

Regeringens proposition

1979/80: 144

med förslag till nya redovisningsregler för ekonomiska föreningar
m. m.;

beslutad den 27 mars 1980.

Regeringen föreslår riksdagen att antaga de förslag som har upptagits i bifogade utdrag av regeringsprotokoll ovannämnda dag.

På regeringens vägnar

THORBJÖRN FÄLLDIN

HÅKAN WINBERG

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen föreslås vissa ändringar i lagen om ekonomiska föreningar. Enligt förslaget införs för de ekonomiska föreningarna redovisningsregler som har samordnats med bokföringslagen och som i princip stämmer överens med vad som gäller för aktiebolagen. Vidare föreslås regler om koncernredovisning i koncerner med en ekonomisk förening som moderföretag samt skärpta regler om revision. Även dessa regler stämmer i princip överens med motsvarande regler i aktiebolagslagen.

Ändringarna i lagen om ekonomiska föreningar föranleder åtskilliga följdändringar i andra lagar som bl. a. gäller jordbrukskasserörelsen, bostadsrättsföreningar, understödsföreningar, arbetslöshetskassor och samlagsföreningar.

I ekonomiska föreningar fördelas överskottet på verksamheten normalt i förhållande till den omfattning i vilken medlemmarna har utnyttjat föreningens tjänster. Om utdelningen beräknas på annat sätt gäller f. n. att den får fastställas till högst fem procent av inbetalda insatser. I propositionen föreslås att den högsta tillåtna insatsrättan skall motsvara gällande diskonto med ett tillägg av tre procentenheter.

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 1981.

1 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1951: 308) om ekonomiska föreningar

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1951: 308) om ekonomiska föreningar

dels att 18, 38–47, 49–51, 57, 81, 105 a, 110, 111 och 117 a §§ samt huvudrubriken närmast före 38 § skall ha nedan angivna lydelse,

dels att i lagen skall införas två nya paragrafer; 1 a och 24 a §§, samt närmast före 38, 43 a och 44 §§ nya underrubriker av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 a §

Äger en ekonomisk förening 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 den ekonomiska föreningen moderförening och den andra juridiska personen dotterföretag. Äger ett dotterföretag eller äger en moderförening och ett eller flera dotterföretag tillsammans eller äger flera dotterföretag tillsammans aktier eller andelar i en juridisk person i den omfattning som angivits nu, är även sistnämnda juridiska person dotterföretag till moderföreningen.

Har en ekonomisk förening i annat fall på grund av aktie- eller andelsinnehav eller avtal ensamt ett bestämmande inflytande över en juridisk person och en betydande andel i resultatet av dess verksamhet, är den ekonomiska föreningen moderförening och den juridiska personen dotterföretag.

Moderförening och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.

18 §¹

Utdelning må ej ske av annat än den vinst, som förefinnes enligt fastställd balansräkning för sista rä-

Utdelning får inte överstiga vad som i fastställd balansräkning och, i fråga om moderförening, i fast-

¹ Senaste lydelse 1967: 621.

Nuvarande lydelse

kenskapsåret, i den mån vinsten icke skall avsättas till reservfonden. Ej heller må utbetalning av gottgörelse, varom förmåles i 17 § 1 mom. och som icke inräknats i årsvinsten, äga rum i vidare mån än att föreskriven avsättning kan ske till reservfonden. I övrigt må utbetalning till medlemmarna av föreningens tillgångar ej verkställas annorledes än genom återbetalning av insatsbelopp enligt 16 § 1 mom. eller 16 a § eller i samband med nedsättning av insatsernas belopp enligt 68 § sista stycket.

Utdelning, som beräknas annorledes än i förhållande till den omfattning vari medlemmarna deltagit i föreningens verksamhet eller denna eljest tagits i anspråk, må fastställas till högst fem procent för år å inbetalda insatser.

Föreslagen lydelse

ställd koncernbalansräkning för det senaste räkenskapsåret redovisas såsom föreningens eller koncernens nettovinst för året, balanserade vinst och fria fonder med avdrag för 1. redovisad förlust, 2. belopp som enligt lag eller stadgar skall avsättas till bundet eget kapital eller, i fråga om moderförening, belopp som av det fria egna kapitalet i koncernen enligt årsredovisningarna för företag inom denna skall överföras till bundet eget kapital, 3. belopp som enligt stadgarna eljest skall användas för annat ändamål än utdelning till medlemmarna. Ej heller får gottgörelse som avses i 17 § 1 mom. och som icke inräknats i årsvinsten betalas ut i vidare mån än att föreskriven avsättning kan ske till reservfonden. I övrigt får utbetalning till medlemmarna av föreningens tillgångar ej verkställas på annat sätt än genom återbetalning av insatsbelopp enligt 16 § 1 mom. eller 16 a § eller i samband med nedsättning av insatsernas belopp enligt 68 § sista stycket.

Utdelning, som beräknas på annat sätt än i förhållande till den omfattning i vilken medlemmarna deltagit i föreningens verksamhet eller i övrigt tagit denna i anspråk, får fastställas till högst en ränta för år på inbetalda insatser som motsvarar det av riksbanken fastställda diskonto som gällde vid räkenskapsårets utgång med tillägg av tre procentenheter.

Vinstutdelning eller utbetalning i annan form av gottgörelse som avses i 17 § 1 mom. får inte ske med så stort belopp att utdelningen eller utbetalningen med hänsyn till föreningens eller koncernens konsolideringsbehov, likviditet eller ställning i övrigt står i strid mot god affärssed.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

24 a §

Om en förening har blivit moderförening, skall styrelsen meddela detta till dotterföretagets ledning. Dotterföretagets ledning skall lämna styrelsen för moderföreningen de upplysningar som behövs för beräkningen av koncernens ställning och resultatet av koncernens verksamhet.

Styrelsens årsredovisning²

Redovisning

Årsredovisning m. m.

38 §

För varje räkenskapsår skall styrelsen avge årsredovisning. Denna består av resultaträkning, balansräkning och förvaltningsberättelse.

I fråga om resultaträkning och balansräkning i årsredovisning och i årsbokslut enligt bokföringslagen (1976: 125) gäller, förutom bestämmelserna i nämnda lag, föreskrifterna nedan om årsredovisning m. m. Dock tillämpas 39 § fjärde stycket och 40 § första stycket endast på årsredovisningen.

I årsredovisningen skall återges resultaträkningen och balansräkningen för närmast föregående räkenskapsår. Har under året ändring vidtagits beträffande specificeringen av poster i resultaträkningen och balansräkningen, skall uppgifterna från den tidigare årsredovisningen sammanställas så att dessa kan jämföras med posterna i den senare årsredovisningen, om särskilt hinder inte möter.

Årsredovisningen skall skrivas under av samtliga styrelseledamöter. Har beträffande årsredovisningen avvikande mening antecknats till styrelsens protokoll, skall yttrandet fogas till redovisningen.

² Beträffande 38–44 a §§ anges endast föreslagen lydelse. Senaste lydelse av 41 § 1 och 4 mom. 1967: 538, av 43 § 1 mom. 1967: 621, av 43 a § 1979: 313 och av 44 a § 1975: 1391.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Minst en månad före ordinarie föreningsstämma skall årsredovisningshandlingarna för det förflutna räkenskapsåret avlämnas till revisorerna.

Senast en månad efter det resultaträkningen och balansräkningen blivit fastställda, skall avskrift av årsredovisning och revisionsberättelse hållas tillgängliga hos föreningen för alla som är intresserade samt efter särskilt föreläggande av länsstyrelsen insändas dit. Sådant föreläggande utfärdas när någon begär det. Föreningar som avses i 46 § 4 mom. första stycket är utan särskilt föreläggande skyldiga att insända nämnda handlingar till länsstyrelsen.

På avskriften av årsredovisningen skall en styrelseledamot teckna bevis om att resultaträkning och balansräkning har fastställts. Uppgift skall också lämnas om fastställledagen. Beviset skall även innehålla uppgift om föreningsstämmans beslut beträffande föreningens vinst eller förlust.

39 §

Utan hinder av vad som föreskrivs i 15 § fjärde stycket bokföringslagen (1976: 125) om användningen av belopp, varmed värdet av där avsedd anläggningstillgång uppskrivs, får sådant belopp utnyttjas även till avsättning till en uppskrivningsfond, vilken får tas i anspråk endast för ändamål som avses i nämnda lagrum i bokföringslagen.

Vid värdering av aktier eller andelar som en moderförening äger i ett dotterföretag skall andelar som dotterföretaget äger i moderföreningen inte anses ha något värde.

Andelar i andra företag än aktiebolag skall likställas med aktier som ägs av moderföreningen vid uppställningen av moderföreningens resultaträkning och balansräkning samt vid specificering enligt 42 §.

*Nuvarande lydelse**Förelaggen lydelse*

I balansräkning och resultaträkning i årsredovisningen behöver storlek och förändringar av lagerreserven uppges endast av föreningar som avses i 46 § 4 mom. första stycket.

40 §

Om synnerliga skäl föreligger, får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer medge att bruttoomsättningssumman inte behöver anges i resultaträkningen i årsredovisningen.

I resultaträkningen skall utdelning på aktier i dotterbolag tas upp som en särskild intäktspost. Som en särskild kostnadspost skall tas upp gottgörelse som avses i 17 § 1 mom. och som inte har inräknats i årsvinsten.

41 §

I balansräkningen skall aktier i dotterbolag tas upp som en särskild post bland tillgångarna.

En 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 insatser, reservfond och uppskrivningsfond. 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.

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

Om det i en fordrings- eller skuldpost enligt balansräkningen ingår en fordran hos eller skuld till ett

dotterföretag eller en moderförening, skall beloppet anges särskilt. Angivandet får ske inom linjen. Detsamma gäller i fråga om pant och därmed jämförliga säkerheter eller ansvarsförbindelser till förmån för ett dotterföretag eller en moderförening.

42 §

Utöver vad som följer av bokföringslagen (1976: 125) skall i resultaträkningen och balansräkningen lämnas uppgifter och särskilda upplysningar i följande hänseenden:

1. Aktier skall tas upp med angivande för varje bolag av dess namn, antalet aktier och dessas nominella värde och värde enligt balansräkningen. Understiger båda dessa värden för aktierna i ett bolag, som inte är dotterföretag, femtiotusen kronor eller det lägre belopp som motsvarar fem procent av föreningens eget kapital enligt balansräkningen, får dock specifikation utelämnas. När det från allmän och enskild synpunkt är påkallat, får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer tillåta att aktier även i andra fall redovisas utan specifikation.

2. Ändringar i beloppen av det egna kapitalets poster jämfört med föregående balansräkning skall specificeras.

3. För varje post som upptas i balansräkningen som anläggningstillgång och där skepp eller maskiner, inventarier och dylikt eller byggnader ingår skall anges dels tillgångarnas anskaffningsvärde, dels det sammanlagda beloppet av de av- och nedskrivningar som har företagits på anskaffningsvärdet intill balansdagen. Har sådana tillgångar uppskrivits, skall även anges kvarstående oavskrivet belopp av uppskrivningen.

4. För fastigheter som är anläggningstillgångar skall anges tax-

eringsvärdet med fördelning på de tillgångar som har upptagits under särskilda poster i balansräkningen.

5. Om det har förekommit sådan förändring i resultaträkning eller balansräkning beträffande posters gruppering eller eljest som väsentligt påverkar jämförbarheten mellan åren, skall redogörelse lämnas för förändringen.

6. Driver föreningen rörelsegrenar som är väsentligen oberoende av varandra, skall bruttoresultatet av varje sådan rörelsegren redovisas särskilt.

De uppgifter och särskilda upplysningar som avses i första stycket får tas in i noter, om tydliga hänvisningar görs vid de poster i redovisningshandlingarna till vilka de hänför sig.

43 §

Förvaltningsberättelsen skall upprättas med iakttagande av god redovisningssed.

