

Smärre uppsatser

Något om räkenskapers trovärdighet

Ett icke obetydligt antal taxeringsrevisioner sker årligen hos mindre och medelstora företag, vars innehavare av taxeringsnämnderna bedömts ha redovisat för låg nettointäkt och som genom besvär hos prövningsnämnd och beskattningssdomstol söker få ändring i en åsatt skönstaxering.

Genom att hänskjuta ett sådant ärende till taxeringsrevision önskar taxeringsintendenten bl. a. få utrett huruvida de räkenskaper, som klaganden åberopar, äro förda på sådant sätt att de ge stöd åt den i deklarationen redovisade nettointäkten. Trovärdigheten av underlaget för deklarationen skall prövas.

De företag, som här åsyftas, äro vanligen icke av den storleksordningen, att de ha personal anställd speciellt för bokföringen. Ett vanligt sätt att ordna bokföringsdetaljen i dylika företag är att firmainnehavaren regelbundet eller tid efter annan i en kladdbok själv gör de anteckningar om inkomster och utgifter, som han anser erforderliga och sedan överlämnar dessa anteckningar till en yrkesbokförare för systematisering och renskrift.

Andra rörelseidkare förfara så, att de — utan att själva föra några löpande anteckningar — spara inkomst- och utgiftsverifikationer, vilka de tid efter annan eller efter årets utgång överlämna till en bokförare, som därav åstadkommer en "bokföring". Principen är därvid vanligen att till det yttre göra densamma så lik en riktig bokföring, att man inför skattemyndigheterna kan göra gällande att det icke är en efterhandskonstruktion

utan en på dagliga anteckningar grundad bokföring.

Det är förvånande hur undermåligt det material i många fall är, som ligger till grund för till synes oklanderliga räkenskapsböcker. Och likväl är det beskaffenheten av detta material, som är helt avgörande för bedömningen av räkenskapernas trovärdighet.

Erfarenheterna från taxeringsrevisionsarbetet visa, att det finns många rörelseidkare, som icke anse det nödvändigt, att dagligen verkställa noteringar om inträffade affärshändelser, trots att bokföringslagen innehåller uttrycklig föreskrift härom. En sådan syn på bokföringsplikten är mycket vanlig bland mindre företagare och andra, som icke ha begrepp om eller förstå syftet med en bokföring. Bokföringslagens bestämmelser anses därvid av dem mer eller mindre som formaliteter som icke i och för sig skulle ha någon betydelse för uträkningen av rörelsens nettovinst. Resultatet, säger man, måste ju bli detsamma vare sig sammanräkning sker av löpande förda bokföringsposter eller av i efterhand förtecknade verifikat eller rent av av oförtecknade verifikat.

Det finns emellertid alls ingen anledning anta, att bokföringslagens bestämmelse om dagligen förd dagbok skulle vara tillkommen för att tjäna ett självändamål. Bokföringslagen är mycket sparsam med anvisningar om hur bokföringen skall läggas upp och utformas och överlåter åt praxis och god köpmannased att avgöra hur pass omfattande en bokföring skall behöva vara. De enda handelsböcker, varom uttryckligen stad-

gats äro inventariebok och dagbok. Att så få direkta anvisningar givits i lagen om hur en dagbok skall föras, ger emellertid särskild tyngd och betydighet åt de anvisningar, som verkligen finnas. En av dessa få anvisningar lyder:

”I dagboken skola affärshändelserna införas dagligen post för post.” (6 §). Detta stadgande pekar klart och tydligt på vad som är grunden, hörnstenen, i all bokföring, och det gäller oavsett företagets storlek och oberoende av bokföringens omfattning.

Varför är det så viktigt att bokföring sker dagligen? Ja, det är en första förutsättning för att alla affärshändelser över huvud skola bli noterade. Därest notering ej sker dagligen, finns stor risk för att minnet sviker, när vederbörande skall söka erinra sig inkomna eller utgivna belopp en vecka, en månad eller kanske till och med ett helt år efteråt. Bokföringslagen medger i ett visst fall, att införing i dagbok får uppskjutas *en dag*. Större tilltro till den mänskliga minnesfaktorn har sålunda icke lagstiftaren. Därest allegat, som styrka inkomst- och utgiftsposterna icke finnas — och det är ju rätt vanligt beträffande i vart fall inkomsterna hos mindre företagare — blir i efterhand gjorda noteringar liktydiga med uppskattningar eller rena gissningar. Den bristande tillförlitligheten i ett sådant system är uppenbar.

