystemen råder också samband i andra hänseenden. En god verifikationsordning och en ordnad bokföring ger sålunda bättre möjligheter för rörelseidkarna att fylla de krav köprätten ställer upp beträffande handelsköpen. En vidgad bokföringsskyldighet förbättrar sålunda förutsättningarna att låta handelsköpsreglerna få en ökad tillämpning. Till detta kommer att de nya reglerna om bokföringsplikt torde göra det lättare för en utomstående att bedöma om en

affärskontrahent är bokföringsskyldig och sålunda – vid oförändrade köprättsbestämmelser – har att följa bestämmelserna för handelsköp. Det skulle med den vidgade bokföringsplikten sålunda inte längre vara nödvändigt att undersöka om en rörelse är individuellt undantagen genom att den har ringa storlek.

Utredningen om bokföringslagstiftningen har stannat för att här förorda att de nuvarande bestämmelserna i 4 § köplagen bibehålls tills vidare, trots den faktiska förändring som skulle följa av nya regler för vem som är bokföringsskyldig. Någon annan lämplig lösning torde i praktiken inte kunna åstadkommas. En initierad och ingående köprättslig bedömning kan inte göras i detta sammanhang. – Utredningen har emellertid diskuterat också andra lösningar i nu föreliggande läge. En kort redogörelse för en därvid övervägd men inte vald lösning lämnas i slutet av detta avsnitt.

Korrespondens bör föreligga mellan köprättens och kommissionslagstiftningens köpmannabegrepp. De förslag som köplagssakkunniga senare lägger fram kan sålunda leda till en begränsad översyn av bestämmelserna i kommissionslagen. Tills vidare får, såsom beträffande köplagen, godtas att den vidgade bokföringsplikten drar med sig en ökad användning av kommissionslagens bestämmelser för köpmannaförhållanden.

En ökning av antalet bokföringsskyldiga behöver inte med nödvändighet föra med sig några behov av ändringar i konkurslagen. Vid detta uttalande förutsätter utredningen om bokföringslagstiftningen att reformer genomförs i huvudsak på grundval av lagberedningens förslag. Förslaget till ändring av 3 § konkurslagen anger, utan att anknyta till begreppet köpman, särskilda konkursgrunder för den som är eller varit bokföringsskyldig. De särskilda konkursgrunderna skulle genom ändringen vidare komma att stå närmare de allmänna konkursgrunderna. – De föreslagna grunderna är sålunda mindre stränga än de nuvarande för den gäldenär som är köpman. – Förslaget innebär också en modernisering av reglerna för förfarandet.

Affärslivets och kreditväsendets intressen gör det befogat att alla rörelseidkare skall kunna sättas i konkurs på särskilda grunder och efter ett särskilt förfarande. De regler som lagberedningen föreslår kan knappast framstå som för stränga för ens de riktigt små rörelserna. De fordringar som här kan utgöra grund för en konkursansökan torde regelmässigt ha samband med lån eller krediter för finansiering av den rörelse som råkat på obestånd. Bestämmelserna om särskilda konkursgrunder och särskilt förfarande torde ha betydelse för finansieringsmöjligheterna för mindre rörelser. Till nu anförda skäl kommer att det med de nya bestämmelserna (i konkurslagen och bokföringslagen) torde bli lättare att avgöra när bestämmelserna har tillämpning.

Utredningen om bokföringslagstiftningen förordar sålunda att konkurslagens särskilda konkursgrunder och därtill anvisat förfarande får tillämpas också för den vidgade kretsen bokföringsskyldiga.

Särskilda komplikationer inträder beträffande handelsbolagslagen. Formen enkelt bolag får ett avsevärt inskränkt användningsområde, om alla bolag som avser bokföringspliktig verksamhet skall anses som handelsbolag. Formen torde då i praktiken bli användbar främst för

tillfällig samverkan och för samverkan utanför området för ekonomisk rörelse.

Den mest väsentliga skillnaden mellan handelsbolagen och de enkla bolagen torde hänföra sig till ansvarigheten mot tredje man. Bolagsmännen i ett handelsbolag svarar solidariskt för bolagets förbindelser. I ett bolag svarar en bolagsman däremot – om inte särskilda förhållanden ger ett solidariskt ansvar – endast för förpliktelser på grund av avtal som han deltagit i. Med dessa förhållanden skulle en nu avgörande fråga kunna ges följande formulering. Skulle det nu kunna godtas att en samverkan i (öppet) bolag för bokföringspliktig verksamhet inte längre skulle kunna ske utan solidariskt ansvar för bolagsmännen?

Frågorna om det praktiska behovet av enkla bolag i nuvarande form kan inte besvaras utan en mycket omfattande undersökning av nuvarande förhållanden. Ändringar av bestämmelserna kan inte ske utan ingående bolagsrättsliga överväganden. Här bör emellertid erinras om att den okvalificerade bolagsformen på många håll utomlands, bl. a. i Danmark och Norge, trängts undan av den solidariska bolagsformen. Det kan möjligen antas att en översyn av handelsbolagslagen nu kan vara motiverad, lagen är gammal och i flera hänseenden svårtolkad och tekniskt föråldrad. En ingående utredning skulle emellertid knappast kunna leda till några reformer inom nära tid.

Det synes i detta läge böra undersökas om man på ett tillfredsställande sätt skulle kunna bestämma kriterierna för handelsbolag och enkla bolag utan att bygga på bokföringsskyldigheten. Enligt utredningens mening skulle följande linjer kunna följas.

Handelsbolaget bör vara formen för bolagssamverkan med solidariskt ansvar för bolagsmännen. Detta ansvar bör vara enkelt konstaterbart för utomstående. Handelsbolaget bör sålunda ha en i lämplig ordning registrerad bolagsfirma. 1 § handelsbolagslagen bör då kunna ges innehållet att handelsbolag föreligger om två eller flera sluter bolag för att *under registrerad gemensam firma* idka handel eller annan näring, med vars utövande följer skyldighet att föra handelsböcker. De enkla bolagen skulle då, med oförändrad lydelse av 45 § handelsbolagslagen, utgöras av dels bolag som driver bokföringsskyldig rörelse *utan registrerad bolagsfirma* och dels tillfälliga bolag och bolag utan ekonomisk rörelse. Handelsbolagslagens bestämmelser om enkla bolag, vari ej ingår bestämmelser om solidariskt ansvar, skulle då tillämpas för dessa bolag.

Sannolikt bör regelsystemet kompletteras med ytterligare några regler. Sålunda torde bestämmelsen i 51 § om solidariskt ansvar vid bokföringsskyldig bolagsverksamhet böra utgå. Bestämmelsen, som syftar till att driva fram en firmaregistrering, bör kunna ersättas av bestämmelser om ansvar för underlåten registrering. Ytterligare bör lämpligen genom tillägg till 1 § föreskrivas att bestämmelserna om handelsbolag gäller om avtal träffats om bolagssamverkan men firmaregistrering ännu inte skett. Ett handelsbolag uppkommer ju enligt nuvarande regler redan genom bolagsavtalet.

Utredningen om bokföringslagstiftningen redovisar i detta betänkande inte några direkta förslag till nu skisserade lagändringar. Utredningen vill här anmärka att utredningens förslag här närmast måste uppfattas som

ett principförslag. Det synes påkallat att förslaget, på grundval av bl. a. synpunkter som kan komma fram vid remissbehandlingen, underkastas en närmare granskning och överarbetning från firmarättsliga och bolagsrättsliga synpunkter. Också från skatterättsliga synpunkter anses en utredning påkallad.

Beträffande bokföringsskyldigheten kommer denna att vid handelsbolag gälla bolaget. Vid enkelt bolag med bokföringsskyldig rörelse skulle bokföringsskyldigheten i princip komma att gälla de enskilda bolagsmännen. I praktiken torde emellertid bokföringen lämpligen fullgöras som en bokföring för bolaget med en sådan redovisning för bolagsmellanhavandena att bokföringen kan tjäna som bokföring också för bolagsmännen. – Här bör anmärkas att en bokföringsskyldighet inte gärna kan föreskrivas för det enkla bolaget bl. a. av det skälet att det förekommer enkla bolag som har en verksamhet som inte kan föra med sig bokföringsskyldighet.

Utredning pågår beträffande företagsinteckning. Resultatet av utredningen bör kunna föreligga i sådan tid att en erforderlig anpassning kan ske till nya bestämmelser i bokföringslagstiftningen. Det är tänkbart att rörelser med mera blygsamma förhållanden kommer att lämnas utan rätt att få företagsinteckning. Omsorger om institutet företagsinteckning kan sålunda ge krav att institutet inte används då tillgångarna i en rörelse är så obetydliga att inteckningssäkerheten ofta saknar nämnvärt värde. Formen med inteckning som fastställts av inskrivningsmyndighet kan vara i viss mån ägnad att inge föreställningar om säkerhet. Det bör vara möjligt att ställa upp en lämplig gräns som utesluter mindre företag. Genom att alla rörelser blir bokföringsskyldiga och därmed skyldiga att upprätta balansräkning inträder förutsättningar att bygga gränsen på poster i rörelsens ställningsredovisning.

Utredningen om bokföringslagstiftningen har sålunda förordat att de ovan berörda olika samordningsfrågorna i stor utsträckning får provisoriska lösningar. Det vore självfallet tänkbart att nu lösa frågorna genom att låta nuvarande regler om bokföringsskyldighet stå kvar till dess mera definitiva samordningslösningar kan väljas. Med ett sådant system skulle de mindre, nu inte bokföringsskyldiga rörelserna beredas längre tid att förbereda sin övergång till bokföring. Bestämmelser efter nu antydda principer skulle kunna utformas så att alla rörelser (utan nuvarande uppräkning) blev bokföringsskyldiga men att undantag på motsvarande sätt som nu gjordes för rörelser med få sysselsatta. – Utredningen har emellertid funnit att skälen för en bokföringsskyldighet för alla rörelser är så starka att ett uppskov är olämpligt. Ett uppskov skulle med säkerhet få avse en betydande, nu inte bestämbar tidrymd.

2 §

Bokföringsskyldigheten innefattar skyldighet

att tillse att *verifikationer* finns för alla affärshändelser,

att bokföra affärshändelserna såväl post för post i löpande följd (*grundbokföring*) som *systematiskt* (huvudbokföring med hjälpbokföring),

att upprätta *årsbokslut* samt

att *bevara* verifikationer, bokföringsböcker och annat *räkenskapsmaterial.*

Vid fullgörandet av bokföringsskyldigheten iakttages god redovisningssed.

---

1. I en någorlunda utvecklad affärsbokföring ingår traditionellt vissa huvudinslag. Dessa inslag kännetecknar i stort sett också dagens vanliga system för affärsbokföring.

Bokföring bygger på ett många gånger mycket omfattande siffermaterial. Detta material kommer först till synes i olika handlingar som kommer till företaget utifrån eller produceras hos företaget *(verifikationer).* Siffermaterialet noteras i böcker och annat räkenskapsmaterial på grundval av verfikationerna. Det lagras sedan för vidare bearbetning och senare kontroll. Grundnoteringarna avser vad man brukar kalla affärshändelserna och sker i någon kronologisk ordning.

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

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

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

1929 års bokföringslag har förhållandevis knapphändiga bestämmelser om såväl den löpande bokföringen som bokslutet. I *1967 års betänkande* föreslås en avsevärt mera omfattande reglering.

Utredningen om bokföringslagstiftningen föreslår en reglering av ungefär samma omfattning som 1967 års förslag. Motiven för detta har redovisats i betänkandets inledande kapitel under avsnittet 1.3.3. Frågor om regleringens omfattning kommer också att beröras under den föreslagna lagens olika huvudrubriker.

Här kan vara anledning att anmärka att utredningen strävat efter en något strängare systematik för bestämmelserna än den som präglar 1967 års förslag. Här kan erinras om att den vidgade krets rörelseidkare, som nu ställs inför bokföringsskyldighet, kan ha behov av den vägledning som en sådan systematik kan ge. Vidare har utredningen funnit denna systematik värdefull som bakgrund till de särskilda bestämmelser som utredningen föreslår för datorbaserad redovisning (22 och 23 §§).

Lagbestämmelserna har byggts upp med utgångspunkt i de allmänt förekommande huvudinslagen i bokföringsarbetet – verifikationshantering, grundbokföring, systematisk bokföring, bokslutsarbete och arkive-

ringsarbete. Bestämmelserna i *första stycket* ger en introduktion och ett register till de följande bestämmelserna.

Utredningen har diskuterat om en reglering, byggd på införing i böcker och annat räkenskapsmaterial som det centrala inslaget, idag kan betecknas som alltför traditionell. Utvecklingen kan sålunda tänkas antyda ett mer eller mindre sannolikt framtida läge, där en registreringsordning av helt annan typ kan framstå som mera ändamålsenlig. Rapporter och sammanställningar kan kanske då tas fram från datorregistrerade grunduppgifter som inte förts in och systematiserats i några räkenskaper i traditionell mening.

Utredningen har här bedömt förhållandena på följande sätt. En bokföringslagstiftning skall tillgodose vissa interna och externa informations- och kontrollintressen. Detta måste ge inslagen grundnotering, systematisering och rapportering. Dessa inslag bildar stommen i den traditionella bokföringen. Också den datorbaserade bokföringen måste i huvudsak bygga på dessa inslag. Informations- och kontrollintressena kräver att viktiga delar av materialet kommer till uttryck i beständigt och åtkomligt räkenskapsmaterial. I första hand kommer bokföringsarbetet då alltjämt att ge visuellt sådant material. För att göra en rationell bokföring med datorer möjlig bör emellertid i vissa fall tillåtas att endast maskinläsbart material får ersätta sådant material. Detta rubbar emellertid knappast grundprinciperna för affärsbokföringen.

Lagens bestämmelser skall tillämpas på företag av starkt varierande storlek, från ensamföretagare med enkla ekonomiska förhållanden till de största aktiebolagen (åtminstone när det gäller den löpande bokföringen). Principiellt finns det knappast någon avgörande skillnad i bokföringshänseende mellan stora och små företag. Den skiftande storleken kan naturligtvis däremot föra med sig variationer när det gäller metoder och rutiner i det faktiska bokföringsarbetet. Problemen om lagens inriktning på företag av olika storlek har mera ingående behandlats i det inledande avsnittet med diskussion av frågorna om ett differentierat regelsystem.

2. Lagen har i enlighet med önskemål från ett stort antal remissorgan kallats "bokföringslag". Det har synts konsekvent att då också använda ordet "bokföra". I 1967 års förslag begagnas här uttrycket "registrera". Det är en fördel att bibehålla den för ämnesområdet exklusiva termen "bokföra" framför det vida och rätt obestämda begreppet "registrera".

Att bokföra kommer med detta språkbruk att avse åtgärden att från verifikationer eller tidigare noteringar göra direkta anteckningar i böcker och annat räkenskapsmaterial. Det förutsätts att det rör sig om beständig, definitiv anteckning i vanlig läsbar form. Med vilken teknik åtgärden utförs saknar betydelse. – För sådana åtgärder som att på olika media såsom hålkort, film eller magnetband ta upp tecken, markeringar o. d. används uttryck som "upptaga" eller "registrera". Undantagsvis kan åtgärderna att "bokföra" ersättas av att "registrera" (se 22 §).

Begreppet "räkenskapsmaterial" har använts som en samlingsterm för allt material som den bokföringsskyldige använder för sin affärsbokföring. Det inbegriper sålunda bl. a. verifikationer, bokföringsböcker, kortsystem, hålkort, mikrofilm och magnetbandsupptagningar liksom särskilda specifikationer.

3. *Andra stycket* innehåller en hänvisning till god redovisningssed.

1929 års bokföringslag föreskriver (3 §) att bokföringen skall ske i överensstämmelse med allmänna bokföringsgrunder och med iakttagande av god köpmannased. I *1967 års förslag* ingår föreskriften (3 § första stycket) att räkenskapsföringen skall ske med iakttagande av god redovisningssed och bokföringsmässiga grunder. *Aktiebolagsutredningens förslag* innehåller en bestämmelse (98 § första stycket) att god redovisningssed skall iakttas och dessutom hänvisas i andra bestämmelser till sådan sed.

Utredningen om bokföringslagstiftningen har funnit lämpligast att nu använda den inarbetade beteckningen "god redovisningssed". Såsom utvecklas i 1967 års betänkande kan begreppet "god köpmannased" ge anledning till missuppfattningar och även i övrigt vara mindre lämpligt att använda i förevarande sammanhang. Vidare når man genom att tala om god redovisningssed överensstämmelse med vad som föreslagits för aktiebolagslagens del.

Vad som är god redovisningssed torde, med utgångspunkt i olika uttalanden i frågan, kunna beskrivas genom en hänvisning till att det bör röra sig om en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets bokföringsskyldiga. Olika branschers särförhållanden kan föra med sig att vad som är god redovisningssed ibland får bestämmas branschvis. Uttalanden av branschorganisationer, som bearbetar redovisningsfrågor, kan ge upplysning om och öva inflytande på vad som är god redovisningssed. Ett avgörande inflytande i redovisningsfrågor utövas självfallet av den expertis som praktiskt och teoretiskt verkar på redovisningsområdet. Särskild betydelse har de organ och sammanslutningar som representerar denna expertis såsom Näringslivets börskommitté och Föreningen auktoriserade revisorer. Ett auktoritativt organ med särskilda uppgifter på området skulle ytterligare tillkomma om man senare inrättar en sådan redovisningsnämnd som utredningen föreslår i annat sammanhang – se avsnitt 1.4.

Den bokföringsskyldige har att iaktta dels olika lagbestämmelser på redovisningsområdet, dels regler som följer av god redovisningssed. Det är en generell företeelse att praxis kan fylla ut de direkta lagbestämmelserna på ett område. På bokföringslagstiftningens område har emellertid praxis utan tvivel traditionellt tillagt ett avsevärt större inflytande än på många andra lagstiftningsområden. Det synes inte möjligt att här undvara bestämmelser med hänvisning till god redovisningssed. Stora variationer mellan olika företag och mellan olika branscher utmärker redovisningsområdet. Därtill kommer behoven av en ständig anpassning till utvecklingen på området.

Metodiken med lagregler i förening med en stark påverkan av praxis torde emellertid kunna skapa viss osäkerhet. Enligt utredningens mening kan det finnas skäl att stryka under att uppgifterna för praxis väsentligen hänför sig till tolkningsfrågor. Praxis kan ge besked om vad ett allmänt avfattat krav kan anses innebära i en viss faktisk situation. Det kan också undantagsvis vara fråga om att ge direktiv, utformade efter lagens syfte, i något av lagen obesvarat spörsmål. Däremot synes det inte kunna komma i fråga att en uttrycklig lagbestämmelse sätts åt sidan av en mot

bestämmelsen stridande praxis. Om utvecklingen på redovisningsområdet skulle skapa konflikter mellan någon lagregel och redovisningspraxis, är det angeläget att lagreformer övervägs. På motsvarande sätt kan utvecklingen påkalla att någon viktig fråga, som nu saknar aktualitet, senare blir reglerad i lag.

Åtskilliga bestämmelser i förslaget har en allmän formulering. Sålunda har exempelvis viktiga inslag i bokföringen (9 och 10 §§) reglerats av bestämmelser som anger vilket syfte som skall vara vägledande. Ett betydande utrymme finns sålunda här för praxis att närmare precisera vad kraven kan innebära för olika redovisningssituationer. Andra bestämmelser anger allmänt formulerade villkor för att få använda viss ordning (11 och 22 §§).

4. *1967 års förslag* innehåller som framgått också en bestämmelse att bokföringsmässiga grunder skall iakttas. Med bestämmelsen avsåg man att förebygga förekommande missförstånd att en redovisning efter kontantprincipen kan vara förenlig med god redovisningssed. Utredningsmännen erinrar om att vad som förstås med bokföringsmässiga grunder utvecklas i anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen. I anvisningarna sägs att inkomst av rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, och skall i följd härav hänsyn tas till in- och utgående lager av varor, råmaterial, hel- och halvfabrikat m. m. ävensom till fordringar och skulder. Några *remissinstanser* efterlyser en precisering i lagtexten av begreppet bokföringsmässiga grunder.

Här kan anmärkas att den nya *finländska* bokföringslagen uttrycker principen om bokföringsmässiga grunder (i lagen kallad prestationsprincipen) genom en bestämmelse (6 § första stycket) att grunden för registrering av utgift är mottagande av produktionsfaktor och grunden för registrering av inkomst är överlåtelse av prestation.

Utredningen om bokföringslagstiftningen delar ståndpunkten i 1967 års förslag att det i lagen bör komma till klart uttryck att kontantprincipen inte – annat än temporärt (se 11 §) – kan användas. En sådan klarhet synes med fördel kunna skapas genom att det anges när uppkomna fordringar och skulder blir bokföringsmogna (11 §). Att hänsyn skall tas till in- och utgående lager framgår med tillräcklig tydlighet särskilt av bestämmelserna om balansräkningens poster och av värderingsreglerna. En allmän bestämmelse att den bokföringsskyldige skall följa bokföringsmässiga grunder synes därför nu inte behövlig.

Det kan finnas anledning att här erinra om att principerna om bokföringsmässiga grunder naturligtvis inte kan behöva följas helt strikt för alla obetydliga poster. Redovisningspraxis godtar sålunda av praktiska skäl vissa avsteg från principen. Det periodavgränsningssystem som uttrycks i principen om bokföringsmässiga grunder – med "utgifter och inkomster" fördelade som "kostnader och intäkter" på "rätt" år – modifieras sålunda marginellt av en väsentlighetsprincip. Praxis godkänner exempelvis att utgifterna för inköp av förbrukningsinventarier i sin helhet tas upp som kostnader för inköpsåret, även om inventarierna kan ha en flerårig funktion (se under 14 § i avsnittet om årsbokslutet). En mindre försäkringspremie, som helt eller delvis innefattar förskott för nästa räkenskapsår, kan helt få belasta betalningsåret som kostnad.

Utgifter för exempelvis telefon, vatten och elektricitet kan ibland inte utan svårighet fördelas mellan olika räkenskapsår. Även för inkomsterna brukar vissa avsteg godtas när det gäller obetydliga belopp. Avstegen för obetydliga utgifts- och inkomstbelopp kan i praxis här sägas ansluta till en försiktighetsprincip. Utgifterna får då helt belasta utgiftsåret, medan inkomsterna tas upp som intäkter först när de inflyter. Det är viktigt att samma redovisningsordning följs år från år. Effekterna av ett "fel" utjämnas genom att samma redovisningsprincip konsekvent används år för år.

Frågor om "dubbel bokföring" behandlas närmast under 8 §.

3 §

Räkenskapsåret omfattar tolv månader. Vid verksamhetens början eller slut eller vid omläggning av räkenskapsår får kortare räkenskapsår användas eller räkenskapsåret förlängas att omfatta högst aderton månader.

Den som är bokföringsskyldig för flera rörelser använder samma räkenskapsår för dem, om ej synnerliga skäl föreligger att använda olika räkenskapsår.

Enligt *1929 års bokföringslag* må räkenskapsåret inte överstiga tolv månader (11 §). Vid rörelsens början eller omläggning av räkenskapsår får räkenskapsåret dock vara högst aderton månader. – Någon motsvarighet finns inte till bestämmelsen i andra stycket av den ovan föreslagna paragrafen.

1967 års förslag innehåller en bestämmelse (2 §) som nära överensstämmer med bestämmelsen i första stycket av den ovan föreslagna paragrafen. Utredningsmännen, som antar att kortare räkenskapsår än tolv månader inte kan användas enligt 1929 års lag, anser en uttrycklig bestämmelse om förkortning lämplig. – I redovisningspraxis synes kortare räkenskapsår emellertid ha använts.

Aktiebolagslagen medger användning av kortare räkenskapsår (99 § nuvarande lag; samma regel i *1971 års förslag till aktiebolagslag,* 97 § – SOU 1971:15). – För aktiebolag, som hör till samma koncern, bör såvitt möjligt bestämmas samma räkenskapsår enligt 99 § andra stycket *aktiebolagslagen.* I *1971 års förslag* (97 § andra stycket) sägs att sådana bolag skall ha samma räkenskapsår, om ej särskilda omständigheter påkallar annat.

Utredningen om bokföringslagstiftningen har, efter förebild av det norska förslaget, funnit skäl att låta bestämmelsen i första stycket omfatta också användningen av annat räkenskapsår då verksamheten skall upphöra. I övrigt överensstämmer den föreslagna bestämmelsen med vad som föreslogs 1967.

Förslaget upptar ingen bestämmelse som begränsar rätten att lägga om räkenskapsår. Det får emellertid anses följa av god redovisningssed att särskilda skäl bör föreligga för en omläggning. Vissa olägenheter följer av en omläggning. Bl. a. försvårar omläggningen bedömningen av rörelsens ställning och resultat genom att jämförelser inte kan anställas mellan en

obruten serie av enhetliga räkenskapsperioder. Skälen mot en omläggning torde domineras av taxeringsmässiga synpunkter. Om begränsande regler skulle finnas erforderliga, synes dessa därför i första hand böra ges i skatterätten.

I enlighet med önskemål i några remissyttranden över 1967 års förslag har medtagits en bestämmelse om gemensamt räkenskapsår för flera rörelser med samma innehavare. En motsvarande bestämmelse finns såvitt gäller koncerner i aktiebolagslagen (99 § andra stycket) och i förslaget till ny aktiebolagslag (97 § andra stycket). För att stryka under att avsteg från huvudprincipen bör göras endast då starka skäl kan åberopas för detta, har valts en strängare formulering (synnerliga skäl) än den som används i förslaget till aktiebolagslag (särskilda omständigheter).

Utredningen har övervägt att föreslå en regel av innehåll att räkenskapsåret i allmänhet skall sammanfalla med kalenderåret. Åtskilliga skäl kan åberopas för att använda kalenderåret som räkenskapsår. Den omvärld – såsom andra företag och myndigheter – med vilken företaget har förbindelser använder i största utsträckning kalenderåret som bas. Statistiska uppgifter skall oftast och löneuppgifter till taxeringsmyndigheter alltid avse kalenderår. Räkenskapsår som avviker från kalenderåret vållar problem i taxeringssammanhang.

Även om utredningen vill rekommendera att kalenderåret som regel väljs som räkenskapsår, har det inte synts motiverat att genom en lagregel begränsa valfriheten. Det synes inte möjligt att ge några vägledande anvisningar om när skäl för en avvikelse kan anses föreligga. Den bokföringsskyldiges egen bedömning får vara avgörande. För en del bokföringsskyldiga kan det sålunda framstå som angeläget att låta räkenskapsåret sluta vid den tidpunkt på året när den ekonomiska aktiviteten är låg. Han har då lättast att avsätta tid för bokslutsarbetet. Lagerinventeringen kan underlättas av ett lågt lagerbestånd. I andra fall åter kan den bokföringsskyldige finna sig ha starka skäl att som bokslutsdag välja den tidpunkt lagerbeståndet är som störst för att kunna maximalt utnyttja skattelagstiftningens liberala lagervärderingsregler. Ibland kan det vara särskilt motiverat att varje räkenskapsår får omfatta en obruten säsong, exempelvis vid verksamhet med sin tyngdpunkt under vinterhalvåret. Ett från kalenderåret avvikande räkenskapsår kan också framstå som naturligt med hänsyn till önskemål om att sammanföra ett års kostnader med just de intäkter som dessa kostnader ger (odlingsverksamhet o. d.).

Frågorna om gemensamt räkenskapsår kan aktualisera frågor om när en rörelseidkare kan anses driva *två* rörelser. – Dessa frågor uppkommer endast då rörelserna drivs utan att särskilt rättssubjekt används; två rörelser föreligger sålunda alltid för den som dels är delägare exempelvis i ett handelsbolag och dels driver "enskild" rörelse.

Principiellt sett kunde finnas fog för regeln att rörelserna i de avsedda fallen alltid skulle behandlas som *en* rörelse. Några klara avgränsningskriterier kan ju knappast åstadkommas här; ingångna rättshandlingar är rörelseidkarens rättshandlingar och rättsligt sett föreligger ingen avskildhet för den ena eller andra rörelsen. I redovisningspraxis synes man emellertid alltid ha accepterat att flera rörelser med skilda räkenskaper

kan föreligga. Motsvarande frågeställningar uppkommer inom skatterätten, där det också godtagits att skilda rörelser kan föreligga (anvisningarna till kommunalskattelagen, 18 § 3.). Två rörelser har ansetts föreligga när de båda verksamheterna är till arten helt olika och inte har något egentligt inre sammanhang. Ingår däremot de båda verksamheterna i vad som kan betecknas som ett enhetligt företag med olika rörelsegrenar som företer ett inre sammanhang (större grad av beroende, understöd i verksamheten), uppfattas verksamheten i skatterätten som *en* rörelse.

Utredningen om bokföringslagstiftningen anser att det i enlighet med hittillsvarande praxis alltjämt bör vara tillåtet att använda skild bokföring för olika rörelser med samma innehavare. Ofta kan en sådan delad bokföring vara att rekommendera. Den kan sålunda ofta ge en ökad överblick över de olika verksamheternas ställning och resultat. Frågorna om en eller två rörelser bör kunna bedömas efter liknande principer som de i skatterätten tillämpade. – Frågorna om viss uppgiftsskyldighet beträffande andra rörelser och om "privata" tillgångar och skulder behandlas under 18 och 19 §§.

4 §

Bestämmelserna i denna lag äger ej tillämpning i den mån särskilda bestämmelser angående bokföringsskyldighetens fullgörande gäller enligt annan lag eller författning.

Om skyldighet att sörja för underlag för deklarations- och uppgiftsskyldighet och för kontroll därav finns särskilda bestämmelser.

Motsvarande bestämmelse finns i *1929 års bokföringslag* (14 §) och *1967 års förslag* (16 §).

Särskilda bestämmelser om bokföring finns bl. a. i aktiebolagslagen, lagen om ekonomiska föreningar samt lagstiftningen om bank- och försäkringsrörelse.

Vid *remissbehandlingen* av 1967 års förslag efterlystes klara bestämmelser om vilka lagregler som skulle gälla i det enskilda fallet. Det framhölls att förhållandet mellan bokföringslagens värderings- och specifikationsbestämmelser för balans- och resultaträkning, å ena sidan, och aktiebolagslagens m. fl. lagars motsvarande bestämmelser angående årsredovisning, å andra sidan, behövde komma till klarare uttryck. I ett par remissyttranden föreslås ett förtydligande tillägg om att bokföringslagen inte gäller för årsredovisning, varom föreskrifter finns i annan lag eller författning. Vidare förordas ett uttalande i bokföringslagen om att den lagens balansvärderingsbestämmelser inte skall tillämpas om det i annan lagstiftning finns andra sådana bestämmelser för vissa företag. I ett annat yttrande framhålls att vissa bestämmelser är strängare i 1967 års förslag än i aktiebolagslagen. Det kan då framstå som oklart vilka bestämmelser som skall gälla, eftersom bokföringslagen kan anses vara normgivande för god redovisningssed. Det förordas därför en bestämmelse som direkt anger vilka paragrafer i bokföringslagen som skall gälla aktiebolag, ekonomiska föreningar och andra företagsassociationer och vilka som inte skall tillämpas. Från bankhåll påpekas i ett remissyttrande

att det finns särskilda bestämmelser om årsräkenskaper i lagen om bankrörelse (91–93 §§). Dessutom föreskrivs i den lagen (91 § första stycket) att dessa särskilda bestämmelser beträffande bankaktiebolags inventarium, balansräkning samt vinst- och förlusträkning skall gälla "jämte vad i bokföringslagen är stadgat". Det anses därför kunna bli föremål för tvekan huruvida bankerna vid upprättandet av årsräkenskaper skulle kunna hålla sig enbart till banklagen eller om de dessutom måste iaktta föreskrifterna i 1967 års förslag (9–13 §§) i den mån dessa föreskrifter inte är oförenliga med banklagens specialbestämmelser.

Utredningen om bokföringslagstiftningen föreslår en särskild bestämmelse i 4 § angående relationerna till annan lagstiftning. Bestämmelsen överensstämmer med motsvarande stadgande i 1929 års bokföringslag och 1967 års förslag. Den avser såväl nu gällande speciella bestämmelser i annan lagstiftning som de särskilda föreskrifter som kan komma att fastställas i framtiden. Utredningen behandlar förhållandet till aktiebolagslagen och annan associationsrättslig lagstiftning mer ingående i ett inledande avsnitt under rubriken årsbokslut. Relationerna till skattelagstiftningen har redan berörts (se avsnittet 1.2).

I 1929 års bokföringslag (14 §) talas om "avvikande bestämmelser". Utredningen har valt att i sitt lagförslag använda uttrycket "särskilda bestämmelser". Med detta ordval vill utredningen uttrycka att jämförelse inte skall behöva ske mellan bokföringslagen och annan lag beträffande olika inslag i en fullständig reglering av ett visst område, om den andra lagen innehåller en sådan reglering. Sålunda innehåller t. ex. aktiebolagslagen en fullständig reglering av bolagens årsredovisning. Någon jämförelse mellan enskilda bestämmelser i aktiebolagslagen och bokföringslagen i den delen behöver därför inte ske, utan aktiebolagslagens bestämmelser skall vara exklusivt tillämpliga.

Samtidigt vill utredningen dock understryka intresset av att de särskilda föreskrifterna i bl. a. associations- och skattelagstiftningen samordnas med bestämmelserna i en ny bokföringslag. Detta är en förutsättning för att god redovisningssed skall kunna få ett enhetligt innehåll i skilda sammanhang.

3 Den löpande bokföringen

1. Som förut antytts har utredningen om bokföringslagstiftningen byggt upp bestämmelserna med utgångspunkt i de allmänt förekommande huvudinslagen i bokföringsarbetet. Denna systematik har i avsnittet om den löpande bokföringen gett särskilda regler om bl.a. verifikationer (6 §), grundbokföring (8 §) samt systematisk bokföring (huvudbokföring (9 §) och hjälpbokföring (10 §)). Systematiken tänkes ge åskådlighet åt regelsystemets grundprinciper.

Det kan tyckas att regler, som på detta sätt tar fasta på huvudinslagen i dagens bokföringsarbete, binder bokföringssystemet alltför hårt och kan vara utvecklingshämmande. Det kan finnas önskemål om frihet för den bokföringsskyldige att själv bestämma om ordningen för den löpande bokföringen. Här kan exempelvis erinras om att man i 1967 års betänkande diskuterade möjligheterna att slopa den kronologiska bokföringen och endast ställa upp krav på en systematisk bokföring (betänkandet s. 51).

Utredningen vill i detta sammanhang understryka följande förhållanden. För bokföringen måste uppställas de fundamentala kraven att en fullständig verifikationssamling skall finnas som underlag för bokföringen, att alla affärshändelser skall bokföras post för post i löpande följd, att bokföringsposterna skall systematiseras på lämpligt sätt och att tillräckliga specifikationer skall finnas för olika poster. Dessa krav synes komma tydligast till uttryck genom särskilda bestämmelser om vart och ett av dessa olika inslag i arbetet. Det är därmed inte nödvändigt att i det praktiska arbetet använda ett bokföringssystem där dessa olika inslag alltid skils åt. Det kan ibland vara möjligt att i samma arbetsinslag tillgodose flera av de fundamentala kraven. När man exempelvis utfärdar fakturor, som skall verifiera kundfordringar, kan man vid datorbaserad bokföring arbeta med ett maskinläsbart medium, exempelvis ett magnetband, som kan användas i datorn för att få fram grundbokföringen i form av en datorlista. Posterna i grundbokföringen kan ibland genast vid grundbokföringsarbetet grupperas så att man samtidigt får en systematisk bokföring. Specificeras huvudbokföringen tillräckligt, kan man ibland sakna behov av särskild hjälpbokföring.

Utredningen om bokföringslagstiftningen anser sålunda att själva bokföringssystemet inte blir långtgående bundet genom den systematik som använts för regelsystemet. Reglerna anger olika huvudkrav som skall tillgodoses genom den löpande bokföringen. Dessa krav kan tillgodoses inom varierande bokföringssystem.

Här bör tilläggas att den föreslagna systematiken med en reglering av de olika etapperna i den löpande bokföringen ger goda möjligheter att ge ökad tydlighet åt regelsystemet för datorbaserad redovisning (se under punkt 2 nedan). Ytterligare bör anmärkas att det föreslagna regelsystemet för den löpande bokföringen i omfattning och sak står nära 1967 års förslag. Endast de mera utförliga, fristående bestämmelserna om systematisk bokföring (9 och 10 §§) kan sägas innebära en utvidgning. 1967 års förslag behandlar sålunda huvudbokföringen och hjälpbokföringen endast genom den allmänna bestämmelsen att den bokföringsskyldige skall – utöver dagbok och årsbok – föra "de övriga räkenskaper som med hänsyn till verksamhetens omfattning och beskaffenhet fordras enligt god redovisningssed".

2. *1967 års förslag* upptar i huvudsak en samlad, allmänt avfattad bestämmelse för datorbaserad redovisning (8 § fjärde stycket).

Utredningen om bokföringslagstiftningen har valt följande lösning beträffande regelsystemet för datorbaserad bokföring. Bestämmelserna i avsnittet om den löpande bokföringen är tillämpliga också vid datoranvändning. Även den som använder dator skall sålunda ha såväl en fullständig verifikationssamling som grundbokföring och systematisk bokföring. Flertalet bokföringsskyldiga med datorbaserad bokföring använder och kan väntas använda en bokföringsordning av detta traditionella slag. Datorns radskrivare producerar då listor post för post i löpande följd (grundbokföring) jämte systematiska listor och rapporter (huvudbokföring) i vanlig läsbar form.

Undantagsvis kan emellertid en rationell och avancerad datoranvändning förutsätta ett system där visuella listor och rapporter delvis ersätts av upptagningar och registreringar på film, magnetband o.d. Sådan datoranvändning kräver därför särskilda regler om undantag från kraven på vanlig läsbar form. Dessa undantagsbestämmelser (22 §) har placerats i ett avsnitt för sig med tilläggsbestämmelser om automatisk databehandling. – Undantagsbestämmelserna om film, magnetband o.d. har förts samman med en bestämmelse om systemdokumentation vid datorbaserad bokföring (23 §). Sistnämnda bestämmelse är tillämplig för alla som använder datorsystem vid redovisningen.

Bestämmelserna i 22–23 §§ med särskilda föreskrifter om datorbaserad redovisning är avfattade och skall läsas mot bakgrund av de krav som ställs upp i 5–10 §§ för den löpande bokföringen. Frågorna om datorbaserad redovisning behandlas mera ingående under huvudrubriken "Tilläggsbestämmelser om automatisk databehandling m.m." (22–23 §§).

3. *1967 års betänkande* har ett gemensamt regelsystem för alla bokföringsskyldiga. Flera *remissinstanser* uttalar att det finns behov av

enklare regler för små rörelser. I några uttalanden anförs därvid att enklare regler särskilt behövs för årsboksluten under det att några förenklingsmöjligheter knappast föreligger beträffande den löpande redovisningen.

Utredningen om bokföringslagstiftningen har enligt *direktiven* att särskilt pröva den under remissbehandlingen av 1967 års betänkande framförda tanken på ett differentierat regelsystem med förenklade regler för mindre företagare. Utredningen har funnit att också de mindre företagen bör ha att tillgodose de i lagförslaget uttryckta grundkraven för den löpande bokföringen. Det är angeläget att rörelsens ringa omfattning inte får leda till att kraven på grundläggande ordning och reda eftersätts. Lagreglerna kan sålunda sägas i särskild grad rikta sig till bokföringsskyldiga med mindre rörelser. Hos dem finns ofta inte en sådan organisation för bokföringsarbetet som i sig kan ge vissa garantier för bokföringens tillförlitlighet och fullständighet. – Frågorna om ett enklare regelsystem för mindre företagare har diskuterats i ett inledande avsnitt.

Bestämmelserna om den löpande bokföringen är sådana att de i många delar medger att ett enkelt system tillämpas främst för mindre företag. Regelsystemet ger variationsmöjligheter. Kraven på grundbokföring och systematisk bokföring kan sålunda ofta tillgodoses genom att man för en enkel kolumndagbok och gör sammanfattningar av denna (9 § andra stycket). Bokföringen kan då ofta omfatta endast kontantbetalningar och betalningar över bank- eller postgiro. Fordringar och skulder bokförs då inte förrän betalning sker (11 §). De systematiska noteringarna kan vara så specificerade att någon hjälpbokföring inte behövs (10 §).

5 §

Bokföringen omfattar alla affärshändelser i rörelsen. Som affärshändelse räknas också den bokföringsskyldiges tillskott och uttag av pengar, varor eller annat.

---

1. En bokföring enligt *1929 års bokföringslag* skall naturligtvis omfatta alla affärshändelser i rörelsen. Någon uttrycklig bestämmelse härom finns emellertid inte i lagen. Den bokföringsskyldiges privata affärer – affärshändelser som inte avser rörelsen – behöver inte men kan redovisas i den löpande bokföringen. Privata tillgångar och skulder skall emellertid tas med i årsbokslutet.

1967 års förslag upptar en bestämmelse (3 § andra stycket) att den löpande redovisningen skall omfatta "alla sådana affärshändelser i den räkenskapsskyldiges verksamhet som medfört en omedelbar förändring av förmögenhetens storlek eller sammansättning, därunder inbegripet den räkenskapsskyldiges insättning i eller uttag ur verksamheten av penningar eller annat". I betänkandet utvecklas i olika sammanhang vad som skall förstås med registreringspliktig affärshändelse. Därvid påpekas bl.a att i ordet affärshändelse läggs in att det skall vara fråga om en prestation riktad till eller från den räkenskapsskyldige i den verksamhet som medför

räkenskapsskyldighet. Vidare erinras om att den bokföringsskyldiges ekonomiska ställning skall ha *omedelbart* påverkats för att skyldighet att bokföra skall inträda. – Rörelseidkarens "privata affärer" skall enligt 1967 års förslag hållas utanför såväl den löpande bokföringen som bokslutet.

En del *remissinstanser* förklarar uttryckligen att de finner den i 1967 års betänkande föreslagna bestämmelsen värdefull. Några remissorgan efterlyser en ytterligare precisering av vilka affärshändelser som skall bokföras.

Utredningen om bokföringslagstiftningen finner skäl att i lagtexten slå fast den fundamentala regeln att alla affärshändelser i den bokföringsskyldiga verksamheten skall bokföras.

Frågan hur man skall bestämma begreppet "affärshändelse" kräver här uppmärksamhet. Såsom framgått innehåller 1967 års lagförslag en bestämmelse med definition av begreppet. Begreppet används emellertid inte konsekvent i den definierade bemärkelsen i lagförslagets fortsättning. Bestämmelsen i 3 § första stycket antyder sålunda att begreppet affärshändelse i och för sig skulle ha en vidsträckt innebörd. Endast en snävare krets av dessa händelser ("sådana affärshändelser – – – som") förklaras sedan i andra stycket vara händelser som skall bokföras. Trots den angivna begränsningen använder utredningen emellertid i senare bestämmelser (5 och 8 §§) begreppet affärshändelse utan att ange den avsedda begränsningen.

Utredningen om bokföringslagstiftningen anser det vara mest förenligt med språkbruket på redovisningsområdet att använda begreppet affärshändelse som uttryck för just den ovan berörda, snävare kretsen av händelser. Begreppet är en specifik redovisningsterm. Det används knappast utanför redovisningsområdet. I själva begreppet affärshändelse skulle sålunda enligt utredningen ligga bl.a. en begränsning till händelser som omedelbart påverkar rörelsens resultat och ställning. Härigenom utesluts tidigare länkar i händelsekedjan, såsom exempelvis ett avtalsslut. Sådana tidigare länkar har inte samma redovisningsekonomiska intresse eftersom de saknar omedelbar ekonomisk verkan. Begreppet affärshändelse är emellertid begränsat också i andra hänseenden. En viktig begränsning är därvid att händelserna skall utgöras av direkta åtgärder och andra aktiva, från eller till rörelsen riktade inslag av ekonomisk innebörd i de *externa* relationerna (transaktioner). Händelser i omvärlden, såsom förändringar i marknader och priser, kan visserligen bli avgörande för rörelsen. De berör emellertid inte rörelsens ekonomiska redovisning förrän de lett till någon transaktion och är dessförinnan ointressanta. – Olika förhållanden på marknaden etc. får naturligtvis däremot stor betydelse vid värderingen av tillgångar och skulder i årsbokslutet.

Utredningen om bokföringslagstiftningen använder i sitt lagförslag begreppet affärshändelse i den ovan angivna snävare bemärkelsen. Utredningen har inte tagit in någon definition i lagtexten. Det får anses att begreppet nu i huvudsak har en tillräckligt fast och allmänt omfattad betydelse i redovisningspraxis. Behovet av en definition är därför begränsat. Till detta kommer att det, såsom torde ha framgått, kan vara i

det närmaste omöjligt att i en lagtext fånga in en kort, exakt och upplysande bestämning.

För tillämpningen kan anmärkas att den i sammanhanget viktiga frågan om "bokföringsmognaden" för fordringar och skulder får en konkret reglering i 11 §. I övrigt bör erinras om att händelser, som inte får någon omedelbar ekonomisk verkan och därför inte behöver bokföras, ibland bör ge anledning till särskilda noteringar e.d. utanför bokföringen. Företagsledningens ansvar för företagets ekonomiska utveckling bör sålunda exempelvis leda till att viktigare avtalsslut eller betydelsefullare yttre händelser uppmärksammas och dokumenteras i företagets handlingar genom anteckningar i protokoll eller på annat sätt. Den frågan behandlas ytterligare i samband med reglerna om arkiveringsskyldighet i 24 §.

2. *1929 års bokföringslag* föreskriver (6 § andra stycket) att den löpande redovisningen skall omfatta bl.a. "vad den bokföringsskyldige i penningar eller eljest i rörelsen insatt eller därur uttagit". En motsvarande bestämmelse ingår i *1967 års förslag.* I definitionen av affärshändelse (3 § andra stycket) anges att i begreppet inbegrips "den räkenskapsskyldiges insättning i eller uttag ur verksamheten av penningar eller annat".

Utredningen om bokföringslagstiftningen har efter förebild av 1967 års förslag i bestämmelsen om bokföringsskyldighet för alla affärshändelser erinrat om att insättningar och uttag skall räknas till affärshändelserna. Att dessa, liksom andra affärshändelser, skall bokföras fortlöpande allteftersom de verkställs framgår av regleringen i 8 §.

6 §

Bokföringen grundas för varje affärshändelse på kvitto, bankbesked eller postgirobesked, faktura eller annan handling som härrör från eller särskilt upprättas med uppgifter om affärshändelsen *(verifikation).* Har den bokföringsskyldige tagit emot handling om affärshändelsen, användes denna handling som verifikation.

Verifikation utgöres av handling i vanlig läsbar form. Om rätt att använda annan form finns föreskrifter i 22 §. Verifikation förses med uppgift om när den upprättats, när affärshändelsen inträffat, vad denna avser, vilka parter den berör och vilket belopp den gäller.

Vid kontant försäljning av varor och tjänster får gemensam verifikation användas för inbetalningarna under en dag, om försäljningen sker under sådana förhållanden att kvitto med uppgifter enligt andra stycket om varje försäljning ej kan utfärdas utan svårighet. Gemensam verifikation utgöres av kontrollremsa från kassaapparat eller av kassarapport eller annan handling som anger summan av samtliga inbetalningar.

Verifikationerna förses med verifikationsnummer eller andra identifieringstecken. Sker rättelse i verifikation, anges när rättelsen skett och vem som företagit den. Verifikationerna ordnas och förvaras på betryggande och överskådligt sätt och så att sambandet mellan bokförd post och verifikation utan svårighet kan fastställas. I avvaktan på bokföring hålles verifikationerna så ordnade att omedelbar grundbokföring är möjlig.

---

1. *1929 års bokföringslag* innehåller inga andra direkta regler om verifikationer än föreskrifterna i 12 § angående förvaring av brev,

räkningar och övriga handlingar som har betydelse för rörelsen. Vid lagens tillkomst var det brukligt att göra utförliga anteckningar om affärshändelserna i dagboken. Verifikationerna kom på så vis att få en mindre framträdande betydelse.

1967 års betänkande erinrar om bristen i bokföringslagen på utförliga föreskrifter om verifikationer. Därvid framhålls i betänkandet att frågan om vilka verifikationer som skall finnas och vad de skall innehålla enligt gällande rätt torde få besvaras med utgångspunkt i den allmänna regeln i 3 § bokföringslagen att bokföringen skall ske "i överensstämmelse med allmänna bokföringsgrunder och med iakttagande av god köpmannased". Samtidigt påpekas att det är svårt att hämta vägledning i konkreta frågor ur en så allmänt hållen bestämmelse. Detta har lett till att verifikationsunderlaget särskilt beträffande inkomster i mindre och medelstora företag ofta inte är så fullständigt som önskvärt vore. Ofta har hos gemene man begreppet verifikation likställts med utgiftsverifikation.

1967 års förslag skjuter verifikationerna i förgrunden på ett annat sätt än bokföringslagen. I betänkandet uttalas att grunden för redovisningen utgörs av affärshändelserna sådana dessa återspeglas i verifikationerna. Målsättningen bör enligt betänkandet vara att föreskriva verifikationer till samtliga affärshändelser.

Utredningsmännen bakom 1967 års förslag berör ingående två grundfunktioner hos verifikationerna. En verifikation anges sålunda utgöra bevis på att en viss affärshändelse har inträffat. Samtidigt har verifikationen enligt utredningsmännen också uppgiften att lämna utförligare upplysning om en affärshändelses innehåll än vad som i regel framgår direkt av posten i dagboken. Utredningsmännen betonar att nuvarande praxis, särskilt när maskinella hjälpmedel används, fört med sig att noteringarna i böckerna blivit allt knapphändigare. I samband med kravet på verifikationer för alla affärshändelser erinrar utredningsmännen om att rätten att föra samman olika poster till en post kan medföra krav på verifikationer för varje delpost. – Verifikationernas båda funktioner synes inte ha avsatt något direkt spår i den föreslagna lagtexten. I denna anges sålunda verifikationskravet genom orden att varje affärshändelse skall vara "bestyrkt" av verifikation.

I en del *remissyttranden* över 1967 års betänkande uttalas önskemål om att kravet på verifikationer begränsas med tanke på framförallt de små företagarna. Det fastslås emellertid samtidigt också att kravet att varje affärshändelse skall vara bestyrkt av verifikation närmast är en kodifiering av nuvarande praxis inom den mindre och medelstora industrin.

I den nya *finländska* bokföringslagen utgår man ifrån att verifikationerna utgör grunden för bokföringen. "Registreringen skall grunda sig på en daterad och numrerad verifikation över affärshändelsen" (8 § första stycket). Verifikation över utbetalning skall såvitt möjligt vara utfärdad av betalningens mottagare eller av penning- eller annan motsvarande inrättning (tredje stycket). Verifikation, som bestyrker "rättelse- och överföringsregistrering" skall vara "vederbörligen bekräftad" (fjärde stycket).

Det *norska* förslaget till lag om räkenskapsskyldighet innehåller ett generellt krav att utgifter skall styrkas av verifikationer. Inkomster skall

styrkas i den utsträckning det är möjligt genom t.ex. fakturakopior, paragonnotor och kassaremsor (8 § första stycket)

Utredningen om bokföringslagstiftningen utgår liksom 1967 års förslag från att verifikationerna måste ges en central betydelse i en modern bokföringslagstiftning. Verifikationshanteringen blir ett huvudinslag i redovisningen. Lagen bör sålunda innehålla regler som säkerställer verifikationsunderlaget. Verifikationer bör finnas till alla affärshändelser.

Verifikationernas roll som grundläggande och kompletterande upplysningskälla blir alltmer framträdande. Vid traditionell bokföring har textskrivningen kommit att begränsas. Ofta saknas text helt och hållet, varvid en bokföringsanteckning kan innehålla endast en hänvisning till numret för vederbörande verifikation. System, där bokföringen ofta innehåller sammansatta poster och där en del poster bokförs med viss tidseftersläpning, ökar kraven på kompletta och väl ordnade verifikationer. – Här kan erinras om möjligheten enligt 11 § i utredningens lagförslag att dröja med bokföring av fordringar och skulder tills betalning sker.

Också vid automatisk databehandling ökar verifikationernas betydelse. Databehandlingen baserar sig sålunda ofta på stansningar eller andra registreringar i maskinläsbar form som verkställts med verifikationerna som underlag. Någon bokföringsnotering finns sålunda inte "mellan" verifikationen och det redovisningsmaterial som datorn producerar. En tänkbar utveckling kan för övrigt leda till att verifikationer kan framställas i maskinläsbar form och direkt "matas in" i datorn för bearbetning (se avsnittet om automatisk databehandling).

Att verifikationer skall finnas för alla affärshändelser för med sig att särskilda verifikationer får framställas internt, om "naturlig" verifikation i form av kvitto, faktura e.d. saknas. Bokföringsorder och liknande verifikationer får därvid bära erforderliga uppgifter om en affärshändelse.

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

Samtidigt måste emellertid erinras om att möjligheterna att "styrka" affärshändelser med verifikationer, såsom påpekats i några remissvar till 1967 års förslag, är begränsade. Utgörs en verifikation inte av en handling, som kommit utifrån eller sänts ut till en affärskontrahent, har verifikationen naturligtvis i och för sig mindre bevisvärde. Är verifikationen helt intern, kan den ha visst bevisvärde genom att den framställts under medverkan av flera av varandra oberoende handläggare. – Att en inkomstverifikation finns ger naturligtvis i och för sig inte någon säkerhet för att hela inkomsten av en affär eller alla affärshändelser blivit redovisade.

2. *1929 års bokföringslag* saknar föreskrifter om verifikationernas form. Lagen räknar emellertid i sin arkiveringsbestämmelse (12 §) med verifika-

tioner av två slag. Ankommande brev, räkningar och övriga handlingar av betydelse för rörelsen bevaras i den form de kommit till rörelsen. Avsända handlingar kopieras och bevaras i kopia. Det har i standardkommentaren till bokföringslagen hävdats att kopiorna kan föreligga i olika former, bl.a. som mikrofilm.

I *1967 års betänkande* anges att det förekommer att företag med automatisk databehandling vid affärstransaktioner utväxlar räkenskapsunderlag i form av hålremsor, magnetband eller liknande. Med hänvisning därtill föreskrivs (5 § andra stycket) att verifikationsmaterialet skall för redovisningsändamål föreligga i konventionell skrift – "klartext". Inga direkta uttalanden görs om media för verifikationer. Av uttalande i anslutning till arkiveringsbestämmelsen (s. 95) vill det synas som om utredningsmännen ansett en mikrofilmning vara mindre väl förenlig med bestämmelserna i 1929 års bokföringslag.

I flera *remissyttranden* över 1967 års förslag anförs att den snabba utvecklingen genom användningen av datorer gör det nödvändigt att verifikationerna föreligger i "klartext". Såväl företagens interna och externa revision som skattemyndigheternas kontroll genom taxerings- och skatterevision sägs kräva detta. I andra yttranden framhålls däremot att krav på "klartext" kan försvåra eller förhindra administrativa rationaliseringar inom företagen. Det påpekas därvid att kravet på "klartext" bör tolkas så liberalt som behövs för anpassning till den fortsatta tekniska utvecklingen.

I den nya *finländska* bokföringslagen saknas uttryckliga regler om i vilken form verifikationer skall föreligga. Detsamma gäller det *norska* förslaget till räkenskapslag.

Utredningen om bokföringslagstiftningen anser att man i princip måste utgå från att 1929 års bokföringslag stått främmande för andra former av verifikationer än sådana i konventionell form som kan läsas direkt. Det är osäkert i vilken utsträckning som praxis här kan ha fyllt ut regelsystemet och medger anpassning till den tekniska utvecklingen.

Utredningen om bokföringslagstiftningen utgår ifrån att verifikationer i konventionell, direkt läsbar form också i fortsättningen kommer att dominera. Verifikationshanteringen och kontrollmöjligheterna gynnas naturligtvis genomsnittligt av en sådan ordning. En sådan ordning ger på enkelt sätt vissa garantier för att verifikationerna är autentiska och föreligger i oförvanskat skick. För att man skall kunna bedöma verifikationer av annat slag krävs att man har kännedom bl.a. om hur de framställts och förvarats liksom om de instruktioner och kontroller som finns för att garantera säkerheten.

Utredningen har i andra stycket tagit in en bestämmelse att verifikationerna skall föreligga i "vanlig läsbar form". Utredningen har funnit detta uttryck kunna användas för att ange såväl att man skall använda traditionellt format som att bokstäver, siffror och andra vanliga tecken skall brukas. Handlingarna skall kunna omedelbart läsas och förstås. Detta bör inte hindra att enklare koder i bokstäver, siffror och andra konventionella tecken delvis används (för kunder, varuslag o.d.), om uppgifter i handlingen eller i en ständigt tillgänglig kodnyckel säkerställer att innehållet omedelbart kan klarläggas. – Utredningen har övervägt andra ut-

tryckssätt, däribland det 1967 använda uttrycket "klartext". Begreppet klartext används emellertid i det allmänna språkbruket närmast för att uttrycka att texten skall vara direkt begriplig och inte avfattad på kod. Uttrycket lämnar sålunda inget besked om handlingens format och synes utesluta varje användning av kod.

Hur de omedelbart läsbara verifikationerna framställs synes sakna betydelse. De kan vara skrivna för hand eller med skrivmaskin. De kan utgöras av tecken som i vanlig läsbar form kompletterar ett hålkort med uppgifter om vad som stansats på kortet. Det kan röra sig om text från en dators radskrivare.

Möjligheterna att använda verifikationer i annan än vanlig läsbar form behandlas i 22 §, där frågor om konventionell skrift i mikroformat och frågor om endast maskinläsbar form behandlas.

Ny teknik kan göra det rationellt att använda annat än konventionella, läsbara verifikationer i normalformat. Volymen verifikationer kan minskas. Av stor betydelse i detta sammanhang synes också vara att verifikationer av ny typ skulle kunna användas direkt vid datorbearbetning eller annan maskinell bearbetning. Härvid skulle inte krävas något mellankommande arbete som hålkortsstansning, magnetbandsregistrering o.d. Företag med omfattande inbördes affärer skulle kunna växla "fakturor" i sådan form. Tänkbart är också att man kan växla handlingar i mikrofilm, framställd på grundval av någon handling eller notering hos avsändaren. En teknik, som kan erbjuda ännu mera långtgående rationaliseringsmöjligheter, synes vara den s.k. COM-tekniken. COM är förkortning av Computer Output Microfilm. COM-tekniken behandlas i avsnittet om automatisk databehandling.

Frågorna om användning av mikrofilm, magnetband o.d. tas upp under huvudrubriken till avsnittet om automatisk databehandling m.m. – Här bör påpekas att mikrofilm kan tänkas bli använd inte bara av bokföringsskyldiga som använder datorer. En verifikation i konventionell form kan sålunda kopieras i mikroformat och kopian behållas eller sändas över för att användas som bokföringsunderlag. Också frågorna om sådan användning tas upp i det ovan berörda specialavsnittet.

3. *1929 års bokföringslag* har inte några särskilda föreskrifter om vad verifikationer skall innehålla. Frågorna får avgöras med ledning av allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased.

Enligt *1967 års förslag* (5 § andra stycket) skall verifikation ange dagen för dess utfärdande, beloppets storlek och den prestation som avses samt innehålla uppgift om medkontrahent. Kraven avser att tillgodose såväl civilrättsliga kontrollbehov som fiskaliska intressen. I motiven anges att det är svårt att besvara frågan hur ingående uppgift som verifikationen bör lämna om prestationen. Från kontrollsynpunkt är det naturligtvis önskvärt att verifikationen ger så ingående kännedom som möjligt om den bakomliggande prestationen. Här måste emellertid en avvägning ske mot praktiska krav på snabbhet vid utskrivande av verifikationen. För att en transaktions verkliga innebörd skall kunna bedömas fordras emellertid en viss grad av specifikation.

I några *remissyttranden* påpekas att en verifikation bör innehålla

uppgift om dagen för affärshändelsen. Detta motiveras med att det av praktiska skäl som regel inte är möjligt att utfärda fakturor direkt vid varuleveranser. Fakturor utfärdas därför ofta flera dagar, ibland veckor, i efterhand. Det viktiga är då enligt remissyttrandena att fakturan innehåller uppgift om dagen för varuleveransen. Däremot sägs uppgift om dagen för utskriften inte vara av något större intresse för bokföringen.

Enligt den nya *finländska* bokföringslagen (8 § andra stycket) skall utgiftsverifikation ange den mottagna "produktionsfaktorn". Inkomstverifikation skall innehålla utredning om den överlåtna prestationen.

Utredningen om bokföringslagstiftningen har i *andra stycket* kompletterat bestämmelsen i 1967 års förslag beträffande verifikationers innehåll med krav på uppgift om dagen för affärshändelsen. Självfallet kan uppgift om vad affärshändelsen avser lämnas genom hänvisning till annan handling som redan innehåller denna uppgift. I kvitto kan således hänvisas till faktura eller i faktura till följesedel. Sådan handling blir då en del av verifikationen och därmed också räkenskapsmaterial.

4. Bestämmelsen i *tredje stycket* reglerar den livligt diskuterade frågan om verifikationer för kontantförsäljningar över disk.

Enligt *1929 års bokföringslag* (6 § första stycket) behöver "influtna belopp vid kontantförsäljning" inte specificeras. *1967 års förslag* är här betydligt strängare. I 5 § tredje stycket regleras frågan om verifikationer vid "kontant försäljning över disk inom hantverk, detaljhandel och liknande". Kontrollremsa från kassaapparat jämte, i förekommande fall, tömningskvitto godtas enligt bestämmelsen i dessa fall som verifikation. Saknas kassaapparat med kontrollremsa, är det tillräckligt att summan av dagens inbetalningar antecknas i en dagskassarapport. Den som gör anteckningen skall emellertid bestyrka dess riktighet.

Bakgrunden till bestämmelserna utgörs enligt betänkandet i huvudsak av följande förhållanden. Vid försäljning inom detaljhandel och hantverk till privata konsumenter har köparen som regel ingen möjlighet att vid taxeringen erhålla avdrag för inköpskostnaden. Köparen saknar från den synpunkten intresse av verifikation. Det kan i sådana fall vara frestande för säljaren att inte "registrera" försäljningen i räkenskaperna. Med hänsyn till kontrollsvårigheterna skulle en bestämmelse om skyldighet att upprätta försäljningsnotor i två exemplar bli tämligen verkningslös. En sådan föreskrift skulle inom många branscher dessutom från praktiska synpunkter te sig omöjlig, eftersom det här rör sig om en mångfald av ofta små belopp. För att inte redovisningsplikten skall bli alltför betungande bör andra former av verifikationer här kunna godtas. De flesta detaljaffärer och många hantverksföretag använder sig av kassaapparat. För dem bör kassaapparatens kontrollremsor och tömningskvitton användas som verifikationer. För rörelser utan kassaapparat nödgas man godta en dagskassarapport som verifikation.

Enligt betänkandet (s. 48) är det utan uttrycklig lagbestämmelse klart att kopian av paragonkvitto eller liknande kvitton – då sådana kvitton upprättas – bör bevaras och tjäna som verifikation till dagens försäljningssumma.

Undantagen från kravet att alla inkomster skall vara bestyrkta av

verifikation begränsas till detaljhandelns och hantverkets kontantförsäljning över disk och liknande försäljningssituationer. Någon närmare exemplifiering av vad som är liknande försäljningssituationer ges inte i den föreslagna lagtexten. I motiven sägs att det uppenbarligen skall vara fråga om relativt små affärstransaktioner och en viss snabbhet i transaktionernas förlopp. Som exempel nämns köp av lotter och betalning av snabbförtäring i konditorier och korvstånd. Däremot bör enligt betänkandet läkare och tandläkare inte inordnas under undantaget. De sägs ha betydligt större möjligheter att lämna redovisning för kontanta inkomster i form av kopior av kvitton än vad man har inom detaljhandeln och hantverket.

Frågorna om verifikationer tilldrar sig ett ingående intresse vid *remissbehandlingen.* Många yttranden ansluter sig till betänkandets förslag. Åtskilliga remissinstanser uttalar emellertid att verifikationskraven går för långt. Såvitt gäller bestämmelsen om verifikationer för kontantförsäljningar kan följande remisståndpunkter här redovisas. En instans finner att kontrollremsor från kassaapparat inte har något egentligt bevisvärde, varför man lika gärna kan nöja sig med en direkt dagboksanteckning om dagskassan. I andra yttranden anförs att en dagboksanteckning kan ersätta den särskilda dagskassarapporten. Från några håll ifrågasätts om kontrollremsa skall behöva bevaras när tömningskvitto finns. Ett par remissorgan anser att branscher med ett begränsat antal försäljningar per dag, särskilt om dessa avser dyrbarare objekt, bör använda paragonnotor o.d. som verifikationer.

Utredningen om bokföringslagstiftningen finner, i likhet med 1967 års betänkande, att det här finns behov av undantag från kravet att verifikation skall finnas för varje affärshändelse. I vissa fall måste sålunda gemensam verifikation kunna användas för vad som inflyter kontant till ett företag under en dag. Mot tanken att här inte kräva någon verifikation alls utan godta en daglig anteckning i kassabok kan invändas att det, som motiverats under punkt 1 ovan, alltid bör finnas en komplett verifikationssamling som grund för redovisningen. Verifikationer bör alltså inte främst eller uteslutande ses som bevisning om affärshändelserna.

Frågan blir då vilka försäljningssituationer som bör omfattas av det antydda undantaget. Avgränsningen i 1967 års förslag synes kunna föra med sig en alltför stor osäkerhet. Hur skall man bestämma vad som är "liknande" verksamhet som hantverk och detaljhandel? Hör grossistföretagens direktförsäljning mot kontant betalning (cash and carry) hit? Skall tandläkarverksamhet, olika former av serviceverksamhet etc. kunna använda undantagsregeln? Bör undantagsregeln få åberopas också om företagaren har sin inriktning på dyrbarare objekt och gör endast ett fåtal affärer per dag? Kan den, som utfärdar paragonkvitton, vara tvungen att spara kopior även om han upprättar dagskassarapport?

Det vill synas lämpligast att här ta fasta på de förhållanden som ger anledning till att man använder eller kan använda kassaapparat i en rörelse. Sådana apparater används i branscher där man gör ett stort antal kontantaffärer som merendels rör mindre belopp. Det är därvid ofta en praktisk omöjlighet att utfärda kvitton i annan form. Till detta kommer att man oftast här handlar med en anonym kundkrets som väsentligen

köper för enskilt bruk. Köparna har då som regel inget behov av kvitto för några egna räkenskaper. Till anonymiteten hör att kundernas namn inte har något intresse och inte efterfrågas. Även om man utfärdar kvitton är dessa anonyma. De lämnar sålunda inte så omfattande uppgifter som anses böra finnas i en verifikation.

Dessa synpunkter har föranlett utredningen att föreslå en bestämmelse om rätt att använda gemensam verifikation, om fullständiga kvitton för varje försäljning inte skulle kunna utfärdas utan svårighet. I sak torde denna undantagsregel få en tillämpning som i huvudsak motsvarar vad som avsetts med den 1967 föreslagna bestämmelsen.

Frågan om svårighet att utfärda fullständiga kvitton torde främst få bedömas med hänsyn till antalet transaktioner. Antalet transaktioner får då bedömas i förhållande till företagets verksamhet och resurser. Även vid ett i och för sig stort antal transaktioner kan ett företag exempelvis arbeta med en sådan kundkrets och ha sådana resurser att specificerade kvitton är påkallade för varje försäljning. Undantagsvis kan det emellertid också vara svårt eller omöjligt att utfärda kvitton med fullständiga uppgifter, trots att antalet transaktioner inte är så stort. Så är exempelvis fallet när man handlar med en kundkrets som till största delen är och kan vara anonym. Efterfrågas då kvitton, är det som regel enkla kassakvitton vari endast belopp anges. Den som själv behöver utgiftsverifikation för sin bokföring kan emellertid ha anledning att förse sig med verifikation som uppfyller kraven enligt 6 § andra stycket.

Den ovan berörda bedömningen torde väsentligen bli en bedömning bransch för bransch. Bedömningen får bygga på branschens huvudsakliga förhållanden. Att ett begränsat antal affärer sker med specificerade kvitton bör sålunda inte föra med sig att undantagsregeln inte kan tillämpas. Det får antas att redovisnings- och branschpraxis medverkar till att ge ökande stadga åt bestämmelsen.

Det bör anmärkas att bestämmelsen i 39 § 2 mom taxeringsförordningen bör kunna ge viss ledning för tolkning av den föreslagna bestämmelsen. Vissa företagare har sålunda anledning att anordna sina kvittorutiner så att de har informationsberedskap att lämna vissa kontrolluppgifter beträffande sina kunder. Grossister och andra rörelseidkare kan nämligen enligt 39 § 2 mom taxeringsförordningen avkrävas uppgifter om bl.a. belopp som de uppburit för försålda varor eller såsom ersättning för utförda tjänster i den mån beloppen motsvarar avdragsgilla utgifter för köparna. Uppgifter skall då kunna lämnas om bl.a. köparnas namn och adresser. Uppgiftsskyldigheten berör inte "i detaljhandel verkställda köp eller försäljningar av varor över disk och liknande fall inom detaljhandeln, där uppgiftsskyldigheten uppenbarligen icke kan fullgöras".

Praktiskt bör några diskuterade fall kunna tänkas få följande lösning.

Grossistföretagen kan i allmänhet inte nu tänkas få åberopa undantagsbestämmelsen för sin direktförsäljning. Vid sådan försäljning torde man nu ha anledning att identifiera varje kund och hans inköp. Förenklingar får i stället här sökas efter den linjen att man använder systematiserade kodbeteckningar för kunder och varor. En utveckling, som kan föra denna försäljning närmare detaljhandelns, är emellertid tänkbar. Av stor

betydelse för vilket system man i praktiken väljer måste här bli hur man från taxeringssynpunkt ser på verifikationsfrågorna.

När det gäller läkare och tandläkare torde antalet "affärer" som regel inte vara så stort att fullständiga kvitton inte kan utfärdas. Till detta kommer att kundkretsen aldrig är anonym. Fullständiga kvitton bör därför fordras. Detsamma gäller exempelvis för bilförsäljning, försäljning av dyrbarare pälsverk m.m.

Enligt 1967 års förslag skall kassaapparaten ge verifikationen, om sådan apparat finns. Dagskassarapport får enligt samma förslag användas endast om man inte använder kassaapparat. Vissa principiella invändningar kan naturligtvis göras mot en regel som låter direkta skyldigheter av detta slag följa av ett frivilligt innehav av ett hjälpmedel. Av större betydelse är att man även i större företag, som använder kassaapparater, i praktiken inte använder tömningskvitton eller kontrollremsor som verifikationer. Av interna kontrollskäl används dessa i stället för kontroll av kassörens kassarapport, varefter denna rapport nyttjas som verifikation. Utredningen om bokföringslagstiftningen har därför ställt kontrollremsa, tömningskvitto och kassarapport vid sidan av varandra som fullt jämställda verifikationer.

5. *1929 års bokföringslag* har en bestämmelse (12 § första stycket) att ankommande brev, räkningar och övriga handlingar, som har betydelse för rörelsen, skall förvaras i ordnat skick. Detsamma gäller för kopior av "handlingar, som i rörelsen avsändas" (12 § andra stycket).

Även *1967 års förslag* innehåller föreskrift att allt räkenskapsmaterial av betydelse för redovisningen skall bevaras i ordnat skick (15 §). De reglerna tar närmast sikte på arkiveringsfrågorna. Enligt 5 § andra stycket i det förslaget skall verifikation förses med identifieringstecken (verifikationsnummer).

Beträffande verifikationsnumreringen uttalas i 1967 års betänkande att identifieringstecknen i regel kommer att utgöras av vanliga nummerserier. Även om förslaget såsom förklarande uttryck använder ordet "verifikationsnummer", föreligger emellertid inte något hinder mot att använda andra identifieringstecken. Man kan enligt betänkandet således använda kombinationsbeteckningar, där bokstäver och siffror eller grupper av bokstäver och siffror har sin särskilda betydelse.

