

Regeringens proposition

1998/99:130

Prop.
1998/99:130

Ny bokföringslag m.m.

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 3 juni 1999

Lena Hjelm-Wallén

Laila Freivalds
(Justitiedepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

Redovisningslagstiftningens struktur

I propositionen föreslås att bestämmelserna om vem som är bokföringsskyldig och om räkenskapsår, löpande bokföring och arkivering samlas i en ny bokföringslag.

Årsredovisningslagens tillämpningsområde utsträcks så att lagen kommer att omfatta samtliga företag som är skyldiga att avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning. Bestämmelserna om finansiella företags offentliga redovisning skall dock liksom hittills finnas i de särskilda årsredovisningslagarna för kreditinstitut och värdepappersbolag respektive för försäkringsföretag.

Kompletterande normgivning

Det föreslås att Finansinspektionen liksom i dag skall kunna meddela bindande föreskrifter för de finansiella företagens bokföring och offentliga redovisning. Finansinspektionen skall också kunna utfärda allmänna råd för finansiella företag, i den mån sådana är påkallade av dessa företags särart.

Utvecklingen av god redovisningssed skall i övrigt ske genom annan kompletterande normgivning. Staten skall genom Bokföringsnämnden bära huvudansvaret för denna. Huvudansvaret skall emellertid till väsentlig del kunna utövas genom en kontroll av att annan kompletterande

normgivning fungerar. Bokföringsnämnden skall i första hand anförtro utvecklandet av god redovisningssed avseende den offentliga redovisningen till Redovisningsrådet. Endast om Redovisningsrådet inte agerar eller om den normutveckling som sker från allmänna synpunkter framstår som otillfredsställande skall Bokföringsnämnden behöva ingripa.

Bokföringsnämnden skall ensam ha ansvaret för utvecklandet av god redovisningssed i frågor om löpande bokföring och arkivering.

En ny bokföringslag

Den nya bokföringslagen skall enligt förslaget reglera kretsen av bokföringsskyldiga, räkenskapsår, löpande bokföring, avslutande av den löpande bokföringen och arkivering av räkenskapsinformation.

Lagen syftar till att tillgodose behovet av skydd för det bokföringsskyldiga företagets borgenärer och det allmänna samt företagets ägare, medlemmar och anställda. Den skall vara utformad som en ramlag och kunna tillämpas oberoende av vilken teknik som används vid bokföringen.

Kretsen av bokföringsskyldiga

Enligt förslaget skall kretsen bokföringsskyldiga utvidgas till i princip alla juridiska personer oavsett om de bedriver näringsverksamhet eller inte. Undantag görs för sådana ideella föreningar, samfällighetsföreningar, registrerade trossamfund och stiftelser som har endast begränsade tillgångar. Fysiska personer och dödsbon skall vara bokföringsskyldiga endast om de bedriver näringsverksamhet. Jordbrukare som tidigare har varit skyldiga att upprätta räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) skall enligt förslaget vara bokföringsskyldiga enligt den nya bokföringslagen.

Räkenskapsår

Enskilda näringsidkare, dödsbon och sådana handelsbolag vars inkomst skall beskattas hos fysiska personer eller dödsbon skall enligt förslaget liksom i dag ha ett räkenskapsår som motsvarar kalenderår. Övriga bokföringsskyldiga skall kunna ha s.k. brutet räkenskapsår.

Verksamhet som omfattas av bokföringsskyldigheten

Enligt förslaget skall en juridisk persons bokföringsskyldighet omfatta all verksamhet som bedrivs av den juridiska personen. Fysiska personer och dödsbon skall vara bokföringsskyldiga endast för den näringsverksamhet som de bedriver.

Bokföringsskyldiga som bedriver verksamhet tillsammans föreslås få organisera bokföringen gemensamt om det är förenligt med god redovisningssed. En bokföringsskyldig som bedriver flera verksamheter skall som huvudregel ha en enda bokföring för samtliga verksamheter. Ett mindre utrymme lämnas för avsteg från huvudregeln.

Juridiska personer anknutna till Svenska kyrkan ges särskilda möjligheter att upprätta gemensam bokföring.

Information och informationsbärare

Uttrycket räkenskapsinformation föreslås som beteckning för vissa i bokföringen förekommande sammanställningar av information. Räkenskapsinformation skall bevaras i vanlig läsbar form, i format som kan läsas med förstoringshjälpmedel eller i annan form som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas med tekniskt hjälpmedel.

Löpande bokföring

När den bokföringsskyldige har tagit emot en uppgift om en affärshändelse, skall denna enligt förslaget användas som verifikation. Verifikationen skall förvaras i det skick den hade när den bokföringsskyldige fick den.

Det föreslås att kontanta in- och utbetalningar skall bokföras senast nästföljande arbetsdag och andra affärshändelser så snart det kan ske. Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med god redovisningssed, skall dock avsteg kunna göras från dessa huvudregler.

Det föreslås vidare att bokföringsskyldiga vars nettoomsättning inte överstiger tjugo prisbasbelopp och som inte är skyldiga att upprätta årsbokslut eller årsredovisning skall kunna dröja med att bokföra vissa affärshändelser tills betalning sker (den s.k. kontantmetoden). Också andra bokföringsskyldiga skall kunna tillämpa kontantmetoden, om det förekommer endast ett mindre antal fakturor och andra handlingar och om fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp.

Arkivering av räkenskapsinformation

Kravet på att varannan länk i bokföringskedjan skall vara i vanlig läsbar form (den s.k. varannanlänksprincipen) skall enligt förslaget upphävas. Varje länk i bokföringen skall således kunna föreligga i maskinläsbar form.

Dokument, mikroskrift och maskinläsbart medium med räkenskapsinformation som den bokföringsskyldige har tagit emot från någon annan skall enligt förslaget bevaras i det skick materialet hade när det kom den bokföringsskyldige tillhanda. Informationsbärare som den bokföringsskyldige själv har upprättat skall bevaras i det skick de fick när räkenskapsinformationen sammanställdes.

Arkiveringstiden skall även fortsättningsvis vara tio år. Förslaget lämnar dock vissa möjligheter till förtida förstörande av räkenskapsinformation.

Som huvudregel skall all bokföring bevaras inom landet. Om bokföringen är datoriserad, skall emellertid maskinutrustningen efter särskilt myndighetstillstånd få placeras utomlands. En förutsättning för detta skall dock vara att den bokföringsskyldige har terminalåtkomst till bokföringssystemet och kan ta fram räkenskapsinformationen i vanlig läsbar form i Sverige.

Avslutande av den löpande bokföringen

Det föreslås att den löpande bokföringen som huvudregel skall avslutas med en årsredovisning eller ett årsbokslut. Bl.a. enskilda näringsidkare och handelsbolag med enbart fysiska personer som delägare skall dock inte behöva avsluta den löpande bokföringen om omsättningen understiger tjugo prisbasbelopp.

Förkortad resultaträkning

Det föreslås att den nuvarande regeln om att företag får upprätta s.k. förkortad resultaträkning endast om Patent- och registreringsverket har lämnat tillstånd till det skall tas bort. I stället skall företag som använder sig av förkortad resultaträkning normalt redovisa uppgift om nettoomsättningen.

Koncernredovisning

Enligt förslaget skall mindre koncerner undantas från kravet på upprättande av koncernredovisning. Ett moderföretag skall vara skyldigt att upprätta en koncernredovisning endast om antalet anställda är fler än tio eller nettovärdet av koncernföretagens tillgångar överstiger 24 miljoner kronor. Ett moderföretag som inte upprättar en koncernredovisning skall i sin årsredovisning lämna upplysningar om internvinster på transaktioner inom koncernen.

Finansiella företag skall vara skyldiga att upprätta koncernredovisning under samma förutsättningar som i dag.

Bokföringsbrott

Den som är bokföringsskyldig skall kunna dömas för bokföringsbrott under samma förutsättningar som i dag. Vissa tidigare inte bokföringsskyldiga grupper undantas dock från bestämmelserna om bokföringsbrott. Även sådana brister i en årsredovisning som medför att rörelsens resultat och ställning inte kan bedömas i huvudsak skall kunna leda till ansvar för bokföringsbrott.

Understödsföreningar skall enligt förslaget upprätta års- och koncernredovisningar enligt lagen om årsredovisning i försäkringsföretag. Dispens från lagen skall kunna ges dels för understödsföreningar som meddelar försäkringar för dödsfall där försäkringsersättningen understiger ett prisbasbelopp eller utgår som naturaförmån, dels för föreningar med bestämmelser om uttaxering eller nedsättning av förmåner i sina stadgar och där premieinkomsten inte överstiger 500 000 euro.

Samtliga finansiella holdingföretag som skall upprätta koncernredovisning enligt de särskilda lagarna för kreditinstitut och värdepappersbolag respektive för försäkringsföretag skall vara skyldiga att upprätta årsredovisning samt upprätta minst en delårsrapport oavsett företagets storlek.

Kreditinstitut och värdepappersbolag föreslås bli skyldiga att upprätta en finansieringsanalys i årsredovisningen och koncernredovisningen oavsett företagets respektive koncernens storlek.

En ny lag om revision

Det föreslås en ny lag om revision, tillämplig på alla företag som är skyldiga att avsluta bokföringen med en årsredovisning och som inte omfattas av regler om revision i annan lag. Den nya lagen har, med några undantag, utformats med bestämmelserna om revision i aktiebolagslagen som förebild.

Övrigt

I propositionen behandlas också bl.a. frågan om det i årsredovisningslagen bör införas en s.k. avstegsregel, dvs. en regel om att företagen skall göra avsteg från lagens regler om det fordras för att åstadkomma en rättvisande bild av företagets resultat och ställning. Något förslag lämnas dock inte. Propositionen behandlar också frågan om redovisning av intellektuellt kapital samt personalekonomisk redovisning men inte heller i dessa delar föreslås några lagändringar.

Ikraftträdande

Enligt förslaget skall de nya bestämmelserna träda i kraft den 1 januari 2000. De grupper som i dag inte behöver tillämpa bokföringslagens regler men som till följd av förslaget blir bokföringsskyldiga – bl.a. enskilda jordbrukare och icke näringsdrivande ideella föreningar – skall inte vara skyldiga att tillämpa de nya reglerna förrän fr.o.m. år 2001. Detsamma föreslås gälla för registrerade trossamfund enligt lagen (1998:1593) om trossamfund samt för understödsföreningar.

1	Förslag till riksdagsbeslut	12
2	Lagtext	14
2.1	Förslag till bokföringslag.....	14
2.2	Förslag till revisionslag.....	28
2.3	Förslag till lag om ändring i föräldrabalken.....	36
2.4	Förslag till lag om ändring i brottsbalken	38
2.5	Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)	39
2.6	Förslag till lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt	45
2.7	Förslag till lag om ändring i lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen	47
2.8	Förslag till lag om ändring i lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.	49
2.9	Förslag till lag om ändring i lagen (1972:262) om understödsföreningar	51
2.10	Förslag till lag om ändring i lagen (1975:417) om sambruksföreningar	54
2.11	Förslag till lag om ändring i aktiebolagslagen (1975:1385).....	55
2.12	Förslag till lag om ändring i lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag.....	57
2.13	Förslag till lag om ändring i försäkringsrörelselagen (1982:713)	60
2.14	Förslag till lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter	61
2.15	Förslag till lag om ändring i lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel.....	64
2.16	Förslag till lag om ändring i sparbankslagen (1987:619)	65
2.17	Förslag till lag om ändring i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar	66
2.18	Förslag till lag om ändring i konkurslagen (1987:672)...	70
2.19	Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324).	72
2.20	Förslag till lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter	73
2.21	Förslag till lag om ändring i lagen (1990:663) om ersättningsfonder	76
2.22	Förslag till lag om ändring i bostadsrättslagen (1991:614)	77
2.23	Förslag till lag om ändring i lagen (1992:160) om utländska filialer m.m.	78
2.24	Förslag till lag om ändring i lagen (1992:1300) om krigsmateriel	79
2.25	Förslag till lag om ändring i lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder	80

2.26	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	81
2.27	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet.....	83
2.28	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:566) om lokal försöksverksamhet med finansiell samordning mellan socialförsäkring, hälso- och sjukvård och socialtjänst....	84
2.29	Förslag till lag om ändring i stiftelselagen (1994:1220)	85
2.30	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt.....	98
2.31	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1564) om alkoholskatt.....	99
2.32	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi.....	100
2.33	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1927) om europeiska ekonomiska intressegrupperingar.....	101
2.34	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:2004) om kapitaltäckning och stora exponeringar för kreditinstitut och värdepappersbolag.....	102
2.35	Förslag till lag om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554).....	103
2.36	Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag...	144
2.37	Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.....	154
2.38	Förslag till lag om ändring i lagen (1999:000) om ändring i lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.....	162
2.39	Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1570) om medlemsbanker.....	165
2.40	Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1623) om skattereduktion för riskkapitalinvesteringar.....	166
2.41	Förslag till lag om ändring i lagen (1997:239) om arbetslöshetskassor.....	167
2.42	Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	168
2.43	Förslag till lag om ändring i lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m.....	170
3	Ärendet och dess beredning.....	170
4	Begreppet redovisning.....	174
5	Redovisningslagstiftningens struktur.....	175
5.1	Nuvarande lagstiftning.....	175
5.2	Den nya lagstiftningens struktur.....	177
6	Kompletterande normgivning.....	180
6.1	Nuvarande ordning.....	180
6.2	Lagstiftningen om bokföring och annan redovisning utformas som ramlagar.....	182

6.3	De kompletterande normernas rättsliga form	183
6.4	Bör utvecklandet av god redovisningssed ske i statlig eller privat regi?	188
6.5	Förhållandet mellan statlig och privat normutveckling..	190
6.6	Vilket statligt organ skall svara för utvecklandet av god redovisningssed?.....	192
6.7	Domstolsprövning av företagens offentliga redovisning	194
7	En ny bokföringslag	198
7.1	Nuvarande lagstiftning och annan normgivning	198
7.2	Allmänna utgångspunkter för en ny bokföringslag.....	198
7.2.1	Syftet med reglerna om löpande bokföring och arkivering.....	198
7.2.2	Vilka krav skall ställas på löpande bokföring och arkivering?	200
7.2.3	En anpassning till modern teknik.....	202
7.2.4	En ny ramlag	203
8	Kretsen av bokföringsskyldiga.....	205
8.1	Allmänna utgångspunkter.....	205
8.2	Fysiska personer och dödsbon.....	206
8.3	Jordbrukare	209
8.4	Juridiska personer	212
8.4.1	Huvudregeln; aktiebolag, ekonomiska föreningar m.m.....	212
8.4.2	Ideella föreningar och samfällighetsföreningar.....	213
8.4.3	Registrerade trossamfund	217
8.4.4	Stiftelser	220
9	Räkenskapsår	223
10	Frågor om bokföringens omfattning	230
10.1	Verksamhet som omfattas av bokföringsskyldigheten ..	230
10.2	En skattebaserad bokföring?	231
10.3	Gemensam och separat bokföring	232
10.3.1	Gemensam bokföring för flera bokföringsskyldiga.....	232
10.3.2	Gemensam bokföring i Svenska kyrkan	235
10.3.3	Kan bokföringsskyldigheten fullgöras genom flera separata bokföringar?.....	238
11	Information och informationsbärare	244
11.1	Räkenskapsinformation	244
11.2	Informationsbärarna.....	247
12	Löpande bokföring.....	249
12.1	Verifikationer som underlag för bokföringen.....	249
12.2	Grundbokföring och huvudbokföring	253
12.3	Tidpunkten för bokföring	256
12.3.1	Kontanta in- och utbetalningar	256

12.3.2	Andra affärshändelser än kontanta in- och utbetalningar	258
12.3.3	Kontantmetoden.....	259
12.4	Bokslutstransaktioner	261
12.5	Sidoordnad bokföring	262
13	Förvaring av räkenskapsinformation.....	263
13.1	Informationssäkerhet	264
13.1.1	Varaktig och lätt åtkomlig räkenskapsinformation	264
13.1.2	Förvaring i ordnat skick och på betryggande och överskådligt sätt	265
13.1.3	Varannanlänksprincipen.....	265
13.2	Arkivering av räkenskapsinformation.....	267
13.2.1	Tiden för bevarande av räkenskapsinformation	267
13.2.2	Platsen för förvaring.....	269
13.2.3	Överföring av räkenskapsinformation från maskinläsbart medium till annan tillåten form för bevarande.....	274
13.2.4	Förtida förstöring av räkenskapsinformation	276
14	Avslutande av den löpande bokföringen.....	278
14.1	Allmänt om årsbokslut och årsredovisning.....	278
14.2	Nuvarande bestämmelser om den offentliga redovisningen.....	278
14.2.1	Skyldighet att upprätta årsredovisning.....	278
14.2.2	Innehållet i årsredovisningen	279
14.2.3	Revision av årsredovisningen.....	280
14.2.4	Offentliggörande av årsredovisningen.....	280
14.3	Årsredovisning eller årsbokslut.....	281
14.4	Undantag från skyldigheten att avsluta den löpande bokföringen	285
14.5	Avslutande av den löpande bokföringen i stiftelser	289
14.6	Avslutande av den löpande bokföringen i registrerade trossamfund.....	291
14.7	Sammanställning över privata tillgångar och skulder.....	292
14.8	Kravet på bunden årsbok.....	292
15	Årsredovisningsfrågor	294
15.1	Rättvisande bild.....	294
15.1.1	Bakgrund.....	294
15.1.2	Bör en avstegsregel införas?.....	296
15.1.3	Värdering av omsättningstillgångar	297
15.2	Redovisning av ekonomiska förpliktelser.....	298
15.2.1	Avsättningar	298
15.2.2	Skall oåterkalleliga åtaganden redovisas inom linjen?.....	302

15.3	Förkortad resultaträkning	304
15.3.1	Förutsättningarna för att resultaträkningen skall få upprättas i förkortad form.....	304
15.3.2	Kretsen av företag som skall få använda sig av förkortad resultaträkning	311
15.4	Finansieringsanalys	313
16	Koncernredovisningsfrågor	315
16.1	Skyldighet att upprätta koncernredovisning.....	315
16.2	Tilläggsupplysningar i moderbolagens årsredo- visningar.....	320
16.3	Sambandet mellan årsredovisning och koncernredo- visning.....	322
16.4	Kapitalandelsfonden	326
17	Skyldigheten att upprätta delårsrapport.....	328
18	Straffsanktioner vid försummelser av bokföringsskyldigheten...330	
18.1	Bakgrund.....	330
18.2	Överväganden.....	331
19	Personalekonomisk redovisning.....	334
19.1	Förslagen i Ds 1991:45.....	334
19.2	Redovisning av intellektuellt kapital	338
20	Vissa redovisningsfrågor för finansiella företag.....	346
20.1	Redovisning i understödsföreningar.....	346
20.2	Upplýsningar om arvoden till revisorer i finansiella företag.....	355
20.3	Delårsrapporter i vissa finansiella holdingföretag.....	356
20.4	Finansieringsanalys i kreditinstitut och värdepappers- bolag.....	357
21	Frågor om överklagande	361
21.1	Överklaganden av beslut i bokföringsärenden	362
21.2	Överklagande av vissa beslut enligt årsredovisnings- lagen.....	363
21.2.1	Instansordning	363
21.2.2	Tiden för överklagande	364
22	En ny lag om revision	367
23	Ikraftträdande.....	371
24	Kostnader m.m.	373
25	Författningskommentar	374
25.1	Förslaget till bokföringslag.....	375
25.2	Förslaget till revisionslag.....	416
25.3	Förslaget till lag om ändring i brottsbalken.....	431
25.4	Förslaget till lag om ändring i lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.	432
25.5	Förslaget till lag om ändring i lagen (1972:262) om understödsföreningar	433

25.6	Förslaget till lag om ändring i lagen (1975:417) om sambruksföreningar	437	Prop. 1998/99:130
25.7	Förslaget till lag om ändring i aktiebolagslagen (1975:1385).....	437	
25.8	Förslaget till lag om ändring i lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag.....	438	
25.9	Förslaget till lag om ändring i försäkringsrörelselagen (1982:713)	440	
25.10	Förslaget till lag om ändring i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar	441	
25.11	Förslaget till lag om ändring i konkurslagen (1987:672)	443	
25.12	Förslaget till lag om ändring i bostadsrättslagen (1991:614)	445	
25.13	Förslaget till lag om ändring i lagen (1992:160) om utländska filialer m.m.	446	
25.14	Förslaget till lag om ändring i stiftelselagen (1994:1220).....	447	
25.15	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1927) om europeiska ekonomiska intressegrupperingar	457	
25.16	Förslaget till lag om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554).....	457	
25.17	Förslaget till lag om ändring i lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag...	500	
25.18	Förslaget till lag om ändring i lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.....	509	
25.19	Förslaget till lag om ändring i lagen (1999:000) om ändring i lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.....	517	
25.20	Övriga förslag till lagändringar	519	

Regeringen föreslår att riksdagen

antar regeringens förslag till

1. bokföringslag,
2. revisionslag,
3. lag om ändring i föräldrabalken,
4. lag om ändring i brottsbalken,
5. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
6. lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,
7. lag om ändring i lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen,
8. lag om ändring i lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.,
9. lag om ändring i lagen (1972:262) om understödsföreningar,
10. lag om ändring i lagen (1975:417) om sambruksföreningar,
11. lag om ändring i aktiebolagslagen (1975:1385),
12. lag om ändring i lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag,
13. lag om ändring i försäkringsrörelselagen (1982:713),
14. lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter,
15. lag om ändring i lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel,
16. lag om ändring i sparbankslagen (1987:619),
17. lag om ändring i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar,
18. lag om ändring i konkurslagen (1987:672),
19. lag om ändring i taxeringslagen (1990:324),
20. lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter,
21. lag om ändring i lagen (1990:663) om ersättningsfonder,
22. lag om ändring i bostadsrättslagen (1991:614),
23. lag om ändring i lagen (1992:160) om utländska filialer m.m.,
24. lag om ändring i lagen (1992:1300) om krigsmateriel,
25. lag om ändring i lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder,
26. lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200),
27. lag om ändring i lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet,
28. lag om ändring i lagen (1994:566) om lokal försöksverksamhet med finansiell samordning mellan socialförsäkring, hälso- och sjukvård och socialtjänst,
29. lag om ändring i stiftelselagen (1994:1220),
30. lag om ändring i lagen (1994:1563) om tobaksskatt,
31. lag om ändring i lagen (1994:1564) om alkoholskatt,
32. lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi,
33. lag om ändring i lagen (1994:1927) om europeiska ekonomiska intressegrupperingar,
34. lag om ändring i lagen (1994:2004) om kapitaltäckning och stora exponeringar för kreditinstitut och värdepappersbolag,

35. lag om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554),
36. lag om ändring i lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag,
37. lag om ändring i lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag,
38. lag om ändring i lagen (1999:000) om ändring i lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag,
39. lag om ändring i lagen (1995:1570) om medlemsbanker,
40. lag om ändring i lagen (1995:1623) om skattereduktion för riskkapitalinvesteringar,
41. lag om ändring i lagen (1997:239) om arbetslöshetskassor,
42. lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483),
43. lag om ändring i lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m.

2.1 Förslag till bokföringslag

Härigenom föreskrivs följande.

1 kap. Inledande bestämmelser

Lagens innehåll

1 § I denna lag finns bestämmelser om bokföringsskyldighet för vissa fysiska och juridiska personer. Lagen innehåller bestämmelser om

- kretsen av bokföringsskyldiga (2 kap.),
- räkenskapsår (3 kap.),
- bokföringsskyldighetens innebörd (4 kap.),
- löpande bokföring och verifikationer (5 kap.),
- hur den löpande bokföringen avslutas (6 kap.),
- arkivering av räkenskapsinformation m.m. (7 kap.),
- utvecklandet av god redovisningssed (8 kap.), samt
- överklagande (9 kap.).

Definitioner

2 § I denna lag betyder

1. företag: en fysisk eller juridisk person som är bokföringsskyldig enligt denna lag,

2. bokslutsföretag: företag som tillhör någon eller några av följande kategorier

- a) aktiebolag,
- b) ekonomiska föreningar,
- c) handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare,
- d) företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag,
- e) stiftelser som är bokföringsskyldiga enligt denna lag,
- f) företag som är moderföretag i en koncern,
- g) företag i vilka den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till mer än ett belopp motsvarande tjugo prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde under den sista månaden av räkenskapsåret.

3. verksamhet: näringsverksamhet eller annan verksamhet som omfattas av bokföringsskyldighet enligt denna lag,

4. moderföretag: företag som utgör moderföretag enligt definitionen i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554),

5. koncern: vad som utgör koncern enligt definitionen i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen,

6. bokföringspost: varje enskild notering i grundbokföringen eller huvudbokföringen,

7. affärshändelser: alla förändringar i storleken och sammansättningen av ett företags förmögenhet som beror på företagets ekonomiska relationer med omvärlden, såsom in- och utbetalningar, uppkomna fordringar och skulder samt egna tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat,

8. verifikation: de uppgifter som dokumenterar en affärshändelse eller en vidtagen justering i bokföringen,

9. räkenskapsinformation:

a) sådana sammanställningar av uppgifter som avses i

- 4 kap. 3 § (balansräkning),
- 5 kap. 1 § (grundbokföring och huvudbokföring),
- 5 kap. 4 § (sidoordnad bokföring),
- 5 kap. 6 § (verifikation),
- 5 kap. 7 § (handling m.m. som en verifikation hänvisar till),
- 5 kap. 11 § (systemdokumentation och behandlingshistorik),
- 6 kap. 2 § (årsredovisning),
- 6 kap. 4 § (årsbokslut),
- 6 kap. 5 § (noter till balansräkning och resultaträkning), samt
- 6 kap. 11 § (specifikation av balansräkningspost).

b) avtal och andra handlingar av särskild betydelse för att belysa verksamhetens ekonomiska förhållanden, samt

c) sådana uppgifter i övrigt som är av betydelse för att det skall gå att följa och förstå de enskilda bokföringsposternas behandling i bokföringen.

Trots bestämmelsen i första stycket 2 g skall en bokföringsskyldig fysisk person inte anses som bokslutsföretag om han eller hon med stöd av 4 kap. 4 § andra stycket har olika bokföringar och nettoomsättningen enligt varje enskild bokföring normalt inte uppgår till mer än tjugo prisbasbelopp.

3 § Vad som sägs i denna lag om juridiska personer tillämpas inte på dödsbon. I fråga om dödsbon gäller i stället vad som sägs om fysiska personer.

2 kap. Kretsen av bokföringsskyldiga

När juridiska personer är bokföringsskyldiga

1 § En juridisk person är bokföringsskyldig, om inte annat anges i 2–5 §§.

2 § Följande juridiska personer är bokföringsskyldiga i den utsträckning som anges i andra–fjärde styckena:

1. ideella föreningar,
2. registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av sådana samfund enligt lagen (1998:1593) om trossamfund,

3. samfällighetsföreningar enligt 17 § lagen (1973:1150) om förvaltning av samfälligheter,

4. jaktvårdsområdesföreningar enligt 1 § lagen (1980:894) om jaktvårdsområden,

5. fiskevårdsområdesföreningar enligt 1 § lagen (1981:533) om fiskevårdsområden.

Juridiska personer som anges i första stycket är bokföringsskyldiga, om värdet av tillgångarna, beräknat enligt 4 §, överstiger ett gränsbelopp som motsvarar trettio prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring. Bokföringsskyldigheten inträder

1. från och med tidpunkten för den juridiska personens bildande, om tillgångarna då överstiger det angivna gränsbeloppet, eller

2. från och med det kalenderår vid vars ingång värdet av tillgångarna överstiger gränsbeloppet.

Bokföringsskyldigheten enligt andra stycket upphör, om tillgångarnas värde vid utgången av de tre senaste räkenskapsåren har varit lägre än det angivna gränsbeloppet.

Om den juridiska personen bedriver näringsverksamhet eller är moderföretag i en koncern, är den bokföringsskyldig även om förutsättningarna enligt andra stycket inte är uppfyllda.

3 § Stiftelser är bokföringsskyldiga, om värdet av tillgångarna, beräknat enligt 4 §, överstiger ett gränsbelopp som motsvarar tio prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring. Bokföringsskyldigheten inträder

1. från och med tidpunkten för stiftelsens bildande, om tillgångarna då överstiger det angivna gränsbeloppet, eller

2. från och med det kalenderår vid vars ingång värdet av tillgångarna överstiger gränsbeloppet.

Bokföringsskyldigheten enligt första stycket upphör, om tillgångarnas värde vid utgången av de tre senaste åren har varit lägre än det angivna gränsbeloppet.

Följande stiftelser är dock bokföringsskyldiga även om förutsättningarna enligt första stycket inte är uppfyllda:

1. stiftelser som bedriver näringsverksamhet,

2. stiftelser som är moderstiftelser,

3. insamlingsstiftelser enligt 11 kap. 1 § stiftelselagen (1994:1220),

4. kollektivavtalsstiftelser enligt 11 kap. 3 § samma lag,

5. stiftelser som har bildats av eller tillsammans med staten, en kommun eller ett landsting,

6. pensionsstiftelser enligt 9 § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.,

7. personalstiftelser enligt 27 § samma lag.

4 § När värdet på tillgångarna enligt 2 § andra stycket och 3 § första stycket bestäms, skall varje tillgång tas upp till ett värde som motsvarar vad tillgången kan anses betinga vid en försäljning under normala förhållanden. Fastigheter och byggnader som är lös egendom tas dock upp till taxeringsvärdet, om ett sådant värde finns.

5 § Följande juridiska personer är inte bokföringsskyldiga enligt denna lag:

1. staten, kommunerna, landstingen, kommunalförbunden och regionförbunden,
2. konkursbon, samt
3. stiftelser vars tillgångar enligt stiftelseförordnandet får användas endast till förmån för bestämda fysiska personer.

När fysiska personer är bokföringsskyldiga

6 § En fysisk person som bedriver näringsverksamhet är bokföringsskyldig för denna.

Vid tillämpningen av första stycket skall uthyrning av en fastighet som enligt 5 § kommunalskattelagen (1928:370) räknas som privatbostadsfastighet inte anses som näringsverksamhet. Ägande eller brukande av en fastighet som enligt 5 § kommunalskattelagen räknas som näringsfastighet skall alltid anses som näringsverksamhet.

Bokföringsskyldighet för utländska filialer m.m.

7 § I lagen (1992:160) om utländska filialer m.m. finns bestämmelser om bokföringsskyldighet för näringsverksamhet som bedrivs i Sverige av utländska företag och utomlands bosatta svenska eller utländska medborgare.

3 kap. Räkenskapsår

Normalt räkenskapsår

1 § Ett räkenskapsår skall omfatta tolv månader.

Fysiska personer, handelsbolag där en fysisk person skall beskattas för hela eller en del av bolagets inkomst och sådana samfällighetsförvaltande juridiska personer som avses i 53 § 2 mom. kommunalskattelagen (1928:370) skall ha kalenderåret som räkenskapsår.

Andra företag får tillämpa annat räkenskapsår än kalenderår (brutet räkenskapsår). Brutet räkenskapsår skall omfatta tiden den 1 maj–den 30 april, den 1 juli–den 30 juni eller den 1 september–den 31 augusti.

Annat tolv månaders räkenskapsår

2 § Om det med hänsyn till det allmännas ekonomiska intresse eller andra omständigheter finns synnerliga skäl, kan Riksskatteverket medge att annan period av tolv hela månader än som följer av 1 § får utgöra räkenskapsår.

3 § När bokföringsskyldigheten inträder eller räkenskapsåret läggs om, får räkenskapsåret omfatta kortare tid än tolv månader eller utsträckas att omfatta högst arton månader. Räkenskapsåret får också kortas av om bokföringsskyldigheten upphör.

Gemensamt räkenskapsår för flera verksamheter

4 § Om ett företag bedriver flera verksamheter, skall det tillämpa samma räkenskapsår för dessa.

Gemensamt räkenskapsår för koncernföretag

5 § Företag som ingår i samma koncern skall ha gemensamt räkenskapsår.

Om det finns synnerliga skäl, kan Riksskatteverket medge att olika räkenskapsår får tillämpas.

Om en fysisk person som bedriver jordbruksverksamhet också äger ett aktiebolag, som också bedriver jordbruksverksamhet, utan att han är skyldig att upprätta koncernredovisning, får aktiebolaget, trots bestämmelsen i första stycket, ha brutet räkenskapsår.

Omläggning av räkenskapsår

6 § Räkenskapsår får läggas om endast om skattemyndigheten ger tillstånd till det. Tillstånd behövs dock inte

1. för omläggning från brutet räkenskapsår till kalenderår,
2. för omläggning till gemensamt räkenskapsår i fall som avses i 4 § och 5 § första stycket.

Föreläggande om rättelse

7 § Om ett företag tillämpar brutet räkenskapsår i strid med 1 § andra stycket, får skattemyndigheten förelägga företaget att lägga om räkenskapsåret till kalenderår. Ett sådant föreläggande får förenas med vite.

Räkenskapsår i finansiella företag

8 § I 1 kap. 7 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag och i 1 kap. 6 § lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag finns bestämmelser om räkenskapsår i vissa företag.

Allmänt om vad bokföringsskyldigheten innebär

1 § Ett företag skall

1. löpande bokföra alla affärshändelser enligt bestämmelserna i 5 kap. 1–5 §§,

2. se till att det finns verifikationer enligt 5 kap. 6–9 §§ för alla bokföringsposter samt systemdokumentation och behandlingshistorik enligt 5 kap. 11 §,

3. bevara all räkenskapsinformation och sådan utrustning och sådana system som behövs för att presentera räkenskapsinformationen i den form som anges i 7 kap. 1 § 1 eller 2.

Ett bokslutsföretag skall dessutom

1. upprätta en balansräkning enligt 3 §, och

2. avsluta den löpande bokföringen enligt bestämmelserna i 6 kap.

God redovisningssed

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

Upprättande av balansräkning när bokföringsskyldigheten inträder eller när grunden för denna ändras

3 § Bokslutsföretag skall utan dröjsmål upprätta en balansräkning, när bokföringsskyldighet inträder eller när grunden för sådan skyldighet ändras.

Vid upprättandet av balansräkningen gäller 6 kap. 4 § andra stycket i tillämpliga delar.

Bokföring för flera verksamheter

4 § Om ett företag bedriver flera verksamheter, skall det ha en bokföring som omfattar samtliga verksamheter.

Trots bestämmelsen i första stycket får ett företag som bedriver flera verksamheter ha en bokföring för varje enskild verksamhet, om det finns särskilda skäl och det är förenligt med god redovisningssed. Företag som avses i 6 kap. 1 § skall i så fall löpande arkivera uppgifter om ställning och resultat i de olika verksamheterna på en gemensam plats. Om företaget bedriver verksamhet på egen hand, skall arkiveringen ske i anslutning till bokföringen för en sådan verksamhet.

5 § Ett företag får ha gemensam bokföring med någon annan bokföringsskyldig endast för gemensamt bedriven verksamhet och endast om det är förenligt med god redovisningssed.

Trots bestämmelsen i första stycket får församlingar i Svenska kyrkan som ingår i en kyrklig samfällighet enligt 3 § andra stycket lagen (1998:1591) om Svenska kyrkan ha en gemensam bokföring som omfattar församlingarnas och samfällighetens verksamheter. Vidare får prästlönetillgångar enligt 10 § lagen (1998:1592) om införande av lagen (1998:1591) om Svenska kyrkan ha gemensam bokföring, om de förvaltas tillsammans.

5 kap. Löpande bokföring och verifikationer

Grundbokföring och huvudbokföring

1 § Affärshändelserna skall bokföras så att de kan presenteras i registreringsordning (grundbokföring) och i systematisk ordning (huvudbokföring). Detta skall ske på ett sådant sätt att det är möjligt att kontrollera fullständigheten i bokföringsposterna och överblicka verksamhetens förlopp, ställning och resultat.

Tidpunkten för bokföring

2 § Kontanta in- och utbetalningar skall bokföras senast påföljande arbetsdag. Andra affärshändelser skall bokföras så snart det kan ske.

Affärshändelserna får bokföras senare än som anges i första stycket, om det finns särskilda skäl och det är förenligt med god redovisningssed.

Andra företag än bokslutsföretag får dröja med att bokföra affärshändelserna tills betalning sker, under förutsättning att detta är förenligt med god redovisningssed. Vid räkenskapsårets utgång skall dock samtliga då obetalda fordringar och skulder bokföras.

Vad som sägs i tredje stycket gäller också bokslutsföretag, om det endast förekommer ett mindre antal fakturor eller andra handlingar i verksamheten och fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp.

Bokslutstransaktioner

3 § I samband med att den löpande bokföringen avslutas skall sådana poster som är nödvändiga för att bestämma räkenskapsårets intäkter och kostnader och den finansiella ställningen på balansdagen bokföras.

4 § Vid bokföringen skall konton över tillgångar, avsättningar och skulder specificeras i en sidoordnad bokföring i den utsträckning det behövs för att ge en tillfredsställande kontroll och överblick.

Rättelse av bokföringspost

5 § Om en bokföringspost rättas, skall det anges när rättelsen har skett och vem som har gjort den. Sker rättelsen genom en särskild rättelsepost, skall det samtidigt säkerställas att det vid en granskning av den rättade bokföringsposten utan svårighet går att få kännedom om rättelsen.

Verifikationer

6 § För varje affärshändelse skall det finnas en verifikation. Om företaget har tagit emot en uppgift om affärshändelsen i den form som anges i 7 kap. 1 § första stycket, skall denna uppgift, i förekommande fall kompletterad med uppgifter enligt 7 och 8 §§, användas som verifikation.

Om det behövs med hänsyn till arten av den mottagna verifikationen, får bokföringen grundas på en särskilt upprättad hänvisningsverifikation.

Flera likartade affärshändelser får dokumenteras genom en gemensam verifikation. Vid försäljning av varor och tjänster mot kontant betalning får även inbetalningarna under en dags försäljning dokumenteras genom en gemensam verifikation, om det skulle vara förenat med svårigheter att upprätta verifikationer för de olika affärshändelserna. Den gemensamma verifikationen får då utgöras av uppgifter från en kassaapparat, kassarapport eller annan uppgift som anger summan av mottagna betalningar.

7 § Verifikationen skall innefatta uppgift om när den har sammanställts, när affärshändelsen har inträffat, vad denna avser, vilket belopp den gäller och vilken motpart den berör. I förekommande fall skall verifikationen även innefatta upplysning om handlingar eller andra uppgifter som har legat till grund för affärshändelsen samt var dessa finns tillgängliga.

I verifikationen skall det ingå ett verifikationsnummer eller annat identifieringstecken samt sådana övriga uppgifter som är nödvändiga för att sambandet mellan verifikationen och den bokförda affärshändelsen utan svårighet skall kunna fastställas.

8 § Uppgifter enligt 7 § första stycket får utelämnas, om det är förenat med svårigheter att låta uppgiften ingå i verifikationen och ett utelämnande är förenligt med god redovisningssed.

9 § Om en verifikation rättas, skall det anges när rättelsen har skett och vem som har gjort den. Prop. 1998/99:130

Andra bokföringsposter än sådana som avser affärshändelser

10 § Vad som föreskrivs i 1–9 §§ gäller även andra bokföringsposter än sådana som avser affärshändelser.

Systemdokumentation och behandlingshistorik

11 § Företaget skall upprätta sådana beskrivningar över bokförings-systemets organisation och uppbyggnad som behövs för att ge överblick över systemet (systemdokumentation). Företaget skall också upprätta sådana beskrivningar över genomförda bearbetningar inom systemet som gör det möjligt att utan svårighet följa och förstå de enskilda bokföringsposternas behandling (behandlingshistorik).

Om företaget har flera separata bokföringar, skall det av systemdokumentationen för varje bokföring framgå var uppgifter ur övriga bokföringar kan erhållas.

6 kap. Hur den löpande bokföringen avslutas

När den löpande bokföringen skall avslutas med en årsredovisning

1 § Företag som tillhör någon eller några av följande kategorier skall för varje räkenskapsår avsluta bokföringen med en årsredovisning och offentliggöra den enligt 2 §:

1. aktiebolag,
2. ekonomiska föreningar,
3. handelsbolag i vilka en eller flera juridiska personer är delägare,
4. företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag,
5. stiftelser som är bokföringsskyldiga enligt denna lag, dock inte stiftelser som får använda sina tillgångar uteslutande till förmån för medlemmar av en viss eller vissa släkter och som är bokföringsskyldiga endast på grund av 2 kap. 3 § första stycket,
6. företag som är moderföretag i en koncern,
7. bokslutföretag i vilka
 - a) antalet anställda i verksamheten under de senaste två räkenskapsåren i medeltal har uppgått till mer än tio, eller
 - b) nettovärdet av tillgångarna i verksamheten enligt en balansräkning för räkenskapsåret uppgår till mer än 24 miljoner kronor.

2 § En årsredovisning skall upprättas och offentliggöras enligt bestämmelserna i årsredovisningslagen (1995:1554) eller, i förekommande fall, lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

När den löpande bokföringen får avslutas med ett årsbokslut i stället för en årsredovisning

3 § Andra bokslutsföretag än sådana som avses i 1 § skall, om de inte upprättar årsredovisning, för varje räkenskapsår avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut enligt 4 §.

Årsbokslutets innehåll

4 § Ett årsbokslut skall bestå av en resultaträkning och en balansräkning. När årsbokslutet upprättas, skall följande bestämmelser i årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

- 1 kap. 3 § om vad som avses med andelar,
- 1 kap. 4–6 §§ om koncern- och intresseföretagsdefinitioner,
- 2 kap. 2 § om överskådlighet och god redovisningssed,
- 2 kap. 4 § om andra grundläggande redovisningsprinciper,
- 2 kap. 5 § om språk och form,
- 2 kap. 6 § om valuta,
- 2 kap. 7 § om undertecknande,
- 3 kap. 1 och 2 §§ om balans- och resultaträkningarnas innehåll,
- 3 kap. 3 och 4 §§ om uppställningsformer,
- 3 kap. 9 § om avsättningar,
- 3 kap. 12 § och 13 § första stycket om nettoomsättning och extraordinära poster,
- 4 kap. 1 och 2 §§ om vad som är anläggningstillgångar och omsättningstillgångar,
- 4 kap. 3 § om anskaffningsvärdet för anläggningstillgångar,
- 4 kap. 4 § om avskrivning av anläggningstillgångar,
- 4 kap. 5 § om nedskrivning av anläggningstillgångar,
- 4 kap. 9 § om värdering av omsättningstillgångar,
- 4 kap. 10 § om värdering av pågående arbeten,
- 4 kap. 11 § om varulagrets anskaffningsvärde,
- 4 kap. 12 § om redovisning till bestämd mängd och fast värde,
- 4 kap. 13 § om omräkning av fordringar och skulder i utländsk valuta,

och

- 4 kap. 15 § om periodisering av vissa belopp vid upptagande av lån.

5 § I årsbokslutet skall företaget lämna de ytterligare upplysningar som anges i 6–9 §§.

Upplysningarna skall lämnas i noter. Om det inte står i strid med kravet på överskådlighet i 2 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554), får upplysningarna i stället lämnas i balansräkningen eller resultaträkningen.

Lämnas upplysningarna i noter, skall hänvisning göras vid de poster i balansräkningen eller resultaträkningen som upplysningarna hänför sig till.

6 § Principerna för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder skall anges.

För poster i balansräkningen som avser tillgångar, avsättningar eller skulder i utländsk valuta skall det anges enligt vilka principer beloppen har räknats om till svenska kronor.

7 § För varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554) skall uppgift lämnas om

1. tillgångarnas anskaffningsvärde,
2. årets avskrivningar enligt 4 kap. 4 § årsredovisningslagen,
3. årets nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivningar som har gjorts med stöd av 4 kap. 5 § andra stycket årsredovisningslagen,
4. ackumulerade avskrivningar enligt 4 kap. 4 § årsredovisningslagen,
5. ackumulerade nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivningar som har gjorts med stöd av 4 kap. 5 § andra stycket årsredovisningslagen.

Grunderna för avskrivning av anläggningstillgångarnas olika poster skall anges.

8 § För varje skuldpost i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 årsredovisningslagen (1995:1554) skall den del som förfaller till betalning senare än ett år efter balansdagen anges.

9 § Om företaget har ändrat redovisningsprinciper, skall upplysning lämnas om detta. Skälen för ändringen skall anges.

Tidpunkten för färdigställande av årsbokslutet

10 § Årsbokslutet skall färdigställas så snart det kan ske, dock senast sex månader eller, i stiftelser, fyra månader efter räkenskapsårets utgång.

11 § För varje sammandragen post i den balansräkning som skall ingå i årsredovisningen eller årsbokslutet skall, om inte postens sammansättning klart framgår av bokföringen i övrigt, de belopp som ingår i posten specificeras i en särskild förteckning, som inte behöver offentliggöras.

7 kap. Arkivering av räkenskapsinformation m.m.

Former för bevarande

1 § Räkenskapsinformation skall bevaras i

1. vanlig läsbar form (dokument),
2. mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel, eller
3. annan form som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel (maskinläsbart medium) och som genom omedelbar utskrift kan tas fram i sådan form som avses i 1 eller 2.

Dokument, mikroskrift och maskinläsbart medium med räkenskapsinformation som företaget har tagit emot från någon annan skall bevaras i det skick materialet hade när det kom till företaget. Dokument, mikroskrift och maskinläsbart medium med räkenskapsinformation som företaget självt har upprättat skall bevaras i det skick materialet fick när räkenskapsinformationen sammanställdes.

Tid och plats för förvaring

2 § Dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier som används för att bevara räkenskapsinformation skall vara varaktiga och lätt åtkomliga. De skall bevaras fram till och med det tionde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. De skall förvaras i Sverige, i ordnat skick och på betryggande och överskådligt sätt.

Maskinutrustning och system som behövs för att presentera räkenskapsinformationen i den form som anges i 1 § första stycket 1 eller 2 skall hållas tillgängliga i Sverige under hela den tid som anges i första stycket.

Tillfällig förvaring av verifikation utomlands

3 § Om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed, får ett dokument som innefattar en verifikation, trots bestämmelserna i

2 §, tillfälligt förvaras utomlands.

4 § Om det finns särskilda skäl, får skattemyndigheten tillåta att ett företag, trots bestämmelserna i 2 §, förvarar maskinläsbara medier utomlands. I sådana fall får maskinutrustning och system som avses i 2 § andra stycket hållas tillgängliga i samma land. Tillståndet får förenas med villkor och begränsas till viss tid. Även om tillstånd ges, skall företaget genom omedelbar utskrift kunna ta fram räkenskapsinformationen i Sverige i sådan form som avses i 1 § 1 eller 2.

Tillstånd enligt första stycket ges av Finansinspektionen när det gäller företag som står under inspektionens tillsyn.

Förvaring av dokument m.m. som hör till en filial utomlands

5 § Bestämmelserna i 2 § om förvaring i Sverige gäller inte dokument, mikroskrift, maskinläsbara medier, utrustning och system som avser verksamhet som företaget bedriver genom en filial utomlands, om företaget är bokföringsskyldigt i det landet.

Överföring av räkenskapsinformation på maskinläsbart medium till annan form

6 § Ett företag får förstöra ett maskinläsbart medium som används för att bevara räkenskapsinformation, om räkenskapsinformationen på ett betryggande sätt överförs till dokument, mikroskrift eller annat maskinläsbart medium. Om räkenskapsinformationen består av uppgifter som företaget har tagit emot från någon annan, får det maskinläsbara mediet dock förstöras först från och med det fjärde året efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades.

När räkenskapsinformation får förstöras

7 § Om det finns särskilda skäl, får skattemyndigheten för visst fall tillåta att dokument, mikroskrift och maskinläsbara medier som används för att bevara räkenskapsinformation förstörs före utgången av den tid som anges i 2 §.

Tillstånd enligt första stycket ges av Finansinspektionen när det gäller företag som står under inspektionens tillsyn.

8 kap. Utvecklandet av god redovisningssed

1 § Bokföringsnämnden ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed. Finansinspektionen ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed i sådana företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag och lagen (1995:1560)

om årsredovisning i försäkringsföretag i den utsträckning det är påkallat av dessa företags särart. Prop. 1998/99:130

Av 1 kap. 5 § lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, 1 kap. 4 § lagen om årsredovisning i försäkringsföretag och 11 kap. 2 § lagen (1992:543) om börs- och clearingverksamhet följer att regeringen får bemyndiga Finansinspektionen att meddela föreskrifter om redovisning för finansiella företag.

9 kap. Överklagande

1 § En myndighets beslut enligt denna lag får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol.

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999. I fråga om juridiska personer som avses i 2 kap. 2 § första stycket och som inte bedriver näringsverksamhet skall dock lagen tillämpas först från och med det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2000. Detsamma gäller fysiska personer som vid utgången av år 1999 inte var bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen (1976:125) och som skulle vara bokföringsskyldiga enligt den nya lagen endast därför att de äger eller brukar en näringsfastighet.

2. Bokföringslagen (1976:125) skall upphöra att gälla vid utgången av år 1999. Lagen skall dock fortfarande tillämpas för räkenskapsår som har inletts före nämnda tidpunkt. Lagen skall vidare tillämpas på understödsföreningar som med stöd av punkten 3 i övergångsbestämmelserna till lagen (1999:000) om ändring i lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag alltjämt tillämpar 29 och 30 §§ lagen (1972:262) om understödsföreningar.

Bestämmelsen i 16 § andra stycket bokföringslagen får tillämpas även för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999.

3. Jordbruksbokföringslagen (1979:141) skall upphöra att gälla vid utgången av år 2000. Lagen skall dock fortfarande tillämpas för räkenskapsår som har inletts före nämnda tidpunkt.

4. Om det i en lag eller i en annan författning hänvisas till någon föreskrift i bokföringslagen (1976:125) eller jordbruksbokföringslagen (1979:141) som har ersatts av en föreskrift i denna lag, tillämpas i stället den nya föreskriften.

Härigenom föreskrivs följande.

Allmänna bestämmelser

1 § I denna lag finns bestämmelser om revision för vissa fysiska och juridiska personer.

I denna lag betyder

1. företag: fysisk eller juridisk person som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:000),

2. moderföretag: företag som utgör moderföretag enligt definitionen i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554),

3. dotterföretag: vad som utgör dotterföretag enligt definitionen i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen,

4. koncern: vad som utgör koncern enligt definitionen i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen,

5. koncernföretag: vad som utgör koncernföretag enligt definitionen i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen,

6. företagsledning: den eller de som svarar för företagets organisation och förvaltningen av företagets angelägenheter samt den eller de som har hand om den löpande förvaltningen.

2 § Lagen är tillämplig på företag som enligt 6 kap. 1 § bokföringslagen (1999:000) är skyldiga att avsluta bokföringen med en årsredovisning, dock inte företag för vilka regler om revision finns i någon annan lag.

Antalet revisorer

3 § Ett företag skall ha minst en revisor.

4 § För en revisor får en eller flera revisorssuppleanter utses. Vad som sägs i denna lag om revisor skall i tillämpliga delar även gälla suppleant.

Revisorns uppgifter

5 § Revisorn skall granska företagets årsredovisning och bokföring samt företagsledningens förvaltning. Granskningen skall vara så ingående och omfattande som god revisionsredovisning kräver.

Om företaget är moderföretag, skall revisorn även granska koncernredovisningen och koncernföretagens inbördes förhållanden.

6 § Revisorn skall efter varje räkenskapsår lämna en revisionsberättelse till företaget. Bestämmelser om berättelsens innehåll och den tidpunkt då den skall lämnas till företagsledningen finns i 27–32 §§.

Om företaget är ett moderföretag, skall revisorn även lämna en koncernrevisionsberättelse enligt bestämmelserna i 33 §. Detta gäller inte om moderföretaget enligt 7 kap. 2 eller 3 § årsredovisningslagen (1995:1554) inte behöver upprätta koncernredovisning.

7 § I samband med revisionen skall revisorn till företagsledningen framföra de erinringar och göra de påpekanden som följer av god revisionsred. Bestämmelser om erinringar finns i 34 §.

Tillhandahållande av upplysningar m.m.

8 § Företagsledningen skall ge revisorn tillfälle att genomföra granskningen i den omfattning revisorn anser vara nödvändig. Den skall lämna de upplysningar och den hjälp som revisorn begär.

Samma skyldigheter har företagsledningen och revisorn i ett dotterföretag gentemot en revisor i moderföretaget.

Hur revisor utses

9 § En revisor utses av företaget.

Företaget får bestämma att någon annan skall utse revisor.

I 25 § finns bestämmelser om att länsstyrelsen i vissa fall skall utse revisor.

Obehörighetsgrunder

10 § Den som är underårig, i konkurs eller har fått näringsförbud eller har förvaltare enligt 11 kap. 7 § föräldrabalken kan inte vara revisor.

Bosättningskrav

11 § En revisor som inte är auktoriserad eller godkänd skall vara bosatt i en stat inom Europeiska unionen eller Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, om inte regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer för ett särskilt fall tillåter något annat. Detta gäller inte om även en auktoriserad eller godkänd revisor deltar i revisionen.

Kompetenskrav

12 § En revisor skall ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfattningen av företagets verksamhet fordras för att fullgöra uppdraget.

Endast den som är auktoriserad eller godkänd revisor kan vara revisor i

1. ett handelsbolag som en eller flera juridiska personer är delägare i, och
2. ett hypoteksinstitut som är skyldigt att upprätta årsredovisning enligt lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag.

13 § Minst en revisor skall vara auktoriserad revisor om

1. nettovärdet av företagets tillgångar enligt balansräkningarna för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett gränsbelopp som motsvarar 1 000 gånger det prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde under den sista månaden av respektive räkenskapsår, eller
2. antalet anställda hos företaget under de två senaste räkenskapsåren i medeltal har överstigit 200.

14 § Bestämmelserna i 13 § gäller även för moderföretag i en koncern om

1. nettovärdet av koncernföretagens tillgångar enligt koncernbalansräkningarna för de två senaste räkenskapsåren överstiger det gränsbelopp som anges i 13 § 1,
2. antalet anställda hos koncernföretagen under de två senaste räkenskapsåren i medeltal har överstigit 200, eller
3. moderföretaget inte upprättar koncernredovisning och nettovärdet av koncernföretagens tillgångar, enligt balansräkningar för koncernföretagens två senaste räkenskapsår, på moderföretagets balansdag överstiger det gränsbelopp som anges i 13 § 1.

15 § För ett företag som omfattas av bestämmelserna i 13 eller 14 § får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer besluta att företaget får utse en viss godkänd revisor i stället för en auktoriserad revisor. Ett sådant beslut gäller i högst fem år.

16 § För ett företag som inte omfattas av bestämmelserna i 12 § andra stycket, 13 eller 14 § får länsstyrelsen, om särskilda omständigheter kräver det, besluta att minst en revisor skall vara auktoriserad eller godkänd.

Jäv

17 § Den får inte vara revisor som

1. är ägare till eller delägare i företaget eller annat företag i samma koncern,
2. ingår i företagsledningen för företaget eller dess dotterföretag eller biträder vid företagets bokföring eller medelsförvaltning eller företagets kontroll däröver,

3. är anställd hos eller på annat sätt har en underordnad eller beroende ställning till företaget eller någon som avses under 1 eller 2,

4. är verksam i samma rörelse som den som yrkesmässigt biträder företaget vid grundbokföringen eller medelsförvaltningen eller företagets kontroll däröver,

5. är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses under 1 eller 2 eller är besvägrad med en sådan person i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller

6. står i låneskuld till företaget eller ett annat företag i samma koncern eller har en förpliktelse som ett sådant företag har ställt säkerhet för.

Den som enligt första stycket inte är behörig att vara revisor i ett moderföretag får inte vara revisor i dess dotterföretag.

Anlitande av biträde

18 § En revisor får vid revisionen inte anlita någon som enligt 17 § inte är behörig att vara revisor. Om företaget eller dess moderföretag i sin tjänst har anställda med uppgift att uteslutande eller huvudsakligen sköta den interna revisionen, får revisorn dock vid revisionen anlita sådana anställda i den utsträckning det är förenligt med god revisions sed.

Revisionsbolag

19 § Till revisor får även ett registrerat revisionsbolag utses.

Bestämmelser om vem som får vara huvudansvarig för revisionen när ett revisionsbolag utses att vara revisor och om underrättelseskyldighet finns i 12 § lagen (1995:528) om revisorer. Följande bestämmelser i detta kapitel tillämpas på den huvudansvarige:

17 § om jäv, och

18 § om anlitande av biträde.

Revisor i dotterföretag

20 § Till revisor i ett dotterföretag bör minst en av moderföretagets revisorer utses.

Revisorns mandattid

21 § Uppdraget som revisor gäller för bestämd tid eller tills vidare.

Ett uppdrag att tills vidare vara revisor upphör när ny revisor har utsetts.

22 § Ett uppdrag att vara revisor för bestämd tid upphör i förtid, om revisorn eller den som har utsett revisorn anmäler att uppdraget skall upphöra.

Ett uppdrag som gäller tills vidare upphör, om revisorn eller den som har utsett revisorn anmäler att uppdraget skall upphöra utan att ny revisor utses.

Anmälan skall göras hos företagsledningen. Om revisorn har utsetts av någon annan än företaget, skall anmälan också göras hos den som har utsett revisorn.

23 § En revisor vars uppdrag upphör i förtid skall genast anmäla detta till Patent- och registreringsverket för registrering. Han skall lämna en kopia av anmälan till företagsledningen.

Revisorn skall i anmälan lämna en redogörelse för vad han har funnit vid den granskning som han har utfört under den del av löpande räkenskapsår som uppdraget har omfattat. För anmälan gäller vad som föreskrivs i 29 §, 30 § första stycket och 31 § om revisionsberättelse. Patent- och registreringsverket skall sända en kopia av anmälan till skattemyndigheten.

Första och andra styckena gäller även när ett uppdrag att tills vidare vara revisor upphör.

24 § Om en revisors uppdrag upphör i förtid eller om bestämmelserna i 10–15 §§ eller i 17 § hindrar honom att vara revisor och det inte finns någon suppleant, skall företagsledningen vidta åtgärder för att en ny revisor utses för den återstående mandattiden.

Länsstyrelsen utser revisor i vissa fall

25 § Efter anmälan skall länsstyrelsen utse revisor,

1. när någon revisor inte är utsedd,
2. när auktoriserad revisor eller godkänd revisor inte är utsedd enligt 12 § andra stycket eller 13–16 §§,
3. när revisorn är obehörig enligt 10, 11 eller 17 § och det inte finns någon behörig revisorssuppleant, eller
4. när beslut av företaget om antalet revisorer eller om revisorns behörighet har åsidosatts.

Anmälan enligt första stycket kan göras av var och en. Företagsledningen är skyldig att göra anmälan, om inte rättelse utan dröjsmål sker genom den som utser revisor.

26 § Länsstyrelsen skall ge företagsledningen tillfälle att yttra sig innan den utser en revisor enligt 25 §. Förordnandet skall avse tiden till dess att annan revisor har blivit utsedd.

Vid förordnande enligt 25 § första stycket 3 skall länsstyrelsen entlediga den obehöriga revisorn.

27 § Revisionsberättelsen skall lämnas till företagsledningen senast fem och en halv månader efter räkenskapsårets utgång.

Revisorn skall på årsredovisningen teckna en hänvisning till revisionsberättelsen.

Revisionsberättelsen skall innehålla uppgift om företagets firma, organisationsnummer eller personnummer och den räkenskapsperiod som revisionsberättelsen avser.

28 § Revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning.

Om det i årsredovisningen inte har lämnats sådana upplysningar som skall lämnas enligt tillämplig lag om årsredovisning, skall revisorn ange detta och, om det kan ske, lämna behövliga upplysningar i sin berättelse.

29 § Om revisorn vid sin granskning har funnit att någon som ingår i företagsledningen har företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till någon försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet, skall det anmärkas i berättelsen.

30 § I revisionsberättelsen skall revisorn anmärka om han har funnit att företaget inte har fullgjort sin skyldighet

1. att göra skatteavdrag enligt skattebetalningslagen (1997:483),
2. att anmäla sig för registrering enligt 3 kap. 2 § skattebetalningslagen,
3. att lämna skattedeklaration enligt 10 kap. 9 eller 10 § skattebetalningslagen, eller
4. att i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av 1 kap. 1 och 2 §§ skattebetalningslagen.

Om revisionsberättelsen innehåller en anmärkning om att företaget inte har fullgjort en skyldighet som avses i första stycket 1–3, skall revisorn genast sända en kopia av revisionsberättelsen till skattemyndigheten.

31 § Utöver vad som följer av 28–30 §§ får en revisor i revisionsberättelsen lämna sådana upplysningar som han anser att tredje man bör få kännedom om.

32 § Om en tidigare revisor har gjort en anmälan enligt 23 §, skall en kopia av den fogas till revisionsberättelsen.

Koncernrevisionsberättelsen

33 § I fråga om koncernrevisionsberättelsen gäller 27 § första stycket om tidpunkten för lämnande av revisionsberättelsen samt 28, 31 och 32 §§ om revisionsberättelsens innehåll.

Revisorn skall på koncernredovisningen teckna en hänvisning till koncernrevisionsberättelsen.

Koncernrevisionsberättelsen skall innehålla uppgift om moderföretagets firma, organisationsnummer eller personnummer och den räkenskapsperiod som revisionsberättelsen avser.

Erinringar

34 § Om revisorn har framfört en erinran till företagsledningen, skall den antecknas i ett protokoll eller i en annan handling. Handlingen skall lämnas till företagsledningen och företaget skall förvara den på ett betryggande sätt.

Revisorns tystnadsplikt

35 § En revisor får inte till den som saknar rätt att få kännedom om företagets angelägenheter lämna upplysningar om sådana företagets angelägenheter som han får kännedom om när han fullgör sitt uppdrag, om det kan vara till skada för företaget.

Revisorns upplysningsplikt

36 § Revisorn är skyldig att lämna medrevisor, ny revisor och, om företaget har försatts i konkurs, konkursförvaltaren de upplysningar som behövs om företagets angelägenheter.

Revisorn är dessutom skyldig att på begäran lämna upplysningar om företagets angelägenheter till undersökningsledaren under förundersökning i brottmål.

Revisorn i ett handelsbolag som omfattas av 1 kap. 9 § sekretesslagen (1980:100) är även skyldig att på begäran lämna upplysningar om bolagets angelägenheter till de förtroendevalda revisorerna i kommunen eller landstinget.

Revisorns skadeståndsansvar

37 § En revisor som när han fullgör sitt uppdrag uppsåtligen eller av oaktsamhet skadar företaget skall ersätta skadan. Detsamma gäller när skadan tillfogas någon annan genom överträdelse av denna lag eller tillämplig lag om årsredovisning. En revisor skall även ersätta skada som uppsåtligen eller av oaktsamhet vållas av hans medhjälpare.

Om ett registrerat revisionsbolag är revisor, är det detta bolag och den för revisionen huvudansvarige som är ersättningskyldiga.

38 § Om någon är ersättningsskyldig enligt 37 §, kan skadeståndet jämkas efter vad som är skäligt med hänsyn till handlingens art, skadans storlek och omständigheterna i övrigt.

Gemensamt skadeståndsansvar

39 § Om flera skall ersätta samma skada, svarar de solidariskt för skadeståndet i den mån inte skadeståndsskyldigheten har jämkats för någon av dem enligt 38 §. Vad någon av dem har betalat i skadestånd får han återkräva av de andra efter vad som är skäligt med hänsyn till omständigheterna.

Tiden för väckande av talan

40 § Talan för företagets räkning enligt 37 § som inte grundas på brott får inte väckas mot en revisor sedan tre år har förflutit från det att revisionsberättelsen överlämnades till företagsledningen.

Överklagande

41 § Myndighets beslut i tillståndsärenden enligt 11 eller 15 § får överklagas hos regeringen.

Länsstyrelsens beslut enligt denna lag får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol.

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999.

2. Om det i en lag eller i en annan författning hänvisas till någon föreskrift i lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag som har ersatts av en föreskrift i denna lag, tillämpas i stället den nya föreskriften.

Härigenom föreskrivs att 13 kap. 13 § och 14 kap. 14 § föräldrabalken¹ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

13 kap.

13 §

Föräldrar får inte låta den som är under sexton år driva rörelse.

Om den omyndige har fyllt sexton år, får föräldrarna endast med överförmyndarens samtycke låta honom eller henne driva en rörelse som medför bokföringskyldighet enligt *bokföringslagen (1976:125)* eller *jordbruksbokföringslagen (1979:141)*. Utan överförmyndarens samtycke får föräldrarna inte själva driva en sådan rörelse för den omyndiges räkning. Samtycke får lämnas endast om den omyndiges ekonomiska och personliga förhållanden är sådana att det med beaktande av rörelsens art är lämpligt att samtycke ges.

Om den omyndige har fyllt sexton år, får föräldrarna endast med överförmyndarens samtycke låta honom eller henne driva en rörelse som medför bokföringskyldighet enligt *bokföringslagen (1999:000)*. Utan överförmyndarens samtycke får föräldrarna inte själva driva en sådan rörelse för den omyndiges räkning. Samtycke får lämnas endast om den omyndiges ekonomiska och personliga förhållanden är sådana att det med beaktande av rörelsens art är lämpligt att samtycke ges.

14 kap.

14 §

En god man eller förvaltare får endast med överförmyndarens samtycke låta den enskilde driva en rörelse som medför bokföringskyldighet enligt *bokföringslagen (1976:125)* eller *jordbruksbokföringslagen (1979:141)*. Utan överförmyndarens samtycke får den gode mannen eller förvaltaren inte driva en sådan rörelse för den enskildes räkning. Samtycke får lämnas endast om den enskildes ekonomiska och personliga förhållanden är sådana att det med beaktande av rörelsens art är lämpligt att sam-

En god man eller förvaltare får endast med överförmyndarens samtycke låta den enskilde driva en rörelse som medför bokföringskyldighet enligt *bokföringslagen (1999:000)*. Utan överförmyndarens samtycke får den gode mannen eller förvaltaren inte driva en sådan rörelse för den enskildes räkning. Samtycke får lämnas endast om den enskildes ekonomiska och personliga förhållanden är sådana att det med beaktande av rörelsens art är lämpligt att samtycke ges.

¹ Balken omtryckt 1995:974.

tycke ges.

Prop. 1998/99:130

I fråga om förordnade förmyndare tillämpas 13 kap. 13 §.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000. Vad som sägs i 13 kap. 13 § och 14 kap. 14 § i deras äldre lydelse om drivande av rörelse som medför bokföringsskyldighet enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) gäller dock även därefter till och med utgången av år 2000.

Härigenom föreskrivs att 11 kap. 5 § brottsbalken skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

11 kap.

5 §¹

Den som uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet enligt *bokföringslagen (1976:125)*, *stiftelselagen (1994:1220)* eller *lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m. m.* genom att underlåta att bokföra affärshändelser eller bevara *räkenskapsmaterial* eller genom att lämna oriktiga uppgifter i bokföringen eller på annat sätt, döms, om rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning till följd härav inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen, för bokföringsbrott till fängelse i högst två år eller, om brottet är ringa, till böter. Är brottet grovt *skall han dömas* till fängelse i lägst sex månader och högst fyra år.

Den som uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosätter bokföringsskyldighet enligt *bokföringslagen (1999:000)* genom att underlåta att bokföra affärshändelser eller bevara *räkenskapsinformation* eller genom att lämna oriktiga uppgifter i bokföringen eller på annat sätt, döms, om rörelsens förlopp, ekonomiska resultat eller ställning till följd härav inte kan i huvudsak bedömas med ledning av bokföringen, för bokföringsbrott till fängelse i högst två år eller, om brottet är ringa, till böter. Är brottet grovt *döms* till fängelse i lägst sex månader och högst fyra år.

Första stycket gäller inte om bokföringsskyldigheten avser en juridisk person som anges i 2 kap. 2 § bokföringslagen och som inte bedriver näringsverksamhet.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999.

2. I fråga om understödsföreningar som med stöd av punkten 3 i övergångsbestämmelserna till lagen (1999:000) om ändring i lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag alltjämt tillämpar 29 och 30 §§ lagen (1972:262) om understödsföreningar gäller 11 kap. 5 § fortfarande i sin äldre lydelse.

¹ Senaste lydelse 1994:1222.

Härigenom föreskrivs att 3 § samt punkten 19 av anvisningarna till 23 § och punkterna 1 och 2 av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 §¹

Med *taxeringsår* förstås i denna lag det kalenderår, under vilket taxeringsbeslut rörande årlig taxering enligt 4 kap. 2 § taxeringslagen (1990:324) skall meddelas, och med *beskattningsår* det kalenderår, som närmast föregått taxeringsåret, eller, där räkenskapsår inte sammanfaller med kalenderår (brutet räkenskapsår), det räkenskapsår, som gått ut närmast före taxeringsåret.

För skattskyldiga som är bokföringsskyldiga enligt 1 § *bokföringslagen* (1976:125) räknas brutet räkenskapsår som beskattningsår för näringsverksamhet under förutsättning att föreskrifterna i 12 § nämnda lag iakttagits.

För skattskyldiga som är bokföringsskyldiga enligt *bokföringslagen* (1999:000) räknas brutet räkenskapsår som beskattningsår för näringsverksamhet under förutsättning att föreskrifterna i 3 kap. nämnda lag iakttagits.

Inkomst hos ett handelsbolag tas upp vid den taxering då handelsbolaget skulle ha taxerats om det hade varit skattskyldigt.

Anvisningar

till 23 §

19². Avdrag medges för påförda egenavgifter enligt lagen (1981:691) om socialavgifter i den mån avgifterna hänför sig till näringsverksamhet.

