SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund

Nr 12 1967 **Årgång 17**

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Förslaget till ny bokföringslag

Av kanslichefen Ingmar Ytterbrink

Gällande bokföringslag tillkom år 1929. Sedan dess har kontorstekniken undergått en oerhörd utveckling och de bokföringsskyldiga har ibland haft svårt att utnyttja resultatet av denna utveckling utan att komma i konflikt med bokföringslagens bestämmelser. Från näringslivets sida har man därför ansett en omarbetning av bokföringslagen påkallad. Därtill kommer att lagstiftaren år 1929 i mycket ringa grad beaktade bokföringens syfte att tjäna som underlag för taxeringen. Skattetryckets ökning och utbyggnaden av txaeringsorganisationen har medfört att bokföringen har tillmätts ökad betydelse för taxeringskontrollen. Sålunda innehåller gällande taxeringsförordning (20 §) en bestämmelse att alla deklarations- eller uppgiftspliktiga är skyldiga "att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag finnes före deklarations- eller uppgiftsskyldighetens fullgörande och för kontroll därav." Att statsmakterna bedömer bokföringslagen såsom otillräcklig i detta syfte framgår därav att särskilda räkenskapsförordningar med mer preciserade bestämmelser än bokföringslagens har antagits för vissa branscher (tandläkare, kreatursshandlare, pälsdjursuppfödare och taxiägare, se SFS 1966: 138—140). Det var därför naturligt att den utredning för översyn av bokföringslagen, som justitieministern tillsatte, i direktiven bl. a. erinrades om att den skulle ta hänsyn inte bara till den moderna redovisningstekniken utan även till den funktion, som bokföringsreglerna skall fylla i skattehänseende. Utredningen har innevarande höst avlämnat förslag till lag om skyldighet att föra räkenskaper (SOU 1967: 49).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:21

Räkenskapsskyldighet för alla rörelseidkare

Redan utredningens förslag om vilka personer som skall vara räkenskapsskyldiga visar en lyhördhet för de skatterättsliga intressena. I fråga om fysiska personer begränsar gällande lag bokföringsskyldigheten till rörelseidkare inom vissa uppräknade branscher och fritager dessutom i några fall rörelser av ringa storlek från bokföringsskyldighet. Enligt skattelagstiftningen skall alla rörelser taxeras enligt bokföringsmässiga grunder. Bl. a. därför föreslår utredningen att alla fysiska personer, som driver rörelse i skatteteknisk mening, skall vara räkenskapsskyldiga. Eftersom det skattetekniska rörelsebegreppet icke torde vara helt vedertaget i allmänt språkbruk, har i den föreslagna lagtexten begreppet förtydligats sålunda: envar "som yrkesmässigt driver självständig rörelse, dock ej den som brukar jordbruksfastighet eller idkar uthyrning av annan fastighet". För att ta några gränsfall kommer genom kravet på självständighet exempelvis provinsialläkare och distriktsveterinärer att undantagas från räkenskapsskyldighet. Dessa är ju anställda av det allmänna och uppbär arvoden enligt fastställd taxa. Icke heller skatterättsligt bedöms ifrågavarande verksamheter vara rörelse, utan tjänst. Genom kravet på yrkesmässighet undantages givetvis alla former av hobbyverksamhet och annan tillfällig förvärvsverksamhet. Över huvud taget torde anknytningen till det skattemässiga rörelsebegreppet medföra den fördelen att uppkommande gränsfall kan bedömas med ledning av den praxis som har utbildat sig under den tid, som skattefördattningarna har haft den nuvarande uppdelningen på olika inkomstslag.

Men det är också klart att det inte bara är ett fiskaliskt intresse, som motiverat denna väsentliga utökning av kretsen räkenskapsskyldiga fysiska personer. Även med hänsyn till samhällets krav på ordning och reda i affärsförbindelser mellan medborgarna är det viktigt att alla som driver affärer skall registrera sina affärshändelser på sådant sätt att ex. vis en konkursutredare skall ha möjlighet att i efterhand utröna om brottsligt förfarande mot borgenärer föreligger. Att jordbrukare och fastighetsägare föreslås undantagna från bokföringsskyldighet beror bl. a. därpå att utredningen har bedömt möjligheterna att rekonstruera affärshändelserna vara större i dessa verksamheter än i rörelser i skatteteknisk mening.