I *remissyttranden* över 1967 års betänkande görs gällande att de föreslagna bestämmelserna om verifikationer inte anpassats efter de snabba förändringarna på det datatekniska området. För bankernas del framhålls att det är omöjligt att förse varje inlöst check med verifikationsnummer. Enligt uppgift brukar checkarna föras samman i buntar e.d. med ett gemensamt identifieringstecken på omslaget. Det görs gällande att det därför bör räcka med föreskrift att verifikation skall förses med identifieringstecken såvida det inte ändå lätt kan fastställas till vilken affärshändelse den hänför sig.

Följande inslag torde idag i huvudsak kännetecknа den verifikationshantering som förekommer i praktiken. Verifikationer, som inkommit till eller producerats hos företaget, ankomststämplas respektive dateras, kontrolleras, attesteras och numreras. Därefter konteras verifikationerna,

vilket innebär att de förses med anvisning om på vilka konton bokföring skall ske. I samband därmed ordnas och sorteras verifikationerna för bokföring. Vid omfattande bokföringsarbete med ett stort antal verifikationer är det vanligt att man försorterar verifikationerna så att man kan bokföra exempelvis alla inköpsfakturor på en gång och i ett sammanhang och därefter alla försäljningsfakturor, alla postgirotalonger osv.

Utredningen om bokföringslagstiftningen behandlar frågorna om den långsiktiga förvaringen, arkivering av verifikationer – och annat räkenskapsmaterial – i en särskild bestämmelse (24 §). De frågor som nu tas upp avser däremot hur verifikationerna skall registreras och systematiseras som ett led i själva bokföringsarbetet.

Räkenskapsmaterialets skiftande volym och andra förhållanden gör det lämpligt att man inte alltför hårt binder de bokföringsskyldiga till visst system för identifiering och systematisering av verifikationerna. Utredningen har därför valt att låta bestämmelsen allmänt ange målsättningen för en god verifikationsordning. I bestämmelsen har utredningen främst tagit fasta på att verifikationerna måste vara så ordnade att sambandet mellan verifikation och bokförd post utan svårighet kan fastställas. En betryggande och överskådlig förvaring med detta syfte kan bygga på en enda verifikationsnummerserie eller skilda serier för olika slag av verifikationer. Också buntindelningar och andra systematiseringar bör kunna användas, om det eftersträvade sambandet mellan verifikationer och noteringar upprätthålls. Kan tillfredsställande identifiering ske med andra hjälpmedel än numrering, bör det kunna accepteras. Liksom enligt 1967 års förslag krävs alltså att varje verifikation skall förses med verifikationsnummer eller annat identifieringstecken.

Lagförslaget öppnar vissa möjligheter till en något fördröjd grundbokföring (8 § andra och tredje styckena). Det bör däremot inte vara tillåtet att dröja med att ordna verifikationerna. Verifikationerna bör ständigt finnas så ordnade att en omedelbar bokföring kan ske. Med hänsyn till dessa förhållanden har utredningen i den nu diskuterade bestämmelsen också fört in ett krav att verifikationsordningen skall göra en omedelbar grundbokföring möjlig. För att tillgodose detta krav bör den bokföringsskyldige snabbt förse verifikationerna med konteringsanteckning, åtminstone om verifikationsmaterialet har en större omfattning.

Frågor om var verifikationerna skall förvaras kan lämpligen tas upp i samband med frågor om arkivering (24 §).

6. I 7 § tredje stycket i utredningens lagförslag finns föreskrift om att vad som bokförts inte får utplånas eller göras oläsligt. Utredningen har inte ansett det nödvändigt att ta in en motsvarande särskild bestämmelse beträffande verifikationer i 6 §. Härvidlag måste för verifikationer som förts in i bokföringssystemet – vanligen i och med att de försetts med verifikationsnummer – och därmed utgör räkenskapsmaterial gälla i sak samma förhållande som beträffande bokföringsböcker och annat räkenskapsmaterial. Verifikationerna får alltså inte utplånas eller göras oläsliga. Behöver rättelse göras i verifikation, som redan förts in i bokföringssystemet, skall ändringen ske på sådant sätt att den ursprungliga uppgiften klart framgår. Verifikationen kan också ersättas med en ny. I

så fall måste det emellertid säkerställas genom anteckning på den tidigare verifikationen eller på annat sätt att man vid granskning utan svårighet kan få kännedom om utbytet. Utbyte av verifikation i samband med rättelse torde i praktiken höra till undantagen. Beträffande leverantörfaktura genomförs ändring i stället med hjälp av kreditnota och i övrigt med bokföringsorder som korrigerar tidigare bokförd post. Sker rättelse i verifikation, skall enligt föreskrift i *fjärde stycket* anges när rättelsen skett och vem som företagit den. En motsvarande bestämmelse finns i 7 § tredje stycket. Föreskriften ger uttryck för den vikt utredningen fäster vid att verifikationerna är autentiska och riktigt återger de uppgifter som krävs enligt 6 § andra stycket.

7 §

Bokföringen sker i ett ordnat och betryggande system av böcker, kort, lösblad eller andra hjälpmedel. I den mån så behövs för att underlätta överblicken över bokföringssystemet upprättas beskrivning över bokföringens organisation och uppbyggnad, över använda hjälpmedel samt över bokföringens konton och deras användning. Sådan beskrivning är räkenskapsmaterial.

Bokföringen sker på varaktigt sätt och i vanlig läsbar form. Om rätt att använda annan form finns föreskrifter i 22 §.

Vad som bokförts får ej utplånas eller göras oläsligt. Vid rättelse av felförd post anges när rättelsen skett och vem som företagit den.

Sker rättelse genom särskild rättelsepost, upprättas verifikation om rättelsen. Samtidigt säkerställes genom anteckning på den tidigare verifikationen eller på annat sätt att man vid granskning av den tidigare bokförda posten utan svårighet kan få kännedom om rättelsen.

---

1. *1929 års bokföringslag* har beträffande den löpande bokföringen bestämmelser bl.a. om hur "handelsböcker" skall se ut (5 § första stycket), om hur införing i böckerna tekniskt skall göras (5 § andra stycket), om dagbokens förande (6 § första stycket) och om förvaring av räkenskapsmaterialet (12 §). Andra inslag än dagbokföringen behandlas knapphändigt. I 4 § andra stycket föreskrivs att över rörelsens gång skall föras dagbok och "de övriga handelsböcker, vilka med hänsyn till rörelsens omfattning och beskaffenhet erfordras i den löpande bokföringen".

Enligt 5 § första stycket bokföringslagen får dagbok och inventariebok inte utgöras av lösblads- eller kortsystem. Bundna handelsböcker skall ha sidorna eller uppslagen numrerade i löpande sifferföljd.

1967 års förslag har regler som är uppbyggda efter i huvudsak samma linjer som bestämmelserna i 1929 års bokföringslag. Frågor om dagbokföringen regleras ingående (6 §) liksom frågorna om hur böckerna skall se ut och införingar göras (8 §). Detsamma gäller arkiveringsfrågorna (15 §). Vidare finns en särskild bestämmelse om datorbaserad redovisning (8 § fjärde stycket). Övrig löpande bokföring än dagbokföringen behandlas endast genom bestämmelsen (4 §) att, förutom dagbok och årsbok, "skall finnas de övriga räkenskaper som med hänsyn till verksamhetens omfattning och beskaffenhet fordras enligt god redovisningssed".

Enligt 8 § andra stycket får dagbok och övriga räkenskaper bestå av lösblad, kort eller andra hjälpmedel, om hjälpmedlen ingår i ett ordnat

och betryggande system.

I 1967 års förslag (8 § första stycket) krävs att årsboken – den i betänkandet föreslagna benämningen på inventarieboken – skall vara bunden. Den frågan behandlas här under 13 §.

Några *remissinstanser* förordar krav på bunden dagbok. En instans uttalar att kraven därvid skulle kunna tillgodoses genom bindning i efterhand av använda kort eller lösblad. I ett annat yttrande framförs önskemål om att mindre företagare skall vara skyldiga att dagligen föra bunden dagbok. Några remissvar innehåller förslag att dagliga sammandrag över in- och utbetalningar skall registreras i bunden bok.

I den nya *finländska* bokföringslagen (23 §) heter det att resultaträkningen och balansräkningen samt en förteckning över använda bokföringsböcker skall införas i en balansbok som skall vara bunden eller inbindas omedelbart efter bokslutet. Enligt särskild föreskrift (28 §) för yrkesutövares bokföring skall affärshändelserna "registreras" i en bunden bok. Om bokföringen förs maskinellt eller annars så att bunden bok inte kan användas, får yrkesutövaren notera affärshändelserna i bok som binds in omedelbart efter årsbokslutet. De angivna böckernas sidor eller uppslag skall numreras. Lagen innehåller inte några andra krav på bundna böcker.

Det *norska* förslaget innehåller särskilda bestämmelser (5 och 7 §§) om vilka böcker som skall föras samt om hur böckerna skall inrättas och införing ske. Det uppställs ett allmänt krav på att böckerna skall föras på ett ordentligt och översiktligt sätt. Böckerna skall vara inbundna eller häftade. Sidorna eller bladen skall numreras innan böckerna tas i bruk. "Kongen" kan tillåta att lösa kort eller blad eller andra hjälpmedel används, om dessa ingår i ett ordnat och betryggande system. Denna undantagsregel gäller emellertid inte beträffande "årsregnskapsboken".

I *bokföringspraxis* håller de bundna böckerna på att försvinna i fråga om den löpande bokföringen. Olika genomskrifts- och maskinbokföringsmetoder har dikterat denna utveckling. Bundna böcker används i stor utsträckning endast när det gäller kolumndagböcker och kassaböcker. Utvecklingen från bundna böcker till andra system har skett successivt. Lagstiftningen upprätthöll länge krav att bundna böcker genomgående skulle användas. Erfarenheten visade med ökad styrka att välordnade kort- eller lösbladssystem var tillförlitliga och medgav nödvändig kontroll. Härav följde allt starkare önskemål att lagen skulle medge undantag från kravet på bundna böcker.

1929 års bokföringslag öppnade möjlighet att använda betryggande kort- och lösbladssystem. I sådana system skulle man då kunna notera affärshändelserna post för post, varefter sammansatta poster fick föras in i bunden dagbok. I prop. 1929:189 (s. 93–94) anförde departementschefen härom: "Bokföringsteknikens utveckling – jag behöver blott nämna den allt vanligare bokföringen medelst kombinerade räkne- och skrivmaskiner samt den mångsidiga användningen av olika genomskriftsmetoder – gör det nödvändigt att i någon form legalisera bruket att föra dagbokens olika delar, försäljningsbok, inköpsbok o.s.v., på lösblads- eller kortsystem. Men lika nödvändigt är det å andra sidan, att härvid icke göres eftergift i fordringarna på tillförlitlighet och möjlighet till kon-

troll."

Bunden dagbok förs idag ofta endast för att formellt fullgöra lagens krav. Andra poster än kassaposter antecknas då ofta successivt i olika kladdar eller journaler, varefter posterna i sammandrag förs in i en bunden dagbok. Vid datorbearbetning framställer datorn listor över de enskilda posterna. Summor av likartade poster förs sedan in i en bunden dagbok.

Utredningen om bokföringslagstiftningen anser att man nu kan undvara regler som ger detaljerade anvisningar om bokföringsböcker, sidonumrering o.d. Det kan här räcka att ange vilka allmänna krav som skall tillgodoses vid valet av system. Det får sedan bli en angelägenhet för redovisningspraxis att med anpassning till den fortsatta utvecklingen avgöra på vilket sätt dessa krav kan fyllas. Den bokföringsskyldige får sålunda inom dessa ramar själv välja den bokföringsmetod han finner vara bäst i hans verksamhet.

Med utgångspunkt häri innehåller bestämmelsen i *första stycket* endast att bokföringen skall ske i ett ordnat och betryggande system av böcker, kort, lösblad eller andra hjälpmedel. Den löpande bokföringen behöver sålunda till ingen del ske i bundna böcker. Utredningen räknar emellertid med att bundna böcker alltjämt kommer till omfattande användning i praktiken. Särskilt för mindre rörelser kan bundna böcker vara ett enkelt medel att skapa en grundläggande ordning och reda i bokföringen. För många bokföringsskyldiga kan det vidare vara praktiskt att åtminstone i efterhand binda eller häfta in viktigt bokföringsmaterial för arkivering.

Första stycket innehåller också en bestämmelse om dokumentation över bokföringsorganisationen och använda hjälpmedel samt över kontosystemet. Skyldigheten att upprätta sådan dokumentation är inte obligatorisk. Dokumentation skall emellertid finnas så snart den behövs för att underlätta överblicken över bokföringssystemet. Många företag har idag en god dokumentation genom kontoplaner och planer över bokföringens organisation (samlingsplaner). Enligt utredningens mening finns det anledning för fler företag att med sådana beskrivningar öka överblicken över en många gånger omfattande och komplicerad bokföring. Sådana beskrivningar kan behövas såväl när bokföringen sker i mera traditionella former som när man använder sig av system med datorer. I sistnämnda fall krävs alltid dokumentation rörande den automatiska databehandlingen (se 23 §), en dokumentation som då får inbegripa eller samordnas med den allmänna dokumentationen över bokföringen.

2. I 5 § andra stycket *bokföringslagen* sägs att införing skall göras med bläck, skrivmaskin eller på annat varaktigt sätt. Bestämmelsen bör ses mot bakgrund av den i 13 § samma lag givna föreskriften om förvaring under 10 år av handelsbok med bilagor jämte vissa andra handlingar. *1967 års förslag* (8 § tredje stycket) innehåller föreskriften att registrering skall ske på ett varaktigt sätt.

I den nya *finländska* bokföringslagen (24 §) sägs att registreringarna i bokföringen skall göras på ett tydligt och varaktigt sätt. Det *norska* förslaget har samma bestämmelse som den i 1929 års bokföringslag.

Utredningen om bokföringslagstiftningen föreslår en bestämmelse i *andra stycket* att bokföringen skall ske på varaktigt sätt och i vanlig läsbar form. Liksom i 1967 års förslag ges sålunda inte några närmare anvisningar om hur dessa krav skall uppfyllas. Den tekniska utvecklingen kan komma att anvisa metoder som bör kunna jämställas med de idag godtagna.

Utredningen har, som tidigare berörts, använt termen bokföra för åtgärden att göra noteringar i böcker och annat konventionellt räkenskapsmaterial. Det har ansetts påkallat att härtill foga att bokföringen skall ske i vanlig läsbar form. Denna markering ger utgångspunkt för de föreslagna särskilda bestämmelserna (22 §) om rätt att i särskilda fall använda annan form vid datorbokföring. – Kravet på läsbar form torde inte innebära någon nyhet. Det måste antas att 1929 års lag utgår från läsbarheten som en självklarhet och ingen annan form kan ha haft aktualitet vid lagens tillkomst. Här bör anmärkas att användningen av begreppet registrera i 1967 års lagförslag knappast ger något entydigt besked om registreringsformen. Det särskilt uppställda kravet att datorregistrerade uppgifter utan oskäligt dröjsmål skall skrivas ut i klartext (8 § fjärde stycket i 1967 års förslag) synes sålunda närmast antyda att själva datorregistreringen i och för sig kan uppfattas som bokföring.

För att de föreslagna reglerna om arkivering (24 §) inte skall bli illusoriska måste givetvis krävas att bokföringsböckerna är läsbara åtminstone under hela arkiveringstiden. Vissa krav på ljusbeständighet och raderfasthet måste därför uppfyllas. I dessa hänseenden kan författningsföreskrifter rörande offentliga handlingar vara vägledande även för de bokföringsskyldiga.

3. I 5 § andra stycket *bokföringslagen* stadgas: "Radering får ej förekomma, ej heller får något av innehållet genom överstrykning eller annorledes göras oläsligt. Göres ändring i eller tillägg till införing, skall tillika riktigheten därav vitsordas och dagen för åtgärden utsättas. Ur bunden handelsbok må blad icke borttagas."

Motsvarande ordningsregler har i *1967 års förslag* (8 § tredje stycket) utformats så: "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 utsättas."

Den nya *finländska* bokföringslagen har bestämmelse om att registrering inte får utplånas eller göras otydlig (24 §). Vidare föreskrivs att verifikation, som bestyrker rättelse- och överföringsregistrering, skall vara vederbörligen bekräftad (8 § sista stycket). Enligt det *norska* förslaget (7 § första stycket) får införing inte strykas över eller på annat sätt göras oläslig.

Utredningen om bokföringslagstiftningen har i *tredje stycket* infört i sak samma ordningsregler som 1967 års förslag.

4. Enligt 1855 års förordning angående handelsböcker och handelsräkningar skulle alla ändringar eller tillägg "såsom fortlöpande text å bladet antecknas".

1929 års bokföringslag reglerar endast ändringar och tillägg som sker

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

1967 års betänkande innehåller bestämmelse (5 § fjärde stycket) om omföring av tidigare registrerad affärshändelse. Enligt bestämmelsen skall upprättas verifikation för omföringen. Denna skall hänvisa till den tidigare registreringen och ange grunden för omföringen. Anteckning om omföringen skall göras på den tidigare verifikationen.

Flera *remissinstanser* uttalar osäkerhet om den föreslagna bestämmelsens räckvidd. Det erinras då om att åtskilliga överföringar o.d. sker i samband med den systematiska bokföringen och såsom förberedelser för bokslutet. I andra remissyttranden påpekas att kraven på anteckning på den tidigare verifikationen kan vara betungande.

Utredningen om bokföringslagstiftningen har i *fjärde stycket* tagit in en bestämmelse om rättelse genom särskild rättelsepost. Bestämmelsen svarar närmast mot bestämmelsen om omföring i 1967 års förslag. Den är emellertid begränsad till "omföringar" som sker för att rätta felförda belopp. Oftast torde det vara bättre att verkställa rättelse genom särskild post än att rätta genom överstrykning och ändring av felförd post. Har felföringen påverkat summor eller eljest legat till grund för andra noteringar, bör rättelse inte ske genom ändring vid posten.

Sker rättelse genom särskild rättelsepost, måste krävas att man vid granskning av den tidigare bokförda posten kan få reda på rättelsen och detta utan svårighet. Det kravet kan vanligen lätt uppfyllas genom anteckning på den tidigare verifikationen. I vissa fall kan det vara opraktiskt att göra sådana anteckningar, såsom när man har ett omfattande verifikationsmaterial. Upplysning om rättelsen måste då ske på annat sätt. Uppgifter om verkställda rättelser kan i så fall lämnas genom särskild förteckning. "Fellistor" förekommer som normalt inslag i datorbaserade redovisningssystem. – Utredningen om bokföringslagstiftningen har därför gett bestämmelsen en annan formulering än enligt 1967 års förslag och släppt kravet på obligatorisk anteckning på den tidigare verifikationen.

Ytterligare en fråga kan i korthet beröras i anslutning till frågorna om rättelse. Frågan avser när en bokföring kan sägas vara "definitiv". Det förekommer nu i någon utsträckning att en bokföringsskyldig för olika former av kladdar från vilka uppgifterna, mer eller mindre oförändrade, förs över till de egentliga bokföringsböckerna. När krav nu inte ställs på bundna böcker, blir naturligtvis utrymmet för ett sådant förfarande mindre. Varje ordnad anteckning, som avser rörelsens ekonomi, bör i princip uppfattas som räkenskapsmaterial (verifikationer, bokförings-noteringar, specifikationer), om inte anteckningen vid tillkomsten eller omständigheterna vid denna ger klart vid handen att anteckningen inte tillkommit i bokföringssyfte. Anteckningar o.d., som en gång gått in i bokföringsmaterialet, kan naturligtvis inte ändras utan att man använder de former för rättelse som lagen anvisar.

8 §

Affärshändelserna bokföres post för post i löpande följd efter verifikationsnummer eller andra använda identifieringstecken *(grundbokföring)*. Sammansatt post får användas för affärshändelser med gemensam verifikation enligt 6 § tredje stycket. Även i övrigt får sammansatt post användas för likartade affärshändelser under en dag, om det utan svårighet kan klarläggas vad som ingår i sådan post.

In- och utbetalningar, som sker kontant eller över bankräkning eller postgiro, grundbokföres varje dag *(kassabokföring)*. Föreligger särskilda skäl, får kassabokföringen för viss dag slutföras senast andra dagen därefter eller, om denna är arbetsfri, senast därpå följande vardag.

Andra affärshändelser än som avses i andra stycket grundbokföres så att grundbokföringen för en månads bokföringsdagar slutföres senast under den därefter följande månaden.

---

1. *1929 års bokföringslag* föreskriver (6 § första stycket) att affärshändelserna skall införas dagligen post för post i dagboken. Det är inte nödvändigt att bokföra varje affärshändelse separat. Dagboken behöver enligt bestämmelsen endast innehålla slutsumman av likartade poster under en dag. Sådana gemensamma poster kan användas t.ex. för alla utgående eller inkommande fakturor och för alla in- och utbetalningar. Gemensamma poster, som inte rör kontantförsäljning, måste emellertid enligt bestämmelsen specificeras i särskilda bilagor. Dessa bilagor får bestå av lösblads- eller kortsystem. – Införandet av gemensam post får anstå till nästa vardag, om rörelsens art och omfång påkallar det.

I *1967 års betänkande* framhålls att det främst är kravet på daglig införing i bunden dagbok som vållar de bokföringsskyldiga bekymmer. I sammanhanget övervägs om man skulle kunna slopa kraven på kronologisk bokföring och nöja sig med en systematisk bokföring direkt på konton. Av olika skäl anses det emellertid nödvändigt att bibehålla en kronologisk bokföring. Överväganden ägnas därefter möjligheterna att tillåta att dagboken förs med längre tidsintervaller. Utredningsmännen föreslår en bestämmelse att affärshändelserna skall registreras i dagboken utan oskäligt dröjsmål (6 § första stycket).

Beträffande innebörden av uttrycket "utan oskäligt dröjsmål" anförs i huvudsak följande synpunkter i betänkandet (s. 53). Självfallet kan det inte generellt anges någon yttersta tid för dröjsmål med den löpande bokföringen. Det är emellertid påtagligt att en fördröjning kan vara motiverad av omständigheterna, t. ex. då den löpande bokföringen anförtrotts bokföringsbyrå eller datacentral. Den bokföringsskyldige måste emellertid alltid iaktta god redovisningssed. Han får därför inte överlämna den löpande bokföringen till annan, om han vet att arbetet inte kan slutföras inom rimlig tid. Man kan knappast i något fall godta att dagbokföringen sker senare än en månad efter den kalendermånad som affärshändelsen inträffade.

1967 års förslag bibehåller krav på daglig notering av in- och utbetalningar. Det poängteras att behovet av interna avstämningar som regel förutsätter att åtminstone totalsummor dagligen ställs samman över in- och utbetalningar. Även för taxeringskontroll och annan revision är det enligt betänkandet nödvändigt att ha tillgång till redovisningsmaterial

som i fråga om likvida medel förts à jour. Även då den bokföringsskyldige utnyttjar möjligheten till visst uppskov med de kronologiska noteringarna i övrigt, måste han enligt förslaget dock bokföra dagens in- och utbetalningar i sammandrag. Utan uttryckligt stadgande anses följa av god redovisningssed att sammandraget skall redovisa varje slag av betalningsmedel (kassa, postgiro och bank) för sig med hänvisning till bifogat verifikationsmaterial..

Enligt flera *remissyttranden* över 1967 års förslag är uttrycket "utan oskäligt dröjsmål" alltför vagt. Det sägs därvid att lagen bör ange en bestämd tidsgräns. I ett remissyttrande föreslås att dagbokföringen bör göras "så snart ske kan" och senast inom två eller tre veckor. Samtidigt hävdas i några yttranden att kravet på dagligt förande av bunden dagbok i princip bör bibehållas beträffande mindre företagare som inte har maskinell bokföring. I några yttranden framhålls att det erfarenhetsmässigt är mycket svårt att vid en given tidpunkt fastställa ett företags fordringar och skulder, om inte en omedelbar grundbokföring sker. Vidare påpekas att den bokföringsskyldige måste bära det yttersta ansvaret för de dröjsmål som kan uppkomma när bokföringen anförtros åt utomstående.

Enligt den nya *finländska* bokföringslagen (7 §) skall affärshändelserna registreras kronologiskt och systematiskt. Kronologisk registrering av betalningshändelser måste ske utan dröjsmål för varje dag. Sådan registrering får göras i sammandrag. Övriga registreringar kan göras månadsvis senast inom två månader från kalendermånadens slut. Den bestämmelsen gäller även listning vid maskinell bokföring. I motiven sägs att regeln måste anses tillräckligt flexibel även med hänsyn till bokföringsskyldig som anlitar servicebyrå. Enligt särskilda regler för yrkesutövares bokföring (27 och 28 §§) skall "registrering" i bunden bok ske av betalda utgifter, räntor och skatter samt erhållna inkomster liksom uttag för eget bruk av varor och tjänster. Om bokföringen förs maskinellt eller annars så att bunden bok inte kan användas, skall affärshändelserna noteras i en bokföringsbok som skall bindas in omedelbart efter årsbokslutet.

Det *norska* förslaget (5 § första stycket) innehåller krav på att det alltid skall föras kassabok över kontanta in- och utbetalningar samt dagbok över alla andra affärshändelser. De mindre företagare, som enligt särskilda bestämmelser i förslaget (3 §) bara har begränsad räkenskapsskyldighet, skall föra kassabok men behöver inte föra dagbok, om företagaren i särskild kontobok över fordringar och skulder också antecknar egna uttag av varor och tjänster samt andra poster som är nödvändiga med tanke på årsbokslutet. Enligt en allmän föreskrift (9 §) skall räkenskapsböckerna vara tillfredsställande à jour enligt god redovisningssed. Kontanta in- och utbetalningar skall om möjligt bokföras i kassaboken den dag de äger rum.

Utredningen om bokföringslagstiftningen vill erinra om följande förhållanden som bakgrund för övervägandena om den kronologiska bokföringen.

Den kronologiska bokföringen har utgjort den primära bokföringen. Det är genom denna bokföring, dagbokföringen, som affärshändelserna

kommit in i bokföringen. Bokföringen i övrigt har syftat till en mer eller mindre långtgående systematisering av bokföringsmaterialet för olika behov. Dagbokföringen har sålunda utgjort primär bokföring, grundbokföring.

Dagbokföringen har i princip varit en bokföring post för post av affärshändelserna. Denna bokföring av varje affärshändelse har tillgodosett olika ändamål. Här kan erinras bl.a. om den roll som bokföringen särskilt tidigare fyllt som bevismedel vid handelstvister. Vidare har det från kontrollsynpunkt varit påkallat att det klart framgick vilka affärshändelser som bokföringen omfattat.

Vissa avsteg har länge gjorts från kravet på bokföring post för post. Kassaposterna kunde sålunda redan enligt 1855 års förordning bokföras i en post för varje dag vid varuförsäljning i minut. Bokföringslagen tillåter och 1967 års förslag förutsätts medge en gemensam bokföring av likartade affärshändelser.

Kraven på bunden dagbok har medverkat till att noteringarna post för post i ökad utsträckning kommit att ske vid sidan av den reguljära bokföringen. "Kladdar", journaler o.d. har förts och fått ge underlag för bokföring i sammandrag i bundna böcker. Vid datorbaserad bokföring erhålls revisionslistor och andra listor över "inmatade" affärshändelser post för post. Noteringar i bunden dagbok har därefter inte sällan skett med avsevärt dröjsmål.

Grundbokföringen har skett dag för dag. Att en affärshändelse omgående föranlett en notering i bok har naturligtvis ökat bokföringens tillförlitlighet. Ett dröjsmål med noteringar kan lätt leda till oreda och osäkerhet. I begreppet dagbokföring har tidigare legat att bokföring skett den dag en affärshändelse ägt rum. Senare har av praktiska skäl kronologin ofta upprätthållits genom en bokföring i verifikationsnummerföljd. Denna ordning får ses mot bakgrund av att man ansetts ha rätt att dröja med en notering till dess faktura avsänts eller inkommit. Det har då i praktiken varit olämpligt att i efterhand göra en gruppering efter de olika affärshändelsernas datum. Sambandet mellan verifikationsnummer och bokföringsdatum har upprätthållits också vid datorbaserad bokföring. Utvecklingen ligger i linje med att verifikationerna alltmer trätt i förgrunden som underlag för bokföringen. – Kravet på daglig bokföring kan på detta sätt sägas ha kommit att väsentligen innebära endast ett krav på en gruppering av posterna i ett kronologiskt system. En dagbokföring i ursprunglig mening förekommer då ofta endast beträffande kassaposter.

Dagbokföringen har i ökad utsträckning förts samman med annan bokföring. Enklare räkenskaper förs ofta i kolumndagböcker, varvid en notering samtidigt görs också i någon av de systematiserande kolumnerna. Genomskriftsbokföringen bygger i princip på att notering i samma moment görs i olika bokföringsurkunder, såsom exempelvis i journal, huvudbok och reskontra. Den datorbaserade bokföringen har renodlat och kan väntas ytterligare renodla denna utveckling. Uppgifter om varje affärshändelse registreras en gång i maskinläsbar form, varefter en och samma registrering vid bearbetningen ger såväl grundbokföring som annan bokföring.

Dagens praxis på bokföringsområdet och den utveckling, som nu kan

ha aktualitet, leder till att bestämmelserna om grundbokföring främst bör bygga på följande synpunkter och riktlinjer.

En bokföring post för post i löpande följd bör alltjämt ingå i regelsystemet. En sådan bokföring kan utan svårighet ske vid datorbaserad och annan maskinell bokföring. För datorbaserad bokföring framstår en utskrift post för post som en lämplig kvittens på vilka uppgifter som datorn tagit emot.

Slopar man kravet på bunden dagbok, inträder helt andra förutsättningar för en regelrätt bokföring post för post i löpande följd. De "kladdar" och journaler, som nu förs – med uppgifter som inte noteras i bunden bok – som underlag för de egentliga dagboksposterna, kan då "höjas upp" till godkända grundnoteringar. – Nu angivna synsätt innebär dock inte att vissa möjligheter att använda gemensamma poster inte måste finnas.

En fastare verifikationshantering ökar möjligheterna att tillåta en tidsfördröjning beträffande de kronologiska noteringarna. Endast beträffande kassaposterna finns, såsom utvecklas i 1967 års betänkande, starka skäl att kräva en mera omedelbar notering. En tidsfördröjning är nödvändig för att möjliggöra en ekonomisk datorbearbetning. Också när man anlitar bokföringsbyrå eller annan hjälp för bokföringsarbete kan en rätt att dröja med grundbokföringen vara nödvändig.

Samtidigt ger fördröjningen möjligheter att sammanföra den kronologiska och systematiska bokföringen. Den 1967 diskuterade frågan om att slopa den kronologiska bokföringen och göra grundnoteringarna i den systematiska bokföringen kan i viss mån sägas framstå som alltför tillspetsad. Uppenbarligen finns behov dels av noteringar, som ger identifierings- och kontrollsamband med de enskilda affärshändelserna, dels av systematik som ger överblick över ställning och resultat. En annan sak är att man naturligtvis i det praktiska arbetet bör tillvarata möjligheterna att undvika dubbelarbete när man skall framställa den sålunda önskvärda redovisningen.

Vad som hittills betecknats som dagbokföring kallas i lagförslaget för grundbokföring. Beteckningen dagbok blir mindre lämplig när tidskraven blir starkt lättade. Den kronologiska indelning, som ändock bör finnas, framstår då främst som utslag av en grupperingsprincip. Termen grundbokföring ger också bättre uttryck för att i förgrunden här står principen att denna bokföring skall föra in affärshändelserna post för post.

De här förordade principerna ger lagbestämmelser som nära överensstämmer med de bestämmelser som föreslås i 1967 års betänkande. Beträffande tidskraven har dock, såsom skall framgå nedan under punkt 3, något avvikande lösningar nu synts lämpliga. Bestämmelsen i *första stycket* anger att grundbokföringen skall ske post för post i löpande följd. Ordningsföljden skall enligt bestämmelsen ansluta till de nummer eller andra identifieringstecken som åsätts verfikationerna (6 § sista stycket).

2. Det är troligt att en grundbokföring utan andra sammansatta poster än kassaposter skulle kunna bli vanligare än nu. När bunden dagbok inte

behöver föras, kan journaler och andra specifikationer sålunda få ställning av "grundbokföringsböcker". Vid datorbaserad bokföring används de enskilda verifikationerna som underlag för stansningen eller annan översättning till maskinläsbar form. Verifikationslistan – grundbokföringen – innehåller då inga sammansatta poster.

Behov att använda sammansatta poster kommer naturligtvis dock alltjämt att föreligga. Kollektivposter kan sålunda lämpligen behöva finnas vid en del system för maskinbokföring. Sammansatta poster kan också förekomma när man låter fakturor i ordnat skick ersätta reskontrabokföringen men vill ha aktuella kollektivkonton för fordringar och skulder.

Det måste utan svårighet kunna klarläggas vilka affärshändelser som ingår i en sammansatt post. Detta krav kan ofta enkelt tillgodoses genom att man till vederbörande verifikationsbunt fogar slagremsan med summering av de ingående delposterna. Är verifikationerna många, bör slagremsan förses med kompletterande anteckningar som identifierar ingående verfikationer.

3. Enligt *1967 års förslag* (6 §) skall sammandrag över kontantaffärer göras varje dag.

Utredningen om bokföringslagstiftningen finner att det finns behov av vissa undantag från en så sträng regel. Det förekommer sålunda att företagare anlitar bokföringsbyrå eller annan för all bokföring. Vidare finns det rörelser vars innehavare och personal är ständigt verksamma på arbetsplatser utanför rörelsens lokal. Det kan då vara nödvändigt att samla kontorsarbetet till särskilda tider. Fasta rutiner för bokföringsarbetet kan här ge en välordnad bokföring.

Längsta tiden för uppskov med att föra kassadagboken har enligt föreskriften i *andra stycket* bestämts så att arbetet som regel skall kunna koncentreras till två tillfällen per vecka. Den som exempelvis slutför kassabokföringen för måndag, tisdag och onsdag på onsdagar kan fullgöra kassabokföringen för torsdag och fredag under veckohelgen eller senast följande måndag.

Rätten att kassabokföra med några dagars fördröjning föreligger endast när särskilda skäl föreligger. Som regel skall grundbokföringen av kassaposter sålunda ske dagligen. Särskilda skäl kan anses föreligga i första hand när sådana förhållanden föreligger som antytts ovan. Det bör understrykas att den bokföringsskyldige inte kan överlåta till servicebyrå att föra också kassabokföringen, om inte byrån kan garantera att kassaposterna förs dagligen eller åtminstone två gånger i veckan. Det får därför troligen antas att de flesta bokföringsskyldiga inte kan överlåta detta arbete utan blir tvungna att själva utföra denna del av bokföringsarbetet.

Det har förutsatts att betalningshändelserna noteras i skilda poster för kassa, bank och postgiro. En sammanblandning skulle försvåra den avstämning som bör ske dagligen.

Kassahanteringen kan ofta underlättas av att den som har hand om kassan anförtros ett begränsat kontantbelopp, fast utbetalningskassa. Detta belopp fylls på eller förnyas när kassören företer verifikationer som

visar att det tidigare beloppet helt eller delvis förbrukats. Större utbetalningar bör vid ett sådant system gå över bank- eller postgiro. Systemet förutsätter vidare att den fasta redovisningskassan inte tillförs medel genom kontantinbetalningar utifrån.

4. Grundbokföringen av övriga poster – i bokföringspraxis ofta kallade memorialposter – skall enligt *1967 års förslag* ske utan dröjsmål. I motiven anges att längre uppskov än till kalendermånaden efter affärshändelsens månad aldrig bör komma i fråga.

Utredningen om bokföringslagstiftningen förordar här, i enlighet med önskemål i flera remissyttranden, en i lag fixerad tidsgräns. Den i *tredje stycket* föreslagna tidsgränsen torde vara lämplig bl.a. för den som vill anlita bokföringsbyrå eller datacentral för sin bokföring. Tidsgränsen har inte anknutits till kalendermånad. En period kan sålunda bestämmas från en dag i månaden till dagen med samma ordningsnummer i följande månad.

Det är naturligtvis viktigt att verifikationerna hålls ordnade i avvaktan på bokföring. Materialet bör grupperas med indelning på lämpliga bokföringsdagar. Det förutsätts sålunda att man även vid månadsvis grundbokföring av memorialposter använder någon dagindelning. Verifikationerna skall ordnas så att det finns parallellitet mellan verifikationer och bokföringsposter. Utredningen har räknat med att man i allmänhet kommer att åsätta verifikationerna löpande nummer. Verifikationerna för viss dag ger då grundbokföringsposterna för samma dag. Undantagsvis kan andra grupperingar vara möjliga, såsom en gruppering efter affärshändelsernas dagar.

9 §

Affärshändelserna bokföres i systematisk ordning för överblick över verksamhetens gång och över dess resultat och ställning *(huvudbokföring)*. Huvudbokföringen kan förenas med grundbokföringen eller ske genom särskild bokföring. Sammansatta poster får användas i huvudbokföringen, om det utan svårighet kan klarläggas vad som ingår i sådan post.

Huvudbokföringen sammanfattas för perioder om högst två månader senast inom en månad från utgången av sådan period. Sammanfattningen göres genom att huvudbokföringens konton summeras, genom särskild uppställning med sammandrag av dessa konton eller på annat sätt som är lämpligt med hänsyn till rörelsens förhållanden.

---

1. *1929 års bokföringslag* kräver inte uttryckligen att bokföringen skall omfatta huvudbok. Förutom dagbok skall den bokföringsskyldige enligt 4 § andra stycket föra "de övriga handelsböcker, vilka med hänsyn till rörelsens omfattning och beskaffenhet erfordras i den löpande bokföringen".

Enligt *1967 års förslag* (4 §) skall utöver dagbok och årsbok finnas "de övriga räkenskaper som med hänsyn till verksamhetens omfattning och beskaffenhet fordras enligt god redovisningssed". Bestämmelsen och frågorna om den systematiska bokföringen har inte föranlett några särskilda uttalanden vid *remissbehandlingen*.

Den nya *finländska* bokföringslagen innehåller bestämmelsen (7 § första

stycket) att affärshändelserna skall registreras kronologiskt och systematiskt. Särskilda föreskrifter beträffande kontosystemet finns i 5 § första och andra stycket. Det krävs att kontosystemet skall vara "klart och tillräckligt specificerat". För att göra det möjligt att jämföra resultaten för flera räkenskapsperioder fordras att varje konto i princip skall "fortlöpande bibehållas oförändrat till sitt innehåll". Kontots innehåll får dock ändras på grund av "särskild anledning". Enligt 5 § tredje stycket skall affärshändelserna registreras så att "sambandet med resultaträkningen och balansräkningen utan svårighet kan fastställas". I motiven till den bestämmelsen sägs att varken revision eller skattegranskning kan utföras, om inte registreringarnas samband med bokslutet kan "tydligt konstateras". Det framhålls att även den "praktiska företagsledningen" förutsätter att detta samband kan fastställas.

Enligt bestämmelserna i det *norska* förslaget (5 §) skall det alltid föras kontobok över fordringar och skulder samt huvudbok med sammandrag av kassabokens och dagbokens konton. Den som har begränsad räkenskapsplikt och inte för dagbok skall i stället för huvudbok ha sammandragsbok med sammandrag av posterna i kassa- och kontoboken. Det tillåts att man för kombinerad 1) kassa-, dag- och huvudbok, 2) kassa- och sammandragsbok, 3) huvud- och "årsregnskapsbok" eller 4) sammandrags- och "årsregnskapsbok". "Kongen" kan tillåta att kontoboken slopas, om annat betryggande system används för reskontrabokföring. Därvid kan också lämnas närmare föreskrifter om sådant system. I 10 § sista stycket föreskrivs att beloppen i "årsregnskapet" och i huvud- eller sammandragsboken måste stämma överens.

Utredningen om bokföringslagstiftningen har anlagt följande synpunkter på frågan om den systematiska bokföringen och funnit följande principer böra läggas till grund för en bestämmelse om denna bokföring.

Grundbokföringen för in affärshändelserna i bokföringen och ger möjligheter till kontroll i efterhand av enskilda affärshändelser. Huvudbokföringen underkastar det grundnoterade materialet en systematisk bearbetning. Systematiseringen skall skapa överblick över resultat och ställning. Den systematiska bokföringen har sålunda en inriktning, som bestäms av bokslutet, och är en förbindelselänk mellan grundbokföringen och årsbokslutet. Huvudbokföringen kan sägas specificera årsbokslutets poster. Samtidigt är det ytterst viktigt att den systematiska bokföringen direkt eller över sammanfattningar kan ge en mera kontinuerlig överblick över utvecklingen, över rörelsens gång och över dess resultat och ställning.

Varje bokföringsskyldig måste ha en systematisk bokföring och en bestämmelse bör finnas om denna bokföring. Utredningen om bokföringslagstiftningen har i en sådan bestämmelse sökt att ange kraven på den systematiska bokföringen genom en anknytning till dess syften.

Med de intressen, som främst skall tillgodoses genom en bokföringslagstiftning, har den systematiska bokföringen en central roll i bokföringssystemet. Det har därför synts motiverat att för denna bokföring bibehålla beteckningen huvudbokföring.

Utvecklingen på redovisningsområdet har i särskild grad berört huvudbokföringen. Ett ständigt arbete pågår på olika håll för att arbeta fram och

utveckla kontoplaner med ändamålsenlig systematisering av bokföringsmaterialet. Maskinbokföringstekniken och datortekniken har ökat systematiseringsmöjligheterna. Vid datorbearbetning arbetar man inte sällan med ett betydligt större antal konton än vid traditionell bokföring. Särskilt datorbearbetningen ger vidare möjligheter att snabbt få fram olika aktuella rapporter från bokföringsmaterialet. Tekniken har också öppnat möjligheter för ett alltmer integrerat bokföringsarbete, där enhetliga arbetsmoment kan ge såväl en grundbokföring som en systematiserad bokföring.

2. *1929 års bokföringslag* uppställer liksom *1967 års förslag* inga särskilda tidskrav beträffande huvudbokföringen. Vissa krav på en tillfredsställande aktualitet hos den systematiska bokföringen kan möjligen anses följa av bokföringslagstiftningens allmänna syften. Samtidigt har man i redovisningspraxis uppenbarligen ansett sig ha visst rådrum med huvudbokföringen. Vid datorbaserad bokföring har man sålunda för väsentliga delar av bokföringsmaterialet verkställt bokföring (gett visuell form åt materialet) i ett sammanhang för perioder av i regel en månad.

Några tidskrav finns inte heller i den nya *finländska* bokföringslagen. I det *norska* förslaget (10 §) finns däremot krav på att kontona i kassaboken och dagboken skall summeras för perioder om en eller två månader. Summor eller saldo beträffande varje konto skall föras in i huvudboken eller sammandragsboken. "Kongen" ges möjlighet att lämna särskilda regler när lösbladssystem kommer till användning vid bokföringen. – Dessutom finns en allmän bestämmelse (9 §) att räkenskapsböckerna skall vara "tilfredsstillende à jour".

Många skäl kan åberopas för att idag ställa upp vissa tidskrav för den systematiska bokföringen. Regelbundna systematiska rapporter krävs för att den bokföringsskyldige skall kunna följa rörelsens ekonomiska utveckling. Informationsberedskapen kräver sådana rapporter. Olika uppgifter, som skall lämnas, exempelvis vid redovisning av källskatt och mervärdeskatt, måste grundas på sammanställningar. Vid datorbaserad bokföring kan man inte alltid som vid traditionell bokföring följa bokföringen steg för steg och det är därför angeläget att bearbetningen med vissa tidsintervaller avkastar systematiska rapporter. När man lättar tidskraven för grundbokföringen har härtill medverkat att man velat öka möjligheterna att förena arbetsmomenten för den kronologiska och systematiska bokföringen.

Utredningen om bokföringslagstiftningen har i sitt lagförslag preciserat tidskrav för den systematiska bokföringen (se vidare under punkt 5).

3. *1929 års bokföringslag* ställer inte upp några krav på dubbel bokföring. Inte heller har *1967 års förslag* några bestämmelser om sådan bokföring. En bokföring, som inte innefattar dubbla löpande noteringar, är i princip tillåten enligt nuvarande lag och skulle bli det om 1967 års förslag genomfördes.

Enligt den nya *finländska* bokföringslagen skall bokföringsskyldig ha dubbel bokföring (2 §). Yrkesutövare – med förenklad bokföring – behöver inte använda dubbel bokföring (26 §). Det *norska* förslaget har

inga uttryckliga bestämmelser i ämnet.

Den dubbla bokföringen med dubbel notering av alla poster inom ett ständigt i sin helhet balanserat system ger sådana kontinuerliga avstämnings- och kontrollmöjligheter att dess ställning i bokföringssammanhang kan anses helt orubbad. Den dubbla bokföringen innebär en fortlöpande systematisering med inriktning på resultatredovisning och periodisering i bokslutets resultaträkning och balansräkning.

Det har emellertid med utgångspunkt i dagens teknik ibland uttalats att systematiska rapporter nu med fördel kan framställas utan att man använder sig av det traditionella grundsystemet. Härvid görs gällande att den dubbla bokföringens avstämningssystem får ses mot bakgrund av den tidigare "hantverksmässiga" bearbetningen av siffermaterialet. Datorbearbetningen bygger på en enda gemensam inmatning av grunduppgifterna för hela bokföringen och inmatningen kontrolleras noggrant. En post kan vid sådan bokföring klassificeras på många olika sätt samtidigt utan en så bunden klassificering i debet-kredit som vid den dubbla bokföringen. Vid datorbaserad bokföring kan avstämningar ske också i andra former än vid traditionell bokföring. Härvid kan man genomföra bl.a. olika likhetsjämförelser, varvid exempelvis kontrolleras att summan av alla skilda slag av kostnader motsvarar den totala kostnadssumman.

System, byggda på nu skisserade principer, torde ha fått ökad användning i företagens kalkyl- eller kostnadsbokföring. De behov, som denna bokföring tillgodoser, har då i större eller mindre utsträckning kunnat ersättas av en mera fri statistisk rapportering. Det kan finnas en tendens att här avlägsna sig från nuvarande kontoplanmodeller som ofta varit uppbyggda med ett gemensamt system för affärsbokföringen och kostnadsbokföringen (monistiskt system). – När kostnadsbokföringen är fristående i förhållande till affärsbokföringen brukar man tala om "dualistiska system". – Det är osäkert om sådana statistiska system kan komma att vinna insteg på den systematiska affärsbokföringens område. Den bundna formen för årsredovisning med resultaträkning och balansräkning torde alltid göra det nödvändigt att man åtminstone i en bokslutsetapp gör grupperingar och avstämningar efter grundprinciperna för dubbel bokföring. Det bör också erinras om att gränserna mellan kostnadsbokföring och affärsbokföring alltid är något flytande. Används information från kostnadsbokföringen exempelvis för lagervärderingen i affärsbokslutet, får berörd del av kostnadsbokföringen anses ingå i affärsbokföringen.

Även vid mycket okomplicerad affärsbokföring kan undantagsvis finnas utrymme för att använda annat än dubbel bokföring. Genom att kretsen bokföringsskyldiga vidgas kommer en del verkligt små rörelser att omfattas av bokföringsplikt. Deras bokföring skulle möjligen då någon gång kunna fullgöras genom att man vid grundbokföringen gör noteringar i några fördelande kolumner utan att inordna dessa i ett debet-kreditsystem. Separata sammanställningar får då göras för att man skall kunna se rörelsens resultat och ställning och kunna göra upp årsbokslut. Det finns också deklarationsblanketter som skall användas av den som driver rörelse utan att ha dubbel bokföring som avslutas med vinst- och förlustkonto. – Det bör emellertid framhållas att en enkel bokföring och

en användning av nu berörda deklarationsblanketter endast vid ytterst okomplicerade förhållanden i praktiken kan förenkla redovisningsarbetet.

Utredningen har bedömt det vara riktigast att nu inte ta in någon bestämmelse i lagen om skyldighet att ha dubbel bokföring. Få bokföringsskyldiga torde emellertid i praktiken ha möjligheter att utan dubbel bokföring fylla de krav som lagen i olika hänseenden ställer upp för bokföringen.

4. I *första stycket* anges att huvudbokföringen inte behöver utgöra ett självständigt inslag i bokföringsarbetet. Den systematiska bokföringen kan sålunda främst ses som en princip för bokföringsmaterialets gruppering, en princip som är sidoordnad till grundbokföringens kronologiska princip.

Vid enklare förhållanden kan den kronologiska och systematiska bokföringen ske samtidigt genom användning av kolumndagbok. Med ett begränsat antal bokföringsposter kan den kronologiska boken sålunda samtidigt tjänstgöra som huvudbok, om man utrymmesmässigt klarar sig med en bok. En fristående huvudbokföring blir däremot aktuell bl.a. då man, trots att kolumndagbok används, behöver föra en kompletterande huvudbok för "diverse konton" (konton som behövs vid sidan av de konton som har särskilda kolumner). I andra fall kan en fullständig åtskillnad mellan kronologisk och systematisk bokföring vara lämplig. Vid maskinbokföring eller datorbaserad bokföring kan en och samma notering eller registrering ge både grundbokföring och huvudbokföring.

Förutom på grund av de variationer, som följer av olikheterna i teknik för bokföringsarbetet, kommer naturligtvis den systematiska bokföringen att skifta efter företagens storlek och förhållanden i övrigt. För mindre företag kan naturligtvis en tillfredsställande överblick erhållas utan någon långtgående systematisk uppdelning. För större företag kan ledningen däremot ofta inte få grepp om de ekonomiska förhållandena och styra företaget utan rapporter från en kvalificerad och omfattande systematisk bokföring.

Här bör anmärkas att huvudbokföringen endast omfattar de poster som finns med i grundbokföringen. Om affärshändelser, varigenom kundfordringar eller leverantörskulder uppkommit, inte bokförs förrän betalning sker (11 §), finns sådana fordrings- och skuldposter inte med i huvudbokföringen. Det är emellertid då lämpligt att rörelseidkaren gör ett överslag över och antecknar summan av dessa poster när han sammanfattar huvudbokföringen enligt bestämmelsen i andra stycket. Noteringar av detta slag måste redan nu göras av bokföringsskyldig som redovisar mervärdeskatt enligt bokföringsmässiga grunder.

5. Varje företagare måste kunna överblicka sina ekonomiska förhållanden. Han måste kunna följa rörelsens gång och eventuella avvikelser från uppgjorda planer i budget eller förkalkyler. Alltemellanåt måste han inhämta uppgifter om rörelsens resultat och ställning. Genom en välordnad ekonomisk redovisning kan han få alla de upplysningar han behöver. Bokföringen kan således vara till stor nytta som informationskälla. Med tanke härpå föreslår utredningen i *andra stycket* att sammanfattningar av

huvudbokföringen skall tas fram på regelbundna tider. Ett sådant krav ger också bokföringen viss stadga. Tiderna har här bestämts så att rapporterna skall avse perioder om högst två månader och vara färdiga senast inom en månad efter sådan periods utgång. Tiden två månader har valts främst med anledning av att tvåmånadersperioder används som huvudregel vid redovisning av mervärdeskatt (22 § förordningen (1968:430) om mervärdeskatt).

Regleringen av den systematiska bokföringen medger att denna bokföring i sin helhet fullgörs i anslutning till att en sammanställning skall presteras. Vill man samordna det kronologiska och systematiska bokföringsarbetet, får man dock göra arbetet månadsvis eftersom sådana krav enligt 8 § gäller för den kronologiska bokföringen. För många torde det sålunda vara praktiskt att låta perioden omfatta en månad. Den som anlitar bokföringsbyrå eller datacentral får nu oftast kronologiska och systematiska rapporter varje månad. Det är emellertid med den föreslagna bestämmelsen möjligt att ta fram en systematisk rapport endast vid varannan bearbetning.

Lagtexten talar om sammanfattning på sätt som är lämpligt med hänsyn till rörelsens förhållanden. Den bokföringsskyldige skall ha viss frihet att välja form för sammanfattningen. En råbalans eller en saldobalans är här som regel fullt tillräcklig. Krav ställs inte upp på något mera fullständigt periodbokslut. Vid mindre komplicerade förhållanden kan sammanfattningen bestå i att huvudbokens konton summeras för perioden. I större företag görs redan som regel korttidsbokslut.

10 §

Poster i huvudbokföringen redovisas ytterligare i *hjälpbokföring* i den utsträckning så erfordras för att få tillfredsställande överblick och kontroll av lagertillgångar, förhållanden till kunder och leverantörer eller andra förhållanden av särskild betydelse.

1929 års bokföringslag och *1967 års förslag* saknar särskilda bestämmelser om den s.k. hjälpbokföringen. Skyldighet att ha hjälpböcker kan följa av bestämmelsen att, utöver dagbok och årsbok, skall föras "de övriga räkenskaper som med hänsyn till verksamhetens omfattning och beskaffenhet fordras enligt god redovisningssed" (4 § i 1967 års förslag).

Frågor om hjälpbokföringen berörs i stort sett inte vid *remissbehandlingen* av 1967 års förslag.

Den nya *finländska* bokföringslagen saknar särskilda bestämmelser om hjälpbokföring. Särskild bestämmelse finns emellertid (5 § första stycket) att kontosystemet skall vara klart och tillräckligt specificerat. Enligt det *norska* förslaget (5 §) skall föras kontobok över mellanhavandena med fordringshavare och gäldenärer; dispens kan dock meddelas.

Utredningen om bokföringslagstiftningen har i sitt lagförslag tagit med en allmän bestämmelse om hjälpbokföring. Om denna bestämmelse bör anmärkas följande.

Alla bokföringsskyldiga skall ha en systematisk bokföring i form av huvudbokföring. Denna bokföring kan föras på ett detaljerat sätt men också inriktas endast på sammansatta poster. De sammansatta posterna

kan då kräva någon form av specifikation. I andra fall kan olika enkla poster i huvudbokföringen behöva ställas samman i särskild gruppering för att öka överblicken över speciella förhållanden. Poster kan också behöva specificeras i särskild ordning för att belysa poster i balansräkningen.

Ibland kan en tydlig hänvisning till ett antal enskilda poster i grundbokföringen ge tillräcklig specifikation. Noteringarna i grundbokföringen tillsammans med vederbörande verifikationer ger då en nödig överblick. Inte sällan är emellertid antalet delposter så stort eller posterna så splittrade att överblicken försvåras. För att tillgodose anspråken på tillfredsställande kontroll över särskilt viktiga förhållanden kan man då behöva lägga upp en sidoordnad hjälpbokföring. Behoven av särskild överblick kan avse förhållandet till enskilda leverantörer och kunder (reskontra). Hjälpbokföring kan också krävas för erforderlig överblick över ett stort, sammansatt och livligt omsatt lager. Annan hjälpbokföring kan avse växelaffärer, löneredovisning, avskrivningar, räntor o.d.

Hjälpbokföringen är sålunda inte obligatorisk för alla bokföringsskyldiga. Endast rörelser av mindre omfattning torde emellertid mera genomgående kunna vara helt utan hjälpbokföring. Företag med en stor rörelse kan behöva en omfattande hjälpbokföring för att specificera kollektivkonton i huvudboken och för specifikation av balansposter.

Inga tidskrav anges beträffande hjälpbokföringen. Dess roll av specifikation till huvudbokföringen får anses medföra att förandet måste ske åtminstone i takt med huvudbokföringen. Oftast torde emellertid företagsledningens krav på överblick tvinga fram en hög aktualitet hos hjälpbokföringen.

Här bör erinras om att särskild reskontrabokföring inte behövs för mindre rörelser när företagaren använder den redovisningsform som regleras i 11 §.

11 §

Uppkomna fordringar och skulder behöver ej bokföras förrän faktura eller annan handling, som tillkännager anspråk på vederlag, avsänts eller mottagits eller sådan handling bort föreligga enligt god sed för affärsförhållandet.

Bokföring av affärshändelse, vid vilken kundfordran eller leverantörskuld uppkommer, kan dröja tills betalning sker. Vid räkenskapsårets utgång bokföres dock de fordringar och skulder som då ej är betalda. Verifikationerna för obetalda fordringar och skulder ordnas och förvaras för sig så att betryggande överblick fortlöpande finns över dem.

Vad i andra stycket sägs får ej tillämpas, om ett betydande antal fakturor förekommer, om de fordringar eller skulder som fakturorna avser uppgår till avsevärda belopp eller om andra förhållanden gör en omedelbar bokföring påkallad.

---

1. Förslaget bygger, som framhållits under 3 § (punkt 4), på att bokföringsmässiga grunder skall iakttas. Hänsyn skall sålunda tas till in- och utgående lager av varor, råmaterial, hel- och halvfabrikat m.m. ävensom till fordringar och skulder. Att hänsyn i bokslutssammanhang skall tas till in- och utgående lagertillgång och till fordringar och skulder

framgår bl.a. av bestämmelserna om balansräkningen och av värderingsreglerna. Någon allmän regel att bokföringsmässiga grunder skall iakttas har inte ansetts behövlig.

I förevarande paragraf behandlas frågan när fordringar och skulder skall noteras i den löpande bokföringen – blir bokföringsmogna.

I *1967 års förslag* övervägs den nu behandlade frågan bl.a. mot bakgrund av *bokföringslagens* bestämmelser. Övervägande görs i avsnittet med diskussion av begreppet affärshändelse. Därvid uttalas i betänkandet i huvudsak följande. Enligt 6 § andra stycket bokföringslagen skall upplysning lämnas "om de fordringar och skulder, som i rörelsen uppkommit". Denna bestämmelse har emellertid i den företagsekonomiska litteraturen tolkats så att en fordran skall bokföras på faktureringsdagen eller den dag då fakturan har avsänts. Denna tolkning leder emellertid till ogynnsamma konsekvenser från både civilrättsliga och skatterättsliga synpunkter. Den leder sålunda till att den bokföringsskyldige kan dröja med faktureringen och därigenom uppskjuta bokföringen. Han kan då undanhålla tillgångar från sina borgenärer och komma förbi skatterättens krav på beskattning efter bokföringsmässiga grunder med beaktande av fordringar och skulder.

I 1967 års betänkande löses frågan genom en hänvisning till den föreslagna bestämmelsen (3 § andra stycket) att redovisningen skall omfatta alla sådana affärshändelser i den räkenskapsskyldiges verksamhet som medfört en omedelbar förändring av förmögenhetens storlek eller sammansättning. – Frågan om vad som är affärshändelse har diskuterats ovan under 5 §. – För att avgöra vilka affärshändelser som har sådan effekt bör man enligt betänkandet tillämpa civilrättsliga regler i fråga om uppkomsten av fordringar och skulder. I allmänhet sägs detta innebära att den ena kontrahenten skall ha fullgjort sin prestation enligt avtalet, innan en fordran eller skuld uppkommer. De praktiska svårigheter som kan föreligga att bokföra innan fakturering skett – ibland kan exempelvis beloppet av fordringen då vara okänt – bör inte leda till att man avstår från en regel om bokföring vid uppkomsten. En sådan regel antas komma att medverka till en snabbare fakturering.

I betänkandet vidgås emellertid samtidigt att vissa svårigheter kan föreligga att i praktiken upprätthålla ett krav på bokföring redan när en prestation fullgjorts (en fordran uppkommit). Då avtal saknas och parterna har kontinuerliga affärsförbindelser skulle det sålunda kunna vara svårt för utomstående att avgöra när en prestation fullgjorts. Detta ger i praktiken avtalsparterna möjligheter att själva bestämma när bokföring skall ske. Ännu större svårigheter kan möta att avgöra när immateriella prestationer fullgjorts, såsom vid konsultationer och läkarvård. I betänkandet uttalas för sistnämnda typer av avtal att det inte torde låta sig göra att åstadkomma en över hela fältet effektiv lagstiftning som reglerar frågan när ett uppdrag skall anses fullbordat och sålunda skall redovisas i bokföringen.

Den nya *finländska* bokföringslagen innehåller bestämmelse (6 §) att grund för registrering av utgift är mottagande av produktionsfaktor och grund för registrering av inkomst är överlåtelse av prestation (prestationsprincipen). Det *norska* förslaget saknar direkt bestämmelse i frågan. Ett

allmänt krav uppställs (9 §) att räkenskapsböckerna skall vara tillfredsställande à jour vid varje tid.

Utredningen om bokföringslagstiftningen anser att man i lagen, såsom enligt 1967 års förslag, bör ha med en huvudregel om skyldighet att i den löpande bokföringen snabbt bokföra uppkomna fordringar och skulder. Praktiskt inställer sig här frågan hur tidigt en bokföring kan komma i fråga och vilket dröjsmål med bokföringen som man behöver tillåta av praktiska skäl.

I *första stycket* har utredningen reglerat frågan om bokföring av uppkomna fordringar och skulder. Bestämmelsens formulering antyder att den *tidigaste* bokföringstidpunkten är uppkomsttiden för fordran eller skuld. Frågan när fordran eller skuld uppkommit får, såsom uttalas i 1967 års betänkande, avgöras med ledning av civilrättens regler. Det bör framhållas att vad som i regel då har bokföringsintresse är fordran eller skuld som avser köpeskilling eller annat vederlag. Skyldigheten att betala vederlag utlöses i allmänhet av att den ena parten fullgör sin prestation, exempelvis en leverans.

Hänvisningen till civilrättens regler ger naturligtvis inte alltid någon okomplicerad vägledning. Parternas avtal och vad som i övrigt reglerar rättsförhållandet kan naturligtvis medföra att fordran och skuld uppkommer vid annan tidpunkt än leverans e.d. Vanskligt kan exempelvis vara att avgöra när en bokföringsmogen skuld uppkommer vid ett långvarigt konsultarbete utan någon delleverans. Här måste hänsyn tas till bl.a. om det successiva arbetet ger en ovillkorlig och klart beloppsbestämbar fordran. Det bör påpekas att det alltid ligger i linje med en försiktig ställningsbedömning att ta hänsyn exempelvis till förpliktelser som ackumuleras för beställda konsultarbeten, även om konsulten ännu inte gett någon fordran till känna genom delfaktura e.d. I praxis är det vanligt med en skuldredovisning av sådana förpliktelser. Undantagsvis kan en bokföring innan leverans skett eller mottagits ifrågakomma också exempelvis då inträdda prisändringar kommer att medföra förluster när avtalet senare fullgörs. Det har emellertid, såsom senare skall framgå, inte funnits lämpligt med en bestämmelse som tvingar fram en så tidig redovisning.

Frågan när bokföring *senast* måste ske har i 1967 års förslag getts en förhållandevis sträng lösning. Ingen bestämmelse finns som medger undantag från principen om bokföringsskyldighet vid uppkomsten av fordran eller skuld. – Här bortses då från det undantag som kan sägas uppkomma när man bokför först vid betalning och dessförinnan förvarar obetalda fakturor i pärmar eller i annan ordnad form.

Förhoppningarna i 1967 års betänkande att den då föreslagna regeln skulle medverka till en snabbare fakturering torde till en del vara överdrivna. Det torde sålunda ha blivit förhållandevis vanligt att företag koncentrerar sin fakturering och fakturerar exempelvis en gång i månaden. Användningen av dator och ett ökat anlitande av service för bokföringsuppgifter torde ha medverkat till mera bestämda, koncentrerade faktureringsrutiner. Samtidigt förekommer det emellertid alltmer att fordringar ges till känna på annat sätt än genom fakturor och annat underlag än fakturor används som grund för bokföringsåtgärder. Vid delleveranser kan sålunda t.ex. följesedlar läggas till grund för notering i

bokföringen.

I praxis torde bokföring i inte ringa utsträckning ske först när faktura avsänts eller mottagits. Innan faktura utgått eller kommit är fordringen eller skulden inte sällan mer eller mindre obestämd. Där vederlaget inte bestämts i något avtal eller följer taxa, måste faktureringen ibland föregås av ett omfattande uträkningsarbete eller, såsom vid arvodesanspråk, av att det övervägs och beslutas vilken ersättning som skall krävas. Utredningen om bokföringslagstiftningen anser att det inte är praktiskt möjligt att upprätthålla en sträng regel att bokföring inte får ske senare än då fordran eller skuld uppkommit.

De anförda skälen har lett till att utredningen i lagförslaget som sista gräns för skyldigheten att bokföra angett tidpunkten när faktura eller annan handling, som tillkännager anspråk på vederlag, översänts eller mottagits.

En olägenhet skulle följa av en undantagslös sådan regel. En säljare skulle få alltför stora möjligheter att själv bestämma när bokföringsskyldighet inträder eftersom han kan dröja med att fakturera. Också för köparens del kan ett dröjsmål till dess faktura faktiskt föreligger ge otillfredsställande bokföringsförhållanden. En bestämmelse om skyldighet att fakturera inom viss tid hör emellertid inte hemma i en bokföringslagstiftning. Vill man hindra ett dröjsmål med bokföringen, kan man däremot föreskriva att bokföring skall ske senast när fakturering skett eller *bort ske* enligt god sed. Frågan när fakturering bör ske får då bestämmas efter praxis för den aktuella typen av affär. Inom många branscher torde här finnas en utvecklad praxis. Saknas fast praxis, torde regeln kunna främja utvecklingen av en sådan. Utredningen har i sitt lagförslag tagit med en regel av ovan antytt innehåll. Den föreslagna bestämmelsen torde innebära en viss skärpning i förhållande till dagens redovisningspraxis på en del yrkesområden.

Bestämmelsen avser den löpande bokföringen. Det bör påpekas att föreskrifterna om årsbokslut kan medverka till att respiten i praktiken ibland inte kan utnyttjas. Har leverans skett, måste de förvärvade tillgångarna redovisas som försålda eller som tillgångar. Även om fakturering inte skett vid räkenskapsårets utgång, har den bokföringsskyldige sålunda anledning att bokföra inköpet som utgiftspost vilken periodiseras i bokslutet.

2. Enligt *1929 års bokföringslag* (6 § andra stycket) skall i den löpande bokföringen "upplysning på klart och överskådligt sätt lämnas om de fordringar och skulder, som i rörelsen uppkommit". I standardkommentaren till lagen hävdas att en mottagen kundfaktura i regel bör införas i dagboken omedelbart och inte först vid den kanske flera veckor därefter inträffade betalningen. Därvid uttalas att leverantören i allmänhet levererat varan när fakturan utfärdas och att leveransen utgör ett "verkligt bokföringsfaktum". Samtidigt sägs att bokföring någon gång kan få anstå i avvaktan på betalning, om de obetalda fakturorna förvaras samlade på betryggande sätt.

I *1967 års betänkande* föreslås en bestämmelse (6 § första stycket) att "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". – Som bakgrund till den föreslagna bestämmelsen redovisas i betänkandet bl.a. följande uppgifter och synpunkter. Skyldigheten att redovisa uppkomna fordringar och skulder behöver inte nödvändigtvis fullgöras genom kollektivkonton i "dagboken" i kombination med specifikationer i hjälpbokföring (reskontra). "Dagbokföringen" kan fullgöras utan kollektivkonton genom att man i bunden bok utan kontering "diarieför" dagens fakturor med kontrahentens namn och fakturans belopp. Att använda kollektivkonton ger emellertid väsentliga fördelar genom möjligheterna att avstämma obetalda fakturor mot kollektivkontona.

I praxis har man – enligt betänkandet – alltmer frångått förfaringssättet med kollektivkonton och särskild reskontra. Man tillämpar i ökad omfattning en s.k. kontolös bokföring. Vid exempelvis fakturering förvaras då en kopia av fakturan i kundregisterföljd. Denna kopia förvaras, så länge den är obetald, skild från betalda fakturor. Samlingen av obetalda fakturor utgör en specifikation till totalbeloppet utestående kundfordringar. Eventuellt för man, för att få avstämningsmöjligheter, ett kollektivkonto i "dagboken" med redovisning av förändringar beträffande kundfordringsbeståndet. På liknande sätt förfar man med leverantörskulder.

I betänkandet konstateras att de relaterade förhållandena ger skäl att ompröva gällande bestämmelser om bokföring av fordringar och skulder. Då utredningsmännen dessutom funnit att krav på bunden dagbok inte bör uppställas, finns enligt dem inte skäl att ovillkorligt hålla fast vid sambandet mellan dagboken och bokföring av uppkomna fordringar och skulder.

Vid *remissbehandlingen* av 1967 års förslag anmärks att överblicken snabbt kan gå förlorad, om reskontra saknas. Samtidigt framhålls att rationalisering i föreslagen riktning givetvis bör underlättas, men det sägs kunna räcka med att i motiven ange att reskontrabokföring inte krävs under alla förhållanden. Vidare påpekas att den föreslagna bestämmelsen bör formuleras så att det tydligare framgår att bokföring måste ske vid betalningstillfället, dock senast vid räkenskapsårets utgång.

Enligt den nya *finländska* bokföringslagen får (7 § andra stycket) alla affärshändelser utom in- och utbetalningar bokföras månadsvis senast två månader från kalendermånadens slut. Vid bokföring enligt kontantprincipen "skall från försäljning och inköp härrörande fordringar och skulder kunna fortlöpande klarläggas" (6 § andra stycket).

I det *norska* förslaget (5 § sista stycket) sägs att "Kongen" kan tillåta att reskontra i form av kontobok slopas, om annat betryggande system används för bokföring av fordringar och skulder. Vidare finns den allmänna föreskriften (9 § första stycket) att bokföringen skall vara tillfredsställande à jour.

Enligt vad *utredningen om bokföringslagstiftningen* kunnat finna förekommer nu i huvudsak följande principiellt skilda system för redovisning av fordringar och skulder. Variationerna är talrika och suddar ibland ut gränserna mellan systemen.

Enligt det enklaste systemet samlas alla inkommande fakturor och kopior av alla utgående fakturor i ett särskilt pärmsystem. Ingen som helst bokföring sker förrän betalning äger rum. Betalningen bokförs då som inbetalning till eller utbetalning från kassan. Fakturan för vad som betalats plockas ur pärmen för obetalda fakturor och förs samman med övriga bokföringsverifikationer eller förvaras i en pärm för betalda fakturor. Pärmen för obetalda fakturor ger en överblick över fordrings- och skuldbeståndet samt tjänar som underlag för bevakning av vad man skall betala och vad som skall flyta in. Inför bokslutet räknar man ut fordringar och skulder genom att summera de obetalda fakturorna. Systemet används i stor omfattning i mindre företag och kan där ge en tillfredsställande överblick. Inte sällan förekommer sådana system emellertid också hos större företag. Insättningen i pärmar sköts inte alltid tillfredsställande, varvid fakturorna finns på olika håll i företaget utan något sammanhållande system.

Stadgan i ett pärmsystem ökas ibland genom att man på olika sätt förtecknar in- och utgående fakturor med eller utan beloppsuppgift. Ibland sker detta i särskilda försäljnings- och inköpsböcker. Dessa böcker skulle kunna betraktas som särskilda dagböcker. Någon bokföring i vanlig mening sker emellertid egentligen inte förrän vid betalningen, då affärshändelserna förs in i grundbokföringen (kassaboken) och i den systematiska bokföringen. Fortfarande tillämpar man sålunda en temporär kontantprincip för bokföringen.

Ett mera utvecklat system används när man, då man sätter in fakturorna i pärmar, summerar samtliga fakturabelopp för varje dag eller vecka. Eventuellt antecknar man samtidigt på slagremsan exempelvis numret på dagens första och sista faktura. Man noterar därefter summorna i en post i grundbokföringen och i huvudboken (kollektivkonto). Bokföring sker alltså av fordringar och skulder. Man för dock härvid ingen särskild reskontra utan pärmarna ersätter denna hjälpbokföring. Pärmarna med fakturorna kan vara ordnade på olika sätt, exempelvis med indelning på varje leverantör och kund. Ibland sker bokföringen på kollektivkonto i första omgången såtillvida ospecificerat som ingen åtskillnad görs mellan olika slag av fordringar och skulder. Från detta kollektivkonto sker i en senare etapp fördelning på de olika kostnads- och intäktskonton som används i kontoplanen.

Pärmsystem används slutligen också ibland även när man har en fullständig reskontrabokföring. Fakturorna ingår då bland bokföringens verifikationer, ehuru man använder en särskild förvaringsordning för vad som är obetalt. Ibland används särskilda kopior för pärmarna över obetalda fakturor. Samlingen av obetalda fakturor utgör ett särskilt hjälpmedel för företagets uppsikt över vad som skall betalas ut och in.

Utredningen om bokförinslagstiftningen delar ståndpunkten i 1967 års förslag att man nu bör tillåta att den löpande bokföringen kan förenklas beträffande kundfordringar och leverantörskulder. Behovet av förenklingar bestyrks av att man redan nu i stor utsträckning använder sig av sådana. Ofta kan en tillfredsställande överblick över fordringar och skulder nås över verifikationshanteringen. Utredningen är därför beredd att föreslå att man här temporärt kan använda en kontantprincip vid den

löpande bokföringen.