Fysisk person får dessutom avdrag för belopp som har avsatts för att täcka på beskattningsåret belöpande egenavgifter avseende näringsverksamhet här i riket. Den som enligt *bokföringslagen* (1976:125) eller *jordbruksbokföringslagen* (1979:141) är skyldig att upprätta årsbokslut skall ha satt av ett mot avdraget svarande belopp i räkenskaperna för beskattningsåret. Medgivet avdrag skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

Fysisk person får dessutom avdrag för belopp som har avsatts för att täcka på beskattningsåret belöpande egenavgifter avseende näringsverksamhet här i riket. Den som enligt *bokföringslagen* (1999:000) är skyldig att upprätta årsbokslut eller *årsredovisning* skall ha satt av ett mot avdraget svarande belopp i räkenskaperna för beskattningsåret. Medgivet avdrag skall återföras till beskattning nästföljande beskattningsår.

¹ Senaste lydelse 1993:1541.

² Senaste lydelse 1998:684.

Avdrag enligt andra stycket beräknas på ett underlag som motsvarar den skattskyldiges inkomst av förvärvskällan, beräknad enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, före avdraget, minskad med

1) sjukpenning eller annan ersättning som avses i punkt 11 av anvisningarna till 22 §,

2) intäkt som är att hänföra till inkomst av anställning enligt 2 kap. 3–5, 15 och 16 §§ lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension.

Avdrag enligt andra stycket får uppgå till högst 25 procent av underlaget, beräknat enligt tredje stycket. I fråga om sådana inkomster eller skattskyldiga som avses i 2 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster får dock avdraget uppgå till högst 20 procent.

Vad som har sagts i första–fjärde styckena gäller också för en fysisk person, som är delägare i ett handelsbolag, under förutsättning att bolaget har haft inkomst av näringsverksamhet här i riket. Avdrag enligt första och andra styckena skall därvid göras av delägaren.

Beskattas enligt tredje stycket av anvisningarna till 52 § en medhjälpande make för del av inkomst av en verksamhet, som bedrivs av den andra maken, skall avdrag enligt första och andra styckena göras särskilt för envar av makarna.

Skattskyldig som har gjort avdrag enligt andra stycket skall vid självdeklarationen foga uppgifter om avdragets beräkning. Uppgifterna skall lämnas på blankett enligt fastställt formulär.

Anvisningar

till 24 §

1³. För skattskyldig som har haft ordnad bokföring skall beräkningen av inkomst ske på grundval av hans bokföring med iakttagande av bestämmelserna i denna anvisningspunkt. Vid inkomstberäkningen tas hänsyn till in- och utgående lager av varor, däri inbegripet djur, råmaterial, hel- och halvfabrikat m.m., till pågående arbeten samt till fordrings- och skuldposter samt avsättningar. Reserv i lager o.d. får beaktas endast vid tillämpning av punkt 2 tredje och fjärde styckena. Värdet av utgående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter samt avsättningar bestäms med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång. Som värde av ingående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter och avsättningar tas upp värdet av närmast föregående beskattningsårs utgående lager, pågående arbeten samt fordrings- och skuldposter och avsättningar.

Har det bokförda resultatet påverkats av att bland intäkterna har tagits upp belopp, som inte skall beskattas som inkomst, eller utslutits belopp, som borde ha medräknats, eller bland kostnaderna har tagits upp belopp, som inte är avdragsgilla vid inkomstberäkningen, skall resultatet justeras så att det kan läggas till grund för inkomstberäkningen enligt denna lag. I de fall resultatet har påverkats av att lager, pågående arbeten eller fordringspost har tagits upp med för lågt belopp eller skuldpost eller avsättningar med för högt belopp skall dock på yrkande av den

³ Senaste lydelse 1998:1604.

skattskyldige justering av det bokförda resultatet underlåtas i den mån det är uppenbart att denne – i överensstämmelse med reglerna för inkomstberäkning i denna lag – genom större avskrivningar på anläggningstillgångar än som skett skulle ha kunnat redovisa ett lägre resultat än det som skulle framkomma efter justeringen.

Vid beräkning av inkomst enligt bokföringsmässiga grunder skall iakttas, att en inkomst skall anses ha åtnjutits under det år, då den enligt god redovisningssed *eller enligt vad som beträffande jordbruk är allmänt brukligt* bör tas upp som intäkt i räkenskaperna, även om inkomsten ännu inte har uppburits kontant eller eljest kommit den skattskyldige tillhanda t.ex. i form av levererade varor, fullgjorda prestationer eller på annat härmed jämförligt sätt. Vad som gäller i fråga om inkomstposterna tillämpas också i fråga om utgiftsposterna. I fråga om tiden för inkomst- och utgiftsposters upptagande enligt bokföringsmässiga grunder tillämpas i allmänhet det förfaringssättet, att fordringar tas upp som inkomst under det år, då de uppkommer, och att räntor hänförs till inkomsten för det år, på vilket de belöper, i bägge fallen oberoende av om de verkligen har influtit under nämnda år eller inte. Å andra sidan bör förskottsvis influtna räntor, som till större eller mindre del belöper på ett kommande år, till denna del bokföringsmässigt hänföras till det sistnämnda årets inkomst. Avdrag för ränta på lån ur statens lånefond för lån med uppskjuten ränta åtnjuts för det år då räntan har betalats.

Vid tillämpning av föregående stycke skall iakttas bl.a. att värdet av avyttrade varor skall – även om fakturering inte skett – redovisas som fordran, såvida varorna levererats till den nye ägaren före årets utgång.

Har avverkningsrätt till skog upplåtits mot betalning, som skall erläggas under loppet av flera år, får som intäkt för varje år tas upp den del av köpeskillingen som influtit under samma år.

Vid beräkning av inkomst enligt bokföringsmässiga grunder skall iakttas, att en inkomst skall anses ha åtnjutits under det år, då den enligt god redovisningssed bör tas upp som intäkt i räkenskaperna, även om inkomsten ännu inte har uppburits kontant eller eljest kommit den skattskyldige tillhanda t.ex. i form av levererade varor, fullgjorda prestationer eller på annat härmed jämförligt sätt. Vad som gäller i fråga om inkomstposterna tillämpas också i fråga om utgiftsposterna. I fråga om tiden för inkomst- och utgiftsposters upptagande enligt bokföringsmässiga grunder tillämpas i allmänhet det förfaringssättet, att fordringar tas upp som inkomst under det år, då de uppkommer, och att räntor hänförs till inkomsten för det år, på vilket de belöper, i bägge fallen oberoende av om de verkligen har influtit under nämnda år eller inte. Å andra sidan bör förskottsvis influtna räntor, som till större eller mindre del belöper på ett kommande år, till denna del bokföringsmässigt hänföras till det sistnämnda årets inkomst. Avdrag för ränta på lån ur statens lånefond för lån med uppskjuten ränta åtnjuts för det år då räntan har betalats.

I fråga om avdrag för kostnader för reparation och underhåll av fastighet gäller även punkt 4 tredje och fjärde styckena av anvisningarna till 23 §.

Om beskattningsmyndighet, med frångående av den skattskyldiges på hans räkenskaper grundade inkomstberäkning, som inkomst för ett år beskattat vinst, som i bokföringen framkommer som vinst först ett senare år, skall vid inkomstberäkningen för det följande år, då vinsten redovisas i bokföringen, det sistnämnda årets bokförda resultat justeras på sådant sätt att den redan beskattade vinsten inte beskattas en gång till.

Motsvarande gäller för det fall, att beskattningsmyndighet ansett att en förlust, som är i och för sig avdragsgill, inte får beaktas vid inkomstberäkningen för det år då den redovisats i räkenskaperna eller beskattningsmyndighet i annat fall visst år frångått den skattskyldiges bokföring på sådant sätt att det påverkar följande års inkomstberäkning.

Har intäkter eller utgifter avseende viss egendom vid den närmast föregående taxeringen till statlig inkomstskatt hänförs till inkomstslaget kapital och sker beskattning vid den aktuella taxeringen i inkomstslaget näringsverksamhet skall den skattskyldige ta upp sådana ingående tillgångs- och skuldposter samt avsättningar som erfordras för att någon intäkt eller utgift inte skall beskattas två gånger eller lämnas obeskattad på grund av skiftet av tillämpligt inkomstslag.

3 § 7–11 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt har motsvarande tillämpning vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet. Vid beräkning av realisationsvinst eller realisationsförlust som är hänförlig till näringsverksamhet tillämpas 24 § 1–5 mom., 27 § 1–3 mom., 28 §, 29 § 1 mom., 30 § 1 mom. och 31 § nämnda lag.

2⁴. Tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning (lager) får inte tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet. Begreppen anskaffningsvärde och verkligt värde har den innebörd som anges i 13 § andra stycket och 14 § andra stycket bokföringslagen (1976:125) eller, i förekommande fall 4 kap. 9 § andra–fjärde styckena årsredovisningslagen (1995:1554), 4 kap. 5 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller 4 kap. 4 § lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

2. Tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning (lager) får inte tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet. Begreppen anskaffningsvärde och verkligt värde har den innebörd som anges i 4 kap. 9 § andra–fjärde styckena årsredovisningslagen (1995:1554) eller, i förekommande fall 4 kap. 5 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller 4 kap. 4 § lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

Vid bestämmande av lagrets anskaffningsvärde skall de lagertillgångar, som ligger kvar i den skattskyldiges lager vid beskattningsårets utgång, anses som de av honom senast anskaffade eller tillverkade.

⁴ Senaste lydelse 1998:1671.

Utan hinder av vad som sägs i första stycket får annat varulager än lager av fastigheter och liknande tillgångar och lager av aktier, obligationer, lånefordringar och liknande tillgångar tas upp till lägst 97 procent av det samlade anskaffningsvärdet.

Djur i jordbruk och renskötsel skall alltid anses som lager. Sådant lager får inte tas upp till lägre belopp än 85 procent av den genomsnittliga produktionskostnaden för djur av det slag och den ålderssammansättning som det är fråga om. Djuren behöver dock inte i något fall tas upp till ett högre belopp än som motsvarar djurens sammanlagda allmänna saluvärde. Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer fastställer för varje taxeringsår föreskrifter för beräkning av produktionskostnaden. Har denna kostnad inte fastställts, t. ex. i fråga om särskilt dyrbara avelsdjur, får djuret tas upp till lägst 85 procent av det lägsta av anskaffningsvärdet och allmänna saluvärdet.

Nedskrivning av värdet på rättigheter till leverans av lagertillgångar enligt ej fullgjorda köpekontrakt (kontraktsnedskrivning) får godkännas endast i den mån det visas, att inköpspriset för tillgångar av samma slag på balansdagen understiger det kontraherade priset. Beträffande värdet på rättigheter till leverans av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier enligt ej fullgjorda köpekontrakt kan avskrivning (kontraktsavskrivning) godkännas endast i den mån den skattskyldige visar, att inköpspriset för tillgångar av samma slag på balansdagen understiger det kontraherade priset.

Förvärvas aktie i svenskt aktiebolag av skattskyldig, som driver bank- eller annan penningrörelse eller försäkringsrörelse, eller av annan skattskyldig, för vilken aktien utgör omsättningstillgång, och är det inte uppenbart att den skattskyldige därigenom erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde för honom med hänsyn till hans näringsverksamhet, får sådan nedgång i aktiens värde som beror på utdelning till den skattskyldige av medel, vilka fanns hos det utdelande bolaget vid förvärvet och inte motsvarar tillskjutet belopp, inte föranleda att aktien vid inkomstberäkningen för den skattskyldige tas upp till lägre belopp än som motsvarar hans anskaffningskostnad för aktien. Har denna, innan sådan utdelning skett, tagits upp till lägre belopp än den skattskyldiges anskaffningskostnad, får aktien vid utgången av det beskattningsår, under vilket utdelningen äger rum, inte tas upp till lägre belopp än aktiens värde i beskattningshänseende vid ingången av samma år med tillägg av ett belopp, som motsvarar skillnaden mellan den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktien och nämnda värde, dock högst av det utdelade beloppet. Sker utdelning utan att det värde för aktien, som ligger till grund för beräkningen av den skattskyldiges inkomst, påverkas och medför detta att den skattskyldige efter överlåtelse av aktien eller upplösning av bolaget redovisar förlust, skall därifrån avräknas det belopp som motsvarar utdelningen. Utdelning som avses i detta stycke anses i första hand gälla andra medel än sådana som motsvarar tillskjutet belopp. Vad som sägs om aktie i detta stycke gäller även beträffande andel i ekonomisk förening. Med tillskjutet belopp avses därvid inbetald insats. Bestämmelserna gäller också vid förvärv av aktie eller andel i utländsk juridisk person. I detta fall saknar det betydelse om den

skattskyldige genom förvärvet erhåller en tillgång av verkligt och särskilt värde. Prop. 1998/99:130

I fråga om aktier som utgör lager gäller vidare följande. Har aktier erhållits genom sådan utdelning som avses i 3 § 7 a mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall som anskaffningsvärde för dessa aktier anses så stor del av anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget som svarar mot förändringen i marknadsvärdet på dessa aktier till följd av utdelningen. Anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget skall minskas i motsvarande mån. För sådana mottagare som inte äger aktier i det utdelande bolaget skall, om vederlag erlagts för rätten till utdelning, vederlaget anses som anskaffningsvärde. I annat fall skall de utdelade aktierna anses anskaffade utan kostnad. Har aktier erhållits genom sådan utskiftning som avses i 3 § 8 mom. tredje stycket nämnda lag skall som anskaffningsvärde för dessa aktier anses anskaffningsvärdet för andelarna i den förening som skiftat ut aktierna.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången vid 2001 års taxering. Äldre bestämmelser skall dock tillämpas i fråga om räkenskapsår som har påbörjats före ikraftträdandet. Äldre bestämmelser skall tillämpas även därefter av den som är skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141).

Härigenom föreskrivs att 2 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §

*1 mom.*¹ Bestämmelserna i 3–6, 18–25, 27, 31–34, 41–43, 65 och 66 §§ kommunalskattelagen (1928:370) tillämpas också vid taxeringen till statlig inkomstskatt i den mån inte annat följer av denna lag.

I den mån bestämmelserna i kommunalskattelagen eller i denna lag meddelade, med stadganden i kommunalskattelagen likartade bestämmelser är tillämpliga vid taxeringen till statlig inkomstskatt, skall även anvisningarna till kommunalskattelagen i motsvarande delar tillämpas.

För juridiska personer utom dödsbon gäller bestämmelserna i fjärde- tionde styckena.

Beskattningsåret utgörs av det räkenskapsår som slutat närmast före taxeringsåret. I fråga om verksamhet på vilken *bokföringslagen (1976:125)* inte är tillämplig skall beskattningsåret avse kalenderår. Vid en sådan fusion eller fission som anges i 4 respektive 5 § lagen (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser gäller – om villkoren i 9 och 10 §§ den lagen är uppfyllda – följande: Beskattningsåret för det övertagande företaget utgörs såvitt avser den övertagna verksamheten av tiden från ingången av räkenskapsåret för det överlåtande företaget till utgången av räkenskapsåret för det övertagande företaget.

Beskattningsåret utgörs av det räkenskapsår som slutat närmast före taxeringsåret. I fråga om verksamhet på vilken *bokföringslagen (1999:000)* inte är tillämplig skall beskattningsåret avse kalenderår. Vid en sådan fusion eller fission som anges i 4 respektive 5 § lagen (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser gäller – om villkoren i 9 och 10 §§ den lagen är uppfyllda – följande: Beskattningsåret för det övertagande företaget utgörs såvitt avser den övertagna verksamheten av tiden från ingången av räkenskapsåret för det överlåtande företaget till utgången av räkenskapsåret för det övertagande företaget.

All inkomst hänförs till samma förvärvskälla. För kommanditdelägare medges avdrag för underskott i bolaget i den mån avdraget och avdrag som medgetts vid tidigare års taxeringar inte överstiger ett belopp som svarar mot vad delägaren satt in i bolaget eller, om det belopp som delägaren åtagit sig sätta in är högre, detta senare belopp. För sådana delägare i handelsbolag som i förhållande till övriga delägare i bolaget förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser medges

¹ Senaste lydelse 1998:1606.

avdrag med sammanlagt högst ett belopp motsvarande det han ansvarar för. För överskjutande underskott medges avdrag vid beräkning av inkomsten från bolaget närmast följande beskattningsår.

Till intäkt av näringsverksamhet räknas – utöver vad som följer av första och andra styckena – löpande kapitalavkastning, vinst (realisationsvinst) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och sådana förpliktelser som avses i 3 § 1 mom. samt lotterivinst som inte är frikallad från beskattning enligt 19 § kommunalskattelagen.

Ränteutgift och – med den begränsning som anges i 14 mom. – förlust (realisationsförlust) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och förpliktelser räknas som omkostnad i näringsverksamhet även när detta inte följer av första och andra styckena. Avdrag medges inte för utgifter för inköp av lottsedlar eller för andra liknande insatser i lotteri.

Vid beräkning av realisationsvinst eller realisationsförlust tillämpas – utöver vad som följer av första stycket – 25 § 1–9 mom. och 26 § 1–8 mom.

Det värde som tillgångar som avses i 6 a mom. tas upp till vid inkomsttaxeringen skall höjas i den mån den skattskyldige delat ut medel eller på annat sätt förfogat över uppkommen vinst i en omfattning som inte lagligen kunnat ske om tillgångarna tagits upp till det skattemässiga värdet i räkenskaperna.

Upplöses ett företag som anges i 2 § lagen (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser genom en sådan fusion eller fission som anges i 4 respektive 5 § den lagen och är villkoren i 9 och 10 §§ den lagen uppfyllda gäller följande: Innehar det övertagande företaget aktier eller andra andelar i det överlåtande företaget som utgör lagertillgångar, skall andelarna anses ha avyttrats för en ersättning som motsvarar det värde som gäller för dem vid beskattningen.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången vid 2001 års taxering. Äldre bestämmelser skall dock tillämpas för räkenskapsår som har påbörjats före ikraftträdandet.

Härigenom föreskrivs att 1 § lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §¹

Skattskyldig som är bokföringsskyldig enligt *bokföringslagen (1976:125)* skall inventera varje i lagret ingående post av tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning. Vid inventeringen skall upprättas en förteckning som för varje post anger det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet. Begreppen anskaffningsvärde och verkligt värde har den innebörd som anges i 13 § andra stycket och 14 § andra stycket *bokföringslagen* eller, i förekommande fall 4 kap. 9 § andra–fjärde styckena årsredovisningslagen (1995:1554), 4 kap. 5 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller 4 kap. 4 § lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag. Vid bestämmande av lagrets anskaffningsvärde skall de lagertillgångar, som ligger kvar i den skattskyldiges lager vid beskattningsårets utgång, anses som de av honom senast anskaffade eller tillverkade. Om den skattskyldige yrkar att lagret skall värderas i enlighet med punkt 2 tredje stycket av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370) skall anskaffningsvärdet på varje post anges i förteckningen.

Skattskyldig som är bokföringsskyldig enligt *bokföringslagen (1999:000)* skall inventera varje i lagret ingående post av tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning. Vid inventeringen skall upprättas en förteckning som för varje post anger det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet. Begreppen anskaffningsvärde och verkligt värde har den innebörd som anges i 4 kap. 9 § andra–fjärde styckena årsredovisningslagen (1995:1554), 4 kap. 5 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller 4 kap. 4 § lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag. Vid bestämmande av lagrets anskaffningsvärde skall de lagertillgångar, som ligger kvar i den skattskyldiges lager vid beskattningsårets utgång, anses som de av honom senast anskaffade eller tillverkade. Om den skattskyldige yrkar att lagret skall värderas i enlighet med punkt 2 tredje stycket av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370) skall anskaffningsvärdet på varje post anges i förteckningen.

Första stycket gäller inte tillgångar som värderats med tillämpning av 4 kap. 12 § årsredovisningslagen.

¹ Senaste lydelse 1995:1615.

Om inventeringen sker före balansdagen skall värdet på lagertillgångarna vid inventeringstillfället kunna korrigeras på ett tillfredsställande sätt med hänsyn till lagerutvecklingen fram till och med balansdagen.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000 och skall tillämpas första gången vid 2001 års taxering. Äldre bestämmelser skall dock tillämpas för räkenskapsår som har påbörjats före ikraftträdandet.

Härigenom föreskrivs att 15 och 17 a §§ lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

15 §¹

Gottgörelse sker ur överskott på kapitalet. Sådant överskott föreligger när pensionsstiftelsens tillgångar, värderade med tillämpning av 3 kap. 6 § stiftelselagen (1994:1220), överstiger den skuld stiftelsen ådragit sig samt upplupen del av den utfästa pension, som tryggas av stiftelsen, eller, om stiftelsen tryggar utfästelser enligt allmän pensionsplan, pensionsreserven enligt denna.

För utgift, som avses i 14 § första stycket a) och som omfattas av stiftelsens ändamål, äger arbetsgivaren gottgöra sig ur årets avkastning, även om stiftelsen saknar överskott på kapitalet.

Gottgörelse får avse löpande utgifter eller utgifter som arbetsgivaren haft under närmast föregående räkenskapsår.

Beräknar arbetsgivare vid taxering till beskattning sin inkomst enligt bokföringsmässiga grunder, skall gottgörelse avse kostnad i stället för utgift.

Gottgörelse för avgift till försäkring för allmän tilläggspension får avse den del av avgiften som kan anses hänföra sig till lön eller annan ersättning åt person vilken omfattas av stiftelsens ändamål.

17 a §²

En pensionsstiftelse är bokföringsskyldig. Bokföringsskyldigheten skall fullgöras enligt bestämmelserna i bokföringslagen (1976:125). En stiftelse skall upprätta årsredovisning, som skall bestå av den resultaträkning och den balansräkning som har tagits in i årsbokslutet samt av en förvaltningsberättelse med uppgift

Bestämmelser om bokföring och annan redovisning för en pensionsstiftelse finns i bokföringslagen (1999:000) och årsredovisningslagen (1995:1554).

¹ Senaste lydelse 1994:1223.

² Senaste lydelse 1994:1223.

om hur stiftelsens ändamål har främjats under räkenskapsåret.

Årsredovisningen skall undertecknas av samtliga styrelseledamöter.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999.

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1972:262) om understödsföreningar¹

dels att 30 § skall upphöra att gälla,

dels att 29, 51, 67 och 74 §§ samt rubriken närmast före 29 § skall ha följande lydelse,

dels att rubriken närmast före 76 § skall lyda ”Skadestånd m.m.”,

dels att det i lagen skall införas fyra nya paragrafer, 31 a, 53 a, 53 b och 76 a §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Räkenskaper och årsredovisning

Bokföringsskyldighet och årsredovisning

29 §²

Bestämmelserna i 38 § första och fjärde-sjätte styckena lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar tillämpas också på understödsföreningar. Vad som sägs där om skyldighet att sända in handlingar till länsstyrelse gäller dock ej. Resultaträkning och balansräkning i årsredovisning och i årsbokslut enligt bokföringslagen (1976:125) skall upprättas enligt bestämmelserna i sistnämnda lag, om annat inte följer av 30 § denna lag eller av föreskrift som har meddelats med stöd av nämnda paragraf.

Bestämmelser om bokföring och annan redovisning finns i bokföringslagen (1999:000) och lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

31 a §

Revisorernas revisionsberättelse skall upprättas med beaktande av att understödsföreningar skall tillämpa lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

¹ Senaste lydelse av 30 § 1992:1624 (jfr 1992:1639).

² Senaste lydelse 1980:1108.

Bestämmelserna i 81 § lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar tillämpas också på understödsförening med undantag av hänvisningen till 38 § andra, tredje och sjunde styckena samt till 39–43 §§.

Bestämmelserna i 30 § denna lag om årsredovisning tillämpas också på slutredovisning.

Bestämmelserna i lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag tillämpas på slutredovisning.

53 a §

Lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag skall tillämpas i fråga om likvidatorernas redovisning och slutredovisning. Bestämmelserna i 5 kap. 18–25 §§ och 6 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) samt 5 kap. 2 § 7 och 8 samt 6 kap. 2 och 3 §§ lagen om årsredovisning i försäkringsföretag tillämpas dock inte.

53 b §

Vad som föreskrivs i 31 a § tillämpas även på likvidationsrevisorernas revisionsberättelse.

67 §⁴

Det åligger understödsförenings styrelse att på tid och sätt som Finansinspektionen bestämmer

1. hålla föreningens kassa och övriga tillgångar samt böcker, räkenskaper och andra handlingar tillgängliga för granskning av inspektionen,

2. för varje räkenskapsår till inspektionen insända *avskrift av dels förvaltningsberättelsen jämte resultaträkning och balansräkning, dels revisionsberättelsen med tillhörande handlingar, dels protokoll fört vid föreningsstämma över beslut i fråga om dessa berättelser, dels en redogörelse för föreningen och dess verksamhet,*

2. för varje räkenskapsår till inspektionen insända *bestyrkt kopia* av protokoll fört vid föreningsstämma över beslut i fråga om års- och koncernredovisningen eller revisionsberättelsen samt en redogörelse för föreningen och dess verksamhet,

³ Senaste lydelse 1992:1624 (jfr 1992:1639).

⁴ Senaste lydelse 1992:1624 (jfr 1992:1639).

3. meddela de upplysningar och uppgifter i övrigt rörande föreningen som inspektionen begär. Prop. 1998/99:130

74 §⁵

Finansinspektionen kan vid vite förelägga styrelsen att fullgöra sina skyldigheter enligt denna lag eller andra författningar att

1. till Finansinspektionen sända in *behöriga redovisningshandlingar, revisionsberättelser eller andra handlingar* enligt 67 § 2 eller försäkringsteknisk utredning enligt 21 § första stycket,

2. hos inspektionen göra behöriga anmälningar för registrering.

Förelägganden enligt första stycket 2 får inte meddelas, om underlåtenhet att göra anmälan medför att föreningsstämman eller styrelsens beslut förfaller eller föreningen blir skyldig att träda i likvidation.

Finansinspektionen kan förena annat föreläggande enligt denna lag än som avses i första stycket med vite.

Har Finansinspektionen förelagt vite skall den mot vilken föreläggandet riktas genast skriftligen underrättas om detta.

Följs inte ett sådant vitesföreläggande som avses i första stycket kan Finansinspektionen döma ut vitet.

76 a §

Vad som föreskrivs i 32, 33, 69 och 106–109 §§ lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar om överträdelse av samma lag gäller även överträdelser av lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000.

2. De nya föreskrifterna skall tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999.

3. Äldre föreskrifter gäller för understödsföreningar som tillämpar punkten 3 i övergångsbestämmelserna till lagen (1999:000) om ändring i lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

⁵ Senaste lydelse 1991:1624 (jfr 1992:1639).

Härigenom föreskrivs att 14 § lagen (1975:417) om sambruksföreningar skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

14 §¹

Bestämmelserna i 8 och 9 kap. lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar gäller i tillämpliga delar i fråga om sambruksföreningar. Vad som sägs i 9 kap. 9 § andra stycket 4 om insatsbelopp skall i stället avse lösenbelopp för medlems andel. Sambruksföreningar är inte skyldiga att upprätta finansieringsanalys, koncernredovisning eller delårsrapport eller att, i annat fall än som avses i 8 kap. 6 §, utse auktoriserad revisor.

Bestämmelserna i 8 kap. lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar gäller i tillämpliga delar i fråga om sambruksföreningar. Sambruksföreningar är dock inte skyldiga att, utom i fall som avses i 8 kap. 6 § nämnda lag, utse auktoriserad revisor. Bestämmelser om bokföring och annan redovisning finns i bokföringslagen (1999:000) och årsredovisningslagen (1995:1554).

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999.

¹ Senaste lydelse 1987:671.

Härigenom föreskrivs i fråga om aktiebolagslagen (1975:1385)¹
dels att 8 kap. 38 § skall upphöra att gälla,
dels att 4 kap. 20 § och 13 kap. 12 § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 kap.
20 §²

Emissionsprospekt skall innehålla balansräkningar avseende utgången av de tre senaste räkenskapsår, för vilka årsredovisning och revisionsberättelse avgivits, resultaträkningar för dessa tre räkenskapsår samt ett sammandrag av de uppgifter som bolaget varit skyldigt att ta in i förvaltningsberättelserna för de tre räkenskapsåren. Om handlingarna inte innehåller finansieringsanalys som avses i 2 kap. 1 § *tredje* stycket årsredovisningslagen (1995:1554), skall de kompletteras med en sådan analys. Om bolaget är skyldigt att upprätta en kapitaltäckningsanalys enligt 2 kap. 1 § *tredje* stycket lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag skall handlingarna också innehålla en sådan.

Emissionsprospekt skall innehålla balansräkningar avseende utgången av de tre senaste räkenskapsår, för vilka årsredovisning och revisionsberättelse avgivits, resultaträkningar för dessa tre räkenskapsår samt ett sammandrag av de uppgifter som bolaget varit skyldigt att ta in i förvaltningsberättelserna för de tre räkenskapsåren. Om handlingarna inte innehåller finansieringsanalys som avses i 2 kap. 1 § *andra* stycket årsredovisningslagen (1995:1554), skall de kompletteras med en sådan analys. Om bolaget är skyldigt att upprätta en kapitaltäckningsanalys enligt 2 kap. 1 § *andra* stycket lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag skall handlingarna också innehålla en sådan.

Bestämmelserna i 3 kap. 5 § *andra* stycket och *tredje* stycket första meningen årsredovisningslagen skall tillämpas på emissionsprospekt.

Om bolaget är moderbolag, skall bolaget i emissionsprospektet intaga koncernresultaträkning och koncernbalansräkning för de tre senaste räkenskapsåren. När redovisningshandlingar och andra uppgifter för koncern intages i prospektet får häremot svarande uppgifter för bolaget utelämnas i den mån de kan anses sakna väsentlig betydelse för bedömningen av bolagets aktier. Dock får bolagets resultaträkning och balansräkning för det senaste räkenskapsåret enligt första stycket ej utelämnas.

¹ Lagen omtryckt 1993:150.

Senaste lydelse av 8 kap. 38 § 1998:760.

² Senaste lydelse 1995:1555.

13 kap.12 §³

Likvidatorerna skall för varje räkenskapsår avge en årsredovisning, som läggs fram på ordinarie bolagsstämma för godkännande. I fråga om stämman och redovisningen skall 9 kap. 7 § andra stycket 1 och 2 denna lag samt 5 kap. 17–23 §§, 6 kap. 2 § och bestämmelserna om finansieringsanalys i 2 kap. 1 § tredje stycket och 6 kap. 3 § årsredovisningslagen (1995:1554) inte tillämpas. I förekommande fall behöver inte heller bestämmelserna i 5 kap. 2 § 3 och 6 kap. 3 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag tillämpas.

I balansräkningen upptages det egna kapitalet i en post, varvid aktiekapitalet anges inom linjen, i förekommande fall fördelat på olika aktieslag.

Tillgång får ej upptagas till högre värde än den beräknas inbringa efter avdrag för försäljningskostnaderna. Om tillgång kan beräknas inbringa väsentligt högre belopp än det i balansräkningen upptagna värdet eller om för skuld och likvidationskostnad kan beräknas åtgå ett belopp som väsentligt avviker från redovisad avsättning eller skuld, skall det beräknade beloppet anges inom linjen vid tillgångs-, avsättnings- eller skuldposten.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000. De nya föreskrifterna skall dock tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999. Föreskriften i 8 kap. 38 § skall fortfarande tillämpas för det räkenskapsår som har inletts före lagens ikraftträdande.

³ Senaste lydelse 1998:760.

2.12 Förslag till lag om ändring i lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag

Prop. 1998/99:130

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag

dels att 2 kap. 9, 15, 16, 34 och 42 §§ skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 2 kap. 3 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

3 a §

I bokföringslagen (1999:000) finns bestämmelser om när ett handelsbolag skall upprätta en årsredovisning eller ett årsbokslut.

Är handelsbolaget enligt 4 kap. 1 § bokföringslagen (1999:000) inte skyldigt att avsluta den löpande bokföringen, skall ett sådant årsbokslut som avses i 6 kap. 4 § nämnda lag ändå upprättas, om någon av bolagsmännen begär det. Årsbokslutet skall upprättas inom sex månader från det att begäran framställdes.

9 §

Sedan årsbokslutet har upprättats, har bolagsmännen rätt att få ut vad som har tillgodoförts dem enligt 6 och 8 §§. Om en bolagsmans behållna insats är lägre än den skall vara enligt vad som avtalats mellan bolagsmännen, skall dock så mycket av vad som tillkommer honom hållas inne som behövs för att fylla bristen.

Sedan årsredovisningen eller årsbokslutet har upprättats, har bolagsmännen rätt att få ut vad som har tillgodoförts dem enligt 6 och 8 §§. Om en bolagsmans behållna insats är lägre än den skall vara enligt vad som avtalats mellan bolagsmännen, skall dock så mycket av vad som tillkommer honom hållas inne som behövs för att fylla bristen.

15 §

Talan för bolagets räkning mot en bolagsman om skadestånd på grund av beslut eller åtgärd under ett räkenskapsår skall väckas, om

Talan för bolagets räkning mot en bolagsman om skadestånd på grund av beslut eller åtgärd under ett räkenskapsår skall väckas, om

talans förs i en bolagsmans namn, senast ett år från det årsbokslutet blev tillgängligt för sistnämnde bolagsman eller, om talan förs i bolagets namn, senast ett år från det årsbokslutet blev tillgängligt för samtliga bolagsmän.

Har tiden för talan försuttits, kan talan ändå väckas, om det inte i årsbokslutet eller på annat sätt till bolagsmännen har lämnats i väsentliga hänseenden riktiga och fullständiga uppgifter om det beslut eller den åtgärd som ligger till grund för talan. Talan som avses i detta stycke kan dock inte väckas sedan tre år har förflutit från utgången av det räkenskapsår då beslutet fattades eller åtgärden vidtogs.

Utan hinder av första eller andra stycket kan skadeståndstalan som grundas på brott föras mot en bolagsman.

16 §

En bolagsman som vill klandra ett årsbokslut skall väcka talan senast ett år efter det att årsbokslutet blev tillgängligt för honom.

talans förs i en bolagsmans namn, senast ett år från det *årsredovisningen eller* årsbokslutet blev tillgängligt för sistnämnde bolagsman eller, om talan förs i bolagets namn, senast ett år från det *årsredovisningen eller* årsbokslutet blev tillgängligt för samtliga bolagsmän.

Har tiden för talan försuttits *eller har årsredovisning eller årsbokslut inte upprättats*, kan talan ändå väckas, om det inte i *årsredovisningen eller* årsbokslutet eller på annat sätt till bolagsmännen har lämnats i väsentliga hänseenden riktiga och fullständiga uppgifter om det beslut eller den åtgärd som ligger till grund för talan. Talan som avses i detta stycke kan dock inte väckas sedan tre år har förflutit från utgången av det räkenskapsår då beslutet fattades eller åtgärden vidtogs.

En bolagsman som vill klandra *en årsredovisning eller* ett årsbokslut skall väcka talan senast ett år efter det att *årsredovisningen eller* årsbokslutet blev tillgängligt för honom.

34 §

Om inte något annat har avtalats mellan bolagsmännen, får tillgångarna inte skiftas innan alla kända skulder har blivit betalda eller behövliga medel har avsatts för sådan betalning.

Varje bolagsman har rätt att ur de behållna tillgångarna få tillbaka sin behållna insats enligt det senaste årsbokslutet eller, *om inget årsbokslut har gjorts, vad han har betalat in till bolaget som insats*. Om inte behållningen räcker till, räknas bristen som förlust. Uppstår ett överskott,

Varje bolagsman har rätt att ur de behållna tillgångarna få tillbaka sin behållna insats enligt *den senaste årsredovisningen eller* det senaste årsbokslutet. *Om varken årsredovisning eller årsbokslut har upprättats, har varje bolagsman rätt att få ut vad han har betalat in till bolaget som*

utgör detta den slutliga vinsten.

insats. Om inte behållningen räcker till, räknas bristen som förlust. Uppstår ett överskott, utgör detta den slutliga vinsten.

Prop. 1998/99:130

42 §

Bestämmelserna i 14 och 15 §§ gäller även i fråga om skadeståndsskyldighet för likvidatorer. Bestämmelserna i 15 § om årsbokslut skall i stället gälla slutredovisningen.

Bestämmelserna i 14 och 15 §§ gäller även i fråga om skadeståndsskyldighet för likvidatorer. Bestämmelserna i 15 § om *årsredovisning och* årsbokslut skall i stället gälla slutredovisningen.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999.

Härigenom föreskrivs i fråga om försäkringsrörelselagen
(1982:713)¹

dels att 8 kap. 9 § skall upphöra att gälla,
dels att 14 kap. 13 § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

14 kap.

13 §²

Likvidatorerna skall för varje räkenskapsår avge en årsredovisning, som skall läggas fram på den ordinarie bolagsstämman för godkännande. I fråga om stämman och redovisningen skall 9 kap. 5 § andra stycket 1 och 2 denna lag inte tillämpas. Bestämmelserna i 5 kap. 17–23 §§ och 6 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) samt 5 kap. 2 § 7–8 och 6 kap. 2 och 3 §§ lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag behöver inte heller tillämpas.

I balansräkningen tas det egna kapitalet upp i en post. I försäkringsaktiebolag tas aktiekapitalet upp inom linjen, i förekommande fall fördelat på olika aktieslag.

Tillgångarna får inte tas upp till ett högre värde än de beräknas inbringa efter avdrag för försäljningskostnaderna. Om en tillgång kan beräknas inbringa ett väsentligt högre belopp än det i balansräkningen upptagna värdet eller om för en skuld och en likvidationskostnad kan beräknas åtgå ett belopp som väsentligt avviker från den redovisade avsättningen eller skulden, skall vid tillgångs-, avsättnings- eller skuldposten det beräknade beloppet anges inom linjen.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000. De nya föreskrifterna skall dock tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999. Föreskriften i 8 kap. 9 § skall fortfarande tillämpas för räkenskapsår som har inletts före den 1 januari 2000.

¹ Lagen omtryckt 1995:1567.

² Senaste lydelse 1995:1567.

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 9 §, 2 kap. 5 § samt 3 kap. 5 och 7 §§ lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

9 §

Beskattningsår enligt denna lag utgörs av beskattningsåret enligt kommunalskattelagen (1928:370). Om den verksamhet som redovisningen avser inte medför skattskyldighet enligt den lagen utgörs beskattningsåret av kalenderåret. Förs i verksamheten räkenskaper som avslutas med årsbokslut, får dock räkenskapsåret utgöra beskattningsår om det sammanfaller med räkenskapsår som är tillåtet enligt *bokföringslagen* (1976:125).

Beskattningsår enligt denna lag utgörs av beskattningsåret enligt kommunalskattelagen (1928:370). Om den verksamhet som redovisningen avser inte medför skattskyldighet enligt den lagen, utgörs beskattningsåret av kalenderåret. Förs i verksamheten räkenskaper som avslutas med årsbokslut *eller årsredovisning*, får dock räkenskapsåret utgöra beskattningsår om det sammanfaller med räkenskapsår som är tillåtet enligt *bokföringslagen* (1999:000).

2 kap.

5 §

Till varje redovisningsperiod skall hänföras den skatt för vilken redovisningsskyldighet har inträtt under perioden.

Redovisningsskyldigheten inträder när affärshändelser, som grundar skattskyldighet, enligt god redovisningssed bokförs eller borde ha bokförts. Är den skattskyldige *varken* bokföringsskyldig enligt *bokföringslagen* (1976:125) *eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen* (1979:141) inträder redovisningsskyldigheten samtidigt med skattskyldigheten. Detsamma gäller om skattskyldigheten inträder vid händelser som inte föranleder någon bokföringsåtgärd.

Redovisningsskyldigheten inträder när affärshändelser, som grundar skattskyldighet, enligt god redovisningssed bokförs eller borde ha bokförts. Är den skattskyldige *inte* bokföringsskyldig enligt *bokföringslagen* (1999:000) inträder redovisningsskyldigheten samtidigt med skattskyldigheten. Detsamma gäller om skattskyldigheten inträder vid händelser som inte föranleder någon bokföringsåtgärd.

Vid försäljning mot kredit kan beskattningsmyndigheten, om principerna för den skattskyldiges bokföring föranleder det, medge att redovisningsskyldigheten inträder vid beskattningsårets utgång, dock inte senare än när betalning inflyter eller fordran diskonteras eller överläts.

Om en skattskyldig försätts i konkurs inträder redovisningsskyldighet genast för de affärshändelser för vilka skattskyldighet har inträtt före konkursbeslutet.

3 kap.

5 §¹

Beskattningsmyndigheten får förelägga den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt *bokföringslagen (1976:125)* eller skyldig att föra räkenskaper enligt *jordbruksbokföringslagen (1979:141)* eller som är annan juridisk person än dödsbo att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som rör rättshandling mellan den som föreläggs och den med vilken han ingått rättshandlingen (kontrolluppgift). Föreläggande får meddelas, om kontrolluppgiften har betydelse för beskattning enligt denna lag.

Beskattningsmyndigheten får förelägga den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt *bokföringslagen (1900:000)* eller som är annan juridisk person än dödsbo att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som rör rättshandling mellan den som föreläggs och den med vilken han ingått rättshandlingen (kontrolluppgift). Föreläggande får meddelas, om kontrolluppgiften har betydelse för beskattning enligt denna lag.

Om det finns särskilda skäl får även någon annan person än som avses i första stycket föreläggas att lämna kontrolluppgift.

Ett föreläggande får förenas med vite om det finns anledning att anta att det annars inte följs.

7 §²

Beskattningsmyndigheten får besluta om skatterevision för att kontrollera att deklara-tions- och annan uppgiftsskyldighet fullgjorts riktigt och fullständigt eller, att förutsättningar finns att fullgöra uppgiftsskyldighet som kan antas uppkomma.

Beskattningsmyndigheten får besluta om skatterevision också för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll enligt första stycket av någon annan än den som revideras.

Skatterevision får göras hos den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt *bokföringslagen (1976:125)* eller skyldig att föra räkenskaper

Skatterevision får göras hos den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt *bokföringslagen (1900:000)* och hos annan juridisk person än dödsbo.

¹ Senaste lydelse 1997:492.

² Senaste lydelse 1994:492.

*enligt jordbruksbokföringslagen
(1979:141) och hos annan juridisk
person än dödsbo.*

Prop. 1998/99:130

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999. I fråga om den som är skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) skall 2 kap. 5 § samt 3 kap. 5 och 7 §§ även därefter tillämpas i sin äldre lydelse.

2.15 Förslag till lag om ändring i lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel

Prop. 1998/99:130

Härigenom föreskrivs att 8 b § lagen (1984:409)¹ om skatt på gödselmedel skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 b §²

Beskattningsmyndigheten får förelägga den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt *bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141)* eller som är annan juridisk person än dödsbo att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som rör rättshandling mellan den som föreläggs och den med vilken han ingått rättshandlingen (kontrolluppgift). Föreläggande får meddelas, om kontrolluppgiften har betydelse för kontroll av en ansökan om återbetalning av skatt enligt denna lag.

Beskattningsmyndigheten får förelägga den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt *bokföringslagen (1999:000)* eller som är annan juridisk person än dödsbo att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som rör rättshandling mellan den som föreläggs och den med vilken han ingått rättshandlingen (kontrolluppgift). Föreläggande får meddelas, om kontrolluppgiften har betydelse för kontroll av en ansökan om återbetalning av skatt enligt denna lag.

Om det finns särskilda skäl får även någon annan person än som avses i första stycket föreläggas att lämna kontrolluppgift.

Ett föreläggande får förenas med vite om det finns anledning att anta att det annars inte följs.

Bestämmelserna i 3 kap. 15–15 d §§ lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter gäller i fråga om föreläggande enligt första eller andra stycket.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999. I fråga om den som är skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) skall 8 b § även därefter tillämpas i sin äldre lydelse.

¹ Lagen omtryckt 1995:616.

² Senaste lydelse 1998:1676.

Härigenom föreskrivs att 6 kap. 11 § sparbankslagen (1987:619)¹ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 kap.

11 §²

Likvidatorerna skall för varje räkenskapsår avge en årsredovisning, som skall läggas fram på den ordinarie sparbanksstämman för godkännande. I fråga om likvidatorernas redovisning och dess behandling på stämman tillämpas inte 4 kap. 6 § andra stycket 1 och 2 denna lag. Bestämmelserna i 5 kap. 17–23 §§, 6 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) samt 5 kap. 2 § 3 och 6 kap. 3 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag behöver inte heller tillämpas.

Ingen tillgång får i balansräkningen tas upp till ett högre värde än den beräknas inbringa efter avdrag för försäljningskostnaderna. Om en tillgång kan beräknas inbringa ett väsentligt högre belopp än det värde som har tagits upp i balansräkningen eller om för en skuld eller en likvidationskostnad kan beräknas åtgå ett belopp som väsentligt avviker från den redovisade avsättningen eller skulden, skall vid tillgångs-, avsättnings- eller skuldposten det beräknade beloppet anges inom linjen.

Likvidatorerna skall för varje räkenskapsår avge en årsredovisning, som skall läggas fram på den ordinarie sparbanksstämman för godkännande. I fråga om likvidatorernas redovisning och dess behandling på stämman tillämpas inte 4 kap. 6 § andra stycket 1 och 2 denna lag. Bestämmelserna i 5 kap. 18–25 §§ och 6 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) samt 2 kap. 1 §, 5 kap. 2 § 3 och 6 kap. 3 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag behöver inte heller tillämpas.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999.

¹ Lagen omtryckt 1996:1005.

² Senaste lydelse 1995:1562.

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar¹

dels att 6 kap. 7 § samt 9 kap. skall upphöra att gälla,
dels att 8 kap. 13 §, 11 kap. 12 §, 13 kap. 1 § och 16 kap. 2 § skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

8 kap.

13 §²

Revisorerna skall för varje räkenskapsår avge en revisionsberättelse till föreningsstämman. Berättelsen skall överlämnas till föreningens styrelse senast två veckor före den ordinarie föreningsstämman. Revisorerna skall inom samma tid till styrelsen återlämna de redovisningshandlingar som har överlämnats till dem.

Revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats *enligt denna lag eller, i fall som avses i 9 kap. 15–17 §§, enligt tillämplig årsredovisningslag.* Innehåller inte årsredovisningen sådana upplysningar som skall lämnas *enligt 9 kap. eller, i fall som avses i 9 kap. 15–17 §§, enligt tillämplig årsredovisningslag,* skall revisorerna ange detta och lämna behövliga upplysningar i sin berättelse, om det kan ske.

Har revisorerna vid sin granskning funnit att någon åtgärd eller försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet ligger en styrelseledamot eller verkställande direktören till last eller att en styrelseledamot eller verkställan-

Revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats *i överensstämmelse med tillämplig årsredovisningslag.* Innehåller inte årsredovisningen sådana upplysningar som skall lämnas enligt tillämplig årsredovisningslag, skall revisorerna ange detta och lämna behövliga upplysningar i sin berättelse, om det kan ske.

Har revisorerna vid sin granskning funnit att någon åtgärd eller försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet ligger en styrelseledamot eller verkställande direktören till last eller att en styrelseledamot eller verkställan-

¹ Senaste lydelse av

9 kap. 3 § 1992:1449

9 kap. 7 § 1997:914

9 kap. 9 § 1989:843

9 kap. 10 § 1992:1449

9 kap. 12 § 1992:1449

9 kap. 15 § 1998:768

9 kap. 16 § 1996:1142

9 kap. 17 § 1997:457.

² Senaste lydelse 1997:914.

de direktören på annat sätt har handlat i strid mot *denna lag eller, i fall som avses i 9 kap. 15–17 §§*, mot tillämplig årsredovisningslag eller mot stadgarna, skall det anmärkas i berättelsen. Revisionsberättelsen skall även innehålla ett uttalande i frågan om ansvarsfrihet för styrelseledamöterna och verkställande direktören. Revisorerna kan även i övrigt i berättelsen anteckna de upplysningar som de önskar meddela medlemmarna.

I revisionsberättelsen skall också anmärkas om revisorerna funnit att föreningen inte har fullgjort sin skyldighet

1. att göra skatteavdrag enligt skattebetalningslagen (1997:483),
2. att anmäla sig för registrering enligt 3 kap. 2 § skattebetalningslagen,
3. att lämna skattedeklaration enligt 10 kap. 9 eller 10 § skattebetalningslagen, eller
4. att i rätt tid betala skatter och avgifter som omfattas av 1 kap. 1 och 2 §§ skattebetalningslagen.

Om revisionsberättelsen innehåller anmärkning om att föreningen inte har fullgjort någon sådan skyldighet som avses i fjärde stycket 1–4, skall revisorerna genast sända in en avskrift av den till skattemyndigheten.

Revisionsberättelsen skall innehålla särskilda uttalanden om fastställande av balansräkningen och resultaträkningen samt om det förslag till dispositioner beträffande föreningens vinst eller förlust som har lagts fram i förvaltningsberättelsen.

I en moderförening skall revisorerna avge en särskild revisionsberättelse beträffande koncernen. Härvid skall första–tredje och sjätte styckena tillämpas.

Om anmälan har gjorts enligt 8 § tredje eller femte stycket, skall revisor till revisionsberättelsen foga avskrift av anmälan.

11 kap.

12 §³

Likvidatorerna skall för varje räkenskapsår avge en årsredovisning, som skall läggas fram på den ordinarie föreningsstämman för godkännande. I fråga om

de direktören på annat sätt har handlat i strid mot tillämplig årsredovisningslag eller mot stadgarna, skall det anmärkas i berättelsen. Revisionsberättelsen skall även innehålla ett uttalande i frågan om ansvarsfrihet för styrelseledamöterna och verkställande direktören. Revisorerna kan även i övrigt i berättelsen anteckna de upplysningar som de önskar meddela medlemmarna.

Om revisionsberättelsen innehåller anmärkning om att föreningen inte har fullgjort någon sådan skyldighet som avses i fjärde stycket 1–3, skall revisorerna genast sända in en avskrift av den till skattemyndigheten.

Likvidatorerna skall för varje räkenskapsår avge en årsredovisning, som skall läggas fram på den ordinarie föreningsstämman för godkännande. I fråga om

³ Senaste lydelse 1997:457.

likvidatorernas redovisning och dess behandling på föreningsstämman tillämpas inte 7 kap. 4 § andra stycket 1 och 2, 9 kap. 9 § andra stycket 7, 9 § tredje och fjärde styckena samt 10 och 11 §§. I förekommande fall skall inte heller bestämmelserna i 2 kap. 1 § tredje stycket, 5 kap. 17–23 §§, 6 kap. 3 § årsredovisningslagen (1995:1554) eller 5 kap. 2 § 3 och 6 kap. 2 och 3 §§ lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag tillämpas.

I balansräkningen tas det egna kapitalet upp i en post, varvid insatskapitalet anges inom linjen och i förekommande fall delas upp på medlemsinsatskapital och förlagsinsatskapital.

Ingen tillgång får tas upp till ett högre värde än den beräknas inbringa efter avdrag för försäljningskostnaderna. Om en tillgång kan beräknas inbringa ett väsentligt högre belopp än det värde som har tagits upp i balansräkningen eller om för en skuld eller en likvidationskostnad kan beräknas åtgå ett belopp som väsentligt avviker från den redovisade skulden eller avsättningen, skall vid tillgångs- eller skuld- eller avsättningsposten det beräknade beloppet anges inom linjen.

13 kap.

1 §⁴

Om en styrelseledamot eller verkställande direktören uppsåtligt eller av oaktsamhet skadar föreningen då han fullgör sitt uppdrag, skall han ersätta skadan. Detsamma gäller när skadan tillfogas en föreningsmedlem eller någon annan genom överträdelse av denna lag eller, *i fall som avses i 9 kap. 15–17 §§*, tillämplig årsredovisningslag eller genom överträdelse av stadgarna.

Om en styrelseledamot eller verkställande direktören uppsåtligt eller av oaktsamhet skadar föreningen då han fullgör sitt uppdrag, skall han ersätta skadan. Detsamma gäller när skadan tillfogas en föreningsmedlem eller någon annan genom överträdelse av denna lag eller tillämplig årsredovisningslag eller genom överträdelse av stadgarna.

16 kap.

2 §

Registreringsmyndigheten kan vid vite förelägga verkställande direktören eller styrelseledamot att fullgöra skyldighet enligt

Registreringsmyndigheten kan vid vite förelägga verkställande direktören eller styrelseledamot att fullgöra skyldighet enligt

⁴ Senaste lydelse 1997:457.

denna lag eller andra författningar att

1. till myndigheten sända in behöriga

redovisningshandlingar, revisionsberättelser eller delårsrapporter, samt

2. hos myndigheten göra behörig anmälan för registrering

Ett föreläggande enligt första stycket 2 får inte meddelas, om underlåtenheten att göra anmälan medför att föreningsstämmans eller styrelsens beslut förfaller eller föreningen blir skyldig att träda i likvidation.

Registreringsmyndigheten skall pröva frågan om utdömande av ett vite som har förelagts enligt första stycket.

denna lag eller andra författningar att hos myndigheten göra behörig anmälan för registrering.

Ett föreläggande enligt första stycket får inte meddelas, om underlåtenheten att göra anmälan medför att föreningsstämmans eller styrelsens beslut förfaller eller föreningen blir skyldig att träda i likvidation.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000. De nya föreskrifterna skall dock tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999. Föreskrifterna i 6 kap. 7 § och 9 kap. samt 16 kap. 2 § i sin äldre lydelse skall fortfarande tillämpas för räkenskapsår som har inletts före den 1 januari 2000.

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 9 §, 6 kap. 1 § och 7 kap. 19 § konkurslagen (1987:672) skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse***2 kap.**

9 §

En gäldenär, som är eller senare än ett år före konkursansökningsen har varit bokföringsskyldig enligt *bokföringslagen (1976:125)*, skall om inte annat visas anses insolvent, om

1. gäldenären har uppmanats av en borgenär att betala klar och förfallen skuld men underlåtit att göra detta inom en vecka och

2. borgenären begär gäldenären i konkurs inom tre veckor därefter och skulden då ännu inte är betald.

Borgenärens uppmaning skall innehålla en upplysning om att en konkursansökan kan följa. Uppmaningen skall delges gäldenären. Delgivning enligt 12 § delgivningslagen (1970:428) får ske endast om det finns anledning att anta att gäldenären har avvikit eller på annat sätt håller sig undan.

En gäldenär, som är eller senare än ett år före konkursansökningsen har varit bokföringsskyldig enligt *bokföringslagen (1999:000)*, skall om inte annat visas anses insolvent, om

1. gäldenären har uppmanats av en borgenär att betala klar och förfallen skuld men underlåtit att göra detta inom en vecka och

2. borgenären begär gäldenären i konkurs inom tre veckor därefter och skulden då ännu inte är betald.

Första och andra styckena gäller inte sådana juridiska personer som anges i 2 kap. 2 § bokföringslagen och som inte driver näringsverksamhet.

6 kap.1 §¹

En gäldenär som är en fysisk person får inte under konkursen driva näringsverksamhet som medför bokföringsskyldighet enligt *bokföringslagen (1976:125)*. Verksamhet som innebär utövning av rättighet som avses i 2 kap. 1 § regeringsformen eller 1 kap. 1 §, 4 kap. 1 §, 6 kap. 1 § eller 13 kap. 1 § tryckfrihetsförordningen eller

En gäldenär som är en fysisk person får inte under konkursen driva näringsverksamhet som medför bokföringsskyldighet enligt *bokföringslagen (1999:000)*. Verksamhet som innebär utövning av rättighet som avses i 2 kap. 1 § regeringsformen eller 1 kap. 1 §, 4 kap. 1 §, 6 kap. 1 § eller 13 kap. 1 § tryckfrihetsförordningen eller

¹ Senaste lydelse 1991:1562.

1 kap. 1 §, 3 kap. 1, 2 eller 8 § eller 10 kap. 1 § yttrandefrihetsgrundlagen omfattas dock inte av förbudet.

Om näringsförbud efter särskild prövning finns det bestämmelser i lagen (1986:436) om näringsförbud.

7 kap.

19 §

Förvaltaren skall, oavsett vad som gäller i fråga om bokföringsskyldighet för gäldenären, löpande bokföra in- och utbetalningar, om inte god redovisningssed kräver att bokföringen sker på något annat sätt.

Förvaltaren skall bevara räkenskapsmaterialet under minst tio år från utgången av det kalenderår då konkursen avslutades. I övrigt tillämpas 22 § *bokföringslagen* (1976:125).

Första stycket medför inte någon inskränkning i den bokföringsskyldighet som kan vara särskilt föreskriven för att möjliggöra kontroll över viss verksamhet.

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

1 kap. 1 §, 3 kap. 1, 2 eller 8 § eller 10 kap. 1 § yttrandefrihetsgrundlagen omfattas dock inte av förbudet. *Inte heller omfattas jordbruksverksamhet.*

Prop. 1998/99:130

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999.

Härigenom föreskrivs att 3 kap. 8 § taxeringslagen (1990:324) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

8 §¹

Skattemyndigheten får besluta om taxeringsrevision för att kontrollera att deklara- och annan uppgiftsskyldighet enligt lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter fullgjorts riktigt och fullständigt eller att förutsättningar finns att fullgöra uppgiftsskyldighet som kan antas uppkomma.

Skattemyndigheten får besluta om taxeringsrevision också för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll enligt första stycket av någon annan än den som revideras.

Taxeringsrevision får göras hos den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt *bokföringslagen (1976:125)* eller *skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141)* och hos annan juridisk person än dödsbo.

Taxeringsrevision får göras hos den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt *bokföringslagen (1999:000)* och hos annan juridisk person än dödsbo.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999. I fråga om den som är skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) skall 3 kap. 8 § även därefter tillämpas i sin äldre lydelse.

¹ Senaste lydelse 1997:494.

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 16 och 22 §§ samt 3 kap. 50 a § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

16 §¹

Fåmansföretag och företag, som enligt 3 § 12 a mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall behandlas som fåmansföretag skall i självdeklarationen lämna uppgifter om delägarer eller honom närstående persons namn, personnummer och adress och i förekommande fall aktie- eller andelsinnehav varvid, om det förekommer olika röstvärden för innehavet, dessa skall anges; dock behöver uppgifter inte lämnas för närstående person, som inte uppburit ersättning från, träffat avtal med eller haft liknande förhållande med företaget.

Delägare i ett handelsbolag skall lämna de uppgifter som behövs för att beräkna det justerade ingångsvärdet för andelen i bolaget såsom andelens ursprungliga ingångsvärde, tillskott och uttag.

Skall den skattskyldige enligt 10 kap. 31 § skattebetalningslagen (1997:483) redovisa mervärdesskatt i sin självdeklaration, skall han lämna de uppgifter som behövs för att besluta om mervärdesskatten.

Dotterföretag enligt 1 kap. 5 § aktiebolagslagen (1975:1385), 1 kap. 4 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, 1 kap. 6 § bankaktiebolagslagen (1987:618), 1 kap. 2 § sparbankslagen (1987:619), 1 kap. 5 § lagen (1995:1570) om medlemsbanker, 1 kap. 9 § försäkringsrörelselagen (1982:713) eller 1 kap. 1 och 1 a §§ lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag, skall i självdeklarationen lämna uppgift om namn och organisationsnummer för moderföretag jämte aktie- eller andelsinnehav med angivande av röstvärde samt, i förekommande fall, uppgifter om namn och organisationsnummer för dettas moderföretag. Ägaruppgifterna skall

Dotterföretag enligt 1 kap. 5 § aktiebolagslagen (1975:1385), 1 kap. 4 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, 1 kap. 2 § sparbankslagen (1987:619), 1 kap. 5 § lagen (1995:1570) om medlemsbanker, 1 kap. 9 § försäkringsrörelselagen (1982:713) eller 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554), skall i självdeklarationen lämna uppgift om namn och organisationsnummer för moderföretag jämte aktie- eller andelsinnehav med angivande av röstvärde samt, i förekommande fall, uppgifter om namn och organisationsnummer för dettas moderföretag. Ägaruppgifterna skall avse förhållandena vid senast avslutade beskattningsår.

¹ Senaste lydelse 1997:495.

22 §²

Om en revisionsberättelse för den som har inkomst av näringsverksamhet innehåller upplysning, uttalande eller anmärkning enligt 10 kap. 28–32 §§ aktiebolagslagen (1975:1385) eller 4 kap. 10 § lagen (1980:1103) om årsredovisning m. m. i vissa företag skall en kopia av revisionsberättelsen fogas vid självdeklarationen. Revisionsberättelsen skall dock inte bifogas om den endast innehåller uttalande att årsredovisningen uppgjorts enligt aktiebolagslagen, att styrelseledamöter och den verkställande direktören bör beviljas ansvarsfrihet eller uttalande som avses i 10 kap. 29 § första stycket aktiebolagslagen. För fåmansföretag skall lämnas förteckning som avses i 12 kap. 9 § aktiebolagslagen samt förteckning över utbetald rörlig ränta till personer som avses i 2 § 9 mom. sjätte stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

För inländskt skadeförsäkringsföretag skall lämnas en bestyrkt kopia av protokoll eller annan handling, som visar hur resultaträkningen och balansräkningen för beskattningsåret slutligt fastställts samt hur vinsten för samma år disponerats.

3 kap.
50 a §³

Efter föreläggande av skattemyndigheten skall den, som är eller kan antas vara bokföringskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) eller som är annan juridisk person

Om en revisionsberättelse för den som har inkomst av näringsverksamhet innehåller upplysning, uttalande eller anmärkning enligt 10 kap. 28–32 §§ aktiebolagslagen (1975:1385) eller 28–31 §§ lagen (1999:000) om revision skall en kopia av revisionsberättelsen fogas vid självdeklarationen. Revisionsberättelsen skall dock inte bifogas om den endast innehåller uttalande att årsredovisningen uppgjorts enligt tillämplig lag om årsredovisning, att styrelseledamöter och den verkställande direktören bör beviljas ansvarsfrihet eller uttalande som avses i 10 kap. 29 § första stycket aktiebolagslagen. För fåmansföretag skall lämnas förteckning som avses i 12 kap. 9 § aktiebolagslagen samt förteckning över utbetald rörlig ränta till personer som avses i 2 § 9 mom. sjätte stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Efter föreläggande av skattemyndigheten skall den, som är eller kan antas vara bokföringskyldig enligt bokföringslagen (1999:000) eller som är annan juridisk person än dödsbo, lämna kontrolluppgift om rättshandling mellan den som föreläggs och den

² Senaste lydelse 1998:769.

³ Senaste lydelse 1997:495.

än dödsbo, lämna kontrolluppgift om rättshandling mellan den som föreläggs och den med vilken han ingått rättshandlingen. Om det finns särskilda skäl får även annan person än som avses i första meningen föreläggas att lämna sådan uppgift. Föreläggandet får även avse rättshandling som företagits under innevarande kalenderår.

med vilken han ingått rättshandlingen. Om det finns särskilda skäl, får även annan person än som avses i första meningen föreläggas att lämna sådan uppgift. Föreläggandet får även avse rättshandling som företagits under innevarande kalenderår.

En kontrolluppgift enligt första stycket får även avse att visa upp handling eller lämna över en kopia av handling.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången vid 2001 års taxering. I fråga om den som är skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) skall 3 kap. 50 a § även därefter tillämpas i sin äldre lydelse.

2.21 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:663) om ersättningsfonder Prop. 1998/99:130

Härigenom föreskrivs att 1 § lagen (1990:663) om ersättningsfonder skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §¹

Vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet enligt kommunal-skattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt får avdrag göras enligt denna lag för belopp som har avsatts till

1. ersättningsfond för inventarier,
2. ersättningsfond för byggnader och markanläggningar,
3. ersättningsfond för mark och
4. ersättningsfond för djurlager i jordbruk och renskötsel.

I fråga om handelsbolag beräknas avdraget för bolaget.

Vad gäller ersättningsfond för inventarier, ersättningsfond för byggnader och markanläggningar samt ersättningsfond för djurlager i jordbruk och renskötsel skall den som enligt *bokföringslagen (1976:125) eller jordbruksbokföringslagen (1979:141)* är skyldig att upprätta årsbokslut ha satt av ett mot avdraget svarande belopp i räkenskaperna för beskattningsåret.

Vad gäller ersättningsfond för inventarier, ersättningsfond för byggnader och markanläggningar samt ersättningsfond för djurlager i jordbruk och renskötsel skall den som enligt *bokföringslagen (1999:000)* är skyldig att upprätta *årsredovisning eller årsbokslut* ha satt av ett mot avdraget svarande belopp i räkenskaperna för beskattningsåret.

Med inventarier, byggnader, markanläggningar och djurlager i jordbruk och renskötsel förstås vid tillämpning av denna lag tillgångar som vid inkomsttaxeringen behandlas enligt de bestämmelser som gäller för maskiner och andra inventarier, byggnader, markanläggningar respektive djurlager i jordbruk och renskötsel. Som inventarier anses inte tillgångar som avses i punkterna 16 och 17 av anvisningarna till 23 § kommunal-skattelagen.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999. I fråga om den som är skyldig att upprätta årsbokslut enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) skall dock även därefter 1 § tillämpas i sin äldre lydelse.

¹ Senaste lydelse 1993:1569.

Härigenom föreskrivs att 9 kap. 26 § bostadsrättslagen (1991:614) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 kap.

26 §

Bestämmelserna i 8 och 9 kap. lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar gäller i tillämpliga delar i fråga om bostadsrättsföreningar. *Vad som sägs där om insats skall för en bostadsrättsförening också gälla upplåtelseavgift.* Bostadsrättsföreningar är inte skyldiga att upprätta finansieringsanalys, koncernredovisning eller delårsrapport eller att, i annat fall än som avses i 8 kap. 6 § nämnda lag, utse auktoriserad revisor.

Bestämmelserna i 8 kap. lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar gäller i tillämpliga delar i fråga om bostadsrättsföreningar. Bostadsrättsföreningar är dock inte skyldiga att, utom i fall som avses i 8 kap. 6 § nämnda lag, utse auktoriserad revisor. *Bestämmelser om bokföring och annan redovisning finns i bokföringslagen (1999:000) och årsredovisningslagen (1995:1554).*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999.

Härigenom föreskrivs att 14 § lagen (1992:160) om utländska filialer m.m. skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

14 §¹

För filialens bokföring och revision gäller, utöver vad som föreskrivits i 11–13 §§, i tillämpliga delar detsamma som för ett svenskt företag av motsvarande slag.

Skyldighet att upprätta årsredovisning gäller inte om företaget lyder under lagstiftningen i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och

1. har en rättslig form som är jämförbar med aktiebolaget,
2. är ett kreditinstitut eller värdepappersbolag av motsvarande slag som de företag som omfattas av lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, eller
3. är ett försäkringsföretag av motsvarande slag som de företag som omfattas av lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

Om filialen är skyldig att avsluta den löpande bokföringen men till följd av bestämmelsen i andra stycket inte upprättar någon årsredovisning, skall den i stället upprätta ett årsbokslut enligt bestämmelserna i bokföringslagen (1999:000).

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999.

¹ Senaste lydelse 1995:1558.

Härigenom föreskrivs att 23 § lagen (1992:1300) om krigsmateriel¹ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

23 §²

Om en revisor i sin granskningsverksamhet har anmärkt på ett företags efterlevnad av bestämmelserna enligt denna lag och anmärkningen har framförts i en sådan revisionsberättelse som sägs i 10 kap. 5 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 4 kap. 10 § lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag, skall han genast sända in en kopia av revisionsberättelsen till Inspektionen för strategiska produkter. En revisor vid en svensk statlig myndighet har motsvarande skyldighet.

Om en revisor i sin granskningsverksamhet har anmärkt på ett företags efterlevnad av bestämmelserna enligt denna lag och anmärkningen har framförts i en sådan revisionsberättelse som sägs i 10 kap. 5 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 6 § revisionslagen (1999:000), skall han genast sända in en kopia av revisionsberättelsen till Inspektionen för strategiska produkter. En revisor vid en svensk statlig myndighet har motsvarande skyldighet.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999.

¹ Lagen omtryckt 1997:689.

² Senaste lydelse 1998:771.

2.25 Förslag till lag om ändring i lagen (1993:1538) om
periodiseringsfonder

Prop. 1998/99:130

Härigenom föreskrivs att 2 § lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §¹

Avsättning till periodiseringsfond för ett beskattningsår bildar en särskild fond.

Juridisk person som enligt *bokföringslagen (1976:125)* är skyldig att upprätta årsbokslut skall göra avsättningen till periodiseringsfond i räkenskaperna. Vad som sagts nu gäller dock ej dödsbo.

Juridisk person som enligt *bokföringslagen (1999:000)* är skyldig att upprätta årsbokslut skall göra avsättningen till periodiseringsfond i räkenskaperna. Vad som sagts nu gäller dock ej dödsbo.

I fråga om handelsbolag görs avsättning till periodiseringsfond hos delägarna. Avsättningen görs i bokslutet för det räkenskapsår (avsättningsåret) som omfattar utgången av handelsbolagets räkenskapsår (beskattningsåret). Avdrag medges redan vid taxeringen för beskattningsåret även om taxeringen för avsättningsåret sker vid en senare taxering.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången vid 2001 års taxering. Äldre bestämmelser skall dock tillämpas för räkenskapsår som har påbörjats före ikraftträdandet.

¹ Senaste lydelse 1994:785.

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 14 § samt 13 kap. 7 och 17 §§ mervärdesskattelagen (1994:200) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

14 §

Med *beskattningsår* förstås beskattningsår enligt kommunalskattelagen (1928:370) eller lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Om skatt enligt denna lag hänför sig till en verksamhet för vilken skattskyldighet inte föreligger enligt någon av de nämnda lagarna, förstås med beskattningsår:

1. kalenderåret, eller

2. räkenskapsåret, om detta är brutet och överensstämmer med vad som anges i 12 § bokföringslagen (1976:125).

2. räkenskapsåret, om detta är brutet och överensstämmer med vad som anges i 3 kap. bokföringslagen (1999:000).

13 kap.

7 §

Om den skattskyldige *varken* är bokföringsskyldig enligt *bokföringslagen* (1976:125) eller *skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen* (1979:141), skall den utgående skatten redovisas för den redovisningsperiod under vilken skattskyldigheten har inträtt.