Ideella föreningar och stiftelser föreslås bli skyldiga att ha räkenskaper

I fråga om juridiska personer föreslår utredningen, att räkenskapsskyldighet ålägges — förutom aktiebolag, handelsbolag och ekonomiska föreningar — även ideella föreningar och stiftelser. Denna utökning av räkenskapsskyldigheten har utredningen motiverat med att föreningarnas medlemmar och stiftelsernas destinatärer behöver stöd av redovisningstekniska ordningsföreskrifter för att få sina intressen bevakade. Ofta driver nämligen dessa associationer verksamhet av stor omfattning eller förvaltar betydande förmögenheter utan att alltid ha sakkunniga revisorer, som förmår att med tillräcklig kraft hävda kravet på ordnade räkenskaper. Beträffande handelsbolag föreskrives ju i gällan-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:21

de lag att dessa blir bokföringsskyldiga först sedan de registrerats. Denna begränsning föreslås utgå, eftersom ett handelsbolag blir juridisk person redan genom bolagsavtalet.

Enhetliga bestämmelser för alla räkenskapsskyldiga

I motioner till 1961 års riksdag, vari begärdes en översyn av bokföringslagen, framfördes tanken på differentierade bestämmelser för olika kategorier bokföringsskyldiga. En sådan metod har bl. a. den finska bokföringslagen tillämpat. Också från näringslivets sida har vid skilda tillfällen framförts önskemål om lindrigare föreskrifter för de mindre företagen. Utredningen har emellertid efter övervägande funnit, att en sådan differentiering icke går väl samman med en räkenskapslags syften att taga till vara borgenärsintresset, det allmännas intresse av ordning och reda inom affärslivet samt det fiskaliska intresset. Skulle en differentiering göras — menar utredningen — skulle denna i så fall innebära mer detaljerade bestämmelser för de mindre företagen än för de större, därför att de mindre företagen ofta saknar den fasta kontorsorganisation och därmed också den interna kontrollapparat, som de större företagen tvingas ha av arbetstekniska skäl och som gör det jämförelsevis lättare att rekonstruera eller kontrollera skedda affärshändelser i ett stort företag med fast upplagda rutiner än i ett mindre företag, där ägaren ensam ombesörjer de flesta affärshändelserna. Vad nu har sagts om den löpande redovisningen kan i huvudsak äga giltighet även i fråga om årsredovisningen. Utredningen har därför stannat för ett system med enhetliga bestämmelser för samtliga grupper räkenskapsskyldiga.

Sättet för fullgörande av räkenskapsskyldigheten

3 § gällande bokföringslag innehåller en generell bestämmelse om det sätt, på vilket bokföringsskyldigheten skall fullgöras. Paragrafen anger att ”bokföringen skall ske i överensstämmelse med allmänna bokföringsgrunder och med iakttagande av god köpmannased.” Med stöd av denna allmänt hållna paragraf har praxis ansett sig kunna vidtaga sådana ”omtolkningar” av bokföringslagens övriga bestämmelser, som den funnit påkallade med hänsyn till moderna redovisningsmetoder och nya tekniska hjälpmedel. Som exempel på sådan ”omtolkning” kan nämnas åtgärden att utelämna reskontraföringen ur den löpande redovisningen. Ehuru förkastliga ur lagteknisk synpunkt, kan dock sådana ”omtolkningar” i vissa fall bidraga till att lagen inte hindrar en i och för sig tolerabel utveckling. I alla avseenden förkastligt är dock, att praxis har tagit 3 § till stöd för uppfattningen att kontantmässig redovisning skulle vara i överensstämmelse med bokföringslagen Praxis har härvid menat, att enligt allmänna bokföringsgrunder och god köpmannased, som ju 3 § åberopar, bokföringsmässig redovisning behöver tillämpas endast av dem, som har dubbel bokföring, d. v. s. en bokföring, där varje affärshändelse redovisas dels i debet på ett konto och dels i kredit på ett annat konto. Som bekant innebär kontantmässig redovisning att man tar hänsyn endast till inbetalningar och utbetalningar och inte ens vid bokslutet beaktar lager, fordringar och skulder. Bokföringsmäs-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:21