Frågan blir därefter om några begränsningar skall ställas upp för rätten att inte bokföra förrän betalning sker. Det finns enligt utredningens mening här skäl att ta fasta på kritiken mot 1967 års förslag att den då förordade undantagslösa regeln är för vidsträckt.

Här bör understrykas att vad som skall regleras genom en undantagsregel är endast de fall då ingen som helst bokföring sker förrän vid betalningen. Det är de två första systemen i beskrivningen ovan som skall omfattas av bestämmelserna (pärmar utan varje anteckning och pärmar med någon form av registeranteckning i särskild försäljningsbok o.d.). I övriga ovan beskrivna fall då pärmar används för obetalda fakturor (särskild reskontra förs inte) följer man huvudreglerna i lagförslaget. Någon reskontrabokföring är sålunda inte nödvändig, om man på annat sätt skapar överblick över fordringar och skulder.

Det är enligt utredningens mening i första hand de minsta företagen som här har behov av en undantagsregel. Att i den löpande bokföringen bokföra såväl fakturorna som de senare betalningarna kan för dem bli alltför betungande. Erfarenheterna visar emellertid att det förenklade systemet används och kan fungera tillfredsställande också för något större företag. Det är egentligen först när antalet fakturor blir påfallande stort som det visar sig svårt att sköta ett system som, även om register förs, bygger enbart på pärmar. Med ett stort antal fakturor följer också att fordrings- och skuldposterna lätt blir stora och rätt varierande. Någon säker fortlöpande överblick över företagets ställning kan då knappast skapas, om inte fordringar och skulder noteras i den löpande bokföringen. Särskilt kännbara blir olägenheterna av ett pärmsystem om man i pärmarna, utöver fakturor för varufordringar och varuskulder, tar in exempelvis fakturor för inköp av anläggningstillgångar.

Utredningen anser att rätten att använda ett rent pärmsystem bör begränsas efter de riktlinjer som antytts ovan. I *tredje stycket* föreslås därför en begränsningsregel. Denna tar fasta på antalet fakturor, storleken av fordringar eller skulder och andra förhållanden som kan göra en omedelbar bokföring påkallad.

Bestämmelsen kan naturligtvis genom sin allmänna avfattning föranleda vissa tillämpningssvårigheter.

Beträffande tillämpningen kan sägas att avsikten är att de mindre företagen skall kunna använda bestämmelsen, utom i de särskilda undantagsfall när antalet fakturor av ett eller annat speciellt skäl är exceptionellt stort. När man kommer till något större eller medelstora företag bör det förenklade systemet användas endast mera undantagsvis. Att antalet fakturor är förhållandevis obetydligt eller beloppen av fordringar eller skulder påfallande lågt kan här motivera att pärmsystem används. Eventuellt kan ett pärmsystem användas endast för vissa typer av fakturor, såsom fakturor för omsättningstillgångar. Fakturor, som avser större belopp eller avser avbetalningsaffärer, kan lämnas utanför pärmsystemet och bokföras på vanligt sätt. Frågorna om rätt att använda pärmsystem får i princip avgöras utifrån undantagsbestämmelsens allmänna syfte. Pärmsystemen har sitt berättigande där ställningsbedömningen inte märkbart försvåras av att bokföring inte sker omedelbart och

där man har möjlighet att tillfredsställande bevaka enskilda fordringar och skulder enbart med hjälp av fakturorna.

Här bör erinras om att principen om "kontantredovisning" gäller endast den löpande bokföringen. I bokslutssammanhang måste man däremot alltid iaktta principen om bokföringsmässiga grunder. Vid räkenskapsårets utgång måste man sålunda se till att då utestående fordringar och skulder kommer in i bokföringen. Krav att bokföringsmässiga grunder skall iakttas gäller vid beskattningen.

Bestämmelsen i *andra stycket,* som beskriver pärmsystemet, överensstämmer i sak med motsvarande bestämmelse i 1967 års förslag. Bestämmelsen har emellertid en något avvikande redigering. Utredningen har bl. a. sökt tillgodose önskemålen i några remissyttranden att det skall komma till klart uttryck att en betalning före räkenskapsårets utgång alltid ger skyldighet att bokföra affärshändelsen. I övrigt får omredigeringen ses som en naturlig följd av att utredningen reglerat grundbokföringen, huvudbokföringen och hjälpbokföringen genom skilda paragrafer. Ett pärmsystem befriar helt från skyldighet att bokföra före betalningstillfället. Den systematiska bokföringen behöver inte innefatta leverantörskulder och kundfordringar som ännu inte betalats. De periodiska sammanfattningarna av huvudbokföringen kommer sålunda att ge en något ofullständig belysning. Kompletterande uppgifter behöver inhämtas om fordrings- och skuldbeståndet, om man skall kunna fullständigt överblicka resultatet och ställningen.

Vid bokföringen i anslutning till årsbokslutet kan man nöja sig med att bokföra summorna av posterna. För att få erforderliga specifikationer till balansposterna måste man emellertid då göra upp en särskild förteckning över de enskilda fordringarna och skulderna.

4 Årsbokslut

1. *1929 års bokföringslag* innehåller inte någon omfattande reglering av frågorna om årsbokslut. Ställningsredovisning enligt bokföringslagen lämnas i form av inventarium och balansräkning, uppställningar som förs in i inventarieboken (4 §). Allmänt avfattade bestämmelser finns om inventariets (7 §) och balansräkningens (8 §) innehåll och uppställning. Därjämte ingår några grundläggande bestämmelser om värdering av tillgångar (9 §). Slutligen finns bestämmelser om underskrift av inventarium och balansräkning (10 §) samt om räkenskapsåret (11 §).

Lagen innehåller en bestämmelse (3 §) att bokföringen skall ske i överensstämmelse med allmänna bokföringsgrunder och med iakttagande av god köpmannased. Redovisningspraxis har haft en avgörande betydelse för och bidragit till en ökad stadga när det gäller årsbokslutens uppställning och innehåll liksom beträffande värderingsfrågor. Aktiebolagslagens omfattande och detaljerade bestämmelser om årsredovisning (98–104 §§) har haft stor betydelse också när det gäller årsbokslutens för andra bokföringsskyldiga än aktiebolag. Ett avgörande inflytande på utvecklingen har även utövats av skatterättens bestämmelser och därtill anslutande anvisningar.

1967 års betänkande ägnar ett stort utrymme åt frågor om årsbokslutet, bl.a. genom särskilda kapitel om årsbokens innehåll och om värderingsfrågor. Bestämmelserna om årsbokslut omfattar utrymmesmässigt drygt hälften av förslaget till lagtext.

I skilda sammanhang understryks i 1967 års betänkande värdet av en mera långtgående reglering av årsbokslutsfrågorna än som finns i 1929 års lag. Därvid betonas särskilt det intresse som den bokföringsskyldige själv har av ett utförligt och systematiskt ordnat årsbokslut. Ett sådant ger honom god information om rörelsens ställning och resultat och fäster hans uppmärksamhet på viktiga huvudposter. Utförliga lagregler antas vara av värde för att främja en god och enhetlig ordning när det gäller årsbokslut.

Flertalet *remissinstanser* reser inga invändningar mot att förslaget innefattar en långtgående reglering. Ett antal remissyttranden är emellertid här kritiska. Därvid görs bl.a. gällande att bundna och så detaljerade

regler inte kan passa alla olika grupper av bokföringsskyldiga och att stora variationer föreligger beträffande de förhållanden som utgör grund för redovisningen. I en del yttranden anförs att de långtgående reglerna måste bli betungande och svåra att efterleva för bokföringsskyldiga med mindre rörelser. Härvid framförs i några fall önskemål om ett differentierat system med mindre stränga krav för sådana rörelser. Några remissinstanser uttalar att förslaget till en långtgående reglering främst torde uppbäras av beskattningsintressen.

Utredningen om bokföringslagstiftningen ansluter sig till den ståndpunkt beträffande regleringens omfattning och inriktning som präglar 1967 års betänkande. Årsbokslutsfrågorna måste ges en central plats i en modern bokföringslagstiftning. Regleringen av årsbokslutsfrågorna har styrande effekter också för den löpande bokföringen. Ett informativt bokslut måste sålunda ha sin grund i en väl systematiserad löpande bokföring. Den löpande bokföringen måste vara anpassad efter ambitionerna beträffande årsbokslutet och ge ett gott och lätthanterligt underlag för bokslutsarbetet.

Ett systematiskt utformat, informativt årsbokslut har stor betydelse för att ge den bokföringsskyldige en god överblick över rörelsens resultat och utveckling. Ett sådant bokslut bör också ge honom ett bra underlag för hans informationsberedskap gentemot utomstående, beredskapen att i olika sammanhang vid behov lämna uppgifter till bl. a. kreditgivare, affärsförbindelser, anställda och myndigheter.

Frågan om bundenheten vid långtgående lagregler och friheten för den enskilde att mera fritt utforma sitt bokslut är en avvägningsfråga. *För* en viss fasthet talar med styrka bl.a. att utförliga lagregler kan vara till avsevärd hjälp för den bokföringsskyldige och för de branschorganisationer som brukar utarbeta kontoplaner, scheman och annan handledning i redovisningsfrågor. Utförliga lagregler främjar enhetlighet i boksluten, en enhetlighet som från många synpunkter kan vara eftersträvansvärd. Enhetligheten underlättar sålunda arbetsuppgifterna för dem som är verksamma på redovisningsområdet. Den är en förutsättning för att utomstående skall ha lätt att göra analyser, bedömningar och jämförelser utifrån boksluten. Bundenheten medverkar till att skapa ett fast och enhetligt system för resultatredovisning. *Mot* en ingående reglering talar behoven av variationer med hänsyn till olika företags och branschers förhållanden liksom önskemålen om utrymme för anpassning efter en fortsatt utveckling på redovisningsområdet.

Ett omfattande regelsystem behöver inte nödvändigtvis ge en långtgående bundenhet och otillräckliga variationsmöjligheter. Regelsystemet kan präglas av en på lämpligt sätt avvägd elasticitet. Regleringen ges då – som en maximiram – den omfattning och detaljering som krävs för att de större företagen skall få information om vad de skall iaktta. För mindre företag kommer en del bestämmelser då att sakna praktisk aktualitet. Kraven på deras redovisning blir sålunda i praktiken inte så långtgående som lagregleringen kan synas antyda. Många poster i ett resultaträkningsschema och balansräkningsschema förekommer exempelvis som regel inte hos mindre företag. Vidare kan bundenheten till dessa scheman göras mindre långtgående och avse endast huvudposterna. En uppdelning på

olika delposter behöver då ofta inte ske. Genom en sådan begränsad bundenhet kan man också tillgodose önskemålen att kunna göra avvikelser med hänsyn till olika branschers särförhållanden. Branschorganisationerna bör med en sådan ordning ha möjligheter att bygga upp branschanpassade scheman med lagens huvudposter som stomme. Också en något ökad elasticitet i värderingsreglerna i förhållande till 1967 års förslag och aktiebolagsutredningens förslag torde kunna öka utrymmet för behövliga variationer. – Slutligen kan erinras om att några undantagsregler kan byggas in i regelsystemet för att tillgodose behoven av förenklingar för de minsta företagen. Frågorna om enklare regler för mindre företag har behandlats i ett särskilt inledande avsnitt.

Lagförslagets bestämmelser ger en avsevärt mera ingående reglering än som finns i nuvarande bokföringslag. Regleringen torde knappast kunna betecknas som särskilt långtgående vid jämförelser med utländsk lagstiftning. Den nya finländska bokföringslagen och det norska förslaget till räkenskapslag har sålunda ungefär samma omfattning. Här bör också erinras om att exempelvis i fransk och västtysk lagstiftning finns bestämmelser som binder inte bara årsboksluten utan i viss utsträckning användningen av kontoplaner.

Bestämmelserna om årsbokslut och värderingsreglerna måste uppenbarligen samordnas med det skatterättsliga regelsystemet. Årsbokslutet bör kunna erbjuda den bokföringsskyldige ett användbart underlag för de uppgifter som han har att lämna i taxeringssammanhang. Härav följer önskemål om samordning av de båda regelsystemens grundprinciper. Utan en sådan samordning skulle den bokföringsskyldige tvingas att i särskild ordning ta fram och ställa samman underlag för taxeringen. Utredningen anser att en sådan samordning bör kunna genomföras utan att regleringen i en bokföringslag behöver framstå som alltför influerad av skatterättsliga regler. Ett alltför starkt inflytande kan sägas föreligga endast om samordningssträvandena leder till bestämmelser som framstår som mindre ändamålsenliga eller som överflödiga från civilrättslig synpunkt.

Affärsboksluten, med formen resultaträkning och balansräkning, täcker endast en del av den redovisning som ett företag med ett välutvecklat redovisningssystem kan använda för eget behov och för information utåt. Lagförslaget reglerar endast affärsboksluten. Till redovisningssystemet i vidare bemärkelse hör också sådana för de större företagen ofta förekommande inslag som kostnadsbokföring med särskilda periodredovisningar, budgetuppställningar och särskild statistik. Till stor del utnyttjas därvid samma siffermaterial som vid affärsbokföringen, men anknytningen i övrigt till affärsbokföringen kan vara starkare eller svagare. Kostnadsbokföringen ingår i viss utsträckning i affärsbokföringen – se s. 127.

Regleringen av affärsboksluten är också såtillvida begränsad som det förekommer att affärsboksluten utöver resultaträkning och balansräkning kan innefatta ytterligare sammanställningar som belyser rörelsens resultat och ställning. Till de sammanställningar, som härvid fått ökad användning, hör finansieringsanalysen. Denna lämnar i sammandrag uppgift om de medel, som från olika källor (överskott, upplåning etc.) tillförts

verksamheten, och om användningen av dessa medel. Uppgifterna avser ofta förhållandena under en följd av år. Utvecklingen på redovisningsområdet kan väntas föra med sig att affärsbokslutet i ökad omfattning kompletteras med särskild, ofta framtidsinriktad information. I den mån frågor om lagreglering kan få aktualitet genom en sådan utveckling, torde i första hand komma i fråga att ge särskilda regler för de allra största företagen, såsom de börsnoterade bolagen.

Den här föreslagna regleringen har ungefär samma omfattning som bestämmelserna om årsredovisning i förslaget till aktiebolagslag (SOU 1971:15). I sak är bestämmelserna i de båda förslagen till övervägande del i det närmaste identiska. En sådan nära samordning har efterlysts i många remissyttranden över 1967 års betänkande och har naturligtvis uppenbara fördelar. Förekommande avvikelser kommer att anmärkas i texten under de särskilda bestämmelserna i förslaget.

I avsnittet om den löpande bokföringen har utredningen genomgående redovisat vad den nya finländska bokföringslagen och det norska förslaget till räkenskapslag innehåller i de olika frågorna. En sådan genomgående redogörelse har här inte ansetts påkallad. Frågorna har i stället generellt diskuterats med utgångspunkt i bl. a. de gemensamma nordiska förslagen till aktiebolagslag. Endast på särskilda punkter har lämnats uppgifter om hur frågorna lösts i grannländerna.

2. Nuvarande *aktiebolagslag* har i en av sina huvudbestämmelser om årsredovisning (100 §) en hänvisning till bokföringslagen ("jämte vad i bokföringslagen är stadgat" skall etc.). Aktiebolagslagens bestämmelser om årsredovisning är mycket utförliga. Den nuvarande bokföringslagen har i motsvarande frågor endast några få, mera allmänt hållna bestämmelser. Hänvisningen i aktiebolagslagen till bokföringslagen har därför ingen större räckvidd i sak utom såvitt gäller bokföringslagens allmänna bestämmelse (3 §) att bokföringen skall ske i överensstämmelse med allmänna bokföringsgrunder och med iakttagande av god köpmannased.

Liknande hänvisningsbestämmelser – i förening med mer eller mindre utförliga egna bestämmelser – finns bl.a. i lagen om ekonomiska föreningar (40 § första stycket), lagen om bankrörelse (91 § första stycket), lagen om försäkringsrörelse (93 § första stycket), lagen om sparbanker (48 § första stycket) och lagen om jordbrukskasserörelsen (43 §).

För vissa typer av rättssubjekt – som är bokföringsskyldiga enligt nuvarande bokföringslag eller som är eller förutsätts vara räkenskapsskyldiga till följd av särskilda bestämmelser – saknas särskilda bestämmelser om årsbokslut. Så är förhållandet bl.a. beträffande handelsbolag och när det gäller stiftelser under tillsyn (14 § lagen (1929:116) om tillsyn över stiftelser). Särskilda lagbestämmelser om årsbokslut saknas vidare för exempelvis sådana typer av rättssubjekt som allmänna försäkringskassor (18 kap 14 § lagen (1962:381) om allmän försäkring) och understödsföreningar (30 § lagen (1972:262) om understödsföreningar) samt rättssubjekt av typen samfälligheter (exempelvis vägsamfälligheter, bysamfälligheter och samfälligheter för gemensamhetsanläggningar).

Aktiebolagsutredningen har i sitt lagförslag inte bland bestämmelserna om årsredovisning tagit med någon bestämmelse med hänvisning till bokföringslagen. Förslaget innehåller kompletta bestämmelser om årsredovisningen. Däremot förutsätts att själva bokföringsskyldigheten och den löpande bokföringen helt regleras av bokföringslagen.

Utredningen om bokföringslagstiftningen föreslår nu att bokföringslagen skall innehålla utförliga bestämmelser om årsbokslut. Därmed inträder goda förutsättningar för en sådan lagteknisk lösning att aktiebolagslagen – och andra lagar om särskilda rättssubjekt – skulle kunna hänvisa till bokföringslagens regler och i övrigt innehålla endast sådana årsredovisningsbestämmelser som behövs med hänsyn till de olika rättssubjektens särskilda förhållanden. En sådan ordning skulle utan tvekan ha fördelar från lagteknisk synpunkt och vara till gagn för det praktiska redovisningsarbetet och redovisningspraxis. Utredningen om bokföringslagstiftningen har emellertid stannat för att inte föreslå en sådan lagteknisk samordning. Av bestämmelsen i 4 § i utredningens lagförslag följer sålunda att aktiebolagens årsredovisning regleras inte av bokföringslagen utan av bestämmelserna i aktiebolagslagen. Följande skäl har därvid fått vara utslagsgivande.

De nordiska förslagen till aktiebolagslagar har sinsemellan nära överensstämmande kapitel om årsredovisning. Beskattningsregler och andra förhållanden har fört med sig att en lika långtgående enhetlighet inte visat sig möjlig på bokföringslagstiftningens område. En ordning med hänvisning i de skilda aktiebolagslagarna till respektive länders bokföringslagstiftning skulle sålunda leda till bristande överensstämmelse för en central del av aktiebolagslagstiftningen.

För många, som är verksamma i bolagssammanhang, kan möjligen också finnas ett praktiskt intresse att fullständiga årsredovisningsbestämmelser ingår i aktiebolagslagen. Regelsystemet kan överblickas och särskilda frågor kan besvaras genom att man konsulterar en enda lag, aktiebolagslagen. Aktiebolagslagen och kommentarer till denna kan sätta in redovisningsfrågorna i deras vidare bolagsrättsliga sammanhang och belysa dem med exklusiv utgångspunkt i bolagens förhållanden.

Här bör anmärkas att en långtgående samordning mellan bokföringslag och aktiebolagslag naturligtvis är möjlig även vid en fullständig reglering i aktiebolagslagen. Utredningen om bokföringslagstiftningen har sålunda strävat efter att i bokföringslagen åstadkomma en reglering som i sak står så nära aktiebolagsreglerna som möjligt. Därvid har utredningen utgått ifrån att också vissa jämkningar i förslaget till aktiebolagslag kan främja denna samordning. Sådana jämkningar har förordats i utredningens remissyttrande den 29 oktober 1971 över aktiebolagsutredningens betänkande.

Med i huvudsak parallella regleringar i bokföringslagen och aktiebolagslagen blir en hänvisningsbestämmelse i den senare lagen obehövlig. Flera remissinstanser har i yttrande över 1967 års betänkande efterlyst klarhet i relationerna mellan aktiebolagslagen och en bokföringslag. Utredningen om bokföringslagstiftningen anser att full klarhet här bör nås genom ett uttalande i motiven om att bokföringslagens regler om årsbokslut inte gäller för aktiebolag. I den mån bestämmelserna i bokföringslagen –

såsom exempelvis beträffande värderingen av fordringar – är mera fullständiga får detta ses mot bakgrund av önskemålet att ge bokföringslagen en viss instruktiv prägel. Regler av motsvarande art kan synas onödiga i en aktiebolagslag.

Liknande samordningsfrågor uppkommer också i förhållande till annan lagstiftning med egna årsredovisningsbestämmelser, såsom t.ex. lagen om ekonomiska föreningar, kombinerade med hänvisning till bokföringslagen. Det vill synas som om fog finns för en reformering av berörda bestämmelser för att bringa dem till överensstämmelse med bestämmelserna i en ny bokföringslag och en ny aktiebolagslag. Lagtekniskt skulle reglerna i de särskilda lagarna lämpligen kunna baseras på en hänvisning till bokföringslagen, kompletterad med några nödvändiga särbestämmelser. Under alla förhållanden får den i 2 § föreslagna bestämmelsen reglera förhållandet inte bara till aktiebolagslagen utan även till andra specialagar.

Utredningen vill understryka att omsorgen om en enhetlig nordisk aktiebolagslagstiftning främst dikterat utredningens ställningstagande i fråga om förhållandet mellan bokföringslag och aktiebolagslag. I det norska utkastet till proposition med förslag till lag om räkenskapsskyldighet har frågan lösts på samma sätt. Det förslaget innehåller ett kapitel om "årsregnskapet" som enligt särskild bestämmelse (12 §) inte gäller för aktiebolag och kommanditbolag. I utkastet framhålls att de nordiska förslagen till aktiebolagslagstiftning är föremål för fortsatta överläggningar på departementsplanet. Det skulle därför enligt förslaget vara att föregripa det nordiska samarbetet på det området, om man nu i räkenskapslagen tog in bestämmelser om årsbokslut som skulle gälla även aktiebolag. I Finland har "den nordiska bokföringslagstiftningens harmoniseringskommission" funnit (kommittébetänkande 1972:B 104) att det förslag, som legat till grund för den nya finländska bokföringslagen, inte kan samordnas med bestämmelserna om årsredovisning i det i huvudsak gemensamma nordiska förslaget till aktiebolagslag. Kommissionen har därför utarbetat ett särskilt förslag till regler om bokslut för aktiebolag.

Skulle den enhetlighet, som präglar förslaget till aktiebolagslag, inte kunna förverkligas, förordar utredningen om bokföringslagstiftningen att bokföringslagen får gälla aktiebolag även i fråga om årsbokslut. Aktiebolagslagen behöver då endast innehålla för bolag nödvändiga särregler.

12 §

Räkenskapsårets löpande bokföring avslutas genom årsbokslut som består av resultaträkning och balansräkning.

Balansräkning göres också upp när bokföringsskyldighet inträder.

---

1. Enligt *1929 års bokföringslag* (4 §) skall genom bokföringen lämnas redovisning för bl.a. "den bokföringsskyldiges ekonomiska ställning vid rörelsens början och vid utgången av varje räkenskapsår". Över den ekonomiska ställningen skall den bokföringsskyldige upprätta och i inventariebok föra in inventarium och balansräkning.

Beteckningen inventarium har sedan århundraden använts i redovis-

ningssammanhang och beteckningen inventariebok fanns redan i 1855 års förordning angående handelsböcker och handelsräkningar. Begreppet torde inte alltid ha uppfattats rätt. Inventariet är en specificerad uppställning över samtliga tillgångar och samtliga skulder med angivande av värdet av varje post (7 §). Balansräkningen är ett översiktligt sammandrag av inventariet och skall vara uppställd i lämpliga huvudposter (8 §).

I *1967 års betänkande* föreslås att beteckningen "inventariebok" skall ersättas av "årsbok". Därmed anges enligt betänkandet att boken skall användas för notering varje år. Enligt förslaget (7 §) skall i årsboken för varje år föras in balansräkning och resultaträkning (motsvarande vinst- och förlusträkning). Balansräkning skall göras upp också vid bokföringsskyldighetens inträde.

Enligt 1855 års förordning behövde inventarium upprättas endast då rörelsen startades. Balansräkning skulle däremot göras upp för varje räkenskapsår. Krav på inventarium varje år inflöt i 1929 års bokföringslag efter förslag av 1912 års sakkunniga för utarbetande av förslag till omarbetning av 1855 års förordning. De sakkunniga föreslog däremot inte något generellt krav på årlig balansräkning. Bestämmelsen om obligatorisk balansräkning upptogs i 1929 års lag efter förslag av departementschefen. Med bestämmelsen om inventarium och balansräkning för varje räkenskapsår lagfästes enligt departementschefen en då allmänt utbredd sedvana.

I bokföringspraxis är det, såsom påpekas i 1967 års betänkande, vanligt att endast en gemensam handling över ställningen upprättas och ges beteckningen "Inventarium och balansräkning". Uppställningen har då formen av en balansräkning. För varje sammansatt post hänvisas till bilaga eller räkenskapsbok, vari posten specificeras. Denna ordning med hänvisning till specificering på annat håll är tillåten enligt 1929 års bokföringslag (7 § första stycket).

Remissinstanserna reser – med något undantag – inte några invändningar mot vad 1967 års betänkande föreslår om årsbok, om att slopa kravet på inventarium och om att låta årsbokslutshandlingarna utgöras av balansräkning och resultaträkning. Ett antal remissinstanser uttrycker tillfredsställelse över att förslaget ställer upp krav på resultaträkning.

Enligt *aktiebolagslagen* skall årsredovisning ske genom redovisningshandlingarna balansräkning, vinst- och förlusträkning och förvaltningsberättelse (98 § första stycket). I avsnittet om årsredovisning omnämns också aktiebolags inventarium (100 § första stycket). *Aktiebolagsutredningens förslag* talar om att årsredovisning består av balansräkning, resultaträkning och förvaltningsberättelse (96 § första stycket).

Utredningen om bokföringslagstiftningen föreslår en bestämmelse som överensstämmer med regleringen i 1967 års förslag. Utredningen finner det ändamålsenligt med en samlingsbeteckning för "årsräkenskapshandlingarna". Beteckningen "årsbokslut" har härvid ansetts vara lämplig då den ger uttryck för sambandet med den löpande bokföringen och åskådliggör det bokföringsarbete, avslutandet av böckerna, som ger underlag för och mynnar ut i "årsräkenskaperna". Termen "årsredovisning" blir samtidigt reserverad för "årsräkenskaperna" hos sådana

rättssubjekt som aktiebolag och ekonomiska föreningar. Hos sådana subjekt lämnar styrelsen en ekonomisk redogörelse till subjektets ägare och skäl finns därför att använda beteckningen års*redovisning*. Begreppet årsredovisning är också vedertaget som samlingsterm för inte enbart resultaträkning och balansräkning utan även förvaltningsberättelse.

2. Balansräkning skall också göras upp "när bokföringsskyldighet inträder". Bestämningen avses i sak helt överensstämma med motsvarande bestämning i 1929 års bokföringslag ("rörelsens början", 4 §). För rörelse, som inte drivs av juridisk person, torde bokföringsskyldigheten och skyldigheten att upprätta öppningsbalans (startbalans) inträda när rörelseidkaren faktiskt börjar sina förbindelser med omvärlden, träffar avtal etc. i och för rörelsen. För en juridisk person blir dess konstituerande som juridisk person den avgörande tidpunkten. Här kan sålunda balansräkningen komma att avse en tidpunkt då den egentliga rörelsen utåt ännu inte kommit i gång. Genom att en juridisk person uppkommit har emellertid sådana ekonomiska relationer etablerats mellan rörelsen och delägarna att en balansräkning bör redovisa detta ekonomiska utgångsläge för den planerade verksamheten.

Här bör erinras om att skyldighet enligt förslaget att upprätta inledande balansräkning uppkommer också då en rörelse, som inte drivs av juridisk person, byter ägare. Sådan skyldighet inträder också då bokföringsskyldig rörelse byter identitet och fortsätter exempelvis i bolagsform.

1967 års förslag (7 §) föreskriver att balansräkning över ställningen vid verksamhetens början skall föras in i årsboken "vid räkenskapsskyldighetens inträde". När införandet skall ske regleras av 13 § i föreliggande lagförslag.

En särskild övergångsbestämmelse gäller för rörelseidkare som inte förut varit bokföringsskyldiga men blir det om föreliggande förslag till bokföringslag genomförs. Sådana rörelseidkare skall inte behöva göra upp någon särskild startbalans.

3. Av intresse att påpeka kan här vara att det norska förslaget har en särskild bestämmelse om periodisk avslutning av böckerna (10 §). Kassabok och dagbok skall sålunda summeras för perioder på en eller två månader och överföringar av summor eller saldon då ske till huvudbok eller sammandragsbok. Frågor om sådana periodiska sammandrag behandlas här i avsnittet om den löpande bokföringen (8 § andra stycket).

13 §

Den balansräkning, som göres upp när bokföringsskyldighet inträder, föres utan dröjsmål in i bunden bok *(årsbok)*.

Årsbokslutet föres in i årsboken senast fyra månader efter räkenskapsårets utgång.

Årsbokslutet skrives under av den bokföringsskyldige som därvid anger dagen för undertecknandet. Är flera delägare obegränsat ansvariga för rörelsens förbindelser, underskrives bokslutet av dem alla.

---

1. *1929 års bokföringslag* har en bestämmelse (4 § tredje stycket) att inventarium och balansräkning skall – om Konungen för visst slag av rörelse inte medger annat – vara införda i inventarieboken inom tre och en halv månad efter räkenskapsårets utgång. Föreskrift saknas om införande av redovisning för ställningen vid rörelsens början; föreskrift finns dock att bokföringen skall innefatta en sådan redovisning (4 § första stycket).

Enligt *1967 års förslag* (7 §) skall årsbokslutshandlingarna vara införda inom fyra månader från räkenskapsårets utgång. Balansräkningen över ställningen vid verksamhetens början skall föras in vid bokföringsskyldighetens inträde.

Från *remissbehandlingen* är att anteckna att några remissinstanser uttalar sig för att respiten för införande görs kortare än fyra månader. Därvid åberopas att en förkortning av tiden skulle ge bättre överensstämmelse med vad som gäller enligt taxeringsförordningen. Den förordningen innehåller föreskriften (34 § 1 mom) att bokföringsskyldig inte behöver avlämna deklaration förrän den 31 mars under taxeringsåret, om räkenskapsåret slutar senare än den 31 oktober året före. De flesta bokföringsskyldiga har emellertid räkenskapsår som sammanfaller med kalenderåret. De måste därför ha sina självdeklarationer färdiga inom tre månader och torde sålunda i praktiken få ha årsboksluten färdiga inom samma tid.

Aktiebolagslagen (98 § tredje stycket) och *aktiebolagsutredningens förslag* (96 § tredje stycket) har bestämmelse att årsredovisningshandlingarna skall överlämnas till revisorerna minst en månad före ordinarie bolagsstämma. Sådan stämma skall hållas inom sex månader från räkenskapsårets utgång.

Utredningen om bokföringslagstiftningen föreslår i *första och andra styckena* regler som nära överensstämmer med motsvarande regler enligt 1967 års förslag.

Utredningen har valt formuleringen att öppningsbalansräkningen skall föras in utan dröjsmål. Bestämningen synes ge klarare besked än motsvarande bestämning i 1967 års förslag ("vid räkenskapsskyldighetens inträde" – – – "vid verksamhetens början", 7 §).

Den årliga balansräkningen skall, såsom enligt 1967 års förslag, föras in inom fyra månader från balansdagen. En förkortning av tiden, främst för att nå bättre överensstämmelse med taxeringsreglerna, synes inte möjlig. Den sakkunskap, som anlitas för bokslutsarbete och deklaration, är redan nu hårt ansträngd under tiden februari – mars då bokslut och deklarationer upprättas för flertalet rörelser. Är en samordning av bokförings- och taxeringsreglerna här starkt angelägen, synes möjligheterna att ändra taxeringsreglerna lämpligen böra undersökas.

2. Den bokföringsskyldige skall enligt *1929 års bokföringslag* (10 §) med sin underskrift bestyrka inventariet och balansräkningen. Är flera delägare obegränsat ansvariga för "registrerat bolags" förbindelser, skall inventariet och balansräkningen underskrivas av dem alla. Med "registrerat bolag" avses handelsbolag. Eftersom kommanditdelägare har begränsat ansvar (38 § lagen om handelsbolag och enkla bolag), behöver sådan

delägare inte skriva under bokslutet.

Vid lagens tillkomst fann departementschefen det vara onödigt att i lagtexten framhålla att bolags eller förenings inventarium och balansräkning skulle underskrivas med dess firma. Det ansågs framgå av föreskriften om den bokföringsskyldiges underskrift. Samtidigt påpekade departementschefen att underskrivandet inte var prejudicerande för frågan om vem som hade att bära ansvaret för oordentlig bokföring.

I standardkommentaren till bokföringslagen sägs att den bokföringsskyldige lär få bära ansvaret för inventariet och balansräkningen vare sig han undertecknat dessa uppställningar eller inte. Vidare uttalas att ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings inventarium och balansräkning bör underskrivas av den firmatecknare som är närmast ansvarig för bokföringen, vanligen verkställande direktören. Samtliga styrelsemedlemmar behöver inte skriva under. Detta krävs däremot enligt *aktiebolagslagen* (98 § första stycket) och *lagen om ekonomiska föreningar* (38 § första stycket) beträffande där angivna årsredovisningshandlingar. Samma krav finns i *aktiebolagsutredningens förslag* (96 § andra stycket).

1967 års förslag (14 §) föreskriver att den bokföringsskyldige skall skriva under de i årsboken inskrivna balans- och resultaträkningarna. I motiveringen till den bestämmelsen sägs (betänkandet s. 115) att det i fråga om sådana bokföringsskyldiga, som inte är fysiska personer, torde kunna överlämnas åt praxis att avgöra vem undertecknandet skall åvila. Därvid framhålls att i aktiebolag torde normalt, där verkställande direktör finns, underskrift ske av denne och i övriga fall av därtill utsedd styrelseledamot. Beträffande handelsbolag anförs att skyldigheten bör åvila samtliga bolagsmän.

I ett *remissyttrande* över 1967 års betänkande påpekas att den person inom ett företag, som haft det närmaste ansvaret för bokslutsarbetet, ofta i enlighet med god praxis kontrasignerar de i inventarieboken införda uppställningarna. Det förordas att den ordningen bibehålls..

Enligt den nya *finländska* bokföringslagen (22 §) skall bokslutet dateras och underskrivas av den bokföringsskyldige eller, om den bokföringsskyldige är ett samfund eller en stiftelse, av styrelsen eller de ansvariga bolagsmännen samt av verkställande direktören eller person i motsvarande ställning. Samtliga styrelseledamöters underskrift krävs inte. Det är tillräckligt att bokslutet skrivs under av en beslutför styrelse. Lagförslaget innehåller föreskrift om att specifikationerna till balansräkningen skall dateras och underskrivas av dem som gjort upp desamma. Här avses företagets kontorschef, lagerchef, avdelningschefer eller andra personer som på grund av sin ställning är ansvariga gentemot företagets ledning för att specifikationerna är riktigt uppgjorda.

I det *norska* lagförslaget (16 §) föreskrivs att "årsregnskapet" skall undertecknas av "styret og den daglige leder". Om verksamheten inte leds av en styrelse, skall innehavaren och den som är "daglig leder" av verksamheten skriva under.

Utredningen om bokföringslagstiftningen föreslår i *tredje stycket* bestämmelser om vem som skall skriva under årsbokslutet. Den frågan regleras i full överensstämmelse med 10 § bokföringslagen. För rörelse, som drivs av juridisk person, blir det sålunda reglerna om den juridiska

personen och tillämpningen av dessa regler som bestämmer vem som skall skriva under. För andra bokföringsskyldiga är det naturligtvis den som bokföringsskyldigheten åvilar, rörelseidkaren, som skall underteckna bokslutet.

I redovisningspraxis är det vanligt att anställd eller annan, som mera självständigt handhar bokföringen och upprättar bokslutet, kontrasignerar bokslutet. Det är givetvis önskvärt att sådan person bestyrker uppgifterna med underskrift. Det har inte funnits lämpligt att föreslå någon uttrycklig bestämmelse härom. Det är en organisationsfråga, som får avgöras av rörelsens ledning, om någon annan än de enligt lag ansvariga skall framträda på detta sätt. – En annan sak är att medhjälpare, om han undertecknat eller ej, givetvis skall kunna dömas för medhjälp till bokföringsbrott.

Utredningen har i tredje stycket tillagt krav att dagen för undertecknandet skall anges. Det är sålunda inte balansdagens datum utan dagen för underskriften som skall anges. Den som skriver under skall därför bedöma verksamheten med visst hänsynstagande också till den kännedom han har om det gångna årets rörelse vid denna senare tidpunkt. Förhållandet efter räkenskapsårets utgång kan exempelvis ge anledning till en ytterligare försiktighet i någon värderingsfråga. I den mån det är möjligt att ännu justera värdet i balansräkningen bör detta ske. Annars får, om förhållandet har väsentlig betydelse, särskild anteckning göras till bokslutet (18 § 6. i förslaget).

3. Enligt såväl *aktiebolagslagen* (98 § andra stycket) som *aktiebolagsutredningens förslag* (96 § andra stycket) skall avvikande mening beträffande årsredovisningen, som antecknats till styrelsens protokoll, fogas till den redovisning som yttrandet avser.

En motsvarande regel har tagits in i det *norska* förslaget till lag om räkenskapsplikt. I 16 § sägs att om någon, som skall underteckna "årsregnskapet", har anmärkning att göra mot "regnskapet", skall underskriften ske med förbehåll och närmare redogörelse tas in i årsboken.

Utredningen om bokföringslagstiftningen har övervägt en liknande bestämmelse men stannat inför att inte föreslå någon sådan föreskrift i en bokföringslag. Bestämmelsen har närmast betydelse i förhållandet mellan dem som förvaltar rörelsen och ägarna. Föreskriften i lagförslaget om underskrift dikteras i huvudsak av intresset att visa att bokslutsarbetet är avslutat och utmärka det slutgiltiga bokslutet från förvaltningens sida. Även om något krav på att ange skiljaktig mening inte finns i lagförslaget, förutsätter utredningen att var och en, som har att skriva under årsbokslutet, låter sin avvikande mening komma till uttryck på lämpligt sätt. Beträffande bokslut, som föreläggs bolags- eller föreningsstämma, bör även anteckning om ändring, som stämman beslutat, ske direkt i årsboken.

14 §

Tillgång, som anskaffats eller tillverkats för försäljning, förbrukning eller annan omsättning och som finns kvar i rörelsen vid räkenskapsårets

utgång (balansdagen), tages i balansräkningen upp som *omsättningstillgång*. Som omsättningstillgång upptages också likvida medel, värdepapper för tillfälligt innehav samt kortfristig fordran.

Tillgång, som är avsedd att brukas i rörelsen under mer än ett räkenskapsår, tages i balansräkningen upp som *anläggningstillgång*.

I *1929 års bokföringslag* förekommer inte begreppen omsättningstillgångar och anläggningstillgångar. I värderingsbestämmelsen (9 §) antyds emellertid en sådan uppdelning genom att särskilda regler ges för "tillgångar, avsedda till stadigvarande bruk för den bokföringsskyldige". I 7 § sker en uppräkning av de olika slag av tillgångar som skall tas upp i inventariet ("fastigheter, varulager, övriga lösören, fordringar, värdepapper, kontanta pengar och annat").

I svensk redovisningspraxis är en indelning i omsättningstillgångar och anläggningstillgångar vedertagen och allmänt brukad. *Aktiebolagslagen* och *lagen om ekonomiska föreningar* använder uttryckligen denna indelning i sina scheman för balansräkning och i värderingsreglerna. I *aktiebolagsutredningens förslag* (98 § andra stycket) definieras anläggningstillgång som "tillgång, som är avsedd till stadigvarande innehav eller bruk för bolaget" och omsättningstillgång som "annan tillgång".

1967 års betänkande har en definition (9 § första stycket) som motsvarar den i förslaget till aktiebolagslag.

Andra indelningar än den, som tillämpas i svensk redovisningspraxis, kan givetvis användas. Här kan finnas anledning att erinra om följande indelningar. Den nya *finländska* bokföringslagen rör sig med en indelning i finansieringstillgångar, omsättningstillgångar och anläggningstillgångar (12 §). Som finansieringstillgångar räknas då kontanter, fordringar och "tillfälligtvis i annan form varande finansieringsmedel". Omsättningstillgångar anges vara avsedda för överlåtelse som sådana eller i förädlad form eller avsedda för förbrukning. Det utmärkande för anläggningstillgångar anges vara att de är avsedda att ge avkastning under mer än en räkenskapsperiod. – Den finländska indelningen anges återfalla på den roll som olika typer av tillgångar har i verksamheten. Finansieringstillgångarna används för förvärv av omsättningstillgångar som regelbundet avyttras och åter ger finansieringstillgångar för ett nytt kretslopp. Finansieringstillgångarna används också för förvärv av anläggningstillgångar som behålls i verksamheten och bidrar till att i verksamheten producera omsättningstillgångar och på så sätt hålla i gång kretsloppet. Ett besläktat synsätt kan urskiljas bakom en indelning av konton i prestationskonton och finanskonton som uttryck för de olika strömmar som flyter genom ett företag.

Det *norska* lagförslaget har ingen uttrycklig huvudindelning. I bestämmelsen om balansräkning (18 §) görs en uppräkning av nio skilda slag av tillgångar, däribland "varige driftsmidler" som anges innefatta byggnader, tomter och annan fast egendom, inventarier, maskiner, transportmedel och liknande. För "varige driftsmidler" ges en särskild värderingsregel, byggd på samma principer som hos oss används för värdering av anläggningstillgångar. I övrigt ges kortfattade värderingsregler för envar av tillgångsgrupperna varulager, värdepapper, fordringar och immateriella

rättigheter. – Enligt det norska förslaget kan den bokföringsskyldige ta upp sina värdepapper i en tillgångsgrupp och sina fordringar i en annan grupp utan att behöva dela upp dessa tillgångar med hänsyn till om innehavet avses vara kortfristigt eller långfristigt. Man har funnit det möjligt att ge samma värderingsregel för såväl långfristigt som kortfristigt innehav.

I amerikansk redovisningspraxis används vanligen en indelning av tillgångssidan som för svenska förhållanden och i svenska termer närmast skulle motsvara omsättningstillgångar (current assets), anläggningstillgångar (property, plant and equipment) samt investeringstillgångar (investments and other assets). Till "investments" räknas då aktier, obligationer, fordringar och andelar i delägda företag. Enligt engelsk praxis förekommer en indelning i fyra slag av tillgångar, nämligen anläggningstillgångar (fixed assets), immateriella tillgångar, "investments" och omsättningstillgångar.

EEC-kommissionens direktiv den 15 november 1971 om årsredovisning rör sig för balansräkningens del (artikel 8 och 9) med en indelning i anläggningstillgångar (Anlagevermögen) och omsättningstillgångar (Umlaufvermögen).

Utredningen om bokföringslagstiftningen har funnit att man nu bör bibehålla och bygga vidare på den indelning av tillgångarna som är inarbetad i svensk redovisningspraxis och som används i förslaget till aktiebolagslag. Indelningen har betydelse i huvudsak när det gäller tillgångarnas gruppering i balansräkningen och för värderingsreglerna.

Det kan anmärkas att svårigheter råder att ge en mera exakt och teoretiskt invändningsfri bestämning av de båda tillgångsbegreppen. Vidare kan det i praktiken för olika gränsfall vara svårt att bestämma till vilken grupp en tillgång skall hänföras. Detta gäller särskilt fordringar och aktier. Indelningen är emellertid väl ägnad att åskådliggöra och ge utgångspunkter för det periodiserings- och värderingssystem som lämpligen används när de löpande räkenskaperna i en fortlöpande verksamhet ger underlag för och sammanfattas i en ekonomisk redogörelse för ett räkenskapsår, ett bokslut.

Den av aktiebolagsutredningen och i 1967 års betänkande föreslagna definitionen ansluter nära till den definition som används i redovisningslitteraturen. Definitionen kan vara formellt stringent men dess upplysningsvärde är begränsat. Utredningen om bokföringslagstiftningen finner att en fylligare beskrivning av vad som främst kännetecknar de olika tillgångsgrupperna ger den bokföringsskyldige en bättre vägledning och kan bidra till en ökad åskådlighet hos regelsystemet. I sak syftar utredningens beskrivning inte till någon förändring av den indelning som följer av den traditionella definitionen.

Beskrivningen i *första stycket* av vad som är "omsättningstillgång" tar i första hand fasta på varulagret. Varulagret är vad som finns kvar över ett räkenskapsårsskifte av de produkter som rörelsen tillverkar, försäljer, tillhandahåller eller gör av med i sin verksamhet. Hit hör sålunda bl.a. handelsvaror, råvaror, halvfabrikat och färdigtillverkade produkter men också sådant som bränsle, smörjmedel, rengöringsmedel, förpackningsmaterial och annat som förbrukas i den fortlöpande verksamheten. Till

omsättningstillgångarna hör emellertid också, i enlighet med den traditionella definitionens uppbyggnad, andra tillgångar som inte är anläggningstillgångar.

Omsättningstillgångar, som finns kvar i rörelsen på balansdagen, tas alltså upp som tillgångar i balansräkningen och posterna uppförs där med belopp som beräknas efter värderingsreglerna i 20 §. Egentligen skulle man, såsom konsekvent genomförts i den nya finländska bokföringslagen, kunna uttrycka förhållandet så att utgifterna för inköp av produkter, som ännu inte sålts och gett inkomster, inte tas upp som kostnader i årets resultaträkning utan förs vidare (som tillgångar, utgiftsrester) via balansräkningen för att kostnadsföras i resultaträkning för kommande räkenskapsår. Systemet kommer att ytterligare belysas under 20 §.

Definitionen av "anläggningstillgång" står nära den definition som finns i aktiebolagsutredningens förslag och i 1967 års betänkande. I stället för uttrycket "stadigvarande innehav eller bruk" används orden "brukas i rörelsen under mer än ett räkenskapsår". Därmed vill utredningen erinra om att dessa tillgångar i allmänhet har karaktär av delar av rörelsens produktionsapparat. Undantagsvis kan tillgångarna ha en mer passiv uppgift. Detta gäller t.ex. värdepapper eller fordringar som är avsedda att innehas under mer än ett år. Att utredningen föreslår att tidsbestämningen uttrycks genom orden "under mer än ett räkenskapsår" har sin grund i att detta synes ge en exaktare och mera upplysande bestämning än ordet "stadigvarande". I redovisningspraxis uppfattas sålunda en tillgång som anläggningstillgång så snart avsikten är att den skall ha en flerårig funktion i verksamheten.

Anläggningstillgångarna – med deras nytta under flera räkenskapsår – karakteriseras i balans- och värderingssammanhang av att utgifterna för deras anskaffning inte i sin helhet tas upp som kostnader för ett räkenskapsår. Anskaffningsutgiften fördelas sålunda på flera räkenskapsår genom avskrivningar. Därmed får man ett mera rättvisande resultat; från ett års intäkter avräknas som kostnader också en lämplig andel av anskaffningsutgifterna för de anläggningstillgångar som bidragit till intäkterna. Detta system med kostnadsföring av viss del av utgiften och balansering av utgiften i övrigt som tillgång i balansräkningen har kommit till direkt uttryck i den nya finländska bokföringslagen. I 16 § tredje stycket sägs där att "anskaffnings*utgiften* för anläggningstillgångarna aktiveras och upptages under sin verkningstid genom avskrivningar som kostnader". – Värderingssystemet för anläggningstillgångar behandlas närmare under 21 §.

Avsikten med att en tillgång anskaffas eller innehas skall sålunda enligt definitionen bestämma hur tillgången rubriceras. Rubriceringssvårigheter torde i praktiken kunna uppkomma främst när det gäller värdepapper och fordringar. En strikt tillämpning av indelningen i kort- och långfristig fordran innebär att den del av en långfristig fordran, som förfaller till betalning under räkenskapsåret, redovisas som omsättningstillgång. Så sker också i praktiken. Avsikten med ett innehav kan naturligtvis ibland vara rätt obestämd och innehavet kan i praktiken komma att förlängas utan att direkt ställning har tagits till innehavets längd. Värderingsfrågorna – som är de i sammanhanget viktiga – är emellertid lösta så att det i

regel inte har någon betydelse om ett värdepapper eller en fordran tas upp som omsättningstillgång eller anläggningstillgång (20 och 21 §§).

Inventarier skall genomgående uppfattas som anläggningstillgångar. En viss särställning tillkommer inventarier som är underkastade en hastig förbrukning. Redovisningspraxis liksom skattelagstiftningen (anvisningarna till kommunalskattelagen, 29 § 3.a.) tillåter att utgiften för inköp i sin helhet kostnadsförs anskaffningsåret för inventarier med en beräknad varaktighetstid av högst tre år. Sådana inventarier kommer sålunda inte att tas upp i balansräkningen, ehuru de finns kvar i rörelsen på balansdagen. Vad som aktiveras är ju, som kommit till uttryck i den nya finländska bokföringslagen, inte en tillgång som sådan utan den del av anskaffningsutgiften för tillgången som inte kostnadsförts i resultaträkningen. Även i fortsättningen bör sådana inventarier med kort varaktighet kunna lämnas utanför balansräkningen och bokföras som kostnad under inköpsåret.

15 §

Resultaträkningen redovisar i sammandrag samtliga intäkter och kostnader i rörelsen under räkenskapsåret samt visar räkenskapsårets resultat.

För resultaträkningen användes nedan intagna schema eller annan uppställningsform som ger en tillfredsställande överblick över rörelsens intäkter, kostnader och resultat.

Resultaträkningen innefattar de huvudposter som anges i schemat och förekommer i rörelsen. Huvudpost delas upp i delposter, om så är påkallat för att ge upplysning om delpost av särskild storlek eller betydelse. Huvudposter och delposter ges beteckningar som tydligt anger vad som ingår i post.

Särskild redovisning av huvudpost för bokslutsdispositioner (IV) behöver ske endast om räkenskapsårets balansräkning innehåller särskild post för obeskattade reserver eller sådan post funnits i balansräkning för det närmast föregående räkenskapsåret.

I Den huvudsakliga verksamheten

Rörelsens intäkter, brutto (omsättningssumman), såsom försäljningsintäkter, fakturerade arbeten och provisionsintäkter
Rörelsens kostnader, såsom inköps-, tillverknings-, försäljnings- och administrationskostnader
Resultat före avskrivningar
Avskrivningar
Resultat efter avskrivningar

II Finansiella poster

Intäkter, såsom ränteintäkter och aktieutdelningar
Kostnader, såsom räntekostnader och kapitalförvaltningskostnader
Resultat efter I och II

III Extraordinära poster

Intäkter, såsom vinst vid försäljning av anläggningstillgång, erhållen försäkringsersättning och skadestånd
Kostnader, såsom förlust vid avyttring av anläggningstillgång, nedskrivning och utgiven skadeersättning
Resultat efter I–III

IV Bokslutsdispositioner

Minskning av obeskattade reserver, såsom lagerreserver, anläggningsreserver (ackumulerade avskrivningar utöver plan) och investeringsfonder
Ökning av obeskattade reserver
Resultat efter I–IV före skatt
Resultat efter skatt (för rörelser som taxeras särskilt)

---

1. *1929 års bokföringslag* har inga bestämmelser om resultaträkning (vinst- och förlusträkning). Verksamhet av större omfattning har emellertid oftast redovisats genom dubbel bokföring med resultatredovisning på särskilt vinst- och förlustkonto. I allt större utsträckning har man då fört in en vinst- och förlusträkning tillsammans med balansräkningen i inventariet.

1967 års betänkande innehåller förslag om obligatorisk resultaträkning. Utredningsmännen erinrar om att användningen av vinst- och förlusträkning blivit allt vanligare. Att använda vinst- och förlusträkning synes enligt utredningsmännen vara av sådant värde inte bara för den bokföringsskyldige själv utan också ur taxeringsmyndigheternas synpunkt att föreskrifter bör tas in i lagen. Utredningsmännen hänvisar till att krav på dubbel bokföring inte uppställs i lagförslaget och till att benämningen vinst- och förlusträkning synes ha samband med den dubbla bokföringens vinst- och förlustkonto. Utredningsmännen anser därför att den mera lättfattliga benämningen resultaträkning bör användas.

1967 års lagförslag upptar inget schema för resultaträkningen men väl för balansräkningen. Enligt lagförslaget (13 § första stycket) skall resultaträkningen så uppställas att en med hänsyn till verksamhetens förhållanden tillfredsställande redovisning erhålls för hur räkenskapsårets resultat uppkommit. Resultaträkningen skall (13 § andra stycket) uppta såväl verksamhetens bruttointäkter (omsättningen) som dess kostnader. Intäkter och kostnader skall enligt samma bestämmelse fördelas på lämpliga poster; avskrivning och nedskrivning av anläggningstillgångar och förändringar i lagerreserven skall alltid redovisas särskilt.

Förslaget att göra resultaträkningen obligatorisk hälsas med tillfredsställelse av många *remissinstanser*. Endast en instans uttalar sig mot förslaget. Åtskilliga remissyttranden redovisar synpunkter på vilka poster som bör förekomma i en resultaträkning.

Aktiebolagslagen anger (102 § första stycket) att vinst- och förlusträkningen skall så uppställas att en med hänsyn till bolagets förhållanden och god köpmannased tillfredsställande redovisning erhålls för hur vinsten eller förlusten för räkenskapsåret uppkommit. I andra stycket av samma bestämmelse föreskrivs att ett antal i där intaget schema angivna poster skall tas upp var för sig. Ytterligare postfördelning anges dock skola äga rum, om det med hänsyn till bolagets förhållanden må anses påkallat jämlikt allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased.

Aktiebolagslagens schema synes närmast bygga på en balans- eller kontoform, där samtliga intäkter redovisas direkt under varandra på ena sidan och samtliga kostnader på den andra. Intäktssidan i schemat upptar poster för rörelseintäkter (1), vinstutdelningar på aktier m. m. (2), räntor (3), vinster på avyttring av anläggningstillgångar (4), andra intäkter som

inte härleder sig från rörelsen (5), vederlagsfria eller andra extraordinära förvärv (6) samt nettoförlust (7). Kostnadssidan har poster för rörelseförlust (1), räntor (2), skatter (3), avskrivningar eller avsättningar till värdeminskningskonton (4), förluster på avyttring av anläggningstillgångar (5), allmänna förvaltningskostnader (6), extraordinära kostnader och förluster (7) samt nettovinst (8). – Här bör anmärkas att krav på bruttoredovisning av rörelseintäkterna (omsättningssumman), i den mån sådan redovisning kan ske utan förfång för bolaget, har intagits i bestämmelsen om förvaltningsberättelse (103 §).

Lagen om ekonomiska föreningar har en bestämmelse om vinst- och förlusträkning (42 §) som i sina huvuddrag överensstämmer med aktiebolagslagens bestämmelse.

Aktiebolagsutredningens förslag innehåller om resultaträkningen (104 §) en i förhållande till aktiebolagslagen något förenklad bestämmelse. I bestämmelsen anges att hela intäkten av rörelsen under räkenskapsåret (omsättningssumman) skall tas upp i resultaträkningen, om det ej på grund av särskilda omständigheter finnes lända till förfång för bolaget. Enligt förslagets bestämmelse skall intäkter och kostnader fördelas i poster enligt vad bolagets förhållanden påkallar. Bland intäkterna skall såsom särskilda poster tas upp utdelning på dotterbolagsaktier (1), utdelning på andra aktier (2), ränteintäkter (3), vinst på avyttring av anläggningstillgångar (4) samt extraordinära intäkter som inte skall redovisas under annan post (5). Särskilda poster på kostnadssidan skall finnas för räntekostnader (1), avskrivningar och nedskrivningar på anläggningstillgångar (2), förluster på avyttring av sådana tillgångar (3), extraordinära kostnader (4) samt inkomstskatt (5).

Aktiebolagsutredningen anmärker att bestämmelsen om resultaträkning inte anvisar viss form för denna. Bestämmelserna om specificering av poster anges vara neutrala i förhållande till olika uppställningsformer. För balansräkningen synes däremot lagförslaget (102 §) innehålla en närmare anknytning till en bestämd form.

Utredningen om bokföringslagstiftningen instämmer med 1967 års förslag att resultaträkningen bör vara obligatorisk. Den bör, som enligt 1967 års förslag, inriktas på att ge en tillfredsställande redovisning för hur räkenskapsårets resultat uppkommit. Utredningen anser att resultaträkningen har en sådan funktion i årsbokslutssammanhang att den lämpligen behandlas först i lagtexten. Det förefaller naturligt att se resultaträkningen som den första produkten av bokslutsarbetet. Balansräkningens funktion av resultatutredningsbalans och instrument i periodiseringen kommer också till klarare uttryck, om den behandlas efter resultaträkningen.

2. I flera remissyttranden till 1967 års förslag har fråga väckts om lagen bör innehålla något schema för resultaträkning och balansräkning. Därvid har påpekats att stora variationer råder beträffande redovisningsmöjligheter, redovisningsordning och redovisningsbehov för olika branscher och olika rörelser. Det har då betecknats som vanskligt att finna någon enhetlig form som kan passa alla bokföringsskyldiga. Att anvisa en form antas ge en inte önskvärd bundenhet.

Att anvisa schema i lagen har många uppenbara fördelar. Man kan i själva verket i ett schema bygga in många redovisningsregler. Särskilda lagregler skulle bli invecklade och lämna avsevärt sämre vägledning än schemainbyggda regler. En väsentlig målsättning för en bokföringslagstiftning bör vara att skapa så stor enhetlighet som möjligt beträffande årsboksluten. För personer som är verksamma på redovisningsområdet och för bedömare av bokslut och redovisning är en grundläggande enhetlighet och jämförbarhet ytterst betydelsefull. En bokföringsskyldig, som utformar sitt bokslut efter ett systematiskt uppbyggt schema, får goda garantier för att redovisningen blir fullständig och åskådlig för honom själv och för utomstående bedömare.

Dessa synpunkter bör enligt utredningen leda till att lagen får innehålla också ett schema för resultaträkningen.

Samtidigt är det naturligtvis riktigt att särskilda branscher och rörelser kan uppvisa särförhållanden som kan försvåra en efterföljd av ett bundet schema. Ett så detaljerat schema, som det som presenteras för balansräkningen i 1967 års förslag (11 §), måste sålunda inte sällan aktualisera frågor om avvikelser. Drivs specificeringen däremot mindre långt, minskar uppenbarligen behovet av avvikelser. Utredningen om bokföringslagstiftningen anser att man här med fördel kan använda den metoden att i princip föreskriva en bundenhet till schemat endast när det gäller huvudposterna, själva stommen, i schemat. – Beträffande möjligheten enligt *fjärde stycket* att underlåta särskild redovisning av bokslutsdispositioner (IV) hänvisas till redogörelsen nedan under 16 § angående redovisningen av obeskattade reserver i balansräkningen.

Huvudposterna är kursiverade i schemat i lagförslaget. Efter varje huvudpost följer sedan i lagens schema en exemplifiering ("såsom försäljningsintäkter" etc.). Exemplifieringen skall ge viss vägledning om vilka typer av poster som skall ingå i en huvudpost. Samtidigt ger exemplifieringen anvisning åt den bokföringsskyldige att han i sin uppställning kan dela upp en huvudpost i ett antal för hans bransch eller rörelse lämpliga delposter. Branschorganisationerna exempelvis bör sålunda ha möjligheter att för vederbörande bransch utforma och rekommendera ett lämpligt specialschema med lagschemats huvudposter som stomme. För att göra en sådan branschanpassning möjlig har utredningen dessutom i *tredje stycket* föreslagit att posternas beteckningar skall vara åskådliga och kunna varieras.– Olika, mindre betydelsefulla delposter bör kunna samlas exempelvis under samlingsrubriken "övriga rörelseintäkter".

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

3. För resultaträkningar används nu i huvudsak två olika typer av uppställningsform.

Den mera traditionella formen, kontoformen, redovisar en intäktssida och en kostnadssida, vilka – när beloppet för vinst eller förlust lagts till

– balanserar mot varandra. På vardera sidan står posterna i en uppställning under varandra. Är nettoresultatet en förlust, tas denna upp som en utjämningspost på intäktssidan. Visar rörelsen vinst, tas denna upp som utjämningspost på kostnadssidan. Kontoformen används fortfarande för de flesta vinst- och förlusträkningar och torde dominera kraftigt för de mindre och medelstora rörelserna.

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

Fondbörsutredningen (SOU 1971:9) har angett att den ökade användningen av staffelformen setts som en av de mest centrala tendenserna i årsredovisningarnas omvandling under senare år. En undersökning av auktoriserade revisorn Per Hanner utvisar att drygt hälften av ett antal undersökta större bolag 1966 använde sig av staffelformen. Detta innebar en kraftig ökning i förhållande till 1962, en ökning som därefter har fortsatt. Staffelformen synes ges företräde såväl av Föreningen auktoriserade revisorer som av Näringslivets börskommitté.

Aktiebolagsutredningen uttalar (SOU 1971:15 s. 294) att staffelformen i princip innebär fördelar. Utredningen finner det emellertid inte lämpligt att reglera resultaträkningens uppställningsform. Utredningen hänvisar därvid till den fortgående utvecklingen mot alltmera förbättrade uppställningsformer som särskilt varit märkbar i Sverige och befarar att en reglering kanske snarare skulle fördröja än befrämja utvecklingen.

Utredningen om bokföringslagstiftningen finner att staffelformens grundprinciper numera vunnit erforderlig stadga och att formen allmänt accepterats på redovisningshåll. Formen ger en klar överblick över hur olika inslag i rörelsens ekonomi medverkat till årsresultatet, en överblick som är av väsentlig betydelse för den som driver rörelsen. Formen medverkar till en fast och enhetlig ordning för att räkna fram och bestämma vad som är vinst eller förlust. Ett enhetligt beräkningssätt är av stor betydelse för intern och extern resultatbedömning. Staffelformen ger säkerligen inte några ökade svårigheter i redovisningsarbetet när en övergång väl har genomförts.

Som redovisats under punkt 2 har utredningen om bokföringslagstiftningen funnit att ett schema för resultaträkningen bör tas med i lagen. Det har då – för att lagen skall främja en önskvärd utveckling och behålla sin aktualitet vid den fortsatta utvecklingen på redovisningsområdet – framstått som riktigast att bygga schemat på staffelformen.

Kontoformen har, som förut påpekats, ännu en helt dominerande användning för flertalet rörelsers årsbokslut. Med detta faktiska läge synes det inte möjligt att mera rigoröst hänvisa de bokföringsskyldiga att omedelbart använda staffelformen. Utredningen har därför föreslagit att alternativt skall få användas "annan uppställningsform som ger en tillfredsställande överblick över rörelsens intäkter, kostnader och resul-

tat". Det blir alltså alltjämt tillåtet att använda en kontoform. Att staffelformen används för lagens schema bör emellertid medverka till en ökad, successiv övergång till denna form.

Utredningens lagförslag ger inte några direkta anvisningar för en lämplig postindelning vid kontoformen. För att denna form skall ge en tillfredsställande överblick bör i allmänhet fordras att motsvarande poster, som skulle förekomma vid användning av en staffelform, skall redovisas för sig. För intäktssidan bör alltså finnas särskilda poster för rörelseintäkterna, finansiella intäkter och extraordinära intäkter samt i vanliga fall även poster för minskning av lagerreserv och andra reserver. På kostnadssidan skall särskilda poster redovisas för rörelsekostnader, avskrivningar, finansiella kostnader och extraordinära kostnader samt som regel också poster för ökning av lagerreserv och andra reserver.

4. *1929 års bokföringslag* ställer inte några krav på bruttoredovisning av rörelseintäkterna.

I *1967 års betänkande* föreslås (13 §) att resultaträkningen alltid skall uppta verksamhetens bruttointäkter (omsättningen). Utredningsmännen framhåller att en sådan redovisning ökar möjligheterna för den bokföringsskyldige att bedöma lönsamheten av verksamheten. Samtidigt får emellertid, enligt utredningsmännen, konkurrenterna vid en offentlig redovisning ökade möjligheter till inblick i verksamheten till skada för den bokföringsskyldige. Dessa betänkligheter anses emellertid falla bort när årsredovisningen inte är offentligt tillgänglig. Med hänsyn bl.a. till skatterättsliga intressen anser sig utredningen böra förorda en öppen bruttoredovisning. – Förslaget om bruttoredovisning föranleder inga invändningar vid *remissbehandlingen.* Några remissorgan gör emellertid särskilda påpekanden i anledning av speciella branschers förhållanden.

Aktiebolagslagen föreskriver (103 § 1 mom) att i förvaltningsberättelsen skall, i den mån det finnes kunna ske utan förfång för bolaget, upplysning lämnas om hela intäkten av rörelsen under räkenskapsåret. Denna bestämmelse infördes genom en lagändring 1950, grundad på ett förslag av 1947 års insynskommitté (SOU 1949:8). Insynskommitténs förslag mötte invändningar från många remissinstanser. Därvid åberopades i huvudsak *att* en öppen redovisning medförde faror med hänsyn till konkurrenter, *att* omsättningssumman inte var något entydigt begrepp och därför kunde vara vilseledande eller utan större värde *samt att* en lagstiftning var onödig, eftersom större företag, som hade intresse från insynssynpunkt, redan då oftast angav sina omsättningssummor. Departementschefen (prop. 1950:48) fann att de angivna betänkligheterna inte var av den art att de borde hindra den föreslagna utvidgningen av den publika redovisningsplikten.

Aktiebolagsutredningens förslag har en regel som i huvudsak bygger på principerna i nuvarande aktiebolagslag. Dock föreslår utredningen att bruttoomsättningssumman skall anges direkt som en post i resultaträkningen (104 § första stycket), ett redovisningssätt som enligt utredningen blivit allt vanligare i praxis. Enligt förslaget får uppgift om omsättningssumman alternativt tas upp inom linjen. Vidare föreslår utredningen en skärpning av kraven för avvikelse från huvudregeln. Sådan avvikelse får

göras endast då det på grund av särskilda omständigheter finnes lända till förfång för bolaget med en öppen redovisning.

Enligt en av *fondbörsutredningen* åberopad undersökning (Hanner) redovisade 1966 majoriteten av de rörelsedrivande börsbolag, som omfattades av undersökningen, sina bruttoomsättningar. Detta innebar en markerad ökning sedan 1962. En avsevärt mindre benägenhet för bruttoredovisning anges utmärka andra bolag än de ovan avsedda börsbolagen. Fondbörsutredningen föreslår att de företag, som omfattas av utredningens förslag, alltid skall redovisa omsättningsumman brutto, dock med möjlighet vid synnerliga skäl till dispens av Konungen eller myndighet som Konungen förordnar. Fondbörsutredningens förslag omfattar, förutom börsbolagen och listbolagen, aktiebolag och ekonomiska föreningar som hör till gruppen de allra största företagen.

Utredningen om bokföringslagstiftningen finner, i likhet med 1967 års betänkande, att en bokföringslag bör bygga på en redovisning av bruttoomsättningen. Självfallet är en sådan redovisning mer upplysande än en redovisning enbart av rörelsens bruttoöverskott. Frågor om begränsningar i bruttoredovisningen i förfångsfall får vid behov regleras i den lagstiftning som behandlar redovisningens offentlighet.

I olika sammanhang har påpekats att också en bruttoredovisning kan ge en i viss mån ofullständig information. För ett företag kan exempelvis omsättningssumman inkludera ersättningar för frakter och försäkringar medan ett annat företag säljer sina produkter utan att stå för sådana kostnader. Ett företag kan sälja sina produkter till ett fristående försäljningsföretag under det att ett annat i sina priser skall räkna in också kostnaderna för en omfattande egen försäljningsorganisation.

Det kan uppenbarligen inte undvikas att "omsättningssumman" på detta sätt kan ha ett varierande innehåll för olika branscher och för skilda företag med olika organisation av verksamheten. Upplysningsvärdet kan ökas genom en tydlig specifikation av vilka rörelsekostnader som belastar bruttoomsättningen. Här bör vidare påpekas att frakter och försäkringar i praktiken lämnas utanför bruttoomsättningen. Omsättningssumman brukar sålunda ofta räknas ut på grundval av "priset vid fabrik". En nettoredovisning sker då när det gäller frakter och försäkringar.

Omsättningssummans upplysningsvärde kan, såsom antytts, ökas genom en lämplig redovisning av företagets rörelsekostnader. Aktiebolagsutredningen har (SOU 1971:15 s. 293) uttalat att rörelsekostnaderna bör kunna redovisas brutto i en enda post, om inte företagets förhållanden eller god redovisningssed kräver en speciell uppdelning. Härvid har utredningen erinrat om att kostnaderna i och för sig kan specificeras enligt olika metoder, såsom exempelvis genom en uppdelning på tillverkningskostnader, försäljningskostnader och administrationskostnader, genom uppdelning på olika kostnadsslag som löner, råvarukostnader o.d. eller genom en uppdelning på olika verksamhetsgrenar i rörelsen. Enligt aktiebolagsutredningen skulle ingen i lagen angiven specifikationsform här kunna passa alla företag. Aktiebolagsutredningen påpekar också att förslaget till aktiebolagslag genom att medge att omsättningssumman får anges inom linjen kan sägas tillåta också ett slags nettoredovisning. Vid sådan redovisning förs endast resultatet ut, omsättningssumman

anges inom parentes i texten till posten och kostnadssumman anges aldrig direkt utan får räknas ut genom att omsättningssumman minskas med resultatet.

Utredningen om bokföringslagstiftningen ansluter sig till vad aktiebolagsutredningen sålunda förordat och uttalat. Här bör emellertid påpekas att tillvägagångssättet med en redovisning inom linjen knappast lämpligen kan användas då resultaträkningen har staffelform. Vidare bör erinras om att varje bokföringsskyldig och varje bransch måste sträva efter att ange sådana rubriker för posterna att upplysning lämnas om postens väsentliga innehåll. Om några delposter inte används på kostnadssidan, kan upplysningsvärdet ökas exempelvis genom att huvudinslagen i posten rörelsekostnader anges genom en enkel uppräkning inom parentes vid rubriken. Branscher med speciella förhållanden, såsom anläggningsbranschen, kan för bruttointäktsposten använda särskild beteckning som svarar mot branschens förhållanden, såsom exempelvis "bruttointäkter av fakturerade, resultatavräknade arbeten".

Till vad aktiebolagsutredningen uttalat bör ytterligare erinras om följande. De kostnader, som dras ifrån omsättningssumman under I (den huvudsakliga verksamheten), skall självfallet hänföra sig till de produkter som sålts under året. Från summan av ingående varulager och årets utgifter för varuinköp dras sålunda det utgående varulagret. För tillverkande företag kommer en motsvarande uppdelning att få äga rum också när det gäller att redovisa tillverknings- eller lönekostnaderna under I. En redovisningsordning kan vara att ta upp nu diskuterade poster (varuinköp, löneutgifter o.d.) brutto och att därefter i särskild post göra avdrag (eller tillägg) för skillnaden mellan ingående och utgående lager av färdiga varor.

Åtskilliga frågor i anslutning till resultaträkningen måste lämnas oreglerade i lag och lösas efter vad god redovisningssed bjuder för varierande särförhållanden. Hit hör, förutom frågorna om lämpliga poster på kostnadssidan, bl.a. frågor om uppdelning på olika rörelsegrenar. Enligt *aktiebolagslagen* (102 §) skall bolag, som driver av varandra väsentligen oberoende rörelsegrenar, särskilt redovisa intäkten av varje sådan rörelsegren, där en sådan redovisning ej finnes kunna lända till förfång för bolaget. *Aktiebolagsutredningens lagförslag* tar inte upp någon motsvarighet till denna regel. Därvid anges att främst redovisningstekniska svårigheter föranlett att sådan separatredovisning i praktiken inte är särdeles vanlig. – I kostnadsbokföringen eftersträvar man däremot ofta en redovisning som kan belysa olika produktgruppers lönsamhet. Detta underlag kan då ge underlag också för vissa uppgifter om olika produktgrupper i den offentliga redovisningen.