Om den skattskyldige *inte* är bokföringsskyldig enligt *bokföringslagen* (1999:000), skall den utgående skatten redovisas för den redovisningsperiod under vilken skattskyldigheten har inträtt.

17 §

Om den skattskyldige *varken* är bokföringsskyldig enligt *bokföringslagen* (1976:125) eller *skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen* (1979:141), skall den ingående skatten redovisas för den redovisningsperiod under vilken varan har levererats till den skattskyldige eller tjänsten har tillhandahållits honom.

Om den skattskyldige *inte* är bokföringsskyldig enligt *bokföringslagen* (1999:000), skall den ingående skatten redovisas för den redovisningsperiod under vilken varan har levererats till den skattskyldige eller tjänsten har tillhandahållits honom.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999. I fråga om den som är skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) skall dock även därefter 13 kap. 7 och 17 §§ tillämpas i sin äldre lydelse.

Härigenom föreskrivs att 3 § lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 §

I denna lag förstås med

granskningsledare: den som särskilt förordnats att vara granskningsledare enligt lagen,

handling: framställning i skrift eller bild samt upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel,

verksamhetslokal: utrymmen som huvudsakligen används i verksamhet som medför eller kan antas medföra bokföringsskyldighet enligt *bokföringslagen (1976:125) eller skyldighet att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141)* eller som bedrivs av annan juridisk person än dödsbo. Med verksamhetslokal avses också markområden, transportmedel, förvaringsplatser och andra utrymmen som är eller kan antas vara disponerade i verksamheten.

verksamhetslokal: utrymmen som huvudsakligen används i verksamhet som medför eller kan antas medföra bokföringsskyldighet enligt *bokföringslagen (1999:000)* eller som bedrivs av annan juridisk person än dödsbo. Med verksamhetslokal avses också markområden, transportmedel, förvaringsplatser och andra utrymmen som är eller kan antas vara disponerade i verksamheten.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999. Vad som sägs i 3 § i dess äldre lydelse om utrymmen som huvudsakligen används i verksamhet som medför eller kan antas medföra skyldighet att föra räkenskaper enligt *jordbruksbokföringslagen (1979:141)* gäller dock även därefter till och med utgången av år 2000.

2.28 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:566) om lokal försöksverksamhet med finansiell samordning mellan socialförsäkring, hälso- och sjukvård och socialtjänst

Prop. 1998/99:130

Härigenom föreskrivs att 23 § lagen (1994:566) om lokal försöksverksamhet med finansiell samordning mellan socialförsäkring, hälso- och sjukvård och socialtjänst skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

23 §

Förbundsstyrelsen skall fortlöpande föra räkenskaper över beställarförbundets medel. *Bokföringslagen (1976:125)* skall därvid gälla i tillämpliga delar. Styrelsen skall årligen och inom tre månader från räkenskapsårets slut sammanfatta och avsluta räkenskaperna.

Förbundsstyrelsen skall fortlöpande föra räkenskaper över beställarförbundets medel. *Bokföringslagen (1999:000)* skall därvid gälla i tillämpliga delar. Styrelsen skall årligen och inom tre månader från räkenskapsårets slut sammanfatta och avsluta räkenskaperna.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999.

Härigenom föreskrivs i fråga om stiftelselagen (1994:1220)

dels att 3 kap. 2–4 och 7–12 §§ skall upphöra att gälla,

dels att 3 kap 5 och 6 §§ skall betecknas 3 kap. 2 och 3 §§,

dels att 1 kap. 5 och 7 §§, 2 kap. 8 §, 3 kap. 1, nya 2 och 3 §§, 4 kap. 4, 6, 7, 9–12 §§, 6 kap. 5 §, 9 kap. 10 §, 10 kap. 1 §, 11 kap. 2 och 4 §§ skall ha följande lydelse,

dels att rubrikerna närmast före 3 kap. 5 och 6 §§ skall sättas före 3 kap. 2 och 3 §§,

dels att det i lagen skall införas två nya paragrafer, 1 kap. 5 a och 5 b §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

5 §

Om en stiftelse äger så många aktier eller andelar i en svensk eller utländsk juridisk person att den har mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar, är stiftelsen moderstiftelse och den andra juridiska personen dotterföretag.

Äger ett dotterföretag eller äger en moderstiftelse och ett eller flera dotterföretag tillsammans eller äger flera dotterföretag tillsammans så många aktier eller andelar i en juridisk person som nyss har sagts, är även den sistnämnda juridiska personen dotterföretag till moderstiftelsen.

Om en stiftelse i annat fall på grund av aktie- eller andelsinnehav eller avtal ensam har ett bestämmande inflytande över en juridisk person och en betydande andel i resultatet av dess verksamhet, är stiftelsen moderstiftelse och den juridiska personen dotterföretag.

Moderstiftelse och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.

En stiftelse är moderstiftelse och en annan juridisk person är dotterföretag, om stiftelsen

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen,

2. äger andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar,

3. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller

4. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att ensam utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.

Vidare är en juridisk person dotterföretag till moderstiftelsen, om ett annat dotterföretag till moderstiftelsen eller moderstiftelsen tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag

eller flera andra dotterföretag tillsammans

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen,

2. äger andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar, eller

3. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan.

Om ett dotterföretag äger andelar i en juridisk person och på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över den juridiska personen, är även denna dotterföretag till moderstiftelsen.

Moderstiftelse och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.

Med koncernföretag avses i denna lag företag i samma koncern.

5 a §

I de fall som avses i 5 § första stycket 1–3 och andra stycket skall sådana rättigheter som tillkommer någon som handlar i eget namn men för en annan fysisk eller juridisk persons räkning anses tillkomma den personen.

Vid bestämmandet av antalet röster i ett dotterföretag beaktas inte de andelar i dotterföretaget som innehas av det företaget självt eller av dess dotterföretag. Detsamma gäller andelar

som innehas av den som handlar i eget namn men för dotterföretagets eller dess dotterföretags räkning.

5 b §

Vid tillämpningen av 5 och 5 a §§ avses med andelar aktier och andra andelar i juridiska personer.

7 §

Bestämmelserna i 5 § och 6 § första stycket och 2–10 kap. gäller inte i fråga om stiftelser vilkas tillgångar enligt stiftelseförordnandet får användas endast till förmån för bestämda fysiska personer.

Bestämmelserna i 5–5 b §§, 6 § första stycket och 2–10 kap. gäller inte i fråga om stiftelser vilkas tillgångar enligt stiftelseförordnandet får användas endast till förmån för bestämda fysiska personer.

2 kap.

8 §

Styrelsen eller förvaltaren svarar för att stiftelsen fullgör sin bokföringsskyldighet m.m. enligt 3 kap.

Styrelsen eller förvaltaren svarar för att stiftelsen fullgör sin bokföringsskyldighet m.m. enligt *bokföringslagen (1999:000) eller, i förekommande fall, sin skyldighet att föra räkenskaper enligt 3 kap. 2 § denna lag.*

Styrelsen eller förvaltaren svarar för att stiftelseförordnandet och övriga handlingar avseende stiftelsen förvaras på ett ordnat och betryggande sätt.

3 kap.

1 §

En stiftelse som utövar näringsverksamhet eller är moderstiftelse är bokföringsskyldig.

Om en stiftelse hyr ut en byggnad eller del av en byggnad, är den dock bokföringsskyldig på grund av detta endast om verksamheten är att anse som hotell- eller pensionat- rörelse eller omfattar mer än två lägenheter som regelmässigt hyrs ut.

En stiftelse som har bildats av eller tillsammans med staten, en

I bokföringslagen (1999:000) finns bestämmelser om när en stiftelse är bokföringsskyldig och om den skall avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning eller med ett årsbokslut.

Om bokföringsskyldigheten upphör, skall detta anmälas till tillsynsmyndigheten.

kommun, ett landsting, eller en kyrklig kommun är alltid bokföringsskyldig.

5 §

Stiftelser som inte är bokföringsskyldiga enligt *denna lag* skall fortlöpande föra räkenskaper över belopp som har inbetalats till eller utbetalats av stiftelsen. Det skall finnas verifikationer för in- och utbetalningar. En stiftelse som har sin förmögenhet gemensamt placerad med en annan stiftelses förmögenhet, får beträffande den gemensamt placerade förmögenheten ha räkenskaper som är gemensamma med den andra stiftelsen.

Räkenskaperna skall avslutas med en sammanställning för varje räkenskapsår. Av sammanställningen skall framgå tillgångar och skulder vid räkenskapsårets början och slut samt inkomster och utgifter under räkenskapsåret. I sammanställningen skall även anges värdet av stiftelsens tillgångar vid räkenskapsårets slut.

Räkenskapsmaterialet skall bevaras i ordnat skick och på betryggande sätt inom landet under minst tio år från utgången av det räkenskapsår som räkenskapsmaterialet avser.

6 §

Vid bestämmandet av *det värde* av stiftelsens tillgångar som avses i 2 §, 4 § 3 och 5 § skall varje tillgång tas upp till ett värde som motsvarar vad tillgången kan anses betinga vid en försäljning under normala förhållanden. Fastigheter och byggnader som är lös egendom tas dock upp till taxeringsvärdet om ett sådant värde finns.

2 §

Stiftelser som inte är bokföringsskyldiga enligt *bokföringslagen (1999:000)* skall fortlöpande föra räkenskaper över belopp som har inbetalats till eller utbetalats av stiftelsen. Det skall finnas verifikationer för in- och utbetalningar. En stiftelse som har sin förmögenhet gemensamt placerad med en annan stiftelses förmögenhet, får beträffande den gemensamt placerade förmögenheten ha räkenskaper som är gemensamma med den andra stiftelsen.

3 §

Vid bestämmandet av *värdet på* stiftelsens tillgångar enligt 2 § *andra stycket* skall varje tillgång tas upp till ett värde som motsvarar vad tillgången kan anses betinga vid en försäljning under normala förhållanden. Fastigheter och byggnader som är lös egendom tas dock upp till taxeringsvärdet om ett sådant värde finns.

4 kap.

4 §

Minst en revisor skall vara auktoriserad eller godkänd revisor, om stiftelsen är skyldig att upprätta årsredovisning enligt *denna lag*.

Minst en revisor skall vara auktoriserad eller godkänd revisor, om stiftelsen enligt *bokföringslagen (1999:000)* är skyldig att upprätta årsredovisning.

Stiftelsen skall ha auktoriserad revisor om *stiftelsens tillgångar eller, om stiftelsen är moderstiftelse, koncernens tillgångar, värderade med tillämpning av 3 kap. 6 §, vid utgången av de två senaste räkenskapsåren haft ett värde överstigande ett gränobelopp som motsvarar 1 000 gånger det basbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde vid utgången av respektive räkenskapsår. Minst en revisor skall vara auktoriserad också om stiftelsen eller koncernen under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren i medeltal haft mer än 200 anställda.*

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer kan i fall som avses i andra stycket besluta att en viss godkänd revisor får utses i stället för en auktoriserad revisor. Sådana beslut meddelas för högst fem år i följd.

Minst en revisor skall vara auktoriserad revisor om

1. nettovärdet av stiftelsens tillgångar enligt balansräkningarna för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett gränobelopp som motsvarar 1 000 gånger det prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde under den sista månaden av respektive räkenskapsår, eller

2. antalet anställda i stiftelsen under de två senaste räkenskapsåren i medeltal har överstigit 200.

Bestämmelserna i andra stycket gäller även för moderstiftelse i en koncern om

1. nettovärdet av koncernföretagens tillgångar enligt koncernbalansräkningarna för de två senaste räkenskapsåren överstiger det gränobelopp som anges i andra stycket 1,

2. antalet anställda hos koncernföretagen under den tid som anges i 1 i medeltal har överstigit 200, eller

3. moderstiftelsen inte upprättar koncernredovisning och nettovärdet av koncernföretagens tillgångar, enligt balansräkningar för koncernföretagens två senaste räkenskapsår, på moderstiftelsens balansdag överstiger det gränobelopp som anges i andra stycket 1.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer kan i fall som avses i andra och tredje styckena besluta att en viss godkänd revisor får utses i stället för en auktoriserad revisor. Sådana beslut meddelas för högst fem år i följd.

Den får inte vara revisor som

1. är stiftelsens stiftare eller förvaltare,
2. ensam eller tillsammans med andra företräder stiftelsen enligt 2 kap. 16 eller 23 § eller företräder förvaltaren eller, om stiftelsen förvaltas av ett handelsbolag, är bolagsman i bolaget,
3. ensam eller tillsammans med andra har rätt att företräda ett dotterföretag till stiftelsen eller till förvaltaren eller, om dotterföretaget är ett handelsbolag, är bolagsman i företaget,
4. biträder vid förandet av stiftelsens räkenskaper eller vid stiftelsens förmögenhetsförvaltning eller stiftelsens kontroll däröver,
5. är anställd hos eller på annat sätt intar en underordnad eller beroende ställning till stiftelsen eller till förvaltaren eller till någon annan som avses i 1–4,
6. är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder stiftelsen vid grundbokföringen eller förandet av räkenskaper enligt 3 kap. 5 § eller vid stiftelsens förmögenhetsförvaltning eller stiftelsens kontroll däröver,
6. är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder stiftelsen vid grundbokföringen eller förandet av räkenskaper enligt 3 kap. 2 § eller vid stiftelsens förmögenhetsförvaltning eller stiftelsens kontroll däröver,
7. är gift eller sambo med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till en person som avses i 1–4 eller är besvägrad med en sådan person i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller
8. står i låneskuld till stiftelsen eller förvaltaren eller till ett dotterföretag till stiftelsen eller till förvaltaren eller har förpliktelser för vilka stiftelsen, förvaltaren eller dotterföretag till stiftelsen eller förvaltaren har ställt säkerhet.

I ett dotterföretag får inte den vara revisor som enligt första stycket inte är behörig att vara revisor i moderstiftelsen.

En revisor får vid revisionen inte anlita någon som enligt första och andra styckena inte är behörig att vara revisor. Har stiftelsen, stiftaren, förvaltaren eller ett dotterföretag någon anställd i sin tjänst med uppgift att uteslutande eller huvudsakligen ha hand om intern revision eller granskning av liknande slag, får revisorn dock anlita en sådan anställd i den utsträckning som det är förenligt med god revisionssed.

7 §

En revisor utses för bestämd tid eller tills vidare.

Ett uppdrag att tills vidare vara revisor upphör när en ny revisor har utsetts.

Ett uppdrag som revisor för bestämd tid upphör i förtid, om revisorn anmäler det hos den som har utsett honom eller om han entledigas av någon som enligt 1 § andra stycket har rätt att göra det.

Upphör ett uppdrag att vara Upphör ett uppdrag att vara

¹ Senaste lydelse 1998:306.

revisor för bestämd tid i för tid, skall revisorn genast anmäla detta till tillsynsmyndigheten, om uppdraget har gällt en stiftelse som är skyldig att upprätta årsredovisning enligt denna lag. Revisorn skall i anmälan lämna en redogörelse för iakttagelserna vid den granskning som han har utfört under den del av löpande räkenskapsår som hans uppdrag har omfattat. För anmälan gäller i tillämpliga delar vad som föreskrivs i 11 § tredje och fjärde styckena om revisionsberättelse. Kopia av anmälan skall överlämnas till stiftelsens styrelse eller förvaltare.

revisor för bestämd tid i för tid, skall revisorn genast anmäla detta till tillsynsmyndigheten, om uppdraget har gällt en stiftelse som enligt bokföringslagen (1999:000) är skyldig att upprätta årsredovisning. Revisorn skall i anmälan lämna en redogörelse för iakttagelserna vid den granskning som han har utfört under den del av löpande räkenskapsår som hans uppdrag har omfattat. För anmälan gäller i tillämpliga delar vad som föreskrivs i 11 § tredje och fjärde styckena om revisionsberättelse. Kopia av anmälan skall överlämnas till stiftelsens styrelse eller förvaltare.

Bestämmelsen i fjärde stycket tillämpas inte om uppdraget har gällt en sådan stiftelse som avses i 9 kap. 10 § första stycket.

9 §

Revisorerna skall i den omfattning som följer av god revisionsredovisning granska stiftelsens räkenskaper och årsredovisning, årsbokslut eller sammanställning enligt 3 kap. 5 § andra stycket samt styrelsens eller förvaltarens förvaltning.

Revisorerna skall i den omfattning som följer av god revisionsredovisning granska stiftelsens räkenskaper och årsredovisning, årsbokslut eller sammanställning enligt 3 kap. 2 § andra stycket samt styrelsens eller förvaltarens förvaltning.

Om stiftelsen är en moderstiftelse som skall upprätta koncernredovisning, skall revisorerna även granska koncernredovisningen och koncernföretagens inbördes förhållanden i övrigt.

Innehåller stiftelseförordnandet föreskrifter om revision skall dessa iakttas, om de inte strider mot första eller andra stycket eller mot någon annan bestämmelse i denna lag.

10 §

Styrelsen eller förvaltaren skall ge revisorerna tillfälle att verkställa granskningen i den omfattning som dessa finner behövt samt lämna de upplysningar och den hjälp som revisorerna begär. Samma skyldighet har företagsledningen och revisorerna i ett dotterföretag gentemot en revisor i moderstiftelsen.

I 8 kap. 2 och 16 §§ årsredovisningslagen (1995:1554) finns bestämmelser om vid vilken tidpunkt årsredovisningen och, i förekommande fall, koncernredovisningen senast skall lämnas till revisorn.

Om stiftelsen inte är skyldig att upprätta årsredovisning enligt bokföringslagen (1999:000), skall årsbokslutet eller den sammanställning över räkenskaper som anges 3 kap. 2 § andra stycket lämnas till revisorn inom fyra månader efter räkenskapsårets utgång.

11 §

Revisorerna skall avge en revisionsberättelse för varje räkenskapsår.

I fråga om stiftelser som är skyldiga att upprätta årsredovisning enligt denna lag skall revisionsberättelsen innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har gjorts upp enligt *denna lag*. Innehåller inte årsredovisningen sådana upplysningar som skall lämnas enligt 3 kap. 7 § *tredje stycket* eller 8 §, skall detta anges och behövliga upplysningar lämnas i revisionsberättelsen, om det kan ske.

I fråga om stiftelser som enligt *bokföringslagen (1999:000)* är skyldiga att upprätta årsredovisning skall revisionsberättelsen innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har gjorts upp enligt *årsredovisningslagen (1995:1554)*. Innehåller inte årsredovisningen sådana upplysningar som skall lämnas enligt *årsredovisningslagen*, skall detta anges och behövliga upplysningar lämnas i revisionsberättelsen, om det kan ske.

I revisionsberättelsen skall det också anmärkas om revisorerna vid sin granskning har funnit att

1. stiftelsens tillgångar har använts i strid med stiftelsens ändamål eller att dess förmögenhet är placerad i strid med stiftelseförordnandet eller med 2 kap. 4 eller 6 §,

2. någon annan åtgärd eller försummelse innebär att föreskrifterna i stiftelseförordnandet eller bestämmelserna i denna lag inte har följts, eller

2. någon annan åtgärd eller försummelse innebär att föreskrifterna i stiftelseförordnandet eller bestämmelserna i denna lag *eller årsredovisningslagen* inte har följts, eller

3. vad som enligt 1 eller 2 ligger en styrelseledamot eller förvaltaren till last eller annan åtgärd eller försummelse kan föranleda ersättningskyldighet enligt 5 kap. 1 § första meningen eller entledigande enligt 9 kap. 6 §.

Om stiftelsen har utövat näringsverksamhet under räkenskapsåret, skall *revisionsberättelsen upprättas med iakttagande av även 4 kap. 10 § fjärde stycket lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag.*

Om stiftelsen har utövat näringsverksamhet under räkenskapsåret, skall även 30 § *första stycket revisionslagen (1999:000)* iaktas när *revisionsberättelsen upprättas.*

I en moderstiftelse skall revisorerna avge en särskild revisionsberättelse för koncernen. Härvid skall andra stycket och tredje stycket 2 och 3 tillämpas. Prop. 1998/99:130

12 §

Sedan revisorerna i en stiftelse som är skyldig att upprätta årsredovisning enligt *denna lag* har slutfört granskningen, skall de skriva en hänvisning till revisionsberättelsen på årsredovisningen och, i en moderstiftelse, på koncernredovisningen. Finner revisorerna att balansräkningen eller resultaträkningen är oriktig, skall de *därvid* anteckna även detta. I en moderstiftelse gäller detsamma i fråga om koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen.

Sedan revisorerna i en stiftelse som enligt *bokföringslagen (1999:000)* är skyldig att upprätta årsredovisning har slutfört granskningen, skall de skriva en hänvisning till revisionsberättelsen på årsredovisningen och, i en moderstiftelse, på koncernredovisningen. Finner revisorerna att balansräkningen eller resultaträkningen är oriktig, skall de anteckna även detta. I en moderstiftelse gäller detsamma i fråga om koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen.

6 kap.

5 §

Styrelsen eller förvaltaren får besluta om att förbruka stiftelsens tillgångar för det ändamål vartill de är bestämda eller för ett ändamål som så nära som möjligt motsvarar detta, om

1. stiftelsen bildades för mer än 50 år sedan,
2. stiftelsen inte har kunnat främja sitt ändamål under de senaste fem åren,
3. värdet av tillgångarna, värderade med tillämpning av 3 kap. 6 §, vid utgången av de tre senaste räkenskapsåren har understigit det då gällande *basbeloppet* enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring, samt

3. värdet av tillgångarna, värderade med tillämpning av 3 kap. 3 §, vid utgången av de tre senaste räkenskapsåren har understigit det då gällande *prisbasbeloppet* enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring, samt

4. stiftelsen saknar skulder.

Bestämmelserna i 4 § tillämpas på beslut enligt första stycket.

9 kap.

10 §

Bestämmelserna i 3 § första stycket, 4 § samt 5 § första stycket 2 och 3 gäller inte i fråga om

1. stiftelser som bildats av eller tillsammans med staten, en kommun, ett landsting *eller en kyrklig kommun,*

2. stiftelser som förvaltas av en statlig myndighet, eller

3. stiftelser som enligt stiftarens förordnande skall vara undantagna från tillsyn enligt denna lag och som varken under innevarande eller de

Bestämmelserna i 3 § första stycket, 4 § samt 5 § första stycket 2 och 3 gäller inte i fråga om

1. stiftelser som bildats av eller tillsammans med staten, en kommun *eller* ett landsting,

tre närmast föregående räkenskapsåren har utövat näringsverksamhet eller varit moderstiftelse. Prop. 1998/99:130

I fråga om stiftelser som avses i första stycket gäller dock bestämmelserna i 3 § första stycket, 4 § första stycket 1 och 2 samt 5 § första stycket 2 och 3 om det kan antas att

1. stiftelsen saknar namn,
2. stiftelsen inte har upprättat års- eller koncernredovisning eller inte har avlämnat års- eller koncernredovisning, årsbokslut eller sammanställning över räkenskaperna till revisorn,
3. stiftelsen inte håller års- eller koncernredovisning eller revisions- eller koncernrevisionsberättelse tillgänglig för var och en,
4. stiftelsen saknar behörig revisor, eller om
5. fråga uppkommer om sådant beslut som avses i 4 kap. 5 §.

10 kap.

1 §

En stiftelse skall vara registrerad om

1. den är skyldig att upprätta årsredovisning *enligt denna lag*, eller
1. den *enligt bokföringslagen (1999:000)* är skyldig att upprätta årsredovisning, eller
2. det följer av de av stiftaren i stiftelseförordnandet meddelade föreskrifterna att den skall vara registrerad.

Registreringsmyndighet för en stiftelse är den länsstyrelse som med tillämpning av bestämmelserna i 9 kap. 1 § första stycket skall vara tillsynsmyndighet för stiftelsen.

Ett stiftelseregister skall föras hos registreringsmyndigheten för registreringar enligt denna lag.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela föreskrifter om avgifter för registrering i stiftelseregistret.

11 kap.

2 §

För en insamlingsstiftelse gäller följande bestämmelser i

1 kap. (inledande bestämmelser): 4 och 5 §§ samt 6 § första stycket första meningen,

2 kap. (förvaltning): samtliga bestämmelser,

3 kap. (bokföring och årsredovisning m. m.): 4 § 1 och 2, 7 § första och tredje styckena och 8–11 §§,

4 kap. (revision): 1–4 §§, 6 §, 7 § första–fjärde styckena, 8–14 §§, 15 § första och andra styckena samt 16 §,

5 kap. (skadestånd): 1–3 §§, 4 § första–tredje styckena samt 5 §,

6 kap. (ändring m. m. av föreskrifter i ett stiftelseförordnande): samtliga bestämmelser,

7 kap. (likvidation och upplösning): samtliga bestämmelser,

8 kap. (stiftelses firma): samtliga bestämmelser,

För en insamlingsstiftelse gäller följande bestämmelser i

1 kap. (inledande bestämmelser): 4–5 b §§ samt 6 § första stycket första meningen,

3 kap. (bokföring och årsredovisning m.m.): 1 §,

9 kap. (tillsyn m. m.): 1–9 §§ och 11 §, samt

10 kap. (registrering): samtliga bestämmelser.

En insamlingsstiftelses namn skall innehålla ordet insamlingsstiftelse.

En insamlingsstiftelse är bokföringsskyldig.

En insamlingsstiftelse är upplöst om den har saknat tillgångar under en sammanhängande tid av två år.

Bestämmelserna i 1 kap. 5 § och 6 § första stycket, 2–10 kap. samt andra och tredje styckena i denna paragraf gäller inte i fråga om insamlingsstiftelser vilkas tillgångar enligt stiftelseförordnandet får användas endast till förmån för bestämda fysiska personer.

Bestämmelserna i 1 kap. 5–5 b §§, 6 § första stycket, 2–10 kap. samt andra stycket i denna paragraf gäller inte i fråga om insamlingsstiftelser vilkas tillgångar enligt stiftelseförordnandet får användas endast till förmån för bestämda fysiska personer.

4 §

För en kollektivavtalsstiftelse gäller följande bestämmelser i

1 kap. (inledande bestämmelser): 4 och 5 §§ och 6 § första stycket första meningen,

2 kap. (förvaltning): samtliga bestämmelser,

3 kap. (bokföring och årsredovisning m.m.): 4 § 1 och 2, 7 § första och tredje styckena, 8–10 §§ och 12 §,

4 kap. (revision): 1–4 §§, 6 §, 7 § första–tredje styckena och 8–16 §§,

5 kap. (skadestånd): 1–3 §§, 4 § första stycket 1–4, andra och tredje styckena och 5 §,

6 kap. (ändring m.m. av föreskrifter i ett stiftelseförordnande): samtliga bestämmelser,

7 kap. (likvidation och upplösning): samtliga bestämmelser,

8 kap. (stiftelses firma): samtliga bestämmelser,

9 kap. (tillsyn m.m.): 1 och 2 §§, 3 § andra stycket, 5 § första stycket 1, 6 § första och andra styckena, 7 och 8 §§, 10 § andra stycket och 11 §, samt

10 kap. (registrering): samtliga bestämmelser.

Utan hinder av bestämmelserna i 6 kap. får stiftarna och stiftelsen genom skriftlig överenskommelse ändra eller upphäva stiftelseförordnandet. Vad som anges i 2–10 kap. om föreskrifter i ett stiftelseförordnande skall i fråga om en kollektivavtalsstiftelse gälla även föreskrifter för stiftelsen som har meddelats genom en sådan överenskommelse.

En kollektivavtalsstiftelses namn skall innehålla ordet kollektivavtalsstiftelse.

En kollektivavtalsstiftelse är bokföringsskyldig. Vid tillämpning av 3 kap. 12 § och 4 kap.

För en kollektivavtalsstiftelse gäller följande bestämmelser i

1 kap. (inledande bestämmelser): 4–5 b §§ och 6 § första stycket första meningen,

3 kap. (bokföring och årsredovisning m.m.): 1 §,

15 § skall en kollektivavtalsstiftelse behandlas som en sådan stiftelse som avses i 9 kap. 10 § första stycket. Prop. 1998/99:130

En kollektivavtalsstiftelse är upplöst om den har saknat tillgångar under en sammanhängande tid av två år.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999.

Härigenom föreskrivs att 31 a § lagen (1994:1563) om tobaksskatt skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

31 a §¹

Beskattningsmyndigheten får förelägga den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt *bokföringslagen (1976:125)* eller *skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141)* eller som är annan juridisk person än dödsbo att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som rör rättshandling mellan den som föreläggs och den med vilken han ingått rättshandlingen (kontrolluppgift). Föreläggande får meddelas, om kontrolluppgiften har betydelse för kontroll av en ansökan om återbetalning av skatt enligt 29 eller 30 §.

Beskattningsmyndigheten får förelägga den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt *bokföringslagen (1999:000)* eller som är annan juridisk person än dödsbo att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som rör rättshandling mellan den som föreläggs och den med vilken han ingått rättshandlingen (kontrolluppgift). Föreläggande får meddelas, om kontrolluppgiften har betydelse för kontroll av en ansökan om återbetalning av skatt enligt 29 eller 30 §.

Om det finns särskilda skäl får även någon annan person än som avses i första stycket föreläggas att lämna kontrolluppgift.

Ett föreläggande får förenas med vite om det finns anledning att anta att det annars inte följs.

Bestämmelserna i 3 kap. 15–15 d §§ lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter gäller i fråga om föreläggande enligt första eller andra stycket.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999. I fråga om den som är skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) skall 31 a § även därefter tillämpas i sin äldre lydelse.

¹ Senaste lydelse 1998:1678.

Härigenom föreskrivs att 31 a § lagen (1994:1563) om alkoholskatt skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

31 a §¹

Beskattningsmyndigheten får förelägga den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt *bokföringslagen (1976:125)* eller skyldig att föra räkenskaper enligt *jordbruksbokföringslagen (1979:141)* eller som är annan juridisk person än dödsbo att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som rör rättshandling mellan den som föreläggs och den med vilken han ingått rättshandlingen (kontrolluppgift). Föreläggande får meddelas, om kontrolluppgiften har betydelse för kontroll av en ansökan om återbetalning av skatt enligt 28–30 §.

Beskattningsmyndigheten får förelägga den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt *bokföringslagen (1999:000)* eller som är annan juridisk person än dödsbo att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som rör rättshandling mellan den som föreläggs och den med vilken han ingått rättshandlingen (kontrolluppgift). Föreläggande får meddelas, om kontrolluppgiften har betydelse för kontroll av en ansökan om återbetalning av skatt enligt 28–30 §.

Om det finns särskilda skäl får även någon annan person än som avses i första stycket föreläggas att lämna kontrolluppgift.

Ett föreläggande får förenas med vite om det finns anledning att anta att det annars inte följs.

Bestämmelserna i 3 kap. 15–15 d §§ lagen (1984:151) om punkt-skatter och prisregleringsavgifter gäller i fråga om föreläggande enligt första eller andra stycket.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999. I fråga om den som är skyldig att föra räkenskaper enligt *jordbruksbokföringslagen (1979:141)* skall 31 a § även därefter tillämpas i sin äldre lydelse.

¹ Senaste lydelse 1998:1679.

Härigenom föreskrivs att 9 kap. 13 § lagen (1994:1776) om skatt på energi skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 kap.
13 §¹

Beskattningsmyndigheten får förelägga den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt *bokföringslagen (1976:125)* eller skyldig att föra räkenskaper enligt *jordbruksbokföringslagen (1979:141)* eller som är annan juridisk person än dödsbo att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som rör rättshandling mellan den som föreläggs och den med vilken han ingått rättshandlingen (kontrolluppgift). Föreläggande får meddelas, om kontrolluppgiften har betydelse för kontroll av en ansökan om återbetalning av, nedsättning av eller kompensation för skatt enligt 2–6, 8 a, 9 eller 9 b–11 §.

Beskattningsmyndigheten får förelägga den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt *bokföringslagen (1999:000)* eller som är annan juridisk person än dödsbo att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som rör rättshandling mellan den som föreläggs och den med vilken han ingått rättshandlingen (kontrolluppgift). Föreläggande får meddelas, om kontrolluppgiften har betydelse för kontroll av en ansökan om återbetalning av, nedsättning av eller kompensation för skatt enligt 2–6, 8 a, 9 eller 9 b–11 §.

Om det finns särskilda skäl får även någon annan person än som avses i första stycket föreläggas att lämna kontrolluppgift.

Ett föreläggande får förenas med vite om det finns anledning att anta att det annars inte följs.

Bestämmelserna i 3 kap. 15–15 d §§ lagen (1994:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter gäller i fråga om föreläggande enligt första eller andra stycket.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999. I fråga om den som är skyldig att föra räkenskaper enligt *jordbruksbokföringslagen (1979:141)* skall 9 kap. 13 § även därefter tillämpas i sin äldre lydelse.

¹ Senaste lydelse 1998:1680.

2.33 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1927) om europeiska ekonomiska intressegrupperingar

Prop. 1998/99:130

Härigenom föreskrivs att 5 § lag (1994:1927) om europeiska ekonomiska intressegrupperingar skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 §

En intressegruppering är bokföringsskyldig *enligt vad som föreskrivs i 1 § bokföringslagen (1976:125)*. En bokföringsskyldig intressegruppering som inte har sitt säte i Sverige skall för näringsverksamhet som bedrivs här ha en egen bokföring som är skild från grupperingens bokföring i övrigt.

En intressegruppering är bokföringsskyldig *enligt bokföringslagen (1999:000)*. En bokföringsskyldig intressegruppering som inte har sitt säte i Sverige skall för näringsverksamhet som bedrivs här ha en egen bokföring som är skild från grupperingens bokföring i övrigt.

Av lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag följer att en intressegruppering kan vara skyldig att upprätta årsredovisning m.m.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999.

2.34 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:2004) om kapitaltäckning och stora exponeringar för kreditinstitut och värdepappersbolag

Prop. 1998/99:130

Härigenom föreskrivs att 6 kap. 7 och 8 §§ lagen (1994:2004) om kapitaltäckning och stora exponeringar för kreditinstitut och värdepappersbolag skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 kap.

7 §¹

Ett företag som det finns ägarintresse i enligt 1 § första stycket 2 skall konsolideras med tillämpning av klyvningsmetoden enligt 7 kap. 29 § årsredovisningslagen (1995:1554).

Ett företag som det finns ägarintresse i enligt 1 § första stycket 2 skall konsolideras med tillämpning av klyvningsmetoden enligt 7 kap. 30 § årsredovisningslagen (1995:1554).

8 §²

När det finns ägarintresse i ett anknutet företag enligt 1 § andra stycket och i de fall som avses i 2 § får Finansinspektionen medge antingen att konsolidering sker på det sätt som anges i 7 § eller med tillämpning av kapitalandelsmetoden enligt 7 kap. 24–28 §§ årsredovisningslagen (1995:1554).

När det finns ägarintresse i ett anknutet företag enligt 1 § andra stycket och i de fall som avses i 2 § får Finansinspektionen medge antingen att konsolidering sker på det sätt som anges i 7 § eller med tillämpning av kapitalandelsmetoden enligt 7 kap. 25–29 §§ årsredovisningslagen (1995:1554).

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999.

¹ Senaste lydelse 1995:1598.

² Senaste lydelse 1995:1598.

Härigenom föreskrivs i fråga om årsredovisningslagen (1995:1554)
dels att 4 kap. 16 och 17 §§ samt bilaga 1 skall upphöra att gälla,
dels att nuvarande 5 kap. 15–24 §§ skall betecknas 5 kap. 16–26 §§,
att nuvarande 6 kap. 3 § skall betecknas 6 kap. 5 § samt att bilagorna 2–4
skall betecknas bilagorna 1–3,

dels att 1 kap. 1–6 §§, 2 kap. 1, 3, 4 och 7 §§, 3 kap., 4 kap. 1, 2, 6, 7,
9, 11, 12 och 14 §§, 5 kap. 1, 6–9 och 11–13, nya 16–18, nya 20 och
nya 23–26 §§, 6 kap. 1, 2 och nya 5 §§, 7 kap., 8 kap. 1–4 och 13–16
§§, 9 kap. 1–3 §§, 10 kap. samt nya bilaga 1 till lagen skall ha följande
lydelse,

dels att rubrikerna närmast före 5 kap. 15, 17, 18 och 20–24 §§ skall
sättas närmast före 5 kap. 16, 18, 19 och 22–26 §§ och att rubriken
närmast före 6 kap. 3 § skall sättas närmast före 6 kap. 5 §,

dels att det i lagen skall införas fyra nya paragrafer, 1 kap. 7 §, 5 kap.
15 §, 6 kap. 3 och 4 §§ samt närmast före 5 kap. 15 § en ny rubrik av
följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

1 §

Denna lag är, om inte annat
föreskrivs, tillämplig på

1. aktiebolag,
2. handelsbolag i vilka samtliga obegränsat ansvariga delägare är aktiebolag,
3. handelsbolag i vilka samtliga obegränsat ansvariga delägare är aktiebolag eller sådana handelsbolag som avses i 2,

4. handelsbolag som ingår i en koncern där moderbolaget är ett aktiebolag eller ett sådant handelsbolag som avses i 2 eller 3,

5. handelsbolag som tidigare har omfattats av 2–4.

Vid tillämpningen av första stycket 2 och 3 skall med aktiebolag jämföras

1. utländska företag som avses i avsnitt 1 i bilaga 1, och
2. utländska företag som inte lyder under lagstiftningen i

Denna lag innehåller bestämmelser om upprättande och offentliggörande av årsredovisning, koncernredovisning och delårsrapport.

Lagen är, om inte annat föreskrivs i 2 §, tillämplig på sådana företag som avses i 6 kap. 1 § bokföringslagen (1999:000).

någon stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet men som har en rättslig form som är jämförbar med aktiebolaget eller med de företag som avses i avsnitt 1 i bilaga 1.

Vid tillämpningen av första stycket 3–5 skall med sådana handelsbolag som avses i första stycket 2 jämföras utländska företag som avses i avsnitt 2 i bilaga 1 under förutsättning att samtliga obegränsat ansvariga delägare är aktiebolag eller sådana utländska företag som avses i andra stycket.

2 §

Lagen är inte tillämplig på bolag som avses i 1 kap. 1 § första stycket lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller 1 kap. 1 § första stycket lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag, om inte annat är särskilt föreskrivet i dessa lagar.

Bolag som enligt 1 kap. 1 § andra stycket lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller 1 kap. 1 § andra stycket lagen om årsredovisning i försäkringsföretag är skyldiga att upprätta koncernredovisning enligt de lagarna är inte skyldiga att upprätta koncernredovisning enligt denna lag.

Lagen är inte tillämplig på företag som avses i 1 kap. 1 § första stycket lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller 1 kap. 1 § första stycket lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag, om inte annat är särskilt föreskrivet i dessa lagar.

Företag som enligt 1 kap. 1 § andra stycket lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller 1 kap. 1 § andra stycket lagen om årsredovisning i försäkringsföretag är skyldiga att upprätta koncernredovisning enligt de lagarna är inte skyldiga att upprätta koncernredovisning enligt denna lag.

3 §

Med *bolag* avses *aktiebolag och handelsbolag*.

Med *företag* avses *i denna lag fysiska eller juridiska personer som direkt eller indirekt omfattas av en årsredovisning, en koncernredovisning eller en delårsrapport*.

Med *andelar* avses aktier och andra andelar i juridiska personer.

Ett *bolag* är *moderbolag* och en *annan* juridisk person är dotterföretag, om *bolaget*

Ett *företag* är *moderföretag* och en juridisk person är dotterföretag, om *företaget*

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen,

2. äger andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar,

3. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller

4. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.

Vidare är en juridisk person dotterföretag till *moderbolaget*, om ett annat dotterföretag till *moderbolaget* eller *moderbolaget* tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans

Vidare är en juridisk person dotterföretag till *moderföretaget*, om ett annat dotterföretag till *moderföretaget* eller *moderföretaget* tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen,

2. äger andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar, eller

3. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan.

Om ett dotterföretag äger andelar i en juridisk person och på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över den juridiska personen, är även denna dotterföretag till *moderbolaget*.

Om ett dotterföretag äger andelar i en juridisk person och på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över den juridiska personen, är även denna dotterföretag till *moderföretaget*.

Moderbolag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.

Moderföretag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.

Med koncernföretag avses i denna lag företag i samma koncern.

5 §

Om ett *bolag* äger andelar i en juridisk person som inte är dotterföretag och utövar ett betydande inflytande över den juridiska personens driftsmässiga och finansiella styrning samt ägandet utgör ett led i en varaktig förbindelse mellan *bolaget* och den juridiska personen, är den juridiska personen intresseföretag till *bolaget*.

Innehar ett *bolag* minst tjugo procent av rösterna för samtliga andelar i en *annan* juridisk person, skall det anses ha sådant inflytande över och sådan förbindelse med denna som avses i första stycket, om inte annat framgår av omständigheterna. Detsamma gäller om *bolagets* dotterföretag eller *bolaget* tillsammans med ett eller flera dotterföretag eller flera dotterföretag tillsammans innehar minst tjugo procent av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen.

Om ett *företag* äger andelar i en juridisk person som inte är dotterföretag och utövar ett betydande inflytande över den juridiska personens driftsmässiga och finansiella styrning samt ägandet utgör ett led i en varaktig förbindelse mellan *företaget* och den juridiska personen, är den juridiska personen intresseföretag till *företaget*.

Innehar ett *företag* minst tjugo procent av rösterna för samtliga andelar i en juridisk person, skall det anses ha sådant inflytande över och sådan förbindelse med denna som avses i första stycket, om inte annat framgår av omständigheterna. Detsamma gäller om *företagets* dotterföretag eller *företaget* tillsammans med ett eller flera dotterföretag eller flera dotterföretag tillsammans innehar minst tjugo procent av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen.

6 §

I de fall som avses i 4 § första stycket 1–3 och andra stycket samt 5 § skall sådana rättigheter som tillkommer någon som handlar i eget namn men för en annan fysisk eller juridisk persons räkning anses tillkomma den personen.

Vid bestämmandet av antalet röster i ett dotterföretag eller intresseföretag beaktas inte de andelar i dotterföretaget eller intresseföretaget som innehas av *företaget* självt eller av dess dotterföretag. Detsamma gäller andelar som innehas av den som handlar i eget namn men för dotterföretagets eller intresseföretagets eller dess dotterföretags räkning.

Vid bestämmandet av antalet röster i ett dotterföretag eller intresseföretag beaktas inte de andelar i dotterföretaget eller intresseföretaget som innehas av *det företaget* självt eller av dess dotterföretag. Detsamma gäller andelar som innehas av den som handlar i eget namn men för dotterföretagets eller intresseföretagets eller dess dotterföretags räkning.

7 §

Om ett företag har blivit moderföretag, skall ledningen

för företaget meddela detta till dotterföretagets ledning. Dotterföretagets ledning skall lämna ledningen för moderföretaget de upplysningar som behövs för att en koncernredovisning skall kunna upprättas.

2 kap.

1 §¹

Utöver årsbokslut enligt 11 § bokföringslagen (1976:125) skall bolag för varje räkenskapsår upprätta årsredovisning enligt denna lag.

Årsredovisningen skall bestå av

1. balansräkning,
2. resultaträkning,
3. noter, och
4. förvaltningsberättelse.

Om bolaget är ett sådant bolag som avses i 10 kap. 12 § aktiebolagslagen (1975: 1385) eller 4 kap. 3 § första stycket lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag, skall det i årsredovisningen även ingå en finansieringsanalys.

En årsredovisning skall bestå av

1. en balansräkning,
2. en resultaträkning,
3. noter, och
4. en förvaltningsberättelse.

I följande fall skall det i årsredovisningen även ingå en finansieringsanalys:

1. företaget bedriver näringsverksamhet och nettovärdet av tillgångarna i företaget enligt balansräkningarna för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett gränobelopp som motsvarar 1 000 gånger det prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde under den sista månaden av respektive räkenskapsår,

2. antalet anställda hos företaget har under de två senaste räkenskapsåren i medeltal överstigit 200, eller

3. företagets aktier eller skuldebrev är noterade vid en börs eller auktoriserad marknadsplats.

¹ Senaste lydelse 1998:761.

3 §

Balansräkningen, resultaträkningen och noterna skall upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av *bolagets* ställning och resultat. Om det behövs för att en rättvisande bild skall ges, skall det lämnas tilläggsupplýsingar.

Om avvikelse görs från vad som följer av allmänna råd eller rekommendationer från normgivande organ, skall upplýsning om detta och om skälen för avvikelsen lämnas i en not.

Balansräkningen, resultaträkningen och noterna skall upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av *företagets* ställning och resultat. Om det behövs för att en rättvisande bild skall ges, skall det lämnas tilläggsupplýsningar.

4 §

Vid upprättandet av balansräkningen, resultaträkningen och noterna skall följande iakttas:

1. *Bolaget* skall förutsättas fortsätta sin verksamhet.

1. *Företaget* skall förutsättas fortsätta sin verksamhet.

2. Samma principer för värdering, klassificering och indelning av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna skall konsekvent tillämpas från ett räkenskapsår till ett annat.

3. Värderingen av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna skall göras med iakttagande av rimlig försiktighet. Detta innebär särskilt att

a) endast under räkenskapsåret konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen,

b) hänsyn skall tas till alla förutsebara och möjliga förluster och ekonomiska förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår, även om dessa förluster eller förpliktelser blir kända först efter räkenskapsårets utgång men före upprättandet av årsredovisningen, och att

c) hänsyn skall tas till värdenedgångar oavsett om resultatet för räkenskapsåret är en vinst eller en förlust.

4. Intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret skall tas med oavsett tidpunkten för betalningen.

5. De olika beståndsdelar som balansräkningens poster och, i förekommande fall, delposter består av skall värderas var för sig.

6. Tillgångar och avsättningar eller skulder får inte kvittas mot varandra. Inte heller får intäkter och kostnader kvittas mot varandra.

7. Den ingående balansen för ett räkenskapsår skall stämma överens med den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret.

Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med 2 och 3 §§, får avvikelse göras från vad som föreskrivs i första stycket. I så fall skall upplýsning om skälen för avvikelsen och en bedömning av dess effekt på *bolagets* ställning och resultat lämnas i en not.

Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med 2 och 3 §§, får avvikelse göras från vad som föreskrivs i första stycket. I så fall skall upplýsning om skälen för avvikelsen och en bedömning av dess effekt på *företagets* ställning och resultat lämnas i en not.

I aktiebolag skall årsredovisningen skrivas under av samtliga styrelseledamöter och av verkställande direktören. Har en avvikande mening om årsredovisningen antecknats till styrelsens protokoll, skall yttrandet fogas till redovisningen.

I handelsbolag skall årsredovisningen skrivas under av samtliga obegränsat ansvariga delägare. Har en sådan delägare anmält avvikande mening om årsredovisningen, skall yttrandet fogas till redovisningen.

I aktiebolag, *ekonomiska föreningar och andra företag, som företräds av en styrelse, skall årsredovisningen skrivas under av samtliga styrelseledamöter. Om en verkställande direktör är utsedd, skall även denne skriva under årsredovisningen.*

I handelsbolag skall årsredovisningen skrivas under av samtliga obegränsat ansvariga delägare.

I stiftelser med anknuten förvaltning skall årsredovisningen skrivas under av förvaltaren eller, om ett handelsbolag är stiftelsens förvaltare, av samtliga bolagsmän som företräder bolaget.

I övriga företag skall årsredovisningen skrivas under av den redovisningskyldige eller dennes ställföreträdare.

Om någon av dem som undertecknar årsredovisningen har anmält en avvikande mening, skall yttrandet fogas till redovisningen. I fall som avses i första stycket gäller detta dock endast om den avvikande meningen har antecknats till styrelsens protokoll.

Årsredovisningen skall innehålla uppgift om den dag då den undertecknades.

3 kap. Balansräkning och resultaträkning

Balansräkningens innehåll

1 § Balansräkningen skall i sammandrag redovisa företagets samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital på balansdagen. Ställda pantar och ansvarsförbindelser skall tas upp inom linjen.

Resultaträkningens innehåll

2 § Resultaträkningen skall i sammandrag redovisa företagets samtliga intäkter och kostnader under räkenskapsåret.

3 § Balansräkningen skall upprättas enligt den uppställningsform som anges i bilaga 1 till denna lag. Resultaträkningen skall upprättas enligt någon av de uppställningsformer som anges i bilagorna 2 och 3.

Byte av uppställningsform för resultaträkningen får ske endast om det finns särskilda skäl och är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§. Vid sådant byte skall upplysning om skälen för bytet lämnas i en not.

4 § Posterna i balansräkningen och resultaträkningen skall tas upp var för sig i den ordningsföljd som anges för respektive uppställningsform.

I fråga om poster som föregås av arabiska siffror skall de avvikelser göras som är betingade av verksamhetens särskilda inriktning.

Andra poster än de som finns upptagna i uppställningsformerna får tas upp, om de nya posternas innehåll inte täcks av uppställningsformernas poster. Posterna får delas in i delposter. Om delar av en post har tillkommit på ett sådant sätt eller är av sådan storlek att det är av betydelse med hänsyn till kravet i 2 kap. 3 § på en rättvisande bild att de redovisas särskilt, skall de tas upp i delposter. Kompletterande poster skall ges beteckningar som tydligt anger vad som ingår i posten.

Poster som föregås av arabiska siffror får slås samman,

1. om de är av ringa betydelse med hänsyn till kravet i 2 kap. 3 § på rättvisande bild, eller

2. om sammanslagningen främjar överskådligheten och posterna och, i förekommande fall, delposterna anges i not.

Jämförelsetal

5 § För varje post eller delpost i balansräkningen, resultaträkningen och sådana noter som avses i 4 § fjärde stycket 2 skall beloppet av motsvarande post för det närmast föregående räkenskapsåret anges.

Om företaget har ändrat principerna för värdering, klassificering eller indelning i poster eller delposter, skall posterna för det närmast föregående räkenskapsåret räknas om eller ändras på det sätt som behövs för att de skall kunna jämföras med räkenskapsårets poster på ett meningsfullt sätt.

Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§, får avvikelse från vad som föreskrivs i andra stycket göras. I så fall skall upplysning om skälen för avvikelsen anges i en not.

Särskilda poster i en ekonomisk förenings balansräkning och resultaträkning

6 § Fordran på insats i en ekonomisk förening får inte tas upp som tillgång. Redovisningen av fullgjorda insatser får göras så att i balansräkningen anges hela insatskapitalet samt hur mycket därav som inte har fullgjorts, varefter skillnaden – de betalda insatserna – utförs som en särskild post under eget kapital.

Första stycket gäller även vid redovisningen av fullgjorda upplåtelseavgifter i en bostadsrättsförening.

7 § I resultaträkningen för en ekonomisk förening skall sådan överskottsutdelning som avses i 10 kap. 1 § andra stycket 1 lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar tas upp som en särskild kostnadspost.

Större periodiseringsposter

8 § Större belopp som ingår i posterna Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter och Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter skall specificeras i balansräkningen eller i en not.

Första stycket gäller inte i fråga om företag, i vilka

1. antalet anställda under de senaste två räkenskapsåren i medeltal uppgått till högst tio, och
2. tillgångarnas nettovärde enligt fastställd balansräkning för det senaste räkenskapsåret uppgår till högst 24 miljoner kronor.

Avsättningar

9 § Som avsättningar skall sådana förpliktelser redovisas som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår och som på balansdagen är säkra eller sannolika till sin förekomst men ovissa till belopp eller till den tidpunkt då de skall infrias.

Avskrivningar och nedskrivningar får inte redovisas som avsättningar.

10 § Större avsättningar som i balansräkningen har tagits upp under posten Övriga avsättningar skall specificeras i balansräkningen eller i en not.

Första stycket gäller inte företag som avses i 8 § andra stycket.

Resultaträkning i förkortad form

11 § Om det är motiverat av konkurrensskäl, får posterna 1–6 i bilaga 2 respektive posterna 1–3 och 6 i bilaga 3 slås samman till en post benämnd bruttovinst eller bruttoförlust. Detta gäller dock inte om företaget är ett sådant företag som avses i 2 kap. 1 § andra stycket.

Ett företag som slår samman poster enligt första stycket skall i resultaträkningen, i anslutning till posten bruttovinst eller bruttoförlust, lämna uppgift om nettoomsättningen. Företaget skall i en not upplysa om skälen för sammanslagningen. Uppgift om nettoomsättningen får dock utelämnas om det är motiverat och Patent- och registreringsverket medger det.

12 § Nettoomsättningen skall omfatta intäkter från försålda varor och utförda tjänster som ingår i företagets normala verksamhet. Avdrag skall göras för lämnade rabatter, mervärdesskatt och annan skatt som är direkt knuten till omsättningen.

Extraordinära intäkter och kostnader

13 § Intäkter och kostnader i annan verksamhet än företagets normala verksamhet skall redovisas som extraordinära intäkter och kostnader.

Extraordinära intäkter och kostnader skall specificeras till storlek och art i en not.

Andra stycket gäller inte företag som avses i 8 § andra stycket.

4 kap.

1 §

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

Med anläggningstillgång förstås tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten. Med omsättningstillgång förstås annan tillgång.

Om företaget drivs av en fysisk person eller ett dödsbo, får djur i jordbruk eller renskötsel anses som omsättningstillgång oavsett avsikten med innehavet.

2 §

Utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten och liknande arbeten som är av väsentligt värde för rörelsen under kommande år får tas upp som immateriell anläggningstillgång. Detsamma gäller utgifter för koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter och liknande rättigheter och tillgångar samt ersättning som vid förvärv av rörelse överstiger det behållna värdet av de tillgångar som förvärvats och de skulder som övertagits (goodwill).

Utgifter för *bolagsbildning*, ökning av aktiekapitalet eller *bolagets* förvaltning får inte tas upp som tillgång.

Utgifter för *företagsbildning*, ökning av aktiekapitalet *eller motsvarande* eller *för företagets* förvaltning får inte tas upp som tillgång.

6 §

Ett aktiebolags materiella eller finansiella anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde enligt

Ett aktiebolags *eller en ekonomisk förenings* materiella eller finansiella anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt över-

3 §, 4 § första stycket, 5 § första–tredje styckena och 12 § får skrivas upp till högst detta värde, om uppskrivningsbeloppet används för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission eller för avsättning till en uppskrivningsfond.

stiger bokfört värde enligt 3 §, 4 § första stycket, 5 § första–tredje styckena och 12 § får skrivas upp till högst detta värde. Uppskrivning får dock ske endast om uppskrivningsbeloppet används för avsättning till en uppskrivningsfond eller, i aktiebolag, för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission.

I samband med uppskrivningar skall det i en not lämnas upplysning om hur uppskrivningsbeloppet har behandlats skattemässigt.

Avskrivningar och nedskrivningar av den tillgång som har skrivits upp skall efter uppskrivningen beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet.

7 §

Uppskrivningsfonden får tas i anspråk för *Ett aktiebolag får ta uppskrivningsfonden i anspråk för*

1. ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission,
2. täckning av förlust enligt fastställd balansräkning när förlusten inte kan täckas av fritt eget kapital.

Ett beslut att ta uppskrivningsfonden i anspråk för att täcka en förlust enligt första stycket 2 får fattas endast efter revisorernas hörande. Innan tre år har förflutit från beslutet får vinstutdelning beslutas endast om rätten ger tillstånd till det eller om aktiekapitalet har ökats med minst ett belopp som motsvarar den förlust som har blivit täckt med uppskrivningsbelopp. I fråga om rättens tillstånd gäller 6 kap. 6 § tredje–femte styckena aktiebolagslagen (1975:1385).

9 §

Omsättningstillgångar skall, om inte annat följer av 10 eller 12 §, tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet på balansdagen.

Med anskaffningsvärde förstås, om inte annat följer av 11 §, utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning. Vid bestämmandet av anskaffningsvärdet tillämpas 3 § andra–fjärde styckena.

Med det verkliga värdet avses försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad. Om det finns särskilda skäl, får det verkliga värdet bestämmas till återanskaffningsvärdet, i förekommande fall med avdrag för inkurans, eller något annat värde som är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§.

Med återanskaffningsvärde avses det belopp som motsvarar den utgift för anskaffandet som *bolaget* skulle ha haft, om tillgången anskaffats på balansdagen.

Med återanskaffningsvärde avses det belopp som motsvarar den utgift för anskaffandet som *företaget* skulle ha haft, om tillgången anskaffats på balansdagen.

Om företaget drivs av en fysisk person eller ett dödsbo, får djur

11 §

Anskaffningsvärdet för varulager av likartade tillgångar får beräknas enligt först-in-först-ut-principen, enligt vägda genomsnittspriser eller enligt någon annan liknande princip. Sist-in-först-ut-principen får inte tillämpas.

Om det värde som framkommer vid en sådan beräkning väsentligt avviker från varulagrets verkliga värde på balansdagen, skall skillnadsbeloppet anges i en not med fördelning på de i balansräkningen upptagna posterna. Det verkliga värdet skall därvid beräknas enligt 9 § tredje stycket första meningen.

Bestämmelsen i andra stycket gäller inte *bolag* som avses i 3 kap. 6 § andra stycket.

Bestämmelsen i andra stycket gäller inte *företag* som avses i 3 kap. 8 § andra stycket.

12 §

Materiella anläggningstillgångar, råvaror och förnödenheter som omsätts och vilkas sammantagna värde är av underordnad betydelse för *bolaget*, får tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde, om deras kvantitet, värde och sammansättning inte varierar väsentligt.

Materiella anläggningstillgångar, råvaror och förnödenheter som omsätts och vilkas sammantagna värde är av underordnad betydelse för *företaget*, får tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde, om deras kvantitet, värde och sammansättning inte varierar väsentligt.

14 §

Tillgångsposten Egna aktier får inte tas upp till något värde.

Vid värdering av ett *moderbolags* andelar i ett dotterföretag skall andelar som dotterföretaget äger i *moderbolaget* inte anses ha något värde.

Vid värdering av ett *moderföretags* andelar i ett dotterföretag skall andelar som dotterföretaget äger i *moderföretaget* inte anses ha något värde.

5 kap.

1 §

Utöver vad som följer av övriga bestämmelser i denna lag skall årsredovisningen innehålla de upplysningar som anges i 2–24 §§. Upplysningarna skall lämnas i noter. Om det inte står i strid med kravet på överskådlighet i 2 kap. 2 §, får upplysningarna i stället

Utöver vad som följer av övriga bestämmelser i denna lag skall årsredovisningen innehålla de upplysningar som anges i 2–26 §§. Upplysningarna skall lämnas i noter. Om det inte står i strid med kravet på överskådlighet i 2 kap. 2 §, får upplysningarna i stället

lämnas i balansräkningen eller resultaträkningen.

Lämnas upplysningarna i noter, skall hänvisning göras vid de poster i balansräkningen eller resultaträkningen till vilka de hänför sig.

6 §

Om *bolagets rörelsegrenar* eller geografiska marknader avviker betydligt från varandra, skall uppgift lämnas om nettoomsättningens fördelning på *rörelsegrenarna* och marknaderna. Bedömningen av om *bolagets rörelsegrenar* och marknader avviker betydligt från varandra skall göras med hänsyn till hur *bolaget* normalt organiserar försäljningen av varor och tjänster.

Första stycket gäller inte *bolag* som tillämpar 3 kap. 7 §. Bestämmelsen om nettoomsättningens fördelning på geografiska marknader gäller inte heller *bolag* som avses i 3 kap. 6 § andra stycket.

lämnas i balansräkningen eller resultaträkningen.

Om *företagets verksamhetsgrenar* eller geografiska marknader avviker betydligt från varandra, skall uppgift lämnas om nettoomsättningens fördelning på *verksamhetsgrenarna* och marknaderna. Bedömningen av om *företagets verksamhetsgrenar* och marknader avviker betydligt från varandra skall göras med hänsyn till hur *företaget* normalt organiserar försäljningen av varor och tjänster.

Första stycket gäller inte *företag* som tillämpar 3 kap. 11 §. Bestämmelsen om nettoomsättningens fördelning på geografiska marknader gäller inte heller *företag* som avses i 3 kap. 8 § andra stycket.

7 §

Moderbolag och dotterföretag skall ange hur stor del av räkenskapsårets inköp och försäljningar som avser andra koncernföretag.

Moderföretag och dotterföretag skall ange hur stor del av räkenskapsårets inköp och försäljningar som avser andra koncernföretag.

Moderföretag som med stöd av bestämmelserna i 7 kap. 3 § inte upprättar någon koncernredovisning, skall lämna upplysningar om internvinster på transaktioner inom koncernen.

8 §²

För varje dotterföretag och intresseföretag, i vilket bolaget självt äger eller i fall som anges i 1 kap. 6 § innehar andelar, skall det lämnas uppgift om:

Om företaget äger eller i fall som anges i 1 kap. 6 § innehar andelar i ett dotterföretag eller ett intresseföretag, skall det lämna uppgift om:

² Senaste lydelse 1998:1554.

1. namn, organisationsnummer, säte och eget kapital,

2. *resultatet* för det senaste räkenskapsår för vilket årsbokslut har upprättats,

3. *bolagets* kapitalandel i företaget, beräknad med tillämpning av 1 kap. 6 §, och

4. antalet andelar och dessas värde enligt balansräkningen.

Första stycket gäller också i fråga om andra företag vari bolaget självt eller på det sätt som anges i 1 kap. 6 § innehar en kapitalandel på minst 20 procent.

Ett *bolag* som är obegränsat ansvarig delägare i ett annat företag skall ange detta företags namn, organisationsnummer, säte och rättsliga form.

Om *bolagets* rösträttsandel i sådana företag som avses i första och andra styckena avviker från kapitalandelen, skall även rösträttsandelen anges.

1. *det andra företags* namn, organisationsnummer, säte och eget kapital,

2. *det andra företags resultat* för det senaste räkenskapsår för vilket *årsredovisning eller* årsbokslut har upprättats,

3. *företags* kapitalandel i *det andra* företaget, beräknad med tillämpning av 1 kap. 6 §, och

4. antalet andelar *som företaget äger och* dessas värde enligt *företagets* balansräkning.

Första stycket gäller också om *företaget äger eller i fall som anges* i 1 kap. 6 § innehar en kapitalandel på minst *tjugo* procent i ett annat företag.

Ett *företag* som är obegränsat ansvarig delägare i ett annat företag skall ange detta företags namn, organisationsnummer, säte och rättsliga form.

Om *det redovisningsskyldiga företags* rösträttsandel i sådana företag som avses i första och andra styckena avviker från kapitalandelen, skall även rösträttsandelen anges.

9 §³

En uppgift enligt 8 § får utelämnas, om den är av ringa betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild i 2 kap. 3 §.

Under förutsättning att tillstånd ges av *regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer*, får uppgift enligt 8 § också utelämnas, om den har sådan karaktär att den kan vålla allvarlig skada för något av de i 8 § angivna företagen.

Om en uppgift har utelämnats enligt första eller andra stycket, skall upplysning lämnas om detta.

Uppgift om eget kapital och resultat får också utelämnas, om

1. *bolaget* äger andelar som motsvarar mindre än hälften av det andra företags eget kapital och

1. *företaget* äger andelar som motsvarar mindre än hälften av det andra företags eget kapital och

³ Senaste lydelse 1998:1548.

detta företag inte offentliggör sin balansräkning, eller

2. dotterföretaget eller intresseföretaget omfattas av en av *bolaget* upprättad koncernredovisning eller av en sådan koncernredovisning som avses i 7 kap. 2 § första stycket.

det företaget inte offentliggör sin balansräkning, eller

2. dotterföretaget eller intresseföretaget omfattas av en av *företaget* upprättad koncernredovisning eller av en sådan koncernredovisning som avses i 7 kap. 2 § första stycket.

11 §

För varje skuldpost i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 skall, om säkerhet har ställts, omfattningen av säkerheterna anges med uppgift om deras art och form.

Om *bolaget* har ställt säkerhet eller ingått ansvarsförbindelse till förmån för koncernföretag, skall särskild upplysning lämnas om detta.

Om *företaget* har ställt säkerhet eller ingått ansvarsförbindelse till förmån för koncernföretag, skall särskild upplysning lämnas om detta.

12 §

Om ett *bolag* har lämnat lån till en styrelseledamot, verkställande direktör eller en motsvarande befattningshavare i *bolaget* eller i ett annat koncernföretag, skall upplysning lämnas om detta. Detsamma gäller om *bolaget* har ställt pant eller annan säkerhet eller har ingått ansvarsförbindelse till förmån för en sådan befattningshavare. Med styrelseledamöter jämställs suppleanter för dessa och med verkställande direktör jämställs vice verkställande direktör.

Uppgift skall lämnas om storleken av lämnade lån, huvudsakliga lånevillkor, räntesatser, under räkenskapsåret återbetalda belopp, arten av ställda säkerheter och ingångna ansvarsförbindelser samt beloppet av de lån för vilka säkerhet ställts. Uppgift skall även lämnas om vilken anknytning till *bolaget* den har som *bolaget* har lämnat lån till, ställt säkerhet för eller ingått ansvarsförbindelse till förmån för.

Om ett *företag* har lämnat lån till en styrelseledamot, en verkställande direktör eller en motsvarande befattningshavare i *företaget* eller i ett annat koncernföretag, skall upplysning lämnas om detta. Detsamma gäller om *företaget* har ställt pant eller annan säkerhet eller har ingått ansvarsförbindelse till förmån för en sådan befattningshavare. Med styrelseledamöter jämställs suppleanter för dessa och med verkställande direktör jämställs vice verkställande direktör.

Uppgift skall lämnas om storleken av lämnade lån, huvudsakliga lånevillkor, räntesatser, under räkenskapsåret återbetalda belopp, arten av ställda säkerheter och ingångna ansvarsförbindelser samt beloppet av de lån för vilka säkerhet ställts. Uppgift skall även lämnas om vilken anknytning till *företaget* den har som *företaget* har lämnat lån till, ställt säkerhet för eller ingått ansvarsförbindelse till förmån för.

Andra stycket tillämpas också, om *bolaget* har lämnat lån till eller ställt säkerhet till förmån för någon annan med stöd av tillstånd enligt 12 kap. 8 § aktiebolagslagen (1975:1385).

Andra stycket tillämpas också, om *ett aktiebolag* har lämnat lån till eller ställt säkerhet till förmån för någon annan med stöd av tillstånd enligt 12 kap. 8 § aktiebolagslagen (1975:1385).

13 §

Om *bolaget* har utelöpande lån som är konvertibla eller förenade med optionsrätt till nyteckning, skall för varje lån eller liknande rättighet anges utestående lånebelopp samt tid och villkor för utbyte eller för nyteckning. För varje lån mot vinstandelsbevis skall utestående lånebelopp och räntebestämmelserna anges.

Om *företaget* har utelöpande lån som är konvertibla eller förenade med optionsrätt till nyteckning, skall för varje lån eller liknande rättighet anges utestående lånebelopp samt tid och villkor för utbyte eller för nyteckning. För varje lån mot vinstandelsbevis skall utestående lånebelopp och räntebestämmelserna anges.

Ekonomisk förenings eget kapital

15 §

En ekonomisk förenings eget kapital skall delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust. Under bundet eget kapital skall tas upp inbetalda eller genom insatsmission tillgodoförda insatser, uppskrivningsfond och reservfond. Medlemsinsatser och förlagsinsatser skall redovisas var för sig. Under fritt eget kapital eller ansamlad förlust skall tas upp fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust samt nettovinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas därvid upp som avdragsposter.

Förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning skall specificeras.

Vad som sägs i första stycket om insats gäller också upplåtelseavgift i en bostadsrättsförening.

15 §

Uppgift skall lämnas om skillnaden mellan å ena sidan den inkomstskatt som har redovisats i resultaträkningen under räkenskapsåret och tidigare räkenskapsår samt å andra sidan den inkomstskatt som belöper sig på verksamheten för dessa år. Uppgift behöver dock inte lämnas om skillnaden är obetydlig.

Första stycket gäller inte *bolag* som avses i 3 kap. 6 § andra stycket.

16 §

Uppgift skall lämnas om hur den för räkenskapsåret redovisade inkomstskatten fördelar sig på ordinärt och extraordinärt resultat.

Första stycket gäller inte *bolag* som avses i 3 kap. 6 § andra stycket.

17 §

Uppgift skall lämnas om medelantalet under räkenskapsåret anställda personer med uppgift om fördelningen mellan kvinnor och män. Om *bolaget* har anställda i flera länder, skall medelantalet anställda och fördelningen mellan kvinnor och män i varje land anges.

19 §

Det sammanlagda beloppet av räkenskapsårets löner och andra ersättningar skall anges för var och en av följande grupper:

1. styrelseledamöter, verkställande direktören och motsvarande befattningshavare, och

2. anställda som inte omfattas av 1.

Tantiem och därmed jämställd ersättning till styrelseledamöter, verkställande direktören och motsvarande befattningshavare skall anges särskilt.

Har *bolaget* anställda i flera länder, skall uppgifter som anges i första och andra styckena lämnas särskilt för varje land.

21 §

Vad som enligt 19 och 20 §§ gäller för styrelseledamöter och verkställande direktören gäller även tidigare styrelseledamöter och tidigare verkställande direktör.

16 §

Första stycket gäller inte *företag* som avses i 3 kap. 8 § andra stycket.

17 §

Uppgift skall lämnas om hur den för räkenskapsåret redovisade inkomstskatten fördelar sig på ordinärt och extraordinärt resultat.

Första stycket gäller inte *företag* som avses i 3 kap. 8 § andra stycket.

18 §

Uppgift skall lämnas om medelantalet under räkenskapsåret anställda personer med uppgift om fördelningen mellan kvinnor och män. Om *företaget* har anställda i flera länder, skall medelantalet anställda och fördelningen mellan kvinnor och män i varje land anges.

20 §

Det sammanlagda beloppet av räkenskapsårets löner och andra ersättningar skall anges för var och en av följande grupper:

1. styrelseledamöter, verkställande direktören och motsvarande befattningshavare, och

2. anställda som inte omfattas av 1.