I förvaltningsberättelsen skall lämnas upplysning dels om sådana för bedömningen av föreningens verksamhetsresultat och ställning viktiga förhållanden, för vilka redovisning inte skall lämnas i resultaträkningen eller balansräkningen, dels om händelser av väsentlig betydelse för föreningen, som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dettas slut. Förvaltningsberättelsen skall vidare innehålla uppgifter om väsentliga förändringar i medlemsantalet samt om summorna av insatsbelopp som skall återbetalas under nästa räkenskapsår dels enligt 16 § 1 mom., dels enligt 16 a §.

I förvaltningsberättelsen skall anges medelantalet under räkenskapsåret anställda personer såväl för företaget i dess helhet som för varje arbetsställe med mer än tjugo anställda. Vidare skall anges det sammanlagda beloppet av räken-

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

skapsårets löner och ersättningar dels till styrelsen och andra personer i ledande ställning, dels till övriga anställda. Har föreningen anställda i flera länder, skall löner och ersättningar anges särskilt för varje land jämte uppgift om medelantalet anställda i respektive land.

Förvaltningsberättelsen skall innehålla förslag till dispositioner beträffande föreningens vinst eller förlust.

För förening som avses i 46 § 4 mom. första stycket skall till förvaltningsberättelsen fogas en finansieringsanalys. I finansieringsanalysen skall redovisas föreningens finansiering och kapitalinvesteringar under räkenskapsåret.

Koncernredovisning

43 a §

I en moderförening skall, utöver årsredovisning för moderföreningen, för varje räkenskapsår avges en koncernredovisning bestående av koncernresultaträkning och koncernbalansräkning. Redovisningen skall hänföra sig till balansdagen för moderföreningen.

Bestämmelserna i 38 § fjärde- sjunde styckena tillämpas även på koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse. Moderföreningen är dock utan särskilt föreläggande skyldig att insända nämnda handlingar till länsstyrelsen.

Koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen skall var för sig utgöra ett sammandrag av moderföreningens och dotterföretagens resultaträkningar och balansräkningar. Sammandraget skall upprättas enligt god redovisningssed.

Koncernresultaträkningen skall utvisa koncernens årsresultat efter avdrag för redovisad vinstutdelning inom koncernen och efter avdrag eller tillägg för ökning eller minsk-

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

ning av internvinst under räkenskapsåret. Koncernsbalansräkningen skall utvisa beloppet av fritt eget kapital eller ansamlad förlust i koncernen efter avdrag för internvinster. Med internvinst avses på moderföreningen belöpande andel av vinst på överlåtelse av en tillgång inom koncernen, i den mån inte överlåtelse av tillgången därefter har skett till en köpare utanför koncernen eller förbrukning av tillgången eller nedsättning av dess värde har ägt rum hos det företag inom koncernen som har förvärvat tillgången.

Om det med hänsyn till koncernens sammansättning eller andra särskilda skäl är förenat med synnerliga svårigheter att vid koncernredovisningen i visst hänseende tillämpa tredje eller fjärde stycket, får de undantag göras som förhållandena kräver. För sådana undantag skall lämnas en motiverad redogörelse i moderföreningens förvaltningsberättelse.

I förvaltningsberättelsen för en moderförening skall vidare lämnas sådana upplysningar om koncernen som avses i 43 § andra stycket första meningen och tredje stycket. Redogörelse skall lämnas om vilka metoder och värderingsprinciper som har använts vid uppgörande av koncernredovisningen. Därjämte skall uppges det belopp, som av det fria egna kapitalet i koncernen enligt årsredovisningarna för företag inom denna skall överföras till bundet eget kapital.

Ett dotterföretag skall i förvaltningsberättelsen eller, om företaget inte är skyldigt att upprätta förvaltningsberättelse, i en bilaga till sin balansräkning ange namnet på moderföreningen och i förekommande fall dennas moderförening. Moderföreningen och dotterföretaget skall vidare ange hur stor andel av årets inköp och försäljningar som avser

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

annat företag inom samma koncern.

Uppgifter om koncernens lagerreserv skall tas in i koncernredovisningen, om koncernen är av sådan storlek som avses i 46 § 4 mom. tredje stycket. I sådana fall skall till koncernredovisningen fogas en finansieringsanalys för koncernen.

Delårsrapport

44 §

För förening som avses i 46 § 4 mom. första stycket och för moderförening i koncern som avses i 46 § 4 mom. tredje stycket skall minst en gång under varje räkenskapsår som omfattar mer än tio månader avges en särskild redovisning (delårsrapport). Rapporterna skall avse föreningens verksamhet från räkenskapsårets början. Minst en rapport skall omfatta en period av minst hälften och högst två tredjedelar av räkenskapsåret.

Delårsrapporterna avges av styrelsen eller av den styrelseledamot som styrelsen bestämmer. Rapporterna skall hos föreningen hållas tillgängliga för envar och genast sändas till den medlem som begär det. Delårsrapporter som avses i första stycket tredje meningen skall senast två månader efter rapportperiodens utgång sändas in till länsstyrelsen.

44 a §

I delårsrapporter skall översiktligt redogöras för verksamheten och resultatutvecklingen i denna samt för investeringar och förändringar i likviditet och finansiering sedan föregående räkenskapsårs utgång. Vidare skall lämnas beloppsuppgifter om omsättningen och resultatet före bokslutsdispositioner och skatt under rapportperioden. Om särskilda skäl föreligger, får en ungefärlig beloppsuppgift beträffande resultatet lämnas. Bestäm-

Nuvarande lydelse

Styrelsens förvaltning och föreningens räkenskaper skola granskas av en eller flera revisorer. Revisor utses å föreningsstämma, såframt ej enligt stadgarna revisor skall tillsättas i annan ordning.

Revisorer skola utses för tid intill dess stämma som i 57 § 1 mom. sägs hållits och må icke utses för längre tid än till och med den stämma som skall äga rum under andra räkenskapsåret efter det de utsetts. Revisor må, ändå att den tid för vilken han blivit utsedd ej gått till ända, skiljas från uppdraget genom beslut av den som utsett honom. Om revisor, som är vald å föreningsstämma, entledigas eller eljest avgår eller avlider eller hinder, som i 46 § 1 mom. avses, att vara revisor för honom uppkommer och

Föreslagen lydelse

melserna i 40 § första stycket och 43 § andra stycket första meningen gäller i tillämpliga delar i fråga om delårsrapport.

Om en koncern är av sådan storlek som anges i 46 § 4 mom. tredje stycket, skall moderföreningen i delårsrapporterna, utöver uppgifter för moderföreningen, lämna uppgifter för koncernen motsvarande vad som sägs i första stycket. Uppgifter om omsättning och resultat skall avse beloppen efter avdrag för interna poster inom koncernen och med hänsyn tagen till internvinsteliminering.

Om särskilda hinder inte möter, skall i anslutning till uppgifter enligt första och andra styckena även lämnas motsvarande uppgifter för samma rapportperiod under det föregående räkenskapsåret.

Begrepp och termer skall i möjlig mån överensstämma med dem som har använts i den senast framlagda årsredovisningen.

45 §

En eller flera revisorer utses på föreningsstämma, om ej revisor enligt stadgarna skall tillsättas i annan ordning. Tillika kan en eller flera revisorssuppleanter utses. Bestämmelserna i denna lag om revisorer gäller i tillämpliga delar om suppleanter.

Revisorer skall utses för tiden till dess stämma som avses i 57 § 1 mom. har hållits. De får inte utses för längre tid än till och med den stämma som skall äga rum under andra räkenskapsåret efter det de utsetts. Även om den tid för vilken en revisor har blivit utsedd inte har gått till ända, får revisorn skiljas från uppdraget genom beslut av den som utsett honom. Om en revisor som är vald på föreningsstämma entledigas eller eljest avgår eller avlider eller det uppkommer hinder för honom enligt 46 § 1 eller 4

Nuvarande lydelse

suppleant *ej* finnes, åligger det styrelsen att ofördröjligen föranstalta om val av ny revisor.

Den som utsetts till revisor skall *därom* ofördröjligen underrättas, om han valts å föreningsstämma, genom styrelsens försorg och eljest av den som tillsatt honom.

Föreslagen lydelse

mom. att vara revisor *och det ej finns någon* suppleant, åligger det styrelsen att ofördröjligen föranstalta om val av ny revisor.

Den som *har* utsetts till revisor skall ofördröjligen underrättas *om det. Har* han valts *på* föreningsstämma, *sker* underrättelse genom styrelsens försorg och eljest av den som tillsatt honom.

46 §

I mom.³ Revisor skall vara myndig och, där *ej* för särskilt fall regeringen eller myndighet regeringen förordnar annat tillåter, här i riket bosatt svensk medborgare. Revisor skall hava den erfarenhet beträffande bokföring och insikt i ekonomiska förhållanden, som med hänsyn till föreningens verksamhet *erfordras* för uppdraget.

I mom. Revisorer skall vara svenska medborgare och bosatta i Sverige, om inte regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer tillåter annat för särskilt fall. Den som är omyndig eller i konkurs kan inte vara revisor. Revisorer skall ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfånget av föreningens verksamhet *fordras* för fullgörande av uppdraget.

Till revisorer kan även utses auktoriserade eller godkända revisionsbolag. Vid tillämpning av bestämmelserna om revision likställs auktoriserade revisionsbolag med auktoriserade revisorer och godkända revisionsbolag med godkända revisorer. Ett bolag som utses till revisor skall till föreningens styrelse anmäla vem som är huvudansvarig för revisionen. I ett auktoriserat revisionsbolag skall den huvudansvarige vara auktoriserad revisor och i ett godkänt revisionsbolag skall han vara auktoriserad eller godkänd revisor. Bestämmelserna i tredje och fjärde styckena samt 53 § tillämpas på den huvudansvarige. Om ett revisionsbolag har utsetts till revisor, skall ersättningsskyldighet som kan uppkomma vid fullgörande av revisionsuppdraget åligga revisionsbolaget och den huvudansvarige.

³ Senaste lydelse 1975: 420.

Nuvarande lydelse

Ej må den vara revisor, som är befattningshavare hos föreningen eller under det sistförflutna året handhaft bokföring eller medelsförvaltning för föreningen eller som intager en underordnad eller beroende ställning till styrelseledamot eller till befattningshavare hos föreningen, åt vilken uppdragits att ombesörja bokföringen eller medelsförvaltningen eller kontrollen däröver, ej heller styrelseledamots eller sådan befattningshavares make eller den, som med honom är i rätt upp- eller nedstigande skyldskap eller svågerlag eller är hans syskon eller med honom är i det svågerlag, att den ene är gift med den andres syskon.

2 mom. Finnes hos sammanslutning med ändamål att handhava gemensamma uppgifter för föreningar särskilt revisionsorgan inrättat, må sammanslutningen eller, där revisionsorganet utgör juridisk person, denna kunna utses till revisor. Till revisionens förrättande skall sålunda tillsatt revisor utse för uppdraget lämpad person, och gälla i fråga om honom i tillämpliga delar vad i denna lag stadgas om revisor. Ersättningsskyldighet, som kan uppkomma för den som förrättat revisionen, skall åvila jämväl den som utsett honom.

Föreslagen lydelse

Den kan inte vara revisor som

1. är ledamot av styrelsen i föreningen eller dess dotterföretag eller biträder vid föreningens bokföring eller medelsförvaltning eller föreningens kontroll däröver,

2. är anställd hos eller eljest intar en underordnad eller beroende ställning till föreningen eller någon som avses under 1 eller är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder föreningen vid grundbokföringen eller medelsförvaltningen eller föreningens kontroll däröver,

3. är gift med eller sammanlever under äktenskapsliknande förhållanden med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till person som avses under 1 eller är besvägrad med sådan person i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller

4. utöver vad som normalt sammanhänger med medlemskap i föreningen, står i låneskuld till föreningen eller annat företag i samma koncern eller har förpliktelser för vilka föreningen eller sådant företag har ställt säkerhet.

I ett dotterföretag kan den inte vara revisor som enligt tredje stycket inte är behörig att vara revisor i moderföreningen.