sig redovisning åter innebär, att man åtminstone vid bokslutet tar med lager, fordringar och skulder (jämför anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen). Det är dock att märka att bokföringslagen inte behandlar frågan, huruvida bokföringen skall vara dubbel eller enkel. Oavsett om den bokföringsskyldige har dubbel eller enkel bokföring, skall han iaktta de bestämmelser, som finns i bokföringslagen; han skall sålunda bl. a. *dels* i den löpande bokföringen lämna upplysning om uppkomna fordringar och skulder (6 §), *dels ock* vid räkenskapsårets utgång ange sina tillgångar såsom lager, fordringar och skulder i balansräkning (§ 8) och inventarium (§ 7). Att bokföring av fordringar och skulder f. ö. är ett konstitutivt drag i all bokföring, även i sådan som av hävd har kallats enkel, finner man, om man granskar bokföringen ur historisk synvinkel. Tar man inte hänsyn till fordringar och skulder, är det inte fråga om bokföring utan om enbart anteckningar.

Det bör i detta sammanhang också anmärkas, att det inom en speciell bransch av bokföringsskyldiga har utfärdats ett bokföringsreglemente, vari man gör gällande att som huvudprincip för redovisningens fullgörande kan godtas kontantprincipen. Som motiv för denna rekommendation anföres bl. a. att branschens utövare icke vore köpmän i detta ords egentliga bemärkelse, varför uttrycket god köpmannased i 3 § motsvarades av god sed inom branschen och denna sed tilläte både kontantmässig och bokföringsmässig redovisning. Man har sålunda tolkat uttrycket god köpmannased efter modernt språkbruk, där med köpman avses en affärsman, speciellt detaljhandlare. Man har förbisett att uttrycket god köpmannased anknyter till begreppet köpman sådant detta bestämmes i köplagen, d. v. s. med köpman förstås envar som är bokföringsskyldig.

Eftersom sålunda de i 3 § åberopade begreppen "allmänna bokföringsgrunder" och "god köpmannased" så har skymt innehållet i lagens detaljbestämmelser, att praxis t. o. m. har uppfattat ett överträdande av dessa senare bestämmelser såsom tillåtet, har utredningen funnit ifrågavarande begrepp alltför belastade för att bibehållas i en reviderad lag. På grund härav har den generella bestämmelse, som anger sättet för räkenskapsskyldighetens fullgörande, i förslaget i stället utformats så att det klart framgår att bokföringsmässiga grunder skall tillämpas. Förslaget lyder: "Räkenskaperna skall, med iakttagande av god redovisningssed och bokföringsmässiga grunder, föras på sådant sätt att de lämnar upplysning om såväl verksamhetens förlopp (den löpande redovisningen) som verksamhetens ekonomiska resultat och ställning (årsredovisningen)."

Anstånd med vissa registreringar

Utredningen föreslår ett lagfästande av den tidigare omnämnda praxis att slopa reskontran i den löpande redovisningen. Sålunda föreslår utredningen, att fakturafordringar och -skulder inte behöver registreras förrän vid räkenskapsårets utgång eller vid dessförinnan verkställd betalning. Som förutsättning för ett sådant anstånd med registreringen föreslås att fakturorna är ordnade så att vid varje tillfälle storleken av utestående fordringar och skulder kan utrönas.

Affärshändelser, som skall registreras

En nyhet i förhållande till gällande lag

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:21

är också att förslaget anger vilka affärshändelser, som skall registreras i den löpande redovisningen. Till denna kategori räknas "alla sådana affärshändelser i den räkenskapsskyldiges verksamhet som medfört en omedelbar förändring av förmögenhetens storlek eller sammansättning, därunder inbegripet den räkenskapsskyldiges insättning i eller uttag ur verksamheten av penningar eller annat."

Beträffande bokföringsorganisationen föreskriver förslaget, att denna skall vara så ordnad att man kan spåra en affärshändelses gång genom räkenskaperna.

Obligatoriska böcker m. m.

Ovillkorligt obligatoriska är enligt förslaget dagbok och årsbok. Sistnämnda bok motsvarar gällande lags inventariebok. Det föreslagna namnbytet har motiverats med att benämningen inventariebok för den oinvigde leder tanken till en förteckning över inventariebeståndet eller andra tillgångar. I årsboken skall balansräkning och resultaträkning (vinst- och förlusträkning) årligen inskrivas och av den räkenskapsskyldige underskrivas. Med hänsyn till förslagets föreskrift att för varje sammansatt post i balansräkningen skall finnas en översiktlig specifikation av de i posten ingående beloppen och då inventarium utgör en specifikation av balansräkningen, har behov av inventarium, som föreskrives i 7 § gällande lag, icke ansetts föreligga.