Enligt aktiebolagsutredningen bör en rörelsegrensredovisning ske i sådana fall där den är särskilt påkallad och kan genomföras. En sådan regel skulle enligt aktiebolagsutredningen följa av det allmänna kravet på en tillfredsställande redovisning. – Utredningen om bokföringslagstiftningen ansluter sig till vad aktiebolagsutredningen uttalat.

Här bör slutligen påpekas att omsättningssumman skall anges utan att mervärdeskatt räknas in i summan. På motsvarande sätt bör rabatter och andra intäktsreduktioner inte tas med i omsättningssumman.

5. Under "Finansiella poster" finns räntor både på intäkts- och på kostnadssidan. Här aktualiseras frågan om avgränsning mot posterna för den huvudsakliga verksamheten. Ett företag kan ha ränteintäkter exempelvis från medel på bankräkningar eller räntekostnader för upptagna lån. Ränteintäkter kan emellertid också härröra exempelvis från fordringar hos kunder och räntekostnader från skulder till leverantörer. Aktiebolagsutredningens betänkande lämnar ingen anvisning om hur dessa räntor skall redovisas för aktiebolagens del.

Räntor, som klart rör finansieringen (utgår på upptagna lån etc.), bör självfallet redovisas under "Finansiella poster".

Redovisningspraxis ger emellertid inte någon entydig anvisning om vilken redovisningsordning som kan anses mest lämplig för vissa andra typer av räntor. Det kan exempelvis göras gällande att räntor på fordringar hos kunder och skulder till leverantörer hör nära samman med företagets prissättningssystem. – Det synes för övrigt ha blivit vanligt att systemet med kassarabatter ersatts av räntedebitering vid försenad betalning. – Sådana räntor kan därför böra, såsom rabatter, påverka omsättningssumman och rörelsens bruttokostnader. En redovisning under "Den huvudsakliga verksamheten" skulle emellertid knappast öka bokslutets tydlighet, om inte särskilda delposter användes för dessa räntor. Utredningen om bokföringslagstiftningen finner det vara lämpligast att också nu diskuterade räntor i allmänhet tas upp under "Finansiella poster".

6. För främst utomstående bedömare av ett företags resultat är det väsentligt att rörelseresultatet redovisas utan extraordinär påverkan. Till de extraordinära intäkterna räknar aktiebolagsutredningen bl. a. vinster på avyttringar av anläggningstillgångar, större valutakursvinster, influtna större belopp på tidigare nedskrivna fordringar och bokföringsmässiga vinster vid försäkringsfall. Till motsvarande kostnader hänförs förluster vid försäljning av anläggningstillgångar, avsättningar till investeringsfond, större kursförluster, större förluster på fordringar, förluster i skadefall och extraordinära pensionskostnader. Till denna uppräkning vill utredningen om bokföringslagstiftningen anmärka att avsättningar till investeringsfond bör redovisas under "Bokslutsdispositioner". Detta stämmer bäst överens med utredningens förslag om en öppen redovisning av de obeskattade *reserverna* och deras förändringar.

Utredningen om bokföringslagstiftningen har i schemat uttryckligen nämnt nedskrivningar bland extraordinära kostnader. Till sådana kostnader hör då de nedskrivningar som i princip nödvändiggörs av skäl utanför företagets rådighet, såsom skador, onormal förslitning och värdenedgång genom ändrade förhållanden. En frivillig nedskrivning i rent konsolideringssyfte – såsom en nedskrivning av intressen i dotterföretag – hör däremot hemma under "Bokslutsdispositioner".

Till extraordinära kostnader kan undantagsivs böra hänföras mera betydande, engångsbetonade tantiemutbetalningar. Mera regelbundna tantiemkostnader hör däremot hemma under I. De bör vid betydande belopp redovisas i särskild delpost.

Utredningen har diskuterat annan rubrik för nu berörda poster än

"Extraordinära poster". "Extraordinära" synes nämligen kunna antyda att posterna ytterst sällan förekommer. Så är inte förhållandet; det finns företag som år från år har poster under denna rubrik. Från denna synpunkt skulle rubriker som "Poster vid sidan av den egentliga rörelsen" eller "Rörelsefrämmande poster" kunna vara mera adekvata. Det utmärkande för posterna bör nämligen vara att de ligger utanför den produktion eller försäljning som företaget har inriktat sig på. Då beteckningen "Extraordinära poster" nu vanligen kommit att användas för dessa grupper av poster, har utredningen använt denna i lagutkastet. Andra diskuterade rubriker har ansetts kunna ge osäkerhet i andra hänseenden vid gränsdragningen mot rörelseposterna.

Några fasta principer för redovisning av extraordinära resultatposter synes ännu ej ha utvecklats i Sverige. I USA har revisorssammanslutningen AICPA i en s. k. APB Opinion uttalat att en resultatpost, som skall redovisas som extraordinär, måste hänföra sig till en händelse eller transaktion som klart saknar samband med företagets ordinarie verksamhet i den miljö i vilken det verkar. Händelsen eller transaktionen måste även vara av en sådan typ att den inte kan förväntas bli upprepad inom en förutsebar framtid. Om endast en av dessa förutsättningar uppfylls (ej samband med rörelsen och ej förutsebar) är resultatposten ej att anse som extraordinär men sådana "ovanliga" resultatposter av större betydelse skall separatredovisas i rörelseresultatet.

Under ett företags sammanlagda livslängd är inga resultatposter egentligen att anse som extraordinära. Under den korta perioden av ett räkenskapsår kan emellertid vissa resultatposter framstå som "extraordinära".

Utredningen om bokföringslagstiftningen har funnit att man bör iaktta restriktivitet vid redovisning av resultatposter som extraordinära. Företaget lever i en föränderlig värld. Produkter, produktions- och försäljningsmetoder, avsättningsmarknader etc. förändras ständigt. En väsenlig uppgift för företagsledningen är att med bästa möjliga ekonomiska resultat lotsa företaget genom dessa förändrade förutsättningar för företagets verksamhet.

Enligt utredningen bör det överlåtas till redovisningspraxis att utveckla principer för redovisning av extraordinära resultatposter. En god vägledning härvid utgör den ovan nämnda Opinion som utgetts av den amerikanska revisionsorganisationen.

7. Frågor om redovisning av den s.k. varulagerreserven och dess förändringar har varit livligt diskuterade. Problemen bör här i korthet kunna presenteras genom några uppgifter om principerna för värdering av varor i lager. För dessa värderingsfrågor hänvisas i övrigt till framställningen under 20 § nedan.

Varor, som finns i lager vid räkenskapsårets utgång, tas upp som tillgång i balansräkningen. De utgifter, som funnits för att skaffa dessa kvarvarande varor, tas sålunda inte upp som kostnad för räkenskapsåret utan förs över till nästa räkenskapsår. Det utgående lagret kan med tillämpning av gällande beskattningsregler tas upp till ett "reducerat" värde. På detta sätt uppkommer en "lagerreserv", som här för enkelhe-

tens skull i första omgången kan beskrivas som skillnaden mellan lagrets faktiska anskaffningsvärde och det lägre värde som lagret upptagits till i bokslutet, det bokförda värdet.

Lagerreserven kan också beskrivas med utgångspunkt i värderingsreglerna. Den i 20 § föreslagna värderingsregeln – som i sak överensstämmer med motsvarande regel i aktiebolagslagen – är en s.k. maximivärderingsregel. Den talar om vilket värde som *högst* får användas för lagret och tillåter alltså ett lägre värde. Skatterätten har däremot en s.k. minimiregel, en regel om *lägsta* tillåtna värde på lagret. När resultatet så tillåter, sätts det bokförda värdet till skatterättens lägre värde eller i vart fall under maximivärdet. Lagerreserven brukar definieras som skillnaden mellan det högre värdet (anskaffningsvärdet eller det s.k. verkliga värdet om detta är lägre) och det lägre värde som lagret faktiskt bokförts till.

Lagervärderingsreglerna är ett viktigt instrument för regleringen i bokslutssammanhang av räkenskapsårets nettoresultat (resultatet under IV i schemat). Vad som skulle blivit ett överskott kan elimineras eller minskas genom att det utgående lagret skrivs ned. Följande räkenskapsår får alltså samtidigt ett i förhållande till anskaffningsvärdet reducerat ingående lagervärde. Säljer man då bort det ingående lagret, får man en större vinst, en vinst som alltså till viss del beror på en lägre varukostnad som följd av den tidigare lagernedskrivningen. Lagerreserven tas nu i anspråk vid försäljningen. Samtidigt kan naturligtvis det andra årets nettoöverskott i sin tur elimineras eller minskas genom att också det andra årets utgående lager skrivs ned. En lika stor eller större lagerreserv kan sålunda kanske skjutas vidare. Kan en lika stor reserv inte återskapas, tas en del av lagerreserven fram och förbättrar nettoresultatet.

Lagerreserven och dess förändring blir inte alltid öppet redovisad i årsbokslut. Om balansräkningen som tillgång tar upp endast lagrets bokförda (låga) värde, är lagerreserven dold. Resultaträkningen ger inte alltid besked om hur årsresultatet påverkats av förändringar i lagerreserven. Kostnaderna i resultaträkningen för försålda varor anges då med belopp som baserats på de bokförda (låga) värdena av ingående och utgående lager. Inga uppgifter lämnas om lagerreservens förändring.

Utvecklingen mot en mera informativ årsredovisning för de större aktiebolagen har fört med sig att man i ökad utsträckning använder sig av en öppen redovisning av lagerreservförhållandena. I balansräkningen har man då som regel tagit upp lagret till det högsta tillåtna värdet på aktivsidan, medan lagerreserven redovisats som en särskild post på passivsidan. I resultaträkningen har rörelsekostnaderna därvid (under I vid användning av staffelformen) angetts med belopp som grundats på de högre värdena för in- och utgående lager. Samtidigt har man i en särskild etapp ("IV Bokslutsdispositioner") angett hur förändringarna i lagerreserven påverkat årets nettoresultat. – Denna redovisningsform – som naturligtvis ger samma slutliga nettoresultat som en redovisning baserad på dold reserv – ger besked om hur förändringar av lagerreserven påverkat det redovisade resultatet.

1929 års bokföringslag har inga bestämmelser om lagerreserven.

I *1967 års betänkande* förslås bestämmelser att förändringar av lagerreserven skall redovisas i resultaträkningen (13 §) och att lagerreser-

ven skall tas upp som särskild post på passivsidan i balansräkningen (11 §). Utredningsmännen erinrar i betänkandet bl.a. om att en sådan redovisning ger en klar överblick över i vad mån ett årsresultat förbättrats av att en tidigare lagerreserv blivit upplöst. Enligt utredningsmännen saknas ofta upplysningar i resultaträkningen om upplösning av dolda reserver. På så sätt, uttalar utredningsmännen, kan en förlustbringande verksamhet fortsätta avsevärd tid, utan att det blir klart ens för företagsledningen, eftersom den verkliga förlusten täcks av upplösta dolda reserver.

Förslaget om öppen redovisning beträffande lagerreserven möter med något undantag inte några gensagor i *remissyttrandena.* I ett remissvar sätts i fråga om det är meningsfullt att kräva en lagerreservsupplysning av bokföringsskyldiga som inte har att lämna något offentligt bokslut.

Enligt *aktiebolagslagen* (103 § 1 mom första och fjärde styckena) skall förvaltningsberättelsen lämna upplysningar som kan avse bl.a. lagerreserven. Sålunda skall enligt bestämmelsen i första stycket lämnas upplysning om bl.a. viktiga förhållanden av betydelse för bedömningen av bolagets ställning och resultat, i den mån så finnes kunna ske utan förfång för bolaget. Bestämmelsen i fjärde stycket (ändrad 1950) föreskriver bl.a. krav på redovisning av vissa ändringar beträffande omsättningstillgångars värdering. Redovisning skall sålunda lämnas för sådan ändring i förhållande till tidigare årsredovisning som i avsevärd mån påverkat årsresultatet eller eljest är av större vikt.

Enligt 105 § 11. i *aktiebolagsutredningens förslag* skall i not eller på annat lämpligt sätt till årsredovisningen fogas vissa uppgifter om bl.a. lagerreserven. Uppgift skall sålunda lämnas, om sådan ändring vidtagits beträffande omsättningstillgångars värdering (i förhållande till tidigare balansräkning och resultaträkning) som i avsevärd mån påverkat årsresultatet eller eljest är av större vikt.

Aktiebolagsutredningen anger (SOU 1971:15 s. 302) att den övervägt en skärpning av lagreglerna om redovisning av lagerreservförändring. Med hänsyn till en mera restriktiv inställning från de övriga nordiska ländernas sida har man emellertid enligt utredningen enats om att bibehålla en regel som svarar mot den nuvarande aktiebolagslagens och att överlåta åt redovisningspraxis i de olika länderna att föra utvecklingen framåt. God redovisningspraxis hos oss får enligt utredningen anses innebära att redogörelse i allmänhet krävs för alla sådana förändringar i lagerreserven som i avsevärd mån påverkat årsresultatet eller eljest är av större vikt. Enligt utredningen behöver redogörelsen inte omfatta beloppet av reservförändringen.

Några remissvar till aktiebolagsutredningens betänkande innehåller uttalanden med krav på öppen redovisning av lagerreserven eller åtminstone dess förändringar. Andra remissinstanser uttrycker invändningar mot en öppnare redovisning.

Fondbörsutredningen upptar i sitt förslag (SOU 1971:9) till lag med särskilda redovisningsbestämmelser för vissa aktiebolag och ekonomiska föreningar några bestämmelser om lagerreserv. Lagerreservens storlek skall sålunda anges i balansräkningen (4 §) och förändringar av lagerreserven i resultaträkningen (5 §). 4 § ger också en definition på lagerreserven,

där anskaffningsvärdet, nettoförsäljningsvärdet eller återanskaffningsvärdet utgör det högre värdet för beräkning av reservens storlek.

Här bör anmärkas att fondbörsutredningen funnit att en öppen redovisning inte kan medföra några allvarliga risker för negativa effekter från konkurrenssynpunkt såvitt gäller de större företagen. En annan utgångspunkt för en bedömning föreligger enligt fondbörsutredningen när det gäller mindre företag, varav många enligt utredningen säkerligen är mycket känsliga för starka såväl inhemska som utländska konkurrenters insyn.

Uppgifter, som intagits i fondbörsutredningens betänkande, visar att det blivit allt vanligare med en öppen redovisning beträffande lagerreserven. Praktiskt taget alla börsbolag torde nu lämna uppgifter om reservens förändringar. Däremot lämnas inte i samma omfattning uppgift om lagerreservens storlek.

Utredningen om bokföringslagstiftningen föreslår, liksom utredningsmännen bakom 1967 års betänkande, bestämmelser om öppen redovisning av lagerreservens storlek och förändringar. – Frågor om visst undantag från denna regel redovisas nedan i slutet av detta avsnitt. – Skälen för utredningens ställningstagande är i huvudsak följande.

Årsbokslutet skall ge den bokföringsskyldige bästa möjliga överblick över rörelsens ställning och resultat. Den skall vidare ge honom ett lämpligt underlag för hans informationsberedskap, hans möjligheter att vid behov lämna upplysningar till andra. Uppgifter om lagerreserven är av stor betydelse för bedömning av rörelsens konsolideringsgrad och räntabilitet. Uppgifterna ger företagaren möjligheter att analysera årsresultatet och att rätt använda de möjligheter, som lagerhållning och lagervärdering ger, för konsolidering och resultatutjämning.

Tidigare synes invändningarna mot en öppen reservredovisning bl.a. ha avsett att en sådan redovisning av reserver kunde vara missledande och föranleda krav från aktieägare och andra intressenter på en ökad utdelning (prop. 1950:48 s. 33 f). Senare har invändningarna främst koncentrerats till behoven av skydd för mindre företag mot insyn från starka konkurrenters sida. Vidare har nu som tidigare ibland framhållits att innebörden av begreppet lagerreserv är obestämd och att en redovisning i siffror av en sådan i sig osäker reserv kan ge ett oberättigat sken av exakthet. Av sistnämnda skäl synes företagen ha varit mera benägna att lämna uppgifter med eller utan belopp om reservens förändringar än att ta upp reserven som en balanspost. Slutligen förekommer den invändningen att en öppen redovisning ställer sig alltför invecklad för mindre företag.

Det kan inte antas att en öppen lagerreservredovisning idag skulle kunna ge ett företag svårigheter att få intressenterna att acceptera de konsolideringssträvanden som bär upp företagets politik beträffande lagerreserven. Också invändningarna om olämplig konkurrentinsyn måste betecknas som ofta överdrivna. Ett konkurrentföretag, som har ett starkt intresse av att känna till lagerreservförhållandena, torde som regel ha möjligheter att få önskad kännedom därom. Under alla förhållanden saknar invändningarna om konkurrentinsyn i huvudsak betydelse när det gäller en reglering av icke offentliga bokslut. Finns det skäl att förstärka

insynsskyddet för vissa företag med offentlig redovisning, bör så ske i den särskilda lagstiftning som avser den speciella företagstypen.

Det är onekligen så att lagerreserven och lagerreservförändringarna kännetecknas av en viss osäkerhet. Angivna belopp är såtillvida osäkra som förändringar av prisnivån och av rörelsens möjligheter kan göra reserven illusorisk. Reserven har ju avsatts bl.a. för att företaget skall stå rustat mot en vid bokslutstillfället okänd och ej närmare förutsebar prisfallsrisk. Vid ett prisfall kan en del av reserven behöva tas i anspråk. Reserven är dessutom belastad med en latent skatteskuld. Begreppet lagerreserv torde emellertid nu i redovisningspraxis vara så inarbetat och fixerat att det knappast kan vilseleda. Någon definition i lagen kan vid dessa förhållanden heller inte behövas; värderingsreglerna i 20 § i förslaget och skatterättens värderingsregler ger klara utgångspunkter för att bestämma reserven. Av särskild vikt är att den bokföringsskyldige begagnar konsekventa värderingsnormer och han skall också vara skyldig (18 § 1.) att ange använda värderingsgrunder och vidtagna ändringar i dem.

En öppen redovisning av reservens storlek och förändring är i stort sett inte mera komplicerad än en redovisning med dold reserv. Varje rörelseidkare skall i sin självdeklaration lämna separata uppgifter som ger upplysning om lagerreserven (inventerat värde, bokfört nettovärde). Det ingående och utgående lagrets högsta tillåtna värden och de nedskrivna (bokförda) värdena ger klara utgångspunkter för beräkning av reservens storlek. De förra värdena ger underlag för beräkning av rörelsekostnaderna (under I i schemat). Reservförändringen räknas normalt fram som skillnaden mellan ingående och utgående lagerreserv. Är det senare värdet lägst, har lagerreserven minskat och minskningen tas upp som en resultatförbättrande post under "Bokslutsdispositioner".

Redovisade förändringar av lagerreserven kan hänga samman med att lagrets kvantitet ändrats, att prisförändringar inträffat eller att nedskrivningsgrunderna ändrats. I särskilda fall kan det finnas anledning att i bokslutet kommentera en större förändring (18 § 6.).

Vad som här angetts beträffande varulager bör gälla också när det gäller "pågående arbeten". Beträffande innebörden av sistnämnda post hänvisas till redogörelsen under 16 §.

För bokföringsskyldiga med obetydliga rörelser torde en redovisning av lagerreservens storlek och förändring kunna uppfattas som rätt komplicerad. En sådan öppen reservredovisning fyller här med hänsyn till rörelsens förhållanden knappast någon uppgift. Utredningen om bokföringslagstiftningen har därför i *fjärde stycket* tagit in en bestämmelse som i vissa fall befriar från särskild redovisning av poster som hänför sig till reservförändringar. Bestämmelsen har sammankopplats med kravet på öppen redovisning av reservernas storlek i balansräkningen enligt 16 § fjärde stycket i lagförslaget och där intagna undantagsregel. Den sammankopplingen krävs för att få regler om reservredovisningen som är så enkla som möjligt att tillämpa. Frågorna om nu diskuterade undantag behandlas närmare under 16 §.

8. Som exempel på obeskattade reserver anges under IV i schemat utöver lagerreserver även *anläggningsreserver.* Härmed avses reserver beträffande anläggningstillgångar i form av ackumulerade avskrivningar utöver plan. Reglerna för avskrivning av anläggningstillgång behandlas i 21 § nedan.

16 §

Balansräkningen redovisar i sammandrag rörelsens samtliga tillgångar och skulder samt eget kapital i rörelsen (kapitalbehållning) på balansdagen.

För balansräkningen användes nedan intagna schema eller annan uppställningsform som ger en likvärdig överblick över tillgångar, skulder och eget kapital.

Balansräkningen innefattar de huvudposter som anges i schemat och förekommer i rörelsen. Huvudpost delas upp i delposter, om så är påkallat för att ge upplysning om delpost av särskild storlek eller betydelse. Huvudposter och delposter ges beteckningar som tydligt anger vad som ingår i post.

Obeskattade reserver behöver ej redovisas öppet som särskild post (B II), om en öppen redovisning har endast ringa betydelse med hänsyn till rörelsens förhållanden.

A Tillgångar

I *Omsättningstillgångar*

1. *Likvida medel,* såsom kassa, bank och postgiro
2. *Kortfristiga fordringar,* såsom kundfordringar, växelfordringar, skattefordringar och lämnade kortfristiga förskott
3. *Varulager,* såsom råvaror, hel- och halvfabrikat samt förbruknings-material
4. *Pågående arbeten* för annans räkning (med öppen avräkning av erhållna delbetalningar och förskott)

II *Spärrkonto* hos riksbanken för investeringsfond

III *Anläggningstillgångar*

1. *Värdepapper,* såsom aktier, andelar och obligationer
2. *Långfristiga fordringar,* såsom långfristigt utlånade medel och lämnade långfristiga förskott
3. *Maskiner och inventarier*
4. *Fastigheter,* såsom obebyggd mark, markanläggning och byggnad
5. *Immateriella rättigheter,* såsom patent, hyresrätt, goodwill och organisationskostnad

B Skulder och eget kapital

I *Skulder*

1. *Kortfristiga skulder,* såsom leverantörskulder, växelskulder, skatteskulder och erhållna kortfristiga förskott
2. *Fakturering av pågående arbeten* för annans räkning (redovisas här, med öppen avräkning, om faktureringen överstiger värdet av arbetena)
3. *Långfristiga skulder,* såsom erhållna inteckningslån och andra långfristiga lån, pensionsavsättningar och erhållna långfristiga förskott

II *Obeskattade reserver,* såsom lagerreserver, anläggningsreserver (ackumulerade avskrivningar utöver plan) och investeringsfonder

III *Eget kapital,* varvid anges ingående värde, insättningar eller uttag under räkenskapsåret, redovisat årsresultat samt utgående värde

C Inom linjen anges

I *Ställda panter,* såsom fastighetsinteckningar och företagsinteckningar samt äganderättsförbehåll som belastar tillgång i balansräkningen

II *Ansvarsförbindelser,* såsom ingångna borgensförbindelser och diskonterade växlar

---

1. *1929 års bokföringslag* har (4 §) en bestämmelse om årsredovisningens allmänna uppgift och ställning i redovisningssystemet. Enligt bestämmelsen skall bokföringen lämna redovisning inte bara för rörelsens gång utan även för den bokföringsskyldiges ekonomiska ställning vid rörelsens början och vid utgången av varje räkenskapsår. Den ekonomiska ställningen skall enligt bestämmelsen redovisas i inventarium och balansräkning. I 7 § bokföringslagen stadgas att inventariet skall uppta den bokföringsskyldiges samtliga tillgångar och skulder. Balansräkningen skall enligt samma bestämmelse utgöra ett översiktligt sammandrag av inventariet. Bokföringslagen har inte något schema för inventariet eller balansräkningen.

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

Enligt förarbetena till bokföringslagen är balansräkningens uppgift att ge upplysning om tillgångarnas och skuldernas fördelning på olika huvudposter. Enligt motiven är det av vikt att kunna jämföra olika huvudposters storlek för att rätt kunna bedöma affärsställningen. Genom att sammanställa flera års balansräkningar och jämföra de mot varandra svarande posterna kunde man sålunda få en överblick över företagets utveckling samt över tillgångarnas och skuldernas förskjutning. Balansräkningen skulle enligt motiven visa företagets ställning, bedömd med hänsyn till att verksamheten skulle fortsätta och företagets förmögenhetsmassa användas i fortsatt verksamhet.

1967 års förslag har inte någon bestämmelse som presenterar balansräkningens allmänna innehåll. Någon sådan bestämmelse finns inte heller i *aktiebolagslagen.* Däremot innehåller *förslaget till aktiebolagslag* (102 § första stycket) en bestämmelse med inledande presentation av balansräkningen. Däri sägs att balansräkningen skall redovisa bolagets tillgångar, skulder och eget kapital vid räkenskapsårets utgång. Aktiebolagslagen, 1967 års förslag och förslaget till aktiebolagslag har schema för balansräkningen.

Årsboksluten har enligt nu gängse synsätt främst till uppgift att mäta resultatet av ett räkenskapsårs verksamhet hos ett fortlevande företag. Balansräkningen har sålunda närmast karaktär av resultatutredningsbalans och instrument för periodisering. Detta kommer, som *utredningen om*

bokföringslagstiftningen tidigare påpekat, klarast till uttryck, om balansräkningen behandlas efter resultaträkningen.

Utredningen finner skäl att ta med en bestämmelse som allmänt presenterar balansräkningens innehåll. Den nu föreslagna paragrafens *första stycke* innehåller en sådan bestämmelse. I bestämmelsen utsägs att det skall vara fråga om en redovisning "i sammandrag". Behovet av mera specificerade uppgifter i olika hänseenden tillgodoses genom en bestämmelse om specifikationer (17 §) och genom krav att vissa kompletterande uppgifter skall lämnas i noter (se 18 §). Balansräkningen skall redovisa ställningen "på balansdagen" och avse förhållandena sedan resultatet av räkenskapsårets verksamhet avräknats.

2. *1929 års bokföringslag* innehåller inte något balansschema och saknar också i övrigt bestämmelser om (inventariets och) balansräkningens uppställning. Det föreskrivs endast (8 §) att balansräkningen skall utgöra ett översiktligt sammandrag av inventariet samt att den skall vara uppställd i lämpliga poster och avse även uppgifter som lämnas inom linjen i inventariet. I praktiken har man för balansräkningens uppställning i stor utsträckning hämtat ledning från de scheman som finns i aktiebolagslagen (101 §) och lagen om ekonomiska föreningar (41 §).

1967 års förslag anvisar ett detaljerat schema för balansräkning (11 §). Schemat skall följas, om motsvarande poster förekommer i verksamheten. Ytterligare fördelning i poster skall genomföras, om verksamhetens förhållanden så påkallar. Från schemat får sådana avvikelser göras som kan anses överensstämma med god redovisningssed.

Några *remissinstanser* vänder sig mot att ett balansschema tagits med i lagen. Därvid görs gällande att ett enhetligt schema inte gärna kan användas av alla rörelser med hänsyn till de stora variationer som förekommer beträffande olika rörelsers art och omfattning. Ytterligare anförs i några remissvar att ett så detaljerat schema kan föranleda svårigheter för mindre rörelser.

Aktiebolagslagen (101 §) och *aktiebolagsutredningens förslag* (102 §) har schema för balansräkningen. Lagen och lagförslaget ger uttryck för liknande ståndpunkter beträffande den redovisningsskyldiges bundenhet till schemat. Schemat anger sålunda vilka poster som – i den mån de förekommer i ett bolags balansräkning – skall redovisas var för sig. De angivna posterna får alltså inte föras ihop med poster av annat slag. Det enskilda bolagets förhållanden kan däremot påkalla en ytterligare specificering av de poster som finns upptagna i schemat. Vidare får avvikelse från uppställningen göras i den mån en sådan avvikelse inte står i strid med god redovisningssed.

Utredningen om bokföringslagstiftningen har föreslagit att i lagen skall ingå ett schema för resultaträkningen. De skäl som anförts för detta i motiven (punkten 2) till 15 § kan åberopas också för att ta med ett balansschema i lagen. Här kan också hänvisas till vad som där anförts om bundenhet endast till schemats huvudposter och om att delposterna endast exemplifierar hur en ytterligare uppdelning kan ske.

Balansräkningen kan liksom resultaträkningen presenteras i antingen kontoform eller rapportform. Det stora flertalet företag använder

kontoformen. En utveckling av nyare former är tänkbar. Här kan erinras om att t.ex. i engelsk redovisningspraxis används en rapportform där kortfristiga skulder dras av från rörelsens omsättningstillgångar i balansräkningen. I lagförslaget har därför tagits med en bestämmelse om rätt att använda annan form än den som schemat i lagen anvisar.

3. *Aktiebolagslagens* schema för balansräkningen tar bland tillgångarna upp anläggningstillgångarna före omsättningstillgångarna. Bland skulderna redovisas det egna kapitalet först och långfristiga skulder redovisas före kortfristiga skulder. Skuldsidan avslutas med en post för vinst på bolagets verksamhet.

1967 års förslag och *aktiebolagsutredningens förslag* använder en omvänd följd för redovisningen. Förslagen tar därvid fasta på den redovisningsordning som nu blivit vanlig hos större företag.

Utredningen om bokföringslagstiftningen föreslår ett schema som nära överensstämmer med de sistnämnda båda förslagens schema. Balansposterna grupperas sålunda så att de lättast realiserbara tillgångarna och de först förfallande skulderna placeras först. De mindre likvida posterna följer sedan successivt. Den förordade formen synes underlätta överblicken över de förhållanden som skall belysas av en balansräkning. Balansräkningen lämnar sålunda underlag för bedömning av ställning, finansiering, soliditet (finansiell stadga) och likviditet (betalningsberedskap). Till en ökad klarhet medverkar också att årets vinst förs samman med det egna kapitalet. Schemat bygger också på principen att även förlust skall föras under det egna kapitalet och därvid redovisas såsom en avdragspost.

Bundenheten till schemat för balansräkningen begränsas till de huvudposter som anges i schemat och som förekommer i rörelsen. För de olika huvudposterna anges exempel på de delposter som kan användas. Bestämmelsen i *tredje stycket* om rätt att variera posternas beteckning avser att underlätta en anpassning av schemat efter skilda branschers förhållanden. Beträffande postindelningen kan sägas att det för många företag torde räcka att endast använda schemats huvudposter.

Från systematisk synpunkt föreligger i förhållande till de tidigare förslagen en skillnad som bör uppmärksammas. Särskilt i aktiebolagsutredningens schema förekommer sålunda poster med samma rubriker under såväl omsättningstillgångar som anläggningstillgångar (aktier, obligationer och andra värdepapper, andra fordringar, förskott till leverantörer). Utredningen om bokföringslagstiftningen har valt att i stället placera varje post under endast en huvudrubrik, den huvudrubrik under vilken posten oftast hör. Värdepapper förekommer sålunda endast under anläggningstillgångarna och kundfordringar endast under kortfristiga fordringar. Fordringar i övrigt och förskott har försetts med de skiljande tilläggen "kortfristiga" och "långfristiga". På skuldsidan finns en motsvarande indelning. Metoden förenklar schemat och ger samtidigt vissa anvisningar åt den bokföringsskyldige. Han bör exempelvis sålunda normalt kunna redovisa sitt värdepapperinnehav under anläggningstillgångarna. Skulle det emellertid undantagsvis förhålla sig så att innehavet är avsett att vara helt kortvarigt, skall värdepapperinnehavet redovisas

som omsättningstillgång. På motsvarande sätt kan en kundfordran någon gång vara en långfristig fordran. Detta följer av bestämmelsen i 14 § med regler för tillgångarnas indelning. En sådan från schemat avvikande placering kan naturligtvis komma i fråga också för andra tillgångar, såsom byggnader inom anläggningsbranschen. Också förslaget till aktiebolagslag förutsätter detta, trots att rubrik för posten finns endast under anläggningstillgångarna.

Förkolumner och summeringar av vissa huvudgrupper bland aktiva och passiva underlättar överblicken. Från jämförelsesynpunkt bör förändringar i förhållande till föregående balansräkning visas. Detta kan ske genom att samtliga poster från föregående års balansräkning återges i en särskild kolumn.

4. Under omsättningstillgångar finns särskilda huvudposter för likvida medel, kortfristiga fordringar, varulager och pågående arbeten.

Varulagret kan, särskilt för tillverkande företag, ha en varierande sammansättning. Olika värderingsmetoder får då användas för de olika inslagen. I specifikationerna till balansräkningen (17 §) – och stundom i själva balansräkningen – kan då finnas anledning att särskilja exempelvis grupperna råmaterial, produkter i arbete (tillverkning på kundorder eller för lager), halvfabrikat (en vidare bearbetning senare förutsätts), detaljlager (färdiga komponenter) och färdiga produkter.

Posten *pågående arbeten* är nu en branschspecifik post. Den används regelmässigt främst inom anläggningsbranschen och när det gäller omfattande och långvariga konsultuppdrag. Posten har ingen motsvarighet i *1967 års förslag* och *aktiebolagsutredningens förslag*. I *remissyttranden* över det förstnämnda förslaget efterlyses anvisningar om postens placering och i värderingshänseende.

I redovisningspraxis kan – såvitt *utredningen om bokföringslagstiftningen* kan finna – nu knappast särskiljas några helt distinkta gränser för begreppet pågående arbeten. För vissa branscher har särskilda skatterättsliga värderingsregler getts för posten och möjligen bidragit till att posten kommit till användning. Så har varit fallet inom anläggningsbranschen när det gäller arbeten på fast egendom som tillhör annan. Med arbeten på annans egendom har emellertid kommit att jämställas vissa arbeten i egen regi. Det har då rört sig om uppförande av villor, radhus, kedjehus och fritidshus som fortlöpande kommer att säljas sedan de färdigställts. Sådan rubricering har använts när det genom särskilda förhandskontrakt eller på annat sätt ansetts säkerställt att en försäljning kommer att ske omedelbart efter färdigställandet.

Också inom konsultbranschen har posten pågående arbeten kommit till användning. – Skatterätten har emellertid på detta område hittills inte gett någon särdeles klar vägledning i rubricerings- och värderingsfrågorna. – Beställda konsultarbeten kan vara av mycket varierande art, från arbeten med successiv leverans av ritningar o.d. till långvariga arbeten som slutligen redovisas utan några omfattande ritningar, utlåtanden eller andra handlingar. Ofta är arbetet extremt inriktat på beställarens förhållanden och utan ekonomiskt värde utanför beställningsuppdraget.

Undantagsvis kan man finna posten pågående arbeten också hos företag

som arbetar med beställningsuppdrag inom andra branscher. Ofta har beställaren då ägt arbetsobjektet. Arbetena kan exempelvis sålunda ha bestått av ombyggnad eller komplettering av en maskin som tillhör beställaren. I andra fall kan det ha rört sig om legoarbeten där beställaren håller material. Någon gång torde posten pågående arbeten emellertid ha begagnats också när den tillverkade produkten övergått i beställarens ägo först när den blivit färdig och levererats. För i vart fall sistnämnda typ av arbeten synes rubriceringen produkter i arbete oftast vara en mera korrekt beteckning.

Posten pågående arbeten synes främst ha använts när det rört sig om arbeten som lagts ned på annans egendom. Vad som tillförts arbetsobjektet har då i stor utsträckning successivt blivit beställarens egendom. Äganderättsförhållandena har medfört att arbetsobjektet inte lämpligen funnits kunna föras under tillgångsposten varor.

Också värderingssituationen har varit något speciell. Arbetsobjektet har ett osäkert verkligt värde. Dels föreligger i och för sig ofta svårigheter att ange verkliga värdet för ett objekt som inte är färdigt. Dels kan objektet – såsom vid många konsultarbeten – sakna värde för annan än beställaren. För entreprenören har värdet främst bestämts av hans rätt till betalning enligt beställningskontraktet. Vid postens värdering får nedlagda kostnader – om dessa inte överstiger det på grundval av kontraktet bestämda, verkliga värdet – sedan ställas mot vad som fakturerats. – Värderingssituationen är emellertid såtillvida knappast helt unik som den också förekommer för produkter i arbete på beställning med delfakturering. – Värderingsförhållandena torde emellertid ha medverkat till att begreppet pågående arbeten fått en något vidare tillämpning än som varit motiverat enbart av äganderättsförhållandena.

I princip borde naturligtvis äganderättsförhållandena om möjligt få bestämma avgränsningen av posten pågående arbeten. Material som fortfarande är i entreprenörens ägo skulle då tas upp som varulager hos honom. När materialet däremot, tillsammans med arbetsinsatser, tillförts beställarens arbetsobjekt på sådant sätt att det omfattas av beställarens äganderätt, finns endast en fordran kvar på entreprenörens sida. Denna fordran har då en särställning, främst på grund av värderingsförhållandena. Fordringen skulle därför lämpligen kunna redovisas under rubriken pågående arbeten.

Det är emellertid i praktiken ofta mycket vanskligt att i det särskilda fallet avgöra vad som ägs av den ene och den andre vid ett successivt pågående arbete av detta slag. Vid exempelvis ett husbygge kan då bl.a. behöva utrönas, om en inmontering avser att vara definitiv och om en inmonterad del kan återtas av entreprenören utan att fastigheten skadas. Vidare skall hänsyn tas, inte bara till vad som allmänt gäller i rättsligt hänseende, utan också till vad som kan följa av äganderättsförbehåll eller andra inslag i parternas särskilda avtal. Också vid olika konsultuppdrag kan det vara svårt att dra upp gränser för konsultens och för beställarens äganderätt.

Vad ovan sagts ger vid handen att det finns ett starkt praktiskt intresse av att entreprenören kan använda en rubricering och värdering som inte är strikt anknuten till äganderättsgränserna i de särskilda fallen. Nedlagda

kostnader för material och arbete bör sålunda av praktiska skäl kunna tas upp och värderas i en post, pågående arbeten. Från redovisningssynpunkt synes äganderättsförhållandena inte här ha något avgörande intresse. För entreprenören är det inte äganderättsförhållandena utan hans rätt till följd av entreprenadkontraktet som här träder i förgrunden.

Det är sålunda knappast möjligt att bygga på äganderättsförhållandena när man skall ange vad som får tas upp som pågående arbeten. Utredningen om bokföringslagstiftningen har därför stannat för att denna post bör uppfattas som en speciell branschpost. Branscher, som i huvudsak har sin inriktning på beställningsarbeten av ovan berörd typ, bör då kunna använda posten utan att behöva från fall till fall träffa något på äganderättsförhållandena baserat avgörande.

De branscher, som bör kunna använda den branschspecifika posten pågående arbeten, kännetecknas främst av att man bedriver kontraktsreglerade arbeten på annans egendom med successiv fakturering och med en värdering som baseras på nedlagda kostnader och ett av kontraktet beroende verkligt värde. Redovisningspraxis får sedan tillsammans med skatterätten bestämma i vilka branscher som posten bör få förekomma. I första hand får posten bli en specifik post för anläggningsbranschen. Även inom särskilda konsultbranscher bör posten kunna komma till användning. En användning bör emellertid här – med de intressen som uppbär en bokföringslagstiftning – kunna uppfattas som frivillig. Att någon post för pågående arbeten inte tas upp i ett konsultföretag, där avslutade arbeten förekommer, kan nämligen innebära att man i konsolideringsintresse skapar en reserv. Med hänsyn till den osäkerhet, som kan anses vidlåda en i huvudsak immateriell reserv av denna art, kan en öppen reservredovisning knappast påfordras. Har man fakturerat, skall man däremot självfallet redovisa fakturerade belopp som fordran, oavsett om man har särskild post för pågående arbeten i balansräkningen eller ej.

I balansräkningen bör pågående arbeten redovisas enligt metoden för öppen nettoredovisning. En sådan redovisning synes ge en klarare bild av den faktiska skuldbelastningen och av likviditeten än en bruttoredovisning. Nettobeloppet räknas fram som skillnaden mellan inom linjen öppet angivna bruttobelopp. Överstiger värdet av utfört arbete (nedlagda kostnader) vad som fakturerats, sker hela redovisningen på aktivsidan. I motsatt fall används endast passivsidan för redovisningen under posten B I 2. "Fakturering av pågående arbeten för annans räkning". Rör det sig om arbeten i egen regi, kommer den här beskrivna jämförelsen att göras mellan nedlagda kostnader och verkställda kreditivlyft. Inom anläggningsbranschen bör redovisningen sålunda kunna följa de rekommendationer som utfärdats av Svenska byggnadsentreprenörföreningen (Byggnadsföretagets årsredovisning, Stockholm 1969).

Frågor om värdering av pågående arbeten behandlas under 20 §.

5. Tillgodohavande på investeringskonto hos riksbanken brukar redan nu tas upp under beteckningen "Spärrkonto hos riksbanken för investeringsfond". Posten brukar återfinnas under särskild rubrik mellan omsättningstillgångarna och anläggningstillgångarna. Avsatta medel är avsedda för investeringar i anläggningar. Insättningen sker på räntelöst

konto i riksbanken med viss procent av vad man avsatt till investeringsfond. För att få utnyttja dessa medel krävs tillstånd som ges i konjunkturutjämnande syfte eller av lokaliseringspolitiska skäl. Många företag har spärrkonton hos riksbanken. Med hänsyn till vad ovan sagts om spärrkontots ställning kan posten knappast föras under anläggningstillgångar eller omsättningstillgångar.

Upplysning om hur spärrkonto skall redovisas fyller en påtaglig uppgift. Utredningen om bokföringslagstiftningen har därför tagit med en särskild post för nu avsedda medel.

6. För anläggningstillgångarna finns huvudposter för värdepapper, långfristiga fordringar, maskiner och inventarier, fastigheter samt immateriella rättigheter.

Enligt kommunalskattelagen tillämpas reglerna för avskrivningar på maskiner och inventarier också för vissa andra slag av anläggningstillgångar. Detta gäller de i punkten 5 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen nämnda immateriella anläggningstillgångarna. Av dessa har patent, goodwill och hyresrätt särskilt angetts i balansschemat. Det bör erinras om att gemenskapen i värderingshänseende naturligtvis inte medför att nu berörda poster i balansräkningen får föras samman med maskiner och inventarier.

Frågor om när vissa immateriella rättigheter kan tas upp som balanspost och hur värderingen skall ske behandlas nedan under 21 §.

7. Enligt lagen (1972:175) med vissa bestämmelser om bokföring av bostadslån m.m. får som en särskild post bland tillgångarna i balansräkningen tas upp ett belopp som motsvarar den samlade skuldökningen av bostadslån (33 § bostadslånekungörelsen (1967:552)) och räntelån (16 § räntelånekungörelsen (1967:553)). Posten skall betecknas "balanspost enligt lagen med vissa bestämmelser om bokföring av bostadslån m. m.". I samband med den lagens tillkomst kompletterades aktiebolagslagen (104a §) och lagen om ekonomiska föreningar (43a §) med en hänvisning till den nya lagen. Eftersom 1929 års bokföringslag innehåller en allmän hänvisning (14 §) till annan lagstiftning, ansågs något tillägg därutöver inte behövas. Samma allmänna hänvisning finns i utredningens lagförslag (2 §). Utredningen har inte ansett det nödvändigt att i schemat föra in den särskilda posten enligt lagen 1972:175.

Lagen förutsätter att skuldökningen balanseras av en särskild aktivpost. Lagstiftningen bygger på ett av paritetslåneutredningen avgivet betänkande (SOU 1971:67), "Ränteomfördelning och vinstutdelning". I remissyttrande av den 14 oktober 1971 över det betänkandet har utredningen om bokföringslagstiftningen förordat att skuldökningen redovisas som en öppen avdragspost till vederbörande skuldpost på balansräkningens passivsida. En sådan redovisning ger en mer korrekt bild av de verkliga förhållandena. I remissyttrandet framhölls att redovisning med öppna avdragsposter brukade användas i redovisningssammanhang av liknande art. Det erinrades om att aktiebolagsutredningen förordat användningen av avdragsposter beträffande förlust på verksamheten, ackumulerade

avskrivningar (värdeminskningsposter) och lagerreserver. Den nu genomförda lagregleringen binder emellertid posten till aktivsidan.

8. Kortfristiga och långfristiga skulder skall redovisas för sig. En sådan redovisning är ägnad att belysa rörelsens likviditet. Den är också av betydelse vid bedömningen i allmänhet av kreditvärdigheten.

I fråga om vilka skulder som är långfristiga och vilka som är kortfristiga sägs i lagberedningens förslag till aktiebolagslag (SOU 1941:9 s. 406) att sådana skulder, som förfaller först mer än ett år efter räkenskapsårets utgång och alltså kommer att kvarstå även i nästa balansräkning, anses i regel kunna tas upp såsom långfristiga. Men alla skulder, som formellt är förfallna till betalning tidigare eller efter ganska kort uppsägningstid, bör inte redovisas som kortfristiga. Skuldens faktiska karaktär av kort- eller långfristig bör läggas till grund för uppdelningen. Hänsyn bör alltså tas inte bara till den rent formella förfallotiden utan även till den beräknade faktiska löptiden. Liknande synpunkter anförs i aktiebolagsutredningens betänkande (SOU 1971:15 s. 277). Utredningen om bokföringslagstiftningen har samma uppfattning.

9. På passivsidan finns en särskild post för obeskattade reserver. Denna post intar en mellanställning mellan skulder och eget kapital. Det är fråga om en blandning av latenta skatteskulder och eget kapital. Termen "obeskattade reserver" anknyter till terminologin i 1967 års förslag. Den ger besked om posternas karaktär.

Den exemplifierande uppräkningen av delposter under obeskattade reserver nämner bl. a. *lagerreserver*. Det är tänkt att det stora flertalet företag skall använda sig av en öppen redovisning av lagerreserven. Det har emellertid funnits befogat att här meddela en särskild undantagsbestämmelse. Redogörelse för denna lämnas senare i detta avsnitt.

Utredningen räknar med att alla företag, som har att redovisa obeskattade reserver, i praktiken kommer att dela upp dessa på olika delposter, om sådana finns (lagerreserv, anläggningsreserv (ackumulerade överavskrivningar), investeringsfondmedel). Särskild föreskrift om en sådan uppdelning har inte ansetts nödvändig. Anvisning om uppdelning erhålls av bestämmelsen i *tredje stycket* att delposter skall användas "om så är påkallat för att ge upplysning om delpost av särskild storlek eller betydelse".

Lagerreserven bör lämpligast redovisas på passivsidan. Metoden att ta upp posten som en öppen avdragspost på aktivsidan vid rubriken varulager får anses vara en mindre lämplig redovisning. – Frågor om lagerreserven har behandlats utförligare under 15 § (punkt 7).

Utredningen har i ett inledande avsnitt utförligt behandlat frågor om enklare regler för mindre rörelser. Det har därvid funnits lämpligast att bereda vissa lättnader för mindre företag genom att bygga in undantagsregler i vissa av lagförslagets bestämmelser. Därvid har utredningen bestämmelse för bestämmelse gått igenom möjligheterna att förenkla. Utredningen har då stannat för att föreslå undantagsregler i 15 och 16 §§ såvitt gäller redovisningen beträffande reserver. Undantaget preciseras närmast i 16 §. Enligt undantagsbestämmelsen behövs ingen öppen

reservredovisning, om en sådan har endast ringa betydelse med hänsyn till rörelsens förhållanden.

Utredningens motiv för undantaget kan ges följande sammanfattning. Många små rörelser har lager av rätt obetydlig omfattning. Särskilt är detta förhållandet beträffande mindre hantverksrörelser som ofta håller ett lager för att ha en tillfredsställande beredskap för arbeten. Även om sådana rörelseidkare i samband med sitt arbete tillhandahåller visst material, har detta "försäljningsinslag" en underordnad betydelse. Lagret kan också vara obetydligt när det gäller mindre handelsrörelser av viss typ. Varor med mer eller mindre begränsad lagringstid tas fortlöpande in för att rörelsen skall ha en tillfredsställande möjlighet att fortlöpande betjäna kundkretsen. Lagringsmöjligheterna är begränsade och de ekonomiska förhållandena tillåter inte en omfattande lagerhållning. Lagrets storlek varierar inte avsevärt. Lagrets begränsade storlek och de begränsade ekonomiska resurserna för med sig att lagerhållningen inte i någon betydelsefull mån används i resultatreglerande syfte. – För rörelser av här antytt slag har en redovisning av reserverna och reservförändringarna ett obetydligt intresse. En redovisning enligt huvudregeln skulle för innehavare av sådana rörelser lätt framstå som mer invecklad än som kan vara motiverat av redovisningens värde.

Nu anförda synpunkter torde ge erforderlig ledning för tillämpning av bestämmelsen i *fjärde stycket*. Den är sålunda inriktad på verkligt små rörelser med obetydliga lager. Skall något belopp anges som ungefärlig utgångspunkt för bedömningen, torde kunna sägas att lager, vars inventerade värde idag understiger 20 000–25 000 kronor, här alltid bör kunna betraktas som obetydliga. Bedömningen måste utgå från de mera stadigvarande förhållandena; lagret bör utan avsevärda variationer vara obetydligt under en följd av år. En tillfällig nedgång av ett annars större lager bör inte leda till att undantagsregeln tillämpas.

Redovisas obeskattade reserver öppet i balansräkningen, skall sådan redovisning av reservförändringar ske i resultaträkningen enligt 15 § fjärde stycket i lagförslaget. Som regel kommer reservredovisning därför att finnas såväl i resultaträkningen som i balansräkningens utgående balans. Men även om obeskattade reserver upplösts helt och alltså redovisas i räkenskapsårets balansräkning endast som ingående men ej som utgående balans, måste förändringen visas öppet i resultaträkningen enligt förslaget. Också i det fallet påverkas ju räkenskapsårets resultat av förändringen.

Undantagsregeln avser huvudposten obeskattade reserver och innefattar sålunda också i och för sig reserver beträffande anläggningstillgångar i form av ackumulerade avskrivningar utöver plan, "anläggningsreserver". Det kan antas att företag, som saknar lagerreserv av betydelse, i praktiken regelmässigt också saknar anläggningsreserver av någon betydelse. Reserver av någon betydelse torde här för övrigt finnas i huvudsak endast för de större företagens del. Hur stora reserverna i realiteten är utgör en bedömningsfråga. Därvid skall avgöras hur stora avskrivningar som är företagsekonomiskt betingade. Det säger sig självt att en sådan bedömning endast vid större förhållanden kan ge ett så bestämt utslag att man har anledning att räkna med reserver av någon betydelse. – Redovis-

ningen av nu ifrågavarande reserver bör ske genom att man i särskild post redovisar ackumulerade avskrivningar utöver avskrivningsplan.

Frågorna om dolda reserver beträffande anläggningstillgångar behandlas närmare nedan under 21 §.

Företag som har investeringsfonder bör redovisa dessa i särskild delpost under huvudposten obeskattade reserver.

10. En enskild näringsidkare kan enligt *1929 års bokföringslag* hålla sina privata ekonomiska transaktioner utanför den löpande bokföringen över sin bokföringspliktiga affärsrörelse. Lagen kräver emellertid att även privata tillgångar och skulder tas med i balansräkningen och inventariet. I *1967 års förslag* förordas den ändringen att endast de till rörelsen hörande tillgångarna och skulderna skall redovisas i balansräkningen. Flera *remissinstanser* kritiserar att 1967 års förslag inte ställer krav på någon redovisning av privata tillgångar och skulder.

Frågorna om privata tillgångar och skulder kan knappast ges en principiellt fullt tillfredsställande lösning. I resultaträkningen kan någon redovisning inte förekomma av intäkter och kostnader som inte hör till rörelsen. En balansräkning, som skall vara en resultatutredningsbalans och stå i samklang med en resultaträkning, kan då inte innefatta privata tillgångar och skulder. Samtidigt kan principiella invändningar riktas mot att åtskillnad upprätthålls mellan rörelsen och en privat ekonomisk sfär. Rörelsen redovisas sålunda då separat, trots att den inte drivs som särskilt rättssubjekt. På detta sätt blir kapitalbehållningen eller det egna kapitalet något av en fiktion. Den bokföringsskyldige får själv fritt bestämma vad han vill hänföra till rörelsekapitalet.

Utredningen om bokföringslagstiftningen finner, i likhet med ett flertal remissinstanser, att man i samband med bokslut bör lämna uppgifter om privata tillgångar och skulder. Rörelsens ställning kan inte tillfredsställande bedömas utan att hänsyn tas till att rörelsens tillgångar kan äventyras av privata skulder och att de privata tillgångarna svarar för rörelsens skulder. Tekniskt sett synes den mest invändningsfria lösningen då vara att redovisningen för de privata förhållandena skall lämnas i en separat uppställning i årsboken. Utredningen har stannat för en sådan lösning och tagit med en bestämmelse i 19 § i förslaget. Vidare har i 18 § 5. tagits upp en regel om uppgiftsskyldighet beträffande annan rörelse.

En någorlunda klar redovisning av det egna kapitalet i rörelsen torde nås, om kapitalbehållningen redovisas i balansräkningen med angivande av ingående värde, insättningar och uttag, årsresultat samt utgående värde.

Utredningen har för kapitalbehållningen använt termen eget kapital. I redovisningssammanhang brukas den termen genomgående i fråga om juridiska personer. Med överförd innebörd bör termen kunna användas även beträffande "enskild" rörelse, eftersom den är så allmänt känd och använd.

Åtskillnaden mellan rörelsen och privatsfären bör inte drivas så långt att några fordrings- och skuldförhållanden mellan de båda sfärerna godtas.

11. I balansräkningen skall inom linjen (C I) anges ställda panter i form av bl. a. inteckningar. Av formuleringen följer att bestämmelsen inte gäller inteckningar som tagits ut men ännu inte belånats. Utredningen vill emellertid framhålla lämpligheten av att den bokföringsskyldige har även sådana inteckningar ordenligt noterade.

17 §

För varje sammansatt post i årsbokslutet lämnas specifikation av de belopp som ingår i posten. Specifikation utgöres av särskild förteckning, om icke postens sammansättning framgår omedelbart av bokföringen i övrigt.

1929 års bokföringslag (7 §) har bestämmelse som ställer krav på specificering av företagens olika tillgångs- och skuldposter. Enligt bestämmelsen skall samtliga tillgångar och skulder tas upp i inventariet och specificeras. Sinsemellan likartade tillgångar eller skulder får dock föras samman i en post, såframt de är med åsatta värden överskådligt införda i handelsbok eller bilaga och hänvisning görs till boken eller bilagan. Inventariet som bokslutshandling kompletteras av balansräkningen som är ett översiktligt sammandrag av inventariet (8 §). I redovisningspraxis brukar inventariet och balansräkningen dock föras samman till en redovisningshandling om ställningen. Det är känt att en mera samlad och överskådlig specifikation av tillgångar och skulder inte sällan saknas och att hänvisningarna till befintliga specifikationer blir allmänt hållna. Stora svårigheter kan då ofta föreligga att klarlägga vilka individuella tillgångar och skulder som ingår i en sammansatt post.

1967 års betänkande innehåller följande bestämmelser om specifikation (12 § 1 mom). För varje sammansatt post i balansräkningen skall finnas en översiktlig specifikation av de i posten ingående beloppen. Denna kan bestå av en särskilt upprättad förteckning. För anläggningstillgångar i form av maskiner och inventarier kan i stället lämnas specificerad uppgift över räkenskapsårets nyanskaffningar och avgångar. Anskaffningskostnader och erhållet vederlag skall då anges. – I motiven anges att lagens krav är uppfyllt, om räkenskaperna är så förda att redan däri ges en översiktlig specifikation.

Remissyttrandena synes allmänt godta 1967 års förslag om specifikationer. Vissa påpekanden görs beträffande bestämmelsens formulering.

Aktiebolagslagen och *aktiebolagsutredningens förslag* innehåller, utom för aktier, inga bestämmelser om specifikation.

Utredningen om bokföringslagstiftningen föreslår här en bestämmelse med krav på specifikation av varje sammansatt post i årsbokslutet. Kravet gäller således både resultaträkningen och balansräkningen.

Att specifikationen i 1967 års förslag betecknas som "översiktlig" kan enligt en remissinstans vara vilseledande. Det kan sålunda uppfattas som tillåtet att redovisa grupper av poster i en specifikationspost. Ordet "översiktlig" har därför tagits bort. Av bestämmelsens andra mening torde med tillräcklig tydlighet framgå att specifikationskravet är fyllt genom en enkel uppräkning post för post (förteckning) och att uppräkningen skall vara sådan att den ger en omedelbar överblick över

posterna. I lagförslaget har dessutom lagts till en uttrycklig bestämmelse av innehåll att en förteckning i bokföringsböckerna, som ger en likvärdig, omedelbar överblick, kan ersätta särskild förteckning. Det bör påpekas att en sådan omedelbar överblick inte följer av att exempelvis kundfordringar finns angivna i en reskontra. Av formuleringen ("bokföringen i övrigt") avses vidare framgå att en särskild förteckning skall uppfattas som räkenskapsmaterial.

Den i 1967 års förslag upptagna särskilda specifikationsformen för maskiner och inventarier torde främst ha medtagits med hänsyn till riskerna för att vissa svårigheter skulle kunna uppstå att lämna fullständiga specifikationer under ett inledande övergångsskede. Ibland kan det sålunda vara komplicerat att lämna specificerade uppgifter om alla enskilda tillgångar i ett äldre maskin- eller inventariebestånd. – I skatterättens värderingsregler återspeglas motsvarande problem i bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning (se under 21 §). – Efter hand som de äldre tillgångarna ersätts av nya minskar berörda svårigheter.

Specifikationsformen med årsvisa förteckningar synes kunna användas utan uttrycklig lagregel. En förutsättning är emellertid att denna form ger en omedelbar överblick över förhållandena. Får tillskott och avgångar sådan omfattning att överblicken förloras, bör kvarstående tillgångar i äldre förteckningar föras över till ny förteckning eller ny uppställning i böckerna. – Utredningen om bokföringslagstiftningen har funnit lämpligast att inte ge en uttrycklig bestämmelse om denna specifikationsform och därigenom anvisa formen till allmän, permanent användning.

18 §

Årsbokslutet belyses ytterligare genom notanteckningar eller anteckningar i annan lämplig form. Om anteckningarna ej föres in i årsboken, hänvisas där till dessa. Anteckning göres om

1. de grunder som använts för värdering av tillgångar och skulder med uppgift om sådana ändringar i värderingsgrunderna som avsevärt påverkat årsresultatet,
2. grunderna för avskrivning av olika grupper av anläggningstillgångar med uppgift om betydelsefulla ändringar av dessa grunder,
3. pensionsåtaganden som ej tagits upp bland skulderna och ej har täckning i pensionsstiftelses förmögenhet,
4. fordran hos delägare, styrelseledamot, verkställande direktör eller firmatecknare, om fordringen är av större betydelse,
5. annan rörelse som den bokföringsskyldige driver med uppgift om balansomslutning, årets resultat och totala egna kapitalet samt
6. annat förhållande av väsentlig betydelse för att bedöma rörelsens resultat och ställning.

Särskilt i engelsk och amerikansk redovisningspraxis har utvecklats en teknik att i noter lämna kompletterande uppgifter till bokslutet. Tekniken har vunnit en betydande efterföljd också i Sverige. I *aktiebolagsutredningens förslag* finns en särskild bestämmelse (105 §) om sådana noter. Där anges också fylligt vad som kan redovisas i noterna.

Utredningen om bokföringslagstiftningen har funnit lämpligt att föra in ett motsvarande system i bokföringslagen. För aktiebolagens del kan för ett notsystem särskilt åberopas att bolagen genom noter kan lämna mera

fylliga uppgifter till sina delägare och i den offentliga redovisningen. Förhållandena är annorlunda när det gäller företag som inte är byggda på något delägarskap och inte avger någon offentlig redovisning. Även för sådana företag bör emellertid boksluten utarbetas på sådant sätt att de kan användas när en redovisning utåt av ett eller annat skäl behöver lämnas. Till kravet på en god informationsberedskap kommer intresset för företagaren själv att få en översiktlig information av bokslutet och att kunna följa företagets utveckling genom en serie upplysande bokslut. Erforderlig överskådlighet och reda kan effektivt åstadkommas genom att man årligen i bokslutssammanhang gör anteckningar (genom noter eller på annat sätt) om ett antal viktiga förhållanden. Genom att kompletterande upplysningar ges i form av noter kan resultaträkningen och balansräkningen hållas fria från tyngande detaljer och specialupplysningar. – Det kan erinras om att ett särskilt skäl för att använda noter i redovisningen kan vara att flertalet här berörda företag inte har någon förvaltningsberättelse som kompletterar bokslutsuppställningarna.

Anteckningarna skall komplettera uppgifterna i resultaträkningen och balansräkningen. Många företag torde komma att direkt i dessa handlingar lämna fylligare uppgifter än som följer av de scheman som föreslagits. I de delar, där tillräckliga uppgifter lämnas i själva uppställningarna, behövs givetvis inte några kompletterande anteckningar.

Anteckningarna skall i regel kunna göras enkla. Krävs i det enskilda fallet så många eller långa anteckningar att dessa skulle ta upp alltför stort utrymme i årsboken, kan anteckningarna göras på annat håll. Men då skall hänvisning till anteckningarna finnas i årsboken.

Frågan om de minsta företagen och den nu diskuterade anteckningsskyldigheten bör här ge anledning till följande anmärkningar. För dessa företag torde anteckningar som regel bli aktuella endast till följd av punkterna 1 och 2. Dessa anteckningar kan göras enkla och bygger på uppgifter som ändock måste redovisas i självdeklarationen. Anteckningsformen ger här en enklare ordning än om man, såsom ofta de större företagen, redovisar förhållandena siffermässigt i resultaträkningen eller balansräkningen. Möjligheterna att, då så undantagsvis blir aktuellt, redovisa pensionsåtaganden (punkt 3) eller garantiutfästelser (punkt 6) i anteckningsform innebär också en förenkling i förhållande till den för större företag rekommenderade metoden med en siffermässig redovisning.

Beträffande de förhållanden som skall föranleda anteckning kan följande anmärkas.

Till punkt 1. De olika värderingsreglerna lämnar en förhållandevis stor frihet för värdering av olika slag av tillgångar. God redovisningspraxis lämnar utrymme för användning av rätt skilda metoder. Av särskild vikt är emellertid att värderingen inte sker på fri hand utan följer dokumenterbara principer. Utan en anteckning om de huvudprinciper, som använts för olika huvudslag av tillgångar, ger balansräkningen ingen tillfredsställande upplysning om ställningen och dess förändringar. En anteckningsskyldighet kan medverka till att den bokföringsskyldige använder sig av genomtänkta och konsekventa värderingsprinciper.

Anteckningarna bör kunna göras enkla. Ändrar man värderingsprincip,

krävs en mera fullständig anteckning. I regel bör det emellertid räcka med att för varulagret exempelvis anteckna "värderat efter anskaffningspris (vilket är lägre än återanskaffningspris) med avdrag för beräknad inkurans på 5 procent".

Till punkt 2. Enligt *aktiebolagsutredningens förslag* (105 § 2.) skall för vissa anläggningstillgångar anges dels anskaffningsvärdet, dels sammanlagda beloppet av företagna av- och nedskrivningar. Skyldigheten avser varje som anläggningstillgång upptagen post, vari ingår fartyg eller maskiner, inventarier o.d. eller byggnader. Förslaget innebär en nyhet i förhållande till *aktiebolagslagen. 1929 års bokföringslag* och *1967 års förslag* saknar bestämmelser i nu berörda fråga.

Utredningen om bokföringslagstiftningen har övervägt att föreskriva skyldighet att göra anteckning om ovan avsedda förhållanden. Här måste emellertid beaktas att det i vissa fall kan vara svårt att få fram uppgifter om kvarvarande anläggningstillgångars anskaffningsvärde utan ett avsevärt arbete. För tillgångar, som avskrivs genom räkenskapsenlig avskrivning (se under 21 §), har uppgifter om de sammanlagda avskrivningarna dessutom ett begränsat upplysningsvärde.

För många rörelser finns enligt utredningen här inte skäl att driva kravet på upplysning längre än till att uppgift lämnas om använda principer för avskrivning av olika slag av anläggningstillgångar. Därutöver bör, såsom när det gäller värderingen av omsättningstillgångar, markeras om avskrivningsprinciperna ändrats på något betydelsefullt sätt. En bestämmelse efter nu angivna riktlinjer har tagits upp under punkt 2.

För företag, där avskrivningar har större betydelse för resultatet, kan det vara påkallat med en öppen och mera exakt redovisning beträffande anläggningstillgångarna. Många företag använder här metoden att i balansräkningen som öppna avdragsposter redovisa de ackumulerade avskrivningarna för olika kategorier anläggningstillgångar eller att redovisa särskilda värdeminskningskonton. En annan metod kan vara att i särskild anteckning redovisa anskaffningsvärden och samlade avskrivningar. Kännedom härom kan vara av väsentlig betydelse för att bedöma rörelsens resultat och ställning. En anteckningsskyldighet kan därför följa av bestämmelsen i punkt 6.

I nuvarande *aktiebolagslag* finns bestämmelse (103 § 1 mom andra stycket) att uppgift skall lämnas i förvaltningsberättelsen om brandförsäkringsbeloppen för viktigare tillgångar. Någon uppgiftsskyldighet för sådana belopp föreslås inte av *aktiebolagsutredningen.* I flera remissyttranden över aktiebolagsutredningens förslag har invänts mot att uppgiftsskyldigheten tagits bort. Det har då understrukits att uppgifterna har betydelse när det gäller att bedöma avskrivningspolitiken och reserverna. *1929 års bokföringslag* och *1967 års förslag* ställer inte krav att upplysning skall lämnas om försäkringsvärde.

Utredningen om bokföringslagstiftningen har i lagförslaget inte tagit med någon bestämmelse om skyldighet att göra anteckning om försäkringsbelopp. Detta har främst sin grund i att det kan vara svårt att med en kort anteckning ge relevanta uppgifter om företagets försäkringsförhållanden. Fixerade försäkringsbelopp anges sålunda ofta inte vid nyare försäkringsformer. Även i övrigt kan kompletterande uppgifter behövas

för att försäkringsbeloppen skall säga något om värdet på tillgångarna. I de fall, där någon, som bereds tillfälle att ta del av årsbokslutet, önskar få upplysning om försäkringsförhållandena, kan den bokföringsskyldige utan svårighet ta fram sådana uppgifter. – På motsvarande sätt kan uppgifter om taxeringsvärden lämnas på begäran. Det finns därför inte heller anledning att föreskriva skyldighet att särskilt anteckna taxeringsvärden.

Till punkt 3. I *1929 års bokföringslag* (7 § andra stycket) finns – liksom i *aktiebolagslagen* (101 § 7 mom andra stycket) – en bestämmelse om redovisning av pensionsåtaganden. Bestämmelsen har sin nuvarande lydelse efter en lagändring 1967 då lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. tillkom. Enligt bestämmelsen skall de pensionsåtaganden som inte tagits upp bland skulderna redovisas inom linjen. Samtidigt erinras (7 § första stycket sista punkten bokföringslagen) om att åtagandena inte behöver tas upp bland skulderna.

Departementschefen (prop. 1967:83 s. 197 f) anförde i hithörande frågor i huvudsak följande. Värdet av en pensionsskuld kunde ofta inte fastställas utan komplicerade beräkningar som krävde särskild sakkunskap. En skyldighet att ange pensionsskuldens belopp kunde därför bli betungande. Bokföringen borde emellertid innehålla sådana uppgifter om pensionsåtagandena att en granskare kunde få en ungefärlig bild av belastningen. Närmare anvisningar borde emellertid inte lämnas i lagen om vilka uppgifter som skulle lämnas. Redovisningsfrågan borde i stället bedömas med hänsyn till vad som kunde anses överensstämma med allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased. När pensionsåtagandena avsåg ett fåtal personer, kunde den enklaste formen av redovisning vara att räkna upp dessa personer. Därvid borde lämnas vissa uppgifter om storleken av de uppräknade personernas pensionsförmåner och om den tidpunkt då pensionerna skulle börja utgå. Avsåg pensionerna ett stort antal personer, föreföll det lämpligare att arbetsgivaren lämnade en sammanfattande redogörelse.

1967 års förslag upptar under E i balansräkningsschemat (11 §) rubriken "Pensionsskulder" (redovisning inom linjen). Åtskilliga *remissinstanser* föreslår att rubriken ändras till "pensionsåtaganden". De åberopar därvid uttalandena vid 1967 års lagändring.

Aktiebolagsutredningen föreslår en bestämmelse (105 § 3.) att bolag i not skall ange det beräknade kapitalvärdet av bolagets pensionsåtaganden till den del det inte redovisats bland skulderna och inte har täckning i pensionsstiftelses förmögenhet.

Utredningen om bokföringslagstiftningen finner att det kan finnas skäl att tillåta vissa variationer när det gäller sättet att redovisa pensionsåtaganden.

Företag som har ett stort antal pensionsåtaganden bör lämpligen redovisa dessa direkt i balansräkningen som en särskild skuldpost (pensionsskuld utan täckning i pensionsstiftelses förmögenhet). Skuldposten tas upp till sammanlagda kapitalvärdet av de olika åtagandena. Detta sammanlagda värde ger ett tillräckligt säkert uttryck för skuldbelastningen.

Vid färre pensionsåtaganden ökar osäkerheten om vad som faktiskt

kommer att betalas ut och om tiderna för utbetalningarna. Kapitalvärdet är därför inte ett lika säkert uttryck för den verkliga skuldbelastningen. Det kan därför i sådana fall vara skäl att tillåta att pensionsåtagandena inte kontinuerligt får påverka balansomslutningen och resultatet. En redovisning inom linjen bör därför vara tillåten. Också i sådana fall skall emellertid kapitalvärdet av åtagandena anges. Även om en redovisning inom linjen synes vara att föredra, kan inga avgörande invändningar riktas mot att motsvarande uppgifter lämnas i den anteckningsform som 18 § reglerar.

När mindre företag undantagsvis gjort något eller några pensionsåtaganden, kan inte alltid krävas att en exakt uträkning skall ske av kapitalvärden. Någon gång kan villkoren för ett åtagande vara endast översiktligt bestämda och avsedda att närmare fixeras när pensioneringen får full aktualitet. Det bör därför tillåtas att åtagandena i undantagsfall, såsom angavs i prop. 1967:83, redovisas genom vissa uppgifter om utfästa förmåner och pensionstidpunkt. Redovisningen får då ske genom notanteckning.

Utredningens ställningstagande har lett till att i punkt 3 tagits upp en bestämmelse om skyldighet att göra anteckningar om pensionsåtaganden. Frågorna har sålunda fått samma lösning som enligt förslaget till aktiebolagslag (105 § 3.). – Utredningen vill emellertid här ytterligare stryka under att en redovisning direkt i balansräkningen (som skuldpost eller inom linjen) som regel bör föredras.

Till punkt 4. 1929 års bokföringslag har beträffande fordrings- och skuldförhållanden till rörelsens intressenter endast bestämmelsen (7 § tredje stycket) att för handelsbolag inom linjen skall anges beloppet av bolagets fordran hos bolagsman.

1967 års betänkande upprätthåller principen att rörelseidkarens privata tillgångar och skulder skall lämnas utanför rörelsens bokföring. Betänkandet lämnar dock inte besked i frågan om man avsett att fordrings- och skuldförhållanden här skulle kunna uppkomma mellan rörelsen och företagaren. – Ett par *remissinstanser* invänder mot att krav inte längre ställs på separatredovisning av fordran mot bolagsman.

Aktiebolagslagen (101 § 4 mom) föreskriver att i balansräkningen i vissa fall skall särskilt anges sammanlagda beloppet av fordringar mot styrelseledamöter, styrelsesuppleanter, verkställande direktör, vice verkställande direktör eller revisor i bolaget eller i moderbolag eller dotterbolag. Sådana fordringar skall anges när de tillsammans överstiger tiotusen kronor eller det lägre belopp som motsvarar två procent av bolagets behållna förmögenhet enligt balansräkningen.

Motsvarande bestämmelse (103 § andra stycket) i *aktiebolagsutredningens förslag* föreskriver att särskild redovisning – som får ske inom linjen – i vissa fall skall lämnas för sammanlagda beloppet av penninglån till andra aktieägare än moderbolag, till aktieägare i moderbolag samt till ledamöter av styrelsen eller förvaltningsråd och till verkställande direktör i bolaget eller i dess moderbolag. Sådan redovisning krävs, om sammanlagda beloppet av sådana lån överstiger femtiotusen kronor eller fem procent av bolagets eget kapital. Krav på särskild redovisning uppställs också när det gäller ställda panter eller ansvarsförbindelser för bl.a. nu

nämnda personer (103 § tredje stycket), varvid varje sådan förbindelse skall anges för sig.