Tantiem och därmed jämställd ersättning till styrelseledamöter, verkställande direktören och motsvarande befattningshavare skall anges särskilt.

Har *företaget* anställda i flera länder, skall uppgifter som anges i första och andra styckena lämnas särskilt för varje land.

23 §

Vad som enligt 20 och 22 §§ gäller för styrelseledamöter och verkställande direktören gäller även tidigare styrelseledamöter och tidigare verkställande direktör.

22 §

Vid tillämpning av 19–21 §§ jämföras med styrelseledamöter suppleanter för dessa och med verkställande direktören vice verkställande direktör.

23 §

Om *bolaget* har träffat avtal om avgångsvederlag eller liknande förmåner till styrelseledamöter, verkställande direktören eller andra personer i *bolagets* ledning, skall uppgift lämnas om avtalen och om de väsentligaste villkoren i avtalen.

24 §

Ett *bolag* som är *dotterbolag* skall lämna uppgift om namn, organisationsnummer och säte för de moderföretag som upprättar koncernredovisning för den största och minsta koncern som *bolaget* ingår i som *dotterbolag*. Uppgift skall också lämnas om var det går att få tillgång till utländska moderföretags koncernredovisningar.

24 §

Vid tillämpning av 20, 22 och 23 §§ jämföras med styrelseledamöter suppleanter för dessa och med verkställande direktören vice verkställande direktör.

25 §

Om *företaget* har träffat avtal om avgångsvederlag eller liknande förmåner till styrelseledamöter, verkställande direktören eller andra personer i *företagets* ledning, skall uppgift lämnas om avtalen och om de väsentligaste villkoren i avtalen.

26 §

Ett *företag* som är *dotterföretag* skall lämna uppgift om namn, organisationsnummer *eller, i förekommande fall, personnummer samt* säte för de moderföretag som upprättar koncernredovisning för den största och minsta koncern som *företaget* ingår i som *dotterföretag*. Uppgift skall också lämnas om var det går att få tillgång till utländska moderföretags koncernredovisningar.

6 kap.1 §⁴

Förvaltningsberättelsen skall innehålla en rättvisande översikt över utvecklingen av *bolagets* verksamhet, ställning och resultat.

Upplysningar skall även lämnas om

1. sådana förhållanden som inte skall redovisas i balansräkningen, resultaträkningen eller noterna, men som är viktiga för bedömningen av *bolagets* ställning och resultat,

Förvaltningsberättelsen skall innehålla en rättvisande översikt över utvecklingen av *företagets* verksamhet, ställning och resultat.

Upplysningar skall även lämnas om

1. sådana förhållanden som inte skall redovisas i balansräkningen, resultaträkningen eller noterna, men som är viktiga för bedömningen av *företagets* ställning och resultat,

⁴ Senaste lydelse 1998:869.

2. sådana händelser av väsentlig betydelse för *bolaget* som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut,

3. *bolagets* förväntade framtida utveckling,

4. *bolagets* verksamhet inom forskning och utveckling, och

5. *bolagets* filialer i utlandet.

Utöver sådan information om verksamhetens miljöpåverkan som skall lämnas enligt första och andra styckena skall *bolag* som bedriver verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig enligt 9 kap. 6 § miljöbalken (1998:808) lämna upplysningar i övrigt om verksamhetens påverkan på den yttre miljön.

Andra stycket 3 och 5 gäller inte *bolag* som avses i 3 kap. 6 § andra stycket.

2. sådana händelser av väsentlig betydelse för *företaget* som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dess slut,

3. *företagets* förväntade framtida utveckling,

4. *företagets* verksamhet inom forskning och utveckling, och

5. *företagets* filialer i utlandet.

Utöver sådan information om verksamhetens miljöpåverkan som skall lämnas enligt första och andra styckena skall *företag* som bedriver verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig enligt 9 kap. 6 § miljöbalken (1998:808) lämna upplysningar i övrigt om verksamhetens påverkan på den yttre miljön.

Andra stycket 3 och 5 gäller inte *företag* som avses i 3 kap. 8 § andra stycket.

2 §

I aktiebolag skall i förvaltningsberättelsen lämnas förslag till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust. I aktiebolag som är moderbolag skall dessutom uppgift lämnas om belopp som enligt årsredovisningarna för företag inom koncernen skall föras över från fritt eget kapital i koncernen till bundet eget kapital.

I aktiebolag *och ekonomiska föreningar* skall i förvaltningsberättelsen *även* lämnas förslag till dispositioner beträffande bolagets *eller föreningens* vinst eller förlust. Om bolaget *eller föreningen* är *moderföretag*, skall det dessutom lämnas uppgift om belopp som enligt årsredovisningarna för företag inom koncernen skall föras över från fritt eget kapital i koncernen till bundet eget kapital.

3 §

Ekonomiska föreningar skall i förvaltningsberättelsen *även* lämna upplysningar om

1. väsentliga förändringar i medlemsantalet,

2. summorna av insatsbelopp som skall återbetalas under nästa räkenskapsår enligt bestämmelserna i 4 kap. 1 och 3 §§

lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar,

3. den rätt till utdelning som gjorda förlagsinsatser medför, och

4. summan av de förlagsinsatser som har sagts upp och skall inlösas under de nästföljande två räkenskapsåren.

Vad som sägs i första stycket 2 gäller också lösenbelopp för medlems andel i en sambruksförening enligt lagen (1975:417) om sambruksföreningar.

4 §

Stiftelser skall i förvaltningsberättelsen även lämna uppgift om hur stiftelsens ändamål har främjats under räkenskapsåret.

3 §

I finansieringsanalysen skall redovisas *bolagets* finansiering och kapitalinvesteringar under räkenskapsåret.

5 §

I finansieringsanalysen skall redovisas *företagets* finansiering och kapitalinvesteringar under räkenskapsåret.

7 kap. Koncernredovisning

Allmänna bestämmelser

Skyldighet att upprätta koncernredovisning

1 § Ett moderföretag skall för varje räkenskapsår upprätta koncernredovisning enligt denna lag, om inte annat följer av 2 eller 3 §.

2 § Ett moderföretag som är dotterföretag behöver inte upprätta koncernredovisning, om

1. företaget och dess samtliga dotterföretag omfattas av en koncernredovisning som upprättas av ett överordnat moderföretag,

2. det överordnade moderföretaget lyder under lagstiftningen i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, och

3. det överordnade moderföretagets koncernredovisning har upprättats och reviderats enligt den lagstiftning som i den staten har tillkommit i enlighet med Europeiska gemenskapernas direktiv av den 13 juni 1983 om sammanställd redovisning (83/349/EEG).

Första stycket gäller även om något dotterföretag av skäl som anges i 5 § andra eller tredje stycket inte omfattas av den upprättade koncernredovisningen.

Ett moderföretag som med stöd av första stycket inte självt har upprättat någon koncernredovisning skall ge in det överordnade moderföretagets koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse till registreringsmyndigheten enligt bestämmelserna i 8 kap. 3 §. Registreringsmyndigheten skall på det sätt som anges i 8 kap. 4 § kungöra att handlingarna har getts in. Om handlingarna inte är avfattade på svenska, får registreringsmyndigheten förelägga moderföretaget att ge in en bestyrkt översättning till svenska. Sådant föreläggande skall utfärdas om någon begär det. Om moderföretaget, i fall det hade upprättat en koncernredovisning, enligt 8 kap. 3 och 16 §§ inte skulle ha varit skyldigt att ge in denna och koncernrevisionsberättelsen till registreringsmyndigheten, skall vad som i nämnda paragrafer sägs om att handlingarna skall hållas tillgängliga i stället tillämpas på det överordnade moderföretagets koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse.

Första stycket gäller inte,

1. om delägare som har en kapitalandel i moderföretaget på minst tio procent senast sex månader före räkenskapsårets utgång hos moderföretagets styrelse eller motsvarande ledningsorgan har krävt att koncernredovisning skall upprättas, eller

2. om andelarna i moderföretaget eller skuldebrev som moderföretaget har utfärdat är inregistrerade på en börs inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Den som enligt första stycket inte upprättar någon koncernredovisning skall upplysa om detta i en not till årsredovisningen samt lämna uppgift om namn, organisationsnummer eller, i förekommande fall, personnummer samt säte för det överordnade moderföretag som upprättar den i stycket nämnda koncernredovisningen.

3 § Ett moderföretag behöver inte upprätta koncernredovisning, om

1. antalet anställda hos koncernföretagen under de två senaste räkenskapsåren i medeltal har uppgått till högst tio, och

2. nettovärdet av koncernföretagens tillgångar, enligt balansräkningarna för koncernföretagens senaste räkenskapsår, på moderföretagets balansdag uppgår till högst 24 miljoner kronor.

Första stycket gäller inte om andelar i moderföretaget eller något av dotterföretagen eller skuldebrev som moderföretaget eller något av dotterföretagen har utfärdat är inregistrerade vid en börs inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Koncernredovisningens delar

4 § Koncernredovisningen skall bestå av

1. en koncernbalansräkning,
2. en koncernresultaträkning,
3. noter, och

4. en förvaltningsberättelse.

I följande fall skall det i koncernredovisningen även ingå en finansieringsanalys:

1. något av koncernföretagen bedriver näringsverksamhet och nettovärdet av koncernföretagens tillgångar enligt koncernbalansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett gränobelopp som motsvarar 1 000 gånger det prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde under den sista månaden av respektive räkenskapsår, eller

2. antalet anställda hos koncernföretagen har under de två senaste räkenskapsåren i medeltal överstigit 200, eller

3. moderföretagets aktier eller skuldebrev är noterade vid en börs eller auktoriserad marknadsplats.

Dotterföretag som skall omfattas av koncernredovisningen

5 § Koncernredovisningen skall omfatta samtliga dotterföretag, om inte annat följer av andra eller tredje stycket.

Ett dotterföretag behöver inte omfattas av koncernredovisningen, om företaget är av ringa betydelse med hänsyn till kravet i 6 § på rättvisande bild. Om flera dotterföretag tillsammans har mer än sådan ringa betydelse, skall de dock omfattas av koncernredovisningen.

Ett dotterföretag behöver inte heller omfattas av koncernredovisningen, om

1. betydande och varaktiga hinder i väsentlig grad begränsar moderföretagets möjligheter att utöva sitt inflytande över dotterföretaget,

2. nödvändig information för att upprätta koncernredovisningen inte kan fås utan oskälig kostnad eller inom rimlig tid, eller

3. andelarna i dotterföretaget innehas tillfälligt och uteslutande i avsikt att säljas vidare.

Ett företag som tillämpar andra eller tredje stycket skall i en not upplysa om skälen för detta.

Principer för upprättande av koncernredovisning

Överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild

6 § Koncernredovisningen skall upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed.

Koncernbalansräkningen, koncernresultaträkningen och noterna skall upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av ställningen och resultatet för de företag, betraktade som en enhet, som omfattas av koncernredovisningen. Bestämmelserna i 2 kap. 3 § första stycket andra meningen och andra stycket tillämpas också på koncernredovisningen.

7 § För koncernredovisningen tillämpas följande bestämmelser i 2 kap.:

4 § om andra grundläggande redovisningsprinciper,

5 § om språk och form,

6 § om valuta, och

7 § om undertecknande.

Koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen

8 § Koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen skall var för sig utgöra en sammanställning av balansräkningarna respektive resultaträkningarna för moderföretaget och de dotterföretag som omfattas av koncernredovisningen. Sammanställningen skall göras med tillämpning av 9–13 §§ och 18–24 §§. Vid redovisningen av andelar i andra företag än dotterföretag skall 25–30 §§ beaktas. I övrigt tillämpas 3 kap.

Vad som i ett aktiebolag har avsatts till kapitalandelsfonden enligt 28 § andra stycket skall redovisas som en särskild post under Andra fonder i koncernbalansräkningen. Sådant belopp skall anses som bundet eget kapital.

När 3 kap. 8 § andra stycket tillämpas skall vad som där sägs om antalet anställda och tillgångarnas nettovärde avse koncernen som helhet.

Bestämmelsen i 3 kap. 11 § gäller inte om koncernen är en sådan koncern som avses i 4 § andra stycket.

Minoritetsandelar

9 § Den del av eget kapital och årets resultat i ett dotterföretag som belöper sig på andelar ägda av någon annan än de koncernföretag som omfattas av koncernredovisningen skall redovisas som särskilda poster i koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen.

Balansdag

10 § Koncernredovisningen skall hänföra sig till moderföretagets balansdag.

Om ett dotterföretags balansdag ligger mer än tre månader före moderföretagets balansdag, skall dotterföretaget omfattas av koncernredovisningen på grundval av en balansräkning som hänför sig till moderföretagets balansdag och en resultaträkning som avser moderföretagets räkenskapsår.

Om ett dotterföretags balansdag ligger högst tre månader före moderföretagets balansdag, skall upplysning lämnas om sådana händelser som är viktiga för att bedöma dotterföretagets ställning och resultat och som har inträffat mellan dotterföretagets och moderföretagets balansdagar.

11 § Bestämmelserna i 4 kap. tillämpas även på koncernredovisningen.

12 § Moderföretaget skall tillämpa samma principer för värderingen av tillgångar, avsättningar och skulder i koncernredovisningen som i årsredovisningen. Andra värderingsprinciper får användas i koncernredovisningen, om det finns särskilda skäl. I sådant fall skall upplysning om detta lämnas i not med angivande av skälen för avvikelsen.

Har något av de koncernföretag som omfattas av koncernredovisningen tillämpat andra principer för värderingen av tillgångar, avsättningar och skulder än dem som tillämpas i koncernbalansräkningen, skall dessa tillgångar, avsättningar och skulder räknas om enligt sistnämnda principer.

Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med 6 §, får avvikelse göras från vad som föreskrivs i andra stycket. Sådant avvikelse får även göras, om en omräkning med hänsyn till kravet på rättvisande bild är av ringa betydelse. I dessa fall skall upplysning om skälen för avvikelsen anges i en not.

Elimineringar mellan koncernföretag

13 § Fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, skall elimineras i koncernbalansräkningen.

Intäkter och kostnader, som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst under räkenskapsåret, skall elimineras i koncernresultaträkningen.

Vad som sägs i första och andra styckena om eliminering av fordringar och skulder, intäkter och kostnader samt internvinster gäller inte om beloppen är av ringa betydelse med hänsyn till kravet i 6 § på rättvisande bild.

Med internvinst avses antingen en vinst vid överlåtelse av en tillgång inom koncernen eller den på moderföretaget belöpande andelen av en sådan vinst, i den utsträckning tillgången inte därefter har överlåtits till en köpare utanför koncernen eller har förbrukats eller dess värde har satts ned hos det företag inom koncernen som har förvärvat tillgången. Upplysning om det internvinstbegrepp som har tillämpats skall lämnas i en not.

Tilläggsupplysningar

Allmänna tilläggsupplysningar

14 § Bestämmelserna om tilläggsupplysningar i 5 kap. 2–7 och 10–25 §§ tillämpas även på koncernredovisningen. Tilläggsupplysningarna skall lämnas på det sätt som anges i 5 kap. 1 § första stycket andra och tredje meningarna och andra stycket.

15 § Om sammansättningen av de företag som omfattas av koncernredovisningen har ändrats väsentligt under räkenskapsåret, skall sådana upplysningar lämnas som gör det möjligt att jämföra de på varandra följande koncernredovisningarna.

Uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag

16 § För varje dotterföretag och intresseföretag skall dess namn, organisationsnummer och säte anges. Vidare skall anges den kapitalandel, beräknad med tillämpning av 1 kap. 6 §, som koncernföretag innehar i företaget.

Bestämmelserna i första stycket skall tillämpas även i fråga om andra företag i vilka ett koncernföretag självt eller på det sätt som anges i 1 kap. 6 § innehar en kapitalandel på minst 20 procent. Uppgifter om dessa företag behöver dock inte lämnas om uppgifterna med hänsyn till kravet på rättvisande bild är av ringa betydelse.

I koncernredovisningen skall grunden för att ett företag har klassificerats som dotterföretag anges. Denna uppgift får utelämnas, om moderföretaget innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar och kapitalandelen i dotterföretaget är lika stor som rösträttsandelen.

17 § Patent- och registreringsverket får medge att uppgifter inte behöver lämnas enligt 16 § första och andra styckena, om uppgifterna är av sådant slag att de kan vålla allvarlig skada för moderföretaget eller för något av de angivna företagen.

Hur dotterföretag skall räknas in i koncernredovisningen

18 § Sammanställning avseende moderföretag och dotterföretag skall göras enligt någon av de metoder som anges i 19–22 §§, 23 eller 24 §.

Förvärvsmetoden

19 § I koncernbalansräkningen skall det bokförda värdet av moderföretagets andelar i ett dotterföretag elimineras genom att avräknas mot den andel av dotterföretagets eget kapital som belöpte på andelarna vid förvärvet.

20 § Vid förvärv av andelar i ett företag som är eller genom förvärvet blir dotterföretag skall *moderföretaget* upprätta en förvärvsanalys för att fastställa andelarnas anskaffningsvärde för koncernen samt anskaffningsvärdet för koncernen av dotterföretagets tillgångar, avsättningar och skulder.

21 § Om anskaffningsvärdet för koncernen av dotterföretagets tillgångar, avsättningar eller skulder enligt förvärvsanalysen avviker från

deras bokförda värden i dotterföretagets balansräkning, skall värdena i koncernbalansräkningen justeras med hänsyn till detta. Summan av dessa justeringar skall avräknas från det skillnadsbelopp som uppkommit vid avräkningen enligt 19 §.

22 § Om det efter en avräkning enligt 21 § föreligger ett positivt skillnadsbelopp, skall detta redovisas som goodwill i koncernbalansräkningen. Bestämmelserna i 4 kap. 4 och 5 §§ gäller även för sådan goodwill.

Om det efter en avräkning enligt 21 § föreligger ett negativt skillnadsbelopp som motsvarar en vid förvärvstidpunkten förväntad ogynnsam resultatutveckling eller förväntade utgifter i dotterföretaget, skall detta skillnadsbelopp redovisas som en avsättning i koncernbalansräkningen. En sådan avsättning får upplösas och intäktsföras i takt med att förväntningarna infrias.

Poolningsmetoden

23 § Det bokförda värdet av moderföretagets andelar i ett dotterföretag får elimineras i koncernbalansräkningen genom avräkning mot den andel av dotterföretagets eget kapital som belöpte på moderföretagets andelar i dotterföretaget vid förvärvet utan att 20–22 §§ tillämpas, om

1. moderföretagets andelar i dotterföretaget representerar mer än 90 procent av det nominella värdet av samtliga andelar i dotterföretaget,
2. andelarna har förvärvats genom att moderföretaget har emitterat andelar vilka har lämnats som vederlag för andelarna i dotterföretaget,
3. den kontanta betalningen för de förvärvade andelarna inte överstiger tio procent av de emitterade andelarnas nominella värde, och
4. det i övrigt är förenligt med kravet på god redovisningssed och kravet i 6 § på rättvisande bild.

Det skillnadsbelopp som uppkommer vid tillämpning av första stycket skall läggas till eller dras ifrån eget kapital i koncernbalansräkningen.

Uppllysning om att första stycket har tillämpats skall lämnas i en not. Där skall också lämnas uppllysning om de förändringar i eget kapital som åtgärden har medfört och om namn, organisationsnummer och säte för de berörda dotterföretagen.

Kapitalandelsmetoden

24 § Om verksamheten i ett dotterföretag skiljer sig så mycket från övrig verksamhet i koncernen att en tillämpning av vad som föreskrivs i 19–23 §§ skulle vara oförenligt med kravet i 6 § på rättvisande bild, skall andelarna i dotterföretaget i stället redovisas i koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen enligt 26–29 §§. Vad som sägs om intresseföretag skall därvid avse dotterföretag.

Ett företag som tillämpar första stycket skall i en not upplysa om skälen för detta.

Om dotterföretagets årsredovisning eller, i förekommande fall, koncernredovisning inte offentliggörs enligt bestämmelserna i 8 kap. eller annan författning, skall handlingen ges in till registreringsmyndigheten tillsammans med moderföretagets koncernredovisning.

Hur andelar i intresseföretag och vissa andra företag skall räknas in i koncernredovisningen

Kapitalandelsmetoden

25 § Andelar i intresseföretag skall redovisas i koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen med tillämpning av bestämmelserna i 26–29 §§, om inte annat följer av tredje stycket eller 30 §.

Vid tillämpning av första stycket skall bestämmelserna i 12 § om värdering och 13 § om internvinsteliminering tillämpas, om det inte finns särskilda hinder mot detta. Med internvinst skall därvid avses den andel i vinst som belöper på moderföretaget vid överlåtelse mellan intresseföretag och koncernföretag.

Ett intresseföretag behöver inte redovisas enligt första stycket, om

1. företaget har ringa betydelse med hänsyn till kravet i 6 § på rättvisande bild, eller
2. förhållandena motsvarar dem som anges i 5 § tredje stycket.

Den som tillämpar tredje stycket skall i en not upplysa om skälen för detta.

26 § Första gången andelarna i ett intresseföretag redovisas i koncernbalansräkningen skall moderföretaget först göra en beräkning av deras värde enligt 4 kap. 3 § första och andra styckena, 5 § första–tredje styckena och 6 § första stycket.

Skillnaden mellan det värde som följer av första stycket och den andel av intresseföretagets eget kapital som belöper på andelarna skall anges särskilt i balansräkningen eller i en not. Skillnadsbeloppet skall beräknas med utgångspunkt i förhållandena vid förvärvstidpunkten. Om det finns särskilda skäl, får skillnadsbeloppet beräknas med utgångspunkt i förhållandena vid den tidpunkt då kapitalandelsmetoden tillämpas första gången.

Om det vid en beräkning enligt andra stycket finns ett positivt skillnadsbelopp, skall det belopp som har räknats fram enligt första stycket minskas med avskrivningar eller nedskrivningar enligt 4 kap. 4 och 5 §§, beräknade på grundval av det angivna skillnadsbeloppet. Den del av skillnadsbeloppet som inte kan hänföras till något särskilt slag av tillgång, avsättning eller skuld skall därvid anses som goodwill.

Det belopp som har räknats fram enligt första stycket skall vidare justeras med tillägg eller avdrag för den andel av intresseföretagets vinst eller förlust för räkenskapsåret som belöper på andelarna. Vidare skall avdrag göras för mottagen utdelning från intresseföretaget. Hänsyn skall också tas till andra förändringar i intresseföretagets eget kapital.

Andelarna skall i koncernbalansräkningen tas upp till det värde som motsvarar återstående belopp. Prop. 1998/99:130

27 § När ett intresseföretag är moderföretag i en koncern, avses med företagets eget kapital i 26 § andra stycket vad som i en av intresseföretaget upprättad koncernredovisning redovisas som sådan post.

28 § I efterföljande koncernbalansräkningar skall de andelar som avses i 25 § tas upp till det värde som de är upptagna till i närmast föregående koncernbalansräkning. Detta värde skall justeras med tillämpning av 26 §.

Om andelarna vid en tillämpning av 26 § första, tredje och fjärde styckena tas upp till ett högre värde än i närmast föregående koncernbalansräkning, skall skillnadsbeloppet sättas av till en kapitalandelsfond.

29 § Vid redovisning enligt 26–28 §§ skall den andel av intresseföretagets vinst eller förlust som belöper på andelarna redovisas som intäkt eller kostnad i koncernresultaträkningen. Mottagen utdelning från intresseföretaget får inte redovisas som intäkt.

Klyvningsmetoden

30 § Ett företag som omfattas av en koncernredovisning och som tillsammans med ett eller flera företag, som inte omfattas av koncernredovisningen, leder ett annat företag som inte är dotterföretag, får redovisa sin ägarandel i det sistnämnda företaget enligt andra stycket.

I koncernbalansräkningen får tas upp en så stor andel av det underordnade företagets tillgångar, avsättningar och skulder som belöper på ägarandelen. I koncernresultaträkningen får tas upp en så stor andel av det underordnade företagets intäkter och kostnader som belöper på ägarandelen. Vid redovisning enligt detta stycke skall 10–13, 15 och 19–22 §§ tillämpas. Ett företag som tillämpar denna paragraf skall i en not upplysa om skälen för detta. Uppgift enligt 5 kap. 18 § skall anges särskilt för varje företag för vilket ägarandelar redovisas med tillämpning av denna paragraf.

Förvaltningsberättelse och finansieringsanalys

31 § Förvaltningsberättelse och finansieringsanalys för koncernen skall upprättas med tillämpning av 6 kap. 1 och 3–5 §§.

8 kap.

1 §

Med registreringsmyndigheten avses i denna lag Patent- och registreringsverket.

Med registreringsmyndigheten avses i denna lag Patent- och registreringsverket, *om inte annat följer av andra stycket.*

I fråga om stiftelser skall vid tillämpningen av denna lag tillsynsmyndigheten enligt 9 kap. 1 § stiftelselagen (1994:1220) anses som registreringsmyndighet.

2 §⁵

I ett aktiebolag skall årsredovisningen för det förflutna räkenskapsåret lämnas till revisorerna och lekmannarevisorerna senast sex veckor före den ordinarie bolagsstämma där årsredovisningen skall behandlas. *I ett handelsbolag skall årsredovisningen lämnas till revisorerna senast fyra månader efter räkenskapsårets utgång.*

I ett aktiebolag skall årsredovisningen för det förflutna räkenskapsåret lämnas till revisorerna och lekmannarevisorerna senast sex veckor före den ordinarie bolagsstämma där årsredovisningen skall behandlas. *I en ekonomisk förening skall årsredovisningen lämnas till revisorerna senast en månad före ordinarie föreningsstämma. Övriga företag skall lämna årsredovisningen till revisorerna senast fyra månader efter räkenskapsårets utgång.*

3 §

Sedan resultaträkningen och balansräkningen har blivit fastställda, skall aktiebolag ge in bestyrkta kopior av årsredovisningen och revisionsberättelsen för det förflutna räkenskapsåret till registreringsmyndigheten. Handlingarna skall ha kommit in till registreringsmyndigheten inom en månad från fastställelsebeslutet.

På kopian av årsredovisningen skall en styrelseledamot eller verkställande direktören teckna bevis om att resultaträkning och balansräkning har fastställts med uppgift om fastställsedagen. Beviset skall även innehålla uppgift om bolagsstämmans beslut beträffande bolagets vinst eller förlust.

Den skyldighet att offentliggöra årsredovisningen som följer av 6 kap. 2 § bokföringslagen (1999:000) skall fullgöras på följande sätt. På samma sätt skall även revisionsberättelsen offentliggöras.

1. Aktiebolag

Bestyrkta kopior av handlingarna skall ha kommit in till registreringsmyndigheten inom en månad efter det att bolagsstämman fastställde balansräkningen och resultaträkningen.

På kopian av årsredovisningen skall en styrelseledamot eller den verkställande direktören teckna bevis om att balansräkningen och resultaträkningen har fastställts. Uppgift skall också lämnas om fastställsedagen. Beviset skall även inne-

⁵ Senaste lydelse 1998:761.

*hålla uppgift om bolagsstäm-
mans beslut beträffande bo-
lagets vinst eller förlust.*

2. Ekonomiska föreningar

*Kopior av handlingarna skall
hållas tillgängliga för alla som
är intresserade senast från en
månad efter det att förenings-
stämman fastställde balansräk-
ningen och resultaträkningen.
Efter särskilt föreläggande av
registreringsmyndigheten skall
bestyrkta kopior av handling-
arna ges in dit. Sådant före-
läggande skall utfärdas när
någon begär det. Föreningar av
det slag som avses i 2 kap. 1 §
andra stycket eller, i fråga om
moderföreningar, 7 kap. 4 §
andra stycket är skyldiga att ge
in handlingarna till registre-
ringsmyndigheten även om nå-
got föreläggande inte har utfär-
dats. Handlingarna skall i dessa
fall ha kommit in till myndig-
heten inom en månad från
fastställelsebeslutet.*

*På kopian av årsredovisning-
en skall en styrelseledamot eller
den verkställande direktören
teckna bevis om att balans-
räkningen och resultaträkning-
en har fastställts. Uppgift skall
också lämnas om fastställelse-
dagen. Beviset skall även inne-
hålla föreningsstämmans beslut
beträffande föreningens vinst
eller förlust.*

*Även handelsbolag skall ge in
bestyrkta kopior av årsredovis-
ningen och revisionsberättelsen
till registreringsmyndigheten.
Handlingarna skall ha kommit in
till registreringsmyndigheten
inom sex månader från räk-
enskapsårets utgång.*

*3. Handelsbolag i vilka en
eller flera juridiska personer är
delägare.*

*Kopior av handlingarna skall
ha kommit in till registrerings-
myndigheten inom sex månader
efter räkenskapsårets utgång.*

4. Stiftelser

*Kopior av handlingarna skall
ha kommit in till registrerings-
myndigheten inom sex månader*

efter räkenskapsårets utgång. Beträffande kollektivavtalsstiftelser samt stiftelser som avses i 9 kap. 10 § första stycket stiftelselagen (1994:1220) gäller i stället att bestyrkta kopior skall hållas tillgängliga för alla som är intresserade senast från sex månader efter räkenskapsårets utgång.

5. Övriga företag

Kopior av handlingarna skall hållas tillgängliga för alla som är intresserade senast från sex månader efter räkenskapsårets utgång. Efter särskilt föreläggande av registreringsmyndigheten skall bestyrkta kopior av handlingarna ges in dit. Sådant föreläggande skall utfärdas när någon begär det. Företag som avses i 2 kap. 1 § andra stycket eller, i fråga om moderföretag, 7 kap. 4 § andra stycket är skyldiga att ge in handlingarna till registreringsmyndigheten även om något föreläggande inte har meddelats. Handlingarna skall i dessa fall ha kommit in till myndigheten inom sex månader från räkenskapsårets utgång.

4 §

När årsredovisning och revisionsberättelse har getts in till registreringsmyndigheten enligt 3 §, skall myndigheten kungöra detta i en tidning som myndigheten ger ut.

När årsredovisning och revisionsberättelse för aktiebolag eller handelsbolag har getts in till registreringsmyndigheten, skall myndigheten kungöra detta. Kungörandet skall ske i en tidning som myndigheten ger ut.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela närmare föreskrifter om sådant kungörande.

13 §

Var och en som i egenskap av ställföreträdare för handelsbolag eller verkställande direktör eller styrelseledamot i aktie-

Var och en som enligt denna lag eller annan författning är skyldig att ensam eller gemensamt med någon annan till registrerings-

bolag enligt denna lag eller annan författning är skyldig att ensam eller gemensamt med någon annan till registreringsmyndigheten ge in redovisningshandling eller revisionsberättelse, kan av registreringsmyndigheten föreläggas vid vite att fullgöra denna skyldighet.

Fråga om utdömande av vite prövas av registreringsmyndigheten.

I fråga om stiftelser tillämpas 9 kap. 5 § stiftelselagen (1994:1220) i stället för första och andra styckena.

14 §

Om ett *bolag* publicerar sin årsredovisning i dess helhet, skall publiceringen avse årsredovisningen i den form och med den ordalydelse som har legat till grund för revisionsberättelsen. Revisionsberättelsen skall därvid åtfölja årsredovisningen. Om någon revisionsberättelse inte har lämnats, skall årsredovisningen i stället innehålla uppgift om detta förhållande och om skälen för det.

Om ett *företag* publicerar sin årsredovisning i dess helhet, skall publiceringen avse årsredovisningen i den form och med den ordalydelse som har legat till grund för revisionsberättelsen. Revisionsberättelsen skall därvid åtfölja årsredovisningen. Om någon revisionsberättelse inte har lämnats, skall årsredovisningen i stället innehålla uppgift om detta förhållande och om skälen för det.

15 §⁶

Om ett *bolag* publicerar sin årsredovisning i ofullständigt skick, skall det av publikationen framgå att den inte är fullständig. Det skall också anges om den fullständiga årsredovisningen har getts in till registreringsmyndigheten.

En årsredovisning får, när den publiceras i ofullständigt skick, inte åtföljas av revisionsberättelsen. Publikationen skall i stället innehålla revisorns uttalande om att den fullständiga årsredovisningen har upprättats enligt lag, liksom uppgift om anmärkningar enligt 10 kap. 28, 30 och 31 §§ aktiebolagslagen (1975: 1385)

Om ett *företag* publicerar sin årsredovisning i ofullständigt skick, skall det av publikationen framgå att den inte är fullständig. Det skall också anges om den fullständiga årsredovisningen har getts in till registreringsmyndigheten.

En årsredovisning får, när den publiceras i ofullständigt skick, inte åtföljas av revisionsberättelsen. Publikationen skall i stället innehålla revisorns uttalande om att den fullständiga årsredovisningen har upprättats enligt lag, liksom uppgift om anmärkningar enligt

1. 10 kap. 28, 30 och 31 §§

⁶ Senaste lydelse 1998:1549.

och 4 kap. 10 § andra–fjärde styckena lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag. Om revisionsberättelse inte har lämnats, skall detta förhållande liksom skälen för det anges.

Trots bestämmelserna i andra stycket får en ofullständig årsredovisning publiceras tillsammans med revisionsberättelsen, om ofullständigheten består i att upplysningar enligt 5 kap. 17 eller 19 § har lämnats utan uppgift om fördelningen mellan kvinnor och män eller utan uppgift om fördelningen mellan olika länder.

Detta kapitel tillämpas också på koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse.

Trots bestämmelserna i 15 § andra stycket får en ofullständig koncernredovisning, förutom i fall som avses i 15 § tredje stycket, publiceras tillsammans med koncernrevisionsberättelsen, om ofullständigheten består i att uppgifter som anges i 7 kap. 15 § och som är av ringa betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild har utelämnats.

aktiebolagslagen (1975: 1385),
2. 8 kap. 13 § andra–fjärde styckena lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar,

3. 28–30 §§ revisionslagen (1999:000), och

4. 4 kap. 11 § andra och tredje styckena stiftelselagen (1994:1220).

Om någon revisionsberättelse inte har lämnats, skall detta förhållande liksom skälen för det anges.

Trots bestämmelserna i andra stycket får en ofullständig årsredovisning publiceras tillsammans med revisionsberättelsen, om ofullständigheten består i att upplysningar enligt 5 kap. 18 eller 20 § har lämnats utan uppgift om fördelningen mellan kvinnor och män eller utan uppgift om fördelningen mellan olika länder.

16 §⁷

Detta kapitel tillämpas också på koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse med följande avvikelser:

1. Trots bestämmelserna i 3 § 2 och 5 är moderföretag alltid skyldiga att ge in koncernredovisningen och koncernrevisionsberättelsen till registreringsmyndigheten.

2. Trots bestämmelserna i 15 § andra stycket får en ofullständig koncernredovisning, förutom i fall som avses i 15 § fjärde stycket, publiceras tillsammans med koncernrevisionsberättelsen, om ofullständigheten består i att uppgifter som anges i 7 kap. 16 § och som är av ringa betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild har utelämnats.

⁷ Senaste lydelse 1998:1548.

9 kap.**1 §⁸**

Ett bolag skall minst en gång under ett räkenskapsår som omfattar mer än tio månader lämna en särskild redovisning (delårsrapport), om bolaget är skyldigt att ha auktoriserad revisor enligt 10 kap. 12 eller 13 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 4 kap. 3 § första eller andra stycket lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag.

Delårsrapporten skall avse bolagets verksamhet från räkenskapsårets början. Minst en rapport skall omfatta en period av minst hälften och högst två tredjedelar av räkenskapsåret.

I ett aktiebolag skall delårsrapporten lämnas av styrelsen eller, om styrelsen bestämmer det, av verkställande direktören.

Delårsrapporten skall avfattas på svenska i vanlig läsbar form.

2 §

En delårsrapport skall hos bolaget hållas tillgänglig för var och en som vill ta del av den och genast sändas till aktieägare eller bolagsman som begär det. En bestyrkt kopia av en sådan delårsrapport som avses i 1 § andra stycket andra meningen skall senast två månader efter rapportperiodens utgång sändas in till registreringsmyndigheten.

Om delårsrapport inte ges in till registreringsmyndigheten i rätt tid, tillämpas 8 kap. 13 §.

Följande företag skall minst en gång under ett räkenskapsår som omfattar mer än tio månader lämna en särskild redovisning (delårsrapport):

1. företag som avses i 2 kap. 1 § andra stycket eller 7 kap. 4 § andra stycket, och

2. företag som enligt 1 kap. 1 § andra stycket lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller 1 kap. 1 § andra stycket lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag är skyldiga att upprätta koncernredovisning enligt de lagarna.

Delårsrapporten skall avse företagets verksamhet från räkenskapsårets början. Minst en rapport skall omfatta en period av minst hälften och högst två tredjedelar av räkenskapsåret.

En delårsrapport skall hållas tillgänglig hos företaget för var och en som vill ta del av den. En kopia skall genast sändas till en sådan aktieägare, bolagsman eller medlem som begär det och uppger sin postadress. En delårsrapport som avses i 1 § andra stycket andra meningen skall senast två månader efter rapportperiodens utgång offentliggöras i enlighet med bestämmelserna i 8 kap. 3 §.

⁸ Senaste lydelse 1998:1549.

I en delårsrapport skall det översiktligt redogöras för verksamheten och resultatutvecklingen samt för investeringar och förändringar i likviditet och finansiering sedan föregående räkenskapsårs utgång. Vidare skall det lämnas beloppsuppgifter om nettoomsättningen och resultatet före bokslutsdispositioner och skatt under rapportperioden. Om det finns särskilda skäl, får en ungefärlig beloppsuppgift om resultatet lämnas. Bestämmelserna i 6 kap. 1 § andra stycket 1 och 2 gäller också i fråga om delårsrapport.

Om en koncern är av sådan storlek som anges i 10 kap. 13 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 4 kap. 3 § andra stycket lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag, skall moderbolaget i delårsrapporten, utöver uppgifter om moderbolaget, lämna uppgifter för koncernen motsvarande vad som sägs i första stycket. Uppgifter om nettoomsättning och resultat skall avse beloppen efter avdrag för interna poster inom koncernen och vara beräknade med hänsyn tagen till internvinsteliminering.

Sådana uppgifter om koncernen som anges i andra stycket behöver inte lämnas, om

1. *bolaget* i enlighet med 7 kap. 2 § inte har upprättat någon koncernredovisning för närmast föregående räkenskapsår,

2. det moderföretag vars koncernredovisning har getts in till registreringsmyndigheten enligt 7 kap. 2 § har upprättat en delårsrapport som omfattar samma rapportperiod som *bolagets* delårsrapport,

3. moderföretagets delårsrapport innehåller likvärdiga uppgifter som omfattar även koncernen, och

4. *bolaget* i sin egen delårsrapport lämnar uppgift om moderföretagets namn, organisationsnummer och säte.

Om en koncern är av *det slag* som anges i 7 kap. 4 § andra stycket, skall moderföretaget i delårsrapporten, utöver uppgifter om moderföretaget, lämna uppgifter för koncernen motsvarande vad som sägs i första stycket. Uppgifter om nettoomsättning och resultat skall avse beloppen efter avdrag för interna poster inom koncernen och vara beräknade med hänsyn tagen till internvinsteliminering.

Sådana uppgifter om koncernen som anges i andra stycket behöver inte lämnas, om

1. *företaget* i enlighet med 7 kap. 2 § inte har upprättat någon koncernredovisning för närmast föregående räkenskapsår,

2. det moderföretag vars koncernredovisning har getts in till registreringsmyndigheten enligt 7 kap. 2 § har upprättat en delårsrapport som omfattar samma rapportperiod som *företagets* delårsrapport,

3. moderföretagets delårsrapport innehåller likvärdiga uppgifter som omfattar även koncernen, och

4. *företaget* i sin egen delårsrapport lämnar uppgift om moderföretagets namn, organisationsnummer eller, i förekommande

⁹ Senaste lydelse 1998:1549.

Om uppgifter utelämnas enligt tredje stycket, gäller vad som sägs i 2 § också den delårsrapport som avses i tredje stycket 2. Är den delårsrapporten inte avfattad på svenska, får registreringsmyndigheten, om rapporten skall sändas in till registreringsmyndigheten, förelägga *bolaget* att sända in också en bestyrkt översättning till svenska. Ett sådant föreläggande skall utfärdas om någon begär det.

fall, personnummer samt säte.

Om uppgifter utelämnas enligt tredje stycket, gäller vad som sägs i 2 § också den delårsrapport som avses i tredje stycket 2. Är den delårsrapporten inte avfattad på svenska, får registreringsmyndigheten, om rapporten skall sändas in till registreringsmyndigheten, förelägga *företaget* att sända in också en bestyrkt översättning till svenska. Ett sådant föreläggande skall utfärdas om någon begär det.

10 kap. Överklagande

1 § Beslut av registreringsmyndigheten enligt denna lag får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol. I fråga om beslut som avses i 8 kap. 6, 9 och 13 §§ gäller att överklagande skall ske inom två månader från dagen för beslutet.

Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten.

Bilaga 2

Bilaga 1

Uppställningsform för balansräkningen (kontoform)

TILLGÅNGAR

A. Tecknat men ej inbetalt kapital

B. Anläggningstillgångar

I. Immateriella anläggningstillgångar

1. Balanserade utgifter för forsknings- och utvecklingsarbeten och liknande arbeten
2. Koncessioner, patent, licenser, varumärken samt liknande rättigheter
3. Hyresrätter och liknande rättigheter
4. Goodwill
5. Förskott avseende immateriella anläggningstillgångar

II. Materiella anläggningstillgångar

1. Byggnader och mark
2. Maskiner och andra tekniska anläggningar
3. Inventarier, verktyg och installationer
4. Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar

III. Finansiella anläggningstillgångar

1. Andelar i koncernföretag
2. Fordringar hos koncernföretag
3. Andelar i intresseföretag
4. Fordringar hos intresseföretag
5. Andra långfristiga värdepappersinnehav

6. Lån till delägare eller till personer som vid tillämpning av 12 kap. 7 § Prop. 1998/99:130 första och sjunde styckena aktiebolagslagen (1975:1385) är att anse som närstående

7. Andra långfristiga fordringar

C. Omsättningstillgångar

I. Varulager m.m.

1. Råvaror och förnödenheter
2. Varor under tillverkning
3. Färdiga varor och handelsvaror
4. Pågående arbete för annans räkning
5. Förskott till leverantörer

II. Fordringar

1. Kundfordringar
2. Fordringar hos koncernföretag
3. Fordringar hos intresseföretag
4. Övriga fordringar
5. Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter

III. Kortfristiga placeringar

1. Andelar i koncernföretag
2. Egna aktier
3. Övriga kortfristiga placeringar

IV. Kassa och bank

EGET KAPITAL, AVSÄTTNINGAR OCH SKULDER

A. Eget kapital, med uppgift om vad som utgör fritt eget kapital och bundet eget kapital

I. Aktiekapital

II. Överkursfond

III. Uppskrivningsfond

IV. Andra fonder

1. Reservfond

2. Övrigt

V. Balanserad vinst eller förlust

VI. Årets resultat

Ekonomiska föreningar:

I. Inbetalda insatser och emissionsinsatser

1. Medlemsinsatser

2. Förlagsinsatser

II. Uppskrivningsfond

III. Andra fonder

1. Reservfond

2. Övrigt

IV. Balanserad vinst eller förlust

V. Årets resultat

Handelsbolag:

I. Eget kapital vid räkenskapsårets början

II. Insättningar eller uttag under året

III. Årets resultat

IV. Eget kapital vid räkenskapsårets slut

Övriga företag:

I. Eget kapital vid räkenskapsårets början

II. Insättningar eller uttag under året

III. Årets resultat

IV. Eget kapital vid räkenskapsårets slut

C. Avsättningar

1. Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser
2. Avsättningar för skatter
3. Övriga avsättningar

D. Skulder

1. Obligationslån
2. Skulder till kreditinstitut
3. Förskott från kunder (får även redovisas som avdragspost under Varulager m.m.)
4. Leverantörsskulder
5. Växelskulder
6. Skulder till koncernföretag
7. Skulder till intresseföretag
8. Skatteskulder
9. Övriga skulder
10. Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter

Poster inom linjen

Ställda säkerheter och ansvarsförbindelser

1. Panter och därmed jämförliga säkerheter som har ställts för egna skulder och för förpliktelser som redovisas såsom avsättningar, varje slag för sig
2. Övriga ställda panter och därmed jämförliga säkerheter, varje slag för sig
3. Ansvarsförbindelser
 - a. Pensionsförpliktelser som inte har upptagits bland skulderna eller avsättningarna och som inte heller har täckning i pensionsstiftelses förmögenhet

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999.

2. Föreskriften i 4 kap. 5 § tredje stycket gäller inte nedskrivning som har gjorts innan ett företag, för vilket årsredovisningslagen (1995:1554) inte har gällt tidigare, första gången tillämpar lagen.

3. Belopp som har satts av till uppskrivningsfond med stöd av 9 kap. 4 § första stycket lagen om ekonomiska föreningar (1987:667) får användas även för nödvändiga nedskrivningar av anläggningstillgångar. Om detta görs, skall upplysning om detta lämnas i en not.

4. Lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag skall upphöra att gälla vid utgången av år 1999. Lagen skall dock fortfarande tillämpas för räkenskapsår som har inletts före nämnda tidpunkt.

2.36 Förslag till lag om ändring i lagen (1995:1559) om
årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag

Prop. 1998/99:130

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 2, 4 och 7 §§, 2 kap. 1 och 2 §§, 3 kap. 2 §, 4 kap. 1 §, 5 kap. 1 och 2 §§, 6 kap. 1 och 2 §§, 7 kap. 1–4 §§, 8 kap. 1 och 2 §§, 9 kap. 1–3 §§ samt rubriken närmast före 6 kap. 2 § i lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

2 §

När det i denna lag hänvisas till en bestämmelse i årsredovisningslagen (1995:1554) skall bestämmelsen tillämpas utan hinder av att den anges gälla för *bolag eller* aktiebolag, om inte annat särskilt föreskrivs. Bestämmelser i årsredovisningslagen som gäller *moderbolag och dotterbolag* skall tillämpas på *moderföretag och dotterföretag*.

Om bestämmelsen i årsredovisningslagen hänvisar till en annan bestämmelse i årsredovisningslagen eller till årsredovisningslagen i dess helhet, skall även hänvisningen tillämpas, om inte annat följer av bestämmelserna i denna lag eller i föreskrifter som meddelats med stöd av denna lag.

När det i denna lag hänvisas till en bestämmelse i årsredovisningslagen (1995:1554) skall bestämmelsen tillämpas utan hinder av att den anges gälla för aktiebolag, om inte annat särskilt föreskrivs.

Bestämmelser i årsredovisningslagen som gäller *ekonomiska föreningar* skall tillämpas på *medlemsbanker och kreditmarknadsföreningar*, om inte annat särskilt föreskrivs.

4 §

Följande bestämmelser i 1 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) skall tillämpas:

3 § andra stycket om definition av andelar,

4 och 5 §§ om koncern- och intresseföretagsdefinitioner, *samt*

6 § om hänsynstagande till vissa rättigheter hos mellanman m.m.

3 § andra stycket om definition av andelar,

4 och 5 §§ om koncern- och intresseföretagsdefinitioner,

6 § om hänsynstagande till vissa rättigheter hos mellanman m.m., *samt*

7 § om skyldighet för moderföretag och dotterföretag att lämna varandra upplysningar.

7 §

För banker och hypoteksinstitut är kalenderår räkenskapsår om

För banker och hypoteksinstitut är kalenderår räkenskapsår om

inte annat följer av 12 § tredje stycket bokföringslagen (1976:125).

inte annat följer av 3 kap. 3 § bokföringslagen (1999:000).

Prop. 1998/99:130

2 kap.

1 §¹

Utöver årsbokslut enligt 11 § bokföringslagen (1976:125) skall kreditinstitut och värdepappersbolag för varje räkenskapsår upprätta årsredovisning enligt denna lag.

I kreditinstitut eller värdepappersbolag som enligt 10 kap. 12 § aktiebolagslagen (1975:1385), 4 kap. 3 § första stycket lagen (1980:1103) om årsredovisning i vissa företag m.m. eller 8 kap. 5 § första stycket lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar är skyldiga att ha auktoriserad revisor, skall även en finansieringsanalys ingå i årsredovisningen.

I kreditinstitut och värdepappersbolag som omfattas av lagen (1994:2004) om kapitaltäckning och stora exponeringar för kreditinstitut och värdepappersbolag, skall även en kapitaltäckningsanalys ingå i årsredovisningen.

I banker, kreditmarknadsföretag, hypoteksinstitut och värdepappersbolag skall en finansieringsanalys ingå i årsredovisningen. Detsamma skall gälla för övriga aktiebolag som omfattas av denna lag i fall som avses i 2 kap. 1 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554).

2 §

Följande bestämmelser om årsredovisningens innehåll i 2 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) skall tillämpas:

1 § andra stycket om årsredovisningens delar,

2 § om överskådlighet och god redovisningssed,

3 § om rättvisande bild,

4 § om andra grundläggande redovisningsprinciper,

5 § om språk och form,

6 § om valuta, samt

7 § första och tredje stycket om årsredovisningens undertecknande.

Följande bestämmelser om årsredovisningens innehåll i 2 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) skall tillämpas:

1 § första stycket om årsredovisningens delar,

2 § om överskådlighet och god redovisningssed,

3 § om rättvisande bild,

4 § om andra grundläggande redovisningsprinciper,

5 § om språk och form,

6 § om valuta, samt

7 § första, femte och sjätte styckena om årsredovisningens undertecknande.

¹ Senaste lydelse 1998:1508.

3 kap.

2 §

Med beaktande av vad som föreskrivs i 3 § skall följande bestämmelser om balansräkningen och resultaträkningen i 3 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

1 § om balansräkningens innehåll,

2 § om resultaträkningens innehåll,

4 § första, tredje och fjärde styckena om uppställning och sammanslagning av poster m.m.,

5 § om jämförelsetal,

6 § första stycket om specificering av större periodiseringsposter, *samt*

9 § första och andra styckena om extraordinära intäkter och kostnader.

8 § första stycket om specificering av större periodiseringsposter,

9 § om avsättningar,

10 § första stycket om specificering av vissa större avsättningar, *samt*

13 § första och andra styckena om extraordinära intäkter och kostnader.

4 kap.

1 §

Med beaktande av vad som föreskrivs i 2 § skall följande bestämmelser om värderingen i 4 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

1 och 2 §§ om vad som är anläggningstillgångar och omsättningstillgångar,

3 § om anskaffningsvärde för anläggningstillgångar,

4 § om avskrivning av anläggningstillgångar,

5 § om nedskrivning av anläggningstillgångar,

6–8 §§ om uppskrivning av anläggningstillgångar,

9 § om värdering av omsättningstillgångar,

1 § första stycket och 2 § om vad som är anläggningstillgångar och omsättningstillgångar,

9 § första–fjärde styckena om värdering av omsättningstillgångar,

10 § om värdering av pågående arbeten,

11 § första och andra styckena om varulagrets anskaffningsvärde,

12 § om redovisning till bestämd mängd och fast värde,

14 § om egna aktier,

14 § om egna aktier, *samt*

15 § om periodisering av vissa belopp vid upptagande av lån,

15 § om periodisering av vissa belopp vid upptagande av lån.

16 § om avsättningar, *samt*

17 § första stycket om specificering av vissa större avsättningar.

5 kap.**1 §**

Utöver vad som följer av övriga bestämmelser i denna lag skall årsredovisningen innehålla de upplysningar som anges i 3–6 §§ nedan. Upplysningarna skall lämnas i noter. Om det inte står i strid med kravet på överskådlighet, får upplysningarna i stället lämnas i balansräkningen eller resultaträkningen. Vidare skall, med beaktande av vad som föreskrivs i 2 §, följande bestämmelser om tilläggsupplysningar i 5 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

- | | |
|---|---|
| 1 § andra stycket om hänvisningar till noter, | |
| 2 § om värderings- och omräkningsprinciper, | |
| 3 § om anläggningstillgångar, | |
| 4 § om uppgifter om taxeringsvärden, | |
| 5 § om uppskrivningsfond, | |
| 8 och 9 §§ om uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag, | |
| 12 § om lån till ledande befattningshavare, | |
| 13 § om konvertibla lån, | |
| 14 § andra och tredje styckena om förändringar i eget kapital m.m., | |
| 15 § första stycket och 16 § första stycket om upplysningar om skatt, | 16 § första stycket och 17 § första stycket om upplysningar om skatt, |
| 17 § om medelantalet anställda under räkenskapsåret, | 18 § om medelantalet anställda under räkenskapsåret, |
| 18 och 19 §§ om löner, andra ersättningar och sociala kostnader, | 19–21 §§ om löner, andra ersättningar och sociala kostnader, |
| 20 § om pensioner och liknande förmåner, | 22 § om pensioner och liknande förmåner, |
| 21 § om tidigare styrelse och verkställande direktör, | 23 § om tidigare styrelse och verkställande direktör, |
| 22 § om suppleanter och vice verkställande direktör, | 24 § om suppleanter och vice verkställande direktör, |
| 23 § om avtal om avgångsvederlag, samt | 25 § om avtal om avgångsvederlag, samt |
| 24 § om uppgift om moderföretag. | 26 § om uppgift om moderföretag. |

2 §

De i 1 § angivna bestämmelserna i 5 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) skall tillämpas med följande avvikelser:

1. Fråga om tillstånd enligt 9 § andra stycket att utelämna uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag prövas av Finansinspektionen.
2. Vid tillämpningen av 12 § andra stycket första meningen om lån till ledande befattningshavare får upplysning om huvudsakliga lånevillkor, räntesatser samt under räkenskapsåret återbetalda belopp utelämnas.
3. Uppgifter som skall lämnas enligt 19 § första stycket 2 om löner och ersättningar till anställda,
3. Uppgifter som skall lämnas enligt 20 § första stycket 2 om löner och ersättningar till anställda,

skall även omfatta löner och ersättningar till delegater i bank.

skall även omfatta löner och ersättningar till delegater i bank.

Prop. 1998/99:130

6 kap.

1 §²

Följande bestämmelser i 6 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) skall tillämpas:

1 § första–tredje styckena om förvaltningsberättelsens innehåll,

2 § om förslag till dispositioner av vinst eller förlust m.m., *samt*

3 § om finansieringsanalys.

2 § om förslag till dispositioner av vinst eller förlust m.m.,

3 § *första stycket om vissa upplysningar om ekonomiska föreningar, samt*

5 § om finansieringsanalys.

Särskilda upplysningar i medlemsbanker och kreditmarknadsföreningar

Särskilda upplysningar i medlemsbanker

2 §³

En medlemsbank *och en kreditmarknadsförening* skall i förvaltningsberättelsen även ange

1. *väsentliga förändringar i medlemsantalet och summorna av insatsbelopp som skall återbetalas under nästa räkenskapsår enligt 4 kap. 1 och 3 §§ lagen (1995:1570) om medlemsbanker eller 4 kap. 1 och 3 §§ lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar,*

2. *den rätt till utdelning som gjorda förlagsinsatser medför, samt*

3. *summan av de förlagsinsatser som har sagts upp och skall lösas in under de två närmast följande räkenskapsåren.*

En medlemsbank skall i förvaltningsberättelsen även ange summorna av insatsbelopp som skall återbetalas under nästa räkenskapsår enligt 4 kap. 1 och 3 §§ lagen (1995:1570) om medlemsbanker.

7 kap.

1 §⁴

Kreditinstitut och värdepappersbolag som är moderföretag och sådana finansiella holdingföretag som avses i 1 kap. 1 § andra stycket skall för

² Senaste lydelse 1998:10.

³ Senaste lydelse 1997:454.

⁴ Senaste lydelse 1998:1508.

varje räkenskapsår upprätta koncernredovisning enligt denna lag, om inte annat följer av 5 §.

För moderföretag som enligt 10 kap. 13 § aktiebolagslagen (1975:1385), 4 kap. 3 § andra stycket lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag eller 8 kap. 5 § tredje stycket lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar är skyldiga att ha auktoriserad revisor, skall även en finansieringsanalys ingå i koncernredovisningen.

För finansiella holdingföretag som avses i 1 kap. 1 § andra stycket och omfattas av lagen (1994:2004) om kapitaltäckning och stora exponeringar för kreditinstitut och värdepappersbolag, skall även en kapitaltäckningsanalys enligt 6 kap. 3 § ingå i koncernredovisningen.

I banker, kreditmarknadsföretag, hypoteksinstitut, värdepappersbolag och finansiella holdingföretag skall en finansieringsanalys ingå i koncernredovisningen. Detsamma skall gälla för övriga aktiebolag som omfattas av denna lag i fall som avses i 7 kap. 4 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554).

För finansiella holdingföretag som omfattas av lagen (1994:2004) om kapitaltäckning och stora exponeringar för kreditinstitut och värdepappersbolag, skall en kapitaltäckningsanalys enligt 6 kap. 3 § ingå i koncernredovisningen.

2 §

Med beaktande av vad som föreskrivs i 3 § skall följande bestämmelser om koncernredovisning i 7 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

3 § första stycket om koncernredovisningens delar,

4 § om dotterföretag som skall omfattas av koncernredovisningen,

5 § om överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild,

7 § första stycket första meningen om allmänna krav på koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen,

8 § om minoritetsandelar,

9 § om balansdag,

11 § om enhetliga principer för koncernredovisningen och årsredovisningen,

12 § om elimineringar mellan koncernföretag,

14 § om förändringar i koncernens sammansättning,

15 och 16 §§ om uppgifter om

4 § första stycket om koncernredovisningens delar,

5 § om dotterföretag som skall omfattas av koncernredovisningen,

6 § om överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild,

8 § första stycket första meningen om allmänna krav på koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen,

9 § om minoritetsandelar,

10 § om balansdag,

12 § om enhetliga principer för koncernredovisningen och årsredovisningen,

13 § om elimineringar mellan koncernföretag,

15 § om förändringar i koncernens sammansättning,

16 och 17 §§ om uppgifter om

dotterföretag och vissa andra företag,

17–23 §§ om hur dotterföretag skall räknas in i koncernredovisningen, samt

24–29 §§ om hur andelar i intresseföretag och vissa andra företag skall räknas in i koncernredovisningen.

dotterföretag och vissa andra företag,

18–24 §§ om hur dotterföretag skall räknas in i koncernredovisningen, samt

25–30 §§ om hur andelar i intresseföretag och vissa andra företag skall räknas in i koncernredovisningen.

3 §

De i 2 § angivna bestämmelserna i 7 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) skall tillämpas med följande avvikelser:

1. Tillämpas 4 § tredje stycket 3 om utelämnande av vissa dotterföretag för andelar som innehas som ett led i en finansiell stödaktion för en rekonstruktion eller räddning av ett dotterföretag som är ett kreditinstitut eller värdepappersbolag, skall moderföretaget

– i en not upplysa om arten av och villkoren för den finansiella stödaktionen, samt

– till sin koncernredovisning foga dotterföretagets årsredovisning.

2. Fråga om tillstånd enligt 16 § att utelämnas uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag prövas av Finansinspektionen.

3. Vad som sägs i 23 § första stycket om tillämpningen av kapitalandelsmetoden gäller inte dotterföretag vars verksamhet har direkt samband med ett kreditinstituts eller värdepappersbolags verksamhet eller avser tjänster knutna till sådan verksamhet.

1. Tillämpas 5 § tredje stycket 3 om utelämnande av vissa dotterföretag för andelar som innehas som ett led i en finansiell stödaktion för en rekonstruktion eller räddning av ett dotterföretag som är ett kreditinstitut eller värdepappersbolag, skall moderföretaget

– i en not upplysa om arten av och villkoren för den finansiella stödaktionen, samt

– till sin koncernredovisning foga dotterföretagets årsredovisning.

2. Fråga om tillstånd enligt 17 § att utelämnas uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag prövas av Finansinspektionen.

3. Vad som sägs i 24 § första stycket om tillämpningen av kapitalandelsmetoden gäller inte dotterföretag vars verksamhet har direkt samband med ett kreditinstituts eller värdepappersbolags verksamhet eller avser tjänster knutna till sådan verksamhet.

4 §

För koncernredovisningen gäller i tillämpliga delar

1. de allmänna bestämmelserna om årsredovisningen i 2 kap. 2 §, med undantag för hänvisningarna till 2 kap. 1–3 §§ årsredovisningslagen (1995:1554),

2. bestämmelserna om balansräkning och resultaträkning i 3 kap., med det tillägget att vad som avsatts till kapitalandelsfonden skall tas upp

som bundet kapital under Andra fonder (post 12) i koncernbalansräkningen,

Prop. 1998/99:130

3. bestämmelserna om värderingsregler i 4 kap.,

4. bestämmelserna om tilläggsupplýsningar i 5 kap., med undantag för 2 § 1 och hänvisningarna till 5 kap. 8, 9 och 24 §§ årsredovisningslagen, samt

5. bestämmelserna om förvaltningsberättelse och finansieringsanalys i 6 kap. 1 §, med undantag för hänvisningen till 6 kap. 2 § årsredovisningslagen.

4. bestämmelserna om tilläggsupplýsningar i 5 kap., med undantag för 2 § 1 och hänvisningarna till 5 kap. 8, 9 och 26 §§ årsredovisningslagen, samt

5. bestämmelserna om förvaltningsberättelse och finansieringsanalys i 6 kap. 1 §, med undantag för hänvisningen till 6 kap. 2 och 3 §§ årsredovisningslagen.

8 kap

1 §⁵

Finansinspektionen är registreringsmyndighet för banker och hypoteksinstitut.

Patent- och registreringsverket är registreringsmyndighet för övriga företag som omfattas av denna lag. För dessa skall 8 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas i stället för 2–8 §§ nedan.

Patent- och registreringsverket är registreringsmyndighet för övriga företag som omfattas av denna lag. För dessa skall 8 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas, i stället för 2–8 §§ nedan, *med följande avvikelser:*

1. Vid tillämpningen av 8 kap. 3 och 4 §§ årsredovisningslagen om offentliggörande skall kreditmarknadsföreningar omfattas av bestämmelserna för aktiebolag.

Vid tillämpningen av 8 kap. 6 § årsredovisningslagen om förseningsavgifter skall kreditmarknadsföretag och värdepappersbolag alltid anses som publika företag.

2. Vid tillämpningen av 8 kap. 6 § årsredovisningslagen om förseningsavgifter skall kreditmarknadsföretag och värdepappersbolag alltid anses som publika företag.

2 §⁶

Följande bestämmelser i 8 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) skall tillämpas:

14 och 15 §§ om publicering av årsredovisningen, samt

16 § *andra stycket* om utelämnande av uppgift i koncernredovisningen.

16 § 2 om utelämnande av uppgift i koncernredovisningen.

⁵ Senaste lydelse 1997:454.

⁶ Senaste lydelse 1998:1550.

9 kap.**1 §⁷**

Banker, kreditmarknadsföretag, hypoteksinstitut och värdepappersbolag skall minst en gång under ett räkenskapsår som omfattar mer än tio månader avge en särskild redovisning (delårsrapport) enligt denna lag. Detsamma skall gälla övriga aktiebolag som omfattas av denna lag, *om bolaget är skyldigt att ha auktoriserad revisor enligt 10 kap. 12 eller 13 § aktiebolagslagen (1975:1385).*

Banker, kreditmarknadsföretag, hypoteksinstitut och värdepappersbolag skall minst en gång under ett räkenskapsår som omfattar mer än tio månader avge en särskild redovisning (delårsrapport) enligt denna lag. Detsamma skall gälla *för* övriga aktiebolag som omfattas av denna lag *i fall som avses i 2 kap. 1 § andra stycket eller 7 kap. 4 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554).*

2 §⁸

Med beaktande av vad som föreskrivs i 3 § skall följande bestämmelser om delårsrapport i 9 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

1 § andra, tredje *och* fjärde styckena om den period rapporten skall avse m.m.,

2 § första stycket om tillhandahållande av delårsrapport, samt

3 och 4 §§ om delårsrapportens innehåll.

1 § andra *och* tredje styckena om den period rapporten skall avse m.m.,

2 § första stycket om tillhandahållande av delårsrapport *m.m.*, samt

3 §⁹

De i 2 § angivna bestämmelserna i 9 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) skall tillämpas med följande avvikelser:

1. Utöver vad som följer av 2 § första stycket om tillhandahållande av delårsrapport skall delårsrapporten

– i *banker, kreditmarknadsföreningar och hypoteksinstitut* genast lämnas även till de huvudmän och medlemmar som begär det, samt

– i *banker och hypoteksinstitut* sändas in till Finansinspektionen så snart det kan ske.

1. Utöver vad som följer av 2 § första stycket om tillhandahållande av delårsrapport *m.m.* skall delårsrapporten

– i *sparbanker* genast lämnas även till de huvudmän som begär det, samt

– i *banker och hypoteksinstitut* ges in till Finansinspektionen *enligt 8 kap. 5 § denna lag* så snart det kan ske *och allra senast inom två månader efter rapportperiodens utgång.*

⁷ Senaste lydelse 1998:1508.

⁸ Senaste lydelse 1998:1550.

⁹ Senaste lydelse 1998:1550.

2. Uppgifter för koncern enligt 3 § andra stycket skall lämnas av ett moderföretag som är bank, kreditmarknadsföretag, hypoteksinstitut eller värdepappersbolag, även om koncernen inte är av sådan storlek som anges i det stycket.

3. Utelämnande av uppgifter om koncernen enligt 3 § tredje stycket får ske endast om förutsättningarna enligt 7 kap. 5 § första stycket 1 och 2 denna lag föreligger.

4. I delårsrapporten skall, utöver vad som anges i 3 §, uppgifter lämnas om utvecklingen av inlåningen och utlåningen sedan föregående räkenskapsårs utgång.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999.

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 1–3 och 6 §§, 2 kap. 1 och 2 §§, 3 kap. 2 §, 4 kap. 1 §, 5 kap. 1 och 2 §§, 7 kap. 2 och 3 §§ samt 8 kap. 2 § lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

1 §¹

Denna lag är tillämplig på försäkringsföretag. Med försäkringsföretag avses *sådana* försäkringsaktiebolag och ömsesidiga försäkringsbolag som omfattas av försäkringsrörelselagen (1982:713).

Denna lag är tillämplig på försäkringsföretag. Med försäkringsföretag avses försäkringsaktiebolag och ömsesidiga försäkringsbolag som omfattas av försäkringsrörelselagen (1982:713) *samt understödsföreningar som omfattas av lagen (1972:262) om understödsföreningar. Vid tillämpningen av denna lag skall en understödsförening anses som ett livförsäkringsföretag.*

Bestämmelserna om koncernredovisning i 7 kap. skall tillämpas på finansiella holdingföretag som uteslutande eller huvudsakligen förvaltar andelar i dotterföretag som är försäkringsföretag eller utländska företag av motsvarande slag. Med finansiellt holdingföretag avses ett aktiebolag, ett handelsbolag eller en ekonomisk förening vars verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande består i att i vinstsyfte förvärva och förvalta andelar i dotterföretag.

Från denna lag får medges undantag för sådana försäkringsföretag som får undantas från försäkringsrörelselagen enligt 1 kap. 10 § samma lag. Frågor om sådana undantag prövas av Finansinspektionen. Ärenden som är av principiell betydelse eller av synnerlig vikt prövas dock av regeringen.

Från denna lag får medges undantag för sådana försäkringsföretag som får undantas från försäkringsrörelselagen enligt 1 kap. 10 § samma lag. *Undantag får även medges för understödsföreningar som meddelar kapitalförsäkring för dödsfall, om försäkringsförmånerna uppgår till belopp som inte överstiger ett prisbasbelopp enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring som gällde under den sista månaden av respektive räkenskapsår eller utgår som natu-*

¹ Senaste lydelse 1999:228.

raförmån. Detsamma gäller för understödsföreningar som meddelar annan livförsäkring, om stadgarna medger uttaxering eller nedsättning av förmåner och premieinkomstens storlek normalt inte överstiger 500 000 euro. Frågor om sådana undantag prövas av Finansinspektionen. Ärenden som är av principiell betydelse eller av synnerlig vikt prövas dock av regeringen.

För sådana företag som medgivits undantag från denna lag skall i stället sådana föreskrifter som meddelats med stöd av 4 § andra stycket gälla.

2 §

När det i denna lag hänvisas till en bestämmelse i årsredovisningslagen (1995:1554) skall bestämmelsen tillämpas utan hinder av att den anges gälla för *bolag eller* aktiebolag, om inte annat särskilt föreskrivs.

Bestämmelser i årsredovisningslagen som gäller *moderbolag och dotterbolag* skall tillämpas på *moderföretag och dotterföretag*.

Om bestämmelsen i årsredovisningslagen hänvisar till en annan bestämmelse i årsredovisningslagen eller till årsredovisningslagen i dess helhet, skall även hänvisningen tillämpas, om inte annat följer av bestämmelserna i denna lag eller föreskrifter som meddelats med stöd av denna lag.

3 §

Följande bestämmelser i 1 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) skall tillämpas:

3 § andra stycket om definition av andelar,

4 och 5 §§ om koncern- och intresseföretagsdefinitioner, *samt*

6 § om hänsynstagande till vissa rättigheter hos mellanman m.m.

3 § andra stycket om definition av andelar,

4 och 5 §§ om koncern- och intresseföretagsdefinitioner,

6 § om hänsynstagande till vissa rättigheter hos mellanman m.m., *samt*

7 § om skyldighet för moderföretag och dotterföretag att lämna varandra upplysningar.

6 §

För försäkringsföretag är kalenderår räkenskapsår om inte annat följer av 12 § tredje stycket bokföringslagen (1976:125).

För försäkringsföretag är kalenderår räkenskapsår om inte annat följer av 3 kap. 3 § bokföringslagen (1999:000).

2 kap.

1 §

Utöver årsbokslut enligt 11 § bokföringslagen (1976:125) skall försäkringsföretag för varje räkenskapsår upprätta årsredovisning enligt denna lag.

Om rörelsen omfattar flera försäkringsgrenar, skall även en resultatanalys ingå i årsredovisningen.