2 mom. Om det hos en sammanslutning med ändamål att ha hand om gemensamma uppgifter för föreningar finns ett särskilt revisionsorgan, får sammanslutningen eller, om revisionsorganet utgör juridisk person, denna utses till revisor. Den som sålunda har tillsatts som revisor skall utse en för uppdraget lämpad person att förrätta revisionen. I fråga om honom gäller i tillämpliga delar vad som i denna lag sägs om revisor. Om en sammanslutning eller ett revisionsorgan har utsetts till revisor, skall ersättningsskyldighet som kan

uppkomma för den som har förrättat revisionen åvila också den som har utsett honom.

Föreligger fall som avses i 4 mom. första eller tredje stycket, får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer, om särskilda skäl föreligger, medge att en sammanslutning eller ett revisionsorgan utses till revisor trots att revisionen därmed inte kommer att förrättas av någon auktoriserad revisor.

3 mom. Till revisor i ett dotterföretag bör utses minst en av moderföreningens revisorer, om det kan ske.

4 mom. Minst en revisor skall vara auktoriserad, om

1. tillgångarnas nettovärde enligt fastställda balansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett gränobelopp som motsvarar 1 000 gånger det enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring bestämda basbeloppet för den sista månaden av respektive räkenskapsår, eller

2. antalet anställda hos föreningen under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren i medeltal har överstigit 200.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer kan i fråga om förening som avses i första stycket förordna att en viss godkänd revisor får utses i stället för en auktoriserad revisor. Sådana beslut är giltiga i högst fem år.

Första och andra styckena gäller även för en moderförening i en koncern, om nettovärdet av koncernföretagens tillgångar enligt fastställda koncernbalansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger det gränobelopp som anges i första stycket eller om antalet anställda vid koncernföretagen under nämnda tid i medeltal har överstigit 200.

I andra föreningar än som avses i

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

första och tredje styckena skall en auktoriserad revisor eller en godkänd revisor utses, om minst en tiondel av samtliga röstberättigade begär det vid en föreningsstämma.

47 §⁴

Hava revisorer ej utsetts till föreskrivet antal eller hava revisorer utsetts utan iakttagande av bestämmelserna i 46 § 1 mom., åligger det styrelsen och styrelseledamot att ofördröjligen anmäla förhållandet för länsstyrelsen. Anmälan må göras även av föreningsmedlem, röstberättigad, som ej är medlem, eller borgenär.

På anmälan varom i första stycket sägs skall länsstyrelsen, i fall då revisorer icke utsetts till föreskrivet antal, förordna revisorer. Är revisor omyndig eller har någon, som ej är här i riket bosatt svensk medborgare, utan vederbörligt tillstånd utsetts till revisor eller har någon utsetts till revisor i strid mot vad i 46 § 1 mom. andra stycket stadgas, skall på anmälan därom länsstyrelsen förklara honom entledigad och förordna revisor i hans ställe. Förordnande av revisor skall avse tid till dess annan revisor blivit i föreskriven ordning utsedd.

Revisor, som utses enligt denna paragraf, vare berättigad att av föreningen erhålla skäligt arvode.

Har revisorer ej utsetts till föreskrivet antal eller har revisorer utsetts utan iakttagande av bestämmelserna i 46 § 1 eller 4 mom., åligger det styrelsen och styrelseledamot att ofördröjligen anmäla förhållandet för länsstyrelsen. Anmälan får göras även av föreningsmedlem, av röstberättigad, som ej är medlem, eller av borgenär.

Har anmälan gjorts enligt första stycket, skall länsstyrelsen, i fall då revisorer inte har utsetts till föreskrivet antal, förordna revisorer. Är revisor omyndig eller har någon, som ej är här i riket bosatt svensk medborgare, utan vederbörligt tillstånd utsetts till revisor eller har någon utsetts till revisor i strid mot 46 § 1 mom. tredje eller fjärde stycket eller 4 mom., skall på anmälan därom länsstyrelsen förklara honom entledigad och förordna en ny revisor i hans ställe. Förordnande av revisor skall avse tiden till dess en annan revisor har blivit utsedd i föreskriven ordning. Har föreningsstämman underlåtit att på begäran enligt 46 § 4 mom. fjärde stycket utse en auktoriserad eller godkänd revisor och gör röstberättigad inom en månad från stämman framställning till länsstyrelsen, skall denna förordna sådan revisor.

Revisorer som utses enligt denna paragraf har rätt till skäligt arvode av föreningen.

⁴ Senaste lydelse 1971: 603.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

49 §⁵

Om det revisor åvilande granskningsarbetet är av större omfattning, vare han berättigad att därtill anlita hos honom för biträde i revisionsverksamhet anställd, lämplig person såsom medhjälpare efter vad med hänsyn till arbetets art får anses tillbörligt.

Revisor må med styrelsens samtycke även eljest anlita medhjälpare vid granskningen av styrelsens förvaltning och föreningens räkenskaper, såframt det för visst fall finnes erforderligt med hänsyn till omfattningen av föreningens verksamhet och andra på revisionsuppdragets fullgörande inverkan omständigheter.

Lämnas ej samtycke, varom i andra stycket sägs, inom två veckor efter det revisor hos styrelsen begärt att få anlita medhjälpare, äger revisor hänskjuta frågan till länsstyrelsens avgörande.

50 §

Det åligger revisorerna att vidtaga de åtgärder som äro erforderliga för ett behörigt fullgörande av revisionsuppdraget. Särskilt åligger det revisorerna

att granska föreningens böcker och andra räkenskaper,

att verkställa inventering eller kontrollera verkställd inventering av föreningens kassa och övriga tillgångar,

att tillse huruvida föreningens bokföring och medelsförvaltning så ock kontrollen därav äro tillfredsställande,

En revisor får vid revisionen inte anlita någon som inte enligt 46 § 1 mom. tredje eller fjärde stycket är behörig att vara revisor. Har föreningen eller moderföreningen en anställd i sin tjänst med uppgift att uteslutande eller huvudsakligen ha hand om föreningens interna revision, får dock en sådan anställd anlitas vid revisionen i den utsträckning det är förenligt med god revisionsd.

Revisorn ansvarar för skada som uppsåtligen eller av vårdslöshet vållas föreningen av hans medhjälpare.

En revisor skall i den omfattning som följer av god revisionsd granska föreningens årsredovisning jämte räkenskaperna samt styrelsens förvaltning. Är föreningen moderförening, skall revisorn även granska koncernredovisningen och koncernföretagens inbördes förhållanden i övrigt.

⁵ Senaste lydelse 1971: 603.

2 Riksdagen 1979/80. 1 saml. Nr 144

Nuvarande lydelse

att taga del av protokoll från föreningsstämmor och andra sammanträden, samt

att, sedan de årliga redovisningshandlingarna avgivits, tillse att föreningens tillgångar icke upptagits för högt och skulderna icke för lågt samt i övrigt granska nämnda redovisningshandlingar.

Revisorerna hava att ställa sig till efterrättelse de särskilda föreskrifter, som meddelas av föreningsstämman och ej innefatta inskränkning i deras i lag stadgade skyldigheter eller eljest strida mot lag eller författning eller mot stadgarna.

Styrelsen skall giva revisor tillgång till föreningens böcker, räkenskaper och andra handlingar samt i övrigt det biträde, som av honom påkallas för uppdraget. Av revisor begärd upplysning angående förvaltningen må ej av styrelsen vägras.

Föreslagen lydelse

Revisorn skall följa de särskilda föreskrifter som meddelas av föreningsstämman, om de inte strider mot lag, stadgarna eller god revisionssed.

Styrelsen skall hereda revisorn tillfälle att verkställa granskningen i den omfattning revisorn finner behövt samt lämna de upplysningar och det biträde som han begär. Samma skyldighet åligger styrelsen och revisorn i en dotterförening gentemot revisorn i en moderförening.

Sedan revisorn slutfört granskningen, skall han teckna en hänvisning till revisionsberättelsen på årsredovisningen och i en moderförening på koncernredovisningen. Finns revisorn att balansräkningen eller resultaträkningen inte bör fastställas, skall han anteckna även detta. I en moderförening gäller detsamma i fråga om koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen.

Erinringar som revisorn framställer till styrelsen skall han anteckna i protokoll eller någon annan handling. Handlingen skall överlämnas till styrelsen och bevaras av denna på ett betryggande sätt.

51 §

Revisorerna skola för varje räkenskapsår avgiva en av dem undertecknad revisionsberättelse, som skall överlämnas till styrelsen

Revisorerna skall för varje räkenskapsår avge en av dem undertecknad revisionsberättelse, som skall överlämnas till styrelsen minst två

Nuvarande lydelse

minst två veckor före den i 57 § 1 mom. *omförmälda* föreningsstämman. Revisorerna skola ock inom samma tid till styrelsen återställa de till dem överlämnade redovisningshandlingarna.

Revisionsberättelsen skall innehålla redogörelse för resultatet av revisorernas granskning samt uttalande, huruvida anledning till anmärkning i avseende å de till revisorerna överlämnade redovisningshandlingarna, föreningens bokföring eller inventeringen av dess tillgångar eller eljest beträffande förvaltningen av föreningens angelägenheter föreligger eller icke. Föreligger anledning till anmärkning, skall denna angivas i revisionsberättelsen. Revisorerna äga ock i berättelsen meddela erinringar, som de anse böra komma till medlemmarnas kännedom.

Revisionsberättelse skall innehålla särskilt uttalande angående fastställelse av balansräkningen:

angående ansvarsfrihet för styrelseledamöterna; samt

angående styrelsens förslag i anledning av föreningens vinst eller förlust enligt balansräkningen, därvid skall angivas huruvida förslaget omfattar stadgad avsättning till reservfonden.

Revisor, som hyser från de i revisionsberättelsen gjorda uttalandena skiljaktig mening eller eljest finner särskilt uttalande påkallat, äger till revisionsberättelsen föga yttrande därom, såframt han ej avgiver särskild revisionsberättelse.

Föreslagen lydelse

veckor före den i 57 § 1 mom. *angivna* föreningsstämman. Revisorerna skall också inom samma tid till styrelsen återställa de redovisningshandlingar som har överlämnats till dem.

Revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande, huruvida årsredovisningen har uppgjorts enligt denna lag. Innehåller inte årsredovisningen sådana upplysningar som skall lämnas enligt denna lag, skall revisorn ange detta och lämna behövliga upplysningar i sin berättelse, om det kan ske.

Har revisorn vid sin granskning funnit att någon åtgärd eller försummelse, som kan föranleda ersättningsskyldighet, ligger en styrelseledamot till last eller att en styrelseledamot på annat sätt har handlat i strid mot denna lag eller stadgarna, skall det anmärkas i berättelsen. Revisionsberättelsen skall även innehålla ett uttalande i fråga om ansvarsfrihet för styrelseledamöterna. Revisorn kan i övrigt i berättelsen meddela upplysningar, som han önskar bringa till medlemmarnas kännedom.

Revisionsberättelsen skall innehålla särskilda uttalanden om fastställande av balansräkningen och resultaträkningen samt om det i förvaltningsberättelsen framställda förslaget till dispositioner beträffande föreningens vinst eller förlust.

I en moderförening skall revisorn avge en särskild revisionsberättelse

Nuvarande lydelse

I mom. Inom sex månader eller den kortare tid, som kan vara bestämd i stadgarna, efter utgången av varje räkenskapsår skall hållas ordinarie föreningsstämma, å vilken styrelsen har att framlägga redovisningshandlingarna och revisionsberättelsen för det sistflutna räkenskapsåret. De handlingar, som sålunda skola framläggas, skola under minst en vecka närmast före stämman hållas hos föreningen tillgängliga för medlemmarna.

Å denna föreningsstämma skola till avgörande företags frågorna om fastställelse av balansräkningen med de ändringar eller tillägg, som må finnas erforderliga, samt om beviljande av ansvarsfrihet åt styrelseledamöterna för den tid redovisningen omfattar. Stämman skall ock fatta beslut i anledning av föreningens vinst eller förlust enligt den fastställda balansräkningen.

Med beslut i nämnda frågor må anstå till fortsatt stämma å viss dag minst en och högst två månader därefter.