Utöver dagbok och årsbok skall de övriga räkenskaper finnas, som med hänsyn till verksamhetens omfattning och beskaffenhet fordras enligt god redovisningssed.

I likhet med gällande lag upptar förslaget inga föreskrifter om ovillkorligt dubbel bokföring; för verksamheter av större omfattning torde dock god redovisningssed fordra dubbel bokföring.

Endast årsbok behöver vara bunden. Dagboken kan således enligt förslaget i likhet med övriga räkenskaper bestå av lösblad, kort eller andra hjälpmedel, om dessa hjälpmedel ingår i ett ordnat och betryggande system.

Datamaskiner

En annan nyhet i förhållande till gällande bokföringslag är att förslaget upptar föreskrifter för det fall att automatiska datamaskiner användes för redovisningen (ADB). Förutsättning för att få använda sådan redovisning är *dels* att det i maskinen inmatade materialet "utan oskäligt dröjsmål" utskrives i klartext, *och dels* att den vidare bearbetningen i maskinen sker på sådant sätt och utskrives i klartext i sådan omfattning att sammanhanget mellan årsredovisningen och de i maskinen behandlade affärshändelserna klart kan följas. De bestämmelser, som sålunda har föreslagits, syftar till att bereda samma möjlighet till överblick och kontroll av räkenskapsföringen som den traditionella bokföringen lämnar. Den granskningsprincip, som förslaget i detta stycket bygger på, brukar benämnas around the machine-metoden. Den innebär, att en granskare av räkenskaperna kan klara sin uppgift utan alltför ingående kunskaper om datamaskinen och dess arbetssätt; systemet skall vara sådant att han i konventionell skrift, klartext, skall kunna följa en affärshändelses gång genom räkenskaperna. Utredningen har stannat för denna metod bl. a. med hänsyn till att man icke inom överskådlig framtid kan räkna med så goda kunskaper om de elektroniska maskinerna och deras arbetssätt hos alla dem, som har anled-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:21

ning att syssla med granskning av räkenskaper, att den alternativa granskningsmetoden, through the machine-metoden, kan förordas. Denna senare metod kräver nämligen att granskaren i hög grad inriktar sig på kontroll av maskinens arbete. Han måste gå igenom såväl maskinprogrammet som dess dokumentation. Men icke ens om granskaren besitter goda insikter i datamaskinen och dess arbetssätt, är through the machine-metoden alltid säker. Helst bör han, om denna metod tillämpas, ha möjlighet att närvara vid körningen för att kontrollera att rätt program användes. Detta är givetvis omöjligt för granskare, som skall utföra sitt arbete i efterhand, exempelvis konkursutredare och taxeringsrevisorer. Vill det sig riktigt illa, kan kanske inte ens kontrollkörning av materialet ske, därför att de maskiner, på vilka materialet ursprungligen har körts, blivit föråldrade och försvunnit ur marknaden. Av bl. a. de skäl som nu redovisats har utredningen genom sitt förslag velat säkerställa möjligheten för en granskare att arbeta efter around the machine-metoden.

Daglig registrering eller åtminstone daglig rapport

Utredningen har i princip velat bibehålla den nuvarande lagens krav på daglig registrering av affärshändelserna i dagboken. Om emellertid registrering icke sker dagligen, skall enligt förslaget dagligen upprättas en rapport, som i sammandrag anger dagens in- och utbetalningar, och därefter skall "utan oskäligt dröjsmål" affärshändelserna registreras i den löpande redovisningen. Detta medgivande att eftersätta den dagliga registreringen betingas bl. a. av den moderna maskinutvecklingen. Sålunda kräver ADB-maskinerna av såväl kostnadssom tekniska skäl att maskinparken tillåtes bearbeta ett större material på en gång utan omställning. Här blir det sålunda ofta nödvändigt att samla exempelvis affärshändelser för flera dagar för samtidig körning i maskinen. Än mer nödvändig blir en sådan samlad körning i de fall, där den räkenskapsskyldige icke disponerar egen maskin utan låter legobearbeta materialet hos annat företag. Av praktiska skäl kan denna bearbetning endast ske med intervaller som i regel blir längre än en dag. Tidsintervallen "utan oskäligt dröjsmål" har utredningen ansett innebära, att man icke kan godtaga ett dröjsmål utöver en månad efter den kalendermånad, då affärshändelsen tillkom.