Om rörelsen i ett försäkringsaktiebolag eller ett ömsesidigt försäkringsbolag omfattar flera försäkringsgrenar eller om rörelsen i en understödsförening omfattar flera verksamhetsgrenar, skall även en resultatanalys ingå i årsredovisningen.

2 §

Följande bestämmelser om årsredovisningens innehåll i 2 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) skall tillämpas:

- 1 § andra stycket om årsredovisningens delar,
- 2 § om överskådlighet och god redovisningssed,
- 3 § om rättvisande bild,
- 4 § om andra grundläggande redovisningsprinciper,
- 5 § om språk och form,
- 6 § om valuta, samt
- 7 § första och tredje stycket om årsredovisningens undertecknande.

Följande bestämmelser om årsredovisningens innehåll i 2 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) skall tillämpas:

- 1 § första stycket om årsredovisningens delar,
- 2 § om överskådlighet och god redovisningssed,
- 3 § om rättvisande bild,
- 4 § om andra grundläggande redovisningsprinciper,
- 5 § om språk och form,
- 6 § om valuta, samt
- 7 § första, femte och sjätte styckena om årsredovisningens undertecknande.

3 kap.

2 §

Med beaktande av vad som föreskrivs i 3 § skall följande bestämmelser om balansräkningen och resultaträkningen i 3 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

- 1 § om balansräkningens innehåll,
- 2 § om resultaträkningens innehåll,
- 4 § första, tredje och fjärde styckena om uppställning och sammanslagning av poster m.m.,

5 § om jämförelsetal,

6 § första stycket om specificering av större periodiseringsposter, *samt*

9 § första och andra styckena om extraordinära intäkter och kostnader.

8 § första stycket om specificering av större periodiseringsposter,

9 § om avsättningar,

10 § första stycket om specificering av vissa större avsättningar, *samt*

13 § första och andra styckena om extraordinära intäkter och kostnader.

4 kap.

1 §

Med beaktande av vad som föreskrivs i 2 § skall följande bestämmelser om värderingen i 4 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

2 § om immateriella anläggningstillgångar,

3 § om anskaffningsvärde för anläggningstillgångar,

4 § om avskrivning av anläggningstillgångar,

5 § om nedskrivning av anläggningstillgångar,

6–8 §§ om uppskrivning av anläggningstillgångar,

9 § om värdering av omsättningstillgångar,

9 § första–fjärde styckena om värdering av omsättningstillgångar,

10 § om värdering av pågående arbeten,

11 § första och andra styckena om varulagrets anskaffningsvärde,

12 § om redovisning till bestämd mängd och fast värde,

13 § om omräkning av fordringar och skulder i utländsk valuta,

14 § om egna aktier,

14 § om egna aktier, *samt*

15 § om periodisering av vissa belopp vid upptagande av lån,

15 § om periodisering av vissa belopp vid upptagande av lån.

16 § om avsättningar, *samt*

17 § första stycket om specificering av vissa större avsättningar.

5 kap.

1 §

Utöver vad som följer av övriga bestämmelser i denna lag skall årsredovisningen innehålla de upplysningar som anges i 3–6 §§ nedan. Upplysningarna skall lämnas i noter. Om det inte står i strid med kravet på överskådlighet, får upplysningarna i stället lämnas i balansräkningen eller resultaträkningen. Vidare skall, med beaktande av vad som föreskrivs i 2 §, följande bestämmelser om tilläggsupplysningar i 5 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

1 § andra stycket om hänvisningar till noter,

2 § om värderings- och omräkningsprinciper,

3 § om anläggningstillgångar,

4 § om uppgifter om taxeringsvärden,	
5 § om uppskrivningsfond,	
7 § om inköp och försäljning mellan koncernföretag,	
8 och 9 §§ om uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag,	
10 § andra stycket om kort- och långfristiga balansposter,	
11 § om ställda säkerheter,	
12 § om lån till ledande befattningshavare,	
13 § om konvertibla lån,	
14 § andra och tredje styckena om förändringar i eget kapital m.m.,	
15 § första stycket och 16 § första stycket om upplysningar om skatt,	16 § första stycket och 17 § första stycket om upplysningar om skatt,
17 § om medelantalet anställda under räkenskapsåret,	18 § om medelantalet anställda under räkenskapsåret,
18 och 19 §§ om löner, andra ersättningar och sociala kostnader,	19–21 §§ om löner, andra ersättningar och sociala kostnader,
20 § om pensioner och liknande förmåner,	22 § om pensioner och liknande förmåner,
21 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,	23 § om tidigare styrelse och verkställande direktör,
22 § om suppleanter och vice verkställande direktör,	24 § om suppleanter och vice verkställande direktör,
23 § om avtal om avgångsvederlag, samt	25 § om avtal om avgångsvederlag, samt
24 § om uppgift om moderföretag.	26 § om uppgift om moderföretag.

2 §

De i 1 § angivna bestämmelserna i 5 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) skall tillämpas med följande avvikelser:

1. a) 3 § första stycket skall tillämpas på dels immateriella tillgångar (B), dels byggnader och mark (C.I), dels placeringar i koncernföretag och intresseföretag (C.II).

b) 3 § andra och tredje styckena skall tillämpas på dels immateriella tillgångar (B), dels placeringstillgångar (C), dels sådana materiella tillgångar och varulager (G.I) och övriga tillgångar (G.IV) som stadigvarande skall brukas eller innehas.

2. 4 § skall tillämpas på byggnader och mark (C.I).

3. 7 § skall i stället för inköp och försäljning gälla mottagen och avgiven återförsäkring.

4. Fråga om tillstånd enligt 9 § andra stycket att utelämna uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag prövas av Finansinspektionen.

5. 10 § andra stycket om kort- och långfristiga balansposter skall tillämpas endast beträffande de skulder som förfaller till betalning senare än fem år efter balansdagen.

6. 12 § tredje stycket om lån till ledande befattningshavare skall tillämpas om företaget lämnat lån till eller ställt säkerhet till förmån för

någon annan med stöd av tillstånd enligt 12 kap. 13 § försäkringsrörelselagen (1982:713).

7. Utöver upplysningar enligt 17 § skall även uppgift lämnas om medelantalet anställda uppdelat på kontorstjänstemän, fälttjänstemän och övriga anställda i Sverige. Dessutom skall medelantalet fritidsombud och specialombud i Sverige anges var för sig.

8. Uppgift enligt 19 § första stycket 2 om löner och ersättningar till anställda skall delas upp på kontorstjänstemän, fälttjänstemän och övriga anställda i Sverige. Dessutom skall ersättningsbeloppen för fritidsombud och specialombud i Sverige anges för varje grupp.

7. Utöver upplysningar enligt 18 § skall även uppgift lämnas om medelantalet anställda uppdelat på kontorstjänstemän, fälttjänstemän och övriga anställda i Sverige. Dessutom skall medelantalet fritidsombud och specialombud i Sverige anges var för sig.

8. Uppgift enligt 20 § första stycket 2 om löner och ersättningar till anställda skall delas upp på kontorstjänstemän, fälttjänstemän och övriga anställda i Sverige. Dessutom skall ersättningsbeloppen för fritidsombud och specialombud i Sverige anges för varje grupp.

7 kap.

2 §

Med beaktande av vad som föreskrivs i 3 § skall följande bestämmelser om koncernredovisning i 7 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) tillämpas:

2 § om när koncernredovisning inte behöver upprättas,

3 § första stycket om koncernredovisningens delar,

4 § om dotterföretag som skall omfattas av koncernredovisningen,

5 § om överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild,

7 § första stycket första meningen om allmänna krav på koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen,

8 § om minoritetsandelar,

9 § om balansdag,

11 § om enhetliga principer för koncernredovisningen och årsredovisningen,

12 § om elimineringar mellan koncernföretag,

14 § om förändringar i koncernens sammansättning,

15 och 16 §§ om uppgifter om dotterföretag och vissa andra

4 § första stycket om koncernredovisningens delar,

5 § om dotterföretag som skall omfattas av koncernredovisningen,

6 § om överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild,

8 § första stycket första meningen om allmänna krav på koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen,

9 § om minoritetsandelar,

10 § om balansdag,

12 § om enhetliga principer för koncernredovisningen och årsredovisningen,

13 § om elimineringar mellan koncernföretag,

15 § om förändringar i koncernens sammansättning,

16 och 17 §§ om uppgifter om dotterföretag och vissa andra

företag,

17–23 §§ om hur dotterföretag skall räknas in i koncernredovisningen, samt

24–29 §§ om hur andelar i intresseföretag och vissa andra företag skall räknas in i koncernredovisningen.

företag,

18–24 §§ om hur dotterföretag skall räknas in i koncernredovisningen, samt

25–30 §§ om hur andelar i intresseföretag och vissa andra företag skall räknas in i koncernredovisningen.

3 §

De i 2 § angivna bestämmelserna i 7 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) skall tillämpas med följande avvikelser:

1. a) I stället för vad som sägs i 2 § första stycket 3 skall gälla att moderföretagets koncernredovisning har upprättats och reviderats enligt den lagstiftning som i den staten har tillkommit i enlighet med Europeiska gemenskapernas direktiv av den 19 december 1991 (91/674/EEG).

b) I stället för den hänvisning som i 2 § tredje stycket görs till bestämmelser om ingivande och kungörande gäller en hänvisning till 8 kap. 5 och 6 §§ denna lag.

2. I stället för den i 9 § föreskrivna tiden gäller en tid om sex månader.

3. Vad som anges i 11 § första och tredje styckena om att andra värderingsprinciper får användas än i moderföretagets årsredovisning och att koncernföretagens tillgångar, avsättningar och skulder inte behöver räknas om, gäller även tillgångar vars värdering påverkar eller bestämmer försäkringstagarnas rättigheter och avsättningar som värderas med regler specifika för försäkringsrörelse. I sådant fall skall upplysning härom lämnas i en not.

4. Fråga om tillstånd enligt 16 § att utelämna uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag prövas av Finansinspektionen.

2. I stället för den i 10 § föreskrivna tiden gäller en tid om sex månader.

3. Vad som anges i 12 § första och tredje styckena om att andra värderingsprinciper får användas än i moderföretagets årsredovisning och att koncernföretagens tillgångar, avsättningar och skulder inte behöver räknas om, gäller även tillgångar vars värdering påverkar eller bestämmer försäkringstagarnas rättigheter och avsättningar som värderas med regler specifika för försäkringsrörelse. I sådant fall skall upplysning härom lämnas i en not.

4. Fråga om tillstånd enligt 17 § att utelämna uppgifter om dotterföretag och vissa andra företag prövas av Finansinspektionen.

8 kap.

2 §²

Följande bestämmelser i 8 kap. årsredovisningslagen (1995:1554) skall tillämpas

14 och 15 §§ om publicering av årsredovisningen, samt

² Senaste lydelse 1998:1551.

16 § *andra stycket* om utelämnande av uppgift i koncernredovisningen.

16 § 2 om utelämnande av uppgift i koncernredovisningen.

Prop. 1998/99:130

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000.
 2. De nya föreskrifterna skall tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999.
 3. Understödsföreningar får tillämpa äldre föreskrifter i 29 och 30 §§ lagen (1972:262) om understödsföreningar för det första räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999. En sådan tillämpning skall anmälas till Finansinspektionen före den 1 januari 2000.
 4. Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får för den första årsredovisning som en understödsförening upprättar enligt lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag föreskriva att 3 kap. 5 § *andra stycket* årsredovisningslagen (1995:1554) och 6 kap. 2 § lagen om årsredovisning i försäkringsföretag inte skall tillämpas samt meddela närmare föreskrifter om vilka jämförande upplysningar som i stället skall lämnas.
 5. Föreskrifterna i 4 kap. 5 § *tredje stycket* årsredovisningslagen skall inte tillämpas på nedskrivning som en understödsförening har gjort före ikraftträdandet av denna lag.

2.38 Förslag till lag om ändring i lagen (1999:000) om
ändring i lagen (1995:1560) om årsredovisning i
försäkringsföretag

Prop. 1998/99:130

Härigenom föreskrivs att 5 kap. 4 §, 6 kap. 3 §, 7 kap. 4 § och 8 kap. 4 § lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag i stället för dess lydelse enligt lagen (1999:000) om ändring i nämnda lag skall ha följande lydelse.

*Lydelse enligt prop. 1998/99:87, Föreslagen lydelse
bet. 1998/99:FiU28, rskr.
1998/99:227*

5 kap.

4 §

Utöver vad som följer av 1 § skall följande uppgifter lämnas om eget kapital och avsättningar:

1. I livförsäkringsföretag som inte får dela ut vinst skall som bundet eget kapital tas upp Aktiekapital, Garantikapital, Överkursfond, Konsolideringsfond, Fond för orealiserade vinster och vinst eller förlust för räkenskapsåret. Förlust för räkenskapsåret tas därvid upp som avdragspost.

2. I skadeförsäkringsföretag och livförsäkringsföretag som får dela ut vinst skall eget kapital delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust. Under bundet eget kapital skall tas upp Aktiekapital, Garantikapital, Överkursfond, Uppskrivningsfond, Reservfond och Fond för orealiserade vinster. Under fritt eget kapital eller ansamlad förlust skall tas upp fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust samt vinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas därvid upp som avdragsposter.

*3. I understödsföreningar
skall som eget kapital tas upp
Fond för orealiserade vinster,
Övriga fonder och vinst eller
förlust för räkenskapsåret. För-
lust för räkenskapsåret tas där-
vid upp som avdragspost.*

3. Om avsättningen för kvardröjande risker i posten Ej intjänade premier och kvardröjande risker (DD.1) uppgår till väsentligt belopp, skall beloppet anges.

4. Om garanterad återbäring i posten *livförsäkringsavsättning* (DD.2) uppgår till väsentligt belopp, skall beloppet anges.

4. Om avsättningen för kvardröjande risker i posten Ej intjänade premier och kvardröjande risker (DD.1) uppgår till väsentligt belopp, skall beloppet anges.

5. Om garanterad återbäring i posten *Livförsäkringsavsättning* (DD.2) uppgår till väsentligt belopp, skall beloppet anges.

5. Om avvecklingsresultat uppgår till väsentligt belopp skall det anges i en not med fördelning på kategori av skada och belopp. Med avvecklingsresultat avses skillnaden mellan å ena sidan avsättningen för oreglerade skador från föregående år vid räkenskapsårets ingång, efter avdrag för under räkenskapsåret gjorda utbetalningar av ersättningar för skador från föregående år, och å andra sidan avsättningen för oreglerade skador från föregående år vid räkenskapsårets slut.

6. Villkorad återbäring (EE.1) skall delas upp på avsättningar för vilka försäkringstagaren direkt respektive indirekt bär risk.

7. Skadeförsäkringsföretag och livförsäkringsföretag som får dela ut vinst skall lämna närmare upplysningar om det belopp av fritt eget kapital som inte kan anses utdelningsbart med hänsyn till bestämmelserna i 1 kap. 1 a § första stycket och 12 kap. 2 § tredje stycket försäkringsrörelselagen (1982:713) och om de förhållanden som motiverar bedömningen.

8. *Livförsäkringsföretag* skall lämna upplysning om belopp som inte får användas för vinstutdelning eller förlusttäckning enligt bolagsordningen.

6. Om avvecklingsresultat uppgår till väsentligt belopp skall det anges i en not med fördelning på kategori av skada och belopp. Med avvecklingsresultat avses skillnaden mellan å ena sidan avsättningen för oreglerade skador från föregående år vid räkenskapsårets ingång, efter avdrag för under räkenskapsåret gjorda utbetalningar av ersättningar för skador från föregående år, och å andra sidan avsättningen för oreglerade skador från föregående år vid räkenskapsårets slut.

7. Villkorad återbäring (EE.1) skall delas upp på avsättningar för vilka försäkringstagaren direkt respektive indirekt bär risk.

8. Skadeförsäkringsföretag och livförsäkringsföretag som får dela ut vinst skall lämna närmare upplysningar om det belopp av fritt eget kapital som inte kan anses utdelningsbart med hänsyn till bestämmelserna i 1 kap. 1 a § första stycket och 12 kap. 2 § tredje stycket försäkringsrörelselagen (1982:713) och om de förhållanden som motiverar bedömningen.

9. *Livförsäkringsaktiebolag och ömsesidiga livförsäkringsbolag* skall lämna upplysning om belopp som inte får användas för vinstutdelning eller förlusttäckning enligt bolagsordningen.

6 kap.

3 §

I resultatanalysen skall, fördelat på försäkringsgrenar, upplysningar lämnas om försäkringstekniska avsättningar (DD och EE), återförsäkrares andel av försäkringstekniska avsättningar (E), intäkter, kostnader och rörelseresultat.

Försäkringsaktiebolag och ömsesidiga försäkringsbolag skall i resultatanalysen, fördelat på försäkringsgrenar, lämna upplysningar om försäkringstekniska avsättningar (DD och EE), återförsäkrares andel av försäkringstekniska avsättningar (E), intäkter, kostnader och rörelse-

resultat. *Understödsföreningar* Prop. 1998/99:130
skall lämna upplysningar om
intäkter och kostnader fördelade
på verksamhetsgrenar.

7 kap.

4 §

För koncernredovisningen gäller i tillämpliga delar

1. de allmänna bestämmelserna om årsredovisningen i 2 kap. 2 §, med undantag för hänvisningarna till 2 kap. 1–3 §§ årsredovisningslagen (1995:1554),

2. bestämmelserna om balansräkning och resultaträkning i 3 kap., med det tillägget att vad som avsatts till kapitalandelsfonden skall tas upp i koncernbalansräkningen som bundet eget kapital under Andra fonder (AA.V),

3. bestämmelserna om värderingsregler i 4 kap.,

4. bestämmelserna om tilläggsupplysningar i 5 kap., med undantag för 2 § 4 och hänvisningarna till 5 kap. 8, 9 och 24 §§ årsredovisningslagen, samt

4. bestämmelserna om tilläggsupplysningar i 5 kap., med undantag för 2 § 4 och hänvisningarna till 5 kap. 8, 9 och 26 §§ årsredovisningslagen, samt

5. bestämmelserna om upplysningarna i förvaltningsberättelsen i 6 kap. 1 och 2 §§, med undantag för hänvisningen till 6 kap. 2 § årsredovisningslagen.

8 kap.

4 §

Årsredovisningen för det förflutna räkenskapsåret skall lämnas till revisorerna och lekmanna-revisorerna senast en månad före ordinarie *bolagsstämma*.

Årsredovisningen för det förflutna räkenskapsåret skall lämnas till revisorerna och lekmanna-revisorerna senast en månad före ordinarie *stämma*.

Härigenom föreskrivs att 9 kap. 13 § lagen (1995:1570) om medlemsbanker skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 kap.

13 §

Likvidatorerna skall för varje räkenskapsår lämna en årsredovisning, som skall läggas fram på den ordinarie förenings-stämman för godkännande. I fråga om likvidatorernas redovisning och dess behandling på stämman tillämpas inte 7 kap. 5 § andra stycket 1 och 2 denna lag. Bestämmelserna i 5 kap. 17–23 §§ och 6 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) samt 5 kap. 2 § 3 och 6 kap. 2 och 3 §§ lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag behöver inte heller tillämpas.

Likvidatorerna skall för varje räkenskapsår lämna en årsredovisning, som skall läggas fram på den ordinarie förenings-stämman för godkännande. I fråga om likvidatorernas redovisning och dess behandling på stämman tillämpas inte 7 kap. 5 § andra stycket 1 och 2 denna lag. Bestämmelserna i 5 kap. 18–25 §§ och 6 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) samt 2 kap. 1 §, 5 kap. 2 § 3 och 6 kap. 2 och 3 §§ lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag behöver inte heller tillämpas.

I balansräkningen tas det egna kapitalet upp i en post, varvid insatskapitalet anges inom linjen och i förekommande fall delas upp på medlemsinsatskapital och förlagsinsatskapital.

Ingen tillgång får tas upp till ett högre värde än den beräknas inbringa efter avdrag för försäljningskostnaderna. Om en tillgång kan beräknas inbringa ett väsentligt högre belopp än det värde som har tagits upp i balansräkningen eller om det för en skuld eller en likvidationskostnad kan beräknas gå åt ett belopp som väsentligt avviker från den redovisade avsättningen eller skulden, skall vid tillgångs-, avsättnings- eller skuldposten det beräknade beloppet anges inom linjen.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999.

Härigenom föreskrivs att 6 § lagen (1995:1623) om skattereduktion för riskkapitalinvesteringar skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 §

Med företag i samma koncern förstås juridisk person som ingår i samma koncern enligt 1 kap. 5 § aktiebolagslagen (1975:1385), 1 kap. 4 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, 1 kap. 1 § lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag eller, för det fall den sist nämnda lagen inte längre skall tillämpas, 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554). Vidare anses ett utländskt bolag ingå i samma koncern som ett svenskt företag om bolaget, för det fall att bolaget hade varit ett svenskt aktiebolag, skulle ha varit ett moderföretag till det svenska företaget.

Med företag i samma koncern förstås juridisk person som ingår i samma koncern enligt 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554). Vidare anses ett utländskt bolag ingå i samma koncern som ett svenskt företag om bolaget, för det fall att bolaget hade varit ett svenskt aktiebolag, skulle ha varit ett moderföretag till det svenska företaget.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999.

Härigenom föreskrivs att 67 och 71 §§ lagen (1997:239) om arbetslöshetskassor skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

67 §

Styrelsen skall avge årsredovisning för varje verksamhetsår. Årsredovisningen skall bestå av resultaträkning, balansräkning och förvaltningsberättelse.

Resultaträkningen och balansräkningen skall upprättas i enlighet med bestämmelserna i bokföringslagen (1976:125). Förvaltningsberättelsen skall upprättas med iakttagande av god redovisningssed.

Styrelsen skall avse årsredovisning för varje räkenskapsår. Bestämmelser om bokföring och annan redovisning finns i övrigt, förutom i 68-71 §§ denna lag, i bokföringslagen (1999:000) och årsredovisningslagen (1995:1554).

71 §

Regeringen eller efter regeringens bemyndigande Arbetsmarknadsstyrelsen får utfärda närmare föreskrifter om arbetslöshetskassans bokföring, årsbokslut och årsredovisning. Om det finns särskilda skäl, får föreskrifterna avvika från vad som följer av bokföringslagen (1976:125).

Regeringen eller efter regeringens bemyndigande Arbetsmarknadsstyrelsen får utfärda närmare föreskrifter om arbetslöshetskassans bokföring och årsredovisning. Om det finns särskilda skäl, får föreskrifterna avvika från vad som följer av bokföringslagen (1999:000) och årsredovisningslagen (1995:1554).

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999.

Härigenom föreskrivs att 14 kap. 4 och 7 §§ skattebetalningslagen (1997:483) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

14 kap.

4 §

Skattemyndigheten får förelägga den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt *bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141)* eller som är annan juridisk person än dödsbo att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som rör rättshandling mellan den som föreläggs och den med vilken han har ingått rättshandlingen (kontrolluppgift). Föreläggande får meddelas, om kontrolluppgiften har betydelse för beskattning enligt denna lag.

Om det finns särskilda skäl, får även någon annan person än som avses i första stycket föreläggas att lämna kontrolluppgift.

7 §

Skattemyndigheten får besluta om skatterevision för att kontrollera att deklara- tions- och annan uppgiftsskyldighet fullgjorts riktigt och fullständigt eller, att förutsättningar finns att fullgöra uppgiftsskyldighet som kan antas uppkomma.

Skattemyndigheten får besluta om skatterevision också för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll enligt första stycket av någon annan än den som revideras.

Skatterevision får göras hos

1. den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt *bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141)*,

2. någon annan juridisk person än dödsbo,

3. den som har anmält sig för registrering enligt 3 kap. 1 §,

4. den som ansökt om eller fått en F-skattsedel enligt 4 kap., och

1. den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt *bokföringslagen (1999:000)*,

5. sådan representant för en utländsk företagare som avses i 23 kap. 4 §.

I övrigt gäller för skatterevision bestämmelserna om taxeringsrevision i 3 kap. 9–14 c §§ taxeringslagen (1990:324).

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999. I fråga om den som är skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) skall 14 kap. 4 och 7 §§ även därefter tillämpas i sin äldre lydelse.

2.43 Förslag till lag om ändring i lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m.

Prop. 1998/99:130

Härigenom föreskrivs att 3 § lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m. skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 §

Skattemyndigheten får besluta om revision hos den som har eller kan antas ha upplåtit plats för torg- och marknadshandel för att kontrollera att denne fullgjort sina skyldigheter enligt 2 §.

Revision enligt första stycket får göras hos den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt *bokföringslagen (1976:125)* eller skyldig att föra räkenskaper enligt *jordbruksbokföringslagen (1979:141)* och hos annan juridisk person än dödsbo.

Revision enligt första stycket får göras hos den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt *bokföringslagen (1999:000)* och hos annan juridisk person än dödsbo.

I övrigt gäller bestämmelserna i 3 kap. 9–14 c §§ *taxeringslagen (1990:324)* i tillämpliga delar.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2000 och tillämpas första gången för det räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 1999. I fråga om den som är skyldig att föra räkenskaper enligt *jordbruksbokföringslagen (1979:141)* skall 3 § även därefter tillämpas i sin äldre lydelse.

Regeringen bemyndigade i augusti 1991 chefen för Justitiedepartementet att tillkalla en kommitté med uppgift att göra en översyn av redovisningslagstiftningen (dir. 1991:71). Den kommitté som därefter tillsattes antog namnet Redovisningskommittén.

Kommitténs huvuduppgift var att överväga vilka lagändringar och andra åtgärder som är påkallade för att anpassa lagstiftningen till utvecklingen på redovisningsområdet. Arbetet skulle avse såväl frågor om företagets löpande bokföring som frågor om upprättande av årsbokslut, årsredovisning och koncernredovisning. I kommitténs uppdrag ingick vidare att behandla en rad övergripande frågor på redovisningsområdet, såsom lagstiftningens struktur, kompletterande normgivning och sambandet mellan redovisning och beskattning. Kommitténs uppdrag utvidgades sedermera genom flera tilläggsdirektiv.

Kommittén har avgett delbetänkandena Års- och koncernredovisning enligt EG-direktiv (SOU 1994:17) och Sambandet Redovisning – Beskattning (SOU 1995:43) samt slutbetänkandet Översyn av redovisningslagstiftningen (SOU 1996:157). Det första betänkandet har lett till lagstiftning (se prop. 1995/96:10, bet. 1995/96:LU4, rskr. 1995/96:91). Delbetänkandet Sambandet Redovisning – Beskattning (SOU 1995:43) bereds fortfarande inom Regeringskansliet.

Sammanfattningen och lagförslagen i slutbetänkandet finns i *bilagorna 1* och *2*. Förslagen har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. En sammanställning av remissvaren finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr Ju 96/4095).

I slutbetänkandet behandlas bl.a. frågan om miljöredovisning. I den delen har lagstiftning redan kommit till stånd (se prop. 1996/97:167, bet. 1997/98:JoU8, rskr. 1997/98:56). Vi kommer nu att ta upp de övriga frågor som behandlas i slutbetänkandet. Vissa skatterättsliga frågor tas dock inte upp utan kommer att beredas vidare inom Finansdepartementet.

Under beredningen av slutbetänkandet har det inom Justitiedepartementet utarbetats en promemoria med ett utkast till en lagrådsremiss. Promemorian innehåller ett förslag till en ny bokföringslag, se *bilaga 4*. Promemorian (i fortsättningen ”promemorian 1”) har varit föremål för remissbehandling. Remissinstanserna finns förtecknade i *bilaga 5*. Remissvaren har sammanställts och finns tillgängliga i lagstiftningsärendet (dnr Ju 96/4095). Under beredningen har även upprättats kompletterande förslag till ändringar i stiftelselagen. Förslagen överensstämmer i huvudsak med de förslag som framläggs i denna proposition. De har diskuterats vid ett möte den 23 mars 1999 med företrädare för Kammarkollegiet, Länsstyrelsen i Stockholms län, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Svenska Revisorsamfundet SRS och Föreningen Stiftelser i Samverkan. Anteckningar från mötet finns tillgängliga i lagstiftningsärendet.

Inom Justitiedepartementet har även upprättats promemorian Förkortad resultaträkning enligt 3 kap. 7 § årsredovisningslagen (1995:1554). Förslagen i promemorian finns i *bilaga 6*. Promemorian

(i fortsättningen ”promemorian 2”) har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 7*. En sammanställning av remissvaren finns tillgänglig i ärendet (dnr Ju98/1785). Vi avser att i det följande ta upp även de frågor som behandlas i den promemorian.

Vissa frågor med redovisningsanknytning har behandlats i en promemoria från Finansdepartementet (i fortsättningen ”promemorian 3”), Ändrade regler för revisorer i sparbanker och medlemsbanker, m.m. (Ds 1999:8). I promemorian behandlas bl.a. en fråga om finansieringsanalys för kreditinstitut och värdepappersbolag. Promemorians förslag i denna del finns i *bilaga 8*. En förteckning av remissinstanserna som yttrat sig över promemorian finns i *bilaga 9*. En sammanställning av remissvaren finns tillgängliga i ärendet (dnr Fi99/744). I förevarande proposition behandlas även denna fråga.

Vissa ändringar av redovisningsreglerna för försäkringsbolag har nyligen föreslagits i proposition 1998/99:87, Ändrade försäkringsrörelse regler (bet. 1998/88:FiU28). Ändringarna, som träder i kraft den 1 januari 2000, har beaktats i denna proposition.

Lagrådet

Regeringen beslutade den 15 april 1999 att inhämta Lagrådets yttrande över de lagförslag som finns i *bilaga 10*.

Lagrådets yttrande finns i *bilaga 11*.

Regeringen kommer att behandla Lagrådets synpunkter i avsnitten 5.2, 6.3, 14.5 och 20.1 samt i författningskommentaren till de berörda paragraferna. Det kan dock redan här sägas att regeringen i propositionen i allt väsentligt har följt Lagrådets förslag. I förhållande till lagrådsremissen har också gjorts vissa andra ändringar av väsentligen redaktionell natur.

De under avsnitt 2.3, 2.5–2.8, 2.10, 2.14–2.16, 2.19–2.21, 2.24–2.28, 2.30–2.34 och 2.39–2.43 angivna lagförslagen har inte granskats av Lagrådet. Det rör sig i dessa fall om konsekvensändringar, föranledda av de lagförslag som har granskats av Lagrådet, och i några fall mindre justeringar av redaktionell art. Med hänsyn till ändringarnas enkla beskaffenhet har det inte ansetts nödvändigt att höra Lagrådet i dessa delar.

Regeringen beslutade vidare den 22 april 1999 att inhämta Lagrådets yttrande över de lagförslag som finns i *bilaga 12*.

I förhållande till förslagen i lagrådsremissen den 22 april 1999 har vissa justeringar gjorts i bestämmelserna om finansieringsanalys i 2 kap. 1 § och 7 kap. 1 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag. Lagrådet har inte yttrat sig över dessa bestämmelser, bl.a. med hänsyn till den samordning som krävdes av förslagen i de båda lagrådsremisserna. Justeringarna innebär att vissa aktiebolag som fortfarande omfattas av viss övergångslagstiftning skall upprätta finansieringsanalys under samma förutsättningar som gäller för aktiebolag i allmänhet. För övriga kreditinstitut och värdepappersbolag följs däremot lagrådsremissens förslag att finansieringsanalys skall upprättas

oavsett företagets storlek. Detsamma föreslås i fråga om finansiella holdingföretag som skall upprätta koncernredovisning enligt samma lag. Motsvarande ordning gäller för övrigt redan i dag i fråga om delårsrapporter. Justeringen kan alltså väsentligen utformas enligt förebild från gällande regler. Den samordning som behövs i övrigt innebär att hänvisningar till bl.a. aktieföretagslagen ersätts av hänvisningar till årsredovisningslagen. Även bestämmelserna om delårsrapporter i 9 kap. 1 § ÅRKL har justerats på samma sätt i förhållande till lagrådsremissen. Ändringarna är av enkel beskaffenhet och Lagrådets hörande i dessa delar har därför inte ansetts erforderligt.

Begreppet redovisning ges ibland en mycket vid innebörd. Ibland får begreppet även innefatta s.k. *intern redovisning*. Med intern redovisning avses åtgärder som företas inom ett företag för att underlätta företagsledningens planering och kontroll. Den interna redovisningen är inte lagreglerad. I detta lagstiftningsärende kommer endast den *externa redovisningen* att behandlas. Den externa redovisningen omfattar den löpande bokföringen, årsbokslutet, års- och koncernredovisningarna samt delårsrapporterna.

Genom den löpande bokföringen insamlas och sammanställs löpande information om ett företags affärshändelser. Denna information ligger sedan till grund för årsbokslutet och års- och koncernredovisningarna. Årsbokslutet sammanfattar de affärshändelser som har ägt rum under året. Års- och koncernredovisningarna har liknande karaktär men syftar framför allt till att ge information till företagets intressenter. Delårsrapporter kan beskrivas som bokslut för en del av ett räkenskapsår.

I det följande används begreppet ”redovisning” för att beteckna olika slag av extern redovisning.

Redovisningen har bl.a. till syfte att utgöra grundval för framtida ekonomiska beslut, för företaget självt eller för dess utomstående intressenter. Den kan också utgöra underlag för kontroll och uppföljning av företagets verksamhet och medelsförvaltning. I ett aktiebolag eller en ekonomisk förening är årsredovisningen och dess granskning viktig för aktieägarnas respektive medlemmarnas beslut om ansvarsfrihet för styrelsen och den verkställande direktören. Bokföring och annan redovisning kan också vara av stor vikt vid utredandet av misstankar om ekonomiska oegentligheter, t.ex. skatte- och borgenärssbrott. Enligt svensk rätt har redovisningen också en direkt betydelse för borgenärernas skydd. I den associationsrättsliga lagstiftningen är nämligen möjligheten till vinstutdelning kopplad till vilket fritt eget kapital som har redovisats i årsredovisningen (se bl.a. 12 kap. aktiebolagslagen [1975:1385]). Slutligen har redovisningen stor betydelse för beskattningen av näringsverksamhet. Vid taxeringen sker nämligen bedömningen av intäkter och kostnader på grundval av innehållet i redovisningen, i den mån särskilda skatteregler inte föreskriver något annat.

Vad som nu har sagts gäller redovisningen inom den privata sektorn av samhället. Redovisning fyller en viktig funktion också inom stat och kommun, såväl som underlag för beslut som för efterföljande kontroll och uppföljning. I detta lagstiftningsärende behandlas emellertid inte redovisning inom offentlig verksamhet.

5.1 Nuvarande lagstiftning

I dag är lagreglerna om redovisning spridda på flera olika lagar. Uppdelningen beror dels på att olika delar av redovisningen (icke offentlig respektive offentlig redovisning) behandlas i olika lagar, dels på att olika verksamhetsformers redovisning regleras på skilda ställen i lagstiftningen.

Regler om bokföring och årsbokslut

De centrala lagreglerna avseende företagens icke-offentliga redovisning finns i bokföringslagen (1976:125). Lagen innehåller bestämmelser om löpande bokföring, upprättande av årsbokslut och arkivering av räkenskapsmaterial. Den skall tillämpas av i stort sett alla bokföringsskyldiga, oavsett verksamhetens form och art. Huruvida en stiftelse är bokföringsskyldig regleras visserligen inte i bokföringslagen utan i stiftelselagen (1994:1220) eller lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. (tryggandelagen). Om stiftelsen är bokföringsskyldig, är den emellertid skyldig att följa bestämmelserna i bokföringslagen.

Bokföringslagens regler om årsbokslut är dock varken uttömmande eller generella. För det första finns det både i lagen (1980:1103) om årsredovisning m.m. i vissa företag (1980 års årsredovisningslag) och i lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar (föreningslagen) vissa särregler om årsbokslut. För det andra har tillämpningsområdet för bokföringslagens bestämmelser om årsbokslut nyligen minskat. Numera gäller att de företag som omfattas av årsredovisningslagen (1995:1554), lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag (ÅRKL) eller lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag (ÅRFL) i stället skall tillämpa vissa av den lagens regler vid årsbokslutets upprättande.

En grupp av näringsidkare, nämligen jordbrukare, är över huvud taget inte skyldiga att följa bokföringslagens regler. De omfattas i stället av jordbruksbokföringslagen (1979:141). Enligt den lagen skall de föra räkenskaper som underlag för taxeringen, dvs. de har ålagts ett slags begränsad bokföringsskyldighet.

Det bör slutligen påpekas att bokföringslagens regler om t.ex. löpande bokföring inte är uttömmande. Lagen har i stället fått karaktär av ramlag. Den innehåller i huvudsak endast de grundläggande normerna för redovisningen. Dessa normer måste sedan fyllas ut genom kompletterande normgivning. I lagen kommer detta till uttryck genom en hänvisning till god redovisningssed (se 2 §). God redovisningssed har i förarbetena till lagen beskrivits som en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga. Särskild betydelse måste därvid tillmätas allmänna råd och rekommendationer av auktoritativa organ såsom Bokföringsnämnden, Redovisningsrådet och i förekommande fall Finansinspektionen. Lagens hänvisning till god

redovisningssed innebär att företagen är skyldiga att anpassa sig till den praxis som utvecklas för att fylla ut och tolka lagens regler. Prop. 1998/99:130

Den offentliga redovisningen

Reglerna om företagens offentliga redovisning (årsredovisning, koncernredovisning och delårsrapporter) är spridda på flera lagar. Vilken lag som skall tillämpas beror främst på vilken form verksamheten drivs i.

Aktiebolag och *vissa handelsbolag* omfattas av 1995 års årsredovisningslag. *Andra handelsbolag* än de som omfattas av 1995 års årsredovisningslag omfattas av 1980 års årsredovisningslag men kan välja att i stället upprätta sin offentliga redovisning enligt 1995 års årsredovisningslag. I den mån *enskild näringsidkare* eller *ideella föreningar* är skyldiga att upprätta en offentlig redovisning, skall detta göras enligt 1980 års årsredovisningslag. *Ekonomiska föreningar* skall följa de regler om redovisning som finns i föreningslagen men kan, liksom handelsbolag, välja att upprätta den offentliga redovisningen enligt 1995 års årsredovisningslag. Under vilka förutsättningar *stiftelser* skall upprätta en offentlig redovisning och vad denna i så fall skall innehålla regleras i 3 kap. stiftelselagen och i tryggandelagen. *Banker, andra kreditinstitut* och *värdepappersbolag* skall upprätta sin offentliga redovisning enligt ÅRKL, medan *försäkringsaktiebolag* och *ömsesidiga försäkringsbolag* skall upprätta sin enligt ÅRFL.

Även de lagar som reglerar den offentliga redovisningen har karaktär av ramlagar. Det har förutsatts att det vid sidan av lagreglerna skall utvecklas kompletterande normer. I lagarna uttrycks detta genom hänvisningar till god redovisningssed (om innebörden i det begreppet, se ovan). De företag som omfattas av ÅRKL eller ÅRFL måste därutöver iakttä särskilda av Finansinspektionen utfärdade föreskrifter.

Tidigare har redovisningsbestämmelserna, trots uppsplittringen på olika lagar, varit förhållandevis enhetliga, i vart fall på så sätt att alla företag har tillämpat likartade värderings- och klassificeringsregler. Med tillkomsten av årsredovisningslagen, ÅRKL och ÅRFL har denna enhetlighet minskat. Dessa lagar, vilka trädde i kraft den 1 januari 1996, innebär en anpassning till EG:s regelverk på redovisningsområdet (de fjärde och sjunde bolagsrättsliga direktiven respektive två särskilda redovisningsdirektiv för finansiella företag). Lagarna avviker i flera hänseenden från vad som tidigare har gällt i Sverige. Särskilt påtagliga är dessa skillnader i fråga om resultat- och balansräkningarnas uppställning. Men även en del värderings- och klassificeringsregler är annorlunda och kraven på tilläggsupplysningar om företagens förhållanden är mera omfattande. Som en följd av de särskilda redovisningsdirektiven för finansiella företag finns det också betydande skillnader mellan de tre nya lagarna. ÅRKL och ÅRFL innehåller bl.a. delvis annorlunda värderingsregler och kräver dessutom flera tilläggsupplysningar av företagen.

1980 års årsredovisningslag, föreningslagen och stiftelselagen har inte ändrats på motsvarande sätt. Skälet till det är att de företag som är

skyldiga att följa dessa lagar inte omfattas av EG:s redovisningsdirektiv. Vid införlivandet av direktiven fanns det inte underlag för att bedöma om EG-reglerna trots detta borde gälla fullt ut för dessa företag. Som nyss har nämnts har handelsbolag och ekonomiska föreningar sedermera fått möjlighet att frivilligt gå över till årsredovisningslagens regelverk. Fortfarande finns det emellertid många företag som tillämpar det äldre regelverk som kommer till uttryck i de tre nämnda lagarna.

Det som nu har sagts innebär sammanfattningsvis att det i dag finns flera parallella regelverk avseende företagens offentliga redovisning. Ett regelverk har sin utgångspunkt i bokföringslagens regler om årsbokslut och kompletteras med särskilda regler i 1980 års årsredovisningslag, föreningslagen eller stiftelselagen. Ett annat regelverk finns i 1995 års årsredovisningslag. I dessa regelverk föreskrivs sinsemellan olika uppställningsformer för resultaträkningen och balansräkningen. Även värderings- och klassificeringsreglerna skiljer sig åt i vissa avseenden. Kraven på tilläggsupplysningar är olika. Vid sidan av dessa båda regelverk finns det ytterligare två regelverk, ett för företag som omfattas av ÅRKL och ett för företag som omfattas av ÅRFL. Båda kännetecknas av särskilda värderings- och klassificeringsregler och särskilda krav på tilläggsupplysningar.

5.2 Den nya lagstiftningens struktur

Regeringens förslag: Bestämmelserna om kretsen av bokförings-skyldiga, löpande bokföring och arkivering samlas i en ny bokföringslag. Årsredovisningslagens tillämpningsområde utsträcks så att den kommer att omfatta samtliga företag som är skyldiga att avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning. Bestämmelserna om finansiella företags offentliga redovisning skall dock liksom hittills finnas i ÅRKL och ÅRFL.

Kommitténs förslag: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanserna har tillstyrkt eller inte haft något att invända mot kommitténs förslag att bestämmelserna om kretsen av bokföringsskyldiga, bokföring och arkivering tas in i en särskild ny bokföringslag. *Riksskatteverket* och *Svenska Revisors-samfundet SRS* har dock menat att bokföringslagen och årsredovisningslagen bör slås samman till en generell redovisningslag.

De flesta remissinstanserna har tillstyrkt eller inte haft något att invända mot kommitténs förslag att årsredovisningslagen utsträcks till att omfatta samtliga företag som är skyldiga att avsluta den löpande bokföringen. *Föreningen Stiftelser i Samverkan* har ansett att de grundläggande bestämmelserna om stiftelsers redovisning bör meddelas i stiftelselagen.

Reglerna om bokföring samlas i en gemensam lag

Reglerna om bokföring bör enligt vår mening så långt möjligt vara desamma oavsett i vilken form en viss verksamhet drivs. Sålunda bör bokföringen av en näringsverksamhet ske enligt samma regler, oavsett om verksamheten drivs av ett aktiebolag, en stiftelse eller en fysisk person. Detta ger bäst förutsättningar för att jämföra olika företag med varandra. Det ger också bäst förutsättningar för en enhetlig utveckling av praxis. En annan fördel med gemensamma bokföringsregler är att ett byte av verksamhetsform inte leder till att andra regler blir tillämpliga på verksamheten.

Intresset av gemensamma bokföringsregler talar också för att reglerna samlas i en gemensam lag. Det ger bättre förutsättningar för att löpande bibehålla enhetligheten i regelverket. Det underlättar en gemensam utveckling av god redovisningssed. Det garanterar också att de som reglerna riktar sig till lätt kan skaffa sig en överblick över regelverket. Enligt vår mening bör därför reglerna om företagets bokföring tas in i en gemensam bokföringslag.

Vårt förslag innebär att frågor om stiftelsers bokföring skall regleras i bokföringslagen i stället för, som hittills, i stiftelselagen och tryggandelagen. En remissinstans har avstyrkt en sådan förändring under hänvisning till att det skulle leda till en uppsplittring av stiftelselagens sammanhållna och lättöverskådliga regelsystem. Vi kan för vår del inte se några särskilda olägenheter med att flytta bestämmelserna om stiftelsers bokföring till bokföringslagen. Det bör framhållas att stiftelselagens regler om bokföring redan i dag är ofullständiga, så att ledning till stor del måste sökas i 1976 års bokföringslag.

Bokföringslag – årsredovisningslag

Kommittén har i sitt arbete övervägt att sammanföra bestämmelserna om löpande bokföring och arkivering av räkenskapsmaterial med bestämmelserna om upprättande och offentliggörande av årsredovisning, dvs. en sammanslagning av bokföringslagen och årsredovisningslagen. Några av remissinstanserna har förordat en sådan ordning. Vi kan hålla med om att den skulle ha vissa fördelar. De olika moment som ett företags redovisning består av (löpande bokföring, avslutande av den löpande bokföringen, offentliggörande, förvaring och arkivering) skulle då kunna presenteras på ett naturligt sätt, steg för steg.

Mot en sammanslagning av lagarna om bokföring och årsredovisning talar emellertid att årsredovisningslagen redan i dag är omfångsrik och att bestämmelserna om löpande bokföring och arkivering skulle utgöra en ganska liten del av lagens totala antal bestämmelser. En sådan omfångsrik lag skulle bli svåröverskådlig, inte minst för de företag som enligt vårt förslag inte behöver avsluta den löpande bokföringen över-

huvudtaget eller i vart fall endast behöver upprätta en balansräkning och en resultaträkning.

Den nuvarande uppdelningen av redovisningslagstiftningen på å ena sidan en bokföringslag och å andra sidan en eller flera lagar om den offentliga redovisningen bör alltså behållas.

Tillämpningsområdet för årsredovisningslagen

Reglerna om redovisning bör, som vi redan tidigare har uttalat, så långt möjligt vara desamma oavsett i vilken form en viss verksamhet drivs. Genom att samla redovisningsregler för olika verksamhetsformer i en enda lag åstadkommer man bättre förutsättningar för en bestående enhetlighet i regelverket och en gemensam utveckling av god redovisningssed. Normalt leder det också till att regelverket blir mera överskådligt. Den nuvarande uppsplittringen av reglerna om företagens offentliga redovisning är mot den bakgrunden inte tillfredsställande. Vi föreslår därför att tillämpningsområdet för årsredovisningslagen utsträcks till att omfatta samtliga företag som är skyldiga att avsluta den löpande bokföringen med en årsredovisning. Bestämmelserna om offentlig redovisning i föreningslagen, 1980 års årsredovisningslag och stiftelselagen bör alltså utmönstras. De enstaka särregler som kan motiveras med en viss verksamhetsforms särart bör tas in i årsredovisningslagen.

Såsom kommer att framgå av det följande har vi dock när det gäller stiftelser funnit att det för närvarande är motiverat med ett flertal särregler. Ett skäl till det är att det i en stiftelse ofta inte finns några intressenter som kritiskt kan granska skötseln av stiftelsen. Ett annat skäl är att reglerna om stiftelser är förhållandevis nya och inte bör ändras på något mera genomgripande sätt innan de har hunnit utvärderas. *Lagrådet* har ansett att förenklingen av lagstiftningen i denna del skulle kunna drivas längre och att bestämmelserna bör ses över i samband med en kommande utvärdering av lagstiftningen. Vi delar uppfattningen att en utvärdering av stiftelselagen på sikt är motiverad och avser att inom de närmaste åren ta initiativ till en sådan. I samband med det får behovet av särregler för stiftelsers redovisning övervägas på nytt.

De finansiella företagens offentliga redovisning regleras sedan år 1996 av ÅRKL och ÅRFL. I samband med lagarnas tillkomst diskuterades om också reglerna för de finansiella företagens offentliga redovisning borde finnas i årsredovisningslagen. Regeringen ansåg då att vissa skäl talade för en gemensam lag men att en gemensam lag utan en översyn av mängden specialregler skulle bli svåröverskådlig för det stora flertalet företag. Vi gör samma bedömning i dag. Reglerna för finansiella företags offentliga redovisning bör alltså även fortsättningsvis finnas i ÅRKL respektive ÅRFL.

6.1 Nuvarande ordning

De lagregler om bokföring och redovisning som finns i dag – främst bokföringslagen, årsredovisningslagen och de särskilda årsredovisningslagarna för de finansiella företagen, ÅRKL och ÅRFL – har ramlagskaraktär. Inom de ramar som lagreglerna anger sker en kompletterande normgivning. Detta kommer i bokföringslagen och årsredovisningslagen till uttryck genom bestämmelser om att den bokföringsskyldige har att iaktta *god redovisningssed* (se 2 § bokföringslagen och 2 kap. 2 § årsredovisningslagen). I propositionen till bokföringslagen beskrev föredragande statsrådet *god redovisningssed* som ”en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga” och tillade bl.a.: ”Stor betydelse för innebörden av begreppet har givetvis de uttalanden i redovisningsfrågor som görs av den praktiskt och teoretiskt verksamma expertisen på redovisningsområdet” (se prop. 1975:104 s. 148). I dag torde *god redovisningssed* kunna beskrivas som de normer som grundas på – utöver lag och föreskrifter – redovisningspraxis och rekommendationer och uttalanden från vissa myndigheter och organisationer, framför allt Bokföringsnämnden, Finansinspektionen och Redovisningsrådet (jfr prop. 1995/96:10 del 2 s. 11 och 181).

Bokföringsnämnden

Bokföringsnämnden är en statlig myndighet. Enligt sin instruktion har nämnden till uppgift att främja utvecklandet av *god redovisningssed* i företagens bokföring och offentliga redovisning. Nämndens huvuduppgift är att närmare konkretisera innebörden av begreppet *god redovisningssed* och att utöva inflytande över hur frågan om *god redovisningssed* skall bedömas i olika situationer.

Nämnden saknar normgivningsmakt i regeringsformens mening. Dess rekommendationer och uttalanden i redovisningsfrågor har status av allmänna råd. De kan emellertid indirekt få rättslig betydelse när ett enskilt fall som innefattar en bedömning av *god redovisningssed* prövas av domstol eller förvaltningsmyndighet. Även om nämndens uttalanden och rekommendationer därvid inte är formellt bindande har de i praktiken ofta avgörande betydelse vid bedömningen av vad som utgör *god redovisningssed* (jfr prop. 1975:104 s. 205).

Finansinspektionen

Finansinspektionen är en statlig myndighet med uppgift att utöva tillsyn över bl.a. finansiella marknader, kreditinstitut och det enskilda försäkringsväsendet. Finansinspektionen har genom olika författningar bemyndigats att utfärda föreskrifter på redovisningsområdet. Enligt 1 kap. § ÅRKL och 1 kap. 4 § ÅRFL får inspektionen bemyndigas att lämna föreskrifter om kreditinstituts, värdepappersbolags och försäkrings-

företags löpande bokföring, årsbokslut och årsredovisning. Regeringen har utnyttjat denna rätt att delegera föreskriftsrätt till Finansinspektionen. Inspektionen har en liknande föreskriftsrätt i fråga om börser, auktoriserade marknadsplatser och clearingorganisationer samt i fråga om understödsföreningar. Föreskriftsrätten utgör normgivning i regeringsformens bemärkelse. Därutöver utfärdar inspektionen allmänna råd som inte är bindande men som får betydelse vid bedömningen av vad som utgör god redovisningssed för de finansiella företagen.

Redovisningsrådet

År 1989 bildades efter en överenskommelse mellan staten genom Bokföringsnämnden, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR och Sveriges Industriförbund en stiftelse med ändamål att främja utvecklandet av god redovisningssed i publika företag. Stiftelsen har sedermera ersatts av en ideell förening. Stockholms Fondbörs är medlem i denna förening med däremot inte Bokföringsnämnden. I den ideella föreningen är också näringslivsorganisationer, såsom Svenska Bankföreningen och Sydsvenska Handelskammaren medlemmar.

Till föreningen, tidigare stiftelsen, är knutet ett råd, Redovisningsrådet, som har till uppgift att utfärda rekommendationer och sprida information om redovisningsfrågor. Rådets ambition är att så långt som möjligt anpassa rekommendationerna till internationell praxis, i första hand rekommendationer från International Accounting Standards Committee (IASC).

Tillskapandet av Redovisningsrådet var inte avsett att innebära någon inskränkning i Bokföringsnämndens auktoritet som normutvecklare på redovisningsområdet. Avsikten var emellertid att nämnden i stort sett skulle kunna upphöra med att utfärda rekommendationer avseende frågor som tar sikte på de publika företagen. I stället skulle nämnden få bättre möjligheter att ge information och vägledning i bokföringsfrågor som rör icke-publika företag.

Ekonomistyrningsverket

Ekonomistyrningsverket är central förvaltningsmyndighet för statlig revision och redovisning. Verket har utarbetat detaljerade föreskrifter om myndigheternas löpande bokföring och årsredovisningar. Inom verket sker arbetet i dessa frågor i ett särskilt redovisningsråd som har till uppgift att främja utvecklingen av god redovisningssed i myndigheternas redovisning.

Verket meddelar inte några föreskrifter om företagens redovisning.

Regeringens bedömning: Lagarna om bokföring och redovisning bör i väsentliga delar utformas som ramlagar.

Kommitténs bedömning: Överensstämmer med regeringens bedömning.

Remissinstanserna: Det stora flertalet remissinstanser har instämt i bedömningen eller har inte haft några invändningar mot den. *Riksåklagaren* har dock menat att redovisningslagstiftningen inte bör göras mindre detaljerad än i dag.

Skälen för regeringens bedömning: Det finns starka samhälls-ekonomiska motiv för att företagens externa redovisningsinformation avlämnas i standardiserade former. Standardisering bidrar till att den information som kapitalplacerares, kreditgivare och andra externa intressenter erhåller via redovisningen lättare kan användas som underlag för olika typer av ekonomiska beslut.

Standardiseringen måste ske i organiserade former, dvs. genom något slag av normgivning. Att denna i vart fall till viss del måste ske genom lagstiftning torde vara självklart. Åtminstone de yttersta ramarna för redovisningens fullgörande måste anges, däribland de mest grundläggande principerna om redovisningens utformning och innehåll. Frågan är emellertid i vilken omfattning också de mera detaljerade reglerna måste komma till uttryck i lag. Normgivningen kan också ske på annat sätt. Ett tänkbart alternativ är att de kompletterande normerna ges formen av bindande föreskrifter som utfärdas av någon myndighet. Ett annat alternativ är att man låter de kompletterande normerna utvecklas genom praxis eller genom vägledande uttalanden från redovisningsexpertis.

Enligt vår mening kan det inte komma i fråga att ta in alla redovisningsnormer i lag. Till att börja med kan konstateras att de frågeställningar som uppkommer på redovisningsområdet är mycket olikartade och att lagregler som reglerar dem alla måste bli synnerligen omfattande. Till detta kommer behovet av anpassning till omvärldens förändringar. Näringslivet omstruktureras och internationaliseras. Nya avtalstyper utvecklas. Informationstekniken förändras. Utvecklingen på redovisningsområdet präglas också i hög grad av internationalisering, bl.a. genom det arbete som bedrivs inom International Accounting Standards Committee. Dessa utvecklingstendenser gör att det befintliga regelbeståndet ständigt måste kunna omprövas, anpassas till omvärldens förhållanden och kompletteras med normer på tidigare oreglerade områden. Enligt vår mening är sådana anpassningar knappast möjliga inom ramen för den förhållandevis långsamma lagstiftningsprocessen.

Vad som nu sagts talar för att lagreglerna på redovisningsområdet så långt möjligt begränsas till mera allmänna principer för rapportering och dokumentation av räkenskapsmaterial. Lagstiftningen bör alltså utformas som en ramlagstiftning.

Regeringens förslag: Liksom hittills skall en statlig myndighet kunna meddela bindande föreskrifter avseende de finansiella företagens bokföring och offentliga redovisning.

I övrigt skall god redovisningssed främst utvecklas på grundval av uttalanden från normgivande organ.

Kommitténs förslag: Överensstämmer delvis med regeringens förslag. Kommittén har dock ansett att bindande föreskrifter om redovisning bör få förekomma endast såsom verkställighetsföreskrifter enligt 8 kap. 13 § regeringsformen.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanser har tillstyrkt kommitténs förslag eller har inte haft några invändningar mot det. *Finansinspektionen* har dock starkt ifrågasatt om förslaget är förenligt med de krav som ställs på stabilitet och genomlysning i finansiella företag. Inspektionen har därför, i likhet med *Riksåklagaren*, förordat en mera långtgående föreskriftsrätt för Finansinspektionen.

Bakgrund:

Normgivning enligt regeringsformen

I 8 kap. regeringsformen finns bestämmelser om hur lagar och andra föreskrifter som härrör från den offentliga makten meddelas. I det följande används begreppet ”föreskrift” som en samlande benämning på de rättsregler vars tillkomst 8 kap. regeringsformen reglerar.

I 8 kap. 2 § regeringsformen regleras vad som brukar kallas *privaträttsliga normer*, dvs. föreskrifter om enskildas personliga ställning samt om deras personliga och ekonomiska förhållanden inbördes. Med enskilda avses såväl fysiska som juridiska personer. Till föreskrifter om enskildas personliga ställning hänförs regler om enskildas rättskapacitet och rättsliga handlingsförmåga och även regler om bildande och upplösning av juridiska personer. Såvitt gäller juridiska personer avses med föreskrifter om den personliga ställningen bl.a. de grundläggande föreskrifterna om aktiebolag och föreningar av skilda slag och om andra slag av juridiska personer.

Föreskrifter som faller in under 8 kap. 2 § regeringsformen skall meddelas genom lag. Något utrymme för riksdagen att delegera normgivningsmakten finns, såvitt nu är av intresse, inte.

I 8 kap. 3 § regeringsformen behandlas *betungande offentlighetsrättsliga föreskrifter*, dvs. föreskrifter som gäller förhållandet mellan enskilda och det allmänna och avser ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden. Också detta slag av föreskrifter skall meddelas genom lag. Såsom framgår av 8 kap. 7 § regeringsformen kan emellertid riksdagen på detta område i viss omfattning delegera normgivningskompetensen till regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer. Det gäller bl.a. i fråga om föreskrifter om kreditgivning och näringsverksamhet.

Möjligheten att delegera normgivningsmakten skiljer sig alltså åt mellan det privaträttsliga respektive det offentlighetsrättsliga området. Gränsen mellan de båda områdena är ofta vanskelig att dra. Ett sätt att bestämma gränsen är att se till det syfte och ändamål som en viss rättsregel har. En sådan metod är dock inte alltid genomförbar i ett samhälle där det privaträttsliga regelsystemet ibland genomsyras av olika samhälleliga hänsyn. Enligt ett annat synsätt bör en regel som kan åberopas och göras gällande i tvister mellan enskilda vara att anse som privaträttslig, medan en regel som kan åberopas endast av eller mot en representant för det allmänna anses som offentlighetsrättslig.

Oavsett om en regel är av det ena eller andra slaget har regeringen enligt 8 kap. 13 § regeringsformen möjlighet att utan riksdagens bemyndigande meddela s.k. verkställighetsföreskrifter. Regeringen kan också bemyndiga en förvaltningsmyndighet att meddela sådana föreskrifter. Med verkställighetsföreskrifter avses i första hand föreskrifter av rent administrativ karaktär. I viss utsträckning kan visserligen verkställighetsföreskrifter användas för att fylla ut de bestämmelser som finns i en lag. Det förutsätter emellertid att den lagbestämmelse som skall kompletteras är så detaljerad att regleringen inte tillförs något väsentligt nytt genom verkställighetsföreskriften (se prop. 1973:90 s. 211). Vilken grad av precision hos lagbestämmelsen som krävs är oklart. Det torde i vart fall vara nödvändigt att lagen anger en princip som är vägledande vid utformningen av verkställighetsföreskriften.

Sådan normgivningsmakt som behandlas i 8 kap. regeringsformen kan inte delegeras till enskilda. Detta hindrar dock inte att ett normgivande offentligt organ i lag eller annan bindande föreskrift hänvisar till s.k. standarder, dvs. regler som har utarbetats av ett internationellt eller svenskt standardiseringsorgan. En hänvisning till en sådan standard torde dock inte kunna omfatta framtida ändringar av denna.

Nuvarande förhållanden

Bokföringsnämnden bidrar i dag till utvecklandet av god redovisningssed genom att utfärda allmänna råd (rekommendationer och uttalanden) som inte är formellt bindande för företagen. Betydelsen av denna verksamhet ligger i att nämndens avgöranden normalt anses slå fast vad som är god redovisningssed. Nämndens verksamhet utgör dock inte normgivning i regeringsformens mening.

Finansinspektionens verksamhet på detta område är delvis av annan karaktär än Bokföringsnämndens. För det första är den inriktad på finansiella företag. För det andra använder sig inspektionen därvid delvis av bindande föreskrifter. Med stöd av 1 kap. 5 § ÅRKL, 1 kap. 4 § ÅRFL och 11 kap. 2 § lagen (1992:543) om börs- och clearingverksamhet har regeringen bemyndigat Finansinspektionen att utfärda föreskrifter på vissa områden. Inspektionen har utnyttjat bemyndigandena i ganska stor utsträckning. Föreskrifterna omfattar regler om uppställningsformer för resultat- och balansräkningarna, om värdering, om tilläggsupplysningar m.m. Dessa föreskrifter faller in under regeringsformens bestämmelser

om normgivning. Finansinspektionen har också utfärdat allmänna råd om redovisning i finansiella företag. I den delen är det inte fråga om normgivning i regeringsformens mening.

Redovisningsrådets rekommendationer har givetvis inte karaktär av i vanlig mening bindande föreskrifter och utgör därför inte heller normgivning i regeringsformens mening. I inregistreringskontraktet för Stockholms fondbörs ingår emellertid en bestämmelse om att de vid börsen inregistrerade företagen skall lämna upplysningar om de avviker från redovisningsrådets rekommendationer.

Skälen för regeringens förslag:

Behovet av bindande föreskrifter om redovisning för finansiella företag

De finansiella företagen – främst banker, andra kreditinstitut och försäkringsbolag – spelar en nyckelroll i varje ekonomiskt system. Kriser i deras verksamhet kan få allvarliga återverkningar på samhället i stort. Det är därför särskilt angeläget att deras förhållanden genomlyses noga och att normerna är tydliga och bindande. Behovet av god redovisning går hand i hand med samhällets behov av tillsyn över de finansiella företagen. Också för själva tillsynsverksamheten är det av stor betydelse att företagens redovisningar bygger på enhetliga och för företagen bindande regler.

Vad som nu har sagts talar för att det på de finansiella företagens område inte är tillräckligt att låta den kompletterande normgivningen ske genom allmänna råd. Ytterligare ett skäl för detta är att det på de finansiella företagens område finns en omfattande och i långa stycken detaljerad EG-reglering. Denna måste införlivas i svensk rätt genom bindande föreskrifter.

Av skäl som vi har angett i avsnitt 6.2 ovan är det å andra sidan knappast lämpligt att ta in alla de finansiella företagens redovisningsnormer i lag. Bland annat skulle det då bli nödvändigt med en mycket omfattande lagreglering. Det behov som ibland kan uppkomma att snabbt åstadkomma en anpassning av regelverket till utvecklingen på redovisningsområdet kan inte heller tillgodoses inom ramen för den förhållandevis långsamma lagstiftningsprocessen. En sådan tröghet skulle inte sällan vara menlig för företagen på området.

Mot den bakgrunden finns det enligt regeringens mening ett påtagligt behov av att på detta område kunna meddela i regeringsformens mening bindande föreskrifter om redovisning.

Det konstitutionella utrymmet för bemyndiganden på redovisningsområdet

Frågan om reglerna om redovisning är att anse som privaträttsliga eller offentligrättsliga är svårbedömbart och föremål för skilda meningar. Klart är att reglerna har mycket påtagliga offentligrättsliga inslag och att de bl.a. bärs upp av allmänna intressen såsom skyddet för betalnings- och kreditväsendet.

Särskilt tydligt är de allmänna intressena bakom reglerna om finansiella företags bokföring och redovisning. I likhet med många andra offentligrättsliga föreskrifter kan visserligen dessa regler ibland åberopas i civilrättsliga tvister. Reglernas huvudsakliga betydelse ligger emellertid på ett annat plan. Reglerna är sålunda starkt kopplade till de lagstadgade kraven på finansiell stabilitet och genomlysning av finansiella företag. Här dominerar således det offentligrättsliga inslaget i reglerna. Det förhållandet att Finansinspektionen sedan lång tid har haft normgivningsrätt på detta område kan ses som ett tecken på att reglerna traditionellt har uppfattats som väsentligen offentligrättsliga.

Enligt vår mening finns det därför redan i dag utrymme för normgivningsbemyndiganden avseende finansiella företags bokföring och redovisning.

Det kan tilläggas att *Lagrådet* utförligt har diskuterat frågan om normgivning på detta område. Lagrådet pekar bl.a. på att bemyndiganden av det aktuella slaget har getts av riksdagen vid upprepade tillfällen och att detta klart talar mot tanken att de skulle vara oförenliga med grundlagen. Lagrådet hänvisar också till ett tidigare principuttalande av Lagrådet där det markerades att kravet på en grundlagstillämpning i strikt överensstämmelse med lagtexten gör sig gällande med olika styrka. En strikt tillämpning var befogad t.ex. i fråga om de absoluta fri- och rättigheterna (se prop. 1977/78:75 s. 144 f.). Lagrådet har i förevarande ärende sagt sig inte ha någon erinran mot det sätt på vilket frågan nu hanteras. Lagrådet har dock förordat en allmän översyn av 8 kap. regeringsformen.

I lagrådsremissen uttalade vi vår avsikt att tillsätta en utredning med uppdrag att lägga fram förslag till mera begränsade ändringar i 8 kap. regeringsformen. Syftet med dessa skulle vara att tydliggöra att det är möjligt att bemyndiga regeringen eller myndighet under regeringen att meddela föreskrifter om redovisning för finansiella företag. Lagrådet har å sin sida uttalat att det knappast är önskvärt att 8 kap. regeringsformen belastas med ytterligare kasuistiska bestämmelser. Enligt vår mening finns det fortfarande argument för ett utredningsarbete inriktat på begränsade ändringar. Mot bakgrund av Lagrådets uttalande anser vi emellertid att behovet och lämpligheten av mera begränsade ändringar i 8 kap. regeringsformen bör övervägas ytterligare innan något utredningsarbete påbörjas.

Annan normbildning

När det gäller företag utanför det finansiella området är behovet av att kunna meddela bindande föreskrifter om redovisning inte lika starkt. Enligt vår mening talar övervägande skäl för att den kompletterande normgivningen på detta område främst bör ske på grundval av allmänna råd och andra uttalanden från normgivande organ. Innan vi utvecklar argumenten för och emot detta, vill vi något närmare beröra vad vi avser med ”god redovisningssed”.

Det sägs ibland att innebörden i begreppet god redovisningssed är oklar. Ibland hävdas det att god redovisningssed enbart kan utgöras av den praxis som faktiskt förekommer. Andra hävdar att god redovisningssed bestäms genom de uttalanden som görs av normgivande organ såsom Bokföringsnämnden och Redovisningsrådet. Enligt vår mening bör inte något av dessa synsätt godtas fullt ut. Det är å ena sidan inte lämpligt att godta endast de synsätt och standarder som kommer till uttryck i redan förekommande praxis som god redovisningssed. Å andra sidan är det från grundlagssynpunkt inte möjligt att låta varje uttalande från ett normgivande organ konstituera god redovisningssed; en sådan ordning skulle i själva verket innebära att det normgivande organet gavs en egen föreskriftsrätt.

Vad som utgör god redovisningssed måste enligt vår mening så långt möjligt bestämmas genom en traditionell tolkning av föreskrifter i lag och andra författningar på området, en tolkning som främst bör grundas på föreskrifternas ordalydelse lästa i ljuset av deras syften och de allmänna principer som reglerna ger uttryck för. När en traditionell lagtolkning inte räcker för att besvara en viss fråga, måste en utfyllande tolkning göras.

En sådan utfyllande tolkning bör lämpligen ha en förankring i faktiskt förekommande bokföring eller redovisning och alltså i någon mån ge uttryck för en redovisningssed hos bokföringsskyldiga. Som vi har angett ovan är det visserligen enligt vår mening inte lämpligt att tillmäta enbart faktiskt förekommande praxis betydelse. Den kompletterande normeringen måste från tid till annan utvecklas och en låsning till den praxis som råder vore olycklig. Det kan också vara svårt att avgöra hur praxis ser ut. Även bokförings- eller redovisningsmetoder som ännu inte har fått genomslag i praxis men som utgör en vidareutveckling av redovisningsprinciper som anges i lag eller som godtas i praxis bör alltså tillmätas stor betydelse.

För att en på detta sätt definierad redovisningssed skall kunna användas för att fylla ut lagens regler bör den dock uppfylla vissa allmänna kvalitetskrav. Huruvida den gör det, bör bedömas mot bakgrund av de ändamål som bär upp lagstiftningen. Härvid bör inte bara bokförings- och redovisningsaspekter vägas in utan också exempelvis civilrättsliga och skattemässiga aspekter bör beaktas. Också den internationella utvecklingen på redovisningsområdet – normeringen inom EG och International Accounting Standards Committee kan här nämnas som de för närvarande viktigaste exemplen – måste tillmätas betydelse.

I några fall kan det utifrån sådana allmänna överväganden vara ganska okomplicerat att slå fast hur lagens regler skall tolkas och fyllas ut, dvs. vad som utgör god redovisningssed. I många andra fall behövs det klargörande uttalanden. Det behövs därför ett eller flera ”normgivande organ” som kan identifiera de normer som bör användas när lagens regler fylls ut. Ett sådant normgivande organ bör visserligen inte ges normgivningsmakt i regeringsformens mening. Vad som utgör god redovisningssed bör alltså i sista hand bestämmas av domstol genom en självständig prövning. Enligt vår mening är det emellertid naturligt att de uttalanden som ett kvalificerat normgivande organ gör tillmäts mycket

stor betydelse när man tar ställning till vad som utgör god redovisnings-
sed.