2 mom. Styrelsen vare pliktig att å den föreningsstämma varom i 1 mom. förmåles, i den mån det av medlem äskas och kan ske utan förfång för föreningen, meddela till buds stående närmare upplysningar angående förhållanden, som kunna inverka på bedömandet av värdet av föreningens tillgångar, av dess ställning i övrigt och av resultatet av dess verksamhet samt av styrelsens förvaltning av föreningens angelägenheter.

Det åligger styrelsen att jämväl eljest å föreningsstämma giva med-

Föreslagen lydelse

beträffande koncernen. Härvid skall första–fjärde styckena tillämpas.

57 §

I mom. Inom sex månader eller den kortare tid, som kan vara bestämd i stadgarna, efter utgången av varje räkenskapsår skall hållas ordinarie föreningsstämma, där styrelsen skall lägga fram årsredovisningen och revisionsberättelsen samt, i moderförening, koncernredovisningen och koncernrevisionsberättelsen. Handlingarna skall under minst en vecka närmast före stämman hållas hos föreningen tillgängliga för medlemmarna.

På denna föreningsstämma skall till avgörande företas frågorna om fastställelse av resultaträkningen och balansräkningen samt, i moderförening, koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen med de ändringar eller tillägg, som kan behövas, samt om beviljande av ansvarsfrihet åt styrelseledamöterna för den tid redovisningen omfattar. Stämman skall också besluta i anledning av föreningens vinst eller förlust enligt den fastställda balansräkningen.

Beslut i nämnda frågor får skjutas upp till en fortsatt stämma som skall hållas minst en och högst två månader därefter.

2 mom. Styrelsen skall, om någon medlem begär det och styrelsen finner att det kan ske utan väsentligt förfång för föreningen, på föreningsstämma lämna upplysningar angående förhållanden som kan inverka på bedömandet av föreningens årsredovisning och dess ställning i övrigt eller av ärende på stämman. Ingår föreningen i en koncern, avser upplysningsplikten även föreningens förhållande till annat koncernföretag och, om föreningen är moderförening, koncernredovisning samt sådana för-

Nuvarande lydelse

lem upplysning efter vad nu är sagt i avseende å ärende, som skall förekomma å stämman.

Föreslågen lydelse

hållanden beträffande dotterföretagen som avses i första meningen.

Kan en begärd upplysning lämnas endast med stöd av uppgifter som inte är tillgängliga på stämman, skall upplysningen inom två veckor därefter hållas hos föreningen skrifligen tillgänglig för medlemmarna samt översändas till varje medlem som har begärt upplysningen.

Finner styrelsen att en begärd upplysning inte kan lämnas till medlemmarna utan väsentligt förfång för föreningen, skall upplysningen i stället på medlemmens begäran lämnas till föreningens revisorer inom två veckor därefter. Revisorerna skall inom en månad efter stämman till styrelsen avge skriftligt yttrande, huruvida den begärda upplysningen lämnats till dem samt huruvida upplysningen enligt deras mening bort föränleda ändring i revisionsberättelsen eller, beträffande moderförening, koncernrevisionsberättelsen eller i övrigt ger anledning till erinran. Om så är fallet, skall ändringen eller erinringen anges i yttrandet. Styrelsen skall hålla revisorernas yttrande tillgängligt för medlemmarna hos föreningen samt översända det i avskrift till varje medlem som har begärt upplysningen.

81 §

Då föreningen trätt i likvidation, åligger det styrelsen att ofördröjligen avgiva redovisning för sin förvaltning av föreningens angelägenheter under tid, för vilken redovisningshandlingar ej förut framlagts å föreningsstämma.

Redovisningshandlingarna skola av likvidatorerna ofördröjligen i huvudskrift eller avskrift överlämnas till revisorerna, som hava att inom en månad avgiva revisionsberättelse och återställa handlingarna. Redovisningshandlingarna och re-

Då föreningen har trätt i likvidation, skall styrelsen ofördröjligen avge redovisning för sin förvaltning av föreningens angelägenheter under den tid för vilken redovisningshandlingar inte tidigare har lagts fram på föreningsstämma.

Likvidatorerna skall ofördröjligen överlämna redovisningshandlingarna i huvudskrift eller avskrift till revisorerna, som inom en månad skall avge revisionsberättelse och återställa handlingarna. Likvidatorerna skall så snart det kan ske

Nuvarande lydelse

visionsberättelsen *skola av likvidatorerna så snart ske kan framläggas å föreningsstämma; och skall å stämman till behandling företagas* frågan om beviljande av ansvarsfrihet åt styrelsens ledamöter för den tid redovisningen omfattar.

I fråga om styrelsens redovisning, om revisorernas granskning och revisionsberättelsen, om handlingars framläggande och tillhandahållande, om behandlingen av frågan om ansvarsfrihet samt om anställande av talan mot styrelseledamot *skall i tillämpliga delar gälla vad i 38–44 och 49–51 §§, 57 § 1 mom. samt 63–66 §§ är stadgat.*

Föreslagen lydelse

lägga fram redovisningshandlingarna och revisionsberättelsen på föreningsstämma. *På stämman skall behandlas* frågan om beviljande av ansvarsfrihet åt styrelsens ledamöter för den tid redovisningen omfattar.

I fråga om styrelsens redovisning, om revisorernas granskning och revisionsberättelsen, om handlingars framläggande och tillhandahållande, om behandlingen av frågan om ansvarsfrihet samt om anställande av talan mot styrelseledamot *gäller i tillämpliga delar 38–43 och 49–51 §§, 57 § 1 mom. samt 63–66 §§.*

105 a §⁶

Mot beslut i tillståndsärende, varå 22, 29, 46 eller 76 § äger tillämpning, föres talan hos regeringen genom besvär.

Den som icke åtnöjes med länsstyrelsens beslut, varigenom ansökan om eller anmälan för registrering avskrivits eller registrering vägrats, må sist inom två månader från beslutets dag föra talan där emot hos kammarrätten genom besvär. I samma ordning *föres talan mot beslut enligt 74 § och mot beslut om sådan förklaring som avses i 103 § 2 mom.*

Talan mot annat beslut av länsstyrelse enligt denna lag föres hos kammarrätten genom besvär.

Myndighets beslut i tillståndsärenden enligt 22, 29, 40, 42, 46 eller 76 § överklagas hos regeringen genom besvär.

Länsstyrelsens beslut, varigenom ansökan om eller anmälan för registrering avskrivits eller registrering vägrats, överklagas hos kammarrätten genom besvär inom två månader från beslutets dag. I samma ordning *överklagas beslut enligt 74 § och beslut om sådan förklaring som avses i 103 § 2 mom.*

Länsstyrelsens beslut enligt denna lag överklagas i övriga fall hos kammarrätten genom besvär.

110 §⁷

Med dagsböter straffes

Till böter döms

1. styrelseledamot, likvidator eller annan, där han uppsåtligen eller av grov vårdslöshet meddelar oriktig eller vilseledande uppgift i anmälan eller ansökan till länsstyrelsen eller i handling som fogas därvid eller i uppgift varom förmäles i 10 §, så ock styrelseledamot eller likvidator, där han uppsåtligen eller av grov vårdslöshet meddelar oriktig eller vilseledande uppgift i handling, som hålles tillgänglig för medlemmar eller röstberättigade eller framlägges å föreningsstämma;

⁶ Senaste lydelse 1975: 420.

⁷ Senaste lydelse 1974: 163.

Nuvarande lydelse

2. styrelseledamot, där han vid upprättande av balansräkning, vinst- och förlusträkning eller förvaltningsberättelse, som avses i 38 eller 81 §, uppsåtligen eller av vårdslöshet förfar i strid mot bestämmelserna i 40 §, 41 § 2, 3 och 4 mom., 42 § första stycket eller 43 §;

3. likvidator, där han vid upprättande av balansräkning, likvidationsräkning eller förvaltningsberättelse, varom stadgas i 83, 86 eller 89 §, uppsåtligen eller av vårdslöshet förfar i strid mot bestämmelser som avses i sagda lagrum;

4. revisor eller likvidationsrevisor, där han i revisionsberättelse eller annan handling, som framlägges på föreningsstämma eller annorledes hålles tillgänglig för medlemmar eller röstberättigade, uppsåtligen eller av grov vårdslöshet meddelar oriktig eller vilseledande uppgift rörande föreningens angelägenheter eller uppsåtligen eller av grov vårdslöshet underlåter att göra anmärkning beträffande förvaltningen, ändå att anledning därtill föreligger;

5. styrelseledamot eller likvidator, där han uppsåtligen eller av vårdslöshet i strid mot bestämmelserna i 18 § låter verkställa utdelning eller utbetalning till medlem eller annan;

6. revisor, likvidationsrevisor eller revisors eller likvidationsrevisors medhjälpare som, oaktat han insett eller bort inse att skada därav kunnat följa, yppar något av vad vid verkställd granskning kommer till hans kännedom, utan att det med nödvändighet erfordras för fullgörande av hans uppdrag;

7. den som bryter mot vad i 7 § fjärde stycket är stadgat.

Föreslagen lydelse

2. styrelseledamot, där han vid upprättande av balansräkning, resultaträkning eller förvaltningsberättelse, som avses i 38 eller 81 §, uppsåtligen eller av vårdslöshet förfar i strid mot bestämmelserna i 38–43 §§;

111 §⁸*Med dagsböter straffes ock*

1. styrelseledamot eller likvidator, där han underlåter att iakttaga föreskrift som är meddelad i 10 § första eller andra stycket, 44 §, 50 § sista stycket, 80 § sista stycket, jämfört med 50 § sista stycket, eller 81 § sista stycket jämfört med 50 § sista stycket;

2. styrelseledamot eller likvidator, där han underlåter att iakttaga föreskrift som beträffande anmälan för registrering är meddelad i 37, 68, 79, 90 eller 92 §;

3. styrelseledamot eller likvidator, där han underlåter att till revisorer eller likvidationsrevisorer avlämna handlingar enligt vad som

Till böter döms också

1. styrelseledamot eller likvidator, där han underlåter att iakttaga föreskrift som är meddelad i 10 § första eller andra stycket, 38 § sjätte stycket, 50 § tredje stycket, 80 § sista stycket, jämfört med 50 § tredje stycket, eller 81 § sista stycket jämfört med 50 § tredje stycket;

3. styrelseledamot eller likvidator, där han underlåter att till revisorer eller likvidationsrevisorer avlämna handlingar enligt vad som

⁸ Senaste lydelse 1971: 482.

Nuvarande lydelse

stadgas i 38 § *andra* stycket, 81 § andra stycket, 83 § sista stycket, 86 § sista stycket eller 89 § första stycket;

4. styrelseledamot eller likvidator, som försummar att fullgöra vad i 55 § sista stycket, 84 § sista stycket, jämfört med 55 § sista stycket, eller 86 § andra stycket sista punkten finnes stadgat eller som underlåter att iakttaga föreskrift, som med avseende å framläggande av handlingar å föreningsstämma eller tillhandahållande av handlingar viss tid före stämma är meddelad i 57 § 1 mom., 81 § andra eller sista stycket, 87 § andra stycket eller 89 § andra stycket;

5. revisor, vilken underlåter att iakttaga föreskrift som meddelats i 51 § första stycket eller 81 § andra stycket, så ock likvidationsrevisor, som försummar att fullgöra vad i 87 § första stycket första punkten eller 89 § första stycket fjärde punkten finnes stadgat.

Den som har underlåtit att fullgöra skyldighet, som omfattas av vitesföreläggande enligt denna lag, får inte dömas till straff för underlåtenheten.

117 a §⁹

Länsstyrelsen kan vid vite förelägga styrelseledamot att fullgöra skyldighet enligt 44 a § att till länsstyrelsen insända årsredovisning eller delårsrapport. Försuttet vite utdöms av länsstyrelsen.

Länsstyrelsen kan vid vite förelägga styrelseledamot att fullgöra skyldighet enligt 38 § sjätte stycket, 43 a § andra stycket eller 44 § andra stycket att till länsstyrelsen insända behörig redovisningshandling, revisionsberättelse eller delårsrapport. Försuttet vite utdöms av länsstyrelsen.