Därest allegat vid betalningstillfället finns för alla in- och utbetalningar kunde finnas en möjlighet för ett riktigt slutresultat även utan daglig bokföring. Möjligheten får dock betecknas som enbart teoretisk. Inkomstallegat och utgiftsverifikationer kunna komma bort av olika anledningar under året. Har en sådan handling kommit undan, blir en efteråt

gjord rekonstruktion av ”bokföringen” givetvis felaktig. Endast daglig notering av inkomster och utgifter är garanti gentemot sådana felaktigheter. Härtill kommer, att en mindre nogräknad företagare även rent medvetet kan vid sammanställningen av sina allegat (rekonstruktionen) plocka undan dylika i sådan utsträckning att slutresultatet blir ett som han anser lämpligt belopp att deklarera som nettovinst. En sådan ”frisering” av materialet går givetvis lättast att göra om ”bokföringen” sker i efterhand och man sålunda har överblick över hela året. Den dagliga bokföringen däremot är ägnad att förhindra sådan efterhandsfrisering av materialet. Det är bl. a. på grund härav som de ursprungliga noteringarna (i kladdbok el. dyl.) äro de väsentliga. En aldrig så fin renskrift kan aldrig ersätta den ursprungliga kladdboken. Har kladdbok förts men icke bevarats, kan renskriften icke tillmätas större värde än en rekonstruktion med dennas alla möjligheter till medvetna och omedvetna felaktigheter.

Genom den dagliga bokföringen skall man kunna följa förändringarna i rörelseidkarens ekonomiska ställning. Härav följer bl. a. att även egna insättningar i och uttag ur rörelsen skola iakttagas i den löpande bokföringen, liksom även utgivna eller erhållna lån. Detta är ju en konsekvens av den dagliga bokföringen, men i bokföringslagen (6 §) har särskilt framhållits även denna elementära grundsats.

Den som underlåter att göra dagliga noteringar om egna insatser och uttag undandrager sig därigenom den möjlighet till kontroll av inkomst- och utgiftsredovisningen, som ligger däri, att man vilken dag som helst skall kunna göra

en avstämning och konstatera, att ett visst fixerat belopp fanns i kassaöverskott den dagen. Härigenom föreligger en, om ock begränsad, kontroll av inkomstredovisningen, så till vida, att förekomsten av negativt kassasaldo — som ju är en orimlig företeelse — innebär, att något fel begåtts, vanligen det felet, att icke alla inkomster redovisats. Hos den som icke bokför egna uttag eller icke bokför affärshändelserna i den ordning de inträffa, kan kontrollen icke utföras. Ett sådant undandragande från kontroll kan vara medvetet eller omedvetet — därom vet man stundom måhända intet — men räkenskapernas värde påverkas därigenom ofelbart.

Bokföringslagens bestämmelser torde således minst av allt kunna betraktas såsom formaliteter utan egentlig betydelse för bedömningen av framräknat rörelseresultat. Tvärtom förhåller det sig så, att vissa formella krav på bokföringen äro ofrånkomliga — nota bene om man vill med sin bokföring styrka en i deklARATIONEN uppgiven nettointäkt. En bokföring utan en på sätt lagen föreskriver förd dagbok är föga värd som bevis för viss uppgiven vinst. En rekonstruktion byggd på verifikationsmaterial måste som bevis betraktat vara värdelös.

En annan sak är att en rekonstruktion eller en i formella avseenden bristfällig bokföring kan tjäna till viss ledning vid den *uppskattning* av nettointäkten, som blir ofrånkomlig, då räkenskaperna ej äga bevisvärde.

Det hävdas stundom, att enär bokföringslagen i första hand är tillkommen för andra syften än att tjäna som underlag för taxeringen, de i bokföringslagen anbefallda formerna för förande av räkenskaper ej behövde strikt tillämpas,

då det gällde att bedöma räkenskaperna som underlag för taxering.

Denna uppfattning är helt grundlös, vilket framgår vid ett studium av "Kungl. Maj:ts förordning om skyldighet för vissa idkare av jordbruk eller skogsbruk att föra räkenskaper såsom underlag för taxering". (SFS 793/1951). Den däri stadgade bokföringsskyldigheten har utslutande till ändamål att tjäna som underlag för taxering, men bokföringslagens grundläggande bestämmelser om daglig bokföring, egna uttag etc. återfinns även här och äro lika kompromisslöst utformade. Lagstiftaren har således varit på det klara med att vissa elementära formella krav måste ställas på bokföringen för att den skall kunna anses ha något bevisvärde vid taxeringen.

Åke Tidal

Avdrag för utländsk preliminär skatt i vissa fall

Enligt anvisningarna till 20 § KL är avdrag medgivet för bl. a. utländsk preliminär skatt om skatten utgör omkostnad i förvärvskälla. Om det utländska preliminärskatteuttaget är definitivt, uppkommer icke något problem vid taxeringen i Sverige. Avdrag medgives i full utsträckning — för såvitt icke spärreglerna i nämnda lagrum utgöra hinder — vanligen på det sätt att nettoutdelningen upptages som intäkt. Viss tveksamhet angående avdragets storlek kan emellertid uppstå i det fall att den skattskyldige jämlikt ett dubbelbeskattningsavtal äger återfå hela eller viss del av den i utlandet erlagda skatten.

För att taga ett exempel väljer jag det schweiziska avtalet. I Schweiz uttages källskatt å schweiziska aktier med 30