I en annan bestämmelse i förslaget till aktiebolagslag (85 § tredje stycket) föreskrivs att revisor inte får stå i låneskuld till bolaget eller annat bolag inom samma koncern. Särskild bestämmelse finns vidare (115 §) att penninglån utan betryggande säkerhet i vissa fall inte får lämnas bl.a. till aktieägare eller styrelseledamöter. Säkerhet får inte heller ställas för sådana personers förpliktelser. Nu angivna förbud gäller inte när bolagets fria egna kapital täcker sammanlagda beloppet av sådana lån och säkerheter och inte heller om vederbörande aktieägare har mindre än en procent av aktiekapitalet eller eljest så ringa del av detta att delen uppenbarligen inte är avgörande för bolagets beslut om lånet eller säkerheten.

Genom en nyligen antagen lag (1973:303) om ändringar i *aktiebolagslagen,* som trätt i kraft i juni 1973, har införts regler om aktiebolags rätt att lämna penninglån till styrelseledamot, verkställande direktör och aktieägare. Reglerna innebär bl. a. att sådana lån förbjuds i den mån lånet är avsett för låntagarens privata konsumtion.

Aktiebolag får sålunda enligt 75 a § aktiebolagslagen inte lämna penninglån till bl. a. den som äger aktier i eller är styrelseledamot eller verkställande direktör i bolaget eller annat bolag i samma koncern. Sådant förbud gäller också i fråga om ställande av säkerhet. Förbudet gäller emellertid inte i särskilt angivna undantagsfall. Dessutom kan länsstyrelsen medge undantag, om synnerliga skäl därtill föreligger (75 b §).

I förvaltningsberättelsen skall enligt 103 § 1 mom tredje stycket aktiebolagslagen uppgift lämnas huruvida bolaget innehar fordran på grund av penninglån som lämnats med stöd av tillstånd enligt 75 b § eller svarar för ansvarsförbindelse som ingåtts med stöd av sådant tillstånd. Vidare skall sådana penninglån och ansvarsförbindelser tas upp i en av styrelsen och verkställande direktör för varje räkenskapsår upprättad förteckning.

Genom särskilt tillägg i 107 § 1 mom aktiebolagslagen (femte stycket) får den som står i låneskuld till bolaget eller annat bolag i samma koncern eller har förpliktelser för vilka sådant bolag ställt säkerhet inte utses till revisor.

Utredningen om bokföringslagstiftningen finner att den bokföringsskyldige – om rörelsen drivs genom juridisk person – lämpligen bör genom särskild anteckning göra reda för fordringar hos företagets intressenter och ledning. Vid en samlad bedömning av rörelsens ställning måste hänsyn tas till sådana fordringar till större belopp. Någon beloppsgräns eller liknande exakt gräns kan här inte utfinnas eftersom varierande former och storlekar av företag berörs. Anteckningsskyldigheten har därför bestämts till fall då fordringarna är av större betydelse. Detta får anses vara fallet när de avser belopp som är stora i och för sig eller i förhållande till rörelsens ekonomiska förhållanden. Hänsyn bör därvid tas, inte bara till det egna kapitalets storlek, utan också till likviditetsfrågor, lånevillkor m.m. Anteckningsskyldigheten bör kunna fullgöras genom en notering av sammanlagda fordringsbeloppet.

Genom bestämmelsen kommer, såsom enligt nuvarande bokföringslag, att finnas skyldighet att lämna uppgifter om handelsbolags fordran mot bolagsman.

Nu berörda bestämmelser blir i praktiken främst tillämpliga för företag som drivs som särskilda rättssubjekt. Undantagsvis, såsom då en enskild näringsidkare lämnat handelsrättslig fullmakt, prokura, åt någon, kan sådana poster förekomma också hos rörelse som inte drivs genom juridisk person. Däremot kan några fordrings- och skuldförhållanden inte uppkomma i förhållandet mellan rörelsen och rörelsens ägare när rörelsens ekonomi inte är rättsligt skild från företagarens privata ekonomi. En rörelsefordran mot rörelsens innehavare skulle sålunda vid enskild näringsverksamhet inte vara någon realitet.

I några yttranden över aktiebolagsutredningens betänkande efterlyses regler om skyldighet att lämna uppgift om *skulder* till bolagets intressenter. Det uttalas därvid i yttrandena att sådana intressenters kännedom om företaget kan ge dem ett försteg framför andra borgenärer. Vid en tidig kännedom om en oförmånlig utveckling för företaget kan intressenterna sålunda se till att snabbt få ut sina fordringar. Utredningen om bokföringslagstiftningen har ansett att bestämmelserna om återvinning i konkurs här ger tillräckliga möjligheter att komma till rätta med illojala transaktioner.

Till punkt 5. Frågor om flera av varandra beroende rörelser har för aktiebolagens del lösts genom olika bestämmelser om koncernförhållanden i *aktiebolagslagen* och *aktiebolagsutredningens förslag.*

Motsvarande frågor för rörelser, vars bokslut regleras av en bokföringslag, har inte föranlett några särskilda lagregler. *1967 års förslag* innehåller heller inte några bestämmelser. Anmärkas bör att lagen om ekonomiska föreningar och lagen om handelsbolag och enkla bolag också saknar regler om sådana sammanhörande företag.

Särskilda förhållanden föreligger när en bokföringsskyldig, utan att använda sig av särskilda rättssubjekt, driver två fristående rörelser med bokföringsskyldighet. Det skulle kunna hävdas att rörelserna borde ha gemensam bokföring. Några rättsligt avskilda förmögenhetsmassor och något separat skuldansvar finns ju inte. I praxis har det emellertid alltid godtagits att man här använder separata bokföringar och bokslut. Skatterätten har accepterat en sådan ordning.

Förhållandena har föranlett en *remissinstans* att i yttrande över 1967 års betänkande väcka fråga om föreskrift att balansräkning och resultaträkning för skilda rörelser skall föras in i gemensam årsbok. En i viss mån liknande ordning sägs därvid vara föreskriven i nuvarande bokföringslag. Därvid syftar yttrandet på kravet att inventariet skall omfatta den bokföringsskyldiges tillgångar och skulder, vare sig tillgångarna och skulderna tillhör rörelsen eller ej.

Frågor om "koncernförhållanden" i vidare mening – där också andra företag än aktiebolag ingår – har uppmärksammats i olika sammanhang.

Utredningen om bokföringslagstiftningen finner att en rörelses ställning, resultat och utveckling knappast kan tillfredsställande bedömas av ett bokslut som omfattar rörelsen men inte alls ger några upplysningar om en närstående annan rörelse. Särskilt är detta fallet då rörelserna inte

drivs genom särskilda rättssubjekt. Ägaren har då stor frihet att hänföra affärer eller balansposter till den ena eller andra rörelsen och att företa transaktioner mellan rörelserna.

Behoven av en särskild lagstiftning angående koncernredovisning oberoende av företagsform har berörts bl. a. vid överläggningar utredningen haft med företrädare för de övriga nordiska länderna. Frågorna om "koncernförhållanden" i vid mening kan kräva en utredning i ett större sammanhang. En bestämmelse om viss anteckningsskyldighet för bokföringsskyldig synes emellertid nu böra införas. En sådan bestämmelse kan knappast komplicera redovisningen och får anses vara föga ingripande. Den är ett naturligt komplement till bestämmelsen om skyldighet att lämna uppgifter om privata tillgångar och skulder.

Bestämningen "annan rörelse som den bokföringsskyldige driver" avses utmärka att bestämmelsen gäller endast fall då båda rörelserna drivs utan användning av särskilt rättssubjekt. Om en person dels själv driver en rörelse utan att använda särskilt rättssubjekt, dels är huvuddelägare exempelvis i ett handelsbolag, föreligger sålunda ingen anteckningsskyldighet. Den senare rörelsen drivs ju då formellt av handelsbolaget och inte av "den bokföringsskyldige".

Frågan när flera rörelser kan anses föreligga belyses av de riktlinjer som dragits upp i skatterätten (anvisning 3. till 18 § kommunalskattelagen) beträffande frågan om skattskyldighet för en eller flera förvärvskällor. Följande huvudsakliga riktlinjer anges därvid. Frågor om en eller flera rörelser aktualiseras först om nämnvärt kapital lagts ned i verksamheten eller denna bedrivs med avlönad arbetskraft. Är de båda verksamhetsgrenarna då till arten helt olika och utan egentligt inre sammanhang, kan två rörelser anses föreligga. Framträder däremot rörelsegrenarna som ett enhetligt företag med ett inre sammanhang bör de redovisas gemensamt. Ett sådant inre sammanhang finns bl.a. vid gemensamhet i ledning och verksamhetsart. Exempel på sådan gemenskap utgör här att verksamheten drivs gemensamt (t.ex. bruksrörelse), då den ena verksamheten förädlar eller på annat sätt tillgodogör sig den andras produkter eller då rörelserna arbetar med gemensamma råämnen eller gemensamt levererar produkter. Också en gemenskap i driftutgifter, då en uppdelning är praktiskt taget ogenomförbar, kan föranleda att verksamheten bör ses som en rörelse.

Det har inte funnits lämpligt att föreskriva någon skyldighet att använda skild bokföring. I fall då rörelserna saknar samband kan man emellertid som regel inte få någon överblick över de olika verksamheternas resultat och ställning, om man inte på ett eller annat sätt gör åtskillnad mellan dem i bokföringen. Ofta är den enklaste utvägen då att använda helt skild bokföring. I praktiken torde saknas anledning att överväga skild bokföring i andra fall än då skatterätten godtar att två förvärvskällor föreligger.

Till punkt 6. Andra förhållanden än de som regleras under punkterna 1–5 kan stundom ha väsentlig betydelse för resultat och ställning. En allmän bestämmelse om noteringsskyldighet i sådana fall är därför påkallad.

Anteckning bör göras om den bokföringsskyldige för sina kundfordringar anlitar "factoring" eller om maskinpark o.d. i större utsträck-

ning anskaffas genom "leasing".

Entreprenadföretag och andra kan stå ett omfattande garantiansvar för sina arbeten eller produkter. Har verksamheten större omfattning, bör avsättningar regelbundet ske för detta ansvar och särskild skuldpost tas upp i balansräkningen för garantiåtagandena. Här bör anmärkas att skatterätten hittills varit restriktiv när det gällt avsättningar till garantireserver, trots att sådana avsättningar kan vara företagsekonomiskt erforderliga. En utveckling mot ökade garantiåtaganden kan förutses beträffande t.ex. kapitalvaror. Från konsumentsynpunkt kan vidgade sådana åtaganden vara önskvärda. Garantireserver kommer då att krävas i allt större utsträckning.

Är åtagandena mera sporadiska eller har rörelsen mera begränsad omfattning, bör alternativt kunna förekomma att åtagandena redovisas inom linjen i balansräkningen. Detta kan vara motiverat med hänsyn till osäkerheten beträffande beloppsberäkningen och ovissheten om i vad mån ansvaret i praktiken kommer att aktualiseras. Också en redovisning genom en notanteckning kan komma i fråga i sådana fall. Redovisning genom anteckning bör slutligen ske i sådana fall, då ett betydelsefullt garantiansvar föreligger men möjligheter av ett eller annat skäl inte finns att beloppsbestämma ansvaret. Resultatet och ställningen får en felaktig redovisning, om man inte i någon form fäster uppmärksamheten på föreliggande garantiansvar av någon betydelse.

19 §

Enskild näringsidkare för i årsboken in sammanställning över sina privata tillgångar och skulder. Bland tillgångarna redovisas särskilda poster för kontanter, banktillgodohavanden, värdepapper och andelsrätter, fordringar, inventarier och annan lös egendom samt fast egendom. Tillgångar och skulder av betydande värde redovisas för sig.

Frågorna om privata tillgångar och skulder har tidigare berörts (punkt 9 under 16 §). Såsom då angavs ställer *1967 års förslag* inga krav på redovisning av sådana poster. Åtskilliga *remissinstanser* har invändningar mot detta.

En redovisning av endast de tillgångar och skulder, som avser rörelsen, skulle strida mot ett av bokföringslagens syften, att bereda skydd åt borgenärerna. Borgenärsintressen kan kräva en årlig fullständig redovisning av den bokföringsskyldiges samtliga tillgångar och skulder, borgens- och andra ansvarsförbindelser samt ställda panter. För den bokföringsskyldige är det nödvändigt att sammanställa de tillgångar och skulder som skall tas in i den årliga förmögenhetsdeklarationen. Från taxeringssynpunkt kan det vara av värde att vid förmögenhetsgranskningen kunna jämföra lämnade deklarationsuppgifter med uppgifterna i årsbokslutet.

För att säkra uppställningens informationsvärde krävs att kontanter, banktillgodohavanden, värdepapper, fordringar, annan lös egendom och fast egendom redovisas under särskilda poster. Av samma anledning fordras också att tillgångar av mer betydande värde redovisas för sig. Redovisningen kan inte anses betungande och posterna har anslutits till uppställningen i förmögenhetsbilagen till den allmänna självdeklara-

tionen.

En sammanställning över privata tillgångar och skulder behöver göras endast när rörelsen inte drivs genom bolag eller annat särskilt rättssubjekt. Används formen med självständig juridisk person, finns en rättsligt giltig skillnad mellan den bokföringsskyldiges, företagets, förmögenhet och ägarens enskilda tillgångar och skulder. Utredningen har ansett sig kunna använda beteckningen "enskild näringsidkare" för bokföringsskyldiga som inte driver rörelsen genom bolag eller annan juridisk person. I remissen till lagrådet den 16 februari 1973 av förslag till ny firmalagstiftning m.m. används denna beteckning (4 § förslaget till handelsregisterlag).

20 §

Omsättningstillgång tages i balansräkningen upp till högst det belopp som gått åt för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet).

Är verkliga värdet på balansdagen lägre än anskaffningsvärdet, får tillgången ej tagas upp över detta verkliga värde. Såsom verkliga värdet anses försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad. Då rörelsens förhållanden, tillgångens beskaffenhet eller andra omständigheter ger anledning härtill, får verkliga värdet dock bestämmas till återanskaffningsvärdet med avdrag för inkurans eller till annat värde som är förenligt med god redovisningssed.

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

Osäker fordran skrives ned och värdelös fordran tages ej upp som tillgång.

---

1. *1929 års bokföringslag* föreskriver (9 § 1.) att den bokföringsskyldiges tillgångar inte må upptas över sina verkliga värden. För omsättningstillgångar ges inte någon ytterligare regel. Mera utförliga regler finns däremot för anläggningstillgångar (9 § 2.) och för vissa fordringar (9 § 3.).

Bestämmelserna i 9 § bokföringslagen ger maximiregler för värderingen, de anger det högsta tillåtna värdet. Departementschefen erinrade vid lagens tillkomst om att årsbokslutet framför allt hade till ändamål att ge kännedom om affärsresultatet. Balansräkningen skulle främst vara en resultatutredningsbalans. Intet förbud uppställdes enligt departementschefen mot en undervärdering av tillgångarna. Det angavs inte vara lagstiftningens uppgift att lösa frågan om vad som borde vara den rätta värderingsprincipen. Detta spörsmål fick överlåtas till det praktiska affärslivet och den ekonomiska forskningen. Bokföringslagstiftningen skulle enligt departementschefen endast tillse att borgenärerna och andra av rörelsen intresserade inte behövde bli vilseledda i för dem oförmånlig riktning. – Förarbetena till värderingsregeln innehåller dessutom en erinran om att man i värderingsfrågor också har att följa bestämmelsen (3 §) att bokföringen skall ske i överensstämmelse med allmänna bokföringsgrunder och med iakttagande av god köpmannased.

I redovisningspraxis har man för värdering av omsättningstillgångar vid affärsbokföringen vanligen följt vad som brukar betecknas som *lägsta värdets princip*. Det lägsta värdet av antingen anskaffningsvärdet eller verkliga värdet har då ansetts utgöra det värde som en tillgång högst fick

tas upp till. Verkliga värdet har bestämts på olika sätt (nettoförsäljningsvärdet, återanskaffningsvärdet eller i undantagsfall annat värde). Av stor betydelse för värderingsspörsmålen har varit att aktiebolagslagen har mera fullständiga regler om värdering efter lägsta värdets princip.

Det får antas att en godtycklig nedvärdering – en värdering utan stöd av normer som god redovisningssed anvisar – av tillgångar inte är förenlig med god redovisningssed. Frågorna om gränserna för en undervärdering brukar inte regleras i bokföringslagstiftningen. Skatterätten uppställer emellertid regler för de lägsta värden som kan godtas i taxeringssammanhang (minimivärderingsregler).

I *1967 års betänkande* föreslås att utförliga värderingsregler skall ingå i en bokföringslag. Därvid erinras om att 1912 års sakkunniga hade föreslagit mera detaljerade värderingsregler än de som sedan kom att inflyta i 1929 års bokföringslag. Lagrådet hade invänt mot förslagets utförliga regler och därvid bl.a. uttalat att det inte var lämpligt att för alla bokföringsskyldiga förskriva så detaljerade värderingsföreskrifter som gällde för aktiebolag. När det gällde aktiebolag hade, uttalade lagrådet, bestämmelserna sålunda bl.a. särskilt till syfte att förhindra övervärdering av tillgångarna och därav föranledd för hög utdelning. Departementschefen uttalade att man inte borde genom detaljföreskrifter lägga band på de bokföringsskyldigas handlingsfrihet.

Utredningsmännen bakom 1967 års betänkande understryker att bokföringslagens syften bör vara bl.a. att skydda borgenärsintressena och att ge den räkenskapsskyldige själv möjlighet att bedöma det ekonomiska utfallet av hans verksamhet. Man kan därför enligt utredningsmännen inte underlåta att genom särskilda regler i lagen lämna bindande anvisningar i värderingsfrågor. Utredningsmännen framhåller att värderingsreglerna visserligen alltjämt är av särskild vikt i aktiebolag och ekonomiska föreningar med hänsyn till att endast företagets tillgångar svarar för dess skulder och att det därför är nödvändigt med regler som begränsar rätten att ta ut medel från företaget. Även om det sålunda är särskilt viktigt att värderingsfrågorna beaktas i aktiebolag och ekonomiska föreningar, så får, enligt utredningsmännen, dock behovet av klara värderingsregler för de enskilda näringsidkarna inte underskattas.

Enligt 1967 års betänkande är det uppenbart att värderingsreglerna i en ny bokföringslag bör bygga på den s.k. dynamiska balansuppfattningen. Enligt denna uppfattas balansräkningen närmast som en resultatutredningsbalans.

1967 års förslag innehåller följande bestämmelser. Omsättningstillgång skall upptas till anskaffningskostnaden eller, om återanskaffningsvärdet är lägre, till detta värde, såvida ej enligt god redovisningssed annat värde bör sättas på tillgången (10 § 1 mom första stycket). Förekommer inkurans, skall avdrag göras för denna. Omsättningstillgång får dock upptas till lägre värde än som följer av vad i första stycket sägs, om skillnadsbeloppet (lagerreserven) redovisas särskilt i balansräkningen (10 § 1 mom andra stycket).

Värderingsreglerna i förslaget kompletteras av en bestämmelse med vissa definitioner (9 §). Anskaffningskostnaden bestäms därvid till kostnaden för förvärv eller tillverkning av en tillgång. Återanskaffnings-

värdet anges vara tillgångens anskaffningskostnad vid räkenskapsårets utgång. För tillgång, som den bokföringsskyldige tillverkat, skall som anskaffningskostnad anses direkta tillverkningskostnader i material och arbetslöner, ökade med tillägg som motsvarar vad som av de "indirekta tillverkningsomkostnaderna" skäligen belöper på tillgången. När man beräknar anskaffningskostnad för varulager, skall man utgå från att det utgående varulagret består av de varor som den bokföringsskyldige förvärvat eller tillverkat senast (FIFO-principen, first in – first out).

Av motiven till de 1967 föreslagna reglerna finns anledning att här särskilt understryka följande uttalanden i betänkandet. Aktiebolagslagens bestämmelse för värdering av omsättningstillgångar ställer upp nettoförsäljningsvärdet som riktpunkt vid sidan av anskaffningskostnaden. Denna värderingsregel synes ge uttryck åt en statisk balansuppfattning som knappast är förenlig med lagens syfte att nå fram till en resultatutredningsbalans. Regeln i aktiebolagslagen för med sig att man vid prisfall under tidigare anskaffningspriser får använda nettoförsäljningsvärdet, trots att anskaffningskostnaden på balansdagen i regel vid sådant prisfall torde vara lägre än nettoförsäljningsvärdet. Vid bokslutet kvarvarande tillgångar bör värderas till ett och samma värde, oavsett om de anskaffats till högre pris under perioden eller till det lägre, på balansdagen gällande priset. Utredningsmännen förordar därför en regel som bygger på återanskaffningsvärdet (det på balansdagen gällande anskaffningspriset).

Som framgått innehåller de föreslagna bestämmelserna också en regel (10 § 1 mom andra stycket) om särskild redovisning i balansräkningen av skillnadsbeloppet (lagerreserven) vid användning av lägre värden än de angivna maximivärdena. Regeln om öppen redovisning av en nedskrivning anges innefatta ett visst tillgodoseende av skatterättsliga intressen. I ett senare sammanhang uttalas att betänkligheter mot en undervärdering 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. Förslaget innehåller bl.a. av denna orsak regler om öppen redovisning av lagerreserven i balansräkningen och av förändringar i lagerreserven i resultaträkningen.

I *remissyttrandena* över 1967 års betänkande reses inga invändningar mot att värderingsreglerna gjorts så utförliga, En remissinstans berör emellertid behoven av särskilda värderingsregler för mindre företag som ett led i en differentiering av bokföringsskyldigheten.

Den föreslagna bestämmelsen om värdering av varulager möter invändningar från flera remissinstanser som representerar stor erfarenhet på redovisningsområdet. Därvid förordas att bokföringslagens värderingsregel bringas till överensstämmelse med aktiebolagslagens. Även i andra remissvar efterlyses en samordning av värderingsreglerna i olika lagar. I övrigt förekommer invändningar eller påpekanden i olika mera detaljbetonade frågor.

Aktiebolagslagen stadgar (100 § 4 mom) att omsättningstillgångar inte må upptas vare sig över verkliga värdet eller till högre belopp än det vartill kostnaderna för deras anskaffning eller tillverkning uppgått. Som det verkliga värdet skall anses försäljningsvärdet efter avdrag för

försäljningskostnaderna, om inte på grund av tillgångens beskaffenhet eller andra omständigheter annat värde bör sättas därå jämlikt allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased. I bestämmelsen ingår också en regel om rätt att ta upp tillgång över anskaffnings- (tillverknings-) kostnaden då det på grund av särskilda omständigheter må anses tillåtligt jämlikt god köpmannased.

Aktiebolagsutredningens lagförslag innehåller en bestämmelse (99 §) som i sak helt överensstämmer med bestämmelsen i nuvarande aktiebolagslag. De föreslagna reglerna skulle få sitt viktigaste tillämpningsområde vid lagervärderingen. De avser emellertid även omsättningstillgångar av annan karaktär, t.ex. fordringar, aktier, obligationer och andra värdepapper samt innehav av utländsk valuta.

Aktiebolagsutredningens betänkande innehåller en omfattande motivering för den föreslagna värderingsregeln. Härvid utvecklas ingående varför man som huvudregel förordat en regel byggd på nettoförsäljningsvärdet och inte på återanskaffningsvärdet. Här bör erinras om den föreslagna särskilda regeln om rätt att undantagsvis bestämma verkliga värdet på annat sätt (då på grund av tillgångens beskaffenhet eller andra omständigheter så bör ske enligt god redovisningssed). Enligt uttalande av aktiebolagsutredningen kan därvid återanskaffningsvärdet i en del fall användas som verkliga värdet.

Skatterättens regler för värdering av varulager utgår som huvudregel från anskaffningsvärdet eller återanskaffningsvärdet (anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen). Värderingsregler för omsättningstillgångar finns också i förordningen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen (inventeringsförordningen). Värderingen utgår också där i första hand från anskaffningsvärdet eller dagspriset på balansdagen (återanskaffningsvärdet). Skattskyldig som så önskar äger dock enligt samma bestämmelse (1 § första stycket) ange utförsäljningspriset, om anskaffnings- eller återanskaffningvärdet kan på godtagbart sätt räknas fram med utgångspunkt i utförsäljningspriset. Enligt en ytterligare undantagsregel (1 § andra stycket) får skattskyldig, som regelmässigt tillämpar annan tillförlitlig värderingsmetod, använda denna metod under förutsättning att anskaffnings- eller återanskaffningsvärdet kan framräknas på godtagbart sätt. I anvisningarna till ifrågavarande undantagsbestämmelse nämns värdering till fasta styckepriser som en tillämpbar värderingsmetod.

Inventeringsförordningen innehåller utöver värderingsbestämmelsen bl.a. bestämmelser om inventering och om hur riktigheten av inventering skall bestyrkas. Anvisningarna innehåller bl.a. dels en bestämmelse att det kvarvarande lagret skall antas bestå av de senast anskaffade eller tillverkade varorna (FIFO), dels en bestämmelse om beräkning av anskaffningsvärdet för varor, som framställts, producerats eller bearbetats i rörelsen, och dels en bestämmelse om beräkning av inkurans.

I *1967 års betänkande* föreslås att bl.a. det huvudsakliga innehållet i de närmast ovan antydda bestämmelserna i inventeringsförordningen och dess anvisningar intas i den föreslagna lagen om skyldighet att föra räkenskaper m.m. Utredningsmännen föreslår att inventeringsförordningen skall upphävas.

Utredningen om bokföringslagstiftningen delar uppfattningen i 1967 års betänkande att preciserade värderingsregler bör finnas med i en bokföringslag. Sådana regler ökar förutsättningarna för fasthet och enhetlighet beträffande resultatberäkningen och resultatbedömningen. Att värderingssystemets grundprinciper är reglerade underlättar jämförelser mellan olika företag. Ändamålsenliga och klara värderingsregler är till avsevärd ledning för den bokföringsskyldige i bokslutsarbetet och när han skall bedöma rörelsens resultat och utveckling.

Balansvärderingsprinciperna och de därmed sammanhängande frågorna om resultatberäkning tilldrar sig stor uppmärksamhet i den företagsekonomiska litteraturen och debatten. Vanligen brukar man som huvudteorier på området nämna teorier som mera entydigt eller kombinerat bygger på en statisk, en dynamisk eller en organisk balansuppfattning. En statisk balansuppfattning skulle då närmast kännetecknas av att balansräkningen främst bör inriktas på att ge en redovisning av den ekonomiska ställningen, förmögenhetsläget. Den dynamiska uppfattningen tar däremot i huvudsak fasta på perspektivet med en fortlöpande verksam rörelse. En årsredovisning ger då enligt denna uppfattning redovisning för det periodresultat som kan anses följa av i vilken omfattning den fortgående rörelsens ekonomiska resurser blivit utnyttjade. Balansräkningen anges i huvudsak vara resultatutredningsbalans. Den har bl.a. till uppgift att på lämpligt sätt fördela rörelsens långsiktiga utgifter och inkomster mellan de olika redovisningsperioderna och att utgöra förbindelselänk mellan olika redovisningsperioder. En organisk balansuppfattning slutligen anses främst ta fasta på en resultatberäkning som bygger på att företagets "fysiska kapacitet" eller "substans" blir kontinuerligt bibehållen. – Den organiska principen skiljer sig sålunda här från de mera traditionella principerna, där värderingen och vinstberäkningen främst grundas på nominella värdet av vad som investerats i företaget.

De olika balansuppfattningarna utgör bakgrund för diskussion av bl.a. olika huvudprinciper för värdering av omsättningstillgångar. Ett antal olika huvudprinciper diskuteras i redovisningsteorin och används i redovisningspraxis. Här kan vara anledning att erinra om de värderingsprinciper som brukar rubriceras som anskaffningskostnadsprincipen, nukostnadsprincipen, lägsta värdets princip, den organiska principen och normallagervärdeprincipen. Principerna utmärks i olika grad av strävandena att systematiskt använda lagervärderingen som ett instrument för resultatutjämning och konsolidering. De fortgående, omfattande penningvärdeförändringarna kräver – liksom beskattningsfrågorna – beaktande i värderingssammanhang.

Utredningen finner inte anledning att närmare än som skett gå in på de teoretiska grundspörsmålen kring balansvärdering och resultatberäkning. Det kan emellertid vara skäl att här i korthet erinra om några inslag i de problemkomplex som påkallat en intensiv uppmärksamhet i den företagsekonomiska litteraturen.

Stora svårigheter möter att dra upp principer för en resultat- och ställningsredovisning som kan vara gemensamt beslutsunderlag för varierande syften. Å ena sidan finns det behov att få fram en redovisning som kan ge en rimlig utgångspunkt för beräkning av vad som kan tas ut och

beskattas som rörelseöverskott. Å andra sidan finns det behov av sammanställningar som ger underlag för en företagsekonomiskt kvalificerad bedömning av hur företagets långsiktiga politik i olika hänseenden skall utformas. Ibland är spännvidden mellan olika ytterlighetskrav så stor att en enda redovisning, som kan rimligt tillgodose sådana skilda intressen, inte kan åstadkommas. Ofta blir det därför nödvändigt att arbeta om och komplettera affärsredovisningen för att göra den tjänlig för särskilda ändamål eller att göra speciella beräkningar och sammanställningar. I flera hänseenden har man emellertid sökt bygga redovisningen på sådana principer att redovisningen kan få en bred användning.

En svårartad komplikation utgör den fortlöpande penningvärdeförändringen. En renodlad dynamisk balansuppfattning, med balansräkningen uppfattad som resultatutredningsbalans, kan ge en nödigt tillfredsställande bild av resultat och ställning endast om man använder helt konstanta värderingsnormer för ingående och utgående balanser. Förändringar av olika slag medför att det är vanskligt att här iaktta en nödig konsekvens. Förändringar i reserver, som är önskvärda för konsolidering och resultatutjämning, måste redovisas öppet för att resultat och ställning skall kunna bedömas. Även om man arbetar med konstanta värderingsprinciper och uttrycker tillgångar, skulder, kostnader och intäkter i traditionella nominella värden, förvanskar emellertid förändringen av dessa värden (penningvärdet) resultatet och ställningen. Ett nominellt överskott kan innefatta skenvinster som uppkommit genom penningvärdeförändring. Man har på olika sätt sökt komma till rätta med dessa problem, bl.a. genom att bygga värderingen av resultat- och balansräkningens poster på en organisk balansuppfattning, genom användning av normallagervärderingsprincipen och genom att använda korta avskrivningstider. De reserver som redovisas har här också uppgiften att onödiggöra korrigeringar av det nominellt värderade kapitalet för att eliminera penningvärdeförändringens inverkan.

Utredningen ser sig inte i stånd att grunda förslagets värderingsregler på en bestämd anslutning till någon särskild balansuppfattning eller värderingsteori. I redovisningspraxis nu allmänt tillämpade regler har främst fått ge utgångspunkter för förslaget. Allmänt accepterade konventioner för redovisning har beaktats vid avvägning av reglerna. Av dessa principer finns skäl att särskilt nämna följande. Värderingen skall grunda sig på objektivt, verifierbart underlag. Försiktighet bör iakttas vid värderingen, varför endast realiserade intäkter får tas med, samtidigt som sannolika framtida förluster måste beaktas. Redovisningen skall vara fullständig och värderingsprinciperna konsekventa och beständiga. En öppen och upplysande redovisning bör eftersträvas. Redovisningens poster måste, främst av praktiska skäl, uttryckas i nominella mått med antagande att penningenheten är värdebeständig.

Det brukar anses att ett regelsystem av ovan antytt slag närmast grundar sig på en dynamisk balansuppfattning. Det finns anledning att erinra om att den resultat- och ställningsredovisning som följer av ett sådant regelsystem präglas av åtskillig osäkerhet. När man talar om balansräkningen som en resultatutredningsbalans måste sålunda beaktas att uttalandet innefattar betydande reservationer.

Det kan knappast komma i fråga att nu grunda en värderingsregel i en bokföringslag – en maximivärderingsregel – på någon annan princip än någon form av lägsta värdets princip. En sådan princip torde ge bästa möjligheter att i olika lägen förhindra en övervärdering av tillgångar. Nuvarande lagstiftning liksom 1967 års förslag och aktiebolagsutredningens förslag bygger på en sådan princip. Denna princip har också kommit till uttryck i många staters lagstiftning och synes vara den i de flesta länder mest tillämpade värderingsprincipen.

En värdering efter principen lägsta värdet innebär att en tillgång i balansräkningen inte får tas upp över det lägsta av två eller flera på visst sätt bestämda värden. Det ena av dessa värden brukar som regel vara det faktiska (historiska) anskaffningsvärdet. Som andra värde använder 1967 års förslag och skatterätten som huvudregel *återanskaffningsvärdet.* Nuvarande aktiebolagslag och aktiebolagsutredningens förslag anger "verkliga värdet" som alternativ värderingsnorm. Med "verkliga värdet" avses som huvudregel då *nettoförsäljningsvärdet* (bruttoförsäljningsvärdet–försäljningskostnaderna). Det historiska värdet (anskaffningsvärdet) jämförs sålunda med ett på olika sätt bestämt mera aktuellt värde.

Frågan om lämpliga värderingsregler måste avgöras såväl från mera principiella synpunkter som med hänsyn till de praktiska förhållandena. De tre i sammanhanget aktuella värdena anskaffningsvärdet (a), återanskaffningsvärdet (å) och nettoförsäljningsvärdet (f) kan stå i följande förhållande till varandra

	1)	2)	3)	4)	5)	6)
högsta värde	f	å	a	f	a	å
	å	f	f	a	å	a
lägsta värde	a	a	å	å	f	f

Lagervärderingen påverkar automatiskt räkenskapsårets resultat (vinst eller förlust). Ett högt värde i balansräkningen ger sålunda "bättre resultat" (högre vinst, mindre förlust). Ett lägre värde reducerar vinsten eller tar fram en större förlust för räkenskapsåret. – Värderingen får naturligtvis motsvarande inverkan på räkenskapsårets resultaträkning. Höga utgående värden innebär en reduktion av räkenskapsårets kostnader, låga värden en ökning av dessa kostnader.

Vid valet av värderingsregel bör bl.a. följande två huvudprinciper iakttas. Endast realiserade "vinster" bör beaktas; en värdeökning, som ännu inte blivit realiserad genom en försäljning, bör alltså inte få påverka resultatet (realisationsprincipen). Vidare bör "förluster" genom värdenedgång påverka värderingen och resultatet redan då förlusterna framstår som sannolika (försiktighetsprincipen).

Frågor om vad som är "vinst" eller "förlust" kan bedömas från olika principiella utgångspunkter. Man brukar därvid tala bl.a. om nominella och reella värderingsprinciper. Värderings- och resultatfrågorna brukar hos oss i affärsbokslutssammanhang bedömas efter nominella principer. Får man mer än man gett för en vara, räknas en vinst sålunda föreligga. Får man mindre, har däremot en förlust uppkommit. Vid reella principer

däremot sätts resultatet i relation till vad en anskaffning skulle kosta vid försäljningstillfället. Den reella principen kan ge komplicerade beräkningsproblem och kan knappast konsekvent tillämpas annat än för begränsade poster i en balansräkning. Det nominella betraktelsesättet torde nu inte kunna överges som grund för affärsbokföringens lagregler.

Enighet torde råda om att anskaffningsvärdet bör vara det ena av de båda värdena vid lägstavärdeprincipen. Om man fick gå över anskaffningsvärdet vid lagervärderingen, skulle man kunna redovisa vinst i form av en värdestegring på lagret, trots att denna vinst ännu inte blivit realiserad genom en försäljning. Värdestegringen skulle då öka lagervärdet samt framträda som vinst under räkenskapsåret.

Anskaffningsvärdet kommer sålunda att bli värderingstak i fallen 1) och 2). – I särskilda undantagsfall kan man dock ha anledning att tillåta ett värde över anskaffningsvärdet. Dessa undantagsfall (vinstavräkning vid tillverkning av stora objekt eller vid vissa färdigställda men ännu ej fullgjorda leveranser) skall beröras närmare nedan i anslutning till 20 § tredje stycket i förslaget. Vad man i dessa undantagsfall vill tillåta är att vissa ännu inte realiserade vinster får tas fram vid värderingen och resultatberäkningen. Nettoförsäljningsvärdet är i dessa fall (1), 2) och även 4)) det värde som bör få användas.

I fallen 5) och 6) synes nettoförsäljningsvärdet klart utgöra det lämpligaste alternativvärdet. Genom att sätta värdet till nettoförsäljningsvärdet kommer man att redovisa en förlust som ter sig sannolik och redovisa denna förlust fullt ut.

I fallet 4) kan man trots prisnedgången räkna med att en försäljning oftast skulle ge ett visst överskott (vinst) i förhållande till anskaffningsutgiften. Denna vinst tas emellertid inte ut vid bokslutet även om nettoförsäljningsvärdet utgör alternativvärde; anskaffningsvärdet bestämmer taket. I fallet 3) föreligger en sannolik förlust efter motsvarande resultatberäkningssätt, en förlust som blir beaktad om nettoförsäljningsvärdet avgör värderingen. För en nedskrivning till återanskaffningsvärdet skulle emellertid i båda fallen kunna åberopas att företagets reella ekonomiska kapacitet inte blir rätt uttryckt, om dess lager åsätts högre värde än dagens anskaffningsvärde. Mot användningen av nettoförsäljningsvärdet kan också invändas att detta värde bygger på en subjektiv beräkningsmetod (icke realiserade försäljningar till förhandsbedömda priser). Så länge en försiktig beräkning ger klart stöd för att man ännu kan få mer än återanskaffningsvärdet, finns det emellertid knappast tillräckliga skäl att obligatoriskt föreskriva en nedskrivning längre än till nettoförsäljningsvärdet. Användningen av nettoförsäljningsvärdet står också bäst i överensstämmelse med det hos oss traditionella resultatbegreppet.

Från principella utgångspunkter kan företräde sålunda böra ges åt nettoförsäljningsvärdet framför återanskaffningsvärdet. När det gäller användbarheten i det praktiska redovisningsarbetet, är det emellertid inte säkert att det ena värdet kan ges företräde framför det andra.

Många handelsföretag, därav alla detaljhandelsföretag, torde visserligen använda försäljningsvärden som utgångspunkt för sin lagerredovisning och lagervärdering. Ofta torde det emellertid kunna vara åtminstone lika

enkelt att arbeta med återanskaffningsvärden. Stapelvaror och standardprodukter, som ständigt marknadsförs, kan exempelvis ofta lättast prissättas med utgångspunkt i grossistmarknadens dagspriser. För användning av återanskaffningsvärdet kan också åberopas att detta som regel får användas i deklarationssammanhang.

I andra fall kan det vara lämpligare eller rent av nödvändigt att använda nettoförsäljningsvärdet. För rörelser, som tillverkar och omsätter mera individuella produkter, kan det sålunda vara beräkningsmässigt svårt eller omöjligt att få fram några återanskaffningsvärden. Också vid snabba produktförändringar med begränsade möjligheter att jämföra tidigare köpta produkter med dagsaktuella sådana kan det vara svårt att värdera efter återanskaffningspriser.

Utredningen om bokföringslagstiftningen har i sin bedömning stannat för en regel, som i första hand bygger på anskaffningsvärdet–nettoförsäljningsvärdet. Samtidigt har det emellertid funnits lämpligt att ge ett förhållandevis stort utrymme för användning av andra riktpunkter, såsom anskaffningsvärdet–återanskaffningsvärdet. Denna eftergift tar väsentligen fasta på behoven att av praktiska skäl använda återanskaffningsvärdet som alternativvärde. Om återanskaffningsvärdet ställer sig klart enklare att använda än nettoförsäljningsvärdet, bör en avvikelse från huvudregeln sålunda vara tillåten. Att företräde bör kunna ges åt återanskaffningsvärdet kan ha sin grund i tillgångens beskaffenhet men också i förhållanden som berör företaget eller den bransch det tillhör. Företaget kan exempelvis av olika andra skäl ha ett lagerredovisningssystem som gör en värdering efter återanskaffningsvärdet enklast. Också andra skäl, hänförliga exempelvis till särskilda förhållanden beträffande prisrörelserna inom vederbörande bransch, kan medföra att återanskaffningsvärdet framstår som ett lämpligare värde än ett av mera tillfälliga faktorer beroende nettoförsäljningsvärde.

Det stora utrymmet för avvikelser från huvudregeln för naturligtvis med sig att denna i viss mån urholkas. Emellertid bör understrykas att det här måste framstå som viktigast att vederbörande företag söker kontinuerligt tillämpa en och samma värderingsprincip. Dessutom måste klarhet finnas om vilken värderingsmetod som använts. Lagförslaget innehåller (18 § 1.) särskild bestämmelse om anteckningar beträffande värderingsgrunderna och betydelsefulla ändringar av dem.

Värderingsregeln är som framhållits en maximivärderingsregel. Den ger utrymme för användning i affärsboksluten av andra principer med en ännu mera försiktig värdering. Sålunda torde en användning av normallagermetoden inte komma i konflikt med den här föreslagna civilrättsliga värderingsföreskriften. Däremot kan nämnda värderingsprincip någon gång ge lägre värden än som accepteras av skatterätten.

Att de nu föreslagna reglerna skjuter nettoförsäljningsvärdet i förgrunden, medan skatterätten i första hand tar sikte på återanskaffningsvärdet, torde inte få någon avgörande betydelse. I praktiken kommer väl de faktiska anskaffningsvärdena oftast att bli avgörande för såväl affärsbokföringens värdering som värderingen i skattesammanhang. Återanskaffningsvärdet respektive nettoförsäljningsvärdet kan vidare användas i båda värderingssystemen enligt de andrahandsregler som finns. –

Behoven att i bokföringslagen ha i huvudsak samma regler som i aktiebolagslagen och lagen om ekonomiska föreningar har framstått som mera väsentliga än intresset av en mera fullständig anpassning till regelutformningen i skatterätten.

Rätt avsevärda divergenser i värderingsmetoder kan ibland komma att föreligga mellan ett företags affärsbokföring och dess kostnadsbokföring. Kostnadsbokföringen har till syfte bl.a. att ge underlag för mera internt kontroll-, kalkyl- och bedömningsarbete. I betydande utsträckning torde affärsbokföringens sammanställningar genom särskilda kompletteringar kunna göras användbara för nämnda ändamål. Ofta använder sig emellertid företagen av en mer eller mindre omfattande kostnadsbokföring av mera fristående karaktär. De värderingsprinciper som därvid används torde variera avsevärt med hänsyn till de olika företagens förhållanden och till de syften som i olika fall främst fullföljs genom kostnadsbokföringen. Ofta torde man då bygga på reella värderings- och kalkylprinciper. Det torde knappast vara möjligt att i större utsträckning anpassa affärsbokföringens värderingsregler också till kostnadsbokföringens behov.

De i det föregående diskuterade värderingsreglerna ställer sig jämförelsevis enkla att tillämpa främst vid värdering av handelsvaror eller av färdiga produkter hos tillverkande företag. Värderingen av produkter i arbete är ofta mer komplicerad. De därvid användbara värderingsmetoderna har tillämpning också för pågående arbeten. Berörda värderingsfrågor behandlas därför nedan under punkt 6.

2. Lagförslaget innehåller i motsats till *1967 års förslag* (9 § första stycket) inga bestämmelser om hur anskaffningsvärdet skall bestämmas. *Aktiebolagslagen* och *förslaget till* ny *aktiebolagslag* har inte heller några sådana bestämmelser. En fast praxis, uttryckt bl.a. i motiven till nu gällande aktiebolagslag (SOU 1941:9 s. 379), torde medge att i anskaffningsvärdet (tillverkningsvärdet) för egna produkter räknas in direkta tillverkningskostnader, tillägg för allmänna tillverkningskostnader och skälig andel i allmänna förvaltningskostnader. Enligt inventeringsförordningen (1955:257) skall vid lagervärderingen tillägg göras för skälig andel av indirekta kostnader. Detta beräkningssätt synes alltjämt böra tillämpas. Det bör alltså även fortsättningsvis vara tillåtet att i värdet inbegripa skälig andel av allmänna omkostnader i den mån sådan andel kan beräknas med någon grad av tillförlitlighet. Värderingen bör som hittills inte få innefatta några försäljningsutgifter eller ränta på eget kapital.

3. *1967 års förslag* innehåller också (9 § tredje stycket) en bestämmelse om tillämpning av FIFO-principen. Även i skatterätten (anvisningarna till 1 § inventeringsförordningen) finns en motsvarande regel. Det brukar antas att också aktiebolagslagen närmast tar sikte på en FIFO-princip (anskaffningsvärdet avser det faktiska lagret, dvs. i regel de senast inköpta partierna).

Omsätts lagret i praktiken så att äldre partier säljs först, är det naturligt att värderingen bygger på priserna för de senaste inköpen. Även för det

fall att tidigare inköpta partier faktiskt finns kvar upprätthåller emellertid skatterätten ett FIFO-antagande ("anskaffningsvärdet skall beräknas under den förutsättningen, att - - -"). Det skulle emellertid kunna ifrågasättas om denna regel här bör ges obegränsat företräde när det gäller affärsboksluten. Vid sjunkande priser blir de intressen, som uppbär FIFO-regeln, tillgodosedda genom att nettoförsäljningsvärdet eller återanskaffningsvärdet bestämmer värderingen enligt lägsta värdets princip. Vid stigande priser skulle några vägande invändningar knappast kunna göras mot att äldre priser – som är lägre än den senaste periodens priser – får bestämma värderingen.

Utredningen om bokföringslagstiftningen finner inte nödvändigt att i lagen ta in någon bestämmelse om användning av FIFO-principen. Med hänsyn till inställningen i skatterätten finns det emellertid anledning att, såsom i förhållande till aktiebolagslagen, utgå ifrån att denna princip skall tillämpas.

4. Bestämmelsen i *tredje stycket* har sin motsvarighet i nuvarande *aktiebolagslag* (100 § 4 mom) och i *aktiebolagsutredningens förslag* (99 § första stycket sista punkten). I *1967 års betänkande* uttalas (s. 92) att en värdering över anskaffningsvärdet undantagsvis bör vara tillåten. Någon uttrycklig regel ansågs däremot inte vara nödvändig.

Utredningen om bokföringslagstiftningen anser att det lämpligen bör finnas en uttrycklig regel för här diskuterade undantagsfall. Den föreslagna formuleringen understryker starkare än aktiebolagslagen att det är fråga om en regel för alldeles speciella undantagsförhållanden. Såsom exempel på sådana undantagsfall brukar anges att en färdig virkesleverans av något särskilt skäl, såsom ishinder, inte kan fullgöras före räkenskapsårets slut. Andra exempel hänför sig till tillverkning under flera år av några större objekt. I sådant fall bör, för att årsresultaten inte skall bli alltför ojämna, undantagsvis vara tillåtet att värdera det inte färdiga objektet så att också viss vinst, som svarar mot färdigställandegraden, räknas med i värdet och sålunda får förbättra årsresultatet. Anteckning bör då på lämpligt sätt göras till årsbokslutet om värderingen (18 § 1.).

5. *1967 års förslag* innehåller (12 § 2 mom) en från inventeringsförordningen övertagen bestämmelse om bl.a. inventering av varulager vid tidigare tidpunkt än balansdagen med korrigering av lagerbeståndet med hänsyn till senare förändringar *före* balansdagen. Samtidigt föreslås i 1967 års betänkande att inventeringsförordningen skall upphävas.

Några *remissinstanser* har här anfört särskilda synpunkter. Därvid har föreslagits bestämmelser att inventeringslista skall vara undertecknad på heder och samvete av den som gjort inventeringen. Vidare har föreslagits att inventering skall få göras också *efter* balansdagen med beaktande av förändringar *efter* denna.

Utredningen om bokföringslagstiftningen anser sig inte kunna i en bokföringslag täcka in och detaljerat reglera de frågor som behandlas i inventeringsförordningen och dess anvisningar. Inventeringsförordningen framstår som en precisering av de krav som man i skatterätten önskar

ställa upp som huvudregel för att lagervärderingen skall godkännas vid taxeringen. Utredningen förutsätter sålunda att inventeringsförordningen får stå kvar.

Till de speciella frågor, som tagits upp vid remissbehandlingen, vill utredningen anmärka följande.

Det förutsätts att den som skriver under ett bokslut ansvarar för att detta i alla dess delar är riktigt. Det bör då knappast vara nödvändigt att i en bokföringslag föreskriva underskrift i särskild form av handlingar som utgör underlag för bokslutet. En annan sak är att det kan vara god redovisningssed att en medhjälpare, som mera självständigt verkställt en inventering, skriver under inventeringshandlingen och sålunda här markerar sitt ansvar gentemot företaget.

En inventering på annan tid än balansdagen (såväl före som efter) bör naturligtvis vara tillåten, om den är påkallad av praktiska skäl och ger tillfredsställande omräkningsmöjligheter genom god intern kontroll beträffande lagerrörelser. Detsamma gäller inventering som fortlöpande sker under hela räkenskapsåret (rullande inventering).

6. Några *remissinstanser* har anmärkt mot att *1967 års förslag* inte ger någon ledning för värdering av pågående arbeten.

Utredningen om bokföringslagstiftningen har i schemat för balansräkningen (16 §) tagit med poster för pågående arbeten. Frågorna om dessa posters avgränsning och om hur posterna skall föras har diskuterats under 16 §. Enligt utredningen bör posten uppfattas som specifik för vissa branscher, främst anläggningsbranschen.

Den värderingssituation, som föreligger vid pågående arbeten, förekommer ofta också vid produkter i arbete, särskilt då produkter som tillverkas på beställning. Den i sammanhanget oftast svåraste och samtidigt mest betydelsefulla frågan torde vara vilka skatterättsliga regler som gäller. Rättsläget är här i betydande mån osäkert och det föreligger uppenbarligen stora svårigheter att ge vägledande anvisningar. Särskilt framträdande synes dessa svårigheter ha varit när det gäller konsultarbeten. Behovet av anvisningar i beskattningshänseende torde vara stort.

Med utgångspunkt i de intressen, som gör sig gällande för en bokföringslagstiftnings regler om affärsbokslut, torde – där inte parternas avtal ger anledning till avvikelser – följande synpunkter kunna vara vägledande.

En vinstavräkning bör inte få äga rum förrän arbetet slutförts och beställaren normalt skilt sig från uppdraget. – För särskilda fall kan avsteg få göras (se under punkt 3 ovan). – Att tillverkaren efter besiktning e.d. kan ha att fullgöra vissa normala justerings- eller kompletteringsarbeten bör inte hindra en vinstavräkning om betalningsrätten i övrigt är klar. De tillkommande arbetena förutsätts då kunna säkert värderas och tillräckliga reserveringar göras. Motsvarande bör gälla beträffande garantiansvar. En vinstavräkning bör sålunda inte hindras av att ett normalt garantiansvar till klart bedömbart belopp står kvar. Kan tillkommande arbeten föranleda stora kostnader eller är garantiansvaret stort och svårbedömbart, bör däremot vinstavräkningen dröja. Försiktighetsprincipen bör leda till att vinsten då inte betraktas som realiserad.

Från redovisningssynpunkt synes inte kunna invändas mot att värderingen av ett pågående arbete inriktas på en successiv balansering. Innebörden av denna bör vara att mot passivposten fakturerat belopp (helt eller delvis erhållet som förskott eller delbetalning) som tillgångspost ställs värdet av nedlagt arbete och av använt material. Tillgångssidan måste då värderas med långtgående försiktighet. I linje med en försiktig värderingsprincip ligger att man från redovisningssynpunkt inte kan ha några invändningar mot omfattande, planmässiga reserveringar.

Tekniskt sett torde värderingen få göras efter i huvudsak följande linjer. Oftast kan arbetsobjektet i detta stadium inte värderas efter några försäljningsvärdeberäkningar. Från bokföringen får då tas fram uppgifter om de kostnader, direkta och indirekta, som intill balansdagen lagts ned på objektet. Därefter måste en bedömning göras av färdigställandegraden och jämförelser anställas med entreprenadsumman för den färdiga produkten. Ibland kan detta ske genom att de återstående kostnaderna beräknas efter kalkylen eller på annat sätt. Andra gånger kan en mera direkt jämförelse göras mellan faktiska kostnader och kalkylerade kostnader för hittillsvarande åtgärder. Stundom kan en direkt proportionell beräkning ske genom en uppdelning av den slutliga entreprenadsumman efter färdigställandegraden. Nedlagda kostnader blir sedan balansgilla endast i den mån de har täckning i det verkliga värde som entreprenadsumman ger för den aktuella färdigställandegraden.

Att man vid tillverkande företag för värderingen kan bli beroende av bokföringen beträffande kostnadsbärare och av kalkylbokföringen för med sig att också dessa delar av bokföringen då får anses tillhöra affärsbokföringen. Över huvud kan det – som också belysts i andra sammanhang – ibland vara svårt att dra distinkta gränser mellan affärsbokföringen och mera internt inriktad bokföring.

7. Värderingsregeln avser omsättningstillgångar. Förutom varulager och pågående arbeten skall den i princip sålunda tillämpas också för *kortfristiga* fordringar och på *kortfristigt* innehav av värdepapper. Även här har man alltså att göra en bedömning av lägsta värdet. För fordringar i annan valuta medför detta bl.a. att kursvinster inte bör påverka värderingen; vinsterna är realiserade först då betalning skett. Kursförluster däremot bör föranleda en värdenedskrivning. Vidare gäller att ett värdepapper, som står i lägre kurs än den för vilket det köpts, måste tas upp till det lägre värdet.

Av den föreslagna bestämmelsen följer vidare att en aktie inte får tas upp över det faktiska inköpspriset. Detta innebär en ändring i förhållande till nuvarande regler. *1929 års bokföringslag* medger sålunda nu i och för sig att ett högt kursvärde får användas vid värderingen. Den föreslagna lösningen överensstämmer med *1967 års förslag.* Lösningen överensstämmer också med principerna i *aktiebolagslagen* och *aktiebolagsutredningens förslag.* – Beträffande värderingen av långfristiga fordringar och av värdepapper, som är anläggningstillgångar, hänvisas till 21 §.

8. *1967 års förslag* saknar särskilda regler om osäkra och värdelösa fordringar. Flera *remissinstanser* efterlyser sådana regler.

Att en nedskrivning skall ske av en osäker fordran följer visserligen av lägsta värdets princip. Det kan emellertid, såsom flera remissinstanser påpekat, erfordras uttrycklig föreskrift om att osäker fordran skall skrivas ned och värdelös fordran inte tas upp som tillgång. *Utredningen om bokföringslagstiftningen* har därför i *fjärde stycket* tagit med en sådan föreskrift.

Frågor om uppskrivning av tidigare nedskrivna fordringar torde väsentligen röra långfristiga fordringar. Frågorna behandlas därför närmare i samband med bestämmelserna om värdering av anläggningstillgångar (se 21 §).

9. Lagtexten ("omsättningstillgång") ger uttryck för grundprincipen att varje enskild tillgång skall värderas för sig. Därav bör inte följa att en kollektiv värdering inte är tillåten när det gäller en homogen varugrupp som framstår som en enhet. Här måste en värdering efter genomsnittspriser eller andra kollektiva principer ofta förekomma av praktiska skäl. Olika varugrupper bör däremot inte få föras ihop vid värderingen. Om så fick ske, skulle ett sänkt värde på ett varuslag kunna kvittas mot ett höjt värde på en annan varugrupp. En sådan kvittning skulle strida mot den försiktighetsprincip som skall vara vägledande för värderingen.

21 §

Anläggningstillgång tages upp till högst anskaffningsvärdet, minskat med sammanlagda beloppet av de avskrivningar och nedskrivningar som gjorts enligt bestämmelserna nedan.

På anläggningstillgång, som fortlöpande minskar i värde på grund av ålder eller nyttjande eller annan därmed jämförlig orsak, göres årliga *avskrivningar* efter den värdeminskning som tillgången beräknas komma att undergå. Därjämte sker nedskrivning, då så är påkallat enligt bestämmelserna i tredje stycket.

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

Osäker fordran skrives ned och värdelös fordran tages ej upp som tillgång. Har fordran, som tidigare utelämnats som värdelös eller skrivits ned som osäker, fått ett varaktigt ökat värde, får fordringen åter tagas upp till detta högre värde.

---

1. *Bokföringslagens* allmänna värderingsregel att tillgångarna inte får tas upp över det verkliga värdet (9 § 1.) kompletteras av särskilda bestämmelser om värdering av anläggningstillgångar (9 § 2.). Enligt bestämmelserna får anläggningstillgång tas upp till anskaffningsvärdet, ehuru det verkliga värdet är lägre. Då skall emellertid årligen göras avskrivningar på anskaffningsvärdet. Avskrivningarna skall svara mot den värdeminskning som tillgångarna undergår på grund av ålder och nyttjande eller annan därmed jämförlig orsak. Avskrivningarna kan "ersättas" av att motsvarande belopp förs upp på ett särskilt värdeminskningskonto på skuldsidan. Värdeminskningskontot får inte minskas annat än genom att tillgångarna avskrivs i motsvarande mån. Uppskrivning av anläggningstillgång får ske (över anskaffningsvärdet eller över värdet i föregående balansräkning). Då skall det emellertid i balansräkningen anges med vilket

belopp som höjning skett.

1967 års betänkande innehåller utförliga bestämmelser om värdering av anläggningstillgångar (12 § 2 mom). Dessa bestämmelser överensstämmer i sak nära med motsvarande bestämmelser i aktiebolagslagen (100 § 1, 2 och 9 mom). Bestämmelserna har i huvudsak följande innehåll. Anläggningstillgång får inte tas upp över anskaffningskostnaden. I denna kostnad får inräknas förbättringskostnad som lagts ned under räkenskapsåret eller balanserats från tidigare räkenskapsår. Tillgång får, med visst undantag (se uppskrivningsregeln nedan), inte tas upp till högre värde än i föregående balansräkning. Avskrivning skall ske med belopp som bestäms av värdenedgången på grund av ålder eller nyttjande eller annan därmed jämförlig orsak, om inte enligt god redovisningssed avskrivning kan ske med lägre belopp eller helt underlåtas. Finnes av orsak, som inte kan antas vara övergående, att anläggningstillgång har ett lägre värde än som följer av de ovan beskrivna reglerna, skall nedskrivning ske med belopp som får anses erforderligt enligt god redovisningssed. Uppskrivning får ske om anläggningstillgång får anses ha ett bestående värde som väsentligt överstiger värdet i föregående balansräkning. Uppskrivning skall då särskilt redovisas i balansräkningen under eget kapital.

Några *remissinstanser* uttalar att en bestämmelse borde finnas som förbjuder uppskrivning över taxeringsvärdet (jämför 100 § 2 mom sista stycket aktiebolagslagen). I ett remissyttrande aktualiseras frågor om öppen redovisning av de reserver som uppkommer genom överavskrivningar på anläggningstillgångar. Samma yttrande tar upp frågor om användningen av den post av det egna kapitalet som motsvarar uppskrivning på anläggningstillgång. Därvid föreslås att "uppskrivningsmedel" skall få användas endast för nedskrivning av annan anläggningstillgång och att reglerna om uppskrivning och nedskrivning samordnas. En remissinstans diskuterar kraven på "årliga" avskrivningar och ifrågasätter därvid om inte företag, som visst år inte haft utrymme för avskrivningar, borde få göra större avskrivningar under kommande räkenskapsår, om resultatet så tillåter.

De 1967 föreslagna reglerna bygger i huvudsak på *aktiebolagslagens* bestämmelser (100 § 1, 2 och 9 mom). I följande hänseenden är emellertid reglerna i aktiebolagslagen annorlunda eller mera fullständiga. Avskrivningarna skall följa lämplig avskrivningsplan. Om tillgångarnas verkliga värde uppenbarligen är högre än det som skulle framkomma efter avskrivning enligt plan, behöver avskrivning inte ske. Nedskrivning (särskild avskrivning enligt aktiebolagslagens terminologi) behöver ske endast när värdet är *avsevärt* lägre än värdet efter avskrivningar enligt plan. Nedskrivning behöver därjämte vidtas endast "i den mån ej en ökning av den årliga avskrivningen må anses tillfyllest jämlikt allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased". Uppskrivningsbelopp får användas endast för erforderlig avskrivning av annan anläggningstillgång eller ökning av aktiekapitalet. För fast egendom får uppskrivning inte ske över det senast fastställda taxeringsvärdet. Avskrivningsformen kan "ersättas" av att man använder värdeminskningskonto.

Aktiebolagsutredningen föreslår bestämmelser (100 §) som utom på några punkter i sak överensstämmer med bestämmelserna i nuvarande

aktiebolagslag. Följande avvikelser bör anmärkas. Villkoret för att avskrivning skall kunna underlåtas har formulerats "om ej tillgången uppenbarligen redan är tillräckligt avskriven". Kravet på nedskrivning – denna term används nu – är knutet till att värdet är lägre (inte *avsevärt* lägre). Uppskrivningsbelopp skall kunna användas för erforderlig nedskrivning eller för att öka aktiekapitalet men också avsättas till uppskrivningsfond som får användas för dessa ändamål. Bestämmelsen om värdereglerings fond har ingen motsvarighet i förslaget.

Här bör också anmärkas att termen "nedskrivning" i förslaget reserverats för engångsnedsättningar av värden och för nedsättning av värden på sådana anläggningstillgångar (såsom aktier och fordringar) som inte är föremål för något normalt avskrivningsförfarande. Aktiebolagsutredningen använder dessutom termen "nedskrivning" i diskussionen om värdering av omsättningstillgångar. Den nu redovisade begreppsbestämningen – som allmänt används i redovisningsteorin – synes också böra begagnas här.

Medan den civilrättsliga lagstiftningen här – som för omsättningstillgångar – uppställer maximivärdesregler, arbetar *skatterätten* med regler om minimivärden genom bestämmelser om högsta tillåtna årliga avskrivningar. Efter ändringar 1969 i skattelagstiftningen har en ökad överensstämmelse nåtts mellan skattemässiga och företagsekonomiska värderingsprinciper. Följande skatterättsliga regler har här särskilt intresse.

Avskrivning får inte ske på sådana oföränderliga värden som råmark. På markanläggningar, såsom stödmurar, vägar, gårdsplaner o.d., får årliga avskrivningar på 5 procent göras enligt avskrivningsplan såvitt gäller 75 procent av anskaffningsvärdet (29 § 1 mom kommunalskattelagen och punkt 16 i anvisningarna till bestämmelsen). Byggnad får till hela sitt anskaffningsvärde avskrivas enligt avskrivningsplan med procentsatser som varierar för olika slag av byggnader (punkt 7 i anvisningarna). Anskaffningsvärdet för maskiner och inventarier, vartill hänförs också sådan speciell byggnadsutrustning som krävs för industriell drift, får avskrivas genom planenliga avskrivningar (punkt 3 b i anvisningarna).

Vid sidan av denna *planenliga avskrivning* får för maskiner och andra inventarier för stadigvarande bruk alternativt användas s.k. *räkenskapsenlig avskrivning* (anvisningarna punkt 4). Vid räkenskapsenlig avskrivning skall överensstämmelse i princip föreligga mellan den bokföringsmässiga och den skattemässiga avskrivningen. Räkenskapsenlig avskrivning får användas endast av den som har ordnad bokföring, avslutad med vinst- och förlustkonto (resultaträkning). Avskrivning får ske med högst 30 procent av ett på visst sätt bestämt bokfört värde. När det bokförda värdet bestäms, används en nettometod som i princip innebär att räkenskapsårets ingående balans ökas med anskaffningsvärdet på årets förvärv samt minskas med intäkten av årets avyttringar av maskiner och inventarier som förvärvats före årets ingång. För tillgångar, som köpts under räkenskapsåret och avyttrats, förlorats eller utrangerats samma år, får avdrag åtnjutas för anskaffningsvärdet.

Den räkenskapsenliga avskrivningen kan enligt huvudregeln (degressiv avskrivning) aldrig leda till full avskrivning. Bestämmelserna har därför försetts med en kompletteringsregel. Enligt denna behöver tillgångarna

inte tas upp till högre belopp än de skulle haft om de avskrivits med 20 procent om året. Hela anskaffningsvärdet kan därför skrivas av på fem år. Företagaren får själv varje år välja om han vill använda huvudregeln eller kompletteringsregeln.

I praktiken använder sig så gott som alla företag av räkenskapsenlig avskrivning för maskiner och inventarier.

Genom lagen 1972:741 om ändring i kommunalskattelagen har införts en tredje alternativ avskrivningsmetod för inventarier i jordbruk, *restvärdeavskrivning* (punkt 5 i anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen). Den metoden bygger i likhet med räkenskapsenlig avskrivning på att överensstämmelse alltid skall råda mellan avskrivningarna i räkenskaperna och värdeminskningsavdraget vid taxeringen. Restvärdeavskrivningen innefattar en kollektiv avskrivning av samtliga till verksamheten hörande inventarier i kombination med en nettometod. Restvärdemetoden är avsedd främst för det mindre jordbruket. Den skiljer sig från räkenskapsenlig avskrivning närmast genom avsaknad av en kompletteringsregel, baserad på lineär avskrivning. Vid restvärdeavskrivning får avdrag för visst beskattningsår göras med högst 25 procent av tillgångarnas restvärde. Med restvärde förstås tillgångarnas bokförda värde enligt balansräkningen räkenskapsåret närmast före beskattningsåret med tillägg av anskaffningskostnaden för tillgångar, som anskaffats under beskattningsåret, och med avdrag för ersättning för inventarier som sålts eller förlorats under samma år. I restvärdet skall emellertid inte inräknas anskaffningskostnaden för tillgång som anskaffats under beskattningsåret och avyttrats, förlorats eller utrangerats under samma år.

För tillgångar, som är underkastade hastig förbrukning, tillåts, oavsett vilken av de angivna avskrivningsmetoderna som tillämpas, att hela anskaffningsutgiften bokförs som kostnad under anskaffningsåret (punkt 3 a i anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen och punkt 5 i anvisningarna till 22 § samma lag). Till sådana tillgångar hänförs tillgångar som har en beräknad varaktighetstid av högst tre år.

Frågorna om värderingsregler för anläggningstillgångar bör inledningsvis lämpligen diskuteras mot bakgrund av några korta anteckningar om avskrivningssystemet från redovisningsteoretisk synpunkt. *Utredningen om bokföringslagstiftningen* vill då erinra om följande förhållanden.

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

Den avskrivningsordning, som ovan berörts, kan karakteriseras såsom företagsekonomiskt betingad. Man bedömer i första hand vilka avskriv-

ningar som är företagsekonomiskt erforderliga. Avskrivningsfrågorna måste emellertid bedömas också med utgångspunkt i ett annat inslag. Även när det gäller anläggningstillgångar förekommer sålunda frågor om längre gående avskrivningar än de företagsekonomiskt erforderliga, frågor om överavskrivningar som ger reserver. Skatterätten medger – kanske särskilt enligt bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning – större avskrivningar. För en maskinutrustning med en användningstid av exempelvis tio år blir avskrivningarna under periodens första del "för höga". För den andra delen av perioden är däremot den räkenskapsenliga avskrivningen avslutad, trots att det företagsekonomiskt kan vara befogat att fortfarande redovisa avskrivningar. På motsvarande sätt som när det gäller lagerreserven (se punkt 7 under 15 §) kan avskrivningssystemet sålunda användas i resultatutjämnande och resultatreglerande syfte. Man kan skapa och öka reserver, man kan minska och eliminera reserver. Därvid kan man för varje räkenskapsår avgöra i vad mån man önskar korrigera räkenskapsårets resultat.

Frågorna om avskrivningar kan belysas mot bakgrund av det schema som förordats i 15 § för resultaträkningen. De företagsekonomiskt erforderliga avskrivningarna bör då lämpligen redovisas i anslutning till årets bruttoomsättning och kostnaderna för den huvudsakliga verksamheten. En "rättvisande" uppgift om bruttoresultatet för den huvudsakliga verksamheten framkommer då, om man från bruttoomsättningen drar kostnaderna och de företagsekonomiskt nödvändiga avskrivningarna. De avskrivningar, som man totalt önskar göra, kan emellertid överstiga eller understiga det avskrivningsbelopp som tas upp under den huvudsakliga verksamheten. Ofta utnyttjar man sålunda det utrymme som skatterätten ger för värdeminskningsavdrag. Man gör då i affärsbokslutet totala avskrivningar (bokföringsmässiga avskrivningar) som är större än de företagsekonomiskt erforderliga. Skillnaden är ett inslag i resultatregleringen och bör då redovisas för sig som bokslutsdisposition (bokföringsmässiga avskrivningar–företagsekonomiskt erforderliga avskrivningar). Redovisningen i balansräkningen bör sedan anpassas efter samma system. Detta innebär att anläggningstillgångarna redovisas till sina anskaffningsvärden med öppen avräkning av de ackumulerade, företagsekonomiskt erforderliga avskrivningarna. Därjämte redovisas en obeskattad reserv som består av de ackumulerade överavskrivningarna.

Uppdelningen av avskrivningarna på en företagsekonomiskt erforderlig del och en del, som utgör bokslutsdisposition, torde knappast kunna läggas till grund för en lagstiftning. För större företag kan det visserligen vara möjligt och lämpligt att iaktta en sådan ordning. Detta förordas av Näringslivets börskommitté i rekommendationer för de börsnoterade företagens informationsgivning. För andra företag åter kan en sådan redovisning ställa sig komplicerad och onödig. Det kan för dem vara svårt att tillförlitligt bestämma de företagsekonomiskt erforderliga avskrivningarna. Inte sällan saknas tillräckligt underlag för beräkningarna. Beräkningarna grundar sig vidare på sådana bedömningar att resultaten knappast blir särskilt exakta utan tillgång till en utvecklad och beprövad teknik. – Dessutom finns i 15 och 16 §§ i utredningens lagförslag särskilda regler om undantag från skyldigheten att redovisa lagerreservens

storlek och förändring.

Utredningen om bokföringslagstiftningen har därför funnit att det nu inte finns förutsättningar att föreskriva någon obligatorisk öppen redovisning av anläggningsreserver. Man har alltså att utgå ifrån att avskrivningarna även i fortsättningen bör kunna redovisas i en post under rubriken den huvudsakliga verksamheten.

2. *Utredningen om bokföringslagstiftningen* har i *första stycket* tagit in en grundläggande värderingsregel. Denna överensstämmer i sak med reglerna i *1929 års bokföringslag* och *aktiebolagslagen* samt i *1967 års förslag* och *aktiebolagsutredningens förslag*. Bestämmelsen anger anskaffningsvärdet som högsta värde. Har avskrivningar eller nedskrivningar ägt rum, blir det därigenom reducerade värdet högsta värde.

Utredningen har strävat efter en enklare och mera direkt formulerad bestämmelse. Utgångsvärdet bestäms till anskaffningsvärdet minus genomförda nedskrivningar och avskrivningar.

Förslaget tar fasta på det historiska anskaffningsvärdet som värderingstak. Nuvarande lagstiftning och förslagen 1967 och 1971 bygger, liksom skatterätten, på värderingsprincipen med nominella värden. Har man anledning att vid sidan av en sådan värdering visa en värdering, som baseras på avskrivningar på återanskaffningsvärden, torde detta få ske genom tilläggsuppgifter i bokslutet eller i not till detta.

Det har inte funnits nödvändigt att uttryckligen föreskriva att förbättringsutgifter får räknas in i anskaffningsvärdet. Självklart är också att sådana utgifter måste balanseras redan under det år de gjorts för att sedan fortlöpande få tas med i värderingen. Detta är en genomgående princip som följer direkt av periodiseringssystemet.

Bestämmelsen i första stycket avser alla anläggningstillgångar.

3. I *andra stycket* finns en bestämmelse för de anläggningstillgångar som fortlöpande minskar i värde.

Bestämmelsen beskriver avskrivningssystemet. Formuleringen är medvetet neutral. I stället för att knyta an till avskrivningsplan anges att avskrivningarna skall anpassas till den värdeminskning som tillgången beräknas komma att undergå. Utredningen har funnit detta uttryckssätt lämpligt av två skäl. Dels har utredningen, såsom redovisats ovan under punkt 1, sålunda inte ansett sig kunna föreskriva en obligatorisk uppdelning av avskrivningarna på avskrivningar enligt plan och avskrivningar som bokslutsdisposition. Dels kan det ännu inte sägas föreligga en alldeles klar och entydig terminologi på avskrivningsområdet.