Prop. 1998/99:130

Valet mellan bindande föreskrifter och normbildning genom annan kompletterande normgivning

En kompletterande normgivning, grundad på bindande föreskrifter, har den fördelen att regelverket blir tydligare än ett normsystem som har utvecklats på annat sätt. Det råder inte någon oklarhet om vad som gäller. Det kan också antas att bindande föreskrifter får större genomslag i tillämpningen än ett system som huvudsakligen kommer till uttryck i allmänna råd och liknande uttalanden. Bindande föreskrifter är också det enda alternativet till lagregler vid införlivandet av EG-regler om redovisning.

En normutveckling, grundad främst på uttalanden från normgivande organ, ger å andra sidan, generellt sett, större flexibilitet. Normsystemet kan snabbare anpassas till förändringar i omvärlden. Det blir lättare att utveckla riktlinjer för särpräglade redovisningssituationer. En normutveckling av detta slag ger också bäst förutsättningar att ta tillvara den kunskap i redovisningsfrågor som finns inom näringslivet.

Enligt vår mening talar därför övervägande skäl för att den kompletterande normeringen vad gäller icke-finansiella företags bokföring och redovisning bör grundas framför allt på normgivande organs uttalanden.

Det hindrar inte att det i enskilda frågor kan vara motiverat med bindande föreskrifter på detaljnivå. Vi har redan nämnt att EG-regler om redovisning alltid måste införlivas genom bindande regler. En del av dessa ligger på detaljnivå. På vissa områden kan det också vara sakligt motiverat att regleringen på detaljnivå ges formen av bindande föreskrifter. Det gäller t.ex. vissa frågor om löpande bokföring (se avsnitt 7). Vad gäller icke-finansiella företag föreslår vi dock inte något bemyndigande motsvarande det som Finansinspektionen har på de finansiella företagens område. De bokförings- och redovisningsnormer som skall ha i regeringsformens mening bindande natur bör i stället alltid tas in i lagen.

6.4 Bör utvecklandet av god redovisningssed ske i statlig eller privat regi?

Regeringens bedömning: Staten bör bära huvudansvaret för den kompletterande normgivningen. Detta huvudansvar bör emellertid till väsentlig del kunna utövas genom en kontroll av att annan kompletterande normgivning fungerar.

Kommitténs förslag: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser har tillstyrkt förslaget eller har lämnat det utan erinran. *Statsåklagaren för speciella mål* har

dock avstyrkt förslaget att den faktiska normgivningen normalt skall handhas av privata organ. *Finansinspektionen* har avstyrkt förslaget, såvitt gäller normgivning för finansiella företag. *Svenska Revisorsamfundet SRS* har förordat att normgivningen samlas hos en särskild stiftelse. *Redovisningsrådet* har ställt sig tveksam till förslaget med hänvisning till att ett privat organ med stark förankring i näringslivet och revisorskåren har större möjligheter än ett statligt att åstadkomma acceptans för normer om offentlig redovisning.

Skälen för regeringens bedömning: Vi har i föregående avsnitt beskrivit hur normeringen på redovisningsområdet kan utvecklas genom, framför allt, normgivande organs verksamhet. De normgivande organen bör visserligen inte ensamma bestämma vad som utgör god redovisningssed. Normalt bör det emellertid föreligga alldeles särskilda omständigheter för att man skall gå ifrån den bestämning av god redovisningssed som har gjorts av ett av samhället utpekat normgivande organ.

Med detta synsätt blir det givetvis av största betydelse vilket eller vilka organ som anförtros uppgiften att uttala sig i fråga om god redovisningssed. Det är viktigt att verksamheten organiseras så att den förmår balansera mellan olika statliga och enskilda intressen. Det är därför nödvändigt att verksamheten handhas av organ som kan agera självständigt i kontroversiella redovisningsfrågor där motstridiga intressen ofta gör sig gällande. Det är också viktigt att verksamheten organiseras på ett så effektivt sätt att den kan tillgodose behoven av klagörande uttalanden i skilda redovisningsfrågor. Därför måste det organ som bär huvudansvaret för verksamheten ha inte endast en *rätt* att utfärda uttalanden utan också en *skyldighet* att ingripa med de uttalanden som behövs.

Detta medför enligt vår uppfattning att det inte kan komma i fråga att överlåta huvudansvaret för verksamheten på privata organ. I stället bör staten ta detta ansvar. I lagen bör detta komma till uttryck genom att en utpekad statlig myndighet anges som ansvarig för utvecklandet av god redovisningssed.

Att staten bär huvudansvaret för utvecklandet av god redovisningssed bör enligt vår mening förstås så att staten tillhandahåller en yttersta garanti för att verksamheten i praktiken fungerar och att de normgivande organens uttalanden ligger i linje med lagar eller andra föreskrifter. Detta bör emellertid inte utgöra något hinder mot att privata organ deltar i det praktiska arbetet med att utarbeta vägledande uttalanden. På flera områden bör det inte vara nödvändigt att det statliga organet självt utfärdar uttalanden om innebörden i god redovisningssed. Sådana uttalanden bör i stället kunna komma till stånd genom privata organ. Till detta återkommer vi i avsnitt 6.5.

Med det statliga huvudansvaret för utvecklandet av god redovisningssed bör dock följa en skyldighet att ägna vissa frågor en särskild uppmärksamhet. Så är det t.ex. givet att staten måste ta ett aktivt ansvar för att klagörande uttalanden kommer till stånd i de frågor som de privata organen inte har tillräckligt intresse för eller av resursbrist inte kan ägna sig åt. Särskilt tydligt är detta i fråga om löpande bokföring och arkivering samt i frågor som rör de mindre och medelstora företagen. Det nära

samband som i Sverige råder mellan företagens redovisning och beskattning gör det också naturligt att staten ägnar sådana redovisningsfrågor som har betydelse för beskattningen särskild uppmärksamhet. Som vi har varit inne på i avsnitt 6.3 gör sig också särskilda hänsyn gällande i fråga om finansiella företag. Det är – mot bakgrund av dessa företags särskilda betydelse för det finansiella systemet – naturligt att staten tar en mera aktiv del i utvecklandet av god redovisningssed för dessa företag.

6.5 Förhållandet mellan statlig och privat normutveckling

Regeringens bedömning: Det statliga organet på redovisningsområdet bör kunna överlämna till ett privat organ, i första hand Redovisningsrådet, att utarbeta uttalanden avseende den offentliga redovisningen. Det statliga organet bör emellertid ingripa om det privata organet inte agerar eller om den normutveckling som sker genom Redovisningsrådet från allmänna synpunkter framstår som otillfredsställande. Vidare finns det anledning för det statliga organet att särskilt bevaka redovisningsfrågor som aktualiseras i mindre och medelstora företag.

Det statliga organet bör ensamt ha ansvaret för frågor om löpande bokföring och arkivering.

Kommitténs förslag: Överensstämmer väsentligen med regeringens förslag. Kommittén har dock förordat att det statliga organet skall ingripa enbart när Redovisningsrådet överhuvudtaget inte agerar eller när dess normer står i strid med lag.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser har tillstyrkt kommitténs förslag eller inte haft några invändningar mot det. Bland andra *Statsåklagaren för speciella mål* och *Riksskatteverket* har dock menat att kommitténs förslag ger den statliga normgivaren en alltför underordnad roll. *Landsorganisationen* har framfört en liknande uppfattning. *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* har å andra sidan hävdade att den kompletterande normgivningen bör koncentreras till Redovisningsrådet. Bland andra *Handelshögskolan i Stockholm* och *Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR* har uttryckt liknande uppfattningar.

Skälen för regeringens bedömning: Regeringen har i föregående avsnitt uttalat att staten bör ha huvudansvaret för utvecklandet av god redovisningssed. Såsom där har sagts innebär emellertid detta inte att verksamhet som avser utfärdande av rekommendationer och liknande uttalanden alltid behöver ligga på ett statligt organ. I själva verket synes det ha klara fördelar att överlåta en del av denna verksamhet på privata organ. En sådan fördel är att en privat normgivare sannolikt har lättare att ta tillvara den omfattande redovisningskompetens som finns inom den privata sektorn. En annan fördel är att en privat normgivare kan antas befinna sig ett steg närmare den företagsvärld som redovisningen skall spegla. Detta kan bidra till en större flexibilitet och en större lyhörighet för de behov som finns i näringslivet. Frågan har också en resursaspekt;

genom att lägga verksamheten på ett privat organ avlastas staten kostnader som rätteligen bör bäras av de redovisningsskyldiga.

Det finns visserligen också argument för att lägga det totala ansvaret på ett statligt organ. Ett sådant argument är att en uppdelning av ansvaret kan leda till en viss oklarhet om respektive organs ansvar. Ett annat argument är att ett statligt organ kan antas stå starkare gentemot olika särintressen. Enligt vår mening kan dock sådana argument inte tillmätas avgörande vikt så länge det står klart att det statliga organet har ”rätt till sista ordet”. Om oklarhet uppkommer eller om det privata organets uttalanden får en från allmänna utgångspunkter otillfredsställande innehåll, bör nämligen enligt vår mening det statliga organet kunna gripa in.

Vi anser alltså att en viss arbetsfördelning bör kunna göras mellan det eller de privata organen på området och det statliga. Den arbetsfördelningen bör kunna ske enligt förebild av den nuvarande uppdelningen mellan å ena sidan Bokföringsnämnden och Finansinspektionen och å andra sidan Redovisningsrådet.

Det är sålunda enligt vår uppfattning lämpligt att Redovisningsrådet fortsätter att utarbeta uttalanden avseende företagens års- och koncernredovisningar. Sådana uttalanden kommer naturligen främst att ta sikte på frågor om värdering, periodisering och klassificering liksom därtill anknyttande tilläggsupplysningar.

På andra områden, såsom i frågor om löpande bokföring och arkivering, kan det inte antas att den verksamhet som Redovisningsrådet bedriver kommer att vara tillfyllest. Motsvarande gäller värderingsfrågor etc. som är specifika för mindre och medelstora företag. Sannolikt kommer utfärdandet av rekommendationer på dessa områden i allt väsentligt att bli ett arbete för det statliga organ som anförtros huvudansvaret för redovisningsfrågor.

Den nu angivna arbetsfördelningen torde emellertid inte kunna upprätthållas strikt. För det första bör det statliga organet kunna ingripa om Redovisningsrådet inte skulle tillhandahålla behövliga uttalanden eller om de rekommendationer som rådet utfärdar från allmänna utgångspunkter skulle leda till otillfredsställande resultat. För det andra är det naturligt att ett statligt organ löpande tillhandahåller allmänna råd och – som vi har behandlat i avsnitt 6.3 – föreskrifter för redovisningen i de finansiella företagen. För det tredje torde ett statligt organ ha en särskild uppgift att fylla i fråga om mindre och medelstora företag. Det sista sammanhänger med att Redovisningsrådets rekommendationer hittills har varit – och även fortsättningsvis torde vara – inriktade på publika företag. I den mån samma redovisningsfrågor aktualiseras i mindre och medelstora företag eller i särskilda verksamhetsformer som stiftelser och föreningar uppkommer frågan om rådets rekommendationer skall tillämpas även av dessa. Det kan då bli nödvändigt för det statliga organ som har huvudansvaret för redovisningsfrågor att göra ett särskilt uttalande om i vilken utsträckning Redovisningsrådets rekommendation utgör god redovisningssed även för mindre och medelstora företag.

En särskild fråga är hur uttalanden om god redovisningssed från andra privata organ än Redovisningsrådet skall bedömas. Sådana uttalanden

förekommer inte minst inom särskilda branscher. Liksom hittills bör de också kunna ligga till grund för bedömningen av vad som utgör god redovisningssed. Här torde det dock finnas ett praktiskt behov av att det statliga organet i efterhand gör ett klargörande uttalanden om vilken vikt som enligt dess mening bör fästas vid det privata organets uttalande.

Det kan inte uteslutas att det kommer att uppstå olika meningar på den statliga respektive privata sidan om behovet av uttalanden och om innehållet i dessa. I och med att det övergripande ansvaret för utvecklandet av god redovisningssed läggs på staten måste, som vi nyss har antytt, det statliga organet ha möjlighet att reagera mot att Redovisningsrådet underlåter att utfärda behövliga uttalanden. Det måste kunna ske genom att det statliga organet själv utfärdar uttalanden. Det statliga organet måste på liknande sätt kunna reagera mot uttalanden som från ett allmänt samhällsperspektiv framstår som otillfredsställande. En ordning som bygger på att det finns både statliga och privata organ på detta område förutsätter emellertid att de olika aktörerna har en ömsesidig respekt för varandras kompetens. Systemet skulle inte fungera om något av organen gång efter annan tog avstånd från uttalanden som någon annan har utfärdat. För statens vidkommande bör rekommendationer som Redovisningsrådet har utarbetat normalt kunna godtas så länge de inte står i strid med lag eller andra bindande föreskrifter. Att – som kommittén har förordat – helt begränsa det statliga organets verksamhet till en laglighetsprövning är visserligen inte förenligt med vår grundsyn att huvudansvaret för utvecklandet av god redovisningssed skall ligga på staten. Det statliga organet bör således kunna inskrida även när det privata organets uttalanden står i överensstämmelse med lag men från ett allmänt samhällsperspektiv framstår som olämpliga.

I linje med vad vi nu har sagt anser vi det inte heller lämpligt att – som en remissinstans har föreslagit – uppställa ett krav på att Redovisningsrådets rekommendationer alltid skall underställas det statliga organet. Redovisningsrådets uttalanden bör alltså, så länge det statliga organet inte har uttalat något annat, ha samma valör som ett uttalande som det statliga organet själv har gjort.

6.6 Vilket statligt organ skall svara för utvecklandet av god redovisningssed?

Regeringens förslag: Ansvaret för utvecklandet av god redovisningssed skall på det statliga området samlas hos Bokföringsnämnden. Finansinspektionen skall dock fortfarande kunna utfärda allmänna råd för finansiella företag, i den mån sådana allmänna råd är påkallade av dessa företags särart.

Kommitténs förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanser har anslutit sig till kommitténs förslag eller har inte haft några invändningar mot det. *Kammarrätten i Stockholm* och *Finansinspektionen* har dock hävdat att Finansinspektionen även i fortsättningen bör ha det övergripande an-

svaret för finansiella företags normgivning. *Statskontoret* har efterlyst en tydligare arbetsfördelning mellan Bokföringsnämnden och Finansinspektionen.

Skälen för regeringens förslag: Enligt vår mening är det väsentligt att åstadkomma en enhetlig reglering på redovisningsområdet med ett såvitt möjligt gemensamt regelsystem för olika företag. Ansvaret för utvecklandet av god redovisningssed – utöver sådan normgivning som sker genom lag eller andra bindande föreskrifter – bör därför på den statliga sidan så långt möjligt samlas i ett enda organ. När det gäller utfärdandet av uttalanden i redovisningsfrågor av mera allmän natur, är det därför principiellt sett mindre lämpligt att Finansinspektionen utfärdar dessa för de finansiella företagens redovisning, medan Bokföringsnämnden utfärdar motsvarande uttalanden för företag i allmänhet. Syftet med de finansiella företagens redovisningar är i huvudsak detsamma som det som gäller beträffande årsredovisningar för företag i allmänhet. Det förhållandet att Finansinspektionen har till uppgift att verka för stabilitet och sundhet i det finansiella systemet medför inte nödvändigtvis att de finansiella företagens redovisning måste upprättas enligt regler som mera generellt avviker från vad som gäller för vanliga företag.

Ytterligare ett skäl för att det statliga ansvaret för utvecklandet av god redovisningssed bör samlas i ett enda organ är att traditionella industri-företag och tjänsteföretag utanför den finansiella sektorn i en ökande omfattning bedriver finansiell verksamhet. Det förekommer också koncerner som består av både industriföretag och finansiella företag.

Mot den bakgrunden är det enligt vår mening svårt att motivera en generell uppdelning av ansvaret för normutvecklingen mellan Finansinspektionen och Bokföringsnämnden. En sådan uppdelning skulle riskera att leda till att två statliga myndigheter utfärdade motstridande uttalanden i snarlika redovisningsfrågor utan att det skulle gå att ge det ena uttalandet ett givet företräde framför det andra. Inte minst effektivitetsskäl talar för en samordning av inspektionens och nämndens resurser på redovisningsområdet. En sådan samordning ökar möjligheterna att åstadkomma redovisningsnormer som är enhetliga för samtliga företag.

Denna samordning bör genomföras så att en enda myndighet ges det övergripande ansvaret för den kompletterande normutvecklingen på redovisningsområdet.

I valet mellan Bokföringsnämnden och Finansinspektionen fäster vi stor vikt vid det förhållandet att inspektionen är tillsynsmyndighet för de finansiella företagen. Denna funktion kan naturligen leda till att inspektionens verksamhet för utvecklandet av god redovisningssed inriktas på sådana företag. Till detta kommer att det i huvudsak är av mindre intresse för Finansinspektionen att hantera frågor som rör t.ex. företagens löpande bokföring och arkivering av räkenskapshandlingar samt bokslutsfrågor som är specifika för små och medelstora icke-finansiella företag. Enligt vår mening är det därför lämpligast att Bokföringsnämnden ges huvudansvaret för redovisningsfrågorna. Det är givetvis lämpligt att Bokföringsnämnden samråder med Finansinspektionen i

frågor av betydelse för de finansiella företagen och att inspektionen löpande uppmärksammar nämnden på de behov av kompletterande uttalanden som den uppmärksammar i sin verksamhet.

Även om vi således förordar att huvudansvaret för utvecklandet av god redovisningssed på den statliga sidan bör ligga hos Bokföringsnämnden är det enligt vår mening lämpligt att Finansinspektionen fortsätter att sköta vissa uppgifter av detta slag på de finansiella företagens område. För det första är det mest ändamålsenligt att inspektionen även i framtiden har ansvaret för sådana föreskrifter som utfärdas med stöd av ÅRKL och ÅRFL (se avsnitt 6.3). Sådana föreskrifter torde dock inte behövas i frågor som förekommer även i icke-finansiella företag, om det inte är motiverat av de finansiella företagens särart. För det andra bör inspektionen lämpligen svara för sådana allmänna råd som är motiverade av de finansiella företagens särart. Det ger de bästa möjligheterna att tillvarata den särskilda sakkunskap som inspektionen har i fråga om dessa företag. Vidare bör inspektionen kunna förena av inspektionen utfärdade bindande föreskrifter med motiv som ger vägledning för föreskrifternas tillämpning.

Enligt vår uppfattning bör Ekonomistyrningsverket liksom hittills enbart befatta sig med sådan normutveckling som avser redovisning i offentlig verksamhet. Verket bör alltså inte ges någon roll för normutvecklingen på företagsområdet.

6.7 Domstolsprövning av företagens offentliga redovisning

Regeringens bedömning: Det bör inte införas något särskilt system för prövning av redovisningsfrågor.

Kommitténs förslag: Kommittén har föreslagit att Bokföringsnämnden ges till uppgift att granska enskilda företags bokföring och redovisning och, om nämnden anser att bokföringen eller redovisningen är oriktig eller olämplig, meddela föreläggande om rättelse. Ett sådant föreläggande skall, enligt kommittén, kunna förenas med vite. Kommittén har också föreslagit att föreläggandet skall kunna överklagas till allmän domstol. Kommittén har slutligen föreslagit en särskild ordning för prövning i Högsta domstolen av frågor som avser bokföring och redovisning och som är av prejudikatintresse.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser har avstyrkt kommitténs förslag eller har uttryckt tveksamhet till det. Till dem hör *Kammarrätten i Stockholm, Riksåklagaren, Riksrevisionsverket, Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR, Svenska Revisorsamfundet SRS, Redovisningsrådet* och *Sveriges Industriförbund*. Bland dem som har tillstyrkt förslaget eller inte har haft några invändningar mot det kan nämnas *Hovrätten över Skåne och Blekinge, Bokföringsnämnden, Riksskatteverket* och *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF*. *Patent- och registreringsverket* har ifrågasatt förslaget om prejudikatprövning i Högsta domstolen men har i övrigt inte haft några invändningar mot kommitténs förslag.

Extern granskning av bokföring och redovisning

Ett företags bokföring och redovisning kan i dag komma att granskas inom ramen för en taxeringsrevision eller en förundersökning i brottmål. Ibland leder denna granskning fram till en domstolsprövning. Försummelser av bokföringsskyldigheten kan under vissa förutsättningar utgöra bokföringsbrott och alltså, efter domstolsprövning, föranleda straffrättsligt ansvar (se avsnitt 18). Frågor om vad som utgör korrekt redovisning prövas också ibland av domstol i en skattetvist eller en associationsrättslig tvist. Det är dock förhållandevis ovanligt att en domstol prövar vad som utgör god redovisningssed.

Viss granskning och kontroll sker genom myndighets försorg. Patent- och registreringsverket gör en stickprovvis granskning, väsentligen av formell natur, av om de årsredovisningar som har kommit in till verket uppfyller årsredovisningslagens krav. Verkets möjligheter att ingripa mot felaktiga redovisningsmetoder är dock mycket begränsade. Finansinspektionen gör inom ramen för sin tillsynsverksamhet mera ingående granskningar av de finansiella företagens redovisningar och inspektionen har också vissa möjligheter att ingripa mot de försummelser som därvid uppmärksammas. Någon samlad myndighetstillsyn över svenska företags redovisning förekommer däremot inte.

Stockholms Fondbörs gör en viss granskning av redovisningarna i de företag som är inregistrerade vid börsen. Fondbörsen ger också i samarbete med Bokföringsnämnden årligen ut en genomgång av tendenserna i börsbolagens årsredovisningar.

Kommitténs argument för ett nytt sanktionssystem

Redovisningskommittén har pekat på svårigheterna att inom dagens system få klarlagt vad som utgör god redovisningssed. Inte minst det förhållandet att redovisningsfrågor så sällan prövas av domstol bidrar till detta.

Kommittén har också ifrågasatt om de nuvarande möjligheterna att kontrollera företagens externredovisning och att ingripa mot icke önskvärda, eller rent av lagstridiga, redovisningsmetoder är tillräckliga. Det är, enligt kommittén, i och för sig sannolikt att Stockholms Fondbörs bevakning av externredovisningen i de företag som är registrerade eller noterade vid börsen kommer att bidra till en höjning av dessa bolags redovisningsstandard. Det är emellertid endast en mycket liten del av de svenska företagen som omfattas av detta övervakningssystem och något motsvarande system, bortsett från Finansinspektionens tillsyn på det finansiella området, finns inte för övriga företag. Fondbörsens övervakning avser dessutom endast bolagens offentliga redovisning – årsredovisning, concernredovisning och delårsrapport – och inte frågor som gäller t.ex. löpande bokföring.

Genom ett mera heltäckande system, med förankring i domstolsväsendet, för kontroll av företagens redovisning skulle man, enligt kom-

mittén, bl.a. kunna åstadkomma att principiellt viktiga redovisningsfrågor blir föremål för prövning

Skälen för regeringens bedömning: En ordning av det slag som kommittén har föreslagit skulle ha vissa fördelar. Möjligheterna att få frågor om innebörden i god redovisningssed klarlagda genom domstolsavgöranden skulle förbättras. Också förutsättningarna att komma till rätta med dem som inte följer redovisningsreglerna på ett korrekt sätt skulle bli bättre.

Mot detta måste emellertid vägas att ett system av detta slag skulle kräva särskilda resurser, såväl till Bokföringsnämnden som till domstolsväsendet. Enligt vår mening är det tveksamt om det föreslagna systemet har sådana stora fördelar att det motiverar att sådana resurser tillskjuts.

Redan nuvarande ordning ger sålunda utrymme för att få frågor om innebörden i god redovisningssed prövade i domstol. Förvisso skulle detta utrymme vidgas om kommitténs förslag genomfördes. Det är emellertid knappast troligt att man ens då skulle kunna få domstolsavgöranden annat än beträffande ett mindre antal redovisningsfrågor. Någon heltäckande bild av vad som utgör god redovisningssed skulle inte erhållas. Från detta perspektiv torde därför värdet av att införa en särskild ordning för domstolsprövning alltså vara begränsat.

När det gäller behovet av att få till stånd en granskning av företagets bokföring och offentliga redovisning sker på ett korrekt sätt kan följande sägas. Samtliga aktiebolag och ekonomiska föreningar samt även andra medelstora och större företag är föremål för revision. Revisionen omfattar såväl den löpande bokföringen som den offentliga redovisningen. Revisorns skyldighet att uttala sig om resultatet av granskningen i en revisionsberättelse, som senare offentliggörs, torde vanligtvis motverka felaktigheter på ett nog så effektivt sätt. De nyligen införda reglerna om att revisorn vid misstanke om brott i bolaget (t.ex. bokföringsbrott) måste agera på visst sätt, i sista hand genom anmälan till åklagare torde också ha effekt i detta avseende. Redan reglerna om revision ger alltså vissa garantier för att det gällande regelverket följs. Revisorernas granskning kompletteras av den formella granskning som sker genom Patent- och registreringsverkets försorg. På de områden där det från tredjemanssynpunkt är särskilt viktigt att redovisningen håller en hög standard, nämligen i de publika företagen, sker en särskild övervakning genom fondbörsens försorg. Försumliga företag kan drabbas av börsrättsliga sanktioner. De från samhällssynpunkt särskilt viktiga finansiella företagen står dessutom under Finansinspektionens tillsyn och kan, om redovisningen försummas, bli föremål för disciplinära åtgärder från inspektionens sida. För samtliga slag av företag gäller att rent lagstridiga bokföringsåtgärder kan leda till att den ansvarige döms för bokföringsbrott.

Sammantaget finns det därför enligt regeringens mening redan i dag tillräckliga möjligheter att upptäcka och sanktionera försummelser i företagets bokföring och redovisning.

Regeringen är mot den bakgrunden inte beredd att nu förorda införandet av ett system av det slag som kommittén har föreslagit. Skulle det

framdeles visa sig att ansvarsfördelningen på redovisningsområdet inte fungerar och att den ordning som har förordats i avsnitten 6.4 och 6.5 inte ger tillfredsställande klarhet om vad som utgör god redovisningssed, får man emellertid på nytt överväga införandet av en särskild ordning för prövning av vad som utgör god redovisningssed. Prop. 1998/99:130

7.1 Nuvarande lagstiftning och annan normgivning

Bokföringslagen (1976:125) innehåller bestämmelser om företagens bokföring. Lagen ställer krav på att det skall hållas en *löpande bokföring* och att det varje år skall upprättas ett *årsbokslut*. Den ställer också krav på att *verifikationer* skall sparas och att dessa jämte annat räkenskapsmaterial skall bli föremål för *arkivering*.

Lagen skall tillämpas av i stort sett alla näringsidkare oavsett verksamhetens form eller art. Den gäller dock inte vissa särskilda näringsidkare, främst sådana som är bokföringsskyldiga enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141). Till detta kommer att lagens bestämmelser om årsbokslut inte gäller för samtliga företag (se avsnitt 5.1). Den offentliga redovisningen – *årsredovisningar*, *koncernredovisningar* och *delårsrapporter* – regleras helt av andra lagar. Fortfarande framstår dock bokföringslagen som en av de mest centrala författningarna på redovisningsområdet.

Som tidigare har nämnts (se avsnitt 6.1) innehåller lagen en bestämmelse om att den bokföringsskyldige skall iakta god redovisningssed. I lagen förutsätts alltså att det vid sidan av lagreglerna finns andra, för den bokföringsskyldige bindande, normer för hur bokföringsskyldigheten skall fullgöras.

7.2 Allmänna utgångspunkter för en ny bokföringslag

7.2.1 Syftet med reglerna om löpande bokföring och arkivering

Regeringens bedömning: Bestämmelserna om löpande bokföring och arkivering bör utformas så att de kan tillgodose behovet av skydd för det bokföringsskyldiga företagets borgenärer och det allmänna samt företagets ägare, medlemmar och anställda.

Bedömningen i promemorian 1: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen har invänt mot promemorians bedömning. Några remissinstanser har dock framhållit att bokföringen för vissa grupper av näringsidkare huvudsakligen har betydelse för beskattningen.

Bakgrund: När man överväger behovet och utformningen av lagregler om bokföring är det naturligt att man frågar sig vilka intressen som reglerna skall tillgodose. Bokföringslagen ger inte något uttryckligt besked om det. Vid bokföringslagens tillkomst uttalades emellertid att lagstiftningen måste inriktas både på den bokföringsskyldiges egna behov och på de behov av information som kan finnas hos anställda, hos andra nära intressenter och hos företagets omvärld (se prop. 1975:104 s.23). Det ansågs vara ett framträdande allmänt intresse att den information som kan erhållas har hög tillförlitlighet.

Skälen för regeringens bedömning: I all ekonomisk verksamhet finns det ett behov av någon form av dokumentation som återspeglar verksamhetens förlopp. Det räcker dock inte med att löpande spara på de dokument som förekommer i verksamheten. Handlingar som verifierar inträffade affärshändelser måste också struktureras, noteras och arkiveras för att det skall vara möjligt att överblicka verksamhetens förlopp, resultat och ställning och i efterhand finna uppgifter om enskilda affärshändelser.

Det kan synas som att det i första hand är verksamhetsutövaren (företagaren) själv som har nytta av detta. Först genom att ta del av sammanställningar av den löpande bokföringen kan han skaffa sig en bild av om verksamheten uppfyller de krav som han har uppställt. Olika slag av bokföringsåtgärder är nödvändiga för att han skall kunna följa och påverka företagets framtida utveckling.

Det finns emellertid inte anledning att lagstifta om bokföringskyldighet i syfte att tillgodose företagarens egna intressen. Hur dessa skall tillgodoses torde företagaren själv vara den bäste att bedöma. Behovet av lagstiftning måste i stället bedömas från utomstående intressenters perspektiv. Det är då lätt att konstatera att en fungerande och enhetlig bokföring kan vara av betydande värde för vissa grupper som själva inte tar aktiv del i bokföringen. Det gäller särskilt företagets borgenärer, delägare, medlemmar och anställda samt det allmänna (främst skattemyndigheterna). Även om företagets intressentgrupper inte har direkt och generell tillgång till bokföringen har de regelmässigt ett allmänt intresse av att dokumentation rörande företagets ekonomiska verksamhet löpande sparas och struktureras så att det i efterhand går att kontrollera vad som har inträffat i verksamheten. För att sådana kontroller skall kunna utföras på ett meningsfullt sätt är det närmast en förutsättning att det finns adekvata och enhetliga regler om löpande bokföring och att dessa, i vart fall i sina väsentliga delar, är lagfästa. Genom en lagreglering av den löpande bokföringen ökar också möjligheterna att reparera följderna av en felaktig användning av verksamhetens tillgångar. Det blir också lättare att utkräva civilrättsligt eller straffrättsligt ansvar, t.ex. genom bestämmelserna om återvinning i konkurs, reglerna om skadestånd för bolagsfunktionärer och den straffrättsliga regleringen om borgenärsbrott. Behovet av en effektiv skattekontroll kan också tillgodoses bättre.

Sammantaget är det alltså regeringens uppfattning att bestämmelser om löpande bokföring och arkivering skall utformas i syfte att skydda framförallt borgenärer, företagets delägare, medlemmar och anställda samt det allmänna.

Det kan tilläggas att flera av de nu nämnda kategorierna också av andra skäl kan ha ett intresse av att det finns fungerande bokföringsregler. Företagets borgenärer är ofta intresserade av sådan information som lämnas i balansräkningen, resultaträkningen och övriga delar av den offentliga redovisningen. De berörs härigenom indirekt av reglerna om löpande bokföring. Den löpande bokföringen är nämligen länken mellan affärshändelserna och den offentliga redovisningen och säkerställer att en riktig och fullständig information kan lämnas i den redovisningen.

Bokföringen har en liknande betydelse för andra grupper, t.ex. finansanalytiker och andra av finansmarknadens aktörer. Dessa kan genom tillgången på relevant och tillförlitlig information fatta sådana beslut om investeringar som möjliggör en effektiv fördelning av kapital i samhälls-ekonomin. När man tar ställning till hur reglerna om den löpande bokföringen bör utformas, bör också denna bokföringens indirekta betydelse beaktas.

7.2.2 Vilka krav skall ställas på löpande bokföring och arkivering?

Regeringens bedömning: Lagreglerna om löpande bokföring och arkivering bör liksom hittills vara inriktade på att åstadkomma samband, fullständighet, åtkomst och bevarande.

Bedömningen i promemorian 1: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Remissinstanserna har tillstyrkt eller inte haft några invändningar mot promemorians bedömning.

Bakgrund: De grundläggande krav som bokföringslagen uppställer på såväl manuell som datorbaserad redovisning kan sammanfattas med begreppen *samband*, *fullständighet*, *åtkomst* och *bevarande*.

Med kravet på *samband* avses att bokföringen skall säkerställa kopplingarna mellan olika länkar i bokföringssystemet. Kravet på *samband* kommer särskilt till uttryck i bestämmelserna om verifikationer, grundbokföring, huvudbokföring och årsbokslut. Verifikationer är det särskilda räkenskapsmaterial som härrör från affärshändelsen eller som särskilt har upprättats i anledning av denna (se 5 § bokföringslagen). Med grundbokföring avses en uppställning av affärshändelserna i kronologisk ordning (se 8 § första stycket). Huvudbokföring innebär att affärshändelserna bokförs systematiskt, dvs. bokföringsposterna registreras och ordnas beroende på transaktionens art (se 9 §). Den löpande bokföringen avslutas sedan vid räkenskapsårets utgång med ett årsbokslut (se 11 §). Man brukar tala om att bokföringen skall innefatta en *verifieringskedja*. Verifieringskedjan utgörs av hänvisningar och identifieringstecken som gör att man kan följa bokföringsposterna från verifikationen av affärshändelsen via grundbokföringen till huvudboken och årsbokslutet eller omvänt. Härigenom kan resultat och ställning stämmas av mot enskilda affärshändelser.

Behovet av tydliga verifieringskedjor gör sig framför allt gällande vid datorbaserad bokföring. Det sammanhänger med den varierande utformningen av olika förekommande datorbaserade bokföringssystem och den ökade komplexitet i bokföringen som den tekniska utvecklingen har medfört. För att det skall vara möjligt att följa enskilda posters behandling och företagna bearbetningar i datorbaserade system innehåller bokföringslagen bestämmelser om att bokföringen skall innefatta beskrivningar över bokföringssystemet (systemdokumentation och behandlingshistorik, se 7 § bokföringslagen).

Kravet på att räkenskapsmaterialet skall vara *fullständigt* innebär att alla affärshändelser skall bokföras, att det skall finnas en verifikation för varje affärshändelse och att verifikationerna skall innehålla samtliga obligatoriska bokföringsuppgifter (se 2 § andra stycket 1, 4 § samt 5 § första och andra styckena bokföringslagen).

Kravet på *åtkomst* kommer till uttryck i bl.a. arkiveringsföreskrifterna. Dessa innebär bl.a. att allt räkenskapsmaterial skall arkiveras inom landet i ordnat skick och på betryggande sätt. Om material i vanlig läsbar form mikrofilmas eller kopieras till annat material, skall kopiorna ordnas så att bokförda uppgifter lätt kan återfinnas (se 22 § bokföringslagen).

Kravet på *bevarande* innebär att allt räkenskapsmaterial skall bevaras säkert och att registrerade bokföringsuppgifter skall vara beständiga. Bokföringen skall sålunda ske på varaktigt sätt i ett betryggande system och bokförda uppgifter får inte utplånas eller göras oläsliga (se 6 § första stycket bokföringslagen). Vidare skall verifikationerna förvaras på betryggande sätt och de skall på varaktigt sätt vara försedda med vissa i lagen angivna uppgifter (se 5 § andra och fjärde styckena). Maskinläsbart räkenskapsmaterial och material i mikroformat får användas endast om det är säkerställt att registreringarna är varaktiga och att materialet bevaras på betryggande sätt (se 10 § tredje stycket). Slutligen finns det anledning att peka på de tidigare nämnda arkiveringsreglerna, som kräver att allt räkenskapsmaterial bevaras i ordnat skick och på betryggande sätt i minst tio år (se 22 § första stycket bokföringslagen).

Skälen för regeringens bedömning: Vi har ovan redogjort för vår uppfattning att bestämmelserna om löpande bokföring bör utformas så att de först och främst kan tillgodose de skyddsintressen som företagets borgenärer, ägare, medlemmar eller anställda samt det allmänna kan ha. För att detta skall vara möjligt är det nödvändigt att skapa regler vilka ger den löpande bokföringen en viss gemensam struktur. Den löpande bokföringen bör sålunda ha en sådan förutbestämd uppbyggnad att en utomstående granskare kan förstå dess innebörd utan förkunskaper om den specifika verksamheten. Det bör vidare ställas krav på att bokföringen finns åtkomlig under en viss tid efter de affärshändelser som den skall spegla. Det bör slutligen krävas att bokföringen sker i sådana former och på ett sådant medium att dess informationsvärde förblir oförändrat under hela bevarandetiden.

De nuvarande bestämmelserna om löpande bokföring i bokföringslagen bygger bl.a. på kriterierna samband, fullständighet, åtkomst och bevarande. Vi anser att lagen även i fortsättningen måste vara utformad så att dessa grundläggande krav kan tillgodoses. Lagen bör därför ställa krav på bokföringssystem som utvisar samtliga bokföringstransaktioner och innefattar en fullständig verifieringskedja från affärshändelse till årsbokslut/årsredovisning.

Enligt vår mening bör alltså de allmänna kraven på redovisningen även fortsättningsvis sammanfattas i begreppen samband, fullständighet, åtkomst och bevarande. Häri ligger också att redovisningen måste utformas så att den alltid kan tillhandahålla tillförlitlig information om företagets förhållanden.

Regeringens förslag: Den bokföringsskyldige skall ges möjlighet att fullgöra bokföringsskyldigheten med modern teknik.

Förslaget i promemorian 1: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: De stora flertalet remissinstanser har tillstyrkt förslaget eller har inte haft några invändningar mot förslaget. *Ekobrottsmyndigheten* har dock ansett att det i alltför stor utsträckning tillgodoser företagets önskemål om förenklingar och att detta har fått gå ut över det allmännas och andras intresse av kontroll.

Bakgrund: Enligt uttalanden i förarbetena till bokföringslagen skulle bokföringsarbetet även efter bokföringslagens tillkomst bygga på att grundläggande uppgifter fördes in i böcker och annat räkenskapsmaterial. Vidare borde de traditionella huvudinslagen i bokföringsarbetet – verifikationshantering, kronologisk bokföring, systematisk bokföring, upprättande av årsbokslut och arkivering – alltjämt läggas till grund för bokföringsskyldigheten (se prop. 1975:104 s. 148). Både av lagen och av förarbetena framgår visserligen att också maskinläsbart material i viss utsträckning kan komma till användning i bokföringen. Väsentligen bygger emellertid bokföringslagen på en äldre teknik.

Skälen för regeringens förslag: Under de decennier som har gått sedan bokföringslagen trädde i kraft har utvecklingen inom informationsteknologin i grunden förändrat förutsättningarna för bokföringsarbetet. Gamla rutiner har ibland ersatts med elektroniska operationer där informationen har frikopplats från traditionella medier. Numera förekommer det endast i undantagsfall manuell bokföring på papper. Utvecklingen har gått mot bokföringssystem där transaktioner överförs och bearbetas elektroniskt.

Den reglering som avsågs i förarbetena till bokföringslagen, byggd på böcker och andra (fysiska) informationsbärare, har mot den bakgrunden kommit att framstå som alltmera föråldrad och kan lätt leda tanken fel. Den datorbaserade redovisningen som i verkligheten har kommit att bli det normala beskrivs i lagen närmast som ett särfall. Den bristande samstämmigheten mellan lagens regler om hur bokföringen skall ske och faktiskt förekommande bokföringsteknik har medverkat till att det är oklart vad som utgör god redovisningssed på IT-området.

En del av bokföringslagens formella krav kan vidare hindra en bokföringsskyldig att ta tillvara de möjligheter som den tekniska utvecklingen har skapat. Det gäller bl.a. den s.k. varannanlänksprincipen (se avsnitt 13.1.3).

Vi anser därför att regelverket rörande löpande bokföring måste moderniseras och anpassas till modern teknik.

Denna modernisering måste emellertid ske på ett sådant sätt att lagen fortfarande kan tillgodose de skyddsintressen som borgenärerna, det allmänna och företagets ägare eller medlemmar har. En rationell bokföringshantering med modern teknik måste alltså förenas med sådana grundläggande bokföringsprinciper som t.ex. samband, åtkomst och bevarande. Till de avvägningar som vi har gjort i dessa avseenden åter-

kommer vi i följande avsnitt (se främst avsnitten 12 och 13). Vi vill emellertid redan här betona att det med vårt förslag kommer att ställas samma grundläggande krav på den löpande bokföringen och arkiveringen oavsett vilken teknik som används vid bokföringen.

7.2.4 En ny ramlag

Regeringens förslag: Den nuvarande bokföringslagen ersätts med en ny bokföringslag.

Den nya bokföringslagen skall i väsentliga delar utformas som en ramlag. Den skall ställa samma krav på bokföringen oberoende av vilken teknik som används när bokföringsskyldigheten fullgörs.

Kommitténs förslag: Överensstämmer väsentligen med regeringens förslag. Kommitténs förslag till ny bokföringslag har dock i vissa avseenden en mera utpräglad ramlagskaraktär än regeringens förslag.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanserna har tillstyrkt förslaget eller har inte haft några invändningar mot det. *Riksåklagaren* har emellertid uttalat att förslaget inte i tillräcklig omfattning beaktar samhällets behov av kontrollmöjligheter. *Statsåklagaren för speciella mål* har hävdade att de föreslagna reglerna inte torde kunna ligga till grund för utdömmande av ansvar för bokföringsbrott.

Förslaget i promemorian 1: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser har inte haft några invändningar mot förslaget. *Ekobrottsmyndigheten* har dock riktat stark kritik mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: De ändringar i dagens regelverk som bl.a. den tekniska utvecklingen föranleder blir så omfattande att den nuvarande bokföringslagen lämpligen bör ersättas med en ny bokföringslag.

Enligt vår mening måste en utgångspunkt vid utformningen av den nya lagen vara att samma krav skall ställas på bokföringens kvalitet vare sig bokföringen sker manuellt eller är datorbaserad. Lagen bör därför inte utformas så att den ger intryck av att det är en manuell bokföring som beskrivs. Lika lite bör den inriktas på en högt utvecklad datorbaserad bokföring.

Vi anser vidare att det är nödvändigt att utforma också den nya lagen som en ramlag. En detaljreglering skulle kräva ett stort antal bestämmelser för att reglera olika i praktiken förekommande alternativ, t.ex. särskilda regler för manuell bokföring respektive datorbaserad bokföring. Det skulle göra lagen svåröverskådlig. Reglerna skulle snabbt bli föråldrade och utvecklingen på området skulle hämmas. Lagreglerna om företagets löpande bokföring och räkenskapsmaterialets arkivering bör i stället utformas med en tydligare betoning av de ändamål som bokföringen skall tillgodose och de kvalitativa krav som den bör uppfylla. Lagen bör framför allt innehålla vissa övergripande principer, såsom att den bokföringsskyldige skall kunna presentera bokförings-

uppgifterna på visst sätt och att alla handlingar, oavsett om de utgörs av traditionella pappersdokument eller maskinläsbart medium, måste vara varaktiga och lätt åtkomliga under hela arkiveringstiden. Dessa regler bör sedan fyllas ut med de kompletterande normer som successivt kan utvecklas inom ramen för god redovisningssed.

De fördelar som kan uppnås genom generella och övergripande bestämmelser måste emellertid vägas mot de kontrollbehov som bokföringens intressenter, däribland det allmänna, har. Det är – såsom har uttalats från åklagarhåll – nödvändigt att säkerställa att utredning av ekonomisk brottslighet kan ske på ett effektivt sätt. För ekobrottsbekämpningen är det av central betydelse att företagens bokföring är upprättad enligt allmänt accepterade regler. En författningsreglering ger tydligare signaler om de krav som samhället i detta hänseende ställer på företagen och det blir också lättare att bedöma om kraven är uppfyllda.

Det är också angeläget att normsystemet utformas så att adekvata sanktioner kan användas mot dem som försummar bokföringsskyldigheten. Den som inte iakttar bokföringsskyldigheten kan i dag i viss utsträckning dömas för bokföringsbrott enligt 11 kap. 5 § brottsbalken. Det finns olika uppfattningar om huruvida bokföringsbrott kan föreligga också vid överträdelse av normer som inte är reglerade i författning utan enbart kommer till uttryck i god redovisningssed (se SOU 1996:30 s. 129 och Petter Asp, *Bokföringsbrott och legalitet*, Svensk Juristtidning 1/99). Enligt vår mening talar övervägande skäl för att också överträdelse av icke författningsreglerad men på annat sätt dokumenterad god redovisningssed kan leda till ansvar för bokföringsbrott, under förutsättning att överträdelsen i det enskilda fallet får till följd att rörelsens förlopp, resultat och ställning inte kan i huvudsak bedömas (jfr även *Lagrådets* uttalande, bilaga 11). Enbart behovet av att vidmakthålla straffrättsliga sanktioner gör det därför inte absolut nödvändigt att ta in alla redovisningsnormer i lag eller annan författning. Icke desto mindre utgör bokföringsreglernas samband med bestämmelserna om bokföringsbrott ett starkt argument för att precisera reglerna i författning. Det gäller särskilt som det från rättssäkerhetssynpunkt är angeläget att straffsanktionerade regler har en hög grad av klarhet och tydlighet, något som man vanligen bäst åstadkommer om reglerna preciseras i lag eller annan författning.

Vi anser därför att det i åtskilliga avseenden bör ställas mer precisa krav på bokföringens utformning än vad kommittén har föreslagit.

Sammanfattningsvis är det vår uppfattning att en ny bokföringslag bör ha karaktären av ramlag. Lagen bör framför allt innehålla den generella normeringen på bokföringsområdet. Den generella normeringen måste emellertid i vissa centrala avseenden kompletteras med lagbestämmelser av mera detaljerad karaktär. Vi återkommer till detta i följande avsnitt.

8.1 Allmänna utgångspunkter

Regeringens bedömning: Alla bokföringsskyldiga bör, så långt det är möjligt, omfattas av gemensamma bokföringsregler. Intresset av enhetlighet får dock inte förhindra sådana särbestämmelser som är nödvändiga med hänsyn till ett företags juridiska form, omfattningen på den bedrivna verksamheten eller andra förhållanden. Reglerna bör inte heller vara så generella att de träffar andra kategorier än dem för vilka det finns ett allmänt intresse av att bokföring sker.

Bedömningen i promemorian 1: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Remissinstanserna har genomgående varit positiva till promemorians bedömning.

Bakgrund m.m.: Enligt 1 § bokföringslagen är *näringsidkare* bokföringsskyldiga. Begreppet näringsidkare skall enligt förarbetena till lagen (se prop. 1975:104 s. 203 f.) fattas i vidsträckt mening. Det omfattar sålunda varje fysisk eller juridisk person som yrkesmässigt driver verksamhet av ekonomisk art. Viss näringsverksamhet är dock undantagen från bokföringsskyldighet. Bokföringslagen gäller sålunda inte för enskilda jordbrukare (som i stället har att tillämpa jordbruksbokföringslagen). Den gäller inte heller för enskilda personer, dödsbon eller ideella föreningar som bedriver näring i form av uthyrningsverksamhet av viss mindre omfattning.

Vissa juridiska personer är bokföringsskyldiga oavsett om de bedriver näringsverksamhet eller ej. Detta gäller samtliga *aktiebolag*, *handelsbolag* och *ekonomiska föreningar* samt *europiska ekonomiska intressegrupperingar* som har sitt säte i Sverige.

I vilka fall *stiftelser* är bokföringsskyldiga regleras i stiftelselagen (1994:1220) och lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. (tryggandelagen). Reglerna innebär att stiftelser med tillgångar överskridande visst gränsvärde samt vissa särskilda slag av stiftelser är bokföringsskyldiga.

Skälen för regeringens bedömning: Den nuvarande lagstiftningen brister på flera punkter i överskådlighet. Det beror inte minst på att regelverket är spritt på olika lagar. Men det sammanhänger också med att kriterierna för när bokföringsskyldighet inträder ger upphov till en del gränsdragningssvårigheter. Ett exempel på det sista är innebörden i begreppet ”näringsverksamhet”.

En utgångspunkt vid utformningen av bokföringsreglerna bör enligt vår mening vara att bestämmelserna skall vara enhetliga och generella. Enhetliga och generella regler leder till ökad överskådlighet och underlättar tillämpningen. Gränsdragningar som leder till tveksamhet om huruvida bokföringsskyldighet verkligen föreligger bör så långt möjligt undvikas. Det finns därför, såsom kommittén har framhållit, mycket som talar för att samma regelsystem bör gälla för alla slag av verksamhet, oavsett vilken omfattning eller inriktning verksamheten i det enskilda fallet har eller vilken juridisk form den bedrivs i.

Fördelarna med en enhetlig lagstiftning måste emellertid vägas mot andra omständigheter. Det är inte rimligt att företagen åläggs en mera omfattande bokföringsskyldighet än som är motiverat utifrån de intressen som bokföringen skall tillgodose. Hänsyn måste tas till att behovet av en fullt utvecklad redovisning ofta är mindre ju mindre företaget är. De mindre företagen bör inte tvingas att följa regler som framstår som besvärliga och byråkratiska och som medför omotiverade kostnader för dem. Å andra sidan är det uppenbart att de enklare regler som kan vara tillräckliga för ett litet företag oftast inte är betryggande såvitt gäller särskilt stora företag eller företag som har ett särskilt samhällsintresse, t.ex. vissa finansiella företag. Även de särdrag som olika associationsformer uppvisar och andra förhållanden kan motivera olika slag av särregler.

Olika intressen måste alltså vägas mot varandra. Såsom framgår av det följande har vi vid denna avvägning stannat för att förorda mindre ingripande ändringar i nuvarande regler än kommittén har föreslagit.

Våra förslag innebär dock, liksom kommitténs, en utvidgning av kretsen av bokföringsskyldiga. För att detta i enskilda fall inte skall få olämpliga konsekvenser finns det anledning att överväga gränserna för det straffbara området när det gäller bokföringsbrott. De övervägandena kommer dock att göras i annat sammanhang. Vi återkommer till det i avsnitt 18.

8.2 Fysiska personer och dödsbon

Regeringens förslag: Fysiska personer och dödsbon skall vara bokföringsskyldiga endast om de bedriver näringsverksamhet. Uthyrning av fastighet som enligt 5 § kommunalskattelagen (1928:370) räknas som privatbostadsfastighet skall dock aldrig anses utgöra näringsverksamhet.

Ägande eller brukande av en fastighet som enligt 5 § kommunalskattelagen (1928:370) är taxerad som näringsfastighet skall alltid anses som näringsverksamhet.

Förslagen i kommitténs betänkande och i promemorian 1: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanserna har tillstyrkt kommitténs förslag eller har inte haft något att invända. *Kammarrätten i Stockholm* har dock kritiserat förslaget i den del det avser bokföring av uthyrningsverksamhet. *Sveriges Fastighetsägareförbund* har förordat att nuvarande regler om bokföring av uthyrningsverksamhet bibehålls.

Bokföringsskyldighet

Som tidigare har nämnts är huvudregeln att bokföringsskyldighet inträder när en fysisk person yrkesmässigt bedriver verksamhet av ekonomisk art. Fysiska personer och dödsbon som hyr ut en byggnad eller en del av en byggnad är dock bokföringsskyldiga på grund av detta endast om verksamheten är att anse som hotell- eller pensionatsrörelse eller omfattar mer än två lägenheter som regelmässigt hyrs ut och inte utgör del av egen bostad. Till följd av bestämmelsen faller bl.a. uthyrning av enstaka en- och tvåfamiljsfastigheter och affärslokaler utanför bokföringsreglernas tillämpningsområde. Om mer än två lägenheter hyrs ut, saknar ändamålet med uthyrningen betydelse för frågan om bokföringsskyldighet. Vid sådan uthyrning föreligger därför alltid bokföringsskyldighet, oavsett om uthyrningen sker för stadigvarande bostadsändamål eller för närings- eller fritidsändamål (se 1 § andra stycket bokföringslagen).

Som skäl för att undanta uthyrningsverksamhet av mindre omfattning från bokföringsskyldigheten hänvisades i förarbetena till bokföringslagen bl.a. till det förhållandet att inkomst av annan fastighet taxerades enligt den s.k. *kontantprincipen*. Det innebär att intäkter och kostnader tas upp det år de betalas i stället för det år de intjänats eller uppstått (det senare brukar benämnas *redovisning enligt bokföringsmässiga grunder*). En bokföringsskyldighet med krav på redovisning enligt bokföringsmässiga grunder kombinerad med ett skattesystem baserat på kontantprincipen ansågs kunna medföra betydande praktiska svårigheter både för den bokföringsskyldige vid upprättandet av deklarationen och för taxeringsmyndigheten vid granskningen av denna. Det föreslogs därför att endast sådan uthyrningsverksamhet som var att hänföra till hotell- eller pensionatsrörelse skulle omfattas av bokföringsskyldigheten (se SOU 1973:57 s. 79 f.).

Gränsdragningen mellan bokföringspliktig och icke bokföringspliktig uthyrningsverksamhet skiljer sig härigenom från den gränsdragning som nu gäller inom skatterätten i fråga om vad som utgör näringsfastighet respektive privatbostadsfastighet. Som privatbostadsfastighet avses enligt 5 § kommunalskattelagen (1928:370) i huvudsak småhus som utgör privatbostad samt tomtmark som är avsedd att bebyggas med privatbostad. Med privatbostad avses normalt småhus som till *övervägande del* används eller är avsedda att användas för permanent boende eller som fritidsbostad åt ägaren eller åt någon som är att anse som närstående till denne.

Fastigheter som inte räknas som privatbostadsfastigheter utgör näringsfastigheter. Det innebär bl.a. att samtliga fastigheter som ägs av juridiska personer samt en- och tvåfamiljsfastigheter, som inte till någon del används eller är avsedda att användas av ägaren eller dennes närstående, utgör näringsfastigheter.

Fysiska personer och dödsbon bör vara bokföringsskyldiga endast om de bedriver näringsverksamhet

Som vi har uttalat ovan bör bokföringsskyldigheten inte göras mer omfattande än som är motiverat med hänsyn till de intressen som bokföringen skall tillgodose.

Mot den bakgrunden är det naturligt att bokföringsskyldigheten inte bör omfatta fysiska personer och dödsbon annat än om de bedriver näringsverksamhet. Bedriver de å andra sidan näringsverksamhet, talar framför allt olika slag av borgenärsskyddsaspekter för att lagstiftaren bör ställa krav på bokföring.

Bland borgenärerna intar staten, såsom skatteborgenär, en särställning. För staten är det av särskild vikt att det finns en bokföring som kan ligga till grund för beskattningen av näringsverksamheten. Det kan rentav hävdas att bokföringens främsta funktion i många små och enskilt bedrivna näringsverksamheter är att tjäna som underlag för taxeringen, medan det allmänna borgenärsintresset av bokföring i sådana verksamheter är mindre påtagligt. Enligt vår mening gör sig emellertid det allmänna borgenärsintresset gällande i stort sett i all näringsverksamhet, också den som är av mindre omfattning, och är i sig ett tillräckligt motiv för att låta bokföringsskyldigheten omfatta alla näringsidkare.

Vi anser därför att det saknas anledning att frångå nuvarande regler om när fysiska personer och dödsbon skall vara bokföringsskyldiga. Som vi strax återkommer till föreslår vi emellertid en mindre förändring vad gäller bokföringsskyldigheten vid uthyrning av fastighet.

Uthyrningsverksamhet

Bokföringslagens avgränsning av bokföringsskyldighet för uthyrningsverksamhet sammanfaller inte med den avgränsning som görs i skattelagstiftningen beträffande vad som är inkomst av näringsfastighet och vad som är inkomst av privatbostadsfastighet. Detta är enligt vår mening inte ändamålsenligt, särskilt som beräkningen av inkomst av näringsfastighet numera sker enligt bokföringsmässiga grunder. Det talar för att bokföringsskyldigheten bör anpassas till vad som gäller i fråga om taxering.

Sveriges Fastighetsägareförbund har ansett att en sådan anpassning skulle föra för långt. Vi vill för vår del påpeka att anpassningen enbart berör en mindre krets av fastighetsägare och att den inte heller för dessa torde medföra något egentligt merarbete; den skattemässiga inkomstberäkningen måste ändå ske enligt bokföringsmässiga grunder och fastighetsägaren måste redan i dag föra något slag av räkenskaper. Det förhållande att – såsom *Kammarrätten i Stockholm* har påpekat – anpassningen skulle innebära att begreppet ”näringsverksamhet” i bokföringssammanhang får en något annorlunda innebörd än det hittills har haft utgör enligt vår uppfattning inte skäl att avstå från en reform.

Vi föreslår därför att verksamhet som består i uthyrning av fastighet som enligt 5 § kommunalskattelagen är att anse som näringsfastighet alltid skall medföra bokföringsskyldighet. Verksamhet som består i uthyrning av privatbostadsfastighet bör däremot inte – om verksamheten inte är av sådan omfattning att den föranleder omklassificering av fastigheten till näringsfastighet – föranleda bokföringsskyldighet.

8.3 Jordbrukare

Regeringens förslag: Jordbruksbokföringslagen (1979:141) upphävs. Bokföringsskyldigheten för den som äger eller brukar en jordbruksfastighet skall i stället regleras i den nya bokföringslagen.

Särskilda bestämmelser som underlättar värdering av djur i enskilt bedriven jordbruksverksamhet tas in i årsredovisningslagen.

Förslagen i kommitténs betänkande och i promemorian 1: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Remissinstanserna har i allmänhet inte haft något att invända mot kommitténs förslag. *Lantbrukarnas Riksförbund* har dock ifrågasatt om jordbrukare bör omfattas av en straffsanktionerad bokföringsplikt. Förbundet har ansett att enskilda näringsidkare enbart bör vara skyldiga att föra räkenskaper för beskattningsändamål (se vidare avsnitt 10.2). *LRF Konsult* har uttalat att, om inte begärda förenklingar i bokföringsreglerna genomförs, jordbruksbokföringslagen bör fortsätta gälla för jordbrukare.

Bakgrund: Som tidigare har nämnts gäller inte bokföringslagen för den som är skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen, dvs. för enskilda personer och dödsbon som äger eller brukar en jordbruksfastighet. Om ett jordbruk däremot drivs av t.ex. ett aktiebolag eller ett handelsbolag, omfattas verksamheten av reglerna i bokföringslagen.

Reglerna i jordbruksbokföringslagen är uppbyggda i huvudsak enligt samma mönster som bokföringslagens regler. Syftet med jordbruksbokföringslagens regler är emellertid mera begränsat, nämligen att skapa underlag för taxeringen av jordbruksverksamheten. I 1 § sägs sålunda att enskild person och dödsbo som driver eller brukar jordbruksfastighet är skyldig att *som underlag för taxeringen* föra räkenskaper för inkomsten från fastigheten enligt bestämmelserna i lagen. Skyldigheten att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen är inte straffsanktionerad. Ansvar för bokföringsbrott kan alltså inte ådömas.

Inkomst av jord- och skogsbruk hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet. Sådan inkomst skall enligt 24 § kommunalskattelagen beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Fram till år 1972 fanns emellertid en möjlighet att redovisa inkomst av jordbruksfastighet enligt kontantmetoden.

I det utredningsbetänkande som låg till grund för bokföringslagen föreslogs att bokföringsskyldigheten skulle omfatta även jordbrukarna.

Som skäl för detta åberopades att hänsynen till beskattningen för med sig krav på att alla rörelseidkare skall föra räkenskaper eftersom varje rörelseidkare, även jordbrukare, skall taxeras efter bokföringsmässiga grunder (se SOU 1973:57 s. 77 f). Remissinstanserna hade ingen invändning mot utredningens förslag. Däremot framfördes önskemål om förenklade regler för mindre jordbruk och andra mindre rörelser. Dessa önskemål tillgodosågs genom att enskilda näringsidkare med begränsad verksamhet undantogs från kravet på att upprätta årsbokslut. Trots detta undantogs jordbrukarna från bokföringslagens tillämpningsområde. Som skäl åberopades bl.a. det förhållandet att den då nyligen beslutade skattereformen ännu inte hade trätt i kraft fullt ut och att bokföringsplikten för jordbrukare därmed inte kunde anses ligga på den nivå som gällde för näringsidkare i allmänhet (se prop. 1975:104 s. 138 f., bet. LU 1975/76:15 s. 22 och prop. 1978/79:44 s. 98 f.).

Jordbruksbokföringslagen föregicks av en särskild utredning (se Ds B 1977:8). Utredningen ifrågasatte i och för sig behovet av en särskild bokföringslag för jordbrukare med hänsyn bl.a. till att riksdagen hade undantagit mindre näringsidkare från skyldigheten att upprätta årsbokslut. Emellertid pekade utredningen på vissa speciella förhållanden inom jordbruket, t.ex. de regler som i beskattningshänseende gäller i fråga om djur i jordbruk. Det avgörande skälet för en särskild bokföringslag för jordbrukare var dock, enligt utredningen, att räkenskaperna uteslutande var avsedda som underlag för taxeringen och att jordbrukarnas bokföringsskyldighet inte skulle medföra de civilrättsliga verkningar som följde av bokföringslagen (se prop. 1978/79:44 s. 103). Samma synsätt återkom i senare led av förarbetena till lagen (se prop. 1978/79:44 s. 31).

Skälen för regeringens förslag:

Jordbrukares bokföringsskyldighet

Som vi tidigare har framhållit finns det mycket som talar för ett enhetligt regelsystem som gäller för all näringsverksamhet, oavsett verksamhetens art och omfattning. För ett sådant system talar bl.a. att man undgår problemet med att fastställa vilken art en viss verksamhet har, något som i det enskilda fallet kan vara förenat med svårigheter. Så kan t.ex. djuruppfödning i det ena fallet vara en del av eller en binäring till traditionellt jordbruk och i det andra fallet mera ha industriell karaktär. Enligt vår mening gör sig dessutom de intressen som ligger bakom bokföringsreglerna normalt gällande med samma styrka oavsett vilken art verksamheten har.

Jordbruksverksamhet kan inte längre på något avgörande sätt anses skilja sig från andra former av näringsverksamhet. Visserligen torde jordbruksföretag ofta präglas av att de har en förhållandevis begränsad omfattning. Detta gäller emellertid för många slag av verksamheter och utgör knappast något skäl för att ha särskilda bokföringsregler för gruppen enskilda jordbrukare. Enligt vår uppfattning bör därför enskilda

jordbrukare omfattas av samma bokföringsskyldighet som andra enskilda näringsidkare. En remissinstans har ansett att jordbrukares bokföringsskyldighet i vart fall inte bör vara straffsanktionerad. Såsom vi återkommer till i avsnitt 18 anser vi inte att det finns skäl att göra något sådant undantag. Vi avser dock att i ett senare sammanhang se över frågan om gränserna för det straffbara området när det gäller bokföringsbrott. En sådan översyn bör givetvis kunna få betydelse även i fråga om jordbrukare.

Jordbruksbokföringslagen bör alltså upphävas och den nya bokföringslagen utformas så att dess regler omfattar även enskilda jordbrukare.

Särregler för jordbrukare?

Såväl jordbruk som skogsbruk uppvisar flera särdrag som det kan finnas behov av att ta hänsyn till vid redovisningen. Som regel kan emellertid sådana särdrag beaktas inom ramen för befintliga regler. Exempelvis får, enligt 3 kap. 4 § tredje stycket årsredovisningslagen, i årsredovisningen tas upp andra poster än de som finns upptagna i lagens uppställningsformer, om posternas innehåll inte täcks av uppställningsformerna.

I ett avseende är det dock enligt vår uppfattning lämpligt med en viss särreglering för enskilda jordbrukare. Detta gäller redovisningen av djur i jordbruksverksamheten. En tillämpning av allmänna redovisningsprinciper leder till att djur ibland är att klassificera som anläggningstillgångar och i andra fall som omsättningstillgångar (jfr 4 kap. 1 § årsredovisningslagen). I praktiken kan den gränsdragningen vara svår att göra. I jordbruksbokföringslagen finns därför en bestämmelse om att djur som ingår i en enskilt bedriven jordbruksverksamhet alltid skall klassificeras som omsättningstillgångar. En liknande klassificeringsregel bör införas i årsredovisningslagen. Bestämmelsen bör emellertid inte vara tvingande. En sådan ordning medför att jordbrukaren får möjlighet att klassificera djuren på det sätt som framstår som mest ändamålsenligt från ett företagsekonomiskt perspektiv. I jordbruksbokföringslagen finns också en till skattereglerna knuten regel om att djur i enskilt bedriven jordbruksverksamhet inte får tas upp till ett lägre värde än som överensstämmer med de vid taxeringen gällande lägsta värdena. Enligt regeringens nyligen lagda förslag till ny inkomstskattelag skall värdet i skattesammanhang sättas till 85 procent av produktionskostnaden. Motsvarande värderingsprincip bör av förenklingsskäl vara möjlig att använda i redovisningssammanhang.

En remissinstans har framfört önskemål om att den nyss angivna klassificeringsregeln bör få tillämpas även av aktiebolag som bedriver jordbruk. Att låta även aktiebolag redovisa djur som omsättningstillgångar, oavsett avsikten med innehavet, skulle emellertid strida mot EG:s redovisningsdirektiv.

8.4.1 Huvudregeln; aktiebolag, ekonomiska föreningar m.m.

Regeringens förslag: Juridiska personer skall som huvudregel vara bokföringsskyldiga även om de inte bedriver näringsverksamhet. Huvudregeln skall omfatta bl.a. alla handelsbolag, aktiebolag och ekonomiska föreningar.

Kommitténs förslag: Kommittén har föreslagit att samtliga juridiska personer utom dödsbon skall vara bokföringsskyldiga även om de inte bedriver näringsverksamhet.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanser har inte haft några invändningar mot kommitténs förslag. Flera remissinstanser har emellertid menat att små ideella föreningar inte bör omfattas av en ovillkorlig bokföringsskyldighet.

Förslaget i promemorian 1: Överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen av de remissinstanser som har yttrat sig över promemorians förslag har haft några invändningar i denna del.

Bakgrund: Enligt 1 § bokföringslagen är samtliga aktiebolag, handelsbolag, ekonomiska föreningar och sådana europeiska ekonomiska intressegrupperingar som har sitt säte i Sverige bokföringsskyldiga oavsett om de bedriver näringsverksamhet eller inte. Flertalet övriga juridiska personer är bokföringsskyldiga endast om de bedriver näringsverksamhet. Särskilda regler gäller dock bl.a. för stiftelser.

Skälen för regeringens förslag: Näringsdrivande juridiska personer bör givetvis, likaväl som näringsdrivande fysiska personer, alltid vara bokföringsskyldiga.

Det finns mycket som talar för att vissa slag av juridiska personer *alltid* bör vara bokföringsskyldiga, dvs. även om de inte bedriver någon näringsverksamhet.

De särskilda borgenärsskyddsaspekter som gör sig gällande i fråga om sådana associationer som drivs utan personligt ansvar för delägarna eller medlemmarna talar starkt för att dessa associationer bör vara bokföringspliktiga också om de undantagsvis inte bedriver näringsverksamhet. För *aktiebolag* och *ekonomiska föreningar* och liknande associationer finns det särskilda regler till skydd för borgenärerna. Dessa regler bygger på att det i associationen skall finnas ett visst bundet eget kapital. För att sådana regler skall kunna tillämpas måste associationens ställning och resultat löpande kunna beräknas, något som i sin tur förutsätter att det finns en bokföring. Både aktiebolag och ekonomiska föreningar kännetecknas dessutom av att delägarna eller medlemmarna har ställt ett kapital till associationens förfogande, samtidigt som de ofta saknar en direkt och löpande insyn i associationens verksamhet. Bokföringen kan här bidra till att skydda delägarnas och medlemmarnas intressen. Aktiebolag och ekonomiska föreningar bör mot den här bakgrunden utan undantag vara bokföringspliktiga. Detsamma bör gälla särskilda associationsformer, inriktade på

finansiell verksamhet, t.ex. sparbanker och ömsesidiga försäkringsföretag.

Prop. 1998/99:130

Att en sådan generell bokföringsskyldighet bör föreligga också i fråga om *handelsbolag* är naturligt redan med hänsyn till att handelsbolag som sådana skall vara inriktade på näringsverksamhet.

Enligt vår mening finns det anledning att ha bokföringsskyldighet som huvudregel också beträffande andra slag av associationer. En sådan huvudregel är naturlig med hänsyn till det skydd som bokföringen kan ge borgenärerna. Vi vill också – i likhet med *Riksåklagaren* – framhålla bokföringens betydelse för motverkande av och upptäckt av brott. Frånsett de nyss nämnda associationerna anser vi emellertid att det skulle vara att gå för långt att ålägga juridiska personer bokföringsskyldighet oavsett deras art och omfattning. I juridiska personer med okomplicerad ekonomisk struktur och begränsade tillgångar torde nämligen de intressen som normalt bär upp bokföringsplikten – såsom borgenärsintresset och hänsynen till delägare eller medlemmar – inte göra sig gällande med någon nämnvärd styrka. Ett skäl att likväl ålägga alla juridiska personer bokföringsskyldighet är att man därigenom undgår en del av de gränsdragningsproblem som annars uppstår. Det skulle t.ex. inte vara nödvändigt att i det enskilda fallet ta ställning till om en viss verksamhet är att anse som näringsverksamhet eller ej. Det skulle inte heller vara nödvändigt att använda sig av sådana storlekskriterier som annars behövs för att skilja de minsta juridiska personerna från de större, bokföringspliktiga. Enligt vår mening väger argument av detta slag ändå inte så tungt att de ger anledning att ålägga juridiska personer en bokföringsskyldighet som i det enskilda fallet kan uppfattas som onödigt besvärlig eller kostsam.