Länsstyrelsen kan även vid vite förelägga likvidator att fullgöra skyldighet enligt 81 § tredje stycket, jämfört med 38 § sjätte stycket, att till länsstyrelsen insända redovisningshandling och revisionsberättelse. Försuttet vite utdöms av länsstyrelsen.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1981.

2. De nya bestämmelserna i 46 § 1 mom. tredje och fjärde styckena och 4 mom. första och tredje styckena samt 49 § första stycket tillämpas från och med första ordinarie föreningsstämma som hålls efter lagens ikraftträdande. Till dess tillämpas i stället motsvarande äldre bestämmelser.

Beslut enligt 46 § 2 mom. andra stycket och 4 mom. andra stycket får meddelas före den 1 januari 1981.

⁹ Paragrafen tillagd genom 1975: 1391.

3. Årsredovisningar och koncernredovisningar skall efter utgången av år 1980 upprättas enligt lagen i dess nya lydelse. För räkenskapsår som har börjat löpa före denna tidpunkt får sådan redovisning dock upprättas enligt äldre bestämmelser.

I koncernredovisningar behöver inte tas med sammandrag av resultaträkningar och balansräkningar för räkenskapsår som har påbörjats före utgången av år 1980.

4. Om det i 42 § första stycket 3 angivna anskaffningsvärdet för en tillgång som har förvärvats före lagens ikraftträdande inte kan utvärderas med hjälp av föreningens bevarade räkenskaper, skall som anskaffningsvärde redovisas, beträffande byggnad det vid 1965 års allmänna fastighetstaxering åsatta taxeringsvärdet (byggnadsvärdet) ökat med förbättringskostnader efter utgången av år 1964, samt beträffande annan tillgång det belopp vartill anskaffningsvärdet skäligen kan uppskattas.

I en not till balansräkningen skall anges om anskaffningsvärdet har uppskattats enligt första stycket.

2 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1956: 216) om jordbrukskasserörelsen

Härigenom föreskrivs att 43–49 och 52 §§, 54 § 1 mom. samt 64, 71, 74, 75, 84 och 86 §§ lagen (1956: 216) om jordbrukskasserörelsen skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Jämte vad i bokföringslagen föreskrives om inventarium, balansräkning samt vinst- och förlusträkning skall i fråga om styrelsens årsredovisning gälla vad i 38 och 39 §§ lagen om ekonomiska föreningar är stadgat samt i stället för bestämmelserna i 40–44 §§ sistnämnda lag, de föreskrifter som meddelas i 44–48 §§ nedan.

Föreslagen lydelse

43 §

I fråga om styrelsens årsredovisning gäller 38 § första och tredje – femte styckena lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar. Resultaträkning och balansräkning i årsredovisning och i årsbokslut enligt bokföringslagen (1976:125) skall upprättas enligt bestämmelserna i sistnämnda lag samt 44 och 45 §§ nedan.

44 §¹

Kreditkassas tillgångar må, såframt ej nedan annorlunda stadgas, icke upptagas vare sig över verkliga värdet eller till högre belopp än det vartill kostnaderna för deras anskaffning uppgått.

Andra tillgångar än sådana, som äro avsedda till stadigvarande bruk för kassan, må såframt upplysning om förhållandet lämnas i förvalt-

Räntebärande obligation som avses i 34 § första stycket A 2 eller B 1 får tas upp till ett värde (medeltalsvärde) som grundas på medel-

¹ Senaste lydelse 1974: 927.

Nuvarande lydelse

ningsberättelsen, upptagas till högre belopp än som motsvarar kostnaderna för deras anskaffning, dock ej över verkliga värdet. Räntebärande obligation som avses i 34 § första stycket A 2 eller B 1 må dock upptagas till ett värde (medeltalsvärde) som grundas på medelräntan under de senaste tio åren på obligationer utfärdade av staten, Konungariket Sveriges stadshypotekskassa och Sveriges allmänna hypoteksbank. Medeltalsvärdet fastställs av tillsynsmyndigheten.

Hava under räkenskapsåret kostnader nedlagts för förbättring på tillgång avsedd till stadigvarande bruk för kassan eller hava sådana kostnader balanserats från tidigare räkenskapsår, må de inräknas i anskaffningskostnaderna. Tillgång varom nu sagts må ej eljest upptagas till högre belopp än det vartill den var uppförd i närmast föregående balansräkning. Dock må tillgång, vilken måste anses äga ett bestående värde väsentligt överstigande nämnda belopp, upptagas till högst detta värde, såframt tillsynsmyndigheten medgivit uppskrivningen. I fråga om fast egendom må ej i något fall uppskrivning ske över senast fastställda taxeringsvärdet.

Osäkra fordringar skola upptagas till det belopp varmed de beräknas komma att inflyta. Värdelösa fordringar må icke upptagas såsom tillgång.

Förvaltningskostnader må icke upptagas såsom tillgång.

Föreslagen lydelse

räntan under de senaste tio åren på obligationer utfärdade av staten, Konungariket Sveriges stadshypotekskassa och Sveriges allmänna hypoteksbank. Medeltalsvärdet fastställs av tillsynsmyndigheten.

Anläggningstillgång, som har ett bestående värde som väsentligt överstiger det belopp vartill den är uppförd i närmast föregående balansräkning, får tas upp till högst detta värde, om tillsynsmyndigheten har medgivit uppskrivningen. I fråga om fast egendom får ej i något fall uppskrivning ske över senast fastställda taxeringsvärdet.

Förvaltningskostnader får icke tas upp såsom tillgång.

45 §²

I balansräkningen skola tillgångar och skulder fördelas i poster på sätt som må anses påkallat med hänsyn till verksamhetens art och allmänna bokföringsgrunder.

² Senaste lydelse 1967: 543.

Nuvarande lydelse

Fordran på insats må icke upptagas såsom tillgång. Redovisningen av inbetalda insatser må ske sålunda att i balansräkningen hela insatskapitalet anmärkes med angivande av vad härav icke är guldets samt skillnaden utföres såsom särskild skuldpost.

Inom linjen skall anmärkas sammanlagda beloppet av kreditkassans borgens- och övriga ansvarsförbindelser, i den mån de icke upptagits bland skulderna. Tillika skall inom linjen upptagas av kassan ställda panters sammanlagda bokförda värde.

Inom linjen skola ock angivas de pensionsåtaganden, som ej upptagits bland skulderna.

46 §

Vinst- och förlusträkning skall så uppställas att en tillfredsställande redovisning erhålles för huru vinsten eller förlusten för räkenskapsåret uppkommit. Därvid skall iakttagas att intäkter och kostnader fördelas i lämpliga poster.

47 §

I förvaltningsberättelsen skall, i den mån det finnes kunna ske utan förfång för kreditkassan, upplysning lämnas om sådana för bedömningen av kassans ställning och resultatet av dess verksamhet samt styrelsens förvaltning viktiga förhållanden, vilka ej framgå av balansräkningen eller vinst- och förlusträkningen, så ock om händelser av väsentlig betydelse för kassan, jämväl där de inträffat efter räkenskapsårets slut.

Där medelantalet i kassans tjänst under räkenskapsåret anställda överstiger tio, skall i förvaltningsberättelsen uppgivas medelantalet anställda. För sådant fall skall ock, i den mån motsvarande uppgifter ej lämnas i vinst- och förlusträk-

Föreslagen lydelse

I balansräkningen får fordran på insats icke tas upp såsom tillgång. Redovisningen av fullgjorda insatser får ske så att i balansräkningen anges hela insatskapitalet samt hur mycket härav som icke betalats, varefter skillnaden – de betalda insatserna – utföres som särskild post under eget kapital.

Förvaltningsberättelsen skall upprättas med iakttagande av god redovisningssed.

I förvaltningsberättelsen skall upplysning lämnas dels om sådana för bedömningen av kassans verksamhetsresultat och ställning viktiga förhållanden, för vilka redovisning ej skall lämnas i resultaträkning eller balansräkning, dels om händelser av väsentlig betydelse för kassan, som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dettas slut.

I förvaltningsberättelsen skall anges medelantalet under räkenskapsåret anställda personer såväl för kassan i dess helhet som för varje arbetsställe med mer än tjugo anställda. Vidare skall anges det sammanlagda beloppet av räk-

Nuvarande lydelse

ningen, i särskilda poster upptagas sammanlagda beloppet av utbetalda löner och ersättningar under räkenskapsåret dels till styrelsen och andra personer i ledande ställning, dels ock till övriga befattningshavare hos kassan.

Har uppskrivning av tillgång, avsedd till stadigvarande bruk för kassan, verkställts för räkenskapsåret, skall redogörelse lämnas för grunden till uppskrivningen, för det belopp varmed uppskrivning skett och för användningen av beloppet. Att i förvaltningsberättelsen skall lämnas upplysning, därest andra tillgångar upptagits till högre belopp än kostnaderna för deras anskaffning, stadgas i 44 § andra stycket.

Styrelsen skall i förvaltningsberättelsen framställa förslag om avsättning till reservfond, därest sådan avsättning skall ske, så ock i övrigt förslag i anledning av kassans vinst eller förlust enligt balansräkningen.

48 §

Styrelsen skall senast sju månader efter räkenskapsårets utgång i huvudskrift eller avskrift hålla redovisningshandlingarna för året jämte revisionsberättelsen hos kassan tillgängliga för envar som vill taga kännedom om desamma. Skulle stämmans beslut i anledning av den framlagda balansräkningen innebära ändring däri, skall jämväl protokoll eller annan handling, som utvisar beslutet, hållas tillgängligt på sätt nyss sagts.

Centralkassas redovisningshandlingar och revisionsberättelsen skola hållas tillgängliga såväl inom kassans och dess avdelningskontors som inom anslutna jordbrukskassors expeditionslokaler.

Föreslagen lydelse

skapsårets löner och ersättningar dels till styrelsen och andra personer i ledande ställning, dels till övriga befattningshavare hos kassan.

Senast en månad efter det resultaträkningen och balansräkningen blivit fastställda, skall avskrifter av årsredovisning och revisionsberättelse hållas tillgängliga hos kassan för alla som är intresserade samt efter särskilt föreläggande av tillsynsmyndigheten insändas dit. Sådant föreläggande utfärdas när någon begär det. På avskriften av årsredovisningen skall styrelseledamot eller verkställande direktör teckna bevis om att resultaträkning och balansräkning har fastställts med uppgift om fastställsedagen. Beviset skall även innehålla uppgift om stämmans beslut beträffande kassans vinst eller förlust.

Centralkassas redovisningshandlingar och revisionsberättelsen skall hållas tillgängliga såväl inom kassans och dess avdelningskontors som inom anslutna jordbrukskassors expeditionslokaler.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

49 §

I fråga om revision av styrelsens förvaltning och kreditkassas räkenskaper skall i tillämpliga delar gälla vad i 45, 46 och 49 §§ lagen om ekonomiska föreningar är stadgat samt, i stället för bestämmelserna i 47, 48, 50 och 51 §§ nämnda lag, de föreskrifter som meddelas i 50–54 §§ nedan.

I fråga om revision av styrelsens förvaltning och kreditkassas räkenskaper tillämpas 45 §, 46 § 1 och 2 mom. och 49 § lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar samt, i stället för 47, 48, 50 och 51 §§ nämnda lag de föreskrifter som meddelas i 50–54 §§ nedan.

52 §³

Det åligger revisorerna vid fullgörandet av sitt uppdrag

att granska kassans böcker och andra räkenskaper;

att taga del av styrelsens och stämmans protokoll samt av de instruktioner, anvisningar eller andra föreskrifter rörande kreditgivningen, som utfärdats av styrelsen eller verkställande direktören;

att verkställa inventering eller kontrollera verkställd inventering av de hos kreditkassan inneliggande kontanta medlen och övriga tillgångar;

att tillse huruvida kassans organisation av och kontroll över bokföringen och medelsförvaltningen är tillfredsställande; samt

att, sedan de årliga redovisningshandlingarna avgivits, granska nämnda handlingar.