Verifiering av registrerade affärshändelser

Varje revisor har väl någon gång i gällande bokföringslag saknat bestämmelser till stöd för sitt krav på ordentlig verifiering av de registrerade affärshändelserna. Denna brist har utredningen velat avhjälpa genom att föreslå bestämmelser om att varje registrerad affärshändelse skall vara bestyrkt av verifikation, som i klartext skall ange dagen för dess utfärdande, beloppets storlek och den prestation, som verifikationen avser, så ock innehålla uppgift om medkontrahenten. Verifikation skall förses med identifieringstecken (verifikationsnummer). Vid kontant försäljning över disk inom hantverk, detaljhandel och liknande kan kontrollremsa från kassaapparat tjäna som verifikation. Finns möjlighet till särskilt tömningskvitto, skall också detta förvaras som verifikation till dagskassan. Saknas kassaapparat, skall i stället sum-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:21

man av dagens kontanta inbetalningar antecknas i en dagskassarapport, vilken skall signeras och sedan tjäna som verifikation.

Vid omföring av tidigare registrerad affärshändelse skall upprättas verifikation, som skall hänvisa till den tidigare registreringen och ange grunden för omföringen. Å den tidigare verifikationen skall göras anteckning om omföringen:

Schema för balansräkning m. m.

I fråga om årsredovisningen föreslår utredningen ett särskilt schema för balansräkningen. Av detta framgår bl. a. att all nedskrivning av varulager skall redovisas öppet. Den dolda reserven, lagerreserven, skall sålunda upptagas som en särskild post å balansräkningens passivsida. Balansräkningen skall omfatta endast tillgångar och skulder i verksamheten; en fysisk persons privata förmögenhet skall sålunda inte redovisas i balansräkningen.

För resultaträkningen finns inget särskilt schema, men det föreslås åligga den räkenskapsskyldige att verkställa s. k. bruttoredovisning. Detta innebär, att omsättningssumman redovisas på intäktssidan och samtliga kostnader, fördelade i lämpliga poster, på kostnadssidan. Avskrivning och nedskrivning å anläggningstillgångar samt förändringar i lagerreserven skall redovisas särskilt.

Utredningen, som föreslår att inventeringsförordningen av den 27 maj 1955 skall upphöra att gälla, har i lagförslaget intagit dess huvudsakliga innehåll.

Värdering

Värderingsreglerna har fått en utförligare behandling än i gällande lag. Beträffande omsättningstillgångar föreslås, att de skall upptagas till det lägsta av anskaffningskostnaden eller återanskaffningsvärdet. I fråga om värdering av anläggningstillgångar ansluter sig förslagets regler nära till motsvarande bestämmelser i aktiebolagslagen.

Arkivering

I fråga om arkivering föreslår utredningen att allt räkenskapsmaterial av betydelse för redovisningen skall bevaras i tio år räknade från utgången av det räkenskapsår, varunder den affärshändelse, som materialet avser, registrerades. För att underlätta företagens arkivproblem har i förslaget medgivits, att räkenskapsmaterialet får mikrofilmas. Av säkerhetsskäl skall dock originalhandlingarna bevaras under tre år, varefter under återstående tid mikrofilmen kommer att utgöra det enda arkivmaterialet.

Straffansvar

Vad gäller straffansvar innebär förslaget en nyhet såtillvida att lagen innehåller en egen straffbestämmelse och hänvisar icke, såsom fallet är med gällande bokföringslag, till brottsbalken. Räkenskapslagens eget straffstadgande avser den, som uppsåtligen eller av oaktsamhet åsidosätter sina förpliktelser enligt denna lag. Straffet är böter, om ej strängare straff följer av annan lag eller författning. Åtal kan väckas av åklagare, om den räkenskapsskyldige antingen kommit i konkurs, fått eller erbjudit ackord eller inställt sina betalningar eller ock om anmälan göres av myndighet, som har rätt att granska räkenskaperna. Åtalet måste dock vara påkallat ur allmän synpunkt för att kunna väckas. Motsvarande åtalsbestämmelser föreslås införda i brottsbalkens 11 kap. 5 §, vilket lagrum alltfort föreslås reglera ansvaret för bokföringsbrott.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:06:21