Som vi återkommer till i följande avsnitt bör det därför göras vissa undantag från den föreslagna huvudregeln om bokföringsskyldighet för juridiska personer, undantag som medför att ideella föreningar, registrerade trossamfund, samfälligheter och stiftelser med begränsade tillgångar undantas från bokföringsskyldighet.

8.4.2 Ideella föreningar och samfällighetsföreningar

Regeringens förslag: Ideella föreningar och samfällighetsföreningar, som inte bedriver näringsverksamhet eller är moderföretag, skall vara bokföringsskyldiga först från och med ingången av det kalenderår då marknadsvärdet av tillgångarna översteg ett gränsbelopp motsvarande trettio prisbasbelopp. Bokföringsskyldigheten skall – utom när det gäller arkivering – upphöra att gälla om tillgångarna vid utgången av de senaste tre räkenskapsåren har understigit det angivna gränsbeloppet.

Kommitténs förslag: Kommitténs förslag innebär att samtliga ideella föreningar och samfällighetsföreningar skall vara bokföringsskyldiga.

Remissinstanserna: Flertalet av de remissinstanser som särskilt har berört frågan har menat att små ideella föreningar inte bör omfattas av

någon bokföringsskyldighet. *Bokföringsnämnden* har uttalat att en utökad bokföringsskyldighet för denna grupp inte kan motiveras av ett allmänt borgenärs- eller kontrollintresse. Bl.a. *Kammarrätten i Stockholm*, *Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR* och *Svenska Revisorsamfundet SRS* har framfört liknande uppfattningar. *Sveriges Frikyrkosamråd* m.fl. har ifrågasatt bokföringsskyldighet för de allra minsta föreningarna och har pekat på risken för att det blir svårare att rekrytera människor till bokföringsuppdrag m.m. i föreningarna. Organisationerna har dock tillagt att föreningar som får statsbidrag alltid bör omfattas av bokföringsskyldighet.

Förslagen i promemorian 1: Överensstämmer med regeringens förslag, med den skillnaden att det tillgångsvärde vid vilket en ovillkorlig bokföringsskyldighet skall inträda föreslogs vara tio prisbasbelopp.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanser, däribland *Bokföringsnämnden*, *Riksidrottsförbundet* och *IÖGT-NTO*, har tillstyrkt eller inte haft några invändningar mot promemorians förslag. *Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR* har däremot ställt sig tveksam till förslaget. *Konstnärliga och Litterära Yrkesutövares Samarbetsnämnd* har ansett att gränsvärdet bör sättas högre än tio prisbasbelopp. *Ekonomistyrningsverket* har framhållit att marknadsvärdet av den juridiska personens tillgångar kan vara ett svårhanterligt instrument för att avgöra om bokföringsskyldighet föreligger.

Bakgrund m.m.: Svensk lag saknar bestämmelser om hur en ideell förening uppkommer. För att det skall föreligga en ideell förening fordras enligt rättspraxis att ett antal fysiska eller juridiska personer har träffat avtal om att samverka för en gemensam målsättning. Den överenskommelse som har träffats att samverka för ett gemensamt ändamål skall formaliseras i stadgar (jfr NJA 1973 s. 341). Stadgarna skall innehålla föreningens namn och ändamål samt bestämmelser om hur beslut i föreningens angelägenheter åstadkommes (se NJA 1987 s. 394).

Bestämmelserna i bokföringslagen innebär att en ideell förening är bokföringsskyldig endast om den utövar näringsverksamhet. Det anses att bokföringsskyldigheten i så fall omfattar endast själva näringsverksamheten och inte annan verksamhet som föreningen bedriver (se prop. 1975:104 s. 204 och Bokföringsnämndens cirkulär C 4/6).

Att bokföringslagen fick detta innehåll berodde bl.a. på bristen på grundläggande civilrättslig lagreglering för ideella föreningar. Borgenärsintresset och intresset från det allmännas sida av en bokföringsskyldighet ansågs inte heller vara särskilt starka. Föredragande statsrådet ansåg att det i och för sig kunde ifrågasättas om inte de större föreningarna alltid borde vara bokföringsskyldiga. Bl.a. med hänvisning till att dessa föreningar ofta bedrev rörelse och således var bokföringsskyldiga på den grunden fann han dock att övervägande skäl talade mot en generell bokföringsplikt (se prop. 1975:104 s. 141 f.).

En organisationsform som inte uttryckligen nämns i bokföringslagen är samfällighetsföreningar. Samfälligheter kan vara av tre slag; marksamfälligheter, anläggningssamfälligheter och s.k. rättighetssamfällig-

heter. Samfällighetsföreningar som förvaltar *marksamfälligheter* eller *anläggningssamfälligheter* bildas enligt lagen (1973:1150) om förvaltning av samfälligheter genom att de fastighetsägare som ingår i samfällighetsföreningen vid sammanträde antar stadgar och utser en styrelse. De viktigaste slagen av *rättighetssamfälligheter* torde vara jaktvårdsområden (se lagen [1980:894] om jaktvårdsområden) och fiskevårdsområden (se lagen [1981:533] om fiskevårdsområden). Jaktvårdsområdesföreningar och fiskevårdsområdesföreningar bildas genom beslut av länsstyrelsen, som också fastställer stadgar för föreningen.

Eftersom samfällighetsföreningar inte regleras särskilt i bokföringslagen, är de bokföringsskyldiga endast om de driver näringsverksamhet. Enligt uttalanden från Bokföringsnämnden är samfällighetsföreningar som förvaltar *marksamfälligheter* normalt att anse som näringsidkare och därmed också bokföringsskyldiga. Föreningar som förvaltar villasamfälligheter och liknande *anläggningssamfälligheter* är – åtminstone så länge verksamheten är inriktad på de egna medlemmarna – som regel inte bokföringsskyldiga. Vägföreningar och samfällighetsföreningar som förvaltar vägsamfälligheter blir att anse som näringsidkare endast om föreningen driver ekonomisk verksamhet, t.ex. grusning eller snöskottning av andra vägar än de samfälliga (se Bokföringsnämndens cirkulär C 3/3). Föreningar som förvaltar de viktigaste slagen av *rättighetssamfälligheter*, dvs. jaktvårdsområdesföreningar och fiskevårdsområdesföreningar, driver som regel inte någon näringsverksamhet och är därmed inte heller bokföringsskyldiga. I den mån en fiskevårdsområdesförening driver ekonomisk verksamhet, t.ex. försäljning av fiskekort, kan emellertid föreningens verksamhet bli att betrakta som näringsverksamhet. Föreningen blir då bokföringsskyldig. I så fall skall, enligt Bokföringsnämnden, bokföringen omfatta all den verksamhet som föreningen bedriver.

Skälen för regeringens förslag: Som vi tidigare har uttalat bör, som huvudregel, alla juridiska personer vara bokföringsskyldiga. För detta talar såväl borgenärsintresset, delägarnas eller medlemmarnas intressen som samhällets behov av att i efterhand kunna spåra och upptäcka brott. Dessa intressen utgör skäl för att bokföringsskyldigheten för ideella föreningar och samfällighetsföreningar inte bör vara begränsad till de fall då föreningen bedriver näringsverksamhet.

I fråga om de föreningar som bedriver verksamhet i någon större omfattning eller har mera betydande tillgångar torde en utvidgning av bokföringsskyldigheten inte heller innebära någon större praktisk förändring. Dessa föreningar torde redan i dag regelmässigt föra räkenskaper på ett sätt som motsvarar bokföringslagens krav.

Annorlunda förhåller det sig sannolikt med det stora flertalet mindre föreningar med endast begränsade tillgångar. Som bl.a. *Bokföringsnämnden* har framfört väger borgenärsintresset här inte särskilt tungt. Inte heller skattemyndigheterna torde ha något mera påtagligt intresse av att mindre föreningar är bokföringsskyldiga. Inte heller medlemmarnas intresse av bokföring torde vara så stort att det motiverar en generell bokföringsskyldighet. Det gäller åtminstone i föreningar med liten

omsättning och begränsade tillgångar. Medlemmarna har normalt goda möjligheter att själva påverka beslut och granska den löpande förvaltningen. I de fall de anser sig ha behov av bokföring kan de själva besluta om formerna för denna genom stadgebestämmelser eller liknande.

En generell bokföringsskyldighet för juridiska personer skulle visserligen medföra en viss förenkling vid tillämpningen av bokföringsbestämmelserna. Såsom kommittén har påpekat skulle det exempelvis inte längre vara nödvändigt att ta ställning till om den juridiska personen bedriver näringsverksamhet.

Enligt vår mening bör det emellertid inte fästas avgörande vikt vid detta. Det nu nämnda gränsdragningsproblemet kommer att finnas kvar för fysiska personer och dödsbon som föreslås vara bokföringsskyldiga endast om de bedriver näringsverksamhet. Den förenkling av bestämmelserna som en generell bokföringsskyldighet i vissa avseenden skulle medföra måste också vägas mot det förhållandet att en sådan ordning avsevärt skulle öka antalet bokföringsskyldiga ideella föreningar och samfällighetsföreningar. Värdet av kontroll- och insynsmöjligheten i de allra minsta ideella föreningarna och samfällighetföreningarna torde i de flesta fall inte uppväga den ökade administrativa bördan och de kostnader som kan följa med bokföringsplikten.

Det finns också, som några remissinstanser har påpekat, en risk för att en ökad reglering med åtföljande straffansvar motverkar människors vilja att åta sig uppdrag i det ideella föreningslivet.

Vid en samlad bedömning anser vi därför att ideella föreningar och samfällighetsföreningar bör vara bokföringsskyldiga endast om de bedriver näringsverksamhet eller om tillgångarnas värde uppgår till ett visst värde.

Ett par remissinstanser har pekat på det särskilda behov av bokföring som kan finnas i organisationer som tar emot statsbidrag. Enligt vår mening finns det emellertid inte anledning att ålägga heller denna grupp av organisationer en generell bokföringsskyldighet; en sådan regel skulle sannolikt träffa många organisationer där det inte är motiverat med bokföringsskyldighet. Om staten som bidragsgivare vill ha insyn i användningen av lämnade bidrag, kan detta åstadkommas genom särskilda överenskommelser eller föreskrifter om redovisning gentemot staten.

Vad gäller valet av det gränsvärde som skall utlösa bokföringsskyldighet för en icke-näringsdrivande förening har vi övervägt det gränsvärde som – enligt vårt förslag i avsnitt 8.4.4 – bör gälla i stiftelser, nämligen tillgångar med ett marknadsvärde om tio prisbasbelopp. Det har bl.a. den fördelen att man uppnår en mera enhetlig reglering. Vi har dock – bl.a. mot bakgrund av de synpunkter som *Konstnärliga och Litterära Yrkesutövares Samarbetsnämnd* har framfört – kommit fram till att ett sådant gränsvärde, om än ändamålsenligt för stiftelser, är onödigt lågt för föreningar. I en förening kan medlemmarna löpande hålla kontroll över föreningens förhållanden och ta initiativ till stadgeföreskrifter om bokföring. Behovet av en lagstadgad bokföringsskyldighet framträder alltså inte med samma styrka. Vi föreslår därför i stället en regel om att bokföringsskyldigheten för en förening, som inte bedriver näringsverksamhet, utlöses först om

tillgångarnas värde överstiger trettio prisbasbelopp, dvs. f.n. cirka en miljon kronor.

En remissinstans har uttalat att en bestämmelse som anknyter bokföringsskyldigheten till tillgångarnas marknadsvärde kan vara svår att tillämpa. Vi vill inte heller bestrida att så ibland kan vara fallet, t.ex. då en förening innehar mer svårvärderade tillgångar. För att åstadkomma en avgränsning mellan å ena sidan föreningar, där bokföring är motiverad, och å andra sidan föreningar, som inte bör åläggas bokföringsskyldighet är det emellertid nödvändigt att använda något slag av gränsvärde. Vi har övervägt andra slag av gränsvärden, såsom omsättningens storlek, men har funnit att de troligen skulle leda till ännu större avgränsningsproblem. Den ordning vi har valt torde alltså vara den bästa. Bestämmelserna bör dock givetvis utvärderas när de har varit i kraft några år.

Vi anser att det är angeläget att de som arbetar i ideella föreningar tillförsäkras god information om innebörden i bokföringsskyldigheten. Särskilda informationsinsatser, inriktade framför allt på ideella föreningar, kommer därför att vidtas.

8.4.3 Registrerade trossamfund

Regeringens förslag: Registrerade trossamfund och registrerade organisatoriska delar av trossamfund skall vara bokföringsskyldiga enligt samma principer som skall gälla för ideella föreningar och sällskapsföreningar.

Kommitténs förslag: Kommittén har föreslagit att samtliga juridiska personer utom dödsbon skall vara bokföringsskyldiga även om de inte bedriver näringsverksamhet. Kommittén har dock inte särskilt uttalat sig om trossamfund.

Remissinstanserna: Svenska kyrkans församlings- och pastoratsförbund har ansett att Svenska kyrkan bör omfattas av samma regelverk som andra i samhället. Förbundet har dock också uttalat att det kan finnas anledning att beakta den särart som kyrkan representerar. *Samarbetsnämnden för statsbidrag till trossamfund SST* och *Sveriges Frikyrkosamråd FSR* har menat att det inte är motiverat med några särregler för de fria trossamfunden. Däremot kan det finnas skäl att viss ideell verksamhet – t.ex. sådan som bedrivs i mycket små församlingar och ungdomsföreningar – skall undantas från bokföringsskyldighet.

Förslagen i promemorian 1: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Promemorians förslag har inte mött några invändningar. Svenska kyrkans församlings- och pastoratsförbund och Svenska Kyrkans Centralstyrelse har tillstyrkt förslaget.

Bakgrund: Bland svenska trossamfund har Svenska kyrkan hittills intagit en särställning. Den är knuten till staten, har en offentlighetsrättslig ställning och regleras i lag, framför allt kyrkolagen (1992:300). I den kyrkliga organisationen har *församlingen* en grundläggande betydelse. Församlingen är en kyrklig kommun (se 4 kap. 3 § kyrkolagen). För

vården av gemensamma ekonomiska angelägenheter kan flera församlingar tillsammans bilda en kyrklig *samfällighet*. Också dessa utgör kyrkliga kommuner (se 4 kap. 9 § kyrkolagen). De församlingar som regeringen bestämmer ingår i ett *stift* (se 4 kap. 8 § kyrkolagen). Församlingarna inom ett stift bildar tillsammans en s.k. *stifts-samfällighet* (se 23 kap. 1 § kyrkolagen). Även denna är en kyrklig kommun. Kyrkolagen reglerar i detalj hur ledningen för de kyrkliga kommunerna skall utövas. Kyrkans högsta beslutande organ är *kyrkomötet* (se 2 kap. 3 § kyrkolagen). Kyrkomötets verkställande organ är *Svenska kyrkans centralstyrelse* (se 29 kap. 6 § kyrkolagen). I 19 kap. kyrkolagen finns bestämmelser om förande av räkenskaper och om upprättande av årsbokslut och årsredovisning. Reglerna överensstämmer nära med vad som tidigare har gällt för de borgerliga kommunerna.

Övriga trossamfund torde i dag som regel vara att anse som ideella föreningar och för dem gäller därmed samma regler om bokföring och redovisning som för övriga ideella föreningar.

Under år 1995 fattade riksdagen ett principbeslut om ändrade relationer mellan staten och Svenska kyrkan (se prop. 1995/96:80, bet. 1995/96:KU12, rskr. 1995/96:84). Därefter har regeringen genom propositionen 1997/98:49 föreslagit vissa grundlagsändringar för att möjliggöra genomförandet av principbeslutet. I en senare proposition (prop. 1997/98:116) har regeringen lagt fram förslag till lagar om registrerade trossamfund och om Svenska kyrkan. Lagarna har under år 1998 beslutats av riksdagen (lag 1998:1591 om Svenska kyrkan, lag 1998:1592 om införande av lagen 1998:1592 om Svenska kyrkan och lag 1998:1593 om trossamfund). Det innebär att Svenska kyrkan fr.o.m. den 1 januari 2000 kommer att ha en helt ny relation till staten. Församlingar, stift och samfälligheter kommer därmed att förlora sin kommunala karaktär och blir i juridiskt hänseende att anse som privaträttsliga rättssubjekt. I lagen om Svenska kyrkan preciseras grunderna för kyrkans organisation och verksamhet samt lämnas vissa bestämmelser om den kyrkliga egendomen. Enligt 3 § i lagen skall Svenska kyrkan vara ett registrerat trossamfund (se nedan). Församlingar, kyrkliga samfälligheter och stift skall vara registrerade organisatoriska delar av Svenska kyrkan. Såväl Svenska kyrkan som de organisatoriska delarna inom kyrkan skall vara egna juridiska personer.

Genom lagen om trossamfund införs det fr.o.m. den 1 januari 2000 en ny associationsform, registrerat trossamfund. Dagens fria trossamfund kan genom att låta registrera sig som trossamfund förvärva den nya rättsliga formen, som i väsentliga delar påminner om den ideella föreningen. Inom ett registrerat trossamfund kan det finnas organisatoriska delar, motsvarande trossamfundets församlingar. Såväl ett registrerat trossamfund som dess registrerade organisatoriska delar skall utgöra egna juridiska personer.

Skälen för regeringens förslag: Ett registrerat trossamfund kommer framför allt att kännetecknas av att det bedriver religiös verksamhet. Det kan visserligen antas att verksamheten också kommer att rymma angelägenheter med ekonomisk betydelse. Verksamheten kommer emellertid inte att vara ekonomiskt inriktad på det sätt som

gäller för exempelvis aktiebolag och ekonomiska föreningar. Den nya associationsformen kommer i stället att stå de ideella föreningarna nära. Enligt vår mening är det därför naturligt att bestämmelserna om registrerade trossamfunds bokföringsskyldighet utformas på samma sätt som motsvarande bestämmelser för ideella föreningar. Bokföringsskyldighet bör alltså föreligga enligt lag när det registrerade trossamfundet har tillgångar på mer än trettio prisbasbelopp eller när det bedriver något slag av näringsverksamhet. Som regel torde bestämmelser med den utformningen tillgodose de behov av bokföring som kan föreligga i fråga om de registrerade trossamfunden. Registrerade trossamfund med mera betydande tillgångar eller med mera komplexa eller omfattande ekonomiska förhållanden kommer regelmässigt att bli bokföringsskyldiga. Detsamma gäller registrerade trossamfund i vilka det ingår något slag av näringsverksamhet.

I registrerade trossamfund med begränsade förmögenhetstillgångar torde det däremot som regel inte – lika lite som i fråga om ideella föreningar med begränsad förmögenhet – finnas något allmänt intresse av att samfundet har en bokföring. Givetvis kan det tänkas att medlemmarna ändå önskar att sådan bokföring sker. De kan i så fall ta in bestämmelser om detta i trossamfundets stadgar. Något skäl att i lag ålägga också de minsta registrerade trossamfunden bokföringsskyldighet finns det däremot inte.

Det kan möjligen hävdas att det med hänsyn till den lagreglerade redovisningstradition som finns inom Svenska kyrkan kunde vara naturligt att ålägga Svenska kyrkan och dess olika delar en generell bokföringsskyldighet även i framtiden. Frågan torde ha praktisk betydelse enbart beträffande de minsta församlingarna inom kyrkan, eftersom såväl Svenska kyrkan som sådan som stiftet och de större församlingarna har så stora förmögenhetstillgångar att de – enligt den prisbasbeloppsregel som vi har förordat – redan på den grunden kommer att vara bokföringsskyldiga. Enligt vår mening finns det inte anledning att i detta hänseende behandla Svenska kyrkans församlingar på annat sätt än församlingar i andra trossamfund. Det bör därför inte föreskrivas någon allmän bokföringsskyldighet för Svenska kyrkans organisatoriska enheter. Ingenting hindrar emellertid Svenska kyrkan från att besluta om att det i normalstadgar e.d. för kyrkans församlingar tas in bestämmelser om bokföringsskyldighet.

I några hänseenden kan det emellertid – med hänsyn till de särskilda förhållandena inom Svenska kyrkan – finnas anledning att ha särregler för Svenska kyrkan. Vi återkommer till detta i avsnitt 10.3.2.

Regeringens förslag: Stiftelser skall vara bokföringsskyldiga i huvudsak i samma utsträckning som tidigare. Det innebär att bokföringsskyldighet skall föreligga för

- stiftelser som har tillgångar med ett marknadsvärde som överstiger tio prisbasbelopp,
- stiftelser som utövar näringsverksamhet,
- moderstiftelser,
- stiftelser som helt eller delvis har bildats av staten, en kommun eller ett landsting,
- insamlingsstiftelser,
- kollektivavtalsstiftelser,
- pensionsstiftelser,
- personalstiftelser.

Stiftelser vars tillgångar får användas endast till förmån för bestämda fysiska personer skall, liksom hittills, inte vara bokföringsskyldiga.

Stiftelser som inte är bokföringsskyldiga skall föra räkenskaper i samma utsträckning som i dag.

Kommitténs förslag: Kommittén har föreslagit att samtliga stiftelser skall vara bokföringsskyldiga.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser har inte haft några invändningar mot kommitténs förslag. Bl. a. *Kammarrätten i Stockholm*, *Statskontoret*, *Kammarkollegiet* och *Länsstyrelsen i Stockholms län* har dock avstyrkt eller uttryckt tveksamhet till förslaget.

Förslagen i promemorian 1: Överensstämmer delvis med regeringens förslag. Enligt promemorians förslag skall dock även stiftelser vars tillgångar får användas endast till förmån för bestämda fysiska personer vara bokföringsskyldiga om värdet på tillgångarna överstiger tio prisbasbelopp.

Remissinstanserna: Promemorians förslag har i huvudsak inte mött några invändningar. *Föreningen Stiftelser i Samverkan* har emellertid ställt sig tveksam till promemorians förslag om bokföringsskyldighet för stiftelser vilkas tillgångar får användas endast till förmån för bestämda fysiska personer.

Bakgrund m.m.: I samband med införandet av stiftelselagen den 1 januari 1996 utökades bokföringsskyldigheten för stiftelser. Bl.a. blev stiftelser som utövar näringsverksamhet bokföringsskyldiga för all sin verksamhet. Även moderstiftelser är numera alltid bokföringsskyldiga (se 3 kap. 1 § första stycket stiftelselagen). Samma krav ställs på stiftelser som har bildats av staten, en kommun, ett landsting eller en kyrklig kommun (se 3 kap. 1 § tredje stycket stiftelselagen). Även kollektivavtalsstiftelser och insamlingsstiftelser är bokföringsskyldiga (se 11 kap. 2 § tredje stycket och 4 § fjärde stycket stiftelselagen). I övrigt är stiftelser bokföringsskyldiga om de har tillgångar med ett sammanlagt marknadsvärde överstigande tio prisbasbelopp (se 3 kap. 2 § första stycket). För stiftelser som är bokföringsskyldiga endast av den anledningen att tillgångarnas värde överstiger eller har överstigit tio pris-

basbelopp kan dock tillsynsmyndigheten medge undantag från bokföringsskyldigheten (se 3 kap. 2 § andra stycket och 3 §). Stiftelser och insamlingsstiftelser vars tillgångar enligt stiftelseförordnandet får användas endast till förmån för bestämda fysiska personer är helt undantagna från bokföringsskyldighet (jfr 1 kap. 7 § och 11 kap. 2 § femte stycket) även om de undantagsvis skulle bedriva näringsverksamhet. Detsamma gäller de stiftelseliknande rättssubjekt som domkyrkorna och prästlönetillgångarna utgör (se 4 § lagen (1994:1221) om införande av stiftelselagen (1994:1220)).

Stiftelser som är bokföringsskyldiga skall fullgöra denna skyldighet enligt bokföringslagens bestämmelser. Enligt 3 kap. 4 § 1 stiftelselagen omfattar bokföringsskyldigheten all verksamhet som stiftelsen bedriver.

Stiftelser som inte är bokföringspliktiga skall föra räkenskaper över inbetalningar och utbetalningar. Räkenskaperna skall avslutas med en sammanställning av vilken skall framgå tillgångar och skulder vid räkenskapsårets början och slut samt inkomster och utgifter under året (se 3 kap. 5 § stiftelselagen). Sådana stiftelser och insamlingsstiftelser vars tillgångar enligt stiftelseförordnandet får användas endast till förmån för bestämda fysiska personer är undantagna från skyldigheten att föra räkenskaper.

Stiftelselagens avgränsning av vilka stiftelser som är bokföringsskyldiga sammanhänger med de bestämmelser om tillsyn som lagen innehåller (se 9 kap.). För vissa stiftelser, bl.a. stiftelser med tillgångar vars värde uppgår till minst tio prisbasbelopp, sker tillsynen bl.a. genom en viss återkommande kontroll. Vid lagens tillkomst konstaterades att denna kontroll borde grundas bl.a. på en skriftlig redovisning och att skyldigheten att lämna en sådan redovisning borde vara samordnad med skyldigheten att följa bokföringslagen och att upprätta årsredovisning (se prop. 1993/94:9 s. 74 f. och 88).

Även pensions- och personalstiftelser är bokföringsskyldiga (se 17 a och 30 §§ tryggandelagen).

Skälen för regeringens förslag: En generell bokföringsskyldighet för juridiska personer av det slag som kommittén har föreslagit skulle innebära en betydande utvidgning av antalet bokföringsskyldiga stiftelser. Mot en sådan utvidgning kan anföras i huvudsak samma skäl som mot en generell bokföringsskyldighet för små ideella föreningar och samfällighetsföreningar. Nyttan av en generell bokföringsskyldighet torde inte kunna uppväga det administrativa merarbetet. I sammanhanget bör särskilt framhållas att behovet av lagregler om bokföring i stiftelser ganska nyligen har övervägts i samband med stiftelselagens tillkomst. Det har inte framkommit något som ger anledning att redan nu, ett fåtal år efter lagens ikraftträdande, göra några mera betydande ändringar i reglerna om när en stiftelse skall vara bokföringsskyldig.

Vi anser alltså att mindre stiftelser inte heller i fortsättningen bör omfattas av bokföringsskyldighet. Gränsen för bokföringsskyldigheten bör liksom hittills gå vid ett förmögenhetsvärde motsvarande tio prisbasbelopp.

Stiftelser vars tillgångar får användas endast till förmån för bestämda fysiska personer (se 1 kap. 7 § stiftelselagen) är i dag generellt undan-

tagna från all bokföringsskyldighet. Vi har övervägt om detta undantag borde utmönstras. Det skulle innebära att dessa stiftelser blev bokföringsskyldiga om de bedrev näringsverksamhet eller annars så snart tillgångarnas värde översteg tio prisbasbelopp. Ett skäl för det är att man då skulle erhålla ett mera enhetligt regelsystem. Stiftelser av detta slag är emellertid av mycket speciell natur. Stiftelselagen gäller i mycket begränsad utsträckning för dessa stiftelser. Ofta innebär det bakomliggande stiftelseförordnandet att en förmögenhets löpande avkastning skall uppbäras av en viss person så länge han lever varefter förmögenheten skall tillkomma någon annan med äganderätt. Såsom en remissinstans har påpekat torde det inte finnas något behov av att låta reglerna om bokföring omfatta sådana stiftelser. Dessa stiftelser bör alltså även i fortsättningen undantas från bokföringsskyldighet.

I några avseenden föreslår vi mindre ändringar i bestämmelserna om stiftelsers bokföringsskyldighet.

Det första förslaget gäller stiftelser som hyr ut byggnader. Näringsverksamhet i form av uthyrning är i dag – enligt 3 kap. 1 § andra stycket stiftelselagen – undantagen från bokföringsskyldighet enligt kriterier motsvarande dem som gäller för fysiska personer och dödsbon (jfr avsnitt 8.2). Enligt vår mening är det lämpligt att det i detta avseende gäller samma regler för stiftelser som för andra juridiska personer (utom dödsbon). Vi föreslår därför att en stiftelses näringsverksamhet i form av uthyrning i fortsättningen skall föranleda bokföring på samma vis som annan näringsverksamhet.

Det andra förslaget avser upphörandet av bokföringsskyldighet i sådana fall då bokföringsskyldigheten enbart grundar sig på att stiftelsens tillgångar överstiger tio prisbasbelopp. Om värdet av tillgångarna i ett sådant fall kommer att understiga tio prisbasbelopp leder det inte automatiskt till att bokföringsskyldigheten upphör. Enligt 3 kap. 2 § tredje stycket stiftelselagen kan emellertid tillsynsmyndigheten undanta en stiftelse från bokföringsskyldighet om tillgångarnas värde de tre senaste åren har understigit det tidigare nämnda gränsvärdet. Vi föreslår en enklare ordning, nämligen att en stiftelses bokföringsskyldighet skall upphöra utan vidare om tillgångarnas värde de tre senaste åren har understigit tio prisbasbelopp.

Slutligen föreslår vi att bestämmelsen i 3 kap. 3 § stiftelselagen utmönstras. Den bestämmelsen innebär att en stiftelse genom tillsynsmyndighetens tillstånd kan undantas från bokföringsskyldighet. En sådan bestämmelse är knappast förenlig med den ordning som vi i övrigt förordar. Den torde dessutom redan i dag sakna större praktisk betydelse.

De nu föreslagna ändringarna innebär en viss utvidgning av stiftelsernas bokföringsskyldighet. För den enskilda stiftelsen kommer ändringarna i de flesta fall att ha begränsad betydelse, eftersom stiftelsen redan nu normalt är skyldig att föra räkenskaper (se 3 kap. 5 § stiftelselagen).

Givetvis kan det också i de minsta stiftelserna finnas ett behov av skriftlig dokumentation över den ekonomiska förvaltningen. De nuvarande bestämmelserna om att det i sådana stiftelser som inte är bokföringsskyldiga skall föras räkenskaper bör därför finnas kvar.

Regeringens förslag: Fysiska personer och dödsbon som är bokföringsskyldiga, sådana handelsbolag vars inkomst skall beskattas hos fysiska personer eller dödsbo samt sådan samfällighetsförvaltande juridisk person som avses i 52 § 2 mom. kommunalskattelagen skall även i framtiden ha kalenderår som räkenskapsår.

Andra företag skall liksom hittills få ha brutna räkenskapsår.

Om ett företag tillämpar brutet räkenskapsår utan att ha rätt till det, får skattemyndigheten förelägga företaget att lägga om räkenskapsåret till kalenderår. Ett sådant föreläggande får förenas med vite.

Kommitténs förslag: Kommittén har föreslagit att samtliga företagsformer skall få tillämpa de brutna år som accepteras enligt gällande rätt. Samma räkenskapsår skall enligt kommitténs förslag tillämpas för all näringsverksamhet som den skattskyldige bedriver. Såvitt avser möjligheten för skattemyndigheten att förelägga ett företag att lägga om räkenskapsåret till kalenderår överensstämmer regeringens förslag med kommitténs förslag.

Remissinstanserna: Remissutfallet är blandat. Flertalet av de myndigheter som har yttrat sig har avstyrkt förslaget. *Riksskatteverket* har bl.a. uttalat att skattekontrollen skulle försvåras avsevärt. *Statsåklagarmyndigheten för speciella mål* har anfört att personer som ägnar sig åt ekonomisk brottlighet ofta sätter i system att utnyttja regler som försvårar kontrollen och att brutet räkenskapsår är klassiskt i detta sammanhang. *Statistiska centralbyrån* har hävdade att förslaget skulle medföra betydande försämringar för det statistiska informationsunderlaget. De övriga myndigheter som har avstyrkt förslaget har gjort detta med hänsyn till de problem som uppkommer för skatteförvaltningen. Samtliga näringslivsorganisationer som har yttrat sig och några myndigheter (bl.a. *Bokföringsnämnden* och *Patent- och registreringsverket*) har tillstyrkt förslaget. Vissa har ansett att det bör finnas en dispensmöjlighet beträffande kravet på samma räkenskapsår för all verksamhet.

Ingen remissinstans har yttrat sig över förslaget att skattemyndigheten skall få rätt att förelägga ett företag att lägga om räkenskapsår till kalenderår.

Bakgrund: Enligt 12 § bokföringslagen skall räkenskapsåret omfatta tolv månader. I samband med att bokföringsskyldighet inträder eller räkenskapsåret läggs om får både kortare och längre tid än tolv månader tillämpas, dock längst arton månader. Även när bokföringsskyldigheten upphör, får räkenskapsåret kortas av.

För enskilda näringsidkare, dödsbon och sådana handelsbolag vars inkomst skall beskattas hos fysisk person *skall* kalenderår utgöra räkenskapsår. Detsamma gäller sådan samfällighetsförvaltande juridisk person som avses i 53 § 2 mom. kommunalskattelagen samt sådana enskilda jord- och skogsbrukare som omfattas av jordbruksbokföringslagen. För handelsbolagens del innebär kopplingen till beskattningen att regeln blir

tillämplig även på ett handelsbolag som inte har några fysiska personer eller dödsbon som delägare men väl ett annat handelsbolag med sådana delägare. I undantagsfall kan Riksskatteverket medge att annan period av tolv månader än kalenderår skall utgöra räkenskapsår. För sådant tillstånd krävs att det med hänsyn till det allmännas ekonomiska intresse eller andra omständigheter finns synnerliga skäl.

För övriga bokföringsskyldiga gäller enligt bokföringslagen att brutet räkenskapsår får tillämpas. Brutet räkenskapsår skall omfatta tiden den 1 maj–den 30 april, den 1 juli–den 30 juni, eller den 1 september–den 31 augusti. Riksskatteverket kan under samma förutsättningar som har angetts i föregående stycke medge att annan tolv månadersperiod får tillämpas som brutet räkenskapsår.

För företag som ingår i en koncern föreskrivs i 12 § sjätte stycket bokföringslagen att samma räkenskapsår som huvudregel skall tillämpas. Någon motsvarande begränsning finns inte i jordbruksbokföringslagen. I en jordbrukskoncern bestående av en enskild jordbrukare som moderföretag och ett aktiebolag som dotterbolag kan således dotterbolaget tillämpa brutet räkenskapsår trots att moderföretaget har kalenderår som räkenskapsår.

Kravet på att enskild näringsidkare och handelsbolag med fysiska personer bland delägarna skall ha kalenderår som räkenskapsår infördes i samband med 1990 års skattereform (se SOU 1989:34 s. 320 och prop. 1989/90:110 s 589 f.). Som motiv anfördes kontrollskäl från skattesynpunkt. I motiven diskuterades den ökade arbetsbelastning under viss tid av året som kravet kunde medföra. Det föredragande statsrådet erinrade med anledning därav om möjligheten att få anstånd med att avlämna självdeklaration. Möjligheten till anstånd har sedan dess förbättrats ytterligare. Numera kan bokföringsbyråer m.fl. få tillstånd att lämna klienters deklarerationer enligt tidsplan under tiden den 1 april–den 15 juni under taxeringsåret.

Skälet för regeringens förslag: Rent företagsekonomiskt kan det ofta vara motiverat att välja en annan period än kalenderår som räkenskapsår. Det kan exempelvis vara lämpligt att låta räkenskapsåret sluta när den ekonomiska aktiviteten i verksamheten är låg eller att låta räkenskapsåret omfatta en obruten säsong. Ibland verkar också bokföringsbyråer och revisionsbyråer för att klienten skall välja ett brutet räkenskapsår. Därigenom kan arbetsbelastningen för byrån spridas jämnare över året än om samtliga klienter skulle ha kalenderår som räkenskapsår. Eftersom det ofta är skattemässigt fördelaktigt att ha brutet räkenskapsår, kan det inte heller uteslutas att skattemässiga överväganden får påverka valet av räkenskapsår.

För att i viss mån tillmötesgå kraven på flexibilitet har flertalet juridiska personer – däribland samtliga aktiebolag och ekonomiska föreningar samt handelsbolag utan fysiska personer eller dödsbon som delägare – fått rätt att tillämpa något av de brutna räkenskapsår som särskilt anges i bokföringslagen. Kommittén ansåg att lagstiftaren därigenom har beaktat sådana förhållanden som säsongsvariationer och arbetsbelastning på bokföringsbyråer. De nuvarande uppräknade brutna räkenskapsåren tillgodoser behovet av flexibilitet och det saknas därför

skäl att utöka antalet tillåtna brutna räkenskapsår. Regeringen delar denna bedömning.

När det gäller enskilda näringsidkare och handelsbolag vars inkomst helt eller delvis skall beskattas hos fysiska personer ansåg kommittén att samma skäl som för övriga företag (säsongvariationer och arbetsanhopning på bokföringsbyråer) kan anföras för att tillåta att även dessa skall få tillämpa brutet räkenskapsår. Vidare anfördes att förslaget att upphäva jordbruksbokföringslagen i viss mån ökar behovet av en möjlighet att tillämpa brutna räkenskapsår. Inom jordbruksnäringen förekommer det koncernbildningar med en enskild jordbrukare som moderföretag och ett eller flera aktiebolag som dotterföretag. Eftersom bokföringslagen kräver att samtliga företag i en koncern skall tillämpa samma räkenskapsår så kommer förbudet för enskilda näringsidkare att tillämpa brutet räkenskapsår att medföra att dotterbolagen i en sådan koncern tvingas använda kalenderår som räkenskapsår.

Mot detta skall ställas intresset av en effektiv och ändamålsenlig kontroll vid beskattningen. Kommitténs bedömning var att de skäl som anfördes när rätten till brutet räkenskapsår slopades i samband med 1990 års skattereform fortfarande har bärkraft. Skälen har dessutom enligt kommittén ytterligare förstärkts genom införandet av lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattningen och lagen (1993:1537) om expansionsmedel. Även tillämpningen av andra skatteregler förenklas om räkenskapsåret utgörs av kalenderår. Vidare är skattemyndigheternas rutiner för taxerings- och revisionsarbetet i stor utsträckning uppbyggda med utgångspunkt i att beskattningsåren för näringsidkaren personligen och för näringsverksamheten sammanfaller.

När kommittén sammanvägde dessa argument fann man att rätten till brutet räkenskapsår borde återinföras. Det främsta argumentet för detta var att det skulle öka möjligheterna för redovisnings- och revisionsbyråerna att fördela sitt arbete under året och slippa koncentrationen till det första halvåret. En sådan ökad spridning skulle förbättra möjligheterna för en enskild näringsidkare eller ett handelsbolag att erhålla kvalificerad hjälp med bokföringsarbetet, vilket i sin tur skulle befrämja kvaliteten i såväl själva bokföringen som rapporteringen till skattemyndigheter och andra berörda intressenter. Visserligen skulle skattekontrollen försvåras, men enligt kommitténs bedömning var det ändå inte osannolikt att skattemyndigheternas arbete skulle underlättas, eftersom det skulle bli lättare att anlita redovisnings- och skatteexperter om dessa experters arbete inte försvåras och fördyras av starka säsongvariationer.

Vi delar inte kommitténs uppfattning i denna del. Som både kommittén och den efterföljande remissbehandlingen har visat finns det starka skäl både för och emot en rätt för enskilda näringsidkare och handelsbolag vars inkomst helt eller delvis skall beskattas hos fysiska personer att ha brutet räkenskapsår. Enligt vår bedömning har dock kommittén starkt underskattat de problem som skulle uppkomma hos skatteförvaltningen. Såväl de materiella skattereglerna som skatteförvaltningens kontrollsystem är konstruerade utifrån att enskilda

näringsidkare inte får ha brutet räkenskapsår. Nedan skall ett antal sådana problem behandlas. Prop. 1998/99:130

ADB-systemen har konstruerats för kalenderår

Sedan 1993 har skatteförvaltningens ADB-system både vad gäller grundhantering och kontrollsystem utformats mot bakgrund av att enskilda näringsidkare och handelsbolag vars inkomst helt eller delvis beskattas hos fysiska personer har kalenderår som räkenskapsår. ADB-teknik används för att genomlysna deklaraionsuppgifterna för att på så sätt upptäcka de deklaraioner som kan antas innehålla väsentliga fel. Dessa deklaraioner djupgranskas sedan manuellt. Övriga deklaraioner kan anses i huvudsak godkända efter genomlysningen. Om brutna räkenskapsår återigen skulle tillåtas, skulle ett antal problem uppkomma vid den maskinella kontrollen.

Kontrolluppgifter lämnas per kalenderår

Ett speciellt problem som berör den maskinella kontrollen gäller hanteringen av kontrolluppgifter. För näringsidkare lämnas olika typer av kontrolluppgifter såsom sjukpenning, pensionsförsäkringspremier, näringsbidrag, slakt- och livdjursförsäljningar samt inkomst- och utgiftsräntor. Kontrolluppgifterna avser kalenderår och är en väsentlig del av det kontrollsystem som har byggts upp inom förvaltningen. Vid brutna år skulle avstämningar mellan kontrolluppgifter och deklarerade intäkter eller kostnader ge felaktiga signaler. Detta skulle i sin tur medföra att deklaraionerna måste hanteras manuellt. Problemet skulle naturligtvis gå att åtgärda genom att föreskriva att kontrolluppgifterna skall avse det brutna år som näringsidkaren tillämpar. Detta är emellertid en orimlig lösning, eftersom det skulle kräva att den som lämnar kontrolluppgifter dels vet om vilket räkenskapsår som näringsidkaren tillämpar, dels bygger upp rutiner för att kunna lämna kontrolluppgifter för utbetalningar under de olika brutna år som kan förekomma. Ett annat sätt skulle vara att föreskriva att beloppen på samtliga kontrolluppgifter som lämnas avseende näringsidkare skall delas upp på utbetalningar under tiden januari–april, maj–juni, juli–augusti och september–december för att på så sätt fånga in transaktioner under de tillåtna brutna åren. Även en sådan lösning är orimligt betungande för uppgiftslämnarna. Såvitt avser kontrolluppgifter för inkomst- och utgiftsräntor kan det dessutom anföras att uppgiftslämnaren inte vet om räntan tillhör näringsverksamheten eller privatsfären. Dessa kontrolluppgifter skulle därför bli i det närmaste meningslösa beträffande fysisk person som bedriver näringsverksamhet.

När en fysisk person säljer en näringsfastigheter, beskattas reavinsten i inkomstslaget kapital samtidigt som gjorda värdeminskingsavdrag m.m. återförs till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet. Eftersom kapitalinkomster beskattas på kalenderårsbasis skulle en återgång till brutna år för enskilda näringsidkare kunna medföra att reavinsten beskattas vid en taxering samtidigt som värdeminskingsavdragen återläggs vid en annan taxering. Detta är ett materiellt otillfredsställande resultat.

Fastighetsskatt skulle inte kunna förtryckas

Taxeringsvärden fastställs för kalenderår. Om olika taxeringsvärden gäller för ett beskattningsår (som blir fallet beträffande brutna år) så skall underlaget för fastighetsskatten proportioneras. Uppgifter om fastighetsskatt skall vidare förtryckas på deklaraionsblanketten. Om de förtryckta uppgifterna är felaktiga, skall den skattskyldige fylla i de korrekta siffrorna. En fysisk person kan både ha fastigheter som ingår i näringsverksamheten och fastigheter som inte gör det. När taxeringsvärdena ändras vid kalenderårsskiftena skall underlaget för de fastigheter som ingår i näringsverksamheten proportioneras om näringsidkaren tillämpar brutet år. Eftersom skattemyndigheternas maskinella system inte kan särskilja fastigheter i respektive utanför näringsverksamheten, blir det omöjligt att förtrycka uppgifterna för en enskild näringsidkare som har brutet räkenskapsår. Detta leder i sin tur till att ett stort antal uppgifter måste registreras och granskas manuellt.

Släpande F-skatt

En enskild näringsidkare betalar preliminär skatt i form av F-skatt eller särskild A-skatt. Skatten skall betalas i lika delar under månaderna februari–januari det uppbördsår då bokslutsdagen infaller. För skattskyldiga med kalenderår som räkenskapsår sammanfaller således räkenskapsåret i stort sett med uppbördsåret. Den preliminära skatten för år 1 är alltså i sin helhet inbetald i februari år 2. För skattskyldiga med brutet räkenskapsår betalas den preliminära skatten med större eftersläpning. Företag med räkenskapsår som börjar den 1 maj år 1 och slutar den 30 april år 2 betalar inte någon preliminär skatt för år 1 under detta år. I stället betalas skatten för hela räkenskapsåret under år 2. Härigenom får dessa företag en skattecredit på åtta månader. Längden på skattecrediten varierar beroende på när under året som räkenskapsåret börjar. Skattskyldiga med räkenskapsår som börjar den 1 maj får den längsta skattecrediten. De företag vilkas räkenskapsår börjar den 1 juli får en kredittid på sex månader och de med räkenskapsår med början den 1 september får fyra månaders kredit. Vid brutna räkenskapsår varierar således skattecrediten mellan åtta och fyra månader. Om rätten till brutna räkenskapsår återinförs för enskilda näringsidkare, medför det

alltså en statsfinansiell kostnad i form av senarelagda preliminär- och slutskattebetalningar. Prop. 1998/99:130

Dubbla taxeringar

Om enskilda näringsidkare återigen får tillämpa brutet räkenskapsår, skulle detta medföra att antalet dubbla taxeringar ökar. I samband med omläggning av räkenskapsår skulle näringsidkaren kunna beskattas för två räkenskapsår vid samma taxering. Detta är administrativt betungande för skatteförvaltningen.

Kontantberäkningar försvåras

Kontantberäkningar används av skatteförvaltningen som ett medel för att kontrollera att den skattskyldige inte undanhåller intäkter från beskattning. Dessa beräkningar blir avsevärt svårare att genomföra om brutna räkenskapsår återigen tillåts. Till viss del kan detta åtgärdas genom att deklARATIONEN kompletteras med uppgift om insättningar och uttag mellan bokslutsdagen och den 31 december. Detta förutsätter dock en utökad och betungande uppgiftsskyldighet för den skattskyldige.

Andra nackdelar

Förutom de skatterättsliga skäl som talar mot en återinförd rätt till brutet räkenskapsår för enskilda näringsidkare och handelsbolag, vars inkomst helt eller delvis skall beskattas hos fysiska personer, skulle en sådan reform riskera att försvåra bekämpningen av ekobrott. *Statsåklagarmyndigheten för speciella mål* har anfört att personer som ägnar sig åt ekonomisk brottslighet ofta sätter i system att utnyttja regler som försvårar kontrollen och att brutet räkenskapsår är klassiskt i detta sammanhang. Vidare har *Statistiska centralbyrån* hävdade att förslaget skulle medföra betydande försämringar för det statistiska informationsunderlaget.

Vår samlade bedömning

Vid en sammanvägning av argumenten för och emot en återinförd rätt till brutet räkenskapsår anser vi att argumenten mot en sådan rätt har betydligt större tyngd än argumenten för. Det främsta argumentet för rätten att tillämpa brutet räkenskapsår gäller bokföringsbyråernas arbetssituation. Vi vill i detta sammanhang återigen erinra om de generösa möjligheter till anstånd med avlämnande av deklARATIONEN som gäller. Numera kan bokföringsbyråer m.fl. få tillstånd att lämna klienters deklARATIONER enligt tidsplan under tiden den 1 april–den 15 juni under taxeringsåret.

Enskilda näringsidkare och handelsbolag vars inkomst helt eller delvis skall beskattas hos fysiska personer bör därför även i fortsättningen endast tillåtas att ha kalenderår som räkenskapsår.

Detta förslag i kombination med förslaget att upphäva jordbruksbokföringslagen skulle kunna leda till besvärande effekter för vissa lantbruksföretag. Det förekommer nämligen koncernbildningar med en lantbrukare som moderföretag och hans aktiebolag där verksamheten bedrivs som dotterföretag. Enligt hittillsvarande regler har produktionsbolaget kunnat ha brutet räkenskapsår trots att lantbrukaren har haft kalenderår som räkenskapsår. Jordbruksbokföringslagen har nämligen inte – till skillnad från bokföringslagen – innehållit någon bestämmelse om att samma räkenskapsår skall tillämpas av alla företag i en koncern. I och med att jordbruksbokföringslagen upphävs skulle samtliga produktionsbolag tvingas ha kalenderår som räkenskapsår. Enligt vår mening finns det dock starka skäl till att den hittillsvarande ordningen bör tillåtas även i framtiden. Om en jordbrukare äger ett produktionsbolag, bör alltså bolaget kunna ha brutet räkenskapsår trots att jordbrukaren måste ha kalenderår som räkenskapsår. Om jordbrukaren är skyldig att upprätta koncernredovisning (se 7 kap. 3 § ÅRL), bör dock bolagets räkenskapsår alltid vara kalenderår. Upprättandet av koncernredovisningen skulle avsevärt försvåras om moder- och dotterföretag hade olika räkenskapsår.

Felaktig användning av brutet räkenskapsår

Enligt vårt förslag skall ett handelsbolag som har fysiska personer som delägare även fortsättningsvis ha kalenderår som räkenskapsår. Om en fysisk person inträder som bolagsman i ett handelsbolag som har brutet räkenskapsår, måste handelsbolaget därför lägga om räkenskapsåret till kalenderår. Detta gäller redan idag. För att säkerställa att byte av räkenskapsår verkligen sker i dessa och liknande fall ansåg kommittén att det behövs en regel som säger att skattemyndigheten vid vite kan förelägga ett företag som felaktigt tillämpar brutet räkenskapsår att lägga om räkenskapsåret till kalenderår. Vi delar denna bedömning.

10.1 Verksamhet som omfattas av bokföringsskyldigheten

Regeringens förslag: En enskild näringsidkares bokföring skall avse enbart hans eller hennes näringsverksamhet. Åtskillnad måste därför göras mellan näringsidkarens privata ekonomi och näringsverksamhetens ekonomi. De närmare förutsättningarna för hur åtskillnaden skall upprätthållas får utvecklas inom ramen för god redovisningssed.

Bokföringsskyldigheten för andra juridiska personer än dödsbon skall avse all verksamhet som bedrivs inom den juridiska personen.

Kommitténs bedömning: Kommittén har inte föreslagit några lagregler i denna del men har förutsatt att en juridisk persons bokföring skall omfatta all verksamhet som den juridiska personen bedriver och att fysiska personers bokföring skall omfatta enbart den näringsverksamhet som de bedriver. Kommittén har även uttalat att enskilda näringsidkare måste göra en åtskillnad mellan privat ekonomi och näringsverksamhet och har gjort vissa principiella uttalanden om vilka principer som skall tillämpas när denna åtskillnad görs.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanserna har inte närmare berört frågan. *Svenska Revisorsamfundet SRS, Lantbrukarnas Riksförbund* och *Skogsägarnas Riksförbund* har dock ansett att kommitténs förslag inte helt kan förenas med de förhållanden som råder i praktiken.

Förslaget i promemorian 1: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft något att invända mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag:*Fysiska personer och dödsbon*

Som vi tidigare har uttalat anser vi att fysiska personer och dödsbon bör vara bokföringsskyldiga endast när de bedriver näringsverksamhet. Enligt vår mening är det naturligt att en enskild näringsidkares bokföring omfattar endast sådant som hör till näringsverksamheten och att således förhållanden som hör till privat verksamhet lämnas utanför. Det tyngst vägande skälet för att en sådan åtskillnad upprätthålls är att inkomster som härrör från en enskilt bedriven näringsverksamhet i regel beskattas separat från andra inkomster som näringsidkaren uppbär.

Principen om att näringsverksamhet och privat ekonomi inte får sammanblandas får anses vara av så grundläggande betydelse att den bör återspeglas i lagen. Lagen bör alltså ange att bokföringen skall avse *näringsverksamheten*.

Om en sådan regel uppställs, är det naturligtvis viktigt att det går att avgränsa vilka tillgångar och skulder respektive intäkter och kostnader som hör till det ena respektive det andra området. Att göra sådana av-

gränsningar kan ibland vara komplicerat. Det är uppenbart att det därvid kan uppstå särskilda och ibland svårlösta redovisningsproblem, t.ex. som en följd av att tillgångar används både i rörelsen och privat. Det framstår inte som ändamålsenligt att söka reglera dessa avgränsningsproblem i lagen. En uttömmande reglering i lag skulle bli alltför omfattande och detaljerad. Såsom vi tidigare har föreslagit bör den nya bokföringslagen i huvudsak utformas som en ramlag, kompletterad av god redovisningssed som framkommer framför allt genom uttalanden från normgivande organ. Frågan om hur gränsen mellan privatekonomi och näringsverksamhet närmare skall dras i samband med bokföring bör bestämmas med hänsyn till vad som anses vara god redovisningssed (jfr Bokföringsnämndens rekommendation BFN R 11).

Andra juridiska personer än dödsbon

Beträffande vissa juridiska personer, såsom aktiebolag eller ekonomiska föreningar, har det hittills ansetts självklart att bokföringen bör avse all verksamhet. Detta är särskilt naturligt i de fall då bokföringen är inriktad på att ta fram den juridiska personens resultat och fria egna kapital, uppgifter som sedan skall läggas till grund för beslut om utdelning m.m. Men även i juridiska personer där sådana förhållanden inte alltid föreligger – t.ex. ideella föreningar – talar övervägande skäl för att bokföringsskyldigheten bör omfatta all verksamhet. Detta ger den bästa överblicken över den juridiska personens resultat och ställning. En sådan ordning innebär också att den bokföringsskyldige undviker de ibland svåra gränsdragningsproblem som i dag kan uppstå när det gäller att avgränsa den bokföringsskyldiga delen av verksamheten.

10.2 En skattebaserad bokföring?

Regeringens förslag: En enskild näringsidkares bokföring skall omfatta samtliga affärshändelser i näringsverksamheten.

Kommitténs förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Sveriges Fastighetsägares Förbund* har ansett att redovisningen för enskilda näringsidkare bör utformas med skatte-reglerna som förebild. *Lantbrukarnas Riksförbund* och *Skogsägarnas Riksförbund* har framfört en liknande uppfattning.

Hemställan från Lantbrukarnas Riksförbund m.fl.: *Lantbrukarnas Riksförbund*, *Sveriges Fastighetsägareförbund* och *Företagarnas Riksorganisation* har begärt att enskilda näringsidkare befrias från skyldigheten att bokföra affärshändelser som saknar betydelse för beskattningen av näringsverksamheten.

Remissinstanserna: De remissinstanser som har yttrat sig i sak över hemställan, däribland *Riksåklagaren*, *Ekobrottsmyndigheten*, *Bokföringsnämnden*, *Riksskatteverket*, *Svenska Revisorsamfundet SRS* och *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF*, har avstyrkt eller ställt sig tveksamma till organisationernas förslag.

Skälen för regeringens förslag: Som vi tidigare har uttalat bör alla bokföringsskyldiga så långt möjligt omfattas av gemensamma bokföringsbestämmelser. Att ett bolag, en ekonomisk förening eller någon annan juridisk person som är bokföringsskyldig bör bokföra samtliga ekonomiska transaktioner, oavsett hur transaktionen behandlas skattemässigt, är enligt vår mening en självklarhet. Vi anser inte att det finns tillräckliga skäl att tillämpa en annan princip beträffande enskilda näringsidkare. Det bör alltså inte vara möjligt för en enskild näringsidkare att underlåta att bokföra affärshändelser av den anledning att de saknar betydelse för beskattningen.

Vi kan i och för sig dela den uppfattning som kommer till uttryck i hemställan att det ofta är en mycket begränsad krets som har intresse av en enskild näringsidkares bokföring. Ibland inskränker sig denna krets till näringsidkaren själv och skatteförvaltningen. Även i mindre verksamheter utan extern finansiering och med endast löpande leverantörskrediter finns det emellertid oftast ett borgenärsintresse. Från borgenärsskyddssynpunkt är det därför angeläget att samtliga affärshändelser kommer till uttryck i bokföringen. Såsom flera remissinstanser har påpekat är det också tveksamt om en ordning där bokföringen begränsas till poster med skattemässig betydelse skulle innebära någon särskild förenkling för näringsidkaren. De affärshändelser som näringsidkaren skulle slippa att bokföra torde vara ganska få. För näringsidkaren skulle den föreslagna ordningen dessutom innebära bl.a. att han i samband med varje affärshändelse måste ta ställning till dess betydelse från skattesynpunkt. Möjligheterna att bedriva taxeringskontroll och att i samband med taxeringen göra rättelser till den skattskyldiges fördel skulle minska i och med att redovisningen inte längre skulle ge någon helhetsbild av näringsverksamheten. Också förutsättningarna för att utreda förekomsten av ekonomisk brottslighet skulle försämrats.

10.3 Gemensam och separat bokföring

10.3.1 Gemensam bokföring för flera bokföringsskyldiga

Regeringens förslag: Bedriver flera bokföringsskyldiga gemensam verksamhet, skall de få organisera verksamhetens bokföring gemensamt, om det är förenligt med god redovisningssed.

Kommitténs förslag: Kommittén har föreslagit att enskilda näringsidkare som bedriver en näringsverksamhet gemensamt skall kunna ha en gemensam bokföring för denna. Kommittén har vidare föreslagit att den nuvarande bestämmelsen om gemensam bokföring i stiftelser utmönstras.

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft några invändningar mot kommitténs förslag. *Bokföringsnämnden*, *Riksskatteverket* och *Svenska Revisorsamfundet SRS* har dock efterlyst ett klarläggande av vad som avses med gemensam verksamhet.

Förslaget i promemorian 1: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Remissinstanserna har tillstyrkt promemorians förslag eller har lämnat det utan erinran. *Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR* har framhållit att gemensam bokföring är något som främst bör stå till buds för enskilda näringsidkare.

Bakgrund m.m.: Bokföringslagen innehåller inga regler om att flera bokföringsskyldiga kan ha en gemensam bokföring. Likväl anses det finnas ett visst utrymme för gemensam bokföring, särskilt när flera enskilda näringsidkare gemensamt bedriver näringsverksamhet. De närmare förutsättningarna för gemensam bokföring är emellertid inte helt klara.

Frågan får framför allt betydelse när en verksamhet bedrivs av flera tillsammans som enkelt bolag. Det finns emellertid också anledning att fråga sig om det förekommer andra slag av gemensamt bedriven verksamhet där gemensam bokföring bör kunna tillåtas, t.ex. vid gemensam medelsplacering. Det sista torde framför allt ha betydelse för stiftelser.

Två ytterligare frågor är hur den gemensamma bokföringen skall fullgöras och vem eller vilka av verksamhetsutövarna som skall bära ansvaret för att bokföringen sköts.

Enkelt bolag

Ett enkelt bolag uppkommer genom att två eller flera träffar en överenskommelse om att samverka för ett gemensamt ändamål (se 1 kap. 3 § lagen [1980:1102] om handelsbolag och enkla bolag). Verksamheten kan, men behöver inte, avse näringsverksamhet. Om bolaget bedriver näringsverksamhet och låter registrera sig i handelsregistret, övergår det till att bli ett handelsbolag. Ett handelsbolag är – till skillnad från ett enkelt bolag – en juridisk person.

Eftersom ett enkelt bolag inte är en juridisk person, är bolaget inte bokföringsskyldigt. Bedriver bolaget bokföringsskyldig verksamhet, åvilar bokföringsskyldigheten i stället de enskilda delägarna. Frågan om bolagsmännen därvid kan ha en gemensam redovisning berördes under förarbetena till jordbruksbokföringslagen. Föredragande statsrådet menade därvid att det inte skulle möta något hinder att ha en gemensam redovisning, när verksamheten drevs av flera tillsammans (se prop. 1978/79:44 s. 34 och 146). Vidare synes lagutskottet under förarbetena till 1980 års årsredovisningslag ha utgått från att företag som samverkar i ett entreprenadkonsortium har möjlighet att ha en gemensam bokföring för verksamheten (se bet. LU 1980/81:4 s.149 f.).

Även Bokföringsnämndens cirkulär ½ och nämndens uttalande BFN U 88:17 ger uttryck för att man i verksamhet som bedrivs av ett enkelt bolag och den snarlika verksamhetsformen partrederi kan ha en gemensam bokföring.

När flera personer äger egendom gemensamt och utnyttjar denna i näringsverksamhet torde det normalt föreligga ett bolagsförhållande. Men det kan förekomma situationer där så inte är fallet, t.ex. då en jordbruksfastighet, tillhörande ett dödsbo, skiftas på delägarna utan att man träffar någon särskild överenskommelse om fastighetens fortsatta drift. Såsom tidigare har nämnts gjordes det under förarbetena till jordbruksbokföringslagen uttalanden som tyder på att det har ansetts att delägarna i fastigheten i dylika fall får ha en gemensam bokföring.

Stiftelser

Att stiftelser kan ha en gemensam löpande bokföring framgår av bestämmelserna i 3 kap. 4 § 2 stiftelselagen. Den gemensamma bokföringen förutsätter inte att stiftelserna bedriver någon näringsverksamhet tillsammans. Förutsättningen för gemensam bokföring är i stället att stiftelserna har gemensamt placerad förmögenhet (beträffande gemensam placering, se 2 kap. 5 § stiftelselagen). Bokföringsnämnden har i sitt uttalande BFN U 95:3 bl.a. tagit upp frågan om hur denna bestämmelse skall tillämpas. Nämnden uttalar att varje stiftelse skall ta upp sin del i den sammanlagda förmögenheten i balansräkningen. I stiftelsens resultaträkning skall andelen i avkastningen från den gemensamt placerade förmögenheten tas upp. Tillgångar i och intäkter från den gemensamt placerade förmögenheten skall fördelas på respektive balanspost och intäktsslag.

Hur gemensam bokföring går till

Eftersom bokföringslagen inte innehåller några regler om gemensam bokföring, ger den inte heller något besked om hur gemensam bokföring skall gå till och vem som ansvarar för den. Viss ledning kan hämtas från Bokföringsnämndens uttalande BFN U 88:17 där nämnden i fråga om bokföring i partrederi har uttalat att varje partredare ansvarar för att den bokföring som avser hans näringsverksamhet sker enligt bokföringslagen.

Skälen för regeringens förslag: Enligt vår mening bör utgångspunkten vara att var och en som är bokföringsskyldig skall upprätta en egen bokföring för verksamhet som han driver själv eller tillsammans med annan. En sådan huvudregel ger de bästa möjligheterna att tillgodose de ordnings- och kontrollintressen som bär upp bokföringsreglerna.

Det förekommer emellertid fall då det från den bokföringsskyldiges synpunkt är ändamålsenligt om bokföringsskyldigheten får fullgöras gemensamt med någon annan och där detta inte heller går ut över de intressen som bokföringsreglerna skall tillgodose. Så är framför allt fallet när två eller flera enskilda näringsidkare bedriver verksamhet tillsammans i enkelt bolag. Även i andra fall av gemensam verksamhet, särskilt sådan som är förenad med samäganderätt till egendom – t.ex. när

två personer äger en jordbruksfastighet tillsammans utan att något bolagsavtal har träffats – bör det finnas ett utrymme för gemensam löpande bokföring och ett gemensamt bokslut. Såsom Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR har påtalat är gemensam bokföring något som främst bör komma i fråga för enskilda näringsidkare. Att flera juridiska personer har en gemensam bokföring kan vara förenat med olägenheter och det bör därför förekomma endast undantagsvis. Det kan dock förekomma gemensamt bedriven verksamhet i vilken det är naturligt att i viss utsträckning acceptera att verksamhetsutövarna har en gemensam *löpande* bokföring. Så kan vara fallet när två eller flera stiftelser har sina medel gemensamt placerade. Också vid samverkan mellan flera juridiska personer i ett enkelt bolag kan det någon enstaka gång vara acceptabelt att bokföringsskyldigheten fullgörs genom en gemensam bokföring. Det kan å andra sidan också förekomma fall då gemensam bokföring överhuvud taget inte bör vara tillåten, inte ens för gemensamt bedriven verksamhet. Ett grundläggande krav bör vara att bokföringen ordnas på ett sådant sätt att varje näringsidkares ställning kan bedömas utan svårighet. Om en gemensam bokföring inte kan ordnas så att den ger underlag för en sådan bedömning, måste bokföringen läggas upp på annat sätt.

Det är inte möjligt att i lagen avgränsa i vilka fall gemensam bokföring bör tillåtas eller definiera hur den gemensamma bokföringen i olika fall skall utformas. Lagregleringen bör därför begränsas till en bestämmelse om att en bokföringsskyldig får ha gemensam bokföring med annan endast i fråga om gemensamt bedriven verksamhet och endast i den utsträckning det är förenligt med god redovisningssed. Det bör sedan ankomma på domstolar och normgivande organ att närmare precisera när gemensam bokföring bör få förekomma och utforma normer för den gemensamma bokföringens utformning.

En väsentlig fråga i sammanhanget är vem som bär ansvaret för att bokföringsskyldigheten fullföljs när flera bokföringsskyldiga har överenskommit om att ha en gemensam bokföring. Enligt vår mening bör möjligheten att upprätta en gemensam bokföring inte föranleda någon inskränkning i det ansvar för bokföringen som åvilar varje part som deltar i den gemensamma verksamheten. Var och en bör alltså vara ansvarig för att bokföring sker.

En särskild fråga är hur bokföring av gemensamt bedriven verksamhet skall samordnas med bokföring av annan verksamhet som någon av verksamhetsutövarna bedriver på egen hand. Till detta återkommer vi i avsnitt 10.3.3.

10.3.2 Gemensam bokföring i Svenska kyrkan

Regeringens förslag: Församlingar i Svenska kyrkan som ingår i en kyrklig samfällighet skall få ha gemensam bokföring med övriga församlingar som ingår i samfälligheten.

Prästlönetillgångar som förvaltas tillsammans skall få ha gemensam bokföring.

Kommittén: Det har inte varit aktuellt för kommittén att särskilt behandla frågor om bokföring inom Svenska kyrkan.

Remissinstanserna: *Svenska kyrkans församlings- och pastoratsförbund* har anfört bl.a. att den särart som kyrkan representerar kan motivera särskilda krav på redovisningen.

Förslagen i promemorian 1: Överensstämmet med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Promemorians förslag har inte mött några invändningar. *Svenska kyrkans församlings- och pastoratsförbund och Svenska Kyrkans Centralstyrelse* har tillstyrkt förslaget.

Bakgrund m.m.:

Svenska kyrkans lokala och regionala organisatoriska enheter

Som vi tidigare har redogjort för ingår i Svenska kyrkan olika slag av kyrkliga kommuner; församlingar och kyrkliga samfälligheter. I 19 kap. 11 – 14 §§ kyrkolagen finns bestämmelser om räkenskaper, årsbokslut och årsredovisning. Av särskilt intresse i detta sammanhang är bestämmelserna i 19 kap. 21 § kyrkolagen genom vilken skyldigheten att föra räkenskaper överförs från församlingens kyrkoråd och övriga nämnder till samfällighetens kyrkoråd och övriga nämnder.

Kyrkolagen upphör att gälla vid ingången av år 2000. Som har redovisats i avsnitt 8.4.3 kommer Svenska kyrkan och de delar som ingår i denna därefter att utgöra privaträttsliga rättssubjekt. Svenska kyrkan kommer att utgöra ett registrerat trossamfund, medan församlingarna, samfälligheterna och stiftet kommer att utgöra registrerade organisatoriska delar av Svenska kyrkan.

Prästlönetillgångar

Prästlönetillgångar är en gemensam benämning på prästlönefastigheter och prästlönefonder. Prästlönefastigheter är enligt 41 kap. 1 § första stycket 1 kyrkolagen fast egendom eller tomträtt vars avkastning är avsedd för avlöning åt kyrkoherde eller komminister i visst eller vissa pastorat. Med prästlönefond avses enligt 41 kap. 23 § första stycket kyrkolagen ersättning för prästlönefastighet på grund av försäljning, expropriation, upplåtelse av naturtillgång eller liknande som enligt 41 kap. 21 § kyrkolagen skall fonderas. Egendomen har ofta varit i kyrkans besittning under mycket lång tid och har vanligen tillförts kyrkan genom gåvor och donationer från enskilda.

Egendomen samförvaltas i dag på stiftsnivå. Varken stiftet eller kyrkan som sådan anses emellertid vara ägare till egendomen. Ägare är i stället de stiftelseliknande rättssubjekt som prästlönetillgångarna anses utgöra (se prop. 1997/98:116 s. 98). Varje ”prästlönetillgång” har en ideell andel i den samförvaltade egendomen. Det går ofta inte att särskilja vilka tillgångar i den gemensamt förvaltade egendomen som tillhör en viss prästlönetillgång. På stiftsnivå upprättas en redovisning som

visar resultat och ställning för den egendom som de i stiftet ingående prästlönetillgångarna utgör. Av redovisningen framgår hur de ideella andelarna fördelar sig på de olika prästlönetillgångarna.

Enligt lagen (1998:1591) om Svenska kyrkan och lagen (1998:1592) om införande av lagen (1998:1591) om Svenska kyrkan skall prästlönetillgångarna även i framtiden utgöra särskilda rättssubjekt med egen rättskapacitet. Förvaltningen skall omhänderhas av Svenska kyrkan. Svenska kyrkans centralstyrelse har förutsatt att prästlönetillgångarna skall kunna bokföras stiftsvis hos förvaltarna (se prop 1997/98:116 s. 103).

Skälen för regeringens förslag: Som vi tidigare har uttalat bör det i framtiden gälla samma bokföringsregler för Svenska kyrkan som för andra registrerade trossamfund. Vi anser emellertid att det med hänsyn till Svenska kyrkans särskilda organisation och övriga förhållanden inte går att undvika vissa särregler för kyrkans del.

Till den Svenska kyrkans särskilda karaktär hör att kyrkan omfattar ett mycket stort antal församlingar. Församlingarna samverkar ofta i samfälligheter. Församlingarnas verksamhet har i en del fall förlagts till samfälligheterna och i dessa och andra fall har det överlämnats till samfälligheterna att omhänderha församlingarnas räkenskaper. I sådana fall kan det synas lämpligt att de i samfälligheterna ingående församlingarna – som i och för sig kommer att utgöra egna juridiska personer – får ha en gemensam bokföring. De ändamål som bär upp bokföringsreglerna får normalt anses tillgodosedda också med en sådan gemensam bokföring.