Minst en gång varje halvår skola revisorerna

granska större krediter och andra större placeringar av kassans medel;

granska av styrelsen vidtagna åtgärder i fråga om förvaltning och avyttring av egendom, som kassan inköpt eller övertagit jämlikt 33 §;

taga del av de förelägganden och erinringar, som av tillsynsmyndigheten kunna hava gjorts till kassan; samt

Revisorerna skall i den omfattning som följer av god revisionssed granska kassans årsredovisning jämte räkenskaperna samt styrelsens och verkställande direktörens förvaltning.

Minst en gång varje halvår skall revisorerna

granska större krediter och andra större placeringar av kassans medel;

granska av styrelsen vidtagna åtgärder i fråga om förvaltning och avyttring av egendom, som kassan inköpt eller övertagit jämlikt 33 §;

ta del av de förelägganden och erinringar som tillsynsmyndigheten kan ha gjort till kassan; samt

³ Senaste lydelse 1968: 605.

Nuvarande lydelse

taga del av rapporter över inspektioner och undersökningar rörande kassan.

I övrigt skola revisorerna vidtagna åtgärder som må vara erforderliga för ett behörigt fullgörande av revisionsuppdraget.

Föreslagen lydelse

ta del av rapporter över inspektioner och undersökningar rörande kassan.

54 §

I mom. Revisorerna skola för varje räkenskapsår avgiva en av dem undertecknad revisionsberättelse, som skall överlämnas till styrelsen minst två veckor före kassans ordinarie stämma. Revisorerna skola ock inom samma tid till styrelsen återställa de till dem överlämnade redovisningshandlingarna.

Revisorerna i centralkassa skola därvid på balansräkningen samt vinst- och förlusträkningen hava tecknat påskrift med yttrande, huruvida dessa handlingar överensstämmer med kassans av dem granskade böcker eller icke, och skall påskriften i övrigt beträffande granskningen innefatta hänvisning till revisionsberättelsen.

I mom. Revisorerna skall för varje räkenskapsår avge en av dem undertecknad revisionsberättelse, som skall överlämnas till styrelsen minst två veckor före kassans ordinarie stämma. Revisorerna skall också inom samma tid till styrelsen återställa de redovisningshandlingar som har överlämnats till dem.

Revisorerna i centralkassa skall därvid på balansräkningen samt resultaträkningen göra en påskrift med yttrande, huruvida dessa handlingar överensstämmer med kassans av dem granskade böcker eller icke. Påskriften skall i övrigt beträffande granskningen innefatta hänvisning till revisionsberättelsen.

64 §

I inventarium och balansräkning för kreditkassa i likvidation skola upptagas kassans tillgångar och skulder, tillgångarna till verkliga värdet. Insatskapitalet skall i balansräkningen upptagas inom linjen. I övrigt skall beträffande inventarium och balansräkning för kreditkassa i likvidation gälla vad i 7 och 8 §§ bokföringslagen är stadgat.

I balansräkning för kreditkassa i likvidation skall tas upp kassans tillgångar och skulder, tillgångarna till verkliga värdet. Insatskapitalet skall i balansräkningen tas upp inom linjen. I övrigt gäller beträffande balansräkning för kreditkassa i likvidation bestämmelserna i bokföringslagen (1976:125).

71 §

På anmälan varom sägs i 51 § skall tillsynsmyndigheten, i fall då revisorer icke utsetts till föreskrivet antal, förordna revisor eller revisorer. Är revisor omyndig eller har någon, som ej är här i riket bosatt svensk medborgare, utan vederbör-

Har anmälan gjorts enligt 51 § skall tillsynsmyndigheten, i fall då revisorer icke utsetts till föreskrivet antal, förordna revisor eller revisorer. Är en revisor omyndig eller har någon, som ej är här i riket bosatt svensk medborgare, utan ve-

Nuvarande lydelse

ligt tillstånd utsetts till revisor eller har någon utsetts till revisor i strid med vad i 46 § 1 mom. *andra* stycket lagen om ekonomiska föreningar *stadgas*, skall på anmälan därom tillsynsmyndigheten förklara honom entledigad och förordna revisor i hans ställe. Har anmälan ej gjorts av kreditkassans styrelse, skall *före* *besluts meddelande tillfälle beredas styrelsen* att yttra sig i ärendet. Förordnande av revisor skall avse *tid* till dess annan revisor blivit i föreskriven ordning utsedd.

Tillsynsmyndigheten äger när som helst återkalla förordnandet och i stället utse ny revisor.

Föreslagen lydelse

derbörligt tillstånd utsetts till revisor eller har någon utsetts till revisor i strid med 46 § 1 mom. *tredje* stycket lagen (1951: 308) om ekonomiska föreningar, skall på anmälan därom tillsynsmyndigheten förklara honom entledigad och förordna *en* revisor i hans ställe. Har anmälan ej gjorts av kreditkassans styrelse, skall *styrelsen beredas tillfälle* att yttra sig i ärendet. Förordnande av revisor skall avse *tiden* till dess annan revisor blivit utsedd i föreskriven ordning.

74 §⁴

Kreditkassans styrelse åligger

att när som helst för den befattningshavare hos tillsynsmyndigheten, som enligt av regeringen meddelade bestämmelser har att i sådant avseende företräda myndigheten, samt för den särskilda undersökning, regeringen kan finna för gott anställa, hålla de hos kreditkassan ineliggande kontanta medlen och övriga tillgångar samt böcker, räkenskaper och andra handlingar tillgängliga för granskning, samt

att jämväl i övrigt tillhandahålla myndigheten eller sådan befattningshavare därstädes, som ovan sagts, de upplysningar rörande kassan som äskas.

Yppas anledning till antagande att centralkassa gjort sådana förluster att kassans och de anslutna jordbrukskassornas eget kapital icke svarar mot det belopp som fordras enligt 34 §, skall centralkassans styrelse ofördröjligen låta upprätta särskild balansräkning *enligt 44 och 45 §§* för utvisande av centralkassans ställning samt, därest balansräkningen bekräftar antagandet i fråga, ofördröjligen avsända meddelande härom till tillsynsmyndigheten.

Yppas anledning till antagande att centralkassa gjort sådana förluster att kassans och de anslutna jordbrukskassornas eget kapital icke svarar mot det belopp som fordras enligt 34 §, skall centralkassans styrelse ofördröjligen låta upprätta särskild balansräkning för utvisande av centralkassans ställning samt, därest balansräkningen bekräftar antagandet i fråga, ofördröjligen avsända meddelande härom till tillsynsmyndigheten.

Centralkassans styrelse åligger därjämte att på den tid och i den ordning tillsynsmyndigheten bestämmer tillhandahålla myndigheten de redovisningshandlingar, översikter och övriga handlingar, rörande kassans och de anslutna jordbrukskassornas ställning som av tillsynsmyndigheten äskas.

⁴ Senaste lydelse 1975: 229.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

75 §⁵

Har kreditkassas styrelse eller stämman fattat beslut, vilket står i strid med lag eller stadgarna, *må* tillsynsmyndigheten förbjuda verkställighet av beslutet. Myndigheten *må ock* förelägga styrelsen att, om beslut som nyss *sagts* gått i verkställighet, göra rättelse där så kan ske samt att fullgöra vad styrelsen åligger enligt lag eller stadgarna. Sådant föreläggande *må* dock, utom vad angår innehållet av *vinst- och förlusträkning* eller balansräkning, icke av myndigheten meddelas i fråga om i lag givna föreskrifter, vilkas överträdande är belagt med straff.

Har kreditkassas styrelse eller stämman fattat beslut, vilket står i strid med lag eller stadgarna, *kan* tillsynsmyndigheten förbjuda verkställighet av beslutet. Myndigheten *kan också* förelägga styrelsen att, om beslut som nyss *nämnts* gått i verkställighet, göra rättelse där så kan ske samt att fullgöra vad som åligger styrelsen enligt lag eller stadgarna. Sådant föreläggande *får* dock, utom vad angår innehållet av *resultaträkning* eller balansräkning, icke av myndigheten meddelas i fråga om i lag givna föreskrifter, vilkas överträdande är belagt med straff.

Ändå att avvikelser från lag eller stadgar icke skett, äger tillsynsmyndigheten meddela de erinringar beträffande kassans verksamhet, som myndigheten kan finna påkallade.

Underlåter kassa att ställa sig till efterrättelse av myndigheten meddelat förbud eller föreläggande eller handhar kassan eljest sina angelägenheter på sätt, som är ägnat att rubba förtroendet till kassan, kan den som godkänt kassan återkalla godkännandet.

Tillsynsmyndigheten äger förelägga vite vid meddelande av föreskrift eller förbud enligt denna lag.

84 §⁶

Med dagsböter eller fängelse straffes

Till böter eller fängelse döms

1. styrelseledamot, vilken vid upprättande av förvaltningsberättelse, balansräkning eller *vinst- och förlusträkning* som avses i 38 § lagen om ekonomiska föreningar eller i 81 § samma lag, jämförd med 56 § denna lag, eller i 74 § andra stycket denna lag uppsåtligen förfar i strid med bestämmelserna i 43 §, 44 §, 45 § andra, tredje och fjärde styckena, 46 § eller 47 § denna lag;

1. styrelseledamot, vilken vid upprättande av förvaltningsberättelse, balansräkning eller *resultaträkning* som avses i 38 § lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar eller i 81 § samma lag, jämförd med 56 § denna lag, eller i 74 § andra stycket denna lag uppsåtligen förfar i strid med bestämmelserna i 43–47 §§ denna lag;

2. likvidator, vilken vid upprättande av balansräkning, likvidationsräkning eller förvaltningsberättelse som avses i 83 § första och tredje styckena eller 86 § lagen om ekonomiska föreningar eller i 89 § samma lag, jämförd med 56 § denna lag, eller i 64 § denna lag uppsåtligen förfar i strid med bestämmelser i sagda lagrum;

⁵ Senaste lydelse 1970: 723.

⁶ Senaste lydelse 1967: 543.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

3. styrelseledamot, likvidator eller befattningshavare, vilken uppsåtligt eller av vårdslöshet meddelar oriktig eller vilseledande uppgift vid lämnande av upplysning som avses i 69, 74, 76 eller 79 § denna lag;

4. revisor eller likvidationsrevisor, vilken i revisionsberättelse eller annan handling, som framlägges på stämma eller annorledes hålles tillgänglig för medlemmar eller röstberättigade, eller i påskrift å sådan handling uppsåtligt eller av grov vårdslöshet meddelar oriktig eller vilseledande uppgift rörande kreditkassas angelägenheter eller uppsåtligt eller av grov vårdslöshet underlåter att göra anmärkning beträffande förvaltningen, ändå att anledning därtill föreligger.

Har gärning som avses i första stycket 1 eller 2 skett av vårdslöshet, är straffet dagsböter.

Har gärning som avses i första stycket 1 eller 2 skett av vårdslöshet, döms till böter.