I terminologiskt hänseende kan erinras om de skillnader som finns mellan aktiebolagsrättens avskrivningsplan och avskrivningar enligt plan i skatterätten. För skatterättens plan gäller bundna regler om beräkning av avskrivningsunderlag (bl.a. beträffande investeringsfonder), avskrivningstider och avskrivningsmetod (endast avskrivning med lika belopp varje år, lineär avskrivning, synes i princip godtas). Vidare finns ingen korrespondens mellan det i redovisningspraxis använda uttrycket "bokföringsmässiga avskrivningar" och skatterättens terminologiskt rätt närstående uttryck "räkenskapsenlig avskrivning". Också redovisningspraxis uppvisar en del

variationer i uttryckssätt. Det förekommer sålunda att avskrivningsdelen under bokslutsdispositioner betecknas som "extra avskrivningar" eller "avskrivningar utöver beräknat avskrivningsbehov". De företagsekonomiskt erforderliga avskrivningarna anges då ofta under den enkla rubriken "avskrivningar".

Terminologiskt synes vid en uppdelning lämpligt att utgå från följande i redovisningspraxis oftast använda termer. De företagsekonomiskt erforderliga avskrivningarna betecknas såsom "avskrivningar enligt plan". För de totala avskrivningarna i bokslutet används termen "bokföringsmässiga avskrivningar". Den del av avskrivningarna, som redovisas som bokslutsdisposition, anges då som "avskrivningar utöver plan" respektive "avskrivningar understigande plan". Redovisas hela avskrivningen i en post under den huvudsakliga verksamheten, kan för posten användas den enkla beteckningen "avskrivningar". Att grunderna för avskrivningar skall redovisas i not eller annan anteckning framgår av 18 § 2.

Orsakerna till den värdeminskning, som skall föranleda avskrivningar, har angetts på samma sätt som i 1967 års förslag, aktiebolagslagen och förslaget till ny aktiebolagslag. Begränsningar i såväl tillgångens fysiska livslängd som i den ekonomiska livslängden kan ge grund för avskrivningar. Begränsningar i ekonomisk livslängd kan föreligga bl.a. då brukstiden för en anläggning (exempelvis byggnad på ofri grund) är begränsad, då den tekniska utvecklingen gör en eljest fullt brukbar tillgång oekonomisk eller då tillgången inte kan användas därför att vad den producerar inte längre kan säljas eller saknar aktualitet.

Till "annan jämförlig orsak" brukar hänföras bl.a. begränsningar i en tillgångs ekonomiska livslängd. Även konsolideringsintressen, resultatutjämningsintressen och skattemässiga hänsyn tillåts påverka värderingen. Det kan möjligen sägas att man pressar uttrycket "annan jämförlig orsak till värdeminskning", om man därunder hänför nu nämnda avskrivningsorsaker. Att sådana intressen och hänsyn skall få påverka värderingen är emellertid uppenbart. Som laglig grund för denna del av avskrivningarna torde lämpligen då böra åberopas att bestämmelsen om avskrivningar är en maximiregel ("anläggningstillgång tages upp till högst - - -"). Bestämmelsen uppställer sålunda inte något hinder för hårdare avskrivningar, motiverade bl.a. av sådana som de här antydda ekonomiska bedömningarna. Används en uppdelning av avskrivningarna på en företagsekonomiskt bedömd del och en del under bokslutsdispositioner, bör ovan berörda avskrivningar redovisas under bokslutsdispositioner.

4. Lagförslaget ger, liksom nuvarande lagstiftning och tidigare förslag, inte några anvisningar beträffande *avskrivningsmetod.* Att anskaffningsvärdet angetts såsom värderingstak säger i och för sig ingenting om värderingsmetoden. De årliga avskrivningarna kan sålunda beräknas efter återanskaffningsvärdet (kalkylmässiga avskrivningar), om avskrivningsbeloppen därigenom inte blir större än de skattemässigt tillåtna värdeminskningsavdragen. Önskar man vid räkenskapsenlig avskrivning göra större sammanlagda avskrivningar än som ryms inom anskaffningsvärdet, måste överskjutande del återföras till beskattning. Det torde emellertid, såsom förut antytts, vara lämpligt att basera affärsbokslutet på avskriv-

ningar på anskaffningsvärden. Vill man redovisa kalkylmässiga avskrivningar, bör detta då ske genom kompletterande upplysningar.

En avsättning till investeringsfond brukar i den redovisningsteoretiska litteraturen betecknas som förtida (anteciperad) avskrivning på anläggningstillgångar som kommer att anskaffas i en framtid. Enligt denna uppfattning utgör investeringsfonden en reserv för framtida kostnader och är varken skuld eller eget kapital.

I redovisningspraxis använder man sig av olika avskrivningsmetoder. Av dem bör följande främst beröras. Vid en konstant avskrivning, byggd på ett fast värde såsom anskaffningsvärdet, skriver man av lika stora belopp årligen. En degressiv metod, som skatterättens tidigare berörda räkenskapsenliga avskrivning enligt huvudregeln, innebär att man använder en fast procentsats för avskrivningarna, men baserar dessa på år från år ändrade värden (de bokförda restvärdena). Avskrivningar kan också ske efter produktionsintensiteten genom att man exempelvis anpassar avskrivningen av en tillgång efter vad tillgången producerat under räkenskapsåret. Slutligen förekommer en s.k. progressiv avskrivning. Avskrivningar och räntor skall exempelvis då ge samma totala belopp för olika år. Avskrivningsandelen kommer i ett sådant system att öka kontinuerligt genom att räntorna beräknas på sjunkande värden.

Många företag kan väntas redovisa sina avskrivningar endast under den huvudsakliga verksamheten och alltså utan uppdelning på denna och bokslutsdispositioner. Avskrivningsbeloppen torde då vanligen komma att bestämmas efter skatterättens regler och metoder. Maskiner och inventarier kommer då att avskrivas enligt metoden för räkenskapsenlig avskrivning, övriga anläggningstillgångar enligt skatterättens regler för avskrivningsplan. För företag, som redovisar en del av avskrivningarna under bokslutsdispositioner, kommer de totala avskrivningarna (den bokföringsmässiga avskrivningen) oftast att motsvara de skattemässiga värdeminskningsavdragen.

Vilka avskrivningsmetoder man använder skall anmärkas i not till bokslutet enligt 18 § 1. och 2.

5. Redovisningen av avskrivningar kompliceras något när företaget har avsatt medel till investeringsfond och tar sådana medel i anspråk. Det synes lämpligt att företag, som använder delad avskrivningsredovisning, på något sätt öppet redovisar hur mycket som vid varje tillfälle används av fondmedel.

I skatterätten bestäms avskrivningsunderlaget i vissa fall som nettot av anskaffningsvärdet och ianspråktagna investeringsfondmedel. På detta nettobelopp beräknas skattemässigt tillåtna avskrivningar. För affärsbokslutenbrukar enligt praxis avskrivningarna enligt plan beräknas på bruttoanskaffningsvärdet före utnyttjande av investeringsfond. De bokföringsmässiga avskrivningarna beräknas sedan på nämnda nettobelopp. Skillnaden i avskrivningar redovisas under bokslutsdispositioner.

Det förutsätts att avsättningar till investeringsfond alltid redovisas i särskild post.

6. En beräkning på förhand av värdeminskningen skall ligga till grund för avskrivningarna. Företag med delad avskrivningsredovisning skall följa en lämplig avskrivningsplan för de företagsekonomiskt erforderliga avskrivningarna.

Fråga uppkommer nu i vad mån man är tvungen att följa förhandsbedömningen. Att man skall kunna göra större avskrivningar följer direkt av bestämmelsens karaktär av maximiregel för värderingen. Finner man att hårdare avskrivningar än beräknat behövs, skall ändring av avskrivningsplan givetvis ske. Detta kan inträffa i samband med tillskottsinvestering i en gammal anläggning i form av t.ex. ombyggnad. Anläggningen har då till stor del redan avskrivits men får genom investeringen ett förhöjt värde. I sådana fall kan tillskottet emellertid ofta få en begränsad ekonomisk livslängd.

Det återstår då att diskutera om avskrivningarna kan inställas eller begränsas.

Nuvarande *aktiebolagslag* ger rätt att begränsa avskrivningarna om "tillgångarnas verkliga värde uppenbarligen är högre än det, som skulle framkomma efter en sådan avskrivning" (100 § 1 mom första stycket). *Aktiebolagsutredningens förslag* har en motsvarande regel. Enligt denna skall avskrivningar enligt plan ske "om ej tillgången uppenbarligen redan är tillräckligt avskriven" (100 § andra stycket). *1967 års förslag* medger begränsning när "enligt god redovisningssed avskrivning kan ske med lägre belopp eller helt underlåtas".

Bundenheten till avskrivningsplan kan uppenbarligen inte vara fullständig. Under användningen av en anläggning kan det visa sig att denna kan tjäna verksamheten längre tid än man från början beräknat. Man kan ha nått en punkt när man sålunda finner att man skrivit av mer än vad som visar sig vara motiverat.

Enligt *utredningen om bokföringslagstiftningen* bör en sådan situation i första hand leda till att man ser över avskrivningsplanen. Man kanske vid en företagsekonomisk bedömning då finner att man i fortsättningen kan använda en lägre avskrivningsprocent. Det synes i detta läge riktigare att modifiera avskrivningsplanen än att inställa en eller annan avskrivning. Att tillfälligt underlåta att verkställa en avskrivning eller reducera denna ger en omotiverad resultatpåverkan. Till detta kommer att vad man här i första hand skall bedöma inte är om tillgångens oavskrivna värde vid en viss tidpunkt understiger ett "verkligt" värde. Motiverat och lättare att genomföra är däremot att i ett längre tidsperspektiv avgöra vilken avskrivningstakt som bör användas under tillgångens fortsatta bruk.

De anförda synpunkterna har lett till att någon bestämmelse om rätt att underlåta avskrivningar inte tagits med i förslaget. Däremot förutsätts, utan uttrycklig lagregel, att en avskrivningsplan skall kunna modifieras vid ändrade förhållanden eller om det visar sig att tidigare förhandsbedömning varit för pessimistisk eller optimistisk. För att man helt skall underlåta att verkställa eller tillfälligt begränsa en avskrivning, bör alldeles särskilda förhållanden föreligga. Ett sådant fall kan föreligga exempelvis om en tillgångs ekonomiska livslängd visar sig kunna vara avsevärt längre än man från början haft anledning räkna med. Utredningens förslag ger alltså inte samma utrymme för tillfälliga avvikelser

från den förhandsbestämda avskrivningsordningen som tidigare förslag.

I ett remissyttrande över 1967 års förslag diskuteras om man skall ha rätt att tillfälligt begränsa avskrivningarna och senare utnyttja det avskrivningsutrymme som inte använts. Skatterätten tillåter i viss utsträckning detta. För affärsbokföringen bör man emellertid hålla på att de företagsekonomiskt erforderliga avskrivningarna alltid skall komma till synes. Vill man modifiera avskrivningarna med hänsyn till räkenskapsårets resultat bör detta, vid delad avskrivningsredovisning, ske via posten under bokslutsdispositioner. Man kan naturligtvis där reducera den totala (bokföringsmässiga) avskrivningen genom att ta i anspråk en del av den reserv som har bildats genom tidigare överavskrivningar. Har man inte delad avskrivningsredovisning, bör en notanteckning göras om att avskrivningarna begränsats och att man använt reserver som uppkommit genom tidigare överavskrivningar. Det kan däremot inte vara tillåtet att begränsa avskrivningarna när inga sådana reserver finns.

7. *Tredje stycket* i förslaget upptar den för alla anläggningstillgångar gemensamma bestämmelsen om extraordinära engångsavskrivningar, *nedskrivning*. Bestämmelsen överensstämmer i sak med motsvarande regler i *aktiebolagslagen, 1967 års förslag* och *aktiebolagsutredningens förslag*.

Formuleringen har gjorts något annorlunda. Det har sålunda synts bättre att tala om en varaktig värdeminskning än att ta fasta på att värdeminskning*sorsaken* inte kan antas vara övergående.

Också tillgångar, som årligen avskrivs, kan drabbas av en värdenedgång som är större än som förutsattes då man bestämde avskrivningsplanen. I första hand bör man då söka korrigera förhållandena genom en jämkning av avskrivningsplanen och göra hårdare avskrivningar i fortsättningen. Ibland är emellertid sådana åtgärder inte tillräckliga. En oförutsedd kraftig värdeminskning bör då enligt god redovisningssed kompenseras genom en engångsåtgärd, en nedskrivning.

8. *1967 års förslag* (10 § 2 mom fjärde stycket) innehåller en bestämmelse om förhållandevis fri rätt att *skriva upp* en anläggningstillgång. *Aktiebolagslagen* och *förslaget till* ny *aktiebolagslag* ger en liknande rätt, dock att rätten att använda uppskrivningsbeloppen där är begränsad till nedskrivningar, fondemission eller fonderingar för dessa ändamål.

Enligt 1967 års betänkande bör en uppskrivning enligt den föreslagna bestämmelsen inte få ske vid en blott övergående värdestegring. Men om – fortsätter utredningsmännen – 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 kringgående av lagen, om den räkenskapsskyldige inte skulle i likhet med ett nyetablerat företag, som förvärvat enahanda slag av naturtillgång, få ta upp anläggningstillgången till gällande, högre värde. Ett belopp, som motsvarade uppskrivningen, borde enligt betänkandet dock redovisas i balansräkningen för uppskrivningsåret som särskild post av det egna kapitalet.

Utredningen om bokföringslagstiftningen har inte tagit med någon bestämmelse som tillåter uppskrivning. Skälen till detta är i huvudsak

följande.

En grundprincip för redovisningen måste vara att resultatet innefattar endast realiserade vinster. Belopp, som hänför sig till en uppskrivning, bör därför i princip inte kunna tas ut som vinst. Beloppen måste därför på något sätt bindas i företaget.

Redan när det gäller aktiebolag och andra juridiska personer med klart avgränsat "eget kapital" är det svårt att åstadkomma en effektiv bindning av uppskrivningsmedel. Om beloppet får användas för nedskrivning av annan tillgång, kan det exempelvis i praktiken svårligen hindras att sådana nedskrivningar får kompensera otillräckliga avskrivningar. Begränsningarna i avskrivningarna ökar ju då vinstutrymmet.

För rörelser, som inte har något bundet eget kapital, torde några verksamma spärrar knappast kunna åstadkommas. Det är osäkert hur den 1967 föreslagna tanken att beloppet skulle stå bundet som post under "eget kapital" varit avsedd att fungera för rörelser som inte drivs genom särskilda rättssubjekt. Även om själva uppskrivningsbeloppet uppfattas som bundet, skulle rörelseidkaren inte kunna hindras att ta ut andra delar av det "egna kapitalet" ur rörelsen. Den enda tänkbara lösningen skulle väl, som en remissinstans förordat, vara att föreskriva att uppskrivningsbelopp fick användas endast för nedskrivning av andra anläggningstillgångar. Kombinationen uppskrivning – nedskrivning kan emellertid, som ovan antytts, missbrukas. Affärsbokslutet ger utan tvivel ett riktigare besked om resultatet, om nedskrivningar öppet får påverka detta och inte kan elimineras genom uppskrivningar och om ännu inte realiserade vinster genom värdeökningar lämnas utanför resultatberäkningen.

Gentemot det i 1967 års betänkande anförda exemplet beträffande exploaterade naturtillgångar kan erinras att en uppskrivning i det angivna fallet medför krav på därtill anpassade större avskrivningar. En sådan uppskrivning medför sålunda enbart en temporär resultatförbättring.

Här bör anmärkas att några remissinstanser förordat en bestämmelse att uppskrivning av fast egendom inte skall få ske till högre belopp än taxeringsvärdet. Med den ståndpunkt, som ovan intagits i uppskrivningsfrågan, får en sådan regel inte någon aktualitet.

9. Någon bestämmelse har inte medtagits om rätt att föra avskrivningarna på *värdeminskningskonto* som en passivpost i balansräkningen (jämför 100 § 9 mom aktiebolagslagen). En sådan redovisning bör vara tillåten endast beträffande vad som redovisas såsom överavskrivning. I modern redovisningspraxis brukar däremot de företagsekonomiskt betingade avskrivningarna (ackumulerade avskrivningar enligt plan) tas upp som öppen avdragspost vid vederbörande tillgångspost på aktivsidan, vilket underlättar bedömningen av balansräkningen.

10. För *värdepapper* och *fordringar* gäller enligt *1929 års bokföringslag* den allmänna bestämmelsen att tillgångar inte får tas upp över sitt verkliga värde (9 § 1.). I och för sig medger alltså bokföringslagen att fordringar och värdepapper skrivs upp vid värdeuppgång över anskaffningsvärdet.

1967 års förslag har gemensamma regler för alla anläggningstillgångar.

Fordringar och värdepapper skall sålunda kunna skrivas upp såsom andra anläggningstillgångar.

Aktiebolagslagen har också gemensamma regler för alla slag av anläggningstillgångar. Dessutom finns en särskild bestämmelse (100 § 3 mom) för aktier och andra andelsrätter samt obligationer och andra fordringar. Enligt bestämmelsen skall avskrivning ske på sådana tillgångar i den mån det må anses erforderligt enligt allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased. Inga särbestämmelser om nu berörda typer av anläggningstillgångar finns i *aktiebolagsutredningens förslag.*

Utredningen om bokföringslagstiftningen följer här 1967 års förslag och aktiebolagsutredningens förslag. Frågor om värdernig av värdepapper och fordringar får alltså följa de allmänna reglerna för värdering av anläggningstillgångar. Anskaffningsvärdet – vartill hör också utgifter för kurtage och stämpel – utgör sålunda högsta värde. Nedskrivning skall ske vid varaktig värdenedgång. En värdeökning skall däremot inte få påverka värderingen; enligt utredningens mening skall uppskrivning över huvud inte vara tillåten.

Här bör anmärkas att värdepapper enligt det norska förslaget till lag om räkenskapsplikt får tas upp till det sannolika försäljningsvärdet på balansdagen. Till grund för bestämmelsen åberopas att sådana tillgångar som regel är klart likvida till sådant belopp. Enligt utredningen om bokföringslagstiftningen bör emellertid trots detta också för sådana tillgångar upprätthållas grundsatsen att vinster, som inte realiserats, inte får påverka resultatet.

I balansräkningsschemat förekommer rubriken värdepapper endast under anläggningstillgångarna. Det har antagits att tillgångar i värdepapper som regel har denna karaktär. Undantagsvis kan emellertid finnas värdepapper som bör betraktas som omsättningstillgångar. De får då värderas efter lägsta värdets princip och en kursnedgång bör då alltid föranleda en nedskrivning. Det bör emellertid noteras att en sådan nedskrivning inte är skattemässigt tillåten för företag i allmänhet. Nedskrivningskravet är sålunda strängare, om värdepapperet har karaktären av omsättningstillgång. Detta måste anses riktigt eftersom en förlust, med det kortare perspektiv som gäller för innehavet, måste betraktas som mera sannolik än om man avser att ha kvar värdepapperet så länge en gynnsammare långsiktig kursutveckling kan avvaktas eller, när det gäller obligationer, en inlösen till nominellt belopp kan komma i fråga. Om företagaren i realiteten inte tänker sälja så länge försäljningen skulle medföra förlust, kan han ha anledning överväga att föra över värdepapperet till anläggningstillgångarna.

11. Enligt *1929 års bokföringslag* skall osäkra fordringar tas upp endast till de belopp, varmed de beräknas komma att inflyta (9 § 3.). Enligt samma bestämmelse får värdelös fordran inte föras upp som tillgång.

Aktiebolagslagen har för osäkra och värdelösa fordringar en bestämmelse (100 § 5 mom första stycket) som överensstämmer i sak med den ovan berörda bestämmelsen i bokföringslagen. Därjämte innehåller bestämmelsen en uttrycklig föreskrift att värderegleringskonto för fordringar kan användas. Vidare föreskrivs att fordran, som är anlägg-

ningstillgång, får skrivas upp till det belopp som beräknas komma att inflyta i fall då fordringen tidigare nedskrivits under nominellt värde såsom osäker eller värdelös (100 § 5 mom andra stycket). Denna regel står vid sidan av de eljest meddelade uppskrivningsreglerna.

Aktiebolagsutredningens förslag har för fordringar en bestämmelse om uppskrivning av tidigare nedskriven fordran (100 § femte stycket).

1967 års förslag har inte några särskilda bestämmelser om osäkra och värdelösa fordringar. Att sådana bestämmelser saknas har mött invändningar från en del *remissinstanser.*

Utredningen om bokföringslagstiftningen delar den i remissyttranden anförda meningen att en bestämmelse om värdering av osäkra och värdelösa fordringar har stor betydelse. Det finns därför anledning att genom en särskild bestämmelse erinra de bokföringsskyldiga om vikten av en försiktig fordringsvärdering. En bestämmelse i ämnet har därför medtagits i *fjärde stycket.* Motsvarande bestämmelse finns i 20 § beträffande omsättningstillgång.

Att osäkra långfristiga fordringar skall skrivas ned och värdelösa fordringar inte tas upp som tillgång kan visserligen anses följa redan av huvudregeln i andra stycket om nedskrivning. Bedömningen av nedskrivningsbehovet kan då sägas ske i ett längre tidsperspektiv. Bestämmelsen i fjärde stycket ger emellertid en mera ovillkorlig och direkt nedskrivningsskyldighet. Ett strängare nedskrivningskrav ter sig motiverat. Det torde i praktiken sålunda endast undantagsvis finnas anledning räkna med att en inträdd osäkerhet kan bedömas som endast temporär. Den särskilt reglerade uppskrivningsrätten, om värdet återkommer eller ökar, ger ju också möjligheter att korrigera ett nedskrivningsbeslut som visat sig förhastat. Stor försiktighet måste emellertid iakttas när man bedömer om en fordran återfått något värde. Utredningen har velat erinra härom genom att uppställa krav på att det skall röra sig om en varaktig värdeökning.

Bestämmelsen om uppskrivning intill tidigare värde har hämtats från aktiebolagslagen och aktiebolagsutredningens förslag. Inga begränsningar uppställs när det gäller att använda uppskrivningsbeloppet som alltså tillåts påverka resultatet.

Frågor om uppskrivning av tidigare nedskrivna fordringar torde sakna aktualitet såvitt gäller fordringar, som är omsättningstillgångar, eftersom situationen kan uppkomma endast vid ett innehav över åtminstone två balansdagar.

Ingen bestämmelse finns – såsom i nuvarande aktiebolagslag – om användning av värdeminskningskonto för fordringar. Självfallet kan emellertid företag, för vilka fordringsvärderingen har större betydelse, använda sådant konto (delcrederekonto). Lämpligt är då att nedskrivningarna redovisas öppet i bokslutet genom att kontosaldot får utgöra avdragspost till fordringarna på balansräkningens aktivsida. Avsättningar till delcrederekontot kan ske individuellt för varje osäker fordran eller kollektivt efter lämpliga beräkningsgrunder för fordringarna gemensamt. I det senare fallet behöver någon direkt resultatpåverkan i allmänhet inte redovisas när en fordran definitivt visar sig inte ge full utdelning eller en nedskriven fordran ökar i värde.

12. *1967 års förslag* (10 § 2 mom femte stycket) innehåller, liksom *aktiebolagslagen* (100 § 7 mom) och *aktiebolagsutredningens förslag* (101 § tredje stycket), bestämmelser att övertagen goodwill får upptas som tillgång jämte bestämmelser om sådan tillgångs värdering. Vidare finns i aktiebolagslagen (100 § 8 mom) och aktiebolagsutredningens förslag (101 § fjärde stycket) bestämmelser om värdering och avskrivning av s.k. organisationskostnader (kostnader för teknisk hjälp, forskning och utvecklingsarbete, provdrift etc.). *1929 års bokföringslag* saknar regler i motsvarande hänseenden. De berörda reglerna överensstämmer i huvudsak med regler och praxis inom skatterätten.

Utredningen om bokföringslagstiftningen har inte ansett att några särskilda bestämmelser behöver tas med om värdering av nu avsedda och andra immateriella tillgångar. Att tillgångarna är balansgilla framgår av schemat för balansräkningen. I värderingshänseende ger huvudreglerna om avskrivning och nedskrivning erforderlig ledning. Att avskrivningen bör ske förhållandevis snabbt följer av tillgångarnas natur och av de skatterättsliga reglerna. Det synes opåkallat att i lagen för dessa tillgångar – men inte för andra – ta med några bestämmelser om fixerade avskrivningstider.

5 Tilläggsbestämmelser om automatisk databehandling m.m.

1. Bestämmelserna i avsnittet om den löpande bokföringen gäller också för datorbaserad bokföring. En mer omfattande och utvecklad datoranvändning kan emellertid i några hänseenden kräva kompletterande specialregler. Utredningen har funnit lämpligt att samla dessa specialregler i ett särskilt huvudavsnitt med tilläggsbestämmelser. I detta avsnitt har utredningen också tagit med en bestämmelse om dokumentation över databehandlingen. Dokumentationsbestämmelsen – som omspänner såväl den löpande bokföringen som bokslutet – gäller vid all användning av datorer i bokföringen.

Bestämmelserna i nu berörda lagavsnitt omfattar också frågor om användning av mikrofilm och liknande material som räkenskapsmaterial vid datoranvändning.

Utredningen avser att här under rubriken till lagavsnittet ge en samlad redovisning av utgångspunkterna för utredningens ställningstagande till frågorna om den automatiska databehandlingen och av utredningens ståndpunkt till föreliggande frågor.

I kapitelrubriken talas om automatisk databehandling m.m. Väsentligen berör frågorna automatisk databehandling med hjälp av datorer men kan undantagsvis gälla även redovisningssystem med maskinell hantering av hålkort i särskild hålkortsmaskin eller system där film brukas som datamedium utan att datorer används i bokföringsarbetet.

2. Det torde saknas anledning att ge någon ingående beskrivning av de *automatiska datamaskinernas* – datorernas – *funktion.* Allmänt kan erinras om att datorerna mycket snabbt och i ett sammanhållet arbetsförlopp kan utföra en mångfald arbetsmoment som i ett traditionellt system utförs manuellt – med eller utan olika hjälpmedel i olika etapper. Uppgifter (data), som skall behandlas, avfattas i en för datorn begriplig form (maskinspråk) och registreras på hålremsa, magnetband eller annat medium som är lämpligt för datorn (media för input, indata). Materialet matas in i datorn som kan lagra uppgifterna i minnesmedia, ta fram dem för bearbetning, bearbeta dem och lagra de nya uppgifter som bearbetningen gett eller redovisa dem i uppställningar etc. (output,

utdata). Maskinen följer i sitt arbete en i datorn inmatad arbetsordning (program). Bearbetningen kan i viss utsträckning dessutom styras med hjälp av maskinens tangentbord. Bearbetningen kan innefatta bl.a. grupperingar, sorteringar och omfattande räkneoperationer. Maskinen kan göra jämförelser mellan olika storheter och med utgångspunkt i resultatet av jämförelsen välja bland alternativa i programmet anbefallda arbetsrutiner. Denna möjlighet att följa alternativa program ger möjligheter till en kvalificerad bearbetning. Förmågan att jämföra kan dessutom användas för att i bearbetningen bygga in olika kontrollmoment. Vad som lagrats i minnet – primärt eller efter bearbetning – kan av datorn snabbt "skrivas ut" i vanlig läsbar skrift eller annan form. Data kan också föras ut på magnetband, skivminnen eller andra media (yttre minne) som kan användas vid en ny eller fortsatt bearbetning.

Bokföringen skall avkasta rapporter etc. som ger företagsledning och utomstående tillräckliga och relevanta uppgifter om rörelsens gång, resultat och ställning. Det skall kunna tillfredsställande klarläggas att uppgifterna i dessa rapporter är fullständiga och tillförlitliga. Bokföringstransaktionerna skall vara möjliga att granska med skäliga resurser. Frågorna om förutsättningarna och tekniken för revision av datorbaserad bokföring har varit livligt diskuterade i den företagsekonomiska litteraturen. – I stort sett torde de synpunkter och önskemål som gör sig gällande från revisionssynpunkt kunna vara vägledande för de krav man i en bokföringslagstiftning kan ha anledning att ställa upp för datorbaserad redovisning. Föreningen auktoriserade revisorer har publicerat synpunkter på revision av och intern kontroll i datorbaserade redovisningssystem.

3. *Den hittillsvarande utvecklingen* beträffande datorbaserad bokföring torde kunna ges följande sammanfattande beskrivning.

Olika metoder har successivt utvecklats för att man inom företagen skall kunna bemästra allt större och alltmer svåröverskådliga datamängder. Datorerna är den senaste länken i en lång utvecklingskedja (skrivmaskiner, räknemaskiner, genomskriftsutrustning, fakturerings- och bokföringsmaskiner, hålkortsmaskiner, datorer).

Datorerna har inte sällan till att börja med använts inom ett företag för avgränsade rutiner i redovisningsarbetet, såsom fakturering, löneuträkning och lagerbokföring. Datorerna har lämpat sig väl för att ersätta de manuella inslagen i arbetsrutiner där stora mängder uppgifter bearbetas efter ett fast mönster. Successivt eller redan i ett inledningsskede har företagen ofta lagt över större delen av eller hela sin ekonomiska redovisning på datorer.

Med denna utveckling är det naturligt att datorerna ofta kommit att bli hjälpmedel i ett traditionellt uppbyggt redovisningssystem. – Här bör också erinras om att man vid automatisk databehandling haft att tillgodose de krav som lagstiftningen ställt upp med utgångspunkt i manuella rutiner och därvid lämplig redovisningsordning. – Principerna för redovisningen har förblivit i stort sett oförändrade. Man har från verifikationsmaterialet framställt kronologiska och systematiska listor samt material för en omfattande hjälpbokföring. Manuellt framställt

redovisningsmaterial har ersatts av datorproducerat. Datorerna kan här sägas ha till en del blivit utnyttjade närmast som räkne- och skrivmaskiner.

Samtidigt har naturligtvis datorernas möjligheter i växande grad påverkat redovisningssystemet. Data har kunnat snabbt bearbetas och bearbetningen avkasta rapporter som knappast i praktiken kunnat framställas med traditionella metoder. Man har sålunda kunnat hämta en mera kvalificerad information från tillgängliga data. Detta har för redovisningens del bl.a. fört med sig att man exempelvis kunnat få fram en mera differentierad, systematisk bokföring. Aktualiteten i rapporteringen har också kunnat öka, det har varit lättare att få fram periodiska rapporter. Datorernas möjligheter har också använts för att kombinera redovisningen – rapporteringen av vad som inträffat – med prognosinslag och andra inslag som ökat jämförelse- och bedömningsmöjligheterna. Datorerna har sålunda i hög grad medverkat till att förbättra möjligheterna att överblicka och styra en verksamhet. – Den antydda utvecklingen torde i första hand ha gjort sig gällande för kostnadsbokföringen. Beträffande affärsbokföringen har utvecklingen främst berört hjälpbokföringen.

Datorerna har också på annat sätt medverkat till ökad rationalitet i redovisningsarbetet. Data har kunnat registreras en gång och lagras i datorernas minnen med deras alltmer utbyggda kapacitet. Dessa data har sedan kunnat bearbetas i olika omgångar och på varierande sätt. Tidigare registrerade data har i bearbetningen kunnat konfronteras med nytillkomna data.

Bearbetningen har hittills skett och sker fortfarande väsentligen i bestämda fasta etapper. En periods data bearbetas i en omgång (buntvis bearbetning). Denna bearbetningsordning har varit naturlig kanske särskilt då företagen saknat egna datorer och anlitat serviceföretagens tjänster. I viss utsträckning har emellertid andra principer vunnit insteg. Data har, med eller utan utvecklade tekniska förbindelser mellan datakällorna och datorn (on line-system), matats in och bearbetats direkt allt eftersom nya data förelegat (realtidsbearbetning).

För dagens förhållanden torde i stort sett kunna uttalas att den datorbaserade redovisningen rätt nära ansluter till ordningen för en traditionell bokföring. Skillnaderna kan sägas mera hänföra sig till tekniken än till grundprinciperna för redovisningen. Grundinslagen registrering, bearbetning och rapportering finns också vid den datorbaserade redovisningen. Datorerna har genom sina radskrivare i läsbar form producerat de grundnoteringar, rapporter o.d. som kännetecknar också den traditionella bokföringen. Den datorbaserade redovisningen har i stor utsträckning krävt och kännetecknas av en ökad fasthet i redovisningsrutinerna.

Utredningen har för att översiktligt åskådliggöra en idag vanlig datoranvändning schematiskt beskrivit denna parallellt med en beskrivning över normala rutiner i ett traditionellt bokföringssystem. Beskrivningen har intagits som *bilaga 4* till betänkandet.

4. Det är naturligtvis omöjligt att förutse vilka förändringar, som utvecklingen kan komma att föra med sig, och hur snabbt nya tekniska möjligheter kan avsätta resultat för faktisk användning. Dagens förhållanden kan emellertid i några hänseenden antyda vad som sannolikt kommer att utvecklas inom en förhållandevis närliggande tidrymd. Det kan då vara anledning att i korthet erinra om följande redan nu aktuella förhållanden.

När det gäller att mata in data för bearbetning synes man sträva efter att ersätta de manuella moment som nu krävs för att omvandla uppgifter i vanlig läsbar form till uppgifter i maskinanpassad form. Uppgifter kan registreras direkt från kassaregister, vågar etc. på magnetband och andra datormedia. Konventionell text kan utformas så att den kan läsas automatiskt av datorn. Upptagningar på mikrofilm o.d. kan av datorn transformeras till indata eller komma att användas direkt vid inmatning.

För större företag eller kedjor av företag kan man komma att utveckla en mera direkt dataförmedling på tidigt stadium mellan datakällor och datorer. Terminaler inrättas vid datakällorna för upptagning av uppgifter som skall bearbetas. Förbindelserna med centralanläggningen kan också utnyttjas för att vid terminalen snabbt få fram aktuella uppgifter från de stora datamängder som finns vid centralanläggningen. Avancerade tekniska lösningar av förbindelser kan komma att utvecklas (förbindelser on line). Data kan därvid komma att i ökad omfattning direktbearbetas (realtidsbearbetning). I linje härmed ligger en utveckling av möjligheterna att i stora datorer köra flera program samtidigt (multibearbetning), varvid körningarna styrs av särskilda program (operativsystem). – Utvecklingen mot användning av stora, centraliserade datorer är emellertid långtifrån entydig; utbudet av och intresset för "minidatorer" ökar också. – Realtidsbearbetningen kan ske i den formen att datorn fortlöpande ackumulerar uppgifter. Tidigare uppgifter ersätts av nya aktuella uppgifter, ett föregående saldo "skrivs över" av ett nytt. Naturligtvis finns också möjligheter att behålla tidigare uppgifter genom att man på magnetband e.d. magasinerar (loggar) alla successivt inkomna uppgifter.

Särskilt vid stora datamängder kan det bli alltmer omständligt och mindre meningsfullt med en mera fullständig rapportering av bearbetningsresultat. För företagets eget behov kan det ibland räcka med en rapport, om något resultat avviker från vad som är normalt eller man eljest räknat med. I vissa fall kan det framstå som obehövligt att ta fram en rapport i konventionell form. Det kan räcka med att uppgifterna finns registrerade i maskinläsbar form och kan sättas in för en omedelbar ny bearbetning. Rapporter kan avläsas på bildskärmar, som ingår i datorutrustningen, och behöver då ofta inte tas fram i annan form.

Också när det gäller datorns redovisning (utdata) kan avsevärda förändringar vara sannolika. Uppgifter från datorn kan avläsas på bildskärmar. Utskrifter genom radskrivare i konventionell form kan ersättas av upptagningar på mikrofilm direkt från magnetisk registrering. Sådan teknik behandlas nedan under punkt 7. Redovisningar kan tas fram i maskinläsbar form och helt eller delvis omvandlas till direkt läsbar text endast när man har aktuellt behov därav. Samtidigt kommer naturligtvis kontrollmöjligheterna att utvecklas. Datorerna kan i ökad

utsträckning programmeras att utföra kontroller. Revisionsmetoder med ett successivt ökat utnyttjande av datorn används och är under utveckling. Parallellt med datorns bearbetning av redovisningsmaterialet kan datorn framställa särskilda uppgifter för revisionen och genomföra av revisorn anbefallda kontroller. Ny teknik för databearbetningen kommer emellertid självfallet alltid att ställa kontrollapparaten inför nya problem.

I *bilaga 5* finns en mer detaljerad beskrivning av en rutin med automatisk databehandling för fakturering och bokföring. Skissen visar hur vissa delar av räkenskapsmaterialet kan utgöras av skivminne eller magnetband.

5. Ett ökat intresse har ägnats frågorna om *dokumentation* av hur de system, som används vid automatisk databehandling, är uppbyggda och fungerar.

Redan vid en traditionell bokföring med en omfattande redovisningsorganisation föreligger det naturligtvis svårigheter att överblicka hur systemet är avsett att fungera liksom hur och med vilken säkerhet det faktiskt fungerar. En totalöverblick finns då ibland bara hos en begränsad personkrets. Ofta – men långtifrån alltid – söker man att mera fullständigt belysa systemet genom kontoplaner, planer över bokföringens organisation (samlingsplaner), instruktioner och annat skriftligt material.

Svårigheterna att få överblick över vad som skall ske och sker ökar på ett genomgripande sätt vid datoranvändning. Behoven av dokumentation växer. Att införa ett datorbaserat system kräver noggranna förberedelser. Dessa innefattar utredning och analys av bl.a. vilka data som skall bearbetas och vilka resultat man önskar och kan få av bearbetningen. Utvecklingen av systemet blir ofta ett led i en mera omfattande administrativ rationalisering. Planer skall utarbetas över den organisation och de rutiner som skall förekomma kring datorbearbetningen. Planering skall göras beträffande principerna för datorns bearbetning och rapportering. De aktuella arbetsuppgifterna skall omsättas till program. Det skall i detalj bestämmas vilka blanketter, media m.m. som skall användas för indata och utdata liksom innehållet och formen för de register som skall användas i bearbetningen. Förberedelserna innefattar såväl översiktlig planläggning som detaljerad planläggning för en mångfald inslag. I alla sammanhang måste uppmärksamhet ägnas åt tillförlitlighets- och kontrollfrågor. Slutetappen i förberedelsearbetet kan sägas utgöras av ett inkörningsskede där systemet provas och nödvändiga justeringar görs.

Förberedelsearbetet, i kombination med särskilt arbete, brukar som regel avkasta en vidlyftig dokumentation av uppbyggnaden och funktionssättet (systemdokumentation). Ofta samlas dokumentationen i en särskild ADB-handbok för företaget. Dokumentationen är inriktad på att ge användarna – företaget och dess olika enheter – nödvändiga uppgifter för systemets drift. Dokumentationen ger bl.a. möjligheter till uppföljning, underhåll, planering och vidareutveckling av systemet. Dokumentationen är naturligtvis också en förutsättning för möjligheterna att rekonstruera och kontrollera vad som skett vid en bearbetning.

Allt klarare normer synes uppställas för vad som skall ingå i en

systemdokumentation. Inte sällan har emellertid dokumentationen varit ofullständig, varvid det kan vara särskilt känsligt att tillräcklig dokumentation ibland saknats om vidtagna ändringar under systemets användning.

Vanligen ingår följande beskrivningar, instruktioner m.m. i en systemdokumentation. En översiktlig beskrivning, ofta grafiskt kompletterad, lämnas över den administrativa verksamheten inom ett system. Beskrivningen skall ge möjligheter att överblicka och förstå syftet med systemet och ange systemets uppbyggnad. I beskrivningen ingår bl.a. information om ansvars- och arbetsfördelningen vid systemets handhavande samt beskrivning av indata, lagrade data och utdata. På motsvarande sätt lämnas genom delsystembeskrivningar mera ingående översikter över särskilda delar av systemet. Datorcentralens arbete dokumenteras genom beskrivningar och instruktioner. Dokumentationen avser såväl själva datorkörningarna som det förberedelse- och efterbehandlingsarbete som dessa ger. Till dokumentationen hör bl.a. en oftast grafisk plan över en körningsrutin (operationsrutinschema) och över de olika stegen i operationen (operationsstegsschema). Dokumentationen för datorcentralen kompletteras av instruktioner för bl.a. hur indata skall tas emot, hur indata skall förbehandlas och beredas, hur bearbetningen skall ske och hur efterbehandling och distribution skall genomföras. Liknande beskrivningar och instruktioner ingår i särskild dokumentation för den manuella bearbetning (hålkortsstansning m.m.) som utförs i systemet av andra enheter än datorcentralen.

Programmen ägnas en omfattande dokumentation med bl.a. flödesplaner för data, flödesplaner för själva programmen och blanketter med programmen på kodat maskinspråk. På grundval av sådana kodningsblanketter överförs programmen till något för datorn användbart inläsningsmedium i form av t.ex. hålkort. I systemdokumentationen ingår också beskrivningar och förteckningar över förekommande register (lagrade data), över olika slag av data som man arbetar med (poster), över de begrepp som används för att uttrycka dessa poster (termer), över databärare såsom blanketter, listor, hålremsor, magnetband m.m. och över använda koder (layout- och kodbeskrivning) samt över maskinutrustningen. Ett särskilt inslag i systemdokumentationen berör slutligen kontroll- och säkerhetsfrågor med beskrivningar, instruktioner m.m. beträffande ansvarsfördelning, sekretess, kontroll och arkivering.

Också varje genomförd bearbetning kräver dokumentation. Varje datorkörning antecknas i en loggbok med uppgifter om körningstid, vad körningen avsett, använt program, företagna ingrepp vid körningen osv. Moderna maskiner registrerar ofta automatiskt vissa uppgifter om genomförda körningar.

6. *Kontroll- och revisions*frågor i samband med automatisk databehandling har ägnats stor uppmärksamhet i den företagsekonomiska litteraturen. Det bör slås fast att användningen av automatisk databehandling för bokföringen inte påverkar *principerna* för intern kontroll eller revision. Automatiska databehandlingssystem är emellertid ofta mer komplicerade än konventionella system. Dessutom koncentreras en stor del av det bokföringsarbete, som tidigare utförts av olika instanser inom företaget,

till dataavdelningen. Det är också möjligt att lagra resultatet av en bearbetning i särskilda s.k. yttre magnetminnen utan att det blivit tillgängligt genom utskrift. Sådana förhållanden påverkar givetvis *tekniken* för intern kontroll och revision av bokföring som sker med hjälp av automatisk databehandling.

Den interna kontrollen kan indelas i kontroller i samband med systemutveckling, administrativa kontroller och kontroller av driften.

Kontrollerna vid systemutveckling syftar till att säkerställa en tillfredsställande nivå vid utformning, testning, införande och dokumentation av system och program. Regler för hur systemutveckling och dokumentation skall bedrivas brukar ofta sammanställas i en handbok som anger formella krav (standarder) avseende utvecklingsarbetets organisation och genomförande. De fastlagda reglerna utgör ett väsentligt inslag beträffande automatisk databehandling. Ett syfte med systemdokumentationen är att skapa underlag för bedömning huruvida de fastlagda reglerna har följts vid utvecklingsarbetet. Systemdokumentationen bör bl.a. innehålla en översiktlig beskrivning av kontrollsystemet i den berörda rutinen samt en redogörelse för de speciella kontroller som föreslås. I programdokumentationen bör återfinnas bl.a. beskrivning av rutinens programmerade kontroller, testdata (fingerade data) och testresultat samt uppgifter om programändringar, anledningen till dessa, vem som godkänt ändringarna samt när och hur de genomförts. Det måste kontrolleras att system och program blir fullständigt testade och godkända av ansvarig tjänsteman innan de tas i drift. Godkännanden bör göras skriftligen och ingå i dokumentationen. De formella regler, som skall gälla vid utveckling och införande av nya system, bör tillämpas även vid ändring av befintliga system.

Administrativa kontroller avser att säkerställa effektivitet och disciplin inom dataavdelningen. Dit överförs alltmer de löpande kontrollerna. Kraven på fördelning av ansvar för olika funktioner och befattningshavare emellan är grundläggande för all intern kontroll. Vid automatisk databehandling stärks kraven på arbetsfördelning dels mellan dataavdelningen och dataanvändarna, dels inom själva dataavdelningen.

Detaljerade regler måste uppställas för hur indata skall levereras, kontrolleras och behandlas samt hur man skall förfara vid ändring av indata. Som huvudregel bör gälla att personal inom dataavdelningen ej skall få ändra bokföringstransaktioner. Maskinoperatörernas arbete skall styras av instruktioner och genom tidsplanering. Arbetet skall sedan kontrolleras genom granskning av loggböcker och utskrifter från datorns konsolskrivare som anger bl.a. använd tid, körda program och ingripanden från operatörens sida. Register, lagrade på yttre magnetminnen, skall övervakas så att endast föreskrivet register kan användas och inget register komma till obehörig användning. Detta uppnås genom strikta regler för registerförvaring och metoder för identifiering av register.

För att säkra möjligheterna till rekonstruktion av register måste registren arkiveras under viss tid och skyddas mot brand eller skadegörelse.

Driftkontroller kallas de kontroller som behövs för varje särskild rutin för att databehandlingen skall kunna uppfylla kraven på tillförlitlighet.

Kontrollerna skall omfatta hela rutinen från affärshändelsen till dess resultatet av bearbetningen i datorn blir tillgängligt för dataanvändaren.

De data, som skall bearbetas, kan indelas i två typer, fasta data och transaktionsdata. Fasta data skall ingå i huvudregister och påverkar alla transaktioner av samma art. Transaktionsdata avser endast en transaktion. Felaktigheter i fasta data har ofta större effekter på redovisningen än fel i transaktionsdata. Kontrollen av fasta data av ekonomisk betydelse sker därför ofta noggrannare än kontrollen över transaktionsdata.

Kontrollen av indata är av stor betydelse och avser att säkerställa att alla godkända och endast godkända data tillförs datorn. Kontrollen sker genom manuella avstämningsförfaranden, kombinerade med t.ex. av datorn framställda totaler för indata. Ett väsentligt avsnitt av indatakontrollen är den kontroll som sker av omvandlingen (konverteringen) av uppgifter från vanlig läsbar skrift till markeringar på hålkort, hålremsa eller annat indatamedium. Den vanligaste kontrollmetoden är kontrollstansning.

Datorn kan programmeras att utföra vissa indatakontroller. Tekniken går ut på att med datorns hjälp testa indata mot fastställda normer. Exempel kan hämtas från den kontrollsiffra som numera tillförts folkbokförings- och postgironummer. Kontrollsiffran har visst matematiskt samband med numret i övrigt. Sambandet kan kontrolleras av datorn. Ett annat exempel är rimlighetskontroller av t.ex. arbetstid per vecka som skall ligga mellan noll och femtio timmar. Sådana rimlighetskontroller tillämpas ofta även för kontroll av bearbetningsresultat t.ex. nettolön per vecka.

Vid kontroll av indata med hjälp av datorn blir data som underkänns antingen helt avskilda från systemet, överförda till ett särskilt observationsregister eller accepterade för fortsatt bearbetning samtidigt som de noteras på särskild avvikelserapport.

Numera har man anledning att räkna med mycket god teknisk funktionsduglighet beträffande datorns bearbetning av data. För att kunna upptäcka förlust eller förvanskning av data mellan olika körningar måste emellertid vissa kontrollmetoder tillämpas. Man kan t.ex. använda genomgående kontrolltotaler för att bl.a. övervaka att olika körningar hänger samman i en obruten kedja.

Granskningen kan därför i allra största utsträckning inskränkas till övervakning av programändringar, kontroll genom t.ex. testexempel att använda program är korrekta samt kontroll att gällande arbetsinstruktioner, säkerhetsföreskrifter etc. för datacentralen iakttas.

I revisionslitteraturen har speciellt tidigare lämnats stort utrymme åt behandlingen av de komplikationer i kontroll- och revisionshänseende som kan tänkas uppkomma vid frånvaron av s.k. audit trail ("verifikationskedja" eller "revisionsspår"). Enligt vad utredningen om bokföringslagstiftningen har kunnat finna, torde det i praktiken vara sällsynt att, med för närvarande använd datorteknik, varje form av verifikationskedja skulle saknas. Vid de tillfällen så skulle vara fallet torde full säkerhet om korrekt och fullständig databehandling kunna uppnås genom ökad uppmärksamhet åt systemutformningen och indirekt granskning av systemet genom användning av t.ex. testpaket för revisionsändamål.

Kontrollen av utdata måste utformas olika beroende på arten av samband mellan indata och utdata. Om indata har direkt anknytning till utdata kan granskning av utdata ske post för post genom granskning mot källdokument. Kontroll kan även ske genom avstämning av totaler för in- och utdata. Har utdata endast indirekt anknytning till indata är man vid kontrollen i stor utsträckning hänvisad till en bedömning av hela datorsystemets tillförlitlighet. Avvikelserapporter som framställs genom programmerade kontroller är väsentliga inslag i kontrollen av utdata. Det krävs emellertid att fasta rutiner finns för de åtgärder i form av utredningar och rättelser som skall utföras med anledning av avvikelserapporterna om dessa skall bli effektiva kontrollinstrument.

Som tidigare nämnts är kontrollen av fasta data vanligen av stor betydelse. Uppläggning och ändring av fasta data måste därför ägnas stor omsorg, ofta genom manuell granskning post för post. Kontroll av det riktiga bevarandet av fasta data i huvudregister kan ske genom periodiska utskrifter för manuell kontroll eller genom manuell avstämning av kontrolltotaler i huvudregister mot totaler utanför dataavdelningen.

Det saknas anledning att här detaljerat gå in på den *revisionsteknik* som tillämpas vid granskning av datorbaserade redovisningssystem. Endast vissa inslag i revisionen skall beröras men först skall kortfattat redogöras för *allmänna principer för utförande av revision* enligt en rekommendation från Föreningen Auktoriserade Revisorer. En revision, som syftar till avlämnande av en revisionsberättelse, kan indelas i två faser; granskning av den interna kontrollen samt granskning av årsbokslutet. Vid granskning av den interna kontrollen har revisorn först att utreda hur den interna kontrollen är avsedd att fungera. Detta sker genom genomgång av systemdokumentation och andra beskrivningar över den redovisningsrutin som granskas. Därefter granskas (verifieras) den interna kontrollens faktiska funktion genom ett begränsat antal stickprov beträffande behandlingen av transaktioner i väsentliga kontrollpunkter i rutinen. Efter denna verifiering bedöms den interna kontrollen i rutinen som helhet. Ansvaret för etablerande av tillfredsställande intern kontroll vilar på företagsledningen. Revisorn har därför att till företagsledningen rapportera iakttagna brister i den interna kontrollen. Granskningen av den interna kontrollen har inte något egentligt fristående syfte utan kan sägas vara ett led i granskningen av årsbokslutet för att ge svar på sådana frågor som: Blir företagets samtliga intäkter redovisade? Redovisas alla företagets godkända och endast godkända kostnader? Tillförsäkrar redovisningssystemet att företagets samtliga skulder blir redovisade? Tryggas företagets tillgångar mot förluster genom större förskingringar eller andra skador?

Vid granskningen av bokslutet beaktar revisorn den erfarenhet han har skaffat sig beträffande den interna kontrollens effektivitet. Granskningens omfattning kan inskränkas på områden där den interna kontrollen har befunnits vara god medan granskningen utökas på områden med mindre tillfredsställande intern kontroll samt där den relativa risken för materiella felaktigheter är störst.

I datorbaserade redovisningssystem är det främst revisionstekniken för granskning av den interna kontrollen som påverkas. Granskningen av

systemutvecklingen måste ges ökat utrymme vilket vanligen påverkar revisorns tidsplanering för granskningen. Revisorn bör på ett tidigt stadium ges tillfälle att ta del av den tänkta totala systemutformningen och de kontroller som föreslås. Härvid kan revisorn framföra synpunkter på kontrollåtgärder, utskrifter etc. som kan beaktas i den slutgiltiga systemutformningen och programmeringen. Ingrepp i redan färdigställda system blir ofta dyrbara.

Ett annat område som får ökad omfattning i datorbaserade redovisningssystem är revisorns granskning av funktionen hos de administrativa kontroller som etablerats. Den ökade uppmärksamhet som måste ges systemutvecklingskontroller och administrativa kontroller kompenseras delvis av att verifieringen av enskilda transaktioner kan inskränkas betydligt i jämförelse med vad fallet är i icke datorbaserade system eftersom behandlingen av transaktionerna styrs helt av instruktionerna i programmen.

Datorn kan även utnyttjas av revisorn för granskningsåtgärder. Detta kan ske genom användande av tidigare nämnda testexempel för övervakning av vissa kontrollfunktioner i programmet. En annan teknik är att revisorn använder sig av speciella datorprogram för revisionsändamål. Sådana program används för att utvälja data från register för granskning eller för att utföra granskning av innehållet i vissa register. Tekniken med speciella datorprogram för revisionsändamål kommer huvudsakligen till användning vid bokslutsgranskningen.

7. I dagens redovisning har man i ökad utsträckning kommit att i olika sammanhang använda *mikrofilm*. Viss osäkerhet kan sägas råda om i vilken utsträckning gällande lagstiftning tillåter detta. Mikrofilmen har intresse såväl som förstahandsdokument (inga konventionella dokument upprättas) som när det gäller att i arkiveringssammanhang ersätta befintliga konventionella dokument med avbildningar i mikroformat.

Stort intresse tilldrar sig en till datoranvändning ansluten teknik att framställa och använda mikrofilm. Denna teknik, COM-tekniken (Computer Output Microfilm), kan här summariskt ges följande beskrivning.

En datorbearbetning kan som resultat (utdata) ge utskrifter i vanlig läsbar form genom anläggningens radskrivare. Bearbetade uppgifter kan sålunda som resultat ge exempelvis utskrivna fakturor. Vid COM-tekniken ersätts radskrivarens utskrifter med att motsvarande uppgifter – i visuell mikroskrift och med lämplig redigering – registreras på mikrofilm. De magnetiska registreringarna omvandlas på elektronisk väg till styrsignaler för framställning av läsbara tecken, som "ritas" eller "skrivs" på skärmen på ett katodstrålerör. – En annan använd metod arbetar med laserstrålar. – "Bilden" på katodstrålerörets skärm fotograferas med en vanlig mikrofilmkamera. Detta sker med hjälp av särskild utrustning som kan anslutas direkt till en dator eller installeras som fristående anläggning.

Filmen kan kopieras. Filmen kan läsas genom förstoring med optiskt hjälpmedel av förhållandevis enkel konstruktion. Verifikationer i konventionellt format kan framställas från filmen genom förstoring. Filmen kan med teknik, som håller på att utvecklas, också användas som ett första

steg i en omvänd process. Filmen kan sålunda ge ett magnetband som i sin tur kan användas för "inmatning" i datorn för ny bearbetning. Det band, som kan ge mikrofilmen, kan naturligtvis också, utan framtagning av mikrofilm, användas som indatamedium vid en ny datorbearbetning.

Schematisk beskrivning över COM-tekniken och vanligt papperssystem finns i *bilaga 6.*

Genom COM-tekniken minskas antalet mekaniska moment avsevärt. Denna reduktion av mekaniska moment medför en mycket hög "skrivhastighet". Kapaciteten kan normalt uppgå till 20 000 skrivrader per minut. I praktiken kan man räkna med att framställa mellan 300 och 600 textsidor i minuten. Med COM-tekniken kan bearbetningstiden i datorn för varje bearbetningsrutin därför väsentligt begränsas. Den verkliga produktionstiden från det att informationsregistreringen på mikrofilm startar till dess att filmen föreligger framkallad, kopierad och monterad för användning är förstås beroende av kapaciteten hos framkallnings- och kopieringsmaskinerna, antal kopieringar och monteringsarbetets omfattning. COM-metoden kan emellertid som antytts utnyttjas med från datorn fristående apparatur. Datorn behöver alltså användas bara för att lämna de bearbetade uppgifterna på magnetband i stället för att skriva ut resultatet på den ungefär tio gånger långsammare radskrivaren. Kostnaderna för bearbetningen sjunker eftersom det krävs mindre datortid. Till de ekonomiska fördelarna med COM hör också att filmen är billigare än den kvantitet papper som behövs vid utskrift med radskrivare. Mikrofilmens ringa vikt och volym sänker väsentligt hanterings- och distributionskostnaderna. Också i övrigt underlättas hanteringen genom möjligheten att ha ett stort antal kopior i arbete samtidigt. Genom att kombinera datorteknik med mikrofilmteknik kan man skapa effektiva informationssystem inom rimliga ekonomiska ramar.

Läsningen av mikrofilm underlättas av olika effektiva sökmetoder för att ta fram ett önskat avsnitt av filmmaterialet. Söktiden för information på mikrofilm är mycket kortare än samma tid för information på pappersdokument.

Andra tekniska lösningar för framställning av mikrotext än som kännetecknar COM-tekniken torde vara under utveckling. Det är tänkbart att mikrotext därvid också skall kunna framställas utan användning av film som kräver framkallning och fixering.

Från säkerhetssynpunkt har mikrofilm företräden eftersom den ringa volymen medger förvaring i brandsäkra kassaskåp eller i bankfack till rimliga kostnader. Från originalfilmen framställs vanligen en eller flera arbetskopior. Originalfilmen kan då förvaras på annan säkrare plats än där mikrofilmen dagligen bearbetas. Det torde vara praktiskt taget omöjligt att utan tydliga spår därav ändra en registrering som gjorts på mikrofilm.

8. *1967 års betänkande* innehåller ett särskilt kapitel om räkenskapsföring med elektronisk och annan automatisk databehandling. Kapitlet och de bestämmelser som föreslås är tillämpliga såväl för bokföring med datorer som för system som arbetar med hålkort, hålremsor och andra media med registreringar på maskinspråk.

Utredningsmännen bakom 1967 års förslag anger att det legislativa intresset knyter sig till möjligheten att vid elektronisk databehandling kunna erhålla samma inblick i företagets löpande gång och dess ställning som det vedertagna bokföringssystemet erbjuder. Efter en översiktlig beskrivning av datorernas konstruktion och arbetssätt konstaterar utredningsmännen att i princip all vedertagen bokföring skulle kunna upphöra vid övergång till redovisning genom elektronisk databehandling. Grundnoteringar i traditionell läsbar form skulle sålunda inte behöva föreligga och flera arbetsmoment skulle kunna utföras automatiskt utan manuellt överförande av siffermaterial. Också granskningen av företagens redovisning skulle enligt utredningsmännen väsentligt ändra karaktär genom att arbetsunderlagets karaktär radikalt förändrats.

Enligt utredningsmännen är det framför allt två egenskaper hos de elektroniska datamaskinerna som kräver speciell uppmärksamhet i lagstiftningshänseende. Därvid åsyftas dels maskinernas förmåga att arbeta utan att "klartext" används och dels förmågan att sammanfoga flera arbetsrutiner utan redovisning av delresultat.

Beträffande möjligheterna att arbeta utan "klartext" uttalar utredningsmännen bl.a. följande. På hålkort, hålremsa eller magnetband registrerade uppgifter som matas in i maskinen behöver inte ge anledning till någon redovisning i "klartext". Bearbetade uppgifter kan tas ut i maskinläsbar form samt matas in för en ny bearbetning utan att ha blivit omvandlade till "klartext". På registreringsmedia vill utredningsmännen ställa kraven att registreringarna skall vara beständiga. De bör sålunda kunna utnyttjas relativt lång tid. De bör även vara beständiga i den meningen att det skall kunna konstateras om registreringarna i efterhand blivit ändrade eller utplånade. Enligt utredningsmännen kan hålkort, hålremsa eller magnetband – det senare dock med tvekan – lämna tidsbeständig skrift. De fyller däremot inte kraven att kunna lämna upplysning om tidigare registrerade uppgifter, om dessa ändrats eller utplånats. Till dessa skäl kommer företagsledningens intresse att registreringarna skall vara läsliga.

Utredningsmännen uttalar att man bör fordra utskrifter i "klartext" eftersom sådana utskrifter ger helt andra möjligheter att bedöma redovisningens tillförlitlighet än enbart registreringar på hålkort, hålremsa och magnetband. Utredningsmännen föreslår därför en bestämmelse (5 § fjärde stycket) att "de systemet tillförda uppgifterna" utan oskäligt dröjsmål skall skrivas ut i "klartext".

I frågan om redovisning av delresultat uttalar utredningsmännen bl.a. följande. Den automatiska överföringen av siffermaterial eliminerar visserligen risker för felöverföringar. Arbetssättet ger emellertid en granskare svårigheter att följa affärshändelsernas gång från deras inmatning till utmatningen av resultatet av materialets behandling. För granskning används två principiellt skilda metoder. *Through the machine-metoden* är i hög grad härvid inriktad på en granskning av maskinens arbete. Metoden ställer stora krav på granskarens kännedom om maskinernas arbetssätt. Man kan inte räkna med att tillräckliga sådana kunskaper inom överskådlig tid finns hos alla som har anledning att syssla med räkenskapsgranskning. Vidare krävs en utförlig system- och

programdokumentation. I detta hänseende saknas underlag för att bestämma och i lag formulera allmängiltiga minimikrav på sådan dokumentation. Det skulle också vara betungande för företagen att bevara en fullständig programdokumentation. Vid *around the machine-metoden* inriktar sig granskaren på att söka bland utmatade data återfinna de affärshändelser som matats in i maskinen. Maskinens arbetssätt ligger då i stort sett utanför granskningsområdet, granskaren uppfattar och behandlar datorn som "the black box". Metoden är vid stora datamassor synnerligen arbetskrävande och nödvändiggör då en stickprovsteknik.

Enligt utredningsmännen är det oundgängligt att när lagregler utformas utgå från endera av de två beskrivna granskningsmetoderna. Utredningsmännen finner det då mest ändamålsenligt att bygga på around the machine-metoden. Utredningsmännen föreslår en bestämmelse (8 § fjärde stycket sista punkten) att bearbetningen i maskinen skall ske på sådant sätt och resultatet därav skrivas ut i "klartext" i sådan omfattning att sammanhanget mellan årsredovisningen och de i systemet behandlade affärshändelserna klart framgår. Kravet formuleras i motiven så att maskinen vid utmatning av det bearbetade materialet skall specificera detta så att därav kan utläsas – direkt eller via specifikationer – vilka i maskinen inmatade affärshändelser som ingår i varje utmatat belopp.

Ytterligare bör erinras om bestämmelsen i förslaget (5 § andra stycket) att verifikationsmaterialet skall innehålla uppgifter i "klartext". Bestämmelsen får ses mot bakgrund av att utredningsmännen – utan närmare kommentarer – konstaterat att det förekommer att företag utväxlar räkenskapsunderlag i form av hålremsor, magnetband eller liknande.

Frågor om mikrofilm regleras av särskild bestämmelse (15 § andra stycket) i arkiveringssammanhang. Enligt denna får räkenskapsmaterial i konventionell form förstöras efter tre år, om materialet är mikrofilmat. Uppgifter från filmen skall kunna lätt återfinnas och läsas. Filmen skall bevaras under hela arkiveringstiden, tio år från vederbörande affärshändelse. Frågor om användning av mikrofilm som primärt material, varvid material i konventionell form aldrig framställs, diskuteras inte i 1967 års betänkande.

Många *remissinstanser* godtar utredningsmännens förslag eller lämnar dessa utan erinran. I några svar understryks att kraven på "klartext" synes nödvändiga från kontrollsynpunkt.

Åtskilliga remissinstanser har invändningar mot 1967 års förslag. I en del yttranden förordas därvid att förslaget blir genomgripande omarbetat. I andra yttranden ifrågasätts om det inte finns behov av vissa regler om undantag från de stränga kraven i lagförslaget. Några remissinstanser lämnar kompletterande uppgifter om teknisk tillämpning och utveckling på området och kritiserar därvid de utgångsförutsättningar som angetts för förslaget. Flera remissorgan anser förslaget vara föga anpassat till de krav som den snabba utvecklingen kan föra med sig.

I ett yttrande görs gällande att den strikta anknytningen till around the machine-metoden antyder en alltför onyanserad problemsyn och gett alltför onyanserade regler. I detta liksom andra yttranden framhålls att kraven på intern kontroll av systemuppbyggnad och systemdokumenta-

tion måste komma i förgrunden. Därvid framhålls att någon form av redogörelse för hur ADB-systemet är uppbyggt rent redovisningsmässigt alltid måste finnas för att en utomstående granskare skall kunna förstå listmaterialet.

I flera yttranden ifrågasätts om utskrifter i "klartext" alltid måste krävas. Det görs därvid gällande att de tekniska möjligheterna skulle kunna bättre tillvaratas, om uppgifter fick lagras i maskinläsbar form och tas fram endast vid behov. I detta sammanhang berörs också möjligheterna att lagra uppgifter på mikrofilm.

Andra yttranden uttalar osäkerhet om vilka bearbetningssteg som, särskilt vid en integrerad användning av källmaterial, skall redovisas genom utskrifter i klartext. Därvid påpekas bl.a. att osäkerhet kan råda om gränserna för vad som hör till affärsbokföringen och vad som hänför sig till annan redovisning.

En remissinstans förordar att de föreslagna reglerna ersätts av en allmän bestämmelse att bokföringen skall vara så ordnad att affärshändelserna kan följas och kontrolleras enligt principer som står i överensstämmelse med god redovisningssed. Riktlinjer för god sed skulle då kunna utarbetas av ett särskilt organ eller revisorsammanslutningarna. Också i andra yttranden berörs behoven av anvisningar om systemdokumentation och andra anvisningar för datorbaserad bokföring.

9. Den nya *finländska* bokföringslagen innehåller inte några för automatisk databehandling speciella regler. I lagen (5 § sista stycket) sägs att affärshändelserna skall "registreras" så att sambandet med resultaträkningen och balansräkningen utan svårighet kan fastställas. Denna allmänna bestämmelse är avsedd att gälla alla bokföringssystem och således även bokföring med hjälp av automatisk databehandling. I motiven till bestämmelsen framhålls följande. Varken revision eller skattegranskning kan utföras, om inte "registreringarnas samband med bokslutet (s.k. 'audit trail') kan tydligt konstateras". Möjligheten att fastställa detta samband måste också finnas med hänsyn till "den praktiska företagsledningen". Kravet kan leda till att särskild registreringsförteckning måste göras upp över affärshändelserna vid bokföring med automatisk databehandling.

Enligt det *norska* förslaget har "Kongen" möjlighet att ge närmare föreskrifter beträffande automatisk databehandling. I förslaget (7 § andra stycket) sägs att "Kongen" kan ge tillåtelse till att det i stället för inbundna eller häftade böcker används lösa kort eller blad eller andra hjälpmedel när dessa ingår i ett ordnat och betryggande system. "Kongen" kan också ge särskilda föreskrifter angående hjälpmedlens användning. Bestämmelsen gäller inte för "årsregnskapsboken og den kombinerte hovedbok og årsregnskapsbok". Huvudboken skall alltid föreligga i vanlig läsbar skrift senast när årsbokslutet är klart.

I *Danmark* har handelsministeriet genom "bekendtgørelse" den 12 februari 1973 utfärdat följande särskilda föreskrifter angående löpande bokföring med hjälp av datorer. Bokföringen skall omfatta specifikationer i "klarskrift (konventionel skrift) – eventuelt på mikrofilm". Specifikationerna skall visa hur "saldiene på de enkelte konti er

sammensat af enkeltposteringer, således at sammenhængen mellem årsregnskabet og de enkelte posteringer klart fremgår".

10. Med utgångspunkt i den lämnade redogörelsen vill *utredningen om bokföringslagstiftningen* nu diskutera riktlinjerna för lämpliga regler beträffande datorbaserad redovisning.

Flera remissinstanser med stor erfarenhet av datorbaserad bokföring har ansett att 1967 års förslag inte var tillräckligt anpassat till den snabba utvecklingen på området. Det kan också konstateras att utvecklingen gått förbi de förhållanden som utgjorde grund för 1967 års förslag. Beträffande denna utveckling kan det vara anledning att särskilt erinra om följande förhållanden.

Företagen har ägnat ökat intresse åt att lägga upp och utveckla redovisningssystem som bygger på datainsamling så nära datakällorna som möjligt och på en fortlöpande bearbetning allteftersom nya data föreligger. Vid systemutvecklingen strävar man alltmer efter att ge grundmaterialet, verifikationerna, maskinläsbar form och komma ifrån arbetet med omvandling från konventionell till maskinanpassad form. Metoderna för optisk läsning och för annan direktupptagning av data utvecklas. Även på utdatasidan går utvecklingen snabbt. Särskild betydelse torde här tillkomma COM-tekniken och annan teknik för mikrofilm, läsning med bildskärm osv. Tendenser att förändra bearbetningsrapporteringen är också märkbara. Detaljerade rapporter ersätts då ofta av saldo- och summauppgifter, sammanfattningar och avvikelserapporter. Ett ökat intresse ägnas frågor om systemuppläggning och systemdokumentation liksom kontrollfrågor. Fastare normer synes här vara under utveckling. Slutligen kan konstateras att kunskaperna om system och datorbearbetning ökat hos de grupper som berörs av den datorbaserade redovisningen.

De system, som idag används för datorbaserad redovisning, varierar naturligtvis inom vida gränser. De mest avancerade systemen avser emellertid ofta rutiner för att få fram uppgifter som inte direkt berör affärsbokföringen. Man använder datorer t.ex. inom den interna prognosverksamheten för att utarbeta kalkyler. I sådana sammanhang tas informationen ofta fram enbart på bildskärm. En skönjbar utveckling torde komma att öka skillnaderna mellan en konventionell och en mera avancerad datoranvändning.

Schematiskt skulle man vid bedömning av lagstiftningsfrågorna närmast kunna räkna med tre utvecklingssteg på området. Det första steget skulle då kännetecknas av att datorerna används som hjälpmedel vid en traditionell bokföring i visuell form. I det andra steget ersätts i växlande utsträckning de konventionella dokumenten som räkenskapsmaterial av andra media såsom film och annat material med mikroskrift eller magnetband o.d. med uppgifter i endast maskinläsbar form. I det tredje utvecklingssteget tillkommer bl.a. en mera omedelbar dataupptagning i terminaler direkt vid datakällorna, realtidsbearbetningar vid centrala datorer samt en alltmer integrerad användning och bearbetning av data.

Utredningen om bokföringslagstiftningen finner det mot den ovan tecknade bakgrunden uppenbart att man nu måste söka komma fram till ett mindre restriktivt regelsystem än som föreslås i 1967 års betänkande.

Samtidigt kan det vara skäl att vara något återhållsam i försöken att göra lagstiftningen framtidsinriktad. Regelsystemet bör inriktas endast på sådana systemutformningar som idag har en klar praktisk aktualitet. Frågor om en ännu mer avancerad datoranvändning bör sålunda tillhöra en mer eller mindre avlägsen framtida lagstiftningsomgång. De erfarenheter, som man skulle komma att få av ett väl avvägt, förhållandevis liberalt regelsystem, kan utgöra en säkrare utgångspunkt för vidare reformer. Viktigt är också att man nu söker skapa goda möjligheter att fortlöpande följa utvecklingen och uppmärksamma frågor om en anpassning till ny teknik. Frågorna om en nämnd på redovisningsområdet har nära anknytning till datorfrågorna. Nämndfrågorna har behandlats i ett inledande avsnitt.

Bestämmelsen i 1967 års förslag om datorbaserad bokföring (8 § fjärde stycket) kan sägas vara inriktad särskilt på två frågor. Den ena frågan avser kraven på sammanhang mellan olika inslag i bokföringen (mellan årsredovisningen och affärshändelserna). Den andra avser de former i vilka dessa olika inslag skall komma till uttryck (utskrifter i "klartext" enligt förslaget).

En alldeles övervägande del av den datorbaserade bokföringen har hittills varit nära ansluten till mönstret för traditionell bokföring. Man har arbetat utifrån grundmaterial, verifikationer, i konventionell form. Datorns radskrivare har producerat läsbara noteringar och rapporter av samma slag som den manuella bokföringen. Det kan antas att denna form av datoranvändning i redovisningen kommer att dominera också inom nu överskådlig framtid, åtminstone för affärsbokföringens del. Särskilt företag, som anlitar datacentraler för service, torde som regel använda denna typ av datorsystem.