En bokföring ordnad på detta sätt ryms inte inom de regler vi i övrigt föreslår beträffande gemensam bokföring. Visserligen har vi i föregående avsnitt föreslagit att flera bokföringsskyldiga som bedriver gemensam verksamhet skall få organisera verksamhetens bokföring gemensamt om det är förenligt med god redovisningssed. I allmänhet torde det emellertid inte stå i överensstämmelse med god redovisningssed att flera juridiska personer har en gemensam bokföring som även innefattar upprättande av årsbokslut och årsredovisning. Till detta kommer att det kan finnas ett praktiskt behov av gemensam bokföring mellan församlingarna även i fall då någon del av verksamheten inte är gemensam. Den allmänna regeln om gemensam bokföring tillgodoser alltså inte de behov som finns inom Svenska kyrkan. Vi föreslår därför en särskild regel om att församlingar som ingår i kyrkliga samfälligheter får ha en gemensam bokföring.

Närmast av historiska skäl kommer prästlönetillgångarna i framtiden att vara uppdelade på ett stort antal juridiska personer samtidigt som förvaltningen torde komma att vara knuten till ett antal stift. En särskild bokföring för varje prästlönetillgång framstår inte som ändamålsenlig. Även beträffande prästlönetillgångarna föreslår vi därför att det skall finnas ett utrymme för gemensam bokföring. Prästlönetillgångar som förvaltas tillsammans, t.ex. stiftsvis, bör ges rätt att ha en gemensam bokföring.

10.3.3 Kan bokföringsskyldigheten fullgöras genom flera separata bokföringar?

Prop. 1998/99:130

Regeringens förslag: Om en fysisk eller juridisk person bedriver flera verksamheter, skall det finnas en enda bokföring för samtliga verksamheter som omfattas av bokföringsskyldighet.

Om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed, skall dock den bokföringsskyldige få ha en bokföring för varje enskild verksamhet. Om företaget är ett sådant företag som skall upprätta årsredovisning, skall det i anslutning till en av företaget självständigt förd bokföring löpande arkiveras uppgifter om ställning och resultat i de olika verksamheterna.

Kommitténs bedömning: Kommittén har ansett att det inte är förenligt med god redovisningssed att en enskild näringsidkare, som bedriver flera verksamheter vilka är till arten olika och saknar egentligt inre sammanhang, har en gemensam löpande bokföring för dessa verksamheter.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanser har inte haft något att invända mot kommitténs bedömning. *Svenska Revisorsamfundet SRS* har ansett att företaget ofta använder resurser gemensamt vilket innebär att det inte är möjligt att särredovisa tillgångar eller kostnader på olika verksamhetsgrenar. *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF* har invänt mot kommitténs uppfattning och har hävdat att enskilda näringsidkares redovisning bör ske enligt samma principer som i aktieföretag.

Förslagen i promemorian 1: Överensstämmer delvis med regeringens förslag. Enligt promemorians förslag skall dock alla företag, som har separat bokföring för skilda verksamheter, tillföra den bokföring som omfattar företagets huvudsakliga verksamhet upplysningar om hur bokföringsskyldigheten för annan verksamhet fullföljs jämte uppgifter om ställning och resultat i de andra verksamheterna.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser har inte berört promemorians förslag. *Bokföringsnämnden* och *Riksskatteverket* har tillstyrkt förslaget. *Bokföringsnämnden* har emellertid ansett att kravet på att företag som har flera bokföringar skall lämna tilläggsinformation endast skall omfatta sådana företag som skall upprätta årsredovisning. *LRF Konsult* har menat att enskilda näringsidkare som har flera bokföringar inte skall behöva lämna annan tilläggsinformation än att det finns flera bokföringar. *Sveriges Fastighetsägareförbund* har förklarat sig dela kommitténs uppfattning (se ovan).

Bakgrund m.m.: Bokföringslagen innehåller inte någon bestämmelse som reglerar hur bokföringen skall organiseras när en *fysisk person* bedriver flera verksamheter. Vid lagens tillkomst utgick dock lagstiftaren från att en enskild näringsidkare skall upprätta en bokföring för varje särskild rörelse och att en uppdelning i flera bokföringar bör ske i de fall skatterätten godtar att flera förvärvskällor föreligger (se prop. 1975:104 s. 152 och 241). Av 21 § andra stycket bokföringslagen framgår också att när en enskild näringsidkare som driver mer än en rörelse

upprättar ett bokslut, skall uppgift om balansomslutning, årsresultat, och eget kapital i varje annan rörelse uppges i bilaga till årsbokslutet.

När det gäller bokföring av olika verksamheter som bedrivs inom ramen för en och samma *juridiska person*, anses det att samtliga verksamheter skall redovisas i en och samma bokföring. Den löpande bokföringen skall därvid ske så att huvudbokföringen ger en samlad bild över verksamhetens gång, ställning och resultat (jfr Bokföringsnämndens uttalande U 90:4). Principen om en enda bokföring gäller dock inte undantagslöst. Det synes nämligen finnas visst utrymme för separata bokföringar när en bokföringsskyldig driver såväl en egen verksamhet som en verksamhet tillsammans med någon annan samt bokföringen för den senare verksamheten fullgörs genom en gemensam bokföring (beträffande gemensam bokföring, se avsnitt 10.3.1). Om en stiftelse har sin förmögenhet gemensamt placerad med en annan stiftelses förmögenhet och därvid upprättar en gemensam löpande bokföring för den gemensamt placerade förmögenheten, gäller – enligt Bokföringsnämndens uttalande om redovisning i avkastningsstiftelser BFN U 95:3 – att stiftelsen skall ha en separat bokföring för de affärshändelser som inte avser den gemensamma förmögenheten. Under förarbetena till 1980 års årsredovisningslag synes lagutskottet ha utgått från att en juridisk person som deltar i ett entreprenadkonsortium får ha en gemensam löpande bokföring för den verksamheten och samtidigt bokföra övrig verksamhet i en ”egen” bokföring (se bet. LU 1980/81:4 s. 13 och 149 f.). En juridisk person måste dock alltid upprätta ett årsbokslut och en årsredovisning som avser den juridiska personens samlade verksamhet. En annan sak är att det inom ramen för en årsredovisning kan vara nödvändigt med viss särredovisning av olika rörelsegrenar. I årsredovisningslagen och 1980 års årsredovisningslag finns sålunda krav på att uppgift skall lämnas om omsättningens fördelning på olika rörelsegrenar (se 5 kap. 6 § årsredovisningslagen och 2 kap. 7 § 1980 års årsredovisningslag).

Endast undantagsvis kan det bli aktuellt att avsluta en separat del av en juridisk persons verksamhet i ett särskilt bokslut. Ett sådant särskilt bokslut kan vara nödvändigt om flera juridiska personer bedriver verksamhet tillsammans i ett enkelt bolag och vinstuttagen är beroende av att ett gemensamt bokslut upprättats (se 2 kap. 9 § och 4 kap. 2 § lagen 1980:1102 om handelsbolag och enkla bolag). Även i dessa mycket speciella fall skall dock den juridiska personens eget årsbokslut eller egen årsredovisning omfatta hela den bedrivna verksamheten, inklusive andelen i det enkla bolaget.

Skälen för regeringens förslag:

Juridiska personer; huvudregeln

Det har hittills ansetts naturligt att juridiska personer som bedriver flera verksamheter har en enda bokföring för dessa. Det sammanhänger med att bokföringen i juridiska personer som regel är särskilt inriktad på att ta fram den juridiska personens samlade resultat och egna kapital. Vi

anser att denna ordning bör bestå även i framtiden. Liksom tidigare bör alltså huvudregeln vara att en juridisk person skall fullgöra sin bokföringsskyldighet genom en enda bokföring för samtliga verksamheter.

Enskilda näringsidkare; huvudregeln

Vi har tidigare varit inne på att bokföringsskyldigheten inte bör vara så omfattande att kostnaderna och det administrativa arbete som den innebär för den bokföringsskyldige överstiger den nytta bokföringen kan antas medföra för företagets intressenter. Det finns anledning att vara särskilt försiktig när det gäller regler för mindre företag.

Ett generellt krav på att enskilda näringsidkare som bedriver flera åtskilda verksamheter skall ha separata bokföringar för dessa kan uppenbarligen ofta vara betungande. Såsom *Svenska Revisorsamfundet SRS* har påpekat leder det också ofta till problem, eftersom det ofta inte går att med säkerhet avgöra hur stor del av tillgången eller kostnaden för en gemensamt nyttjad resurs som skall hänföras till den ena eller andra verksamheten. Till detta kommer att – såsom har redovisats ovan – nuvarande lag inte fordrar att juridiska personer på motsvarande sätt skall upprätta separata redovisningar för skilda verksamheter; för juridiska personer finns endast ett krav på att det i årsredovisningen skall lämnas tilläggsupplysningar om omsättningssumman för varje separat rörelsegren (se t.ex. 5 kap. 6 § årsredovisningslagen). Frågan är då om det finns anledning att ställa upp mer långtgående krav på bokföringens innehåll i enskilt bedriven näringsverksamhet. Är det överhuvudtaget från kontrollsynpunkt en fördel att dela upp bokföringen på olika verksamheter?

Från allmän borgenärsskyddssynpunkt synes en uppdelning av bokföringen på olika verksamheter inte vara mera motiverad såvitt gäller enskilda näringsidkare än i fråga om juridiska personer. Borgenärskollektivet har normalt inte något intresse av att det inom ramen för löpande bokföring och annan icke offentlig redovisning görs en detaljerad uppdelning av kostnader, intäkter, tillgångar och skulder mellan en enskild näringsidkares olika verksamheter. En efterföljande granskning av näringsidkarens förhållanden torde rentav försvåras genom en sådan uppdelning och medföra extrakostnader för granskande myndigheter. Behovet av särskild rörelsegrensrapportering i den offentliga redovisningen kan tillgodoses genom årsredovisningslagens regler.

Intresset av att ha separata bokföringar för skilda verksamheter måste visserligen också bedömas från beskattningssynpunkt. I den delen kan emellertid konstateras att enligt 18 § andra stycket kommunalskattelagen (1928:370) all inkomst av näringsverksamhet som bedrivs av en fysisk person hänförs till en och samma förvärvskälla och att skatteuttaget därför grundar sig på verksamheternas samlade resultat. Beskattningsreglerna utgör därför i normala fall inte anledning att ha separata bokföringar för åtskilda verksamheter. Visserligen hänförs självständigt bedriven näringsverksamhet i utlandet alltid till en särskild förvärvskälla. Det innebär bl.a. att förluster som uppstår i den utländska verksamheten inte kan kvittas mot vinster genererade i inhemsk verksamhet. Det kan

alltså vara nödvändigt med separata bokföringar eller, i vart fall, en särskild organisation av bokföringen, om näringsidkaren bedriver utländsk verksamhet vid sidan av den inhemska verksamheten. Detta utgör emellertid inte skäl för att uppställa något generellt krav på separata bokföringar för skilda verksamheter.

Vi förordar därför att även enskilda näringsidkare som huvudregel skall upprätta en enda bokföring för de verksamheter som de bedriver.

Undantagsregeln; separat bokföring för skilda verksamheter

Ibland kan det enligt vår mening finnas anledning att tillåta avsteg från den nu angivna regeln om en enda bokföring. Detta gäller t.ex. den situationen då en näringsidkare vid sidan av en egen verksamhet bedriver annan verksamhet tillsammans med annan och bokföringsskyldigheten avseende den senare verksamheten fullgörs genom en gemensam bokföring.

Här gör sig motstridande intressen gällande. Å ena sidan kan det vara praktiskt och rimligt att flera näringsidkare som bedriver viss verksamhet tillsammans utan förmedling av juridisk person har möjlighet att fullgöra bokföringsskyldigheten för denna verksamhet genom en gemensam bokföring. Ett krav på att affärshändelserna parallellt skall bokföras i respektive näringsidkares egen bokföring skulle leda till att vinsterna med den gemensamma bokföringen gick förlorade. Å andra sidan talar kontroll- och ordningsskäl för att det fortlöpande bör finnas tillgång till en bokföring som omfattar envar av näringsidkarnas samlade verksamhet. Det finns annars en viss risk att t.ex. konkursutredningar och skatterevisioner fördyras eller försvåras genom att utredaren har svårare att i efterhand skapa sig en bild över verksamhetens samlade förlopp, ställning och resultat avseende en viss fysisk eller juridisk person. Behovet av en bokföring som omfattar de samlade verksamheterna gör sig särskilt gällande när det är fråga om juridiska personer. Det gäller i synnerhet aktiebolag, ekonomiska föreningar och liknande associationer, där särskilda vinstutdelningsregler m.m. gör det nödvändigt att mäta resultatet och det egna kapitalet.

Vid en avvägning mellan dessa intressen har vi gjort följande bedömning. Det är rimligt att enskilda näringsidkare som deltar i en verksamhet som omfattas av en gemensam bokföring har en separat bokföring för den verksamhet som de bedriver på egen hand. Det är också rimligt att stiftelser som har en gemensam bokföring för gemensamt placerade medel har en separat bokföring för medel som inte ingår i den gemensamma placeringen. Vidare bör föreningar som samverkar i bokföringspliktig verksamhet och har en gemensam bokföring för denna ha en separat bokföring för verksamhet som respektive förening bedriver självständigt.

Vi har – som vi tidigare har antytt – funnit det mera tveksamt om separata bokföringar bör tillåtas inom ramen för aktiebolag, ekonomiska föreningar och liknande associationer. I fråga om sådana företagsformer torde behovet vara begränsat till *dels* det fallet då ett företag bedriver

verksamhet i filialform och *dels* det fallet då två eller flera företag bedriver en verksamhet tillsammans (och därvid fullgör sin bokföringsskyldighet genom en gemensam bokföring) och en annan verksamhet på egen hand.

Behovet av en separat bokföring är i det senare fallet knutet till företagets intresse av att kunna använda sig av en gemensam bokföring. Det kan möjligen hävdas att de deltagande företagen utan större besvär skulle kunna fullgöra bokföringsskyldigheten för den gemensamma verksamheten inom ramen för den egna bokföringen; den tekniska utvecklingen torde numera ge möjligheter till detta. Vi har mot den bakgrunden övervägt ett förbud mot gemensam bokföring i verksamhet där aktiebolag, ekonomiska föreningar och liknande associationer deltar och, som en följd därav, också ett undantagslöst krav på att sådana associationer skall ha en enda bokföring för den samlade verksamheten. Vi har emellertid bedömt att en sådan ordning skulle kunna innebära alltför stora olägenheter och kostnader för företagen och bl.a. medföra problem vid hanteringen av verifikationer.

Enligt vår mening bör det därför även i dessa fall finnas ett utrymme för gemensam bokföring vid gemensamt bedriven verksamhet och – i samband därmed – separat bokföring för övrig verksamhet som en juridisk person bedriver.

Det går knappast att i lagen klart avgränsa samtliga situationer då det kan vara befogat med separata bokföringar. I lagen bör föreskrivas att separata bokföringar får förekomma endast när det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed. Genom hänvisningen till god redovisningssed lämnas det till domstolspraxis och normgivande organ att utveckla närmare riktlinjer för när separata bokföringar bör få förekomma.

För att användandet av separata bokföringar inte skall förhindra bokföringsintressenterna från att skaffa sig en överblick över den bokföringsskyldiges samlade verksamheter bör det uppställas ett krav på att bokföringen tillförs särskild information om att det förekommer flera bokföringar. Vi har övervägt en bestämmelse om att den bokföring som omfattar företagets huvudsakliga verksamhet alltid skall tillföras upplysningar om hur bokföringsskyldigheten för annan verksamhet fullgörs samt upplysningar om ställning och resultat i de andra verksamheterna. Detta skulle ge de bästa förutsättningarna för en utomstående bedömare att när som helst skaffa sig en samlad överblick över verksamheterna. Enligt vår mening talar också övervägande skäl för att alla företag som har flera bokföringar lämna upplysning om detta i den systemdokumentation som ingår i respektive bokföring. Ett generellt krav på att alla företag med flera bokföringar löpande skall foga upplysningar om resultat och ställning i de olika verksamheterna till en av bokföringarna skulle däremot enligt vår mening vara alltför långtgående. I likhet med *Bokföringsnämnden* föreslår vi att upplysningsskyldigheten begränsas till sådana företag som är skyldiga att upprätta årsredovisning, dvs. främst aktiebolag, ekonomiska föreningar, finansiella företag, stiftelser och vissa andra större företag. Dessa företag bör vara skyldiga att

löpande arkivera uppgifter om ställning och resultat i de olika verksamheterna tillsammans med en av företaget självt upprättad bokföring. Prop. 1998/99:130

11.1 Räkenskapsinformation

Regeringens förslag: Begreppet räkenskapsinformation skall användas som gemensam beteckning för vissa vid bokföringen förekommande sammanställningar av information.

Kommitténs förslag: Kommittén har föreslagit att begreppet räkenskapsmaterial utmönstras ur lagen och ersätts med ett handlingsbegrepp som i huvudsak knyter an till handlingsbegreppet i tryckfrihetsförordningen.

Remissinstanserna: De flesta remissinstanserna har inte haft några invändningar mot kommitténs förslag. *Göteborgs tingsrätt, Riksåklagaren, Bokföringsnämnden* och *Finansbolagens förening* har riktat kritik mot förslaget bl. a. med hänvisning till att det skulle innebära att olika handlingsbegrepp infördes inom näraliggande rättsområden. *Statsåklagaren för speciella mål* har avstyrkt förslaget och har kritiserat det därför att det innebär ökad fokusering på bokföringsprodukter i stället för på bokföringsprocessen.

Förslaget i promemorian 1: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte särskilt kommenterat promemorians förslag.

Gällande rätt: I bokföringslagen förekommer begreppet räkenskapsmaterial. Lagen innehåller dock inte någon definition av begreppet. I förarbetena sägs att allt material som enligt bokföringslagens föreskrifter skall ingå i en komplett bokföring räknas som räkenskapsmaterial och att materialet skall vara så fullständigt, specificerat och samordnat att det ger tillfredsställande underlag för kontroll och revision (se prop. 1975:104 s. 194).

God redovisningssed inom området kommer närmast till uttryck i Bokföringsnämndens rekommendation R 3, ”Räkenskapsmaterial och dess arkivering”. I rekommendationen sägs att en handling utgör räkenskapsmaterial ”om dess innehåll är av betydelse för att man skall kunna förstå bokföringssystemets uppläggning eller kunna följa en affärs-händelse och förstå dess innebörd”. Till räkenskapsmaterial hänförs därmed inte bara verifikationerna, grundbokföringen och huvudbokföringen utan även t.ex. instruktioner om redovisningsprinciper, attestregler, kontokuranter och inventeringslistor.

Enligt 10 § första stycket bokföringslagen kan räkenskapsmaterial utgöras av material i vanlig läsbar form. Det kan också utgöras av film eller annat material med registreringar i mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel. Slutligen får det utgöras av hålkort, hålremsa, magnetband eller annat material med registreringar som endast på maskinell väg kan tas fram i vanlig läsbar form eller i form av mikro-material.

Bakgrund m.m.: *Pappersbaserade handlingar* kan sägas bestå av tre delar med varsin urskiljbar funktion vilka tillsammans utgör en helhet:

- bäraren (papperet)
- texten (uppgifterna)
- utställarangivelsen (t.ex. en underskrift)

Sambandet mellan bärare, text och utställarangivelse framstår som så självklara att endast bäraren (papperet) nämns, t.ex. en faktura. Papperet avgränsar och strukturerar på ett varaktigt sätt en sammanställning av vissa uppgifter. De pappersbaserade handlingarnas utseende är alltid detsamma när de framställs (den lagrade formen) och när de läses (den läsbara formen). De kännetecknas också av att de vanligen utgör unika fysiska exemplar.

Maskinläsbara (elektroniska) handlingar saknar en del av de egenskaper som utmärker pappersbaserade handlingar. Bäraren, uppgifterna och utställarangivelsen – när det finns en sådan – är inte knutna till varandra i samma låsta och varaktiga form som i en pappershandling. Elektroniska handlingar är inte heller identiska i lagrad och läsbar form. Beskrivningar av elektroniska handlingar tar därför i stället ofta själva informationen till utgångspunkt såsom den avses att presenteras för läsaren. Elektroniska handlingar utgör inte heller unika fysiska exemplar. Det går i själva verket inte att på ett naturligt sätt finna ett fysiskt föremål som kan sägas utgöra själva dokumentet; det enda som finns är ett originalinnehåll. I ett ADB-baserat redovisningssystem söker systemet på kommando upp vissa grunduppgifter och sammanställer dessa till t.ex. en resultaträkning eller ett kontoutdrag från huvudbokföringen. Den framtagna handlingen är unik endast såvitt avser innehållet men inte som sak.

Visserligen torde de grunduppgifter (den lagrade formen) som kan sammanställas till en viss handling (den läsbara formen) kunna definieras oavsett vilken bärare till uppgifterna som används. I redovisningslagstiftningen saknas emellertid särskilda begrepp för i bokförings-sammanhang förekommande grunduppgifter respektive sammanställningar av grunduppgifter. Begreppet räkenskapsmaterial används i stället för att beteckna den lagrade formen (t ex. pappersarket eller disketten).

Skälen för regeringens förslag:

Hänsyn måste tas till utvecklingen på IT-området

Det är enligt vår mening nödvändigt att vid utformningen av den nya lagen ta hänsyn till de särskilda förutsättningar som gäller i en modern IT-miljö. Gällande reglering bygger i stor utsträckning på synen att räkenskapshandlingar är identiska i lagrad och läsbar form. I en modern IT-miljö framstår detta synsätt som föråldrat, eftersom så inte är fallet med elektroniska handlingar. Tvärtom är det ett utmärkande drag för elektroniska handlingar att informationen är frikopplad från det fysiska

En inriktning på bokföringens produkter

Vid en sådan anpassning av bokföringsreglerna till IT-utvecklingen är det nödvändigt att ta ställning till vad reglerna skall inriktas på; *bokföringens produkter* eller *bokföringens processer*. I det första fallet sätts bokföringsinformationen som sådan (dess art, kvalitet m.m.) i centrum för regleringen, medan regleringen i det andra fallet snarare kommer att avse hur olika slag av bokföringsprodukter skall tas fram. Enligt regeringens mening är det naturligt att lagstiftningen inriktas på bokföringens produkter och deras tillhandahållande. Det primära syftet med bokföringen är ju att tillhandahålla information. En sådan inriktning på produkter i stället för processer är särskilt given i en modern IT-miljö. Processerna utgör där endast medel för att sammanställa information ur de elektroniskt lagrade uppgifterna. Det är ytterst tillgången till räkenskapsmaterialet i oförvanskat skick som måste säkras.

Riksåklagaren har mot det nu angivna synsättet invänt att bevisvärdet av en maskinellt framtagen slutprodukt inte är särskilt stort; ur bevis- och kontrollsynpunkt är det i stället viktigt att kunna följa hur en viss produkt har tillkommit. Vi vill med anledning därav understryka att en fokusering på den slutliga bokföringsprodukten inte får medföra att möjligheterna till kontroll av bokföringsprocessen försvinner. Liksom hittills bör lagen därför uppställa ett krav på att det i bokföringen ingår sådan systemdokumentation och behandlingshistorik som gör att det alltid är möjligt att granska verifieringskedjan och sambandet mellan å ena sidan affärshändelserna och å andra sidan de balans- och resultaträkningar i vilka räkenskapsårets affärshändelser slutligen sammanfattas.

Begreppet räkenskapsinformation

Om bokföringsreglerna inriktas på bokföringsprodukterna, blir det särskilt viktigt att man kan avgränsa dessa och finna en ändamålsenlig begreppsapparat för dem.

Enligt vår uppfattning bör begreppet *räkenskapsinformation* i fortsättningen användas för att beteckna vissa sammanställningar av grunduppgifter som har tillförts bokföringen. Om begreppet definieras på det sättet, fokuseras regelsystemet på det som är det centrala i bokföringen, nämligen information och sammanställningar av information. Om man i stället använder ett begrepp som fokuserar på bärarna av informationen, dvs. de media på vilka informationen lagras, finns det en risk för att reglerna så småningom blir föråldrade genom den tekniska utvecklingen.

Det kan anföras skäl för att – såsom kommittén har föreslagit – de sammanställningar av information som lagen skall fokusera på i stället borde benämnas *räkenskapshandlingar*. Begreppet handling leder emellertid lätt tanken till t.ex. legaldefinitionen av handling i 2 kap. tryckfrihetsförordningen. Begreppet räkenskapshandling såsom det

skulle behöva definieras i bokföringslagen skulle dock inte helt och hållet överensstämma med vare sig tryckfrihetsförordningens handlingsbegrepp eller de handlingsbegrepp som förekommer på andra närliggande rättsområden. På det straffrättsliga området torde sålunda begreppet handling vara att uppfatta som något som kommer till uttryck i bestämd form i skrift eller på ett därmed likvärdigt sätt, t.ex. i tryck. Det finns därför anledning att avstå från att i detta sammanhang införa ett särskilt handlingsbegrepp. I vilken utsträckning uppgifter, sammanställningar och annat material i datarättslig eller straffrättslig mening utgör handlingar får avgöras inom ramen för lagstiftningen på dessa områden.

En definition av begreppet räkenskapsinformation

Enligt vår uppfattning bör alltså begreppet räkenskapsinformation introduceras i lagen. Begreppets innebörd bör klargöras i lagtexten. I lagen bör sålunda tas in en uppräknning av de olika slag av sammanställningar av uppgifter som skall anses som räkenskapsinformation och därmed omfattas av de särskilda regler som bör gälla för exempelvis bevarande och arkivering av sådant material. Hit hör bl.a. verifikationer, grundbokföring, huvudbokföring, systemdokumentation, behandlingshistorik samt årsbokslut och årsredovisningar. Det är dock inte möjligt att fullt ut avgränsa vilka uppgifter och sammanställningar av uppgifter som skall utgöra räkenskapsinformation. Vi föreslår därför att också uppgifter och sammanställningar av uppgifter som i det enskilda fallet är av betydelse för att det skall gå att följa och förstå de enskilda bokföringsposternas behandling i bokföringen skall anses som räkenskapsinformation. Detsamma bör gälla avtal och andra handlingar av särskild betydelse för att belysa verksamhetens ekonomiska förhållanden. Det sistnämnda slaget av material utgör enligt 1976 års bokföringslag inte räkenskapsmaterial men omfattas av samma krav på arkivering som gäller för räkenskapsmaterial (se 22 § första stycket andra meningen bokföringslagen).

11.2 Informationsbärarna

Regeringens förslag: Räkenskapsinformation skall bevaras i vanlig läsbar form, i mikroformat som kan läsas med förstoringshjälpmedel eller i annan form som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas med tekniskt hjälpmedel.

Om räkenskapsinformationen bevaras i sådan form som endast kan uppfattas med tekniskt hjälpmedel, skall informationen genom omedelbar utskrift kunna tas fram i vanlig läsbar form eller i mikroskrift.

Kommitténs förslag: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Remissinstanserna har inte haft några invändningar mot förslaget.

Skälen för regeringens förslag: Vårt förslag innebär att begreppet räkenskapsinformation används för att beteckna den information som

samlas, struktureras och bevaras inom ramen för bokföringen. Enligt vår mening bör lagen också – på samma sätt som nuvarande lag gör – ställa krav på att denna information lagras på visst sätt. De lagringsmedia som enligt vår mening kan komma i fråga är i princip desamma som i nuvarande bokföringslag. Det är självklart att räkenskapsinformationen även i fortsättningen bör få komma till uttryck i olika slag av pappersbaserade och omedelbart läsbara dokument. Liksom tidigare bör det också vara möjligt att lagra informationen i mikroskrift som kan läsas med förstoringshjälpmedel. Slutligen bör informationen kunna lagras i annan maskinläsbar form, under förutsättning att det är möjligt att omedelbart ta fram utskrifter i vanlig läsbar form eller i mikroskrift.

En särskild fråga är vilka krav som i detta sammanhang skall ställas på elektroniskt lagrad räkenskapsinformation som används i bokföringen. Såsom kommittén har konstaterat skulle det vara av värde om elektroniskt lagrad information alltid uppfyllde kriterierna för ett elektroniskt dokument, dvs. upptagningen borde vara sådan att dess innehåll och utställare alltid kan verifieras genom ett visst tekniskt förfarande. Enligt vår mening är det emellertid för närvarande inte realistiskt att uppställa ett sådant krav.

Vi återkommer längre fram till de krav som bör ställas i fråga om förvaring och arkivering (se avsnitt 13). Redan nu skall sägas att objekten för lagens regler om förvaring och arkivering måste vara informationsbärarna och den utrustning som fordras för att ta fram informationen i vanlig läsbar form.

12.1 Verifikationer som underlag för bokföringen

Regeringens förslag: För varje affärshändelse skall det finnas en verifikation. För likartade affärshändelser får dock en gemensam verifikation användas.

Om den bokföringsskyldige har tagit emot en uppgift om affärshändelsen, skall denna användas som verifikation. Verifikationen skall bevaras i det skick den hade när den kom den bokföringsskyldige tillhanda.

En verifikation skall kunna utgöras av en hänvisningsverifikation.

Kommitténs förslag: Kommittén har föreslagit att det för varje affärshändelse skall finnas en verifikation som tillgodoser behovet av bevis för affärshändelsen. Kommittén har ansett att behovet av gemensamma verifikationer och hänvisningsverifikationer kan tillgodoses inom ramen för den allmänna regeln och har därför inte lämnat några förslag rörande sådana verifikationer.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser har inte haft några invändningar mot kommitténs förslag. Bl.a. *Bokföringsnämnden* och *Finansinspektionen* har tillstyrkt förslagen. Några remissinstanser har emellertid invänt mot kommitténs ställningstagande att den nya lagen inte bör innehålla ett uttryckligt krav på att mottagen handling skall användas som verifikation. *Riksåklagaren* och *Rikspolisstyrelsen* har avstyrkt det förslaget med hänvisning till att det skulle försvåra utredningar om ekonomisk brottslighet. *Riksskatteverket* har avstyrkt förslaget med motiveringen att mottagna fakturor har en central betydelse i mervärdesskattehänseende. *Kammarrätten i Stockholm* har förordat att nuvarande reglering behålls såvitt avser pappersbaserade handlingar.

Förslagen i promemorian 1: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser som yttrat sig över promemorian har inte särskilt berört förslaget i denna del. *Skattemyndigheten i Stockholms län* har tillstyrkt förslaget. *Sveriges Industriförbund* har menat att kommitténs förslag bör genomföras.

Gällande rätt: Enligt 5 § första stycket bokföringslagen skall bokföringen för varje affärshändelse grundas på en särskild verifikation. Ett av syftena med detta är att det skall vara möjligt att identifiera affärshändelsen och kontrollera att den blir grund- och huvudbokförd samt slutligen också ingår i den officiella årsredovisningen när sådan skall upprättas. Andra syften är att säkerställa att det finns bevis för att en viss affärshändelse har inträffat och tillförlitlig dokumentation om affärshändelsens innebörd.

Lagen föreskriver att *handling som härrör från affärshändelsen* eller *handling som särskilt upprättas med uppgifter om affärshändelsen* skall användas som verifikation. Har den bokföringsskyldige tagit emot handling om affärshändelsen, skall denna användas som

verifikation. Syftet med bestämmelsen om att särskilt upprättad handling får användas som verifikation är att säkerställa att det finns en verifikation även i de fall då den bokföringsskyldige inte kan få en sådan utifrån.

Kravet på att mottagen handling skall användas som verifikation gör ingen skillnad mellan handlingar i vanlig läsbar form och maskinläsbara handlingar. Med maskinläsbar (elektronisk) handling avses att registreringarna lagras på sådant sätt att det krävs dator med program för att omvandla dem till vanlig läsbar form. Bestämmelsen i 5 § innebär därför att, om den bokföringsskyldige har tagit emot en maskinläsbar handling, denna skall användas som verifikation i sin maskinläsbara form. Av 10 § andra stycket (varannanlänksprincipen) och 22 § andra stycket bokföringslagen framgår dock att den bokföringsskyldige alltid äger rätt, och i vissa fall är skyldig, att använda en utskrift av den maskinläsbara handlingen som verifikation. Den bokföringsskyldige kan vidare av tekniska skäl behöva anpassa den mottagna maskinläsbara handlingen till sitt informationssystem. En sådan åtgärd anses vara tillåten under förutsättning att den genomförs så att handlingens innehåll inte förändras (se Bokföringsnämndens uttalande U 94:2, EDI och annan elektronisk överföring av uppgifter om affärshändelser).

Under vissa förutsättningar får bokföringen även grundas på en särskilt upprättad *hänvisningsverifikation*. Detta får ske om handlingen är av sådan art att den inte bör förvaras bland det övriga räkenskapsmaterialet (se 5 § första stycket bokföringslagen). I sådant fall skall hänvisningsverifikationen innehålla uppgift om var originalverifikationen förvaras. Bestämmelsen avser situationer då en mottagen handling utgörs av ett skuldebrev eller en annan handling som är av sådant slag att den bokföringsskyldige inte vill låta den ingå bland verifikationerna utan i stället önskar förvara den på mera betryggande sätt.

För likartade affärshändelser får en *gemensam verifikation* användas, om den innehåller eller hänvisar till uppgifter om affärshändelsen. Gemensam verifikation får även användas för inbetalningarna under en dag vid kontant försäljning av varor och tjänster, om försäljningen sker under sådana förhållanden att enskild verifikation med uppgifter om affärshändelsen inte kan upprättas utan svårighet (se 5 § tredje stycket).

Skälen för regeringens förslag:

Allmänt om behovet av verifikationer

De syften som bär upp bokföringslagens regler om verifikationer gör sig fortfarande gällande. Det finns alltså fortfarande behov av att sammanställa och bevara uppgifter som kan identifiera och dokumentera affärshändelserna i verksamheten. Också i den nya lagen bör det därför uppställas ett krav på att det för varje affärshändelse skall finnas en verifikation.

Som vi flera gånger tidigare har varit inne på tar bokföringslagen sin utgångspunkt i ett pappersbaserat förfarande. IT-utvecklingen har emellertid medfört att affärshändelser i allt större utsträckning tillkännages och dokumenteras elektroniskt. Vedertagna administrativa åtgärder har i vissa fall kunnat rationaliseras bort. De traditionella möjligheterna till kontroll av att bokföringen inte har manipulerats har som en följd därav försvagats. Ibland kan verifikationer som framställs av den bokföringsskyldige själv i vissa fall kan ha lika gott informations- och bevisvärde som de uppgifter som har kommit utifrån. Så kan t.ex. vara fallet om den bokföringsskyldige i samband med affärshändelsen har erhållit endast enstaka elektroniskt överförda uppgifter vilka i sig själva inte innehåller tillräcklig information för att kunna utgöra en tillfredsställande verifikation. Den nödvändiga kompletteringen av de erhållna uppgifterna kan bli så omfattande att det huvudsakliga innehållet i verifikationen följer av uppgifter som den bokföringsskyldige själv har tillfört. Det kan synas som att det i ett sådant fall saknas egentlig anledning att använda de utifrån erhållna uppgifterna som verifikation.

Icke desto mindre torde mottagna uppgifter, vare sig det handlar om pappersbaserade fakturor eller elektroniskt överförda uppgifter, fortfarande i de flesta fall ha ett högre bevisvärde än uppgifter som den bokföringsskyldige själv tillför bokföringen. Detta är visserligen avhängigt av förhållandena i det enskilda fallet. Det kunde därför övervägas att – som kommittén har förordat – överlämna till den bokföringsskyldige att själv välja vad som skall utgöra verifikation utifrån en bedömning av vad som utgör det bästa beviset för affärshändelsen. Bestämmelser som helt överlämnar till den bokföringsskyldige att avgöra vilken handling som skall användas till verifikation kan emellertid – som har framhållits från åklagarhåll – leda till missbruk. Statsåklagaren för speciella mål har i sitt remissvar uttalat att det, om kommitténs förslag genomförs, torde bli mycket svårt, eller rentav omöjligt, att lagföra den som själv tillverkar helt grundlösa verifikationer, eftersom förfarandet i sig då blivit accepterat. Kommittén har visserligen inte avsett någon saklig ändring i förhållande till gällande rätt. Enligt vår uppfattning går det ändå inte att bortse från den kritik som har framförts mot kommitténs förslag. Att i efterhand visa att då inte längre existerande information skulle ha haft ett bättre bevisvärde än den egenframställda verifikationen är mycket svårt. De kontroll- och bevisintressen som bär upp bokföringslagstiftningen tillgodoses därför bäst med den ordning som gäller i dag.

Vi anser därför att den bokföringsskyldige även fortsättningsvis bör vara skyldig att använda en mottagen uppgift som verifikation när det förekommer en sådan.

Det kan tilläggas att det även för företagen själva ofta torde vara mest naturligt att använda en utifrån mottagen uppgift som verifikation. Det sammanhänger med reglerna i mervärdesskattelagen (1994:200). Den som är skattskyldig enligt den lagen är skyldig att i samband med omsättning av varor och tjänster mot ersättning utfärda en faktura eller

jämförlig handling (se 11 kap. 2 § mervärdesskattelagen). Handlingen (vilken även får utgöras av upptagning som kan läsas, avlyssnas eller på annat sätt uppfattas endast med tekniskt hjälpmedel) skall innehålla uppgifter om bl.a. ersättningsbeloppet samt utställarens och mottagarens namn (se 11 kap. 5 §). Uppgifterna skall tjäna som underlag för redovisning av säljarens och köparens mervärdesskatt. Köparen måste för att kunna få avdrag för ingående mervärdesskatt styrka sin avdragsrätt med en motsvarande handling. Rutiner som innebär att den bokförings-skyldige själv upprättar verifikationer över inköp av mervärdesskatte-pliktiga varor och tjänster kan alltså i de flesta fall inte förenas med mervärdesskattelagens bestämmelser.

Om det inte förekommer några mottagna uppgifter (handlingar) i samband med affärshändelsen, måste självfallet verifikationen tillskapas på annat sätt. I en sådan situation är det nödvändigt att överlämna till den bokföringsskyldige att själv sammanställa verifikationen. Det ligger i sakens natur att denne därvid bör tillse att verifikationen, såvitt möjligt, kan tjäna som bevis om affärshändelsen. Detta fordrar inte någon särskild lagreglering.

En särskild fråga är hur man skall förfara när de uppgifter som den bokföringsskyldige har mottagit utifrån är så ofullständiga att de inte har något självständigt innehåll eller bevisvärde. Enligt vår uppfattning bör verifikationen även i detta fall utgöras av den utifrån mottagna uppgiften men det bör åligga den bokföringsskyldige att komplettera uppgiften på ett sådant sätt att den kan förstås. Hur en sådan komplettering skall ske kan knappast regleras närmare. Vi föreslår därför inte någon lagreglering. Det är emellertid klart att kompletteringen bör ske så att den slutliga verifikationen kan tjäna som bevis om affärshändelsen.

Hänvisningsverifikation

Som tidigare har nämnts har kommittén föreslagit att lagen, vad gäller valet av handling som skall användas som verifikation, inte skall uppställa någon annan begränsning än att handlingen skall tillgodose behovet av bevis för affärshändelsen. Förslaget innebär att behovet av bevis för affärshändelsen kan anses vara tillgodosett även i det fall den bokföringsskyldige väljer att använda en hänvisningsverifikation.

Som vi nyss har redogjort för föreslår vi en annan lösning vad gäller valet av verifikation. Det förslaget ger i sig inte utrymme för användandet av hänvisningsverifikationer. Enligt vår mening finns det emellertid inte anledning att i denna fråga göra någon ändring i gällande rätt. Möjligheten att upprätta hänvisningsverifikation bör alltså finnas kvar och komma till uttryck i en särskild bestämmelse.

Gemensam verifikation

Enligt vår mening bör det även i fortsättningen finnas ett visst utrymme för användandet av gemensamma verifikationer. Särskilt naturligt är detta i fråga om visst slag av kontanthandel, där det bör vara tillåtet att

som gemensam verifikation använda sådana uppgifter som sammanställs med hjälp av ett kassaregister. Möjligheten att använda sig av gemensam verifikation bör komma till uttryck i lagtexten.

Prop. 1998/99:130

12.2 Grundbokföring och huvudbokföring

Regeringens förslag: Bokförda affärshändelser skall kunna presenteras i den ordning de har tillförts bokföringen (grundbokföring) och i systematisk ordning (huvudbokföring) så att det är möjligt att kontrollera fullständigheten i bokförda poster samt överblicka verksamhetens förlopp, ställning och resultat.

Kommitténs förslag: Överensstämmer i väsentliga delar med regeringens förslag.

Remissinstanserna: De flesta av de remissinstanser som särskilt har berört frågorna har tillstyrkt kommitténs förslag. *Riksåklagaren* har dock kritiserat förslaget och ansett att det alltför mycket fokuserar på bokföringsprodukterna i stället för på bokföringsprocessen. *Riksidrottsförbundet* har å sin sida avstyrkt förslaget, eftersom det skulle innebära ökade kostnader för förbundets medlemmar. *Programbyrån AB* har ansett att begreppet kronologisk ordning är svårtolkat.

Förslaget i promemorian 1: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Promemorians förslag har inte mött några invändningar.

Bakgrund: Enligt 8 § första stycket bokföringslagen skall affärshändelserna bokföras i *kronologisk* ordning post för post efter verifikationsnummer eller andra identifieringstecken som åsatts verifikationerna (grundbokföring). Grundbokföringen gör det möjligt att finna bokföringsposterna i den ordning de har tillförts bokföringssystemet och därigenom kontrollera fullständigheten i den upprättade bokföringen. Grundbokföringen gör det också möjligt att i efterhand kontrollera enskilda affärshändelser. Bestämmelsen är slutligen avsedd att säkerställa den s.k. verifieringskedjan (se avsnitt 7.2.2).

Enligt 9 § första stycket bokföringslagen skall affärshändelserna bokföras också i *systematisk* ordning (huvudbokföring). Huvudbokföringen är avsedd att göra det möjligt att överblicka verksamhetens gång, ställning och resultat. Den fungerar som en förbindelselänk mellan grundbokföringen och årsbokslutet (se prop. 1975:104 s. 165).

Även om grundbokföringen och huvudbokföringen regleras separat är det inget som hindrar att den bokföringsskyldige kombinerar de båda bokföringarna genom att låta samma grundnoteringar utgöra både grund- och huvudbokföring. I datorbaserad bokföring är det ofta bara en fråga om på vilket sätt systemet sammanställer grundnoteringarna.

Bokföring i kronologisk ordning

Det nuvarande kravet på bokföring ”i kronologisk ordning” är otydligt. Det ligger nära till hands att förstå begreppet kronologisk ordning såsom syftande på den tidsföljd i vilken affärshändelserna har inträffat. En i denna mening kronologisk ordning är emellertid i praktiken svår att åstadkomma, eftersom kontanta affärshändelser normalt skall bokföras dagligen medan fordringar och skulder normalt skall bokföras först efter fakturering. I andra sammanhang kan begreppet förstås som den ordning i vilken företagets bokföringsåtgärder har vidtagits. Med kronologisk bokföring kan också avses t.ex. en bokföring som struktureras efter det datum då verifikationen sammanställs eller det datum då verifikationen registreras i bokföringssystemet.

Det är inte heller alldeles klart om användandet av s.k. hierarkiska bokföringssystem är förenligt med kravet på bokföring i kronologisk ordning. Kännetecknande för sådana system är att vissa likartade affärshändelser bokförs i separata journaler där varje journal motsvaras av en – för de relativt likartade affärshändelserna – detaljerad grundbok för en begränsad period. Grundboken används därefter som underlag vid huvudbokföringen. Det är därför endast journalens sammanlagda summa som blir föremål för huvudbokföring. I sådana bokföringssystem kan det vara meningslöst att tala om *faktiskt* kronologisk grundbokföring, eftersom det inte existerar någon sådan. Kravet på att affärshändelserna skall bokföras post för post i kronologisk ordning tillgodoses i stället genom flera separata grundbokföringar. Inom ramen för varje separat grundbokföring kan likartade transaktionstyper (t.ex. försäljning eller betalning av leverantörsskulder) utläsas i viss kronologisk ordning. System av detta slag får ur bokföringssynpunkt anses tillfredställande men illustrerar väl att krav på ”kronologisk” bokföring ibland inte kan upprätthållas.

Mot denna bakgrund bör den nya lagen inte innehålla något krav på ”bokföring i kronologisk ordning”. För att det skall vara möjligt att kontrollera fullständigheten i bokförda poster bör det emellertid fortfarande ställas ett krav på en kronologisk strukturering av affärshändelserna. Kravet bör dock utformas på annat sätt.

När det nya kravet utformas, måste utvecklingen på teknikområdet beaktas. Nuvarande bestämmelser ger intryck av att bokföring i grundbok respektive huvudbok sker genom två separata bokföringsåtgärder. När räkenskapsinformation presenteras med datorteknik, kan det emellertid ofta vara så att grunduppgifterna har tillförts systemet genom en och samma åtgärd. Någon färdig grund- eller huvudbok i traditionell mening finns inte. I stället finns det tekniska förutsättningar för att systemet från de registrerade grunduppgifterna skall kunna söka fram och sammanställa en grund- eller huvudbok för en viss period. Intresset är i sådana system främst knutet till vilka möjligheter som finns att ta fram och presentera sammanställningar av information i läsbar form. Enligt vår mening bör därför dagens regler, som återspeglar en faktisk men föråldrad bokföringsprocess, ersättas av regler som fokuserar på

möjligheterna att *presentera* bokföringsinformationen på visst sätt. Reglerna bör vara teknikneutrala och sålunda kunna användas vare sig den bokföringsskyldige tillämpar manuella eller datorbaserade rutiner.

Vi föreslår därför att det i den nya lagen tas in ett krav på att affärshändelserna skall kunna *presenteras* i den ordning de har tillförts bokföringen.

Vi anser inte att det är nödvändigt att i lagen lämna några föreskrifter om vilken *process* som skall tillämpas när bokföringsskyldigheten fullgörs. Det ligger i sakens natur att grunduppgifterna alltid måste tillföras bokföringssystemet med någon tillförlitlig teknik så att det går att ta del av dem fram till arkiveringstidens slut; detta följer emellertid av regeln om att uppgifterna måste kunna presenteras. Det kan visserligen – såsom har gjorts från åklagarhåll – hävdas att det vid en efterföljande kontroll av bokföringen ofta också är av stort intresse hur posterna har kommit till. En sådan kontroll förutsätter emellertid inte föreskrifter om hur processen skall gå till, enbart föreskrifter om att processen skall beskrivas. Med vårt förslag kommer processen att beskrivas i den systemdokumentation och den behandlingshistorik som alltid skall ingå i bokföringssystemet (se 5 kap. 11 § förslaget till bokföringslag).

Bokföring i systematisk ordning

Det är naturligt att affärshändelserna också blir föremål för en sortering utifrån affärshändelsernas art. Detta är nödvändigt för att man skall kunna överblicka verksamhetens förlopp och skapar också nödvändiga länkar till årsbokslutet eller årsredovisningen.

Den nuvarande bokföringslagen ger närmast bilden av att det måste finnas en huvudbokföring som är åtskild från grundbokföringen. Detta överensstämmer emellertid, som vi redan har nämnt, i de flesta fall inte med det sätt på vilket affärshändelser i praktiken bokförs. Efter det att verifikationerna har registrerats, är presentationen av grundboken eller huvudboken endast en fråga om hur de bokförda posterna sorteras.

Det kan mot den bakgrunden möjligen hävdas att det inte finns anledning att lagstifta om en särskild huvudbokföring; bokföringen sker regelmässigt ändå med sådan teknik att bokföringsuppgifterna kommer att kunna tas fram både i den ordning registrering har skett och i systematisk ordning. Enligt vår mening är det emellertid naturligt att det i lagen klagörs att affärshändelserna måste bli föremål för en systematisk sortering. I det teknikoberoende regelverk som vi förordar bör emellertid kravet på huvudbokföring utformas som ett krav på att bokföringen skall ske så att affärshändelserna kan presenteras i systematisk ordning.

Huvudregeln bör därför vara att affärshändelserna skall bokföras så att de kan presenteras i den ordning de har tillförts bokföringssystemet (grundbokföring) och i systematisk ordning (huvudbokföring).

12.3.1 Kontanta in- och utbetalningar

Regeringens förslag: Kontanta in- och utbetalningar skall som huvudregel bokföras senast påföljande arbetsdag. Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med god redovisningssed, skall dock avsteg kunna göras från denna regel.

Kommitténs förslag: Kommittén har föreslagit att lagen inte skall innehålla några särregler om den tidpunkt då kontanta in- och utbetalningar skall bokföras. I stället har kommittén föreslagit att god redovisningssed skall vara vägledande i detta avseende.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser har inte haft några invändningar mot kommitténs ställningstagande. Bl.a. *Riksåklagaren*, *Rikspolisstyrelsen*, *Riksrevisionsverket* och *Bokföringsnämnden* har avstyrkt kommitténs förslag eller har betonat att det inte kan vara aktuellt med någon uppluckring av nuvarande krav på bokföringstidpunkt. Även *Svenska Revisorsamfundet SRS* har uttalat att det nuvarande kravet som huvudregel bör bestå men har ansett att vissa undantag från huvudregeln bör kunna göras, särskilt för de allra minsta näringsidkarna.

Förslagen i promemorian 1: Överensstämmer delvis med regeringens förslag. I promemorian föreslås dock att kontanta in- och utbetalningar skall bokföras senast nästföljande vardag.

Remissinstanserna: Bl.a. *Bokföringsnämnden* och *Riksskatteverket* har avstyrkt eller ifrågasatt promemorians förslag om att kontanta in- och utbetalningar skall bokföras senast nästföljande ”vardag”. Remissinstanserna har menat att bestämmelsen, såsom i dag, bör knytas till nästföljande ”arbetsdag”. *Bokföringsnämnden* har förordat att kravet på att kontanta in- och utbetalningar skall bokföras senast påföljande vardag i vart fall endast bör gälla grundbokföringen. Nämnden har vidare avstyrkt förslaget att bokföringen skall kunna få ske senare om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed.

Gällande rätt: Enligt 8 § andra stycket bokföringslagen skall kontanta in- och utbetalningar bokföras senast arbetsdagen efter den dag då kontanttransaktionen inträffade (kassabokföring). Begreppet arbetsdag utgår från förhållandena i det enskilda fallet och avser den nästföljande dag då det bedrivs arbete i verksamheten. Bokföring anses ha skett när den bokföringsskyldige antecknar summan av en dags kontanttransaktioner i en kassajournal. Det vanligaste förfarandet torde vara att en kassakontrollremsa från en kassaapparat utgör samlingsverifikation till noteringen i kassajournalen.

Begreppet kontanta in- och utbetalningar omfattar inte endast betalning med sedlar och mynt utan också betalningar med användande av checkar, postväxlar och andra betalningsanvisningar som omedelbart kan omsättas i pengar (se bl. a. Bokföringsnämndens uttalande BFN U 89:11). In- och utbetalningar som sker över bank- eller postgiro omfattas däremot inte utan skall bokföras enligt de regler som gäller för övriga affärstransaktioner (se prop. 1975:104 s. 164).

Den uttryckliga tidsbestämmelsen avser endast den kronologiska bokföringen (grundbokföringen). För den systematiska bokföringen (huvudbokföringen) gäller enligt 9 § tredje stycket att den skall "hållas aktuell".

Skälen för regeringens förslag: De nya handelsmönster som successivt utvecklas kan medföra nya definitioner av när en viss affärshändelse har inträffat. En sådan utveckling kan på sikt leda till att andra redovisningsrutiner än de nuvarande bör komma till användning. Detta talar för att man bör undvika en detaljreglering av särskilt angivna transaktioner i lagen. Den bokföringsskyldiges möjligheter att fastställa när en affärshändelse vilken har reglerats genom kontant betalning har inträffat, torde emellertid inte förändras i framtiden. När det gäller tidpunkten för bokföring av kontanttransaktioner är därför skälen mot en detaljreglering mindre starka.

Inte minst i kontantintensiva branscher finns det ett starkt behov av att kunna kontrollera vad som har förts in i bokföringen. Kontrollen skulle avsevärt försvåras om den bokföringsskyldige gavs rätt att dröja en obestämd tid med att föra in in- och utbetalningar i bokföringen. Det är dessutom, såsom flera remissinstanser har understrukt, ett grundläggande ordningskrav att kontanta affärer bokförs utan dröjsmål. Några särskilda praktiska svårigheter torde inte heller den nuvarande ordningen – dvs. grundbokföring senast arbetsdagen efter betalningen – vara förenad med. Enligt regeringens uppfattning bör därför ett motsvarande krav kvarstå i lagen, i vart fall som huvudregel. Lagregeln bör, såsom flera remissinstanser har påtalat, även i fortsättningen knyta an till begreppet "påföljande arbetsdag".

Kan det då finnas skäl att frånga det absoluta kravet på att kontanta in- och utbetalningar skall bokföras senast nästföljande arbetsdag? Såsom ovan har angetts är kravet på grundbokföring i dag uppfyllt om en näringsidkare för in summan av en dags kontantförsäljning i en kassajournal. Underlaget kan utgöras av en gemensam verifikation (t.ex. en kassakontrollremsa från en kassaapparat). Det kan hävdas att den information som i ett sådant fall kan hämtas från de enskilda gemensamma verifikationerna inte har något påtagligt sämre bevisvärde än grundnoteringarna i kassajournalen. Enligt vår uppfattning kan så vara fallet i vissa mycket små verksamheter där det inte framstår som motiverat att bokföra affärshändelserna omedelbart med hänsyn till att antalet transaktioner är så få att rörelsens utveckling kan följas genom verifikationsunderlagen. Förutsatt att verifikationerna uppfyller de krav som enligt vårt förslag skall ställas på verifikationer och förvaras i ordnat skick och på betryggande och överskådligt sätt kan det i dessa fall inte antas vara förenat med några egentliga nackdelar från kontrollsynpunkt om bokföringen får anstå någon kortare tid. En annan situation då det torde kunna motiveras att avvakta något med att fullgöra bokföringsskyldigheten är om affärshändelserna grundbokförs (kassabokförs) nästföljande arbetsdag och huvudbokförs vid ett något senare tillfälle. Den nya lagen bör därför utformas så att avsteg från huvudregeln kan ske om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed. Härigenom lämnas det till praxis och normgivande

12.3.2 Andra affärshändelser än kontanta in- och utbetalningar

Regeringens förslag: Andra affärshändelser än kontanta in- och utbetalningar skall bokföras så snart det kan ske. Om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed, skall avsteg dock kunna göras från huvudregeln.

Kommitténs förslag: Överensstämmer väsentligen med regeringens förslag.

Förslaget i promemorian 1: Överensstämmer med regeringens förslag.

Remissinstanserna: Remissinstanserna har lämnat förslaget utan erinran.

Gällande rätt m.m.: I 8 § andra stycket bokföringslagen regleras tidpunkten för grundbokföring. Av bestämmelsen framgår bl.a. att andra affärshändelser än kontanta in- och utbetalningar skall bokföras så snart kan ske. I fråga om uppkomna fordringar och skulder gäller att de skall bokföras sedan faktura eller annan handling, som tillkännager anspråk på vederlag, har utfärdats eller mottagits eller sådan handling hade bort föreligga enligt god affärssed. Vad gäller tidpunkten för huvudbokföring sägs endast att huvudbokföringen skall "hållas aktuell" (se 9 § tredje stycket bokföringslagen).

Enligt förarbetena till bokföringslagen borde bokföringstidpunkten tidigast kunna inträffa vid tiden för uppkomsten av en fordran eller en skuld, avgjord med ledning av civilrättens regler. Av praktiska skäl ansågs det emellertid nödvändigt att tillåta en viss fördröjning. Fordringar och skulder borde därför som huvudregel bokföras så snart det kan ske efter det att faktura eller annan handling som tillkännager anspråk på vederlag har utfärdats eller mottagits (se prop. 1975:104 s. 168 f.). En sådan regel kan emellertid inte vara utan undantag, eftersom en säljare härigenom skulle få alltför stora möjligheter att själv bestämma när bokföringsskyldigheten inträder genom att dröja med faktureringen. På grund härav ansågs det att skyldigheten att bokföra i vart fall borde inträda när fakturering *bort* ske enligt god affärssed. Vilken denna tidpunkt var fick enligt uttalanden i lagens förarbeten bestämmas med ledning av praxis för den aktuella typen av affär.

Inom ramen för god redovisningssed har utvecklats olika riktlinjer för när bokföring senast skall ske. I Bokföringsnämndens uttalande U 89:5 "När grundbokföring senast skall ske" anges att möjligheten att dröja med bokföringen främst har tillkommit för att möjliggöra ett rationellt utnyttjande av redovisningsbyråers tjänster. Andra uttalanden, som BFN U 94:2 "EDI och annan elektronisk överföring av uppgifter om affärshändelser", inriktas mer på tolkning av när sådana omständigheter föreligger att bokföring över huvud taget kan ske. Kännetecknande för det

förstnämnda uttalandet är att bokföringstidpunkten i vissa fall kan skjutas fram *trots* att alla förutsättningar för att kunna bokföra vissa affärshändelser föreligger. Det senare uttalandet tar upp frågan om när tillräcklig information finns för att *kunna* bokföra vissa affärshändelser.

Skälen för regeringens förslag: Såsom vi flera gånger har varit inne på har den tekniska utvecklingen medfört utvecklandet av nya handelsmönster. Sålunda kan parterna ingå avtal om rutiner för t.ex. leverans och betalning så att åtgärder som bokföring och betalning knyts till varuflödet i stället för till utväxling av handlingar. Att som i den nuvarande bokföringslagen koppla bokföringsskyldigheten till den tidpunkt då en faktura *borde* ha förelegat ter sig främmande inom ramen för rutiner där faktura inte alltid upprättas.

Nya handelsmönster kan därmed ge upphov till en ny syn på när affärshändelser skall bokföras. Detta återspeglas i flera redovisningsrekommendationer, t.ex. Bokföringsnämndens uttalanden U 89:11 "Försäljning mot kontokort" och U 94:2 "EDI och annan elektronisk överföring av uppgifter om affärshändelser". Med hänsyn till den utveckling som sker framförallt inom IT-området och det behov som ibland kan finnas av att avvika från gängse bedömning av när en viss affärshändelse senast skall bokföras bör en detaljreglering i lagen undvikas. I stället bör ett grundläggande och allmänt krav ställas vilket medger en utveckling av god redovisningssed.

I lagen bör därför tas in ett krav på att affärshändelserna skall bokföras så snart det kan ske. Det innebär att bokföringen skall ske så snart det finns tillräckliga uppgifter för att upprätta en riktig bokföring (jfr BFN U 94:2). På samma sätt som vi har föreslagit i fråga om grundbokföring av kontanta in- och utbetalningar bör lagen emellertid även beträffande andra affärshändelser ge ett visst utrymme att dröja med bokföringen trots att alla uppgifter för att kunna fullgöra bokföringsskyldigheten finns tillgängliga. Det kan t.ex. vara befogat att något senarelägga tidpunkten för bokföring för att kunna utnyttja bokföringsbyråers tjänster rationellt (jfr BFN U 89:5).

12.3.3 Kontantmetoden

Regeringens förslag: Företag vars nettoomsättning normalt inte överstiger tjugo prisbasbelopp och som inte är skyldiga att upprätta årsbokslut eller årsredovisning skall kunna dröja med att bokföra fordringar och skulder som kommer till uttryck i upprättade eller mottagna fakturor till dess att betalning sker, under förutsättning att det står i överensstämmelse med god redovisningssed (kontantmetoden).

Också andra företag skall kunna dröja med att bokföra fordringar och skulder till dess att betalning sker, om det förekommer endast ett mindre antal fakturor och andra handlingar och fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp.

Senast i samband med räkenskapsårets utgång skall samtliga obetalda fordringar och skulder bokföras.

Kommitténs förslag: Kommittén har föreslagit en generell regel för företag vars fordringar och skulder är begränsade till antalet och inte uppgår till avsevärda belopp. Sådana företag skall, enligt kommitténs förslag, kunna dröja med bokföring av affärshändelserna till dess betalning sker, under förutsättning att det är förenligt med god redovisningssed.

Remissinstanserna: De remissinstanser som har yttrat sig över kommitténs betänkande har inte berört frågan.

Förslaget i promemorian 1: Överensstämmer delvis med regeringens förslag. I promemorian uppställdes dock, såvitt gäller företag som inte är skyldiga att avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut eller en årsredovisning, inte något krav på bokföring i samband med räkenskapsårets utgång.

Remissinstanserna: Flertalet remissinstanser har inte haft några invändningar mot promemorians förslag. *Företagarnas Riksorganisation* har dock ansett att gränsen för när kontantmetoden skall kunna användas bör sättas högre.

Bakgrund: Utgångspunkten i bokföringslagen är att affärshändelser skall bokföras så snart det kan ske. S.k. kontantredovisning skall alltså inte ske utan bokföringen skall enligt lagens förarbeten ske enligt *bokföringsmässiga grunder* (se prop. 1975:104 s. 149). Detta gäller emellertid inte undantagslöst. Om endast ett mindre antal fakturor o.d. förekommer i rörelsen och fordringarna eller skulderna enligt dessa verifikationer ej uppgår till avsevärda belopp, får nämligen bokföringen av dessa fordringar och skulder dröja tills betalning sker, under förutsättning att detta är förenligt med god redovisningssed (se 8 § tredje stycket bokföringslagen). Vid räkenskapsårets utgång skall dock samtliga då obetalda fordringar och skulder bokföras. Bestämmelsen, som brukar kallas för *kontantmetoden* eller *pärmmetoden*, har berörts bl.a. i Bokföringsnämndens rekommendation R 6 Bokföring av fakturor. Nämnden har där uttalat att kontantmetoden får tillämpas av näringsidkare vars årliga bruttomsättningssumma exklusive mervärdesskatt understiger 20 prisbasbelopp. Även annan näringsidkare får enligt nämnden använda kontantmetoden under förutsättning att det endast förekommer ett fåtal fakturor i rörelsen och dessa sammanlagt inte uppgår till större belopp.

Skälen för regeringens förslag: Enligt vår mening bör det även framdeles finnas ett visst utrymme för det förenklade slag av bokföring som kontantmetoden utgör. Metoden bör för det första kunna tillämpas av företag med mindre omsättning. Dessa företag bör lämpligen avgränsas på liknande sätt som i den ovannämnda rekommendationen från Bokföringsnämnden, dvs. metoden bör kunna användas av företag vars omsättning normalt understiger 20 prisbasbelopp. Om ett sådant företag inte är skyldigt att upprätta årsbokslut eller årsredovisning, bör det normalt ha möjlighet att tillämpa kontantmetoden även om antalet fakturor i verksamheten inte är helt begränsat. Metoden bör dessutom – liksom i nuvarande lagstiftning – få användas av andra företag men i deras fall endast under förutsättning att antalet fakturor eller andra

handlingar i verksamheten är litet och fordringarna och skulderna enligt dessa inte uppgår till avsevärda belopp.

En remissinstans har förordat att gränsvärdet för när kontantmetoden skall få tillämpas sätts högre. Enligt vår mening är det rimligt att näringsidkare som har en inte obetydlig omfattning på verksamheten tillämpar bokföringsprinciper som gör det möjligt att med någorlunda precision följa verksamhetens ekonomiska förlopp, ställning och resultat. Vi anser dock inte att det är självklart att gränsvärdet skall bestämmas till 20 prisbasbelopp. Det finns skäl som talar både för den nuvarande nivån och för en viss höjning av beloppsgränsen. Den fortsatta beredningen av Förenklingsutredningens betänkande (SOU 1999:28) kommer att ge ett bättre underlag för ett ställningstagande. I det sammanhanget kommer ett antal frågor av såväl civilrättslig som skatterättslig natur att analyseras. Frågan om vilken beloppsgräns som skall gälla för rätten att tillämpa kontantmetoden avgörs bäst i det lagstiftningsärendet. Vi avstår därför från att nu ta slutlig ställning i frågan. I avvaktan på ett slutligt ställningstagande till Förenklingsutredningens förslag bör de nuvarande reglerna fortsätta att gälla.

Det kan finnas anledning att fastställa närmare förutsättningarna för när kontantmetoden skall kunna komma till användning samt dra upp vissa riktlinjer för vad den bokföringsskyldige skall iaktta när metoden används. Sådana förutsättningar och riktlinjer kan emellertid utformas inom ramen för god redovisningssed. Någon reglering i lag är därför inte nödvändig.

12.4 Bokslutstransaktioner

Regeringens förslag: Sådana tillgångar, avsättningar och skulder som är nödvändiga för att bestämma räkenskapsårets intäkter, kostnader och finansiella ställning skall bokföras i samband med att den löpande bokföringen avslutas.

Kommitténs förslag och förslaget i promemorian 1: Överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag.

Remissinstanserna: *Finansinspektionen* har uttalat att skyldigheten att bokföras bokslutstransaktioner även bör omfatta bokslutstransaktioner som inte har påverkan på räkenskapsårets intäkter och kostnader.

Bakgrund: Som tidigare har nämnts är grundtanken i bokföringslagen att bokföring skall ske enligt s.k. bokföringsmässiga grunder (i stället för kontantredovisning). Detta återspeglas också i lagens 4 § tredje meningen, där det föreskrivs att bokföringen inför bokslut skall tillföras de fordrings- och skuldposter som behövs för att bestämma de intäkter och kostnader som rätteligen hör till räkenskapsåret. Det kan t.ex. vara så att en utgift som har bokförts under år 1 avser verksamhet under både år 1 och år 2; den bör i så fall delvis utgöra en kostnad för år 2. Genom s.k. bokslutstransaktioner fördelas kostnaden mellan räkenskapsåren (periodisering).

Eftersom bokslutstransaktioner skall göras *inför bokslut*, är företag som inte är skyldiga att upprätta årsbokslut inte heller skyldiga att bokföra bokslutstransaktioner.

Skälen för regeringens förslag: Bokslutstransaktioner är nödvändiga för att bokslutet på ett rättvisande sätt skall återge företagets resultat för räkenskapsåret och dess ställning vid räkenskapsårets utgång (balansdagen). Också den nya lagen bör därför innehålla regler om att sådana poster, som är nödvändiga för att bestämma räkenskapsårets intäkter och kostnader, skall bokföras i samband med räkenskapsårets utgång.

Såsom *Finansinspektionen* har påtalat förekommer det bokföringsposter som inte påverkar vare sig intäkterna eller kostnaderna men som ändå är av betydelse för bilden av verksamhetens finansiella ställning. Det kan t.ex. vara fråga om uppskrivningar av tillgångars värde eller omföringar inom eget kapital. Också poster som är av betydelse för att bestämma verksamhetens finansiella ställning bör därför bokföras i samband med att den löpande bokföringen avslutas.

12.5 Sidoordnad bokföring

Regeringens förslag: Konton över tillgångar, avsättningar och skulder skall specificeras i en sidoordnad bokföring i den utsträckning det behövs för att ge tillfredsställande kontroll och överblick.

Regeringens bedömning: Det bör inte införas något krav på en sidoordnad bokföring av sådan poster som i balansräkningen skall redovisas inom linjen.

Kommitténs förslag: Överensstämmer med regeringens förslag. Kommittén har dock föreslagit att också sådana poster som skall tas upp inom linjen skall bokföras i en särskild sidoordnad bokföring.

Remissinstanserna: *Riksskatteverket* har tillstyrkt kommitténs förslag. *Bokföringsnämnden* har, utan att motsätta sig förslaget, ifrågasatt behovet av att lagstifta om sidoordnad bokföring av poster inom linjen. *Svenska Revisorsamfundet SRS* och *Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF* har avstyrkt förslaget, såvitt gäller sidoordnad bokföring av poster inom linjen.

Bakgrund: Enligt 9 § andra stycket bokföringslagen skall konton över tillgångar och skulder, vilka i huvudbokföringen förs i sammandrag, ytterligare specificeras i en sidoordnad redovisning i den mån det behövs för att ge tillfredsställande överblick och kontroll. Sådana poster som skall redovisas inom linjen i balansräkningen omfattas dock inte av kravet på sidoordnad redovisning.

Skälen för regeringens förslag: Kraven på överblick över och kontroll av bokföringen bör inte sättas lägre än i dag. Om ett företag inte specificerar tillgångar, avsättningar och skulder utan använder sig av sammansatta konton, bör det därför även fortsättningsvis vara skyldigt att ha en sidoordnad bokföring där de ingående posterna specificeras.

Liksom hittills bör detta dock inte gälla om en tillfredsställande överblick och kontroll ändå kan erhållas.

En särskild fråga är om också sammansatta poster inom linjen bör specificeras i en sidoordnad bokföring. Såsom flera remissinstanser har framfört kan det ifrågasättas om det är motiverat att införa ett krav på en sidoordnad bokföring av inom linjen-poster, eftersom det i majoriteten av de svenska företagen inte förekommer sådana poster i någon omfattning. Till detta kommer att inom EU förbereds en ändring i det fjärde bolagsrättsliga direktivet avseende värdering av finansiella instrument. En sådan ändring torde bl.a. leda till att åtskilliga poster som i dag endast tas upp inom linjen i stället skall redovisas i själva balansräkningen. Behovet av bestämmelser om sidoordnad bokföring är mera tydligt för finansiella företag. I sådana företag är poster som lämpligen tas upp i sidoordnad bokföring, frekvent förekommande. Ifråga om dessa företag finns emellertid utrymme för att meddela bestämmelser om en sidoordnad bokföring av inom linjen-poster genom föreskrifter av regeringen eller av Finansinspektionen. Ett lagkrav på sidoordnad bokföring avseende inom linjen-poster bör därför inte uppställas förrän lagstiftaren har tagit ställning till hur en eventuell framtida direktivändring bör införas i svensk rätt. Från kontrollsynpunkt torde detta inte heller innebära några egentliga nackdelar. I vårt förslag finns nämligen också bestämmelser som syftar till att tillse att all nödvändig information om uppkomna åtaganden arkiveras i ordnat skick på ett betryggande och överskådligt sätt.