86 §

*Med dagsböter straffes ock**Till böter döms också*

1. styrelseledamot eller likvidator, vilken underlåter att iakttaga föreskrift som är meddelad i 10 § första eller andra stycket lagen om ekonomiska föreningar eller i 48 § eller 53 § andra stycket denna lag eller i 80 § sista stycket eller 81 § sista stycket förstnämnda lag, vardera lagrummet jämfört med 53 § andra stycket och 56 § denna lag;

1. styrelseledamot eller likvidator, vilken underlåter att iakttaga föreskrift som är meddelad i 10 § första eller andra stycket lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar eller i 48 § eller 53 § andra stycket denna lag eller i 80 § sista stycket eller 81 § sista stycket förstnämnda lag, vardera lagrummet jämfört med 53 § andra stycket och 56 § denna lag;

2. styrelseledamot eller likvidator, vilken underlåter att iakttaga föreskrift som beträffande anmälan för registrering är meddelad i 37, 68, 90 eller 92 § lagen om ekonomiska föreningar eller i 63 § denna lag;

3. styrelseledamot eller likvidator, som underlåter att till revisor eller likvidationsrevisor avlämna handlingar enligt vad som stadgas i 38 § andra stycket, 81 § andra stycket, 83 § sista stycket eller 86 § sista stycket lagen om ekonomiska föreningar eller i 89 § första stycket samma lag, jämfört med 56 § denna lag;

3. styrelseledamot eller likvidator, som underlåter att till revisor eller likvidationsrevisor avlämna handlingar enligt vad som stadgas i 38 § femte stycket, 81 § andra stycket, 83 § sista stycket eller 86 § sista stycket lagen om ekonomiska föreningar eller i 89 § första stycket samma lag, jämfört med 56 § denna lag;

4. styrelseledamot eller likvidator, som försummar att fullgöra vad i 55 § sista stycket, 84 § sista stycket, jämfört med 55 § sista stycket, eller 86 § andra stycket sista punkten lagen om ekonomiska föreningar finnes stadgat eller som underlåter att iakttaga föreskrift, som med avseende på framläggande av handlingar på stämma eller tillhandahållande av handlingar viss tid före stämma är meddelad i 57 § 1 mom., 81 § andra stycket, 87 § andra stycket eller 89 § andra stycket lagen om ekonomiska föreningar eller i 81 § sista stycket samma lag, jämfört med 56 § denna lag;

5. revisor, vilken underlåter att iakttaga föreskrift som meddelats i 54 § 1 mom. denna lag eller i 81 § andra stycket lagen om ekonomiska föreningar, så ock likvidationsrevisor, som försummar att fullgöra vad i 87 § första stycket första punkten eller 89 § första stycket fjärde punkten sistnämnda lag finnes stadgat.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1981.
2. De nya bestämmelserna i 46 § 1 mom. tredje stycket samt 49 § första stycket lagen (1951: 308) om ekonomiska föreningar tillämpas i fråga om kreditkassa från och med första ordinarie stämma som hålls efter utgången av år 1980. Till dess tillämpas i stället motsvarande äldre bestämmelser.
3. Årsredovisningar skall efter utgången av år 1980 upprättas enligt de nya bestämmelserna. För räkenskapsår som har börjat löpa före denna tidpunkt får årsredovisning dock upprättas enligt äldre bestämmelser.

3 Förslag till

Lag om ändring i bostadsrättslagen (1971: 479)

Härigenom föreskrivs att 58 § bostadsrättslagen (1971: 479) skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Bestämmelserna i 38–51 §§ lagen (1951: 308) om ekonomiska föreningar gäller i tillämpliga delar i fråga om bostadsrättsförening. Vad som sägs där om insats skall beträffande bostadsrättsförening i stället gälla inträdesavgift, grundavgift och upplåtelseavgift.

Föreslagen lydelse

58 §

Bestämmelserna i 38–51 §§ lagen (1951: 308) om ekonomiska föreningar gäller i tillämpliga delar i fråga om bostadsrättsförening. Vad som sägs där om insats skall beträffande bostadsrättsförening i stället gälla inträdesavgift, grundavgift och upplåtelseavgift. *Bostadsrättsföreningar är inte skyldiga att upprätta finansieringsanalys, koncernredovisning eller delårsrapport eller att utse auktoriserad revisor.*

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1981.
2. De nya bestämmelserna i 46 § 1 mom. tredje stycket samt 49 § första stycket lagen (1951: 308) om ekonomiska föreningar tillämpas i fråga om bostadsrättsförening från och med första ordinarie föreningsstämma som hålls efter utgången av år 1980. Till dess tillämpas i stället motsvarande äldre bestämmelser.
3. Årsredovisningar skall efter utgången av år 1980 upprättas enligt lagen om ekonomiska föreningar i dess nya lydelse. För räkenskapsår som har börjat löpa före denna tidpunkt får sådan redovisning dock upprättas enligt äldre bestämmelser.
4. Punkt 4 i övergångsbestämmelserna till lagen (1980: 000) om ändring i lagen (1951: 308) om ekonomiska föreningar gäller även i fråga om bostadsrättsföreningar.

4 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1972: 262) om understödsföreningar

Härigenom föreskrivs att 29–31, 51 och 67 §§ lagen (1972: 262) om understödsföreningar skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Bestämmelserna i 38 § och 44 § första stycket lagen (1951: 308) om ekonomiska föreningar äger motsvarande tillämpning på understödsförening.

Försäkringsinspektionen får i fråga om understödsförenings räkenskaper och styrelsens årsredovisning meddela särskilda föreskrifter, som skall gälla jämte bokföringslagen (1929: 117). Räkenskapsavslutning skall ske för kalenderår.

Har förening flera verksamhetsgrenar, skall intäkter och kostnader redovisas särskilt för varje verksamhetsgren.

Bestämmelserna i 45, 46 och 49–51 §§ lagen (1951: 308) om ekonomiska föreningar gäller i tillämpliga

Föreslagen lydelse

29 §

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.

30 §

Räkenskapsavslutning skall ske för kalenderår.

Regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, försäkringsinspektionen får utfärda närmare föreskrifter om understödsförenings löpande bokföring, årsbokslut och årsredovisning samt därvid, om särskilda skäl föreligger, meddela regler som avviker från bokföringslagen (1976: 125).

31 §

Bestämmelserna i 45 §, 46 § 1 och 2 mom. samt 49–51 §§ lagen (1951: 308) om ekonomiska för-

Nuvarande lydelse

delar i fråga om understödsförening med följande avvikelser, nämligen

1. att styrelsens förvaltning och föreningens räkenskaper skall granskas av minst två revisorer,

2. att revisor får utses för tid till och med den ordinarie stämma som skall äga rum under tredje eller, om försäkringsinspektionen medgett det, fjärde räkenskapsåret efter det han utsetts.

Vid tillämpningen av 49 § skall iakttagas att vad där sägs om länsstyrelsen i stället skall avse försäkringsinspektionen.

51 §

Bestämmelserna i 81 § lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar äger motsvarande tillämpning på understödsförening med undantag av hänvisningen till 39–43 §§ och 44 § andra stycket.

Bestämmelserna i 30 § denna lag om årsredovisning äger motsvarande tillämpning på slutredovisning.

67 §

Det åligger understödsförenings styrelse att på tid och sätt som försäkringsinspektionen 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 *vinst- och förlusträkning* 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,

3. meddela de upplysningar och uppgifter i övrigt rörande föreningen som inspektionen begär.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1981.

2. De nya bestämmelserna i 46 § 1 mom. tredje stycket samt 49 § första stycket lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar tillämpas i fråga om understödsförening från och med första ordinarie föreningsstämma som hålls efter utgången av år 1980. Till dess tillämpas i stället motsvarande äldre bestämmelser.

Föreslagen lydelse

eningar gäller i tillämpliga delar i fråga om understödsförening med följande avvikelser, nämligen

1. att styrelsens förvaltning och föreningens räkenskaper skall granskas av minst två revisorer,

2. att revisor får utses för tid till och med den ordinarie stämma som skall äga rum under tredje eller, om försäkringsinspektionen medgett det, fjärde räkenskapsåret efter det han utsetts.

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.

5 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1973: 370) om arbetslöshetsförsäkring

Härigenom föreskrivs att 60–62, 79 och 102 §§ lagen (1973: 370) om arbetslöshetsförsäkring skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Bestämmelserna i 38 § och 44 § första stycket lagen (1951: 308) om ekonomiska föreningar äger motsvarande tillämpning på erkänd arbetslöshetskassa.

Arbetsmarknadsstyrelsen får i fråga om erkänd arbetslöshetskassas räkenskaper och styrelsens årsredovisning meddela särskilda föreskrifter, som skall gälla jämte bokföringslagen (1929: 117). Handlingar av betydelse för arbetslöshetskassans verksamhet skall förvaras under den i bokföringslagen angivna tiden, om arbetsmarknadsstyrelsen ej medger annat. Räkenskapsavslutning skall ske för kalenderår.

I balansräkningen skall som skuld upptagas ett belopp, som minst motsvarar det för kassan föreskrivna lägsta fondbeloppet.

Föreslagen lydelse

60 §

Bestämmelserna i 38 § första och fjärde–sjätte styckena lagen (1951: 308) om ekonomiska föreningar tillämpas också på erkänd arbetslöshetskassa. 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 61 § denna lag eller av föreskrift som har meddelats med stöd av nämnda paragraf.

61 §

Räkenskapsavslutning skall ske för kalenderår.

Regeringen eller, efter regeringens bemyndigande, arbetsmarknadsstyrelsen får utfärda närmare föreskrifter om arbetslöshetskassas löpande bokföring, årsbokslut och årsredovisning samt därvid, om särskilda skäl föreligger, meddela regler som avviker från bokföringslagen (1976: 125).

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

62 §

Bestämmelserna i 45 § och 46 § 1 mom. samt 49–51 §§ lagen (1951: 308) om ekonomiska föreningar gäller i tillämpliga delar i fråga om erkänd arbetslöshetskassa med följande avvikelser, nämligen

1. att styrelsens förvaltning och kassans räkenskaper skall granskas av minst två revisorer,
2. att revisor får utses för tid till och med den ordinarie stämma som skall äga rum under tredje räkenskapsåret efter det han utsetts.

Vid tillämpningen av 49 § nämnda lag skall iakttagas att vad där sägs om länsstyrelsen i stället skall avse arbetsmarknadsstyrelsen.

79 §

Bestämmelserna i 81 § lagen (1951: 308) om ekonomiska föreningar äger motsvarande tillämpning på erkänd arbetslöshetskassa med undantag av hänvisningen till 39–43 §§ och 44 § andra stycket.

Bestämmelserna i 61 § denna lag om årsredovisning äger motsvarande tillämpning på slutredovisning.

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

Bestämmelserna i 61 § denna lag om årsredovisning tillämpas också på slutredovisning.

102 §

Till böter dömes

1. styrelseledamot, likvidator eller annan som i ansökan om eller anmälan för registrering eller i därvid fogade handlingar eller i annan enligt denna lag till arbetsmarknadsstyrelsen ingiven handling eller vid lämnande av begärd upplysning till styrelsen uppsåtligen eller av grov vårdslöshet meddelar oriktig eller vilseledande uppgift,

2. styrelseledamot eller likvidator som uppsåtligen eller av grov vårdslöshet meddelar oriktig eller vilseledande uppgift i handling som hålles tillgänglig för medlemmar eller röstberättigade eller framlägges på ombudsmöte,

3. revisor eller likvidationsrevisor som i revisionsberättelse eller annan handling, som framlägges på ombudsmöte eller på annat sätt hålles tillgänglig för medlemmar eller röstberättigade, uppsåtligen eller av grov vårdslöshet meddelar oriktig eller vilseledande uppgift om kassans angelägenheter eller uppsåtligen eller av grov vårdslöshet underlåter att göra anmärkning beträffande förvaltningen, fastän anledning därtill föreligger,

4. revisor, likvidationsrevisor eller revisors eller likvidationsrevisors medhjälpare som, oaktat han insett eller bort inse att skada kunnat följa därav, yppar något som kommit till hans kännedom vid verkställd granskning utan att det varit nödvändigt för att fullgöra hans uppdrag,

5. styrelseledamot, revisor, likvidator eller annan som ej iakttag

5. styrelseledamot, revisor, likvidator eller annan som ej iakttar

Nuvarande lydelse

eller fullgör vad som åligger honom enligt 52 § första stycket, 58 § såvitt därigenom hänvisas till 37 § lagen (1951: 308) om ekonomiska föreningar, 60 § såvitt därigenom hänvisas till 38 § *andra* stycket nämnda lag, 62 § såvitt därigenom hänvisas till 50 § tredje stycket och 51 § första stycket samma lag, 63 § andra stycket, 64 § såvitt därigenom hänvisas till 55 § tredje stycket samma lag, 69 § första eller tredje stycket, 70 § andra stycket första punkten, 77 § såvitt därigenom hänvisas till 79 § första eller andra stycket samma lag, 78 § första stycket såvitt därigenom hänvisas till 80 § tredje stycket, jämfört med 50 § tredje stycket samma lag, 79 § första stycket såvitt därigenom hänvisas till 81 § andra stycket första punkten samma lag, 80 § såvitt därigenom hänvisas till 89 § första stycket och 90 § första stycket samma lag, 93 § eller 95 §.