För denna typ av datorbaserad bokföring synes, utom när det gäller dokumentationen, inte krävas några särskilda bestämmelser. De föreslagna bestämmelserna om den löpande bokföringen ger här ett lämpligt regelsystem. Dessa bestämmelser har byggts upp så att de olika länkarna och bearbetningsstegen i bokföringen blir tydligt markerade. Den ovan berörda frågan från 1967 års förslag om sambandet i bokföringen löses sålunda genom att de föreslagna bestämmelserna tecknar mönstret och sambandet. Den andra frågan, frågan om de olika inslagens form, föreslås löst genom bestämmelserna i 6 § andra stycket och 7 § andra stycket som ställer upp krav på vanlig läsbar form ("klartext" enligt terminologin i 1967 års förslag). – För nu berörd typ av datorbaserad bokföring föreslås alltså regler som i sak stämmer överens med reglerna i 1967 års förslag.

Regelsystemet för den datorbaserade bokföringen av nu angiven typ kan illusteras i anslutning till en erinran om följande regler för den löpande bokföringen. Bunden dagbok behöver inte föras. Datorns verifikationslistor kan då utgöra grundbokföring (8 §) och en kvittens post för post på vad datorn tagit emot. Genom datorlistor för huvudbokföringens konton (9 §) och för hjälpbokföringen (10 §) kan man i huvudsak på traditionellt sätt följa bearbetningsstegen och redovisningen av särskilda förhållanden. De periodiska sammanfattningarna (9 § andra stycket) ger en för datorbokföring lämplig rapport-

form. Väl integrerade och rationella system kan sålunda byggas upp med hjälp av grundbokföringen och olika sammanfattningar. Erforderliga rekonstruktionsmöjligheter kan säkerställas. Tidskraven för de periodiska sammanfattningarna och därav följande tidskrav för huvudbokföring och hjälpbokföring har anpassats efter rationella datarutiner.

Utredningen tar härefter upp den för all datorbaserad redovisning gemensamma frågan om *systemdokumentation.* Några remissinstanser har mot 1967 års förslag anfört att frågorna om dokumentation bort skjutas mera i förgrunden och lagregleras. Vid mera avancerad datorbaserad bokföring kan möjligheterna till rekonstruktioner och kontroll vara helt beroende av en fullödig dokumentation. Dokumentationsfrågorna har sålunda särskilt intresse för sådan typ av datorbaserad bokföring. Dessa frågor har emellertid utan tvivel väsentlig betydelse vid all datorbokföring. Lagreglerna kan, såsom en remissinstans särskilt understrukit, inte utformas med *en* revisionsmetod (around the machine) som exklusiv grund. Utredningen om bokföringslagstiftningen vill i denna fråga redovisa följande uppgifter och överväganden.

Dokumentationen är i första hand inriktad på användarens behov. Den har sålunda, såsom förut framhållits, stor betydelse för systemets drift och för möjligheterna att fortlöpande utveckla systemet. Dokumentationen har också en avgörande betydelse från kontrollsynpunkt. Som tidigare antytts torde revisions- och kontrollaspekterna ha ett avgörande inflytande på vilka bestämmelser som bör gälla för datorbaserad redovisning. En revision, med bedömning av bl.a. årsbokslutet, kräver att man tar ställning till om den löpande bokföringen är tillförlitlig. För detta avgörande krävs naturligtvis kännedom om och bedömning av hur bokföringen organiserats, hur rutinerna lagts upp och fungerar etc. Redovisningens tillförlitlighet är vidare i hög grad beroende av den interna kontrollens organisation och effektivitet. Ansvaret för att en god intern kontroll upprättas och fungerar vilar på företagets ledning. Revisorn skall i erforderlig omfattning granska denna interna kontroll, dess organisation och faktiska funktion. Det är uppenbart att denna granskning kräver en god kännedom om redovisningssystemet hos företaget. Även vid en datoranvändning av mera traditionellt slag är man här beroende av dokumentationen. En god systemdokumentation måste sålunda alltid finnas för att säkerställa att revisorerna och andra, som har att bedöma redovisningen, kan få erforderlig kännedom om systemet och därmed erforderliga möjligheter till kontroll.

Till detta kommer att man i revisionshänseende har intresse av dokumentationen också i andra avseenden. Denna har betydelse när det gäller att avgöra vilken granskning som bör ske av enskilda poster. Vid en revision av ett något så när omfattande räkenskapsmaterial måste och kan man med tillförlitlighet använda sig av en stickprovsgranskning. Stickprovsmetoden kan te sig särdeles lämplig vid datorbaserad redovisning. Alla transaktioner av samma slag får sålunda ovillkorligen samma programmerade bearbetning i datorn. En granskning, som baseras på ett väl utvalt antal olika poster, ger sålunda här en hög tillförlitlighet. Revisionsmetoderna och revisionsunderlaget får således bestämmas mot bakgrund av bl.a. hur bokföringssystemet är uppbyggt och fungerar.

Dokumentationen ger kännedom om systemets uppbyggnad.

Utredningen har i förslaget tagit med en bestämmelse om dokumentation (23 §). Denna gäller, som framgått, all datorbaserad bokföring. Bestämmelsen har fått en förhållandevis allmän avfattning. Ett tillfredsställande underlag för att bedöma dokumentationskraven torde komma att finnas. Sveriges standardiseringskommission (SIS) har nyligen fastställt normer för bl.a. systemdokumentation som publicerats i "Riktlinjer och standarder för administrativ systemutveckling". Det torde vara lämpligt att nu inte mera detaljerat binda dokumentationskraven i en bokföringslag. Med den snabba utveckling, som försiggår beträffande system och systemdokumentation, är det mera ändamålsenligt att man i stället genom anvisningar o.d. fortlöpande kan närmare precisera dokumentationskraven. Den föreslagna bestämmelsen öppnar möjligheter att utfärda sådana anvisningar.

Lagregleringen kan enligt utredningens uppfattning inte nu och inför den fortsatta utvecklingen uteslutande ta sikte på en datorbaserad redovisning av den typ som nära ansluter till den traditionella redovisningen. Man har sålunda att räkna med vad som för enkelhetens skull här kan betecknas som en mera avancerad datoranvändning. Följande utgångspunkter kan då behöva tas i beaktande.

Vid mycket stora datamängder kan det vara betungande och irrationellt att från ett traditionellt underlag – för ögat läsbara verifikationer – framställa maskinläsbara registreringar. På en del områden har problemen kunnat delvis bemästras genom grunddokument som på optisk väg eller genom andra metoder kan läsas direkt av datorn. Användningsmöjligheterna är emellertid ännu så länge begränsade. Tekniken kan främst användas för ett enhetligt räkenskapsmaterial när en långt driven standardisering är möjlig. En annan olägenhet, som ofta nu gör sig gällande särskilt vid stora datamängder, är att datorbearbetningen obligatoriskt måste avkasta ett omfattande material i vanlig läsbar form. Delar av detta material kan ha en begränsad användning. Ibland skulle det vara fullt tillräckligt för företaget, om uppgifter från materialet kunde få tas fram i vanlig läsbar form endast vid behov.

Den första av de i 1967 års lagförslag behandlade frågorna, frågan om sammanhanget i bokföringen, kan knappast i princip lösas på annat sätt än som där föreslås. De olika bearbetningsstegen måste sålunda enligt utredningens uppfattning vara åtkomliga. Material av ett eller annat slag måste här tas fram och bevaras. Det måste finnas möjligheter att följa affärshändelserna genom redovisningen. – Utredningen diskuterar avslutningsvis i detta avsnitt vissa framtidsbetonade frågor om datorbaserad redovisning utan sådant samband som nu krävs.

Den andra frågan från 1967 års förslag, frågan om kraven på "klartext" för olika inslag i redovisningen, kräver enligt utredningens uppfattning nu en mera liberal lösning. Intresset att ersätta datorproducerade verifikationer och noteringar i vanlig läsbar form skulle kunna tillgodoses genom två principiellt något skilda metoder. Enligt den ena skulle man kunna ha hela räkenskapsmaterialet eller delar av detta på mikrofilm eller annat medium med mikroskrift (bokstäver, siffror och andra tecken). Materialet är då i princip visuellt, ehuru man måste använda förstorings-

hjälpmedel för att ta del av det. Enligt den andra principen skulle räkenskapsmaterialet åtminstone delvis kunna utgöras av registreringar (hål, magnetisering etc.) i endast maskinläsbar form. Det fordras därvid en omvandlingsprocess för att materialet skall bli tillgängligt för vanlig läsning.

Utredningen anser att man nu kan generellt tillåta att *material i mikroskrift* används som räkenskapsmaterial. Utredningen har härvid särskilt tänkt på material som framställs med COM-teknik. Denna teknik hade 1967 inte tillämpats i Sverige, först 1970 installerades den första COM-anläggningen här.

Filmmaterial med mikroskrift är fixerat och kan knappast förvanskas utan märkbara spår. En tillräcklig erfarenhet finns nu av sådant material. Materialet bör kunna vara tillfredsställande beständigt, om det förvaras och fortlöpande kontrolleras i betryggande ordning. Materialet är lika tillgängligt och hanterligt som konventionellt material, ofta kan uppgifter t.o.m. åtkommas lättare från sådant material. Önskar man ha flera kopior i användning, erbjuder mikromaterialet en god lösning. Revision och annan kontroll kan utan olägenhet utföras med utgångspunkt i mikromaterial.

Utredningen har i 22 § 1. tagit med en bestämmelse som tillåter företag att använda mikromaterial som räkenskapsmaterial. Bestämmelsen i 22 § tredje stycket anger vissa krav beträffande upptagningarnas varaktighet, registrerade uppgifters åtkomlighet och materialets bevarande. Alla länkar i kedjan (verifikationer, grundbokföring, huvudbokföring, sammanfattning av huvudbokföringen och hjälpbokföringen samt erforderliga specifikationer till räkenskaperna) kan ges sådan form. Det i årsboken införda årsbokslutet måste däremot alltid finnas i för ögat direkt läsbar form (13 § första stycket). Specifikationerna till årsbokslutet kan finnas i mikroformat. – Det bör här påpekas att 22 § 1. gäller mikroskrift som ursprungligt räkenskapsmaterial. Frågan om rätt att ersätta befintligt räkenskapsmaterial i konventionell form genom att mikrofilma detta behandlas av utredningen som en arkiveringsfråga (24 §).

Frågan om rätt att i stället för konventionellt material (eller material i mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel) använda *material som endast är maskinläsbart* är mera komplicerad. En fråga som här får aktualitet är om man kan avvara den tillgänglighet som ett visuellt material ger. Vidare har materialet även i övrigt något annan karaktär än konventionellt material och material i mikroformat.

Utredningen finner att skäl kan åberopas för krav att åtminstone vissa inslag i räkenskapsmaterialet alltid har visuell form. I företagens arbete är det ofta en fördel att kunna ha delar av räkenskapsmaterialet under omedelbar observation. Man måste ha möjligheter att komma in i materialet med dessa visuella inslag som ingångsled. Företagsledningen har behov av periodiska rapporteringar i läsbar form. Även för revision och annan kontroll har visuellt material betydelse som utgångspunkt. – En rätt att använda material, som endast är maskinläsbart, synes sålunda inte kunna avse allt räkenskapsmaterial.

Beträffande magnetiska registreringar o.d. bör erinras om att registre-

ringarnas beständighet inte torde vara fullt lika garanterad som mikromaterialets. Sådana registreringar kan lättare förstöras av misstag t.ex. genom avmagnetisering. Detta kan motivera särskilda krav beträffande förvaring och åtkomlighet. Vidare krävs en omvandling för att materialet skall bli omedelbart läsbart, varvid krav måste ställas på omvandlingens tillförlitlighet. Till detta kommer vidare att materialet används också i den fortlöpande bearbetningen. För att bli definitivt räkenskapsmaterial måste materialet sålunda plockas ur eller kopieras från behandlingsprocessen och bevaras som räkenskapsmaterial. Av vad nu anförts följer att krav måste uppställas bl.a. beträffande materialets framställning, hantering och arkivering. Stora anspråk föreligger också beträffande system och systemdokumentation. Här antydda krav gäller visserligen också för material i mikroformat, men kraven får anses ha en större tyngd när det gäller magnetiska registreringar o.d.

Vad ovan sagts om magnetiska registreringar o.d. torde i princip också få gälla upptagningar på hålkort eller hålremsa. Sådant material kan visserligen anses stå närmare det konventionella materialet genom att det länge använts i räkenskapssammanhang och genom att tekniken och hanteringsformerna är väl utvecklade. Här bör emellertid erinras om att möjligheterna att göra ändringar i hålregistrerat material i och för sig kan anses större än i ett material med magnetband o.d. Inte heller kan registrerade uppgifter i allmänhet läsas omedelbart.

Utredningen räknar med att det idag finns ett avgjort praktiskt intresse att kunna använda hålkort, hålremsa, magnetband o.d. som räkenskapsmaterial utan att behöva ta fram utskrifter i konventionell form eller mikroformat. Diskussioner med en del större datoranvändare har styrkt utredningen i denna uppfattning. Användningen synes ha intresse främst när det gäller redovisningen av stora mängder transaktioner eller utbyte av en omfattande information mellan fasta affärsförbindelser. COM-teknikens insteg har visserligen här medfört avsevärt förbättrade möjligheter till rationella system. Det synes emellertid knappast välbetänkt att nu på ett avgörande sätt binda sig vid COM-tekniken och därmed lämna otillräckligt utrymme för utveckling av andra system.

Av särskilt intresse är här också i vad mån en rätt att använda material, som endast är maskinläsbart, skulle kunna ge anledning till missbruk. Särskilt har utredningen här övervägt, om det är tänkbart att material av detta slag kan användas på ett otillfredsställande sätt vid försäljning av datatjänster. Serviceföretag skulle exempelvis kunna tänkas ta fram endast sammanställningar för kundernas behov och ligga kvar med grundnoteringarna på band utan att förvaringen av dessa band ordnades tillfredsställande med en begränsad åtkomlighet för kunden som följd. I sådana sammanhang skulle också revisionsfrågorna kunna bli särskilt komplicerade. Stora krav måste i sådana fall ställas på materialets åtkomlighet och förvaring. Materialet måste vara tillgängligt för revisorerna hos olika kunder eller också måste särskilda åtgärder vidtas för gemensam revision av material hos serviceföretaget. Utredningen har emellertid kommit till att en användning av detta slag inte är tänkbar. Endast vid räkenskapsmaterial av särskilt stor omfattning kan det vara ändamålsenligt med material som ligger kvar på magnetband o.d.

Utredningen har funnit att man nu bör öppna möjligheter att som räkenskapsmaterial använda material i endast maskinläsbar form. Det är då nödvändigt att i lagförslaget ta in bestämmelser som reglerar och begränsar denna användning.

Som villkor för användningen måste för det första ställas upp krav att registreringarna är varaktiga, att uppgifterna är lätt åtkomliga samt att materialet förvaras betryggande. Dessa krav synes kunna uttryckas på samma sätt som för material i mikroformat. Dessutom måste för det endast maskinläsbara materialet krävas att de registrerade uppgifterna skall kunna tas fram i vanlig läsbar form eller i mikroskrift på sådant betryggande sätt att förvanskning av uppgifterna i samband med den omvandlingen förhindras. Utskrifter bör i vanliga fall kunna ske automatiskt från materialet. Ett magnetband med registrerade uppgifter bör exempelvis kunna sättas in i antingen en dator för automatisk utskrift av uppgifterna över datorns radskrivare eller i en COM-anläggning för att automatiskt få fram uppgifterna i mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel.

Tidigare har uttalats att det finns behov att att ha viss del av materialet i omedelbart tillgänglig form. Härav bör enligt utredningen följa att endast vissa länkar i räkenskapsmaterialet bör få ligga kvar på magnetband o.d. Utredningen har här funnit det lämpligt att, schematiskt uttryckt, bygga förslaget på att varannan länk skall föreligga i visuell och varannan i maskinläsbar form. Antingen verifikationerna eller grundnoteringarna måste sålunda finnas i form som medger läsning direkt eller med förstoringshjälpmedel. Det har synts betydelsefullt att man har ett fullständigt "register" till alla bokföringens affärshändelser i visuell form. Sammanfattningen av huvudbokföringen bör också ha omedelbart åtkomlig form. Årsboken skall alltid innehålla uppgifter i vanlig läsbar form (13 § första stycket). Övriga länkar, jämte särskilda specifikationer, skall sålunda kunna utgöras av magnetband etc.

Utredningen har övervägt att föra in också andra restriktioner. Därvid har utredningen särskilt övervägt att göra användningen av magnetband o.d. beroende av dispens. Med ett sådant system skulle man kunna vinna säker kontroll över att räkenskapsmaterial av detta slag används endast i fullgoda system och att en fullständig systemdokumentation föreligger. Vidare skulle man genom ett dispensförfarande få goda möjligheter att fortlöpande följa utvecklingen på den datorbaserade redovisningens område samt få underlag för bedömning av behoven av och möjligheterna till vidare reformer. Utredningen har emellertid stannat för att inte förorda något sådant dispenssystem. Huvudskälet till detta är att utredningen räknar med att system av detta slag i praktiken får intresse endast för de största företagen som använder egna datorer eller köper datortjänster i stor skala. Företagens egna behov, deras revisorers önskemål och andra förhållanden måste härvid medverka till att höga krav ställs beträffande registreringarnas tillförlitlighet, uppgifternas åtkomlighet och materialets bevarande. Systemuppbyggnaden måste ske genom ett långvarigt arbete av experter på redovisningens och datordriftens områden. Arbetet måste därvid räknas regelmässigt utmynna i ett väl genomtänkt system med en förstklassig systemdokumentation. Den

prövning, som skulle kunna ske genom en dispensmyndighet, kan i sådana fall knappast bli meningsfull.

Utredningen föreslår att i 22 § 2. tas in en bestämmelse att också hålkort, hålremsa, magnetband o.d. får användas som räkenskapsmaterial. I paragrafens andra stycke föreslås en bestämmelse som begränsar användningen till vissa länkar i materialet. Paragrafens tredje stycke innehåller de för mikromaterial och nu avsett material gemensamma kraven på registreringarnas varaktighet, uppgifternas åtkomlighet och materialets bevarande. Dessutom finns krav på att uppgifter på hålkort, magnetband o.d. måste kunna tas fram i vanlig läsbar form eller mikroskrift på sådant sätt att förvanskning av uppgifterna i det sammanhanget förhindras. Dessa säkerhetskrav kommer till uttryck genom att det i 22 § 2. talas om "omedelbar utskrift".

I 22 § finns bestämmelse om rätt för Konungen eller den Konungen bestämmer att meddela föreskrifter om paragrafens tillämpning. Utredningen har i ett inledande avsnitt förordat att en nämnd så småningom inrättas på redovisningsområdet. Denna nämnd bör bl.a. ha att följa utvecklingen på redovisningsområdet, varvid naturligtvis också den datorbaserade redovisningen kräver uppmärksamhet. I den mån man därvid finner att utvecklingen påkallar att frågor om tillämpningen regleras av anvisningar i något hänseende och att förutsättningar finns att utfärda sådana bör nämnden ta initiativ till att anvisningar kommer till stånd. Sådana anvisningar kan exempelvis avse materialkvaliteter eller ordningen för att förvara och kontrollera material. Rätten att ge anvisningar kan också ge viss säkerhet mot att rätten att använda magnetband o.d. missbrukas. Om tendenser till missbruk förekommer, kan det vara anledning att utfärda anvisningar som säkerställer att villkoren för användandet blir fyllda.

Här bör än en gång understrykas att bestämmelserna i 22 § kompletterar reglerna om den löpande bokföringen. Det räkenskapsmaterial, som skall finnas enligt sistnämnda bestämmelser, skall sålunda föreligga också när man använder mikromaterial eller magnetband o.d. Vad som tillåts är att detta material eller delar av det finns på andra media än de konventionella. Materialet skall sålunda i princip ge samma rekonstruktionsmöjligheter som pappersmaterial. Skillnaden är här att "verifikationskedjan" eller "revisionsspåret" (audit trail) går över länkar som inte är omedelbart tillgängliga för direkt läsning.

Tilläggas bör också att den föreslagna bestämmelsen om magnetband och annat endast maskinläsbart material avser dessa medias användning som "definitivt" räkenskapsmaterial. En temporär användning av magnetbandsregistreringar o.d. i bokföringsarbetet är däremot alltid tillåten. Man kan sålunda ha grundnoteringarna fortlöpande registrerade på magnetband och ta fram dessa i ett sammanhang i läsbar form med den tidseftersläpning som 8 § tredje stycket medger (under månaden efter registreringarna). Bandet kan därefter tömmas.

Utvecklingen på datorsystemens område kan antyda önskemål om en lagutformning som är ännu mindre restriktiv än den nu skisserade. Vid terminal- och realtidssystem kan det synas irrationellt att varje enskild post skall behöva bevaras i konventionell notering eller på magnetband

o.d. Ibland kan det synas tillräckligt att redovisa summor eller saldon, varvid datorn successivt får "skriva över" deluppgifter som inte längre är aktuella. Möjligheterna att rekonstruera redovisningen och kontrollera enskilda poster finns då inte längre. I princip kan och måste redovisningens tillförlitlighet kunna garanteras genom systemuppbyggnaden och systemkontrollen. Det måste stå klart att systemet garanterar att alla affärshändelser blir redovisade och att inga "obehöriga" poster kan komma in. Mycket stora krav måste då ställas på systemuppbyggnad och dokumentation.

Det har inte synts lämpligt att nu ta detta ytterligare steg i liberaliserande riktning. System av denna typ torde ännu inte ha någon nämnvärd aktualitet för praktiskt bruk annat än för bankernas planerade samarbete för ett integrerat betalningssystem on line (SIBOL-systemet). Erfarenheterna av sådana system är vidare nu helt otillräckliga. Reformer i denna riktning bör därför lämpligen tillhöra ett senare skede. Erfarenheterna av ett regelsystem av den typ, som nu föreslås, kan därvid ge underlag för prövning av de vidare reformbehoven. SIBOL-systemet kan tänkas kräva särskilda regler i banklagstiftningen. – Vid terminal- och realtidssystem måste man sålunda med nu föreslagna regler fortlöpande ta upp och bevara (logga) uppgifter om enskilda transaktioner. När man nu överväger sådana system torde man också regelmässigt planera dylik loggning. Till detta medverkar bl.a. att man uppenbarligen inte anser sig kunna undvara möjligheterna att vid behov rekonstruera enskilda transaktioner.

Förhållandena i sistnämnt hänseende kan vara något annorlunda när företagets medkontrahenter, exempelvis andra större företag, har ett fullständigt material som man kan lita på för rekonstruktioner. Dessa särskilda problem om "gemensamt" räkenskapsmaterial tas upp under arkiveringsbestämmelserna (24 §).

22 §

I stället för räkenskapsmaterial i vanlig läsbar form får användas

1. film eller annat material med registreringar i mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel,

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

Material enligt 1. får användas för allt räkenskapsmaterial utom årsboken. Material enligt 2. får ej användas för sammanfattning av huvudbokföringen enligt 9 § andra stycket eller för årsboken, ej heller samtidigt för både verifikationer och grundbokföring.

Material som avses under 1. och 2. får användas endast om det kan anses säkerställt att registreringarna är varaktiga, att registrerade uppgifter är lätt åtkomliga samt att materialet bevaras på betryggande sätt.

Om rätt att i efterhand ersätta räkenskapsmaterial i vanlig läsbar form med mikrofilmmaterial och liknande material finns föreskrifter i 24 § andra stycket.

Konungen eller den som Konungen bestämmer äger meddela anvisningar angående tillämpningen av bestämmelserna i denna paragraf.

---

1. Den traditionella bokföringen kan sägas bygga på ett "pappers-system". Verifikationer upprättas och uppgifter utbyts på papper med konventionell text. Bokföringsnoteringarna sker genom anteckningar i böcker, på lösa blad o.d. Som närmare utvecklats under rubriken ovan föreslår utredningen att detta papperssystem helt eller delvis skall kunna ersättas av ett system med mikrofilm och därmed jämförligt material. Sådant material är visuellt i den mening att det innehåller för ögat uppfattbar skrift (bokstäver, siffror och andra tecken) ehuru i mikroformat. Användningen av sådant material för med sig ändringar av tekniken för registrering av uppgifter, utbyte av uppgifter, läsning av uppgifter och i övrigt för hanteringen av materialet.

Den som överväger att använda mikrofilm eller liknande material har att förvissa sig om att han får ett tillfredsställande system för upptagning, läsning, förvaring och åtkomst. Krav uppställs bl.a. på en garanterad beständighet hos upptagningarna. Man måste förvissa sig om att de uppgifter, som leverantörerna kan lämna om materialet, och föreliggande provningsutlåtanden kan ge säkerhet för sådan beständighet. De anvisningar, som lämnas om materialets hantering och förvaring, måste noga följas. För att åtkomligheten skall vara tillfredsställande fordras ett fullgott identifierings- och söksystem. Lämplig optisk läsare måste ingå i utrustningen hos företag som använder material i mikroformat. Vidare måste det finnas möjlighet att med hjälp av kopieringsutrustning, som kan vara ansluten till läsapparaten, få fram kopior med uppgifter i vanlig läsbar form.

Ovan har sagts att mikromaterialet har visuell form genom att uppgifterna i materialet avfattas i bokstäver, siffror eller andra tecken. Det bör vara tillåtet att i begränsad omfattning använda sifferbeteckningar och andra uppgifter i kod. En nyckel till koden måste då finnas omedelbart tillgänglig.

2. Bestämmelsen i 22 § 1. reglerar mikromaterial som ursprungligt räkenskapsmaterial. Frågan om att ersätta förefintligt pappersmaterial genom att kopiera detta i mikroformat behandlas av utredningen som en arkiveringsfråga (24 §).

Mikromaterialsystemet bygger här alltså på att någon pappersverifikation eller någon notering på papper inte föreligger. Verifikationen eller noteringen tas från början fram direkt i mikromaterial. COM-tekniken ger här en god illustration till systemet. Framställs verifikationer i COM-film, kan exempelvis fakturorna tas fram direkt på COM-film i stället för genom utskrift från datorns radskrivare. På motsvarande sätt kan exempelvis grundbokföringen tas fram direkt i COM-film eller liknande ursprungligt mikromaterial.

Utredningen har övervägt om man generellt kan kräva att framställningen alltid skall vara så direkt och helt papperslös som vid COM-tekniken och liknande teknik. Tänkbart är exempelvis att använda en teknik, vid vilken man gör en konventionell pappersutskrift som genast kopieras på mikrofilm, varefter pappersutskriften omedelbart förstörs. Utskriften har då varit endast ett temporärt medium i processen och pappersutskriften har aldrig blivit räkenskapsmaterial.

Utredningen anser att man som ursprungligt mikromaterial i viss utsträckning måste godta också material som framställs på nu beskrivet sätt. I praktiken kan naturligtvis därvid uppstå vissa svårigheter att dra gränser mellan en mikrofilm, som tagits fram från en temporär utskrift, och en efterhandskopia. Det i detta sammanhang väsentliga måste emellertid vara vilket material som ligger till grund för bokföringen. Har pappersutskriften tagits ur framställningsprocessen och använts i bokföringsarbetet, har den fått ställning av räkenskapsmaterial. Pappersutskriften och inte mikrofilmen är då ursprungligt räkenskapsmaterial. Sådan ställning får utskriften också, om den behålls vid sidan av mikrofilmen för att fylla en uppgift i bokföringshänseende.

Mikromaterial kan också vara ursprungligt räkenskapsmaterial genom att en bokföringsskyldig tar emot materialet i sådan form. Företag, som får exempelvis leverantörfakturor i mikrofilm, kan givetvis använda filmen som verifikation. Detta bör gälla oberoende av hur leverantören framställt mikrofilmen. Han skulle i och för sig kunna ha en pappersfaktura som egen verifikation och ta en mikrokopia av denna och sända över till kunden. Frågor om sådana förfaranden diskuteras närmare nedan under punkt 3.

3. Flertalet verifikationer utgörs av handlingar som växlats mellan två företag. En sådan handling ingår sålunda – som original eller kopia – i två bokföringsskyldigas räkenskapsmaterial. I nuvarande affärspraxis brukar originalet sändas över till köparen medan säljaren själv behåller en kopia. 1929 års bokföringslag (12 § andra stycket) bygger på en sådan ordning. En användning av verifikationer i mikrofilm aktualiserar särskilda frågor om original och kopior.

Då COM-teknik och liknande teknik används kan man ibland egentligen knappast tala om original och kopior. Mikrofilm kan då framställas genom att det magnetband, som producerar mikrofilm, körs flera gånger i den apparatur som ger mikrofilm. Alla filmupplagor kan då närmast ses som original. Liknande förhållanden råder när man använder den under punkt 2 berörda processen att avbilda temporära pappersutskrifter och därvid tar flera exemplar av mikrofilm.

Använder man sig vid COM-tekniken eller eljest av metoden att ta fram en "originalfilm" som sedan kopieras, synes det mest ändamålsenligt att "originalfilmen" behålls av framställaren. Inga invändningar kan göras mot att man i sådana fall sänder över en kopia till avtalskontrahenten. Denna kopia kan ha mikroformat eller konventionellt pappersformat.

Om en pappersutskrift är ursprungligt räkenskapsmaterial – säljaren skriver exempelvis ut en faktura med skrivmaskin – tar man troligen oftast ut kopior med genomskrift. Det är emellertid säkerligen inte ovanligt att kopiorna tas fram i kopieringsapparat. Det bör naturligtvis då vara tillåtet att ta kopiorna i mikrofilm. Behåller säljaren filmkopian, blir den ursprungligt räkenskapsmaterial hos honom. Inget bör emellertid hindra att kopian sänds till köparen. Detta förenklar översändandet och kan underlätta arkiveringen hos mottagaren som kanske vill bygga upp sin verifikationssamling på mikrofilm. – Här bör anmärkas att inga krav på en sammanhållen framställningsprocess torde kunna ställas upp i nu

diskuterade fall, där pappersutskriften blir verifikation tillsammans med en mikrokopia av denna.

Det bör här påpekas att avbildande film i vissa fall inte kan ha samma bevisvärde som konventionella dokument. Det kan sålunda vara ytterst svårt eller omöjligt att av en film avgöra om raderingar, ändringar o.d. skett i originaldokumentet eller om en underskrift i detta är förfalskad. Har man skäl att ta till vara bevis om äktheten av en handling av viss typ, bör man sålunda se till att originaldokumentet är betryggande bevarat.

4. Utredningen har, som utvecklats under kapitelrubriken, räknat med att en del större datoranvändare har ett betydande intresse av att inte obligatoriskt behöva ta fram allt räkenskapsmaterial i vanlig läsbar form eller som mikromaterial. Genom bestämmelsen i 22 § 2. bereds därför sådana företag möjligheter att – med i *andra stycket* klart angivna undantag – frångå kraven på visuell form.

Dessa möjligheter räknas komma till användning för varierande önskemål och system. Företag med omfattande inbördes affärer kan tänkas utveckla rationella metoder för datakommunikation, om uppgifter inte behöver tas fram i visuell form. I stället för genom fakturor o.d. kan betalningsanspråk tillkännages genom uppgifter på magnetband eller via terminaler. Verifikationerna kommer då att föreligga i endast maskinläsbar form, varvid översända magnetband eller magnetband med registreringar av uppgifter från terminal kan användas vid mottagarens datorbearbetning. Grundbokföringen måste då enligt *andra stycket* bestå av datorlistor i vanlig läsbar form eller mikrofilm e.d. I andra fall kan konventionella dokument läggas till grund för stansning, magnetbandsregistrering o.d. hos den ena kontrahenten, varefter kopia av detta medium kan användas som verifikationer hos den andra. Grunddokumenten kan också utgöras av standardiserade inbetalningskort, betalningsavier o.d. med uppgifter i visuell form som på optisk väg eller annat sätt kan läsas av dator. Rör det sig därvid exempelvis om ett mycket stort antal transaktioner på mindre belopp, kan man anse sig sakna behov av att obligatoriskt ta fram datalistor med en egentlig grundbokföring i visuell form. De standardiserade verifikationerna kan då ge ett tillfredsställande register post för post. Datorbearbetningen kan inriktas på exempelvis att ta fram sammanfattningar av huvudbokföringen och listor över olika personkonton eller över deras saldon, varvid fullständiga kontoutdrag kan framställas vid behov.

Vid revision och annan kontroll får man, tillsammans med en genomgång av systemet och dokumentationen, ta ut stickprov i vanlig läsbar form från det endast maskinläsbara materialet. Vid den fortlöpande datorbearbetningen kan datorn programmeras att successivt ta fram erforderligt kontrollmaterial.

5. Enligt bestämmelserna i *första stycket punkt 2* och *tredje stycket* krävs att utskrift i direkt läsbar form eller form som kan läsas med förstoringshjälpmedel skall kunna tas fram på sådant sätt att förvanskning av uppgifterna i det sammanhanget förhindras. Utskrifter bör därför lämpligen kunna framställas utan någon mellanliggande bearbetning,

såsom systematisering, stansning o.d., som kan ge felmöjligheter. Avkastar en bearbetning exempelvis ett magnetband, skall uppgifterna på detta vara så systematiserade och klassificerade att man med en ny datorkörning med ett tillgängligt program kan få fram önskade uppgifter i vanlig läsbar form över datorns radskrivare eller i sådan form som avses i 22 § 1. Består räkenskapsmaterialet av hålkort, skall utskrifter från dem kunna tas fram med hjälp av skrivande hålkortsmaskin eller annan maskinell utrustning.

6. Enligt *tredje stycket* får hålkort, magnetband o.d. användas endast under vissa förutsättningar. Det måste i förhållande till varje system, med de variationsmöjligheter som finns, prövas om systemet tillgodoser de tillförlitlighets- och kontrollintressen som bär upp bokföringslagstiftningen.

De media, som skall användas, måste vara tekniskt tillfredsställande. Registreringarna måste ske med tillförlitlig teknik och vara beständiga. Garantier måste finnas för att alla grunddata blir riktigt registrerade och att inga obehöriga registreringar kan ske. Grunddata och räkenskapsmaterial måste hanteras och förvaras i en planmässig ordning som säkerställer materialets tillförlitlighet. Nödvändiga kontroller måste vara inbyggda i bearbetningsprocessen och i olika moment av arbetet med räkenskapsmaterialet. Ett betryggande system måste utformas för materialets arkivering och för åtkomst av uppgifter. Förvarat material måste kontrolleras och underhållas, om risker finns för att uppgifterna annars kan gå förlorade. Beskrivningar och instruktioner måste upprättas för materialets hantering. En fullgod systemdokumentation måste upprättas och ständigt hållas aktuell.

7. Kungl. Maj:t bör kunna meddela anvisningar angående tillämpningen av de föreslagna bestämmelserna i 22 §. Det har förutsatts att Kungl. Maj:t skall kunna helt och delvis överlämna anvisningsuppgiften till annan, eventuellt till en särskild redovisningsnämnd. Frågan om en sådan nämnd har behandlats i ett tidigare avsnitt. Efter hand bör en mera ingående prövning av olika system kunna skapa en ökad fasthet på området.

8. I 22 § används begreppet räkenskapsmaterial. I första hand ingår däri verifikationer samt böcker och annat material med bokföringsnoteringar. Ytterligare inslag i materialet kan utgöras av exempelvis särskilda uppställningar, summeringslistor o.d. som specificerar sammansatta poster. Utgör dessa nödvändiga komplement till affärsbokföringen, skall de föreligga i direkt läsbar text men kan också utgöras av mikromaterial eller magnetband och liknande material.

Vissa svårigheter kan uppkomma att skilja affärsbokföringens räkenskapsmaterial från vad som hör till kostnadsbokföring, kalkylmaterial och annat internt material. Affärsbokföringens material torde här i princip få avgränsas så att detta material omfattar så mycket som krävs för att affärsbokföringen blir komplett och innehåller alla de länkar som ger fullgoda kontrollmöjligheter. Finns underlaget för en sammansatt post eller för en värdering i material som i första hand hör till

kostnadsbokföringen, får dessa delar anses ingå också i affärsbokföringen. Mer avancerade datorsystem arbetar ofta med en enda maskinregistrering av grunddata som därefter bearbetas för olika ändamål. Härav kan följa en starkare materialgemenskap mellan affärsbokföringen och annan bokföring. Samtidigt pågår på andra håll försök att bygga upp kontoplaner med en mera distinkt åtskillnad mellan affärsbokföringskonton och kostnadsbokföringens konton.

9. Som tidigare framhållits är de särskilda reglerna om automatisk databehandling i utredningens förslag att se som tilläggsbestämmelser. De olika föreskrifterna t.ex. i lagavsnittet om den löpande bokföringen utgör således huvudregler från vilka undantag medges genom bestämmelserna i 22 §. Det bör anmärkas att det inte finns något undantag från kravet enligt 6 § sista punkten att mottagen handling skall användas som verifikation. Det kravet gäller alltså även olika datamedia. Den bokföringsskyldige bör kunna komma överens med t.ex. sina leverantörer att få verifikationer på sådant material och i sådan form som fordras med hänsyn till hans bokföringssystem.

23 §

För automatisk databehandling sammanställes och bevaras beskrivningar, instruktioner och andra handlingar som ger uppgifter om behandlingssystemet *(systemdokumentation)* samt anteckningar om genomförda databehandlingar *(behandlingsdokumentation)*. Sådan dokumentation är räkenskapsmaterial.

Dokumentation utformas så att den ger erforderlig ledning för systemets användning och säkerställer möjligheter att i efterhand utan svårighet klarlägga vad en bearbetning omfattat och hur denna genomförts.

Konungen eller den som Konungen bestämmer äger meddela anvisningar om dokumentation.

---

1. Systemdokumentation och dokumentation om genomförd databehandling har enligt utredningen en avgörande betydelse för att man skall kunna bedöma tillförlitligheten hos en datorbaserad redovisning.

Den nu föreslagna bestämmelsen ålägger företag, som har datorbaserad bokföring, att upprätta och bevara dokumentation över behandlingssystemet och över genomförda bearbetningar. Dokumentationen utgörs av en fullständig samling dokument som beskriver systemets uppbyggnad och funktionssätt. Dokumentationen är i första hand inriktad på användarens behov och skall innehålla de dokument som behövs för att hålla systemet i drift. Den skall ge överblick över systemet för dem som berörs av detta. Dokumentationen underlättar vidare att man kan se över, underhålla, följa upp och utveckla systemet. – Dokumentationen byggs till stor del upp successivt vid arbetet med att utforma systemet. Den måste ständigt hållas aktuell.

Hos företaget bör lämpligen finnas en central samling som innehåller dokumenten för systemet. Kopior av delar av dokumentationen kan sedan framställas och distribueras för att användas inom olika delar av företaget. Anteckningar bör föras om utlämnade kopior för att man skall

kunna säkerställa att alla utevarande kopior ersätts eller kompletteras vid ändringar.

Bestämmelsen ger en allmän beskrivning av dokumentationens huvudsyften. Det har inte synts lämpligt att i bokföringslagen nu närmare fixera vad dokumentationen skall innehålla. Det föreslås att närmare vägledning vid behov här skall kunna lämnas genom anvisningar. Anvisningsformen medger en smidig successiv anpassning efter utvecklingen på dokumentationens område. Anvisningarna kan behöva varieras något för skilda system och delvis vara så detaljerade att de inte lämpligen kan inrymmas i själva bokföringslagen.

Man kan utgå ifrån att erforderlig ledning för systemdokumentation kan erhållas från de normer som utarbetats av Sveriges standardiseringskommission (SIS). Dessa normer avser all datoranvändning och är inriktade på en frivillig efterföljd. Det bör vara möjligt att från dem sammanställa erforderliga anvisningar för dokumentation vid datorbaserad bokföring. Inledningsvis kan anvisningarna tänkas ta formen av en hänvisning till standardiseringskommissionens normer. Efter hand som ett vidare utvecklingsarbete genomförs under medverkan av bl.a. den förordade redovisningsnämnden kan förutsättningar finnas att utfärda mera specificerade normer.

2. De närmare kraven på *systemdokumentation* torde för dagens förhållanden kunna i huvudsak anges på följande sätt.

Strikta indelningsprinciper bör följas för dokumentationen. Varje dokumentationsavsnitt bör innehålla förteckning över avsnittets dokument, över distribuerade dokumentkopior och över verkställda ändringar. Följande avsnitt bör ingå i dokumentationen.

Avsnittet för *systembeskrivning* bör ge (1) en allmän översikt av den administrativa verksamheten vid systemets användning samt av ingående arbetsmoment och hur dessa utförs. Beskrivningen ges i verbal form och görs inte speciellt fackinriktad. Ofta bör den kompletteras av grafiska beskrivningar. I systembeskrivningen bör ingå bl.a. (2) dokument som ger översikt över och förtecknar olika till systemet hörande operationer jämte uppgifter om förekommande operationsbeskrivningar. (3) Särskilda dokument bör ange de allmänna förutsättningarna för systemet och de mål som man vill förverkliga med detta. (4) En uppbyggnads- och funktionsbeskrivning bör allmänt redovisa bl.a. hur systemet är uppbyggt och fungerar, hur ansvarsfördelningen är utformad, hur olika beslutsfunktioner fördelats och hur sambandet inom systemet och med annan verksamhet upprätthålls. (5) Indata, lagrade data och utdata beskrivs översiktligt i särskilda dokument. (6) En resursbeskrivning ger översikt över bl.a. behov och tillgång till resurser av arbetskraft och maskiner jämte uppgifter om bearbetningsvolymer samt om tidsåtgång och tidskrav. Till systembeskrivningen hör också (7) översiktliga dokument om kontroll- och säkerhetsfrågor i anslutning till systemet.

Avsnittet om *ADB-driften* bör innehålla beskrivningar av rutinerna för olika körningar (operationer). Detta dokumentavsnitt avser datorcentralens arbete och innehåller de instruktioner m.m. som behövs för datorkörningarna. För varje operation som helhet ges en översiktlig

grafisk beskrivning (operationsrutinschema) med uppgifter om indata och utdata samt om arbetsförloppets olika operationssteg. En flödesplan bör som regel komplettera schemat. Operationsrutinschemat kan ytterligare specificeras med översiktligt schema för varje operationssteg. I dokumentavsnittet ingår instruktion bl.a. för hur indata skall tillhandahållas, förbehandlas och beredas, hur bearbetningen skall genomföras (operatörsinstruktion) samt hur efterbehandling, distribution och arkivering skall genomföras.

Ett dokumentavsnitt belyser på motsvarande sätt *de manuella inslagen* i systemet. Till dem hör bl.a. stansning, kodning, terminalarbete och annat manuellt arbete. Som manuellt arbete räknas därvid också arbete som utförs med annan maskinell utrustning än datorer. Till avsnittet hör bl.a. operationsbeskrivningar med översiktliga, ofta grafiska beskrivningar av olika manuella operationer. Vidare ingår instruktioner bl.a. om bearbetningsunderlag, bearbetning och registrering.

Avsnittet *programdokumentation* innehåller en serie mer eller mindre tekniskt utformade beskrivningar. Hit hör bl.a. verbala beskrivningar av olika programs omfattning och funktion samt av kontroll- och säkerhetsfrågor för programmen. Särskilda dokument belyser ansvarsförhållanden, rätten att ge uppdrag om operationer, arbetsfördelningen i maskinrummet, vem som svarar för programmering samt hur programmering skall utföras och godkännas. En dataflödesplan ger en grafisk beskrivning av hur data bearbetas jämte uppgifter om indata, utdata, koder och register samt av använda media, blanketter o.d. (layouter). I programflödesplaner ges för varje program detaljerade grafiska uppgifter över gången av den logiska, etappvisa databearbetningen. Till dokumentationen hör av programmeraren ifyllda blanketter med de olika programmen på kodat maskinspråk (kodningsblanketter). Vidare ingår register över befintliga programenheter *(programlistor)*. Beskrivningar och instruktioner upprättas beträffande felmeddelanden och åtgärder som skall vidtas i anledning av fel och andra händelser under körningen. Frågor om kontroll och säkerhet vid olika program belyses av föreskrifter o.d.

Särskilda dokumentationsavsnitt inrättas för förteckningar och beskrivningar av använda *register, poster* och *termer*. Register betecknar därvid en samling sammanhörande data (lageruppgifter, uppgifter om kundfordringar m.m.) som behandlas som en enhet. Med en post avses en på visst sätt sammansatt samling data (exempelvis kvantitet, varuslag, pris). Begreppet term betecknar den minsta enheten som ingår i en post (exempelvis artikelnummer). Register, poster och termer används enhetligt i olika program och måste vara fasta och klart definierade.

I ett avsnitt samlas förteckningar och beskrivningar av använda blanketter, datorlistor, hålkort, hålremsor, magnetband m.m. *(layouter)* samt av *koder*.

De *maskinella hjälpmedlen* förtecknas och beskrivs i ett avsnitt. Tekniska beskrivningar ges om maskinernas funktionella egenskaper. De kan kompletteras av skisser, ritningar och fotografier.

Viktiga dokument samlas i ett avsnitt om *kontroll och säkerhet*. I särskilda beskrivningar lämnas översiktlig orientering om viktigare kon-

troll- och säkerhetsaspekter. Vidare ingår förteckningar över ansvarsfördelningen beträffande systemets drift, underhåll m.m. jämte instruktioner för kontroll och säkerhet. Kontroller som enligt systemet lagts in i operationer och program beskrivs. Slutligen ingår redovisning av förekommande reservutrustning och om alternativa förfaranden vid störningar och avbrott i driften.

Dokumentation, som inte längre är aktuell och inte kan användas i driften, förvaras i särskild samling. Genom stämplar eller särskilda anteckningar anges att dokumentationen är "historisk".

3. Till dokumentationen hör också uppgifter om genomförda bearbetningar. För denna dokumentation har utredningen använt beteckningen *behandlingsdokumentation.* På datorenheter torde regelmässigt föras journaler med anteckningar om körningar och när dessa utförts, om använda indata, register och program, om vem som utfört körningen samt om avbrott, störningar o.d. vid körningarna. – De flesta moderna maskiner brukar ha en automatisk logg som skriver ut uppgifter om körningens förlopp och om ingrepp som gjorts från maskinens tangentutrustning (konsolbordet). Eljest måste noggranna journalanteckningar föras om körningarna och sådana ingrepp.

Magnetband o.d., som används enligt 22 § för verifikationer eller bokföring, tillhör inte dokumentationen.

4. Företag, som anlitar serviceföretag för databehandlingen, skall i dokumentationen givetvis ta in handlingar som klarlägger relationerna till serviceföretaget. Avtal och andra handlingar bör utvisa arbets- och ansvarsfördelningen mellan avtalsparterna, frågor om äganderätt till och disposition av register och annat material jämte andra förhållanden av betydelse för ett säkert behandlingssystem. Frågor om hur avtalsförhållandet är utformat kan få betydelse när det gäller att avgöra om ett företag har rätt enligt 22 § att använda räkenskapsmaterial i endast maskinläsbar form.

6 Arkivering

24 §

Allt räkenskapsmaterial bevaras i ordnat skick här i landet under minst sex år från utgången av det räkenskapsår som materialet avser. Vad nu föreskrives gäller också avtal och andra handlingar av särskild betydelse för att belysa rörelsens ekonomiska förhållanden.

Arkiveringstiden för material i vanlig läsbar form, med undantag av årsbok, får begränsas till två år, om materialet under betryggande former blivit mikrofilmat eller kopierat på likvärdigt sätt. Kopiorna ordnas så att sökta uppgifter lätt kan återfinnas och läsas. De bevaras under den tid som återstår av den i första stycket angivna tiden.

Skyldighet att som räkenskapsmaterial bevara material som avses i 22 § 2. upphör, om registrerade uppgifter på betryggande sätt föres över till vanlig läsbar form eller form enligt 22 § 1.

Konungen eller den som Konungen bestämmer äger meddela anvisningar angående tillämpningen av bestämmelserna i denna paragraf.

---

1. Enligt 1855 års förordning angående handelsböcker och handelsräkningar skulle köpman "sina handelsböcker så vårda, att de vid behov må tillgängliga vara".

I *1929 års bokföringslag* föreskrivs (13 §) att handelsbok med bilagor, ankommande brev, räkningar och övriga handlingar, som har betydelse för rörelsen, samt kopior av i rörelsen avsända handlingar skall förvaras under tio år, räknade från utgången av det räkenskapsår, varunder sista inskrivningen eller anteckningen gjordes eller handlingen eller kopian tillkom.

I standardkommentaren till lagen framhålls följande. Den jämförelsevis största vikten bör läggas vid förvaringen av de senare årens handlingar, eftersom materialet blir av mindre intresse för varje år som går. Viktigast är att dagböcker, inventarieböcker och huvudböcker samt för företaget särskilt betydelsefulla avtal förvaras på säkert ställe. Även om lagen inte föreskriver längre förvaringstid än tio år utöver löpande räkenskapsår, bör visst räkenskapsmaterial arkiveras för längre tid. Från historisk synpunkt och med hänsyn till framtida forskning är det önskvärt att för all framtid bevara bolagsstämmo- och styrelseprotokoll, årsredovisningar och viktigare avtal. Detta gäller också beträffande det egentliga räkenskapsmaterialet, exempelvis inventarieböcker och huvudböcker eller boksluts-

kommentarer, om huvudböckerna är alltför utrymmeskrävande. Dagböcker och vissa bilagor till inventarieboken bör av samma skäl sparas t. ex. för vart femte år efter den lagstadgade förvaringstidens utgång.

Enligt 20 § *taxeringsförordningen* är, såsom tidigare berörts, den som är skyldig att avge deklaration eller annan uppgift till ledning för egen taxering eller uppgift till ledning för annans taxering också skyldig att "i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finnes för deklarations- och uppgiftsskyldighetens fullgörande och för kontroll därav". Skyldighet att sörja för att underlag finns och att bevara detta kvarstår under sex år efter utgången av det kalenderår underlaget avser. I det angivna lagrummet erinras om skyldigheten i vissa fall att föra räkenskaper.

Vid införandet av taxeringsförordningens bestämmelse framhöll departementschefen att skyldigheten att sörja för och bevara material i första hand följde av bokföringslagen. Han var emellertid för egen del övertygad om nödvändigheten av att för vissa kategorier deklarations- och uppgiftsskyldiga, för vilka bokföringsplikt inte förelåg, införa mera preciserade bestämmelser om anteckningar m.m. Sedermera har också införts förordningarna (1966:138–140) om skyldighet för tandläkare, pälsdjursuppfödare, kreatursbandlare m.fl. samt den som driver taxirörelse att föra vissa räkenskaper som underlag för taxering. Dessa författningar liksom jordbruksbokföringslagen (1951:793) innehåller särskilda föreskrifter om förvaring av taxeringsunderlag.

I *1967 års förslag* (15 §) sägs att allt räkenskapsmaterial av betydelse för redovisningen skall av den bokföringsskyldige i ordnat skick bevaras under tio år, räknade från utgången av det räkenskapsår, varunder den affärshändelse, som materialet avser, registrerades. Om räkenskapsmaterialet blivit mikrofilmat, får tiden för pappersmaterialets bevarande begränsas till tre år. Det föreskrivs att mikrofilmen skall ordnas så att sökta uppgifter eller handlingar lätt kan återfinnas och läsas. Filmen skall bevaras under återstoden av tioårsperioden.

Som motiv för arkiveringsskyldighet anges i betänkandet att man måste tillgodose möjligheterna till kontroll av lagens föreskrifter och till revision. Vidare framhålls riskerna för rättsförluster, om den bokföringsskyldige i avsaknad av arkiveringsföreskrifter tror sig kunna kassera räkenskapsmaterial så snart det fyllt sin omedelbara funktion i redovisningen. Arkiveringsskyldigheten bör enligt utredningsmännen omfatta allt som är av betydelse för redovisningsplikten. Det gäller då inte bara räkenskaper och verifikationer utan även affärskorrespondens, tidsbeställningsböcker, biljettstammar och paragonkvitton i den mån sådant material är av betydelse för redovisningen.

I 1967 års betänkande görs gällande att preskriptionstiden för fordringar bör vara avgörande för förvaringstidens längd. Det påpekas att frågan om ändring av preskriptionstiden för fordringar varit föremål för utredning (SOU 1957:11) och att det därvid framhållits att starka skäl talade för en avkortning av preskriptionstiden för bl.a. näringslivets vanliga fordringar till tre år. Vidare anförs att det från näringslivets sida är ett allmänt önskemål att arkiveringstiden förkortas. En avsevärd utökning av bokföringsmaterialets volym vållar nämligen stora utrymmes-

problem och höga arkiveringskostnader. Eftersom gällande preskriptionsregler för fordringar anses utgöra hinder mot att skära ned arkiveringstiden, vill utredningsmännen underlätta arkiveringsskyldigheten genom att tillåta mikrofilmning.

I *remissyttrandena* över 1967 års betänkande diskuteras arkiveringsfrågan främst av olika skattemyndigheter och företrädare för näringslivet.

Skattemyndigheterna anser sig inte kunna godta att enbart mikrofilmat material finns kvar efter tre år. De vill ha tillgång till alla originalhandlingar under hela den tid som eftertaxering kan ske eller sex år. Endast en myndighet godtar att verifikationsmaterial får mikrofilmas och förstöras efter tre år.

Ett par näringslivsorganisationer påpekar att mikrofilmning i många fall sker samtidigt med att originalhandlingarna upprättas. Dessa handlingar sparas sedan endast så länge de behövs för den löpande redovisningen. Den ordningen föreslås bli lagfäst. Från bankhåll hävdas att arkiveringstiden för originalhandlingar kan utan olägenhet avkortas till två år. Kraven att originalhandlingar skall finnas tillgängliga vid revision hindrar enligt yttrandet inte en sådan förkortning av tiden. Enligt yttrandet bör handlingar få förstöras i direkt anslutning till att de mikrofilmas eller i vart fall sedan ett år förflutit från räkenskapsårets utgång.

Kooperativa förbundet (KF) hävdar att arkiveringsbestämmelsen bör ändras så att det ges utrymme för en rörlig anpassning till de verkliga arkiveringsbehoven hos större företag. För att belysa större företags arkiveringsproblem uppger KF att förbundet har att arkivera uppskattningsvis minst tio miljoner fakturor per år. För att förvara sådana fakturor under tio år krävs arkivutrymmen som motsvarar cirka 10 000 hyllmeter. Beträffande butiksverksamheten sägs att de kontrollremsor och tömningskvitton från kassaapparat, som enligt 1967 års förslag skall tjäna som verifikat, utgör ett mycket omfattande arkivmaterial. För varje kassaapparat behövs ett arkivutrymme på ungefär en löpmeter per år.

Några remissorgan föreslår att man i lagtexten inte bara talar om mikrofilmning utan även nämner annan jämförlig kopiering med tanke på den framtida utvecklingen på området.

Föreningen auktoriserade revisorer utfärdade 1965 rekommendationer om arkivering av handlingar. Det framhölls då att behovet att rensa ut bland räkenskapsmaterialet ofta var påtagligt men att osäkerheten var stor när det gällde att i praktiken gallra ut handlingar. Föreningen ansåg sig inte kunna ställa upp någon allmän "arkiveringstidtabell" för material som inte behövde förvaras under hela den i bokföringslagen föreskrivna arkiveringstiden. Variationerna beträffande material och behov i det enskilda fallet var alltför stora. Genom en särskild uppställning gavs dock exempel på material som borde kunna gallras ut inom tioårsperioden. Visst material såsom checkstammar och "stämpelkort" ansågs kunna makuleras efter något år. Primärmaterial till inventeringslistor borde bevaras åtminstone över nästa bokslut. Debiteringsunderlag, ordersedlar och kravkorrespondens skulle kunna gallras ut så snart berörda mellanhavanden slutreglerats och eventuell garantitid utgått. Med undantag för handlingar av angiven typ angav föreningen som allmän regel att materialet i den särskilda uppställningen borde bevaras åtminstone för

löpande och närmast föregående räkenskapsår.

Enligt den nya *finländska* bokföringslagen (25 §) skall "balansböckerna, specifikationerna till balansräkningen och övriga bokföringsböcker" förvaras minst tio år efter räkenskapsårets utgång. Verifikationer och "korrespondensen rörande affärshändelserna" skall förvaras i minst sex år efter utgången av det år, under vilket räkenskapsperioden gått till ända. Verifikationerna skall förvaras i samma ordning som de registrerats. Dessutom skall beskrivning över förfarandet vid maskinell bokföring, försedd med anteckningar angående tillämpningsperioden, förvaras under samma tid. Beskrivningen skall vara så ordnad att det utan svårighet kan fastställas på vilket sätt databehandlingen utförts. En särskild bokföringsnämnd kan enligt 35 § i lagen bevilja den bokföringsskyldige rätt att bevara sina verfikationer och sin korrespondens rörande affärshändelserna i form av avskrifter som framställs genom fotografering eller på annat motsvarande sätt. Allt arkivmaterial skall förvaras i Finland.

I det *norska* förslaget till lag om räkenskapsplikt (11 §) föreskrivs att räkenskapsböcker med tillhörande bilagor skall bevaras i minst tio år efter ifrågavarande räkenskapsår. Mottagna brev, kopior av avsända brev samt andra handlingar, som kan styrka bokföringen, skall bevaras i minst tio år efter utgången av det räkenskapsår då den affärshändelse, som handlingen gäller, slutgiltigt avslutades. Arkivmaterialet skall förvaras i Norge. "Kongen" kan genom föreskrift eller särskilt tillstånd befria från arkiveringsskyldighet eller bestämma kortare förvaringstid. "Kongen" kan också tillåta att film eller annan likvärdig återgivning av arkivhandlingar bevaras i stället för originalhandlingarna. Undantagsbestämmelserna gäller inte "årsregnskapsbok", huvudbok eller sammandragsbok. Enligt 7 § andra stycket i det norska förslaget kan "Kongen" tillåta användning av lösa kort eller blad eller andra hjälpmedel i stället för inbundna eller häftade böcker, om hjälpmedlen ingår i ett ordnat och betryggande system. För sådana hjälpmedel kan "Kongen" enligt 11 § sista stycket ge särskilda arkiveringsföreskrifter.

Enligt *dansk* lagstiftning skall alla räkenskapsböcker bevaras i fem år från utgången av det räkenskapsår den sista noteringen gjordes. Lösa blad, kort eller liknande samt "de til bogføringen hørende bilag", däribland specifikationer till balansräkningen, mottagna brev, kopior eller avskrifter av avsända brev eller affärshandlingar, som berör bokföringen, skall bevaras i fem år från utgången av ifrågavarande räkenskapsår. Kassaremsor eller annat underlag beträffande kassaintäkter skall bevaras under ett år, om inte bokföringen av dessa intäkter ändå kan kontrolleras på betryggande sätt.

Den tidigare berörda "bekendtgørelsen" av den 12 februari 1973 innehåller särskilda föreskrifter angående mikrofilmning. Sådan film skall bevaras under samma tid som gäller beträffande originalhandlingarna. Mottagna "bilag", som mikrofilmas, skall arkiveras under ett år. Kopior eller avskrifter av avsända brev och affärshandlingar samt utdatamaterial, som visar hur "de enkelte tal i regnskaber ført på EDB-maskiner er fremkommet", får däremot genast ersättas med mikrofilm. Särskilda kontroll- och säkerhetsföreskrifter ges i följande hänseenden. Alla

uppgifter i originalhandlingarna skall finnas på filmen. Kontroll med avseende på läsbarhet, fel och uteslutningar måste ske innan originalhandlingarna makuleras. Filmen skall framkallas och förvaras på sådant sätt att den förblir läsbar under hela arkiveringstiden. Slutligen måste filmen arkiveras på sådant sätt att det är möjligt att snabbt få fram olika uppgifter.

2. *Utredningen om bokföringslagstiftningen* tar här först upp frågan om vad som skall arkiveras enligt bestämmelser i en bokföringslag.

Handlingar, som kommer till eller upprättas hos ett företag, måste av olika skäl bevaras längre eller kortare tid. Handlingarna måste vara tillgängliga så länge det ärende som de rör ännu inte är slutbehandlat. Även därefter kan man med anledning av tvister eller andra förhållanden undantagsvis behöva tillgång till olika handlingar. Behovet att av sådana skäl gå till äldre handlingar varierar naturligtvis starkt för olika typer av handlingar. Det stora flertalet handlingar torde från nu avsedda utgångspunkter ha intresse endast under en förhållandevis kort tid. Behoven av en mera omfattande arkivering har väsentligen sin grund i behoven av efterhandskontroll och revision av räkenskaper. Kontroll- och revisionsintressena har ett avgörande inflytande på frågorna om vad som behöver arkiveras.

Utredningens förslag innehåller, liksom 1967 års förslag, en i princip uttömmande reglering av vad som skall läggas till grund för bokföringen och vilka handlingar som skall upprättas vid denna. Här kan exempelvis erinras om att det skall finnas verifikationer för alla affärshändelser (6 §). Verifikationssamlingen ger sålunda – vilket inte alltid varit fallet tidigare – möjligheter att erhålla specificerade uppgifter om varje händelse som omfattas av bokföringen.

Arkiveringsskyldigheten bör naturligtvis i första hand omfatta allt det material som enligt lagens föreskrifter skall ingå i en komplett bokföring.

Detta material skall enligt föreskrifterna vara så fullständigt, specificerat och samordnat att det ger ett tillfredsställande underlag för kontroll och revision. För det material som sålunda tillhör bokföringen har utredningen använt termen "räkenskapsmaterial". Till materialet hör sålunda verifikationer, grundbokföring, huvudbokföring, hjälpbokföring och årsbok samt de specifikationer som enligt olika bestämmelser skall komplettera bokföringen. Till räkenskapsmaterialet hänförs också enligt särskilda bestämmelser (7 § första stycket och 23 § första stycket) sådana beskrivningar som enligt 7 § första stycket kan göras upp över bokföringssystemet samt system- och behandlingsdokumentationen för datorbaserad redovisning.

I enlighet med de ovan utvecklade tankegångarna har utredningen i paragrafens *första stycke första punkten* preciserat arkiveringsskyldigheten till att avse allt räkenskapsmaterial.

1929 års bokföringslag föreskriver, som framgått, en mera omfattande arkiveringsskyldighet. Även 1967 års förslag har en vidare inriktning. Bestämmelsen i 1967 års förslag (15 §) talar om allt räkenskapsmaterial av betydelse för redovisningen. Begreppet räkenskapsmaterial brukas där inte med samma begränsade innebörd som nu föreslås. Av motiven 1967

framgår att till sådant material hänförs även affärskorrespondens, tidsbeställningsböcker, biljettstammar och paragonkvitton i den mån sådant material är av betydelse för redovisningen. 1967 års förslag torde emellertid ge en mera begränsad arkiveringsskyldighet än den som stadgas i 1929 års bokföringslag.

Principiellt skulle kunna göras gällande att arkiveringsskyldigheten enligt bokföringslagen bör begränsas till det material som skall finnas enligt lagen, dvs. det egentliga räkenskapsmaterialet. Vid sidan av detta material finns hos företagen ofta en mängd handlingar av olika slag såsom avtal, tillståndsbevis, protokoll m.m. En del sådana handlingar kan ha indirekt betydelse för redovisningen, men materialet har i främsta rummet upprättats för andra ändamål än de som fullföljs genom den ekonomiska redovisningen. Till detta kommer att någon skyldighet att upprätta sådana handlingar merendels inte är föreskriven. Affärer kan göras upp genom muntliga avtal och affärskorrespondens kan ersättas av telefonsamtal o.d. Det kan synas egenartat att föreskriva en skyldighet att arkivera handlingar som man inte är skyldig att upprätta. – Till detta kommer att en vid skyldighet att arkivera material utanför det egentliga räkenskapsmaterialet ger mycket osäkra gränser för vad som skall arkiveras. I praktiken leder en regel av detta innehåll ofta till att man utan nämnvärd gallring arkiverar ett mycket omfattande material.

Utredningen om bokföringslagstiftningen har stannat för en kompromiss mellan nuvarande vida arkiveringsregler och de regler som skulle följa av en strikt begränsning till det egentliga räkenskapsmaterialet. I *första stycket andra punkten* föreskrivs sålunda en skyldighet att arkivera också avtal och andra handlingar av särskild betydelse för att belysa rörelsens ekonomiska förhållanden. Praktiska skäl motiverar att man för kontroll- och revisionsändamål, som hittills, har skyldighet att arkivera en del material utanför det egentliga räkenskapsmaterialet. Denna arkiveringsskyldighet har traditionellt reglerats av bokföringslagen och det synes författningsmässigt komplicerat att ge regler i någon annan lagstiftning. Samtidigt har det synts angeläget att begränsa den hittillsvarande, mera obegränsade arkiveringsskyldigheten. Företagen bör ha möjligheter att snabbare än hittills gallra ut material utan särskild betydelse för redovisningen. En hård gallring bör exempelvis vara möjlig när det gäller den rutinbetonade affärskorrespondensen. Den korrespondensen utgör som regel förspelet till en affärhändelse som blir dokumenterad genom den verifikation som alltid skall finnas enligt 6 § i utredningens lagförslag. Beslutsprotokoll, skriftliga avtal, tillståndsbevis o.d. bör däremot regelmässigt bevaras enligt nu föreslagna regler. Dessa regler inrymmer alltså gallringsmöjligheter som inte finns enligt den nuvarande generella arkiveringsskyldigheten.

Här bör anmärkas att de föreslagna reglerna knappast kan sägas ge någon radikal förändring. Skillnaden mellan de hittillsvarande och de föreslagna reglerna reduceras av att lagförslaget skärper kraven på det egentliga räkenskapsmaterialets fullständighet och på materialets upplysningsvärde. Särskilt kan här erinras om de föreslagna bestämmelserna om verifikationer.

Det är tänkbart att man vid taxeringskontroll, åtminstone för

begränsade branscher, vill ha tillgång till ett vidare material än lagförslagets räkenskapsmaterial. Det är emellertid osäkert vilket innehåll som bör ges skyldigheten enligt 20 § taxeringsförordningen att sörja för och bevara deklarations- och uppgiftsunderlag. I och för sig torde det vara lämpligast att ge arkiveringsskyldigheten enligt taxeringsförordningen samma innehåll som följer av bestämmelserna i en bokföringslag. Vill man från taxeringssynpunkt på något område ha en skyldighet att upprätta och bevara ett vidare material blir det alltså nödvändigt att ge särskilda skatterättsliga föreskrifter om detta.

Bestämmelserna i 56 § taxeringsförordningen ger redan nu taxeringsmyndigheterna möjligheter att få del av befintligt material även om detta inte tillhör det egentliga räkenskapsmaterialet. En särskild lag (1961:332) om handräckning vid taxeringsrevision säkerställer åtkomsten.

Företag, vars räkenskaper granskas av revisorer, bör samråda med revisorerna om vilka handlingar, utöver räkenskapsmaterialet, som skall arkiveras.

3. Beträffande arkiveringstidens längd anförs i 1967 års betänkande att preskriptionstiden för fordringar, tio år, bör vara avgörande. Här bör till en början nu anmärkas att det pågår nordiska överläggningar på departementsnivå om att förkorta preskriptionstiden. I utlandet är det vanligt att fordran preskriberas efter tre år från förfallodagen. Men oberoende av den allmänna preskriptionstiden kvarstår dessutom möjligheterna att avbryta preskription. Fordringar, som bevakats under tioårstiden, får sålunda en förlängd preskriptionstid. En arkiveringstid på tio år korresponderar sålunda ingalunda fullständigt med olika fordringars faktiska preskriptionstid.

I fråga om arkiveringstidens längd måste givetvis de praktiska problemen beaktas. De större företagen har numera ofta påtagliga svårigheter att förvara de svällande arkiveringsmängderna under så lång tid som tio år. Kostnaderna för lokaler och arbetsinsatser för en så långvarig arkiveringstid kan bli betydande. Dessa kostnader står ofta inte i proportion till de förlustrisker som skulle följa av att man tidigare än nu förstör handlingar. Möjligheten finns för övrigt alltid att vid en kortare arkiveringstid bevara handlingar om enstaka mera betydelsefulla affärer och affärer där det föreligger risk för tvister.

Utredningen anser att de ovan redovisade skälen bör leda till att man, oberoende av den allmänna preskriptionstiden, nu föreskriver en kortare arkiveringstid än tio år. Utredningen föreslår att tiden bestäms till sex år efter utgången av det räkenskapsår som materialet avser. Samma arkiveringstid gäller enligt taxeringsförordningen. Det finns då i praktiken inget att vinna med att i bokföringslagen införa kortare arkiveringstid så länge skattemyndigheterna skall ha tillgång till arkivmaterialet under den i taxeringsförordningen föreskrivna tiden. För vanlig revision finns knappast anspråk på ens så lång tid.

Det kan givetvis ligga i den bokföringsskyldiges eget intresse att behålla vissa handlingar under ännu längre tid med tanke på bl.a. den gällande preskriptionstiden för fordringar. Självfallet måste t.ex. lånereverser, som löper på längre tid än den nu gällande tioåriga preskriptionstiden, bevaras

under hela lånetiden. Regelmässigt bör också ett företags årsbok bevaras så länge företaget verkar.

4. I *första stycket* används ordet "bevaras". Härav framgår att räkenskapsmaterialet måste förvaras under sådana förhållanden att det kan användas under hela arkiveringstiden. Därför krävs också att materialet förvaras "i ordnat skick". Detsamma gäller beträffande dokumentation enligt 23 §. Bestämmelsen i 23 § andra stycket innefattar krav på att dokumentationen ordnas så att det utan svårighet kan fastställas på vilket sätt databehandlingen utförts. Den ordningen skall givetvis bevaras under arkiveringstiden.

Här bör anmärkas att film, magnetband och annat material som avses i 22 § givetvis är att anse som räkenskapsmaterial och måste bevaras så att det kan användas under hela arkiveringstiden. Arkiveringsskyldigheten innefattar därför även krav på nödvändig kontroll av att sådant material håller sig oförändrat samt krav på att materialet vid behov förnyas på lämpligt sätt.

Uppgifter på film och band kan efter viss tid behöva överföras på nya filmer och band. Överföringen måste då ske på sådant sätt att de ursprungliga uppgifterna därvid inte förvanskas.

Enligt första stycket räknas arkiveringstiden om sex år från utgången av det räkenskapsår som materialet *avser*. Materialet hör alltid samman med en notering i bokföringen. Datum för noteringen utgör därför utgångspunkt när det gäller att bestämma "det räkenskapsår som materialet avser".

5. Beträffande mikrofilmning föreslås i *andra stycket* en bestämmelse som i huvudsak motsvarar vad som föreslås i 1967 års betänkande. I enlighet med de ovan redovisade påpekandena vid remissbehandlingen talas om med mikrofilmning likvärdig kopiering. En väsentlig säkerhetsaspekt beträffande sådana kopieringsmetoder är att möjligheterna att göra ändringar på kopiorna är lika begränsade som när det gäller fixerad film. Som tidigare framhållits är det praktiskt taget omöjligt att ändra en befintlig registrering på sådan film.

Enligt 1967 års förslag skulle arkiveringstiden för räkenskapsmaterial, som blivit mikrofilmat, få begränsas till tre år. Som bakgrund till den bestämmelsen anges att det innebär vissa nackdelar, om originalhandlingar får förstöras så snart de blivit mikrofilmade. En revision av räkenskaperna blir mer omständlig. Vidare anförs att det finns större risk för att en filmrulle försvinner än att en mängd pärmar och böcker förkommer. Utredningsmännen bakom 1967 års betänkande anser det därför motiverat att föreskriva en viss minsta tid innan bortgallring av räkenskaperna får ske. En treårsperiod sägs vara lämplig eftersom behovet av revision blir allt mindre för varje år.

Utredningen om bokföringslagstiftningen föreslår att material, som blivit mikrofilmat, skall kunna utgallras redan efter två år från utgången av det räkenskapsår som materialet avser. För revisionsändamål krävs i regel tillgång till allt räkenskapsmaterial i original under den tiden. Vid revision av redovisningen för år 2, som sker år 3, måste räkenskapsmate-

rialet beträffande år 1 vara tillgängligt.

Den tekniska utvecklingen har medfört att man numera med hjälp av olika sökmetoder har möjlighet att enkelt och snabbt få tag på uppgifter i mikrofilmat material. Sökprocessen förenklas och söktiden förkortas med hjälp av läsapparatur. Söktiden för information på mikrofilm är mycket kortare än för information på pappersdokument. Härav har följt att intresset för mikrofilmning inriktats på framförallt handlingar som är under bearbetning i företagen. Däremot ser man ofta inte några större ekonomiska fördelar med att mikrofilma s.k. passiva eller historiska arkiv. Ekonomin ligger i att mikrofilma så tidigt som möjligt och gärna i anslutning till att olika handlingar upprättas. Det förhållandet påpekades från några håll vid remissbehandlingen av 1967 års förslag. Man utgick då ifrån att mikrofilmning för arkiveringsändamål skulle ske först när originalhandlingarna kunde makuleras. Föreliggande förslag innebär inte någon sådan inskränkning.