Föreslagen lydelse

eller fullgör vad som åligger honom enligt 52 § första stycket, 58 § såvitt därigenom hänvisas till 37 § lagen (1951: 308) om ekonomiska föreningar, 60 § såvitt därigenom hänvisas till 38 § *femte* stycket nämnda lag, 62 § såvitt därigenom hänvisas till 50 § tredje stycket och 51 § första stycket samma lag, 63 § andra stycket, 64 § såvitt därigenom hänvisas till 55 § tredje stycket samma lag, 69 § första eller tredje stycket, 70 § andra stycket första punkten, 77 § såvitt därigenom hänvisas till 79 § första eller andra stycket samma lag, 78 § första stycket såvitt därigenom hänvisas till 80 § tredje stycket, jämfört med 50 § tredje stycket samma lag, 79 § första stycket såvitt därigenom hänvisas till 81 § andra stycket första punkten samma lag, 80 § såvitt därigenom hänvisas till 89 § första stycket och 90 § första stycket samma lag, 93 § eller 95 §.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1981.

2. De nya bestämmelserna i 46 § 1 mom. tredje stycket samt 49 § första stycket lagen (1951: 308) om ekonomiska föreningar tillämpas i fråga om arbetslöshetskassa från och med första ordinarie föreningsstämma som hålls efter utgången av år 1980. Till dess tillämpas i stället motsvarande äldre bestämmelser.

6 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1975: 417) om sambruksföreningar

Härigenom föreskrivs att 15 § lagen (1975: 417) om sambruksföreningar skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Bestämmelserna i 38–51 §§ lagen (1951: 308) om ekonomiska föreningar gäller i tillämpliga delar i fråga om sambruksförening. Vad som i 43 § 1 mom. första stycket sägs om insatsbelopp skall i stället

Föreslagen lydelse

15 §

Bestämmelserna i 38–51 §§ lagen (1951: 308) om ekonomiska föreningar gäller i tillämpliga delar i fråga om sambruksförening. Vad som sägs i 43 § *andra* stycket om insatsbelopp skall i stället avse lö-

Nuvarande lydelse

avse lösenbelopp för medlems andel.

Föreslagen lydelse

senbelopp för medlems andel. *Sambruksföreningar är inte skyldiga att upprätta finansieringsanalys, koncernredovisning eller delårsrapport eller att utse auktoriserad revisor.*

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1981.

2. De nya bestämmelserna i 46 § 1 mom. tredje stycket samt 49 § första stycket lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar tillämpas i fråga om sambruksförening från och med första ordinarie föreningsstämma som hålls efter utgången av år 1980. Till dess tillämpas i stället motsvarande äldre bestämmelser.

3. Årsredovisningar skall efter utgången av år 1980 upprättas enligt lagen om ekonomiska föreningar i dess nya lydelse. För räkenskapsår som har börjat löpa före denna tidpunkt får sådan redovisning dock upprättas enligt äldre bestämmelser.

4. Bestämmelserna i punkt 4 i övergångsbestämmelserna till lagen (1980:000) om ändring i lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar tillämpas även i fråga om sambruksföreningar.

7 Förslag till**Lag om ändring i lagen (1976:351) om styrelserepresentation för de anställda i aktiebolag och ekonomiska föreningar**

Härigenom föreskrivs att 3 § lagen (1976:351) om styrelserepresentation för de anställda i aktiebolag och ekonomiska föreningar skall ha nedan angivna lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

3 §

Med företag avses i denna lag aktiebolag eller ekonomisk förening, varå lagen är tillämplig.

Med koncern förstås i denna lag svenska juridiska personer som enligt bestämmelserna i 1 kap. 2 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller, såvitt avser ekonomiska föreningar, vid en motsvarande tillämpning av dessa bestämmelser är moderföretag och dotterföretag i förhållande till varandra.

Med koncern förstås i denna lag svenska juridiska personer som enligt bestämmelserna i 1 kap. 2 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 1 a § lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar är moderföretag och dotterföretag i förhållande till varandra.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1981.

JUSTITIEDEPARTEMENTET

Utdrag
PROTOKOLL
vid regeringssammanträde
1980-02-28

Närvarande: statsministern Fälldin, ordförande, och statsråden Ullsten, Bohman, Mundebo, Mogård, Dahlgren, Åsling, Söder, Krönmark, Burenstam Linder, Johansson, Wirtén, Holm, Andersson, Boo, Winberg, Adelson, Danell, Petri

Föredragande: statsrådet Winberg

Lagrådsremiss med förslag till nya redovisningsregler för ekonomiska föreningar m. m.

1 Inledning

Inom justitiedepartementet har upprättats en promemoria (Ds Ju 1979:14) Nya redovisningsregler för ekonomiska föreningar m. m. Promemorian, som bl. a. innehåller ett förslag till ändring i lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar, har remissbehandlats.

Till protokollet i detta ärende bör fogas dels promemorian som *bilaga 1*, dels en förteckning över remissinstanserna och en sammanställning av remissyttrandena som *bilaga 2*.

I en den 31 januari 1980 beslutad lagrådsremiss med förslag till ny lagstiftning om handelsbolag m. m. har jag bl. a. behandlat frågan om nya redovisningsregler för handelsbolag och enskilda näringsidkare.

2 Allmän motivering

2.1 Allmänna synpunkter

I en departementspromemoria (Ds Ju 1976:11) lades år 1976 fram ett förslag till ny lag om ekonomiska föreningar som skulle ersätta gällande föreningslag från år 1951. Förslaget fick ett positivt mottagande av det övervägande antalet remissinstanser. Flera av remissinstanserna ansåg emellertid att resultatet av kooperationsutredningens (I 1977:01) arbete borde avvaktas.

Kooperationsutredningen har till uppgift att utreda övergripande frågor om Kooperationen och dess roll i samhället. Också jag anser att resultatet av utredningens arbete bör föreligga innan man tar ställning till en ny lagstiftning om ekonomiska föreningar. Förslaget till ny lag om ekonomiska föreningar bör därför inte genomföras f. n.

I den nu aktuella promemorian läggs fram förslag till ändringar i gällande föreningslag. I promemorian föreslås redovisningsregler för de ekonomiska föreningarna som har samordnats med bokföringslagen (1976:125) och som i princip stämmer överens med vad som gäller för aktiebolagen. Vidare föreslås regler om koncernredovisning i koncerner med en ekonomisk förening som moderföretag samt skärpta regler om revision. Även dessa regler stämmer i princip överens med motsvarande regler i aktiebolagslagen (1975:1385).

De i promemorian föreslagna bestämmelserna om årsredovisning, koncernredovisning och revision har fått ett positivt mottagande vid remissbehandlingen. Bokföringsnämnden, som inte har någon erinran i sak mot de föreslagna bestämmelserna, förordar emellertid som ett lagtekniskt alternativ att en för alla näringsidkare gemensam lagstiftning om redovisning övervägs.

Enligt min mening är det angeläget att moderna redovisningsregler nu införs även för de ekonomiska föreningarna. Jag anser att promemorieförslaget är väl ägnat att ligga till grund för lagstiftning. När det gäller frågan om en särskild redovisningslag får jag hänvisa till vad jag har anfört härom i lagrådsremissen med förslag till ny lagstiftning om handelsbolag m. m. (se i specialmotiveringen till förslaget till lag om årsredovisning m. m. i vissa företag). Mitt ställningstagande där innebär att redovisningsregler för de ekonomiska föreningarna även i fortsättningen bör ha sin plats i föreningslagen.

I de följande avsnitten kommer jag att närmare behandla de olika promemorieförslagen samt en av kooperationsutredningen aktualiserad fråga om den kooperativa insatsrätten.

2.2 Årsredovisning m. m.

Ekonomiska föreningar är skyldiga att iaktta bestämmelserna i bokföringslagen om löpande bokföring och om årsbokslut. Dessutom finns i föreningslagen bestämmelser om årsredovisning. Årsredovisningen är i motsats till årsbokslutet offentlig. För större ekonomiska föreningar infördes vissa särskilda redovisningsregler (se 44 a §) i samband med tillkomsten av aktiebolagslagen. I övrigt har föreningslagen inte anpassats till aktiebolagslagen eller bokföringslagen.

I överensstämmelse med vad som gäller för aktiebolagen bör föreningslagens redovisningsavsnitt inte innehålla redovisningsregler som är gemensamma för alla bokföringsskyldiga, utan i den delen bör bokföringslagen

vara tillämplig. De generella regler som inte längre bör återfinnas i föreningslagen avser bl. a. räkenskapsårets omfattning, regler om värdering av olika slags tillgångar, uppställningsformer för balansräkning och resultaträkning samt vissa tilläggsupplysningar bl. a. om värderingsgrunder och ändringar i dessa.

Syftet med årsredovisningen är att vid varje räkenskapsårs utgång lämna upplysningar om föreningens årsresultat, ekonomiska ställning och övriga förhållanden som är av betydelse för att bedöma föreningens utvecklingsmöjligheter. Årsredovisningen har naturligtvis ett värde för föreningens styrelse. Dess främsta uppgift är dock att verka som ett kommunikationsmedel mellan företagsledning och olika intressenter. Till dessa hör medlemmarna, anställda, olika kategorier kreditgivare, kunder, myndigheter, offentliga institutioner och massmedia.

Bestämmelserna om årsredovisning i ekonomiska föreningar bör i enlighet med promemoriaförslaget utformas i huvudsaklig överensstämmelse med motsvarande bestämmelser för aktiebolagen i 11 kap. aktiebolagslagen. Det innebär bl. a. att det bör ställas längre gående krav på specificering m. m. än vad som är fallet enligt bokföringslagen. Med hänsyn till att årsredovisningen blir offentlig bör det dock på några punkter finnas möjligheter att i årsredovisningen utelämna uppgifter som skall vara med i årsbokslutet.

Som jag redan har nämnt finns det f. n. vissa särbestämmelser för större ekonomiska föreningar. Härmed avses ekonomiska föreningar som under de två senaste räkenskapsåren i medeltal har haft mer än 200 anställda. Särbestämmelserna innebär att det skall göras en öppen redovisning av lagerreserv och att det skall avges finansieringsanalys och delårsrapporter.

Dessa särbestämmelser motsvarar vad som gäller för aktiebolagen. Med större aktiebolag avses emellertid inte bara bolag med mer än 200 anställda utan även bolag i vilka tillgångarnas nettovärde enligt balansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger 1 000 basbelopp för den sista månaden av respektive räkenskapsår.

I promemorian föreslås ett storlekskriterium som i enlighet med gällande föreningslag endast anknyter till antalet anställda. Detta har kritiserats av flera remissinstanser.

De storlekskriterier som nu diskuteras bör liksom hittills ha betydelse för skyldigheten att uppges lagerreserv samt att upprätta finansieringsanalys och delårsrapporter. Dessutom bör de liksom för aktiebolagen vara avgörande för kravet på auktoriserad revisor (se avsnitt 2.4).

När det gäller att göra en differentiering mellan företag av olika storlek bör en utgångspunkt vara att storlekskriterierna såvitt möjligt stämmer överens mellan olika företagsformer. Enligt min mening finns det inte anledning att särbehandla de ekonomiska föreningarna. I stället talar övervägande skäl för att samma kriterier bör gälla för de ekonomiska föreningarna som för aktiebolagen (jfr också 2 kap. 3 § förslaget till lag om årsredo-

visning m. m. i vissa företag). Jag förordar alltså att reglerna för större ekonomiska föreningar skall tillämpas av föreningar med mer än 200 anställda eller en balansomslutning som överstiger 1 000 basbelopp.

Storlekskriterierna har betydelse även för frågan om hur årsredovisningen skall göras offentlig. Enligt gällande föreningslag skall redovisningshandlingarna viss tid efter räkenskapsårets utgång hållas tillgängliga hos föreningen för alla som är intresserade. Endast på anmodan av länsstyrelsen skall handlingarna sändas in dit. De större föreningarna (enligt gällande definition) är dock alltid skyldiga att sända in sina redovisningshandlingar