Risken för manipulationer kan sägas vara mindre ju tidigare mikrofilmningen sker. Genom fotograferingen blir uppgifterna i det kopierade materialet "låsta" med hjälp av den fixerade filmen tillsammans med en mängd andra uppgifter. Fotograferingen sker lämpligast successivt i systematiska former. Det finns då betydligt mindre anledning att ifrågasätta filmkopians överensstämmelse med originalet än om filmen tillkommit och originalhandlingarna förstörts utan samband med en av arkiveringstekniska hänsyn motiverad mikrofilmning och kanske först sedan handlingarnas betydelse som bevis aktualiserats.

Mikrofilmningen kan alltså ske redan före den tidpunkt då originalhandlingarna får förstöras. Det måste emellertid krävas att filmen verkligen återger det innehåll originalhandlingarna har när de makuleras. Har ändring (6 § sista stycket och 7 § tredje stycket) eller tillägg gjorts i handling, som redan blivit mikrofilmad, måste den ändrade handlingen därför mikrofilmas på nytt innan den får makuleras.

Mikrofilmens företräden från säkerhetssynpunkt med tanke på de bättre förvaringsmöjligheterna har redan framhållits i avsnittet om automatisk databehandling (punkt 7 under rubriken till det lagavsnittet).

Det bör erinras om att de här behandlade frågorna gäller avbildande mikrofilm – film som återger innehållet i pappersdokument. Tekniken att från början enbart använda mikrofilm som räkenskapsmaterial behandlas i avsnittet om automatisk databehandling (punkt 10 under rubriken till det lagavsnittet).

6. Förutsättningen för att originalhandlingar skall kunna ersättas med kopior i form av film eller därmed likvärdig metodik är enligt *andra stycket* att kopieringen sker "under betryggande former". Det måste finnas godtagbara garantier för att kopiorna verkligen överensstämmer med originalhandlingarna. För att tillgodose detta krav används i praktiken redan ett särskilt vidimeringsförfarande. Det finns ett standardiserat s.k. filmprotokoll. Innan räkenskapsmaterialet fotograferas antecknas i protokollet filmens identitet och innehåll. Protokollet fotograferas sedan innan räkenskapsmaterialet i omedelbar anslutning därtill filmas. Efter hand antecknas i filmprotokollet alla uppgifter om

handlingarnas olika benämningar och position på filmen. I protokollet anges också den sist fotograferade räkenskapshandlingens identitet. Slutligen dagtecknas protokollet och skrivs under av den person som har ansvaret för kopieringen. Därefter fotograferas protokollet som sista handling.

Den bokföringsskyldige bör i enlighet med bestämmelserna i 7 § första stycket ha skriftlig beskrivning av rutinerna beträffande mikrofilmning och arkivering av filmmaterial. Fotograferingsrutinerna måste utformas så att de säkrar att kopian överensstämmer med originalhandlingen. Överföringen till film skall genast kontrolleras såvitt angår den tekniska kvaliteten. Dålig eller felaktig fotografering skall göras om. Om resultatet inte blir tillfredsställande, måste originalhandlingen bevaras. Både fram- och baksidan av en handling måste kopieras, om det är nödvändigt för att innehållet skall kunna ses i sitt rätta sammanhang. Räkenskapsmaterialet måste vara ordentligt ordnat före fotograferingen så att "sökta uppgifter eller handlingar lätt kan återfinnas och läsas". En utomstående person skall relativt snabbt kunna finna uppgifter i filmmaterialet och utan svårighet kunna läsa uppgifterna med hjälp av gängse läsapparatur.

7. Att som räkenskapsmaterial bevara hålkort, magnetband och annat material, som avses i 22 § 2., kan i vissa fall tänkas medföra problem. Det kan gälla rent praktiska problem. Det kan också medföra alltför stora kostnader att arkivera uppgifter på den typen av material. I *tredje stycket* finns därför den bestämmelsen att skyldighet att arkivera sådant material upphör, om de registrerade uppgifterna överförs till läsbar form eller form enligt 22 § 1. Överföringen måste då ske på sådant betryggande sätt att förvanskning av uppgifterna i det sammanhanget förhindras.

8. Några tekniska svårigheter anses inte föreligga då det gäller att bevara mikrofilm i upp till tio år. Kraven på hållbarhet förutsätter emellertid att endast allmänt godtagen kvalitetsfilm kommer till användning. Det fordras att filmen blir noggrant framkallad, fixerad och sköljd enligt de normer som finns. Grundläggande förutsättningar är också att man iakttar renlighet och väl vårdar den utrustning som används. Filmmaterialet får givetvis inte förvaras under ogynnsamma förhållanden. Det finns olika praktiska behov av anvisningar om mikrofilmning och förvaring av filmmaterial. Med tanke därpå och då den tekniska utvecklingen kan medföra behov av anvisningar för annan teknik skall enligt *fjärde stycket* Konungen eller den som Konungen bestämmer kunna meddela anvisningar om mikrofilmning och annan likvärdig kopiering samt om förvaring av arkivmaterial.

9. Enligt de föreslagna bestämmelserna skall allt arkivmaterial förvaras här i landet. Motsvarande krav finns i den nya finländska bokföringslagen och det norska förslaget till räkenskapslag. Möjligheterna till kontroll enligt svensk lagstiftning kan omintetgöras eller allvarligt försvåras om materialet får arkiveras utomlands.

Den bokföringsskyldige bär själv ansvaret för att arkiveringsskyldig-

heten fullgörs. Han kan emellertid uppdra åt annan att praktiskt genomföra arkiveringen. Redan nu förekommer det att banker arkiverar inlösta checkar åt varandra. Företag med omfattande och nära förbindelser kan tänkas använda samma verifikationer som underlag för bokföringen. Det är i många fall datacentralerna som har den i 23 § avsedda dokumentationen. I framtiden kan servicebyråer också tänkas förvara räkenskapsmaterial åt sina klienter i större utsträckning än nu.

Om arkiveringen i verkligheten sker genom annans försorg, måste den bokföringsskyldige genom avtal och på annat sätt säkerställa att arkiveringsskyldigheten fullgörs på rätt sätt. Beträffande förvaring av räkenskapsmaterial hos servicebyrå torde det vara lämpligt att inhämta utlåtande av sakkunnig person angående byråns möjligheter att arkivera eller mikrofilma på godtagbart sätt. Självfallet måste den bokföringsskyldige också ha förbehållit sig rätt att utan några inskränkningar kunna förfoga över det arkiverade materialet. Det måste allmänt ställas särskilt stränga krav på att arkivering, som sker hos annan, fullgörs på ett riktigt sätt.

7 Straffbestämmelse

25 §

Om ansvar för åsidosättande av bokföringsskyldighet enligt denna lag finns bestämmelser i brottsbalken (1962:700) och skattebrottslagen (1971:69).

---

1. *1929 års bokföringslag* innehåller ingen annan bestämmelse om påföljd för åsidosättande av bokföringsskyldighet än en hänvisning (15 §) till brottsbalken och skattebrottslagen.

Gäldenär, som uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosätter honom åliggande bokföringsskyldighet på sådant sätt att ställningen och rörelsens gång inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen, döms enligt 11 kap 5 § brottsbalken för *bokföringsbrott*. Påföljden är fängelse i högst två år eller, om brottet är ringa, böter. Åtal för bokföringsbrott får ske endast om gäldenären inom fem år från det brottet förövades försatts i konkurs, fått eller erbjudit ackord eller inställt sina betalningar.

Kravet på uppsåt eller oaktsamhet torde enligt standardkommentaren till brottsbalken gälla även förhandenvaron av bokföringsskyldighet och skyldighetens innebörd. Fel i bokföringen, som beror på ursäktligt missförstånd av bokföringslagens regler, torde alltså inte medföra ansvar. Det har påpekats (Strahl i SvJT 1962 s. 206) att en sådan begränsning av ansvaret är särskilt påkallad. Enligt samma uttalande är det sålunda ej sällan förenat med svårigheter att avgöra hur en affärshändelse skall redovisas enligt bokföringslagen.

Bokföringsbrott kan ingå som *ett led i annan brottslig gärning*. Vilseledande bokföring kan förekomma vid bedrägeri, förskingring, trolöshet mot huvudman eller oredlighet mot borgenärer. När det bedöms om sådana brott är grova skall enligt reglerna i brottsbalken särskilt beaktas bl.a. om gärningsmannen begagnat vilseledande bokföring. Oriktig bokföring kan förekomma också i samband med svindleri (9 kap 9 § brottsbalken) – offentliggörande eller spridande av vilseledande uppgifter riktade till en vidsträckt eller obestämd krets. Är den oriktiga bokföringen därvid endast ett medel för svindleriet, kan den tilltalade dömas för svindleri medelst vilseledande bokföring men inte för

bokföringsbrott.

Den som åsidosätter bokföringsskyldighet eller räkenskapsskyldighet kan dömas jämlikt 10 § skattebrottslagen för *försvårande av skattekontroll.* Bestämmelsen riktar sig mot den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet eller sådan skyldighet att föra och bevara räkenskaper som föreskrivs för vissa uppgiftsskyldiga. För straffbarheten gäller att åsidosättandet skall allvarligt försvåra myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift. Påföljden är böter eller fängelse i högst två år. Straffansvaret gäller inte beträffande ringa fall.

Straffbestämmelsen i 10 § skattebrottslagen är subsidiär till brottsbalkens bestämmelser om bokföringsbrott och undertryckande av urkund. Ansvar enligt 10 § skattebrottslagen inträder sålunda inte, om ansvar för gärningen kan ådömas enligt brottsbalken. Bestämmelsen om försvårande av skattekontroll har ersatt tidigare strafföreskrifter för den som åsidosatte i vissa skatte- och avgiftsförfattningar ålagd skyldighet att sörja för och bevara räkenskaper. Gärningsbeskrivningen för försvårande av skattekontroll bygger sålunda i huvudsak på brottskonstruktionen i förutvarande 121 § första stycket taxeringsförordningen som stadgade straff för brott mot bestämmelsen i 20 § samma förordning (se nedan). 121 § taxeringsförordningen har enligt lag 1971:70 upphört att gälla.

Med bokföringsskyldighet avses i 10 § skattebrottslagen den skyldighet att föra och bevara räkenskaper som föreskrivs i bl.a. bokföringslagen. I uttrycket "skyldighet att föra eller bevara räkenskaper, som föreskrivs för vissa uppgiftsskyldiga," inbegrips sådan skyldighet att föra och bevara räkenskaper som föreligger enligt vissa skatterättsliga författningar. Här kan därvid särskilt erinras om bestämmelsen i 20 § taxeringsförordningen. Den som är uppgiftsskyldig enligt taxeringsförordningen skall enligt 20 § i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finns för deklarations- och uppgiftsskyldighetens fullgörande och för kontroll därav. Vidare kan erinras om föreskrifterna i de specialförfattningar som ålägger vissa yrkeskategorier – tandläkare, droskägare, pälsdjursuppfödare m.fl. – att föra räkenskaper och reglerar denna räkenskapsskyldighet.

Straffbestämmelsen i 10 § skattebrottslagen tar i första hand sikte på den som inte fört några räkenskaper eller som fört dem på ett ofullständigt sätt. Bestämmelsen kan vidare tillämpas vid vilseledande bokföringsåtgärder med eller utan stöd av falska eller osanna verifikationer. Slutligen straffas också den som förstör eller undanskaffar räkenskapsmaterial som han haft skyldighet att bevara. För ansvar krävs att den brottsliga gärningen i det särskilda fallet allvarligt försvårar myndighets kontrollverksamhet vid beräkning eller uppbörd av skatt eller avgift. För straffbarhet fordras som tidigare framgått att gärningsmannen handlat med uppsåt eller av grov oaktsamhet.

Vid tillkomsten av 1929 års bokföringslag övervägdes frågan om en straffbestämmelse skulle tas in i själva bokföringslagen. I ett särskilt yttrande från en handelskammare hade anmärkts följande.

En lag om redovisning för ekonomisk verksamhet tjänar rättssäkerheten emellan företagaren och alla dem, till vilka han kommer i rättsförhållande.

Bland dessa befinnas icke blott enskilda personer utan även stat och kommun. Politiskt-ekonomiska intressen av betydande vikt kräva med hänsyn icke blott till stat och kommun utan även till skattebetalarna i gemen, att samtliga de företagare, vilkas verksamhet icke är alltför ringa och för vilka ett åläggande av bokföringsskyldighet icke skulle vara alltför betungande, bliva skyldiga att föra handelsböcker. Härav följer, att det icke kan vara tillräckligt, att endast efter inträffad konkurs undersöka, huruvida en bokföringsskyldig företagare fullgjort sin plikt mot andra enskilda samt mot stat och kommun såsom skattekrävare. Det måste vara rättvist att möjlighet finnes att göra lagen effektiv även utom konkurs, då det allmännas eller tredje mans intressen äventyras. Ett bristande fullgörande av bokföringsplikt bör icke alltid leda till straff, allra minst till frihetsstraff. Handelskammaren har redan i yttrande år 1917 påpekat, att lämplig statsmyndighet borde äga befogenhet att, efter anmälan av till exempel skattemyndighet, oberoende av konkurs få utrönt, huruvida företagare enligt gällande lag är bokföringsskyldig samt huruvida bokföringsskyldigheten verkligen fullgöres. Lämplig myndighet borde ock hava befogenhet att förelägga en redovisningsskyldig företagare vid vite att föra handelsböcker enligt lagens bestämmelser. Om det nu ifrågavarande spörsmålet bleve ordnat på sätt här ovan är skisserat, skulle säkerligen en större rättvisa, särskilt i beskattningshänseende, kunna uppnås till gagn för stat och kommun samt för att möjliggöra rättvist hänsynstagande till andra skattebetalares bördor.

Med anledning därav yttrade departementschefen (prop. 1929:189 s. 42–43 och 105):

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, lärer 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 fasthållas, att bestämmelserna angående skyldighet att föra handelsböcker i första hand avse att skydda dem, med vilka en näringsidkare träder i affärsförbindelse. Beskattningssynpunkten kan vid ifrågavarande lagstiftning endast sekundärt vinna beaktande.

Det är handelsbokföringens privata karaktär och vådan för den bokföringsskyldige, att affärshemligheter av olika slag blottas, som gjort att man icke ansett sig böra genom straffbud eller vitesföreskrifter framtvinga bokföringens framläggande. Först då den bokföringsskyldige 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 straff-

påföljd för bristfällig eller underlåten bokföring icke lämpligen kan föreskrivas annat än vid konkurs eller ackordsförhandling utan konkurs.

2. I *1967 års förslag* finns en särskild bestämmelse (17 §) om straff för den som uppsåtligen eller av oaktsamhet underlåter honom åliggande räkenskapsskyldighet eller som vid räkenskapsskyldighetens fullgörande åsidosätter vad i lagsförslaget föreskrivits eller som inte iakttar honom åvilande skyldighet att bevara räkenskapsmaterial. Straffet föreslås bli böter, om strängare straff ej följer av annan lag eller författning. Åklagare skall enligt bestämmelsen kunna väcka åtal endast om annan myndighet på grundval av myndigheten medgiven granskning av räkenskaperna funnit anledning göra anmälan eller den räkenskapsskyldige försatts i konkurs, fått eller erbjudit ackord eller inställt sina betalningar. En förutsättning för åtal skall också vara att åtal är påkallat från allmän synpunkt.

1967 års betänkande innehåller också förslag om ändring av 11 kap 5 § andra stycket brottsbalken. Enligt ändringsförslaget skall åtal få väckas – förutom vid fallen av obestånd – efter anmälan av myndigheter med granskningsbefogenheter. Vidare föreslås att de nu gällande tidskraven – konkursutbrott etc. inom fem år från brottets förövande – slopas. Förslaget innehåller också tillägg att åtal skall få väckas endast då så är påkallat från allmän synpunkt. – Samtidigt föreslås att den särskilda bestämmelsen i 35 kap 4 § andra stycket om preskription av bokföringsbrott får utgå. Enligt bestämmelsen räknas preskriptionen från den dag då beslut om egendomsavträdelse meddelades eller åtal eljest tidigast kunde ske.

I 1967 års betänkande anges i huvudsak följande motiv för den föreslagna straffbestämmelsen. Från brottsförebyggande synpunkt är det en brist i lagstiftningen att den som åsidosätter givna regler om redovisningsskyldighet inte skall kunna åtalas förrän hans ekonomi är så undergrävd att borgenärernas rätt till betalning är i fara. De flesta räkenskapsskyldiga torde vara rätt främmande för tanken att de någonsin kan råka på obestånd. De uppfattar därför straffhotet som ganska verklighetsfrämmande. Det är också uppenbart otillfredsställande att en räkenskapsskyldig, som klart åsidosätter lagens bestämmelse om räkenskapsföring, inte skall behöva riskera straff, om inte hans försumlighet kan sägas ha varit av den beskaffenhet att hans ekonomiska ställning och rörelsens gång ej kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen. Under utredningsarbetet har övervägts att föreskriva en kontroll av räkenskaper genom särskilda organ. Därvid har ifrågasatts en granskning genom taxeringsmyndigheternas försorg. Taxeringsmyndigheternas granskning syftar nu i huvudsak till en kontroll av att skatteuttaget inte blir för litet. För borgenärerna är det däremot främst av vikt att räkenskaperna inte innehåller några övervärderingar. Även om taxeringsmyndigheternas granskning nu någon gång beaktar sådana fel hos räkenskaperna, är det inte lämpligt att här föreskriva en plikt till en granskning med denna inriktning. Däremot kan vara lämpligt att ge taxeringsmyndigheterna befogenhet att granska räkenskaper från civilrättsliga synpunkter och att anmäla uppdagade missförhållanden till åtal.

I granskningspromemorior angående verkställd taxeringsrevision förekommer inte sällan påpekanden om att den skattepliktiges bokföring inte varit i enlighet med bokföringslagens bestämmelser. Det torde också finnas behov av möjlighet för taxeringsmyndigheterna att ingripa när någon inte följt bokföringslagens regler även i sådana fall då förfarandet inte kan visas ha lett till att skatt undandragits.

Här bör anmärkas att i 1967 års betänkande erinrats om att granskning av bokföring sker inte endast i taxeringssammanhang. Det erinras därvid om den granskning som sker enligt uppbördsförordningen, förordningen om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring m.m. samt konkurrensbegränsningslagen, liksom om granskningen i varuskattesammanhang.

Flertalet *remissinstanser* tillstyrker straffbestämmelsen i 1967 års förslag. Många yttranden understryker behovet av en sådan bestämmelse. Några förordar att straffansvar skall kunna följa endast vid uppsåt eller grov oaktsamhet. Ett par remissorgan ifrågasätter dock om det finns behov av en särskild straffbestämmelse i bokföringslagen. Två andra remissinstanser avstyrker bestämt den föreslagna bestämmelsen och hemställer att den i straffrättsligt hänseende nu gällande ordningen bibehålls. Den ena instansen finner det från rättssäkerhetssynpunkt uppenbart otillfredsställande att någon skall kunna åtalas för brott mot bokföringslagen även om man med ledning av bokföringen i huvudsak kan bedöma den ekonomiska ställningen och rörelsens gång. Därvid framhålls att efterlevnaden av bokföringslagen inte får vara ett självändamål. Det andra remissorganet ifrågasätter om straffanspråket har någon större tyngd så länge den bokföringsskyldige inte sätter borgenärernas intressen i fara. Den bokföringsskyldige bör enligt yttrandet ha berättigade krav på att hans bokföring inte mot hans önskan skall komma till andras kännedom med mindre det föreligger grundad anledning att anta att han inte kan fullgöra sina förpliktelser. Bokföringen är inte – utom vid taxeringsrevision – tillgänglig för granskning så länge den bokföringsskyldige är solvent. Det är därför enligt yttrandet skäligen meningslöst att i bokföringslagen föreskriva straff för lagöverträdelser, som inte innefattar gäldenärsbrott, om man inte samtidigt skapar en offentlig kontroll av lagens efterlevnad. Något för sådan kontroll lämpat organ finns inte. Enligt yttrandet kan ett sådant organ svårligen inrättas.

3. Den nya *finländska* bokföringslagen innehåller särskild bestämmelse (38 §) om straff för den som bryter mot reglerna i bokföringslagen eller andra med stöd av lagen meddelade föreskrifter. Påföljden är böter eller fängelse i högst ett år, om strängare straff inte följer av andra lagbestämmelser. Strängare straff finns för vissa "konkurs- och ackordbrott".

Även det *norska* förslaget till lag om räkenskapsskyldighet har särskilda straffbestämmelser (22 §). De avser den som är med i styrelsen för en räkenskapspliktig verksamhet eller "den daglige leder" för sådan verksamhet. Sådan person skall kunna straffas med böter eller fängelse i högst tre månader, om han uppsåtligen eller av oaktsamhet inte ser till att räkenskapsböcker förs och "årsregnskap" utarbetas. Han skall också kunna straffas, om han inte med tillbörlig aktsamhet sörjer för att

reglerna i lagen eller med stöd därav givna föreskrifter följs. De föreslagna bestämmelserna skall inte gälla, om den skyldige kan dömas enligt någon strängare straffbestämmelse.

Den *danska* bokföringslagen av den 5 juni 1959 har också en särskild straffbestämmelse (3 §). Brott mot bokföringslagen eller med stöd därav meddelade föreskrifter, som sker med uppsåt eller av grov oaktsamhet, bestraffas med böter, om inte strängare straff följer av annan lagstiftning.

4. Skattestrafflagutredningen – vars betänkande "Skattebrotten" (SOU 1969:42) legat till grund för skattebrottslagen – diskuterar i remissyttrande över 1967 års förslag systematiska frågor angående brott mot regler om bokföring. Därvid anför utredningen i huvudsak följande.

Bokföringsbrotten är systematiskt sett att hänföra till gruppen sanningsbrott. Såväl handelsböcker enligt bokföringslagen som räkenskapshandlingar enligt 1967 års förslag utgör urkunder i brottsbalkens mening. Förfaranden som riktar sig mot en urkunds innehåll betraktas enligt brottsbalken inte som förfalskning i egentlig mening. De hänförs i stället till brott mot en i samhället erkänd sanningsplikt. Förfaranden av nu avsett slag – s.k. intellektuell handlingsförfalskning – anses i allmänhet inte ha så allvarlig brottskaraktär som fysiska angrepp på bevismedel. Intellektuell förfalskning har inte kriminaliserats i samma utsträckning som materiella förfalskningsåtgärder.

Brottsbeskrivningar rörande intellektuell förfalskning finns i 15 kap 10 och 11 §§ brottsbalken under benämningen osann och vårdslös försäkran respektive osant intygande. Intellektuell förfalskning av bokföringshandling kan inte föranleda ansvar enligt 15 kap 11 § brottsbalken för osant intygande. Den bestämmelsen gäller endast uppgifter om vem vederbörande är eller om annat än egna angelägenheter (bestämmelsen gäller dessutom urkund, som upprättas för skens skull, rörande rättshandling). Bokföringshandlingar anses röra egna angelägenheter. – Fysiska angrepp mot bokföringshandlingar bestraffas enligt bestämmelserna i 14 kap brottsbalken om förfalskningsbrott. Om någon förstör eller undanskaffar sådan handling under tid då den skall bevaras enligt 13 § bokföringslagen, kan han dömas jämlikt 14 kap 4 § brottsbalken för undertryckande av urkund.

Osann uppgift i bokföringen kan medföra ansvar enligt taxeringsförordningen (121 §) och varuskatteförordningen (77 §), om det skatterättsliga intresset kränkts. – Här avsett straffansvar regleras nu av 10 § skattebrottslagen. – Ansvar för osann uppgift i bokföringen kan också följa enligt 11 kap 5 § brottsbalken under förutsättning att villkoren för åtal för bokföringsbrott föreligger. Bokföringsbrottet är i själva verket ett på särskilt sätt kvalificerat sanningsbrott. Med hänsyn till kvalifikationerna har brottet inte fått sin plats bland brotten mot allmänheten utan i stället tagits in bland gäldenärsbrotten i brottsbalken. Genom att i enlighet med 1967 års förslag ta bort regeln i 11 kap 5 § andra stycket brottsbalken om begränsning av åtal förändras bokföringsbrottets karaktär. Bokföringsbrottet kommer därmed att innefatta dels det nuvarande gäldenärsbrottet, dels ett nykonstruerat sanningsbrott som gäller intellektuell förfalskning av räkenskapshandlingar med tonvikt på sådana förfaranden

som har skatterättsligt intresse. En sådan lösning är diskutabel.

I och för sig finns det knappast några väsentliga hinder mot att skapa ett allmänstraffrättsligt bokföringsbrott av typen generellt sanningsbrott genom att upphäva regeln om åtalsbegränsning i 11 kap 5 § andra stycket brottsbalken. Ett sådant bokföringsbrott hör egentligen då hemma i 15 kap brottsbalken. Med tanke på lagtekniska svårigheter torde den bästa lösningen dock vara att ge det centrala bokföringsbrottet plats i en ny bokföringslag. Beskrivningen av det brottsliga handlandet bör därvid i första hand täcka intellektuella förfalskningar av räkenskapshandlingar. För att straffbestämmelserna skall få full effekt torde det vidare vara nödvändigt att i gärningsbeskrivningen ta in även negativ materiell förfalskning – undertryckande av urkund – som begås av grov oaktsamhet. Effektrekvisitet – följden av den brottsliga gärningen – bör beskrivas med uttrycket "fara i bevishänseende", ett uttryck som används allmänt i brottsbalken. Därigenom skulle bestämmelsens tillämpningsområde vidgas.

Liksom vid de allmänstraffrättsliga sanningsbrotten bör straffansvar inträda vid uppsåt och grov oaktsamhet. Att bestraffa gärningar, som begås av annan oaktsamhet, är inte påkallat. Fall av ursäktligt åsidosättande av bokföringsskyldigheten torde inte bli ovanliga, om bokföringsskyldigheten vidgas i enlighet med 1967 års förslag. Till bestämmelsen bör fogas en regel att i ringa fall ej skall dömas till ansvar.

5. *Utredningen om bokföringslagstiftningen* har bedömt frågan om särskilda straffbestämmelser i bokföringslagen på följande sätt.

Bokföringslagstiftningen bärs upp av på olika sätt definierade enskilda och allmänna intressen. Också en ny bokföringslag får härvid i första hand ses som grundad på enskilda intressen, intressen hos dem som genom avtal och på andra sätt har civilrättsliga förbindelser med ett företag. Till dessa intressen kommer olika allmänna intressen. Främst kommer här intresset av ett tillförlitligt underlag för taxering och skattekontroll.

Bestämmelsen i 10 § skattebrottslagen om straff för försvårande av skattekontroll torde nu ge fullt tillfredsställande möjligheter att ingripa när skatte- och avgiftsintressen åsidosätts genom brister i räkenskaper. Härtill kommer att sådana brister – såsom understrukits i 1967 års betänkande – kan medföra olägenheter i skattehänseende för den försumlige. Nu berörda intressen kan därför inte motivera en utvidgning av möjligheterna att bestraffa bokföringsbrott.

Det nuvarande regelsystemet kan sägas ge en i princip tilltalande ordning för bestraffning av sådana brister i bokföring som går ut över enskilda intressen. Straffansvar aktualiseras sålunda när oriktigheter eller brister i bokföringen utlöser en skada för ett av lagen skyddat intresse. I fall av brister i bokföringen vid obestånd har den bokföringsskyldige som gäldenär åsidosatt sina borgenärers intresse. Vid bedrägeri, förskingring o.d. har en oriktig bokföring medverkat till skada för en kontrahent. Till detta kommer möjligheterna att gripa in mot materiell förfalskning av räkenskapsmaterial.

Här måste också beaktas att de 1967 föreslagna reformerna av

straffbestämmelserna kan räknas ge otillfredsställande tillämpningsförhållanden. Anmälningsmöjligheterna för kontrollmyndigheterna för med sig anspråk att kontrollen sker från vidare utgångspunkter än som är motiverat från skatte- och avgiftssynpunkt. Resurser saknas för en vidgad kontroll. Det kan allvarligt befaras att ingripanden i annan ordning än över skattebrottslagen i praktiken blir sällsynta och i viss mån slumpmässiga. Det kan knappast vara lämpligt att införa straffbestämmelser med en så osäker och ojämn effekt. För skattemyndigheterna bör det vara en klar olägenhet att bli engagerade i en kontroll med här förutsatt inriktning. I 1967 års betänkande har man funnit sig visserligen inte kunna föreslå någon utvidgad granskningsplikt. Redan att i lagen konstituera en vidgad granskningsbefogenhet bör emellertid föra med sig att de berörda myndigheterna ställs inför ökade utrednings- och bedömningsuppgifter.

Ovan redovisade skäl har föranlett utredningen om bokföringslagstiftningen att föreslå att nuvarande ordning bibehålls. Förslaget till bokföringslag innehåller sålunda, såsom 1929 års lag, inte någon självständig straffbestämmelse. Om det kan uppstå behov av att vidga straffansvaret, bör frågorna därom lämpligen övervägas vid en översyn av de allmänna straffbestämmelserna beträffande intellektuell förfalskning.

Mot ökade åtalsmöjligheter har tidigare anförts att sådana möjligheter skapar konflikter med principen att bokföringsmaterialet inte har någon offentlighet. Utredningen anser att skäl av detta slag knappast kan ges någon avgörande betydelse. Att åtal väcks i ett begränsat antal fall kan sålunda inte anses innebära att man märkbart åsidosätter skyddet för affärshemligheter. Ett åtal kommer i praktiken knappast i fråga utan att det förekommit sådana förhållanden att skyddsintresset för affärshändelser måste stå tillbaka för andra enskilda och allmänna intressen.

Fråga uppkommer därefter om det finns skäl att i något mera begränsat hänseende nu reformera straffbestämmelserna.

1967 års betänkande innehåller förslag att åtalsrätten skall begränsas till fall då åtal är påkallat från allmän synpunkt. Utredningen om bokföringslagstiftningen finner inte en sådan begränsning motiverad. Den nuvarande regeln innehåller att straff inträder endast när bristerna för med sig att ställningen och rörelsens gång ej kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen. Denna begränsningsregel synes på lämpligt sätt utesluta straff i bagatellfall. Vid bedömningen av vad som är oaktsamhet skall beaktas också om den bokföringsskyldige ursäktligt missbedömt sin bokföringsskyldighet eller regelsystemet för bokföringen. Garantier torde därigenom finnas för att ansvar inte kommer att ådömas för fel av begränsad betydelse som har sin grund i bristande kunskaper och liknande orsaker.

Enligt 1967 års förslag skulle också de särskilda reglerna om preskription av bokföringsbrott (35 kap 4 § andra stycket) ändras. Om åtalsrätten, såsom nu föreslås, alltjämt begränsas till fall av obestånd, finns knappast skäl att genomföra någon sådan ändring. Det synes nämligen praktiskt motiverat att konkurs o.d. här medför preskriptionsavbrott. Det torde finnas behov av att vid konkurs o.d. kunna utreda och beivra bokföringsbrott som skett under en tid av fem år före konkursen etc.

Reservation av skattedirektören Petersson beträffande arkiveringsbestämmelserna i 24 § andra stycket i utredningens lagförslag

Jag kan inte ansluta mig till utformningen av 24 § andra stycket, vilket stycke enligt min uppfattning i sin helhet bör utgå. Allt räkenskapsmaterial bör bevaras i ordnat skick här i landet under minst sex år från utgången av det räkenskapsår som materialet avser och detta bör gälla såsom också anförts även avtal och andra handlingar av särskild betydelse för att belysa rörelsens ekonomiska förhållanden.

Av mig företagen undersökning och gjorda förfrågningar visar att problemet arkiveringsutrymme enligt min uppfattning endast existerar vad gäller de allra största företagen. För dessa kan verifikationsmaterialet få en omfattning så att utrymme som kräves för dess arkivering blir stort och därmed kostnaden stor. För övriga företag och särskilt för de mindre existerar inte problemet. Jag har den uppfattningen att en minskning från tidigare gällande tio år till av utredningen föreslagna sex år är en tillräcklig volymminskning för att inte arkivutrymmets storlek och omfattning skall kunna anses kostnadsmässigt betungande. Det kan ifrågasättas om inte i vissa av de stora företagen dubbelarkivering av verifikationsmaterial förekommer och att man enbart efter genomgång och utgallring av dubbelexemplar därutöver kan minska behovet av arkiveringsutrymme.

Jag anser att gjorda erfarenheter i samband med taxerings- och skatterevisioner utvisar att skattemyndigheten inte kan avvara möjligheten av tillgång till grundverifikationerna inom ramen för eftertaxeringsperioden dvs sex år. I alltför många fall har just tillgången till själva grundverifikationen varit helt nödvändig för fastställande av en diskuterad bokföringstransaktions eller affärshändelses reella skattemässiga innebörd.

Den kortare arkiveringstid som gäller i vissa av våra nordiska grannländer skall också ses mot bakgrunden av en betydligt högre intensitet i skattekontrollen i dessa länder och därmed tätare besök hos de skattskyldiga och mindre behov av tillgång till grundverifikationerna.

Näringsgren SNI	Omsättning i tusental kr	Antal anställda: Uppgift saknas	0	1	2	3	4	Summa	%
1	Uppgift saknas	1 933	18 896	3 827	809	247	464	26 176	16,3
Jordbruk	0–99	23 818	78 705	9 929	1 374	273	206	114 305	71,1
	100–299	2 592	7 559	4 166	1 263	401	399	16 380	10,2
	300–	874	577	581	438	326	1 220	4 016	2,5
	Summa	29 217	105 737	18 503	3 884	1 247	2 289	160 877	
	%	18,2	65,7	11,5	2,4	0,8	1,4		100,0
2	Uppgift saknas	48	75	48	17	11	41	240	22,6
Brytning av mineraliska produkter	0–99	170	164	45	10	5	3	397	37,5
	100–299	44	22	18	14	15	22	135	12,7
	300–	40	21	7	9	16	195	288	27,2
	Summa	302	282	118	50	47	261	1 060	
	%	28,5	26,6	11,1	4,7	4,4	24,6		100,0
3	Uppgift saknas	1 979	2 593	1 742	834	572	2 091	9 811	21,4
Tillverkningsindustri	0–99	4 663	7 499	2 075	756	258	392	15 643	34,2
	100–299	1 441	903	1 061	1 131	844	1 663	7 043	15,4
	300–	1 171	459	279	362	439	10 533	13 243	29,0
	Summa	9 254	11 454	5 157	3 083	2 113	14 679	45 740	
	%	20,2	25,0	11,3	6,7	4,6	32,1		100,0
4	Uppgift saknas	48	201	55	24	12	43	383	42,3
El-, gas-, värme- och vattenverk	0–99	67	112	51	24	22	88	364	40,2
	100–299	23	3	–	–	3	47	76	8,4
	300–	18	5	–	–	2	58	83	9,2
	Summa	156	321	106	48	39	236	906	
	%	17,2	35,4	11,7	5,3	4,3	26,0		100,0

Näringsgren SNI	Omsättning i tusental kr	Antal anställda: Uppgift saknas	0	1	2	3	4	Summa	%
5	Uppgift saknas	2 497	10 583	1 945	772	420	1 426	17 643	33,4
Byggnadsverksamhet	0–99	4 602	12 902	2 176	727	277	368	21 052	39,8
	100–299	1 525	1 821	1 113	920	623	1 081	7 083	13,4
	300–	894	369	185	297	377	4 981	7 103	13,4
	Summa	9 518	25 675	5 419	2 716	1 697	7 856	52 881	
	%	18,0	48,6	10,2	5,1	3,2	14,9		100,0
6	Uppgift saknas	5 499	6 243	5 253	2 535	1 349	3 235	24 114	24,3
Varuhandel, restaurang- och hotellverksamhet	0–99	9 019	11 834	2 758	933	315	461	25 320	25,6
	100–299	5 288	6 328	4 392	2 657	1 302	1 368	21 335	21,5
	300–	4 690	2 488	2 635	2 907	2 602	12 966	28 288	28,6
	Summa	24 496	26 893	15 038	9 032	5 568	18 030	99 057	
	%	24,7	27,1	15,2	9,1	5,6	18,2		100,0
7	Uppgift saknas	1 365	3 592	3 043	1 570	664	1 230	11 464	35,6
Samfärdsel	0–99	2 140	6 720	1 229	351	103	285	10 828	33,7
	100–299	1 165	1 963	1 342	656	338	434	5 898	18,3
	300–	631	212	286	310	342	2 204	3 985	12,4
	Summa	5 301	12 487	5 900	2 887	1 447	4 153	32 175	
	%	16,5	38,8	18,3	9,0	4,5	12,9		100,0
8	Uppgift saknas	887	15 247	6 951	2 051	939	2 424	28 499	78,0
Bank- och försäkringsverksamhet, fastighetsförvaltning, uppdragsverksamhet	0–99	1 488	1 794	581	331	145	381	4 720	12,9
	100–299	306	262	200	173	127	375	1 443	3,9
	300–	190	159	103	105	107	1 221	1 885	5,2
	Summa	2 871	17 462	7 835	2 660	1 318	4 401	36 547	
	%	7,9	47,8	21,4	7,3	3,6	12,0		100,0

Näringsgren SNI	Omsättning i tusental kr	Antal anställda							
		Uppgift saknas	0	1	2	3	4	Summa	%
9	Uppgift saknas	1 194	9 720	10 389	4 506	2 090	4 651	32 550	64,3
Offentlig förvaltning och andra tjänster	0–99	3 557	4 812	1 272	588	323	863	11 415	22,6
	100–299	962	563	772	631	417	742	4 087	8,1
	300–	423	160	158	164	205	1 457	2 567	5,1
	Summa	6 136	15 255	12 591	5 889	3 035	7 713	50 619	
	%	12,1	30,1	24,9	11,6	6,0	15,2		100,0
Totalt	Uppgift saknas	15 484	67 180	33 254	13 118	6 306	15 608	150 950	31,4
	0–99	49 557	124 550	20 116	5 094	1 721	3 047	204 085	42,5
	100–299	13 347	19 424	13 064	7 445	4 070	6 131	63 481	13,2
	300–	8 931	4 450	4 234	4 592	4 416	34 835	61 458	12,8
	Summa	87 319	215 604	70 668	30 249	16 513	59 621	479 974	
	%	18,2	44,9	14,7	6,3	3,4	12,4		100,0

Näringsgren SNI	Omsättning i tusental kr	Antal anställda: Uppgift saknas	0	1	2	3	4	Summa	%
11101	Uppgift saknas	1 276	7 562	2 985	561	151	207	12 742	10,7
Åkerbruk och husdjursskötsel	0–99	17 011	63 623	8 506	1 150	184	102	90 576	75,9
	100–299	1 853	6 374	3 657	1 024	287	225	13 420	11,2
	300–	534	450	476	338	216	640	2 654	2,2
	Summa	20 674	78 009	15 624	3 073	838	1 174	119 392	
	%	17,3	65,3	13,1	2,6	0,7	1,0		100,0
12	Uppgift saknas	365	10 369	490	96	27	106	11 453	36,2
Skogsbruk	0–99	5 254	11 986	895	83	27	34	18 279	57,8
	100–299	249	809	234	80	29	49	1 450	4,6
	300–	95	73	38	30	28	186	450	1,4
	Summa	5 963	23 237	1 657	289	111	375	31 632	
	%	18,9	73,5	5,2	0,9	0,4	1,2		100,0
13	Uppgift saknas	78	104	11	1	–	2	196	10,6
Fiske	0–99	607	582	18	2	–	1	1 210	65,4
	100–299	271	45	2	2	4	1	325	17,6
	300–	105	9	–	2	2	1	119	6,4
	Summa	1 061	740	31	7	6	5	1 850	
	%	57,4	40,0	1,7	0,4	0,3	0,3		100,0
34201	Uppgift saknas	189	145	99	46	46	135	660	22,2
Tryckerier, dagstidningsförlag	0–99	383	299	74	44	15	26	841	28,3
	100–299	108	62	58	81	56	114	479	16,1
	300–	91	40	14	21	22	801	989	33,3
	Summa	771	546	245	192	139	1 076	2 969	
	%	26,0	18,4	8,3	6,5	4,7	36,2		100,0

Näringsgren SNI	Omsättning i tusental kr	Antal anställda							
		Uppgift saknas	0	1	2	3	4	Summa	%
34202	Uppgift saknas	17	19	15	9	5	22	87	20,9
Tryckformsindustrier och bok-binderier	0–99	31	77	13	8	2	6	137	32,9
	100–299	19	4	6	8	5	38	80	19,2
	300–	9	–	2	1	–	100	112	26,9
	Summa	76	100	36	26	12	166	416	
	%	18,3	24,0	8,7	6,3	2,9	39,9		100,0
5011	Uppgift saknas	598	686	230	107	37	121	1 779	26,0
Schaktningsverksamhet	0–99	1 040	1 926	304	86	22	18	3 396	49,7
	100–299	270	270	162	103	77	86	968	14,2
	300–	133	43	22	29	38	424	689	10,1
	Summa	2 041	2 925	718	325	174	649	6 832	
	%	29,9	42,8	10,5	4,8	2,5	9,5		100,0
502	Uppgift saknas	982	2 828	1 014	346	213	328	5 711	25,9
Byggnadshantverk	0–99	2 121	5 167	869	351	138	290	8 936	40,5
	100-299	821	694	312	549	345	915	3 636	16,5
	300–	435	127	78	171	217	2 750	3 778	17,1
	Summa	4 359	8 816	2 273	1 417	913	4 283	22 061	
	%	19,8	40,0	10,3	6,4	4,1	19,4		100,0
6221	Uppgift saknas	1 082	1 403	1 246	550	298	618	5 197	23,5
Livsmedelsdetaljhandel	0–99	1 268	2 190	364	76	20	30	3 948	17,8
	100–299	1 277	2 227	1 077	385	118	107	5 191	23,4
	300–	1 654	810	1 218	1 072	764	2 296	7 814	35,3
	Summa	5 281	6 630	3 905	2 083	1 200	3 051	22 150	
	%	23,8	29,9	17,6	9,4	5,4	13,8		100,0

Näringsgren SNI	Omsättning i tusental kr	Antal anställda							
		Uppgift saknas	0	1	2	3	4	Summa	%
6222	Uppgift saknas	122	87	99	61	25	46	440	18,8
Färg- och parfymdetaljhandel	0–99	339	196	69	25	6	4	639	27,3
	100–299	122	149	151	106	64	19	611	26,1
	300–	75	31	42	61	91	351	651	27,8
	Summa	658	463	361	253	186	420	2 341	
	%	28,1	19,8	15,4	10,8	8,0	17,9		100,0
6223	Uppgift saknas	257	518	551	201	70	67	1 664	24,6
Tobaks- och bokhandel	0–99	427	704	194	41	8	9	1 383	20,4
	100–299	545	855	717	278	75	36	2 506	37,0
	300–	177	103	204	227	146	366	1 223	18,0
	Summa	1 406	2 180	1 666	747	299	478	6 776	
	%	20,8	32,2	24,6	11,0	4,4	7,1		100,0
6224	Uppgift saknas	123	160	120	58	30	26	517	23,1
Blomsterhandel	0–99	191	317	75	12	6	2	603	27,0
	100–299	158	205	223	80	42	25	733	32,8
	300–	81	18	35	56	61	130	381	17,1
	Summa	553	700	453	206	139	183	2 234	
	%	24,8	31,3	20,3	9,2	6,2	8,2		100,0
6231	Uppgift saknas	541	535	496	220	132	232	2 156	19,3
Beklädnadsdetaljhandel	0–99	1 125	1 598	466	134	28	19	3 370	30,1
	100–299	605	641	699	489	242	133	2 809	25,1
	300–	366	148	147	272	315	1 600	2 848	25,5
	Summa	2 637	2 922	1 808	1 115	717	1 984	11 183	
	%	23,6	26,1	16,2	10,0	6,4	17,7		100,0

Näringsgren SNI	Omsättning i tusental kr	Antal anställda							
		Uppgift saknas	0	1	2	3	4	Summa	%
62323	Uppgift saknas	133	88	55	33	21	38	368	22,0
Radio- och TV-handel	0–99	163	195	18	3	2	3	384	23,0
	100–299	68	114	26	33	10	7	258	15,4
	300–	147	54	53	70	75	264	663	39,6
	Summa	511	451	152	139	108	312	1 673	
	%	30,5	27,0	9,1	8,3	6,5	18,7		100,0
631	Uppgift saknas	493	540	556	252	149	391	2 381	31,6
Restaurang- och kaféverksamhet	0–99	816	739	354	94	44	61	2 108	28,0
	100–299	531	200	287	254	177	294	1 743	23,2
	300–	321	45	28	44	54	804	1 296	17,2
	Summa	2 161	1 524	1 225	644	424	1 550	7 528	
	%	28,7	20,2	16,3	8,6	5,6	20,6		100,0
632	Uppgift saknas	135	215	193	96	52	227	918	33,4
Hotell-, pensionats- och campingverksamhet	0–99	248	399	157	65	19	48	936	34,0
	100–299	105	36	60	54	37	138	430	15,6
	300–	94	14	11	11	8	329	467	17,0
	Summa	582	664	421	226	116	742	2 751	
	%	21,2	24,1	15,3	8,2	4,2	27,0		100,0
7114	Uppgift saknas	1 198	2 126	1 122	421	276	552	5 695	23,4
Lastbilsåkerier	0–99	1 843	6 359	1 102	265	64	117	9 750	40,1
	100–299	1 083	1 912	1 313	631	317	356	5 612	23,1
	300–	501	167	258	263	291	1 786	3 266	13,4
	Summa	4 625	10 564	3 795	1 580	948	2 811	24 323	
	%	19,0	43,4	15,6	6,5	3,9	11,6		100,0

Näringsgren SNI	Omsättning i tusental kr	Antal anställda: Uppgift saknas	0	1	2	3	4	Summa	%
83241	Uppgift saknas	198	212	193	81	57	167	908	29,4
Byggkonsultverksamhet	0–99	363	332	145	115	60	109	1 124	36,4
	100–299	80	36	53	54	44	154	421	13,6
	300–	57	31	11	24	24	488	635	20,6
	Summa	698	611	402	274	185	918	3 088	
	%	22,6	19,8	13,0	8,9	6,0	29,7		100,0
83249	Uppgift saknas	123	266	236	137	44	145	951	41,9
Annan teknisk uppdragsverksamhet	0–99	235	238	102	56	24	57	712	31,4
	100–299	41	32	38	27	27	85	250	11,0
	300–	33	20	23	29	20	232	357	15,7
	Summa	432	556	399	249	115	519	2 270	
	%	19,0	24,5	17,6	11,0	5,1	22,9		100,0
8325	Uppgift saknas	236	247	117	71	34	80	785	31,3
Annons-, reklam- och marknadsundersökningsverksamhet	0–99	410	450	99	48	13	17	1 037	41,4
	100–299	100	57	41	57	32	45	332	13,3
	300–	44	32	14	21	25	216	352	14,0
	Summa	790	786	271	197	104	358	2 506	
	%	31,5	31,4	10,8	7,9	4,2	14,3		100,0
9513	Uppgift saknas	447	539	415	220	121	196	1 938	23,0
Bilreparationsverkstäder	0–99	1 133	1 762	484	165	51	32	3 627	43,0
	100–299	406	211	397	348	205	247	1 814	21,5
	300–	116	40	47	52	88	712	1 055	12,5
	Summa	2 102	2 552	1 343	785	465	1 187	8 434	
	%	24,9	30,3	15,9	9,3	5,5	14,1		100,0

Näringsgren SNI	Omsättning i tusental kr	Antal anställda: Uppgift saknas	0	1	2	3	4	Summa	%
952	Uppgift saknas	97	155	128	68	29	115	592	27,1
Tvätteriverksamhet	0–99	272	336	184	106	35	35	968	44,2
	100–299	81	14	30	50	59	183	417	19,1
	300–	24	9	3	1	–	174	211	9,6
	Summa	474	514	345	225	123	507	2 188	
	%	21,7	23,5	15,8	10,3	5,6	23,2		100,00
9592	Uppgift saknas	88	107	49	40	13	15	312	20,3
Fotografirörelse	0–99	234	361	86	27	8	7	723	47,0
	100–299	49	60	68	50	54	38	319	20,8
	300–	18	13	10	16	22	104	183	11,9
	Summa	389	541	213	133	97	164	1 537	
	%	25,3	35,2	13,9	8,7	6,3	10,7		100,0
94	Uppgift saknas	114	2 196	941	319	131	360	4 061	77,0
Rekreation, kultur	0–99	283	281	137	71	43	79	894	17,0
	100–299	45	26	14	20	10	71	186	3,5
	300–	17	11	3	10	5	84	130	2,5
	Summa	459	2 514	1 095	420	189	594	5 271	
	%	8,7	47,8	20,8	8,0	3,6	11,3		100,0
833	Uppgift saknas	40	24	12	7	5	12	100	27,9
Maskinuthyrning	0–99	81	71	8	–	1	3	164	45,8
	100–299	19	12	3	2	2	1	39	10,9
	300–	6	11	6	–	3	29	55	15,4
	Summa	146	118	29	9	11	45	358	
	%	40,8	33,0	8,1	2,5	3,1	12,6		100,0

Bilaga 3 Storleksstruktur efter antal anställda och omsättning i olika näringsgrenar

SCB har på utredningens uppdrag gjort en samkörning mellan centrala företagsregistret (CFR) och data från mervärdeskatten. Syftet med bearbetningen var att studera storleksstrukturen efter antal anställda och omsättning i olika näringsgrenar.

Bearbetningen gjordes vid årsskiftet 1972/73. I CFR finns uppgifter dels om företag med anställd personal hämtade från riksförsäkringsverkets (RFV) arbetsgivareregister, dels om företag utan anställda hämtade från bl. a. mervärdeskatteregistret. RFV-uppgifterna om antal anställda avser 1970 års förhållande, medan mervärdeskatteregistret är dagsaktuellt. De dataregistrerade uppgifterna på mervärdeskattedeklarationerna för första halvåret 1972 matchades med registret över redovisningsskyldiga till mervärdeskatten och därefter med centrala företagsregistret. Härigenom erhölls ett band innehållande totalt 480 000 enheter med uppgifter om bl. a.

1. näringsgren (i första hand från CFR, annars från mervärdeskatteregistret),
2. antal anställda 1970 (från CFR) samt
3. omsättning 1972 (uppräknat från mervärdeskattedeklarationerna avseende första halvåret 1972)

För enheter som endast återfunnits i den ena av källorna saknas uppgift om antal anställda eller omsättning.

I CFR finns 419 000 företag registrerade. Uppgift om antal anställda 1970 fanns för 224 000 företag med anställd personal genom arbetsgivaruppgifter insamlade av RFV. Dessutom har det varit möjligt att konstatera för 159 000 företag att de saknade anställd personal genom kombination av andra register. För 26 000 enheter i CFR saknas uppgifter om antal anställda. En stor del av dessa företag är företag som ny- eller ombildats under 1971 eller 1972.

61 000 enheter i mervärdeskatteregistret återfanns ej i CFR. Dessa enheter består av bl. a. delägare i enkla bolag, kommuner och statliga myndigheter, för mervärdeskatt särregistrerade verksamhetsställen inom ett företag. En del registernummerändringar kan ha slagit igenom i CFR men ej i mervärdeskatten, varför ofullständiga dubbletter uppstått.

Av de totalt 480 000 enheter som ingått i bearbetningen saknas

uppgift om antal anställda för 87 000.

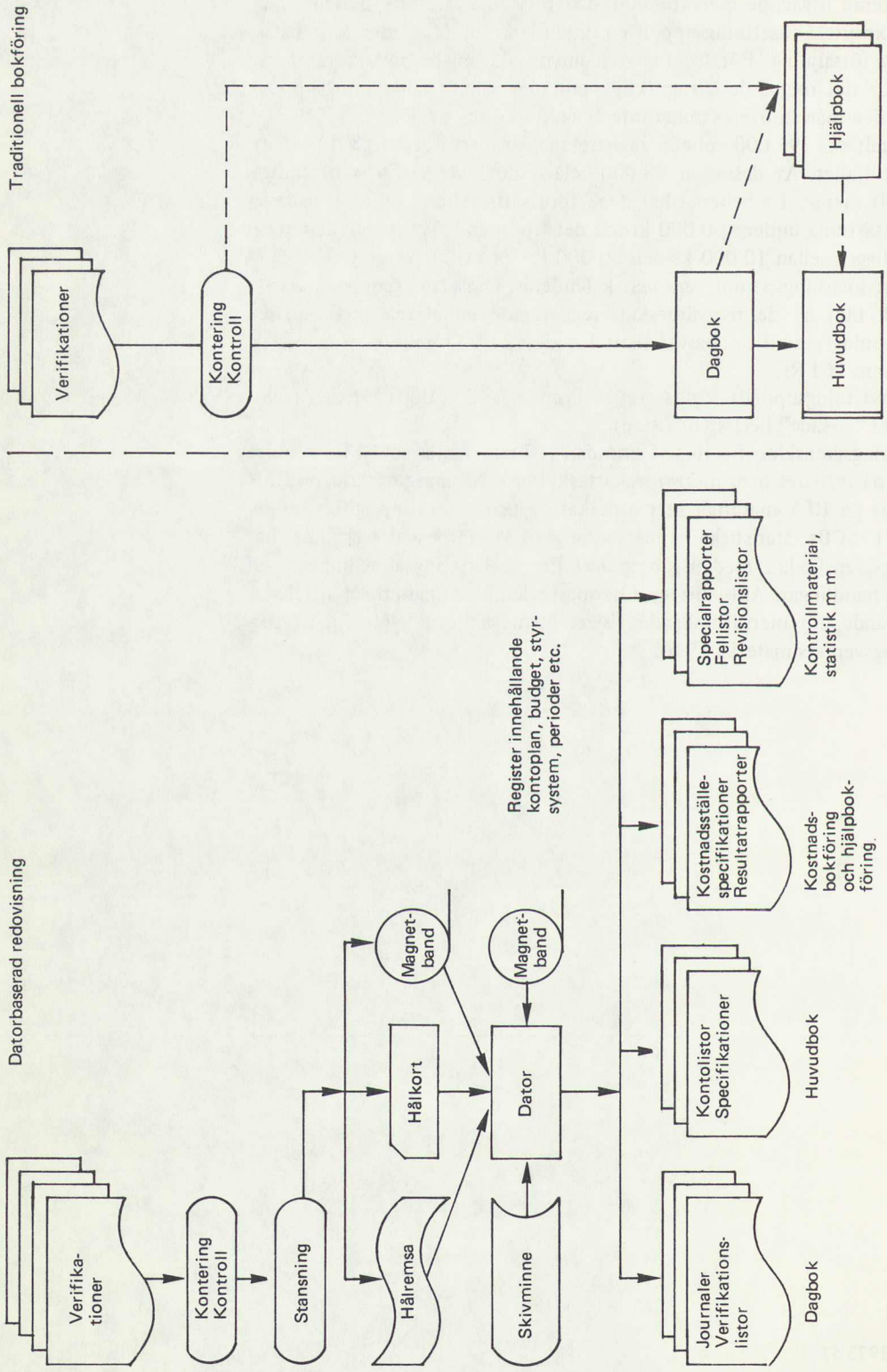
Omsättningen har beräknats företag för företag med ledning av deklarerad utgående mervärdeskatt för första halvåret 1972 med tillägg för export. Omsättningsuppgiften inkluderar ej icke mervärdeskattepliktig försäljning. För företag som huvudsakligen bedriver verksamhet utanför det mervärdeskattepliktiga området saknas omsättningsuppgift helt i den mån sidoverksamhet inte är skattepliktig.

Totalt var 395 000 enheter registrerade för mervärdeskatt vid bearbetningstillfället. Av dessa var 98 000 helårsredovisade varför omsättningsuppgift saknas. I tabellerna har dock förutsatts att dessa företag hade en årsomsättning under 100 000 kr, då det i princip krävs att omsättningen skall ligga mellan 10 000 kr och 30 000 kr för att ett företag skall få så lång redovisningsperiod som helt kalenderår. Omsättningsuppgift saknas för 30 000 av de mervärdeskatteregistrerade enheterna med kortare redovisningsperiod än halvår samt för de 121 000 enheter som endast återfanns i CFRs.

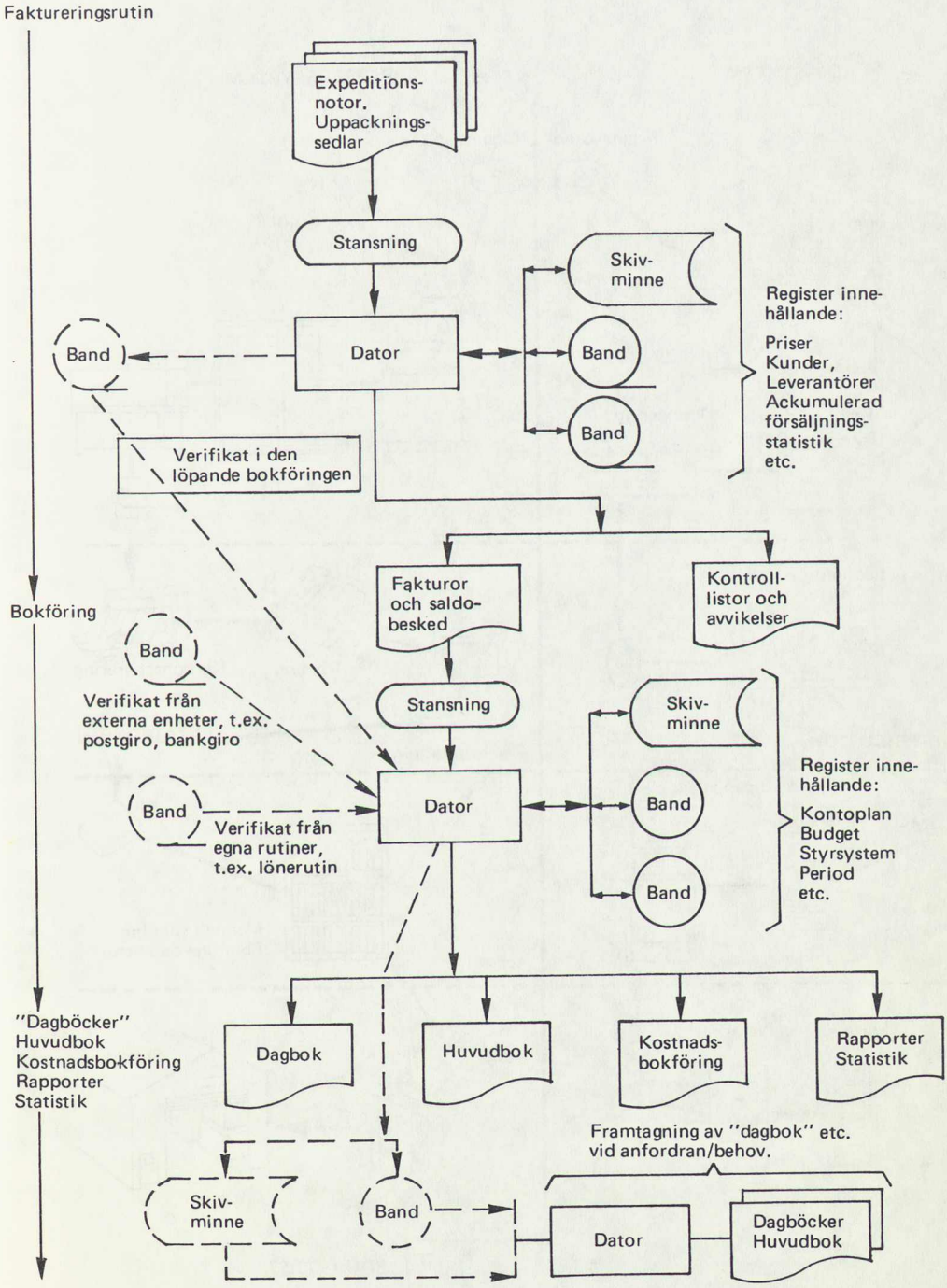
Omsättningsuppgift finns följaktligen för 231 000 företag (samt 98 000 "gissade" helårsredovisare).

Näringsgrensklassificeringen grundas i första hand på CFR, i andra hand på registret över mervärdeskatteskyldiga. Näringsgrenskoden i CFR baseras på RFV-material, mervärdeskatteregistret samt uppgifter insamlade i SCBs statistiska undersökningar. Mervärdeskatteregistret har näringsgrenskodats med utgångspunkt från registreringsanmälningar och andra handlingar. Aktualiteten i näringskoden i hela materialet är således varierande, för mervärdeskatteregistret huvudsakligen 1969, för riksförsäkringsverkets material 1970.

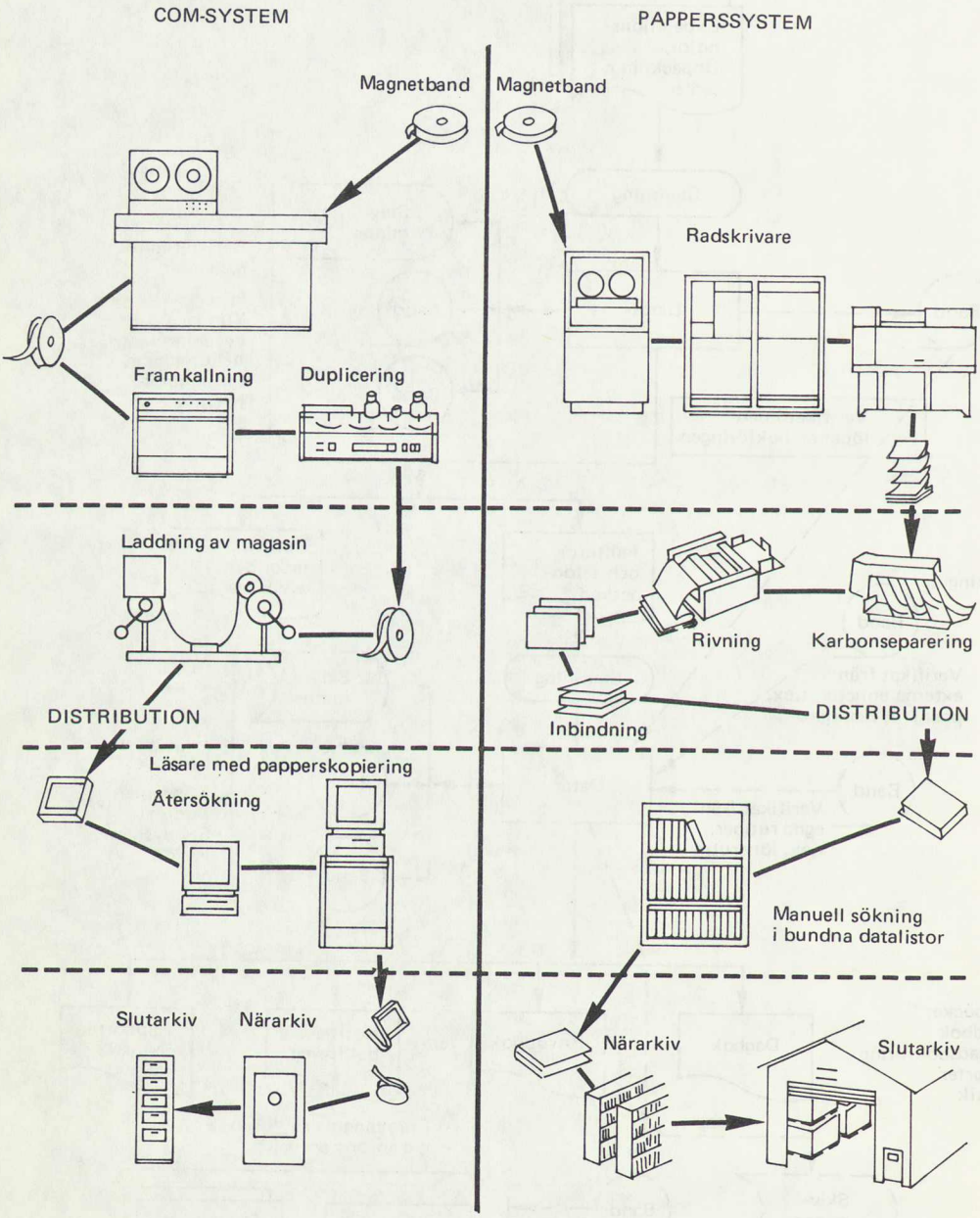
Bilaga 4 Principskiss över redovisningsrutiner



Bilaga 5 Schematisk beskrivning av rutin med automatisk databehandling för fakturering och bokföring



Bilaga 6



KUNGL. BIBL.
10 MRS 1974
STOCKHOLM

Statens offentliga utredningar 1973

Kronologisk förteckning

1. Litteraturen i skolan. U.
2. Högskolan. U.
3. Högskolan. Sammanfattning. U.
4. Fastighetstaxering. Fi.
5. Museerna. U.
6. Data och näringspolitik. I.
7. Trygghet i anställningen. In.
8. Radio i utveckling. U.
9. Fortsatt uppsökande verksamhet för cirkelstudier inom vuxenutbildningen. U.
10. Reklam III. Tv-reklamfrågan. U.
11. Reklam IV. Reklamens kostnader och bestämningsfaktorer. U.
12. Försöksverksamhet med yrkesteknisk högskoleutbildning. U.
13. Snyltningsbrott och sjukförsäkringsmissbruk. Ju.
14. Mål och medel i skogspolitiken. Jo.
15. Kommunal planering och detaljhandel. H.
16. Samhället och filmen. Del 3. U.
17. Teknisk översyn av studiemedelssystemet. U.
18. Styrelserepresentation för bankanställda. Lagteknisk översyn. Fi.
19. TRU:s försöksverksamhet 1967–1972. U.
20. Varudeklaration – ett medel i konsumentpolitiken. H.
21. Svensk ekonomi fram till 1977. Fi.
22. Utsökningsbalk. Utsökningsrätt XII. Ju.
23. Bättre överblick över lagar och andra bestämmelser. Ju.
24. Boendeservice 7. In.
25. Unga lagöverträdare III. Ju.
26. Lag och rätt i grundskolan. Ju.
27. Sanering III. In.
28. Styrelserepresentation för anställda i statliga myndigheter. Fi.
29. Järn- och metallmanufakturindustrin under 70-talet. I.
30. Järn- och metallmanufakturindustrin under 70-talet. Bilagor. I.
31. Revision av vattenlagen. Del 3. Vattenförbund. Ju.
32. Vägtrafiken – kostnader och avgifter. K.
33. Ränta och restavgift på skatt m.m. Fi.
34. Flygvapnets befäl. Fö.
35. Kriminologisk forskning. Ju.
36. Miljövårdens informationssystem. Förslag och motiv. Jo.
37. Miljövårdens informationssystem. Statskontorets förstudie. Jo.
38. Personal för krigsmaktens förvaltningsverksamhet. Fö.
39. God inkassosed. Ju.
40. Civilförsvarsförmåner. Fö.
41. Forskning för utveckling. U.
42. Utbildning av lärarutbildare. U.
43. Budgetreform. Fi.
44. Budgetreform. Bilagor. Fi.
45. Budgetreform. Stabiliseringspolitiska bilagor. Fi.
46. Budgetreform. Den statliga budgetens regionala effekter. Fi.
47. Högskolornas förvaltning. U.
48. Skolans regionala ledning. U.
49. Unga lagöverträdare IV. Ju.
50. Bostäder 1974–76. In.
51. Skadestånd V. Ju.
52. Turism och rekreation i Sverige. Jo.
53. Samhället och filmen. Del 4. Slutbetänkande. U.
54. Professorstillsättning. U.
55. Beteendevetenskaplig arbetslivsforskning. I.
56. Trygghet i anställningen. Del 2. In.
57. Förslag till bokföringslag. Ju.

Statens offentliga utredningar 1973

Systematisk förteckning

Justitiedepartementet

Snyltningsbrott och sjukförsäkringsmissbruk. [13]
Utsökningsbalk. Utsökningsrätt XII. [22]
Bättre överblick över lagar och andra bestämmelser. [23]
1956 års klientelundersökning rörande ungdomsbrottslingar. 1. Unga lagöverträdare III. [25] 2. Unga lagöverträdare IV. [49]
Lag och rätt i grundskolan. [26]
Revision av vattenlagen. Del 3.Vattenförbund. [31]
Kriminologisk forskning. [35]
God inkassosed. [39]
Skadestånd V. [51]
Förslag till bokföringslag. [57]

Försvarsdepartementet

Flygvapnets befäl. [34]
Personal för krigsmaktens förvaltningsverksamhet. [38]
Civilförsvarsförmåner. [40]

Kommunikationsdepartementet

Vägtrafiken – kostnader och avgifter. [32]

Finansdepartementet

Fastighetstaxering. [4]
Styrelserepresentation för bankanställda. Lagteknisk översyn. [18]
Svensk ekonomi fram till 1977. [21]
Styrelserepresentation för anställda i statliga myndigheter. [28]
Ränta och restavgift på skatt m.m. [33]
Budgetutredningen 1. Budgetreform. [43] 2. Budgetreform. Bilagor. [44] 3. Budgetreform. Stabiliseringspolitiska bilagor. [45] 4. Budgetreform. Den statliga budgetens regionala effekter. [46]

Utbildningsdepartementet

Litteraturen i skolan. Separat bilagedel 4 till litteraturutredningens huvudbetänkande. [1]
1968 års utbildningsutredning. 1. Högskolan [2] 2. Högskolan. Sammanfattning. [3] 3. Försöksverksamhet med yrkesteknisk högskoleutbildning [12] 4. Högskolornas förvaltning. [47]
Museerna. [5]
Radio i utveckling. [8]
Fortsatt uppsökande verksamhet för cirkelstudier inom vuxenutbildningen. [9]
Reklamutredningen. Reklam III. Tv-reklamfrågan. [10] Reklam IV. Reklamens kostnader och bestämningsfaktorer. [11]
Filmutredningen. 1. Samhället och filmen. Del 3. [16] 2. Samhället och filmen. Del 4. Slutbetänkande. [53]
Teknisk översyn av studiemedelssystemet. [17]
TRU:s försöksverksamhet 1967–1972. [19]
Forskning för utveckling. [41]
Utbildning av lärarutbildare. [42]
Skolans regionala ledning. [48]
Professorstillsättning. [54]

Jordbruksdepartementet

Mål och medel i skogspolitiken. [14]
Miljökontrollutredningen. 1. Miljövårdens informationssystem. Förslag och motiv. [36] 2. Miljövårdens informationssystem. Statskontorets förstudie. [37]
Turism och rekreation i Sverige. [52]

Handelsdepartementet

Kommunal planering och detaljhandel. [15]
Varudeklaration – ett medel i konsumentpolitiken. [20]

Inrikesdepartementet

Utredningen rörande ökad anställningstrygghet och vidgad behörighet för arbetsdomstolen. 1. Trygghet i anställningen. [7] 2. Trygghet i anställningen. Del 2. [56]
Boendeservice 7. [24]
Sanering III. [27]
Bostäder 1974–76. [50]

Industridepartementet

Data och näringspolitik. [6]
Metallmanufakturutredningen. 1. Järn- och metallmanufakturindustrin under 70-talet. [29] 2. Järn- och metallmanufakturindustrin under 70-talet. Bilagor. [30]
Beteendevetenskaplig arbetslivsforskning. [55]

Anm. Siffrorna inom klammer betecknar utredningarnas nummer i den kronologiska förteckningen.

Nordisk udredningsserie (Nu) 1973

Kronologisk förteckning

1. Kommunalt samarbete över de nordiska riksgränserna.
2. Nordiskt kontaktmannamöte i Mariehamn.
3. Varudeklarasjonssamarbeid i Norden.
4. Den nordiska allmänheten och det nordiska samarbetet 1973.
5. Nordisk miljöskyddskonvention.
6. Nordisk pedagogisk specialutbildning för fysioterapeuter.
7. Nordiskt samarbete på arbetsmedicinens område.
8. Övergripande mål för konsumentundervisning i skolan.
9. Konferanse om arbeidsmarkedsforhold.
10. Jämförelse mellan förmögenhetsbrotten i den svenska brottsbalken och den danska straffeloven.
11. TV över gränserna.
12. The Role of the Nordic Countries in European Cooperation.

KUNGL. BIBL.
OTIRS 1974
STOCKHOLM

Allmänna Förlaget

ISBN 91-38-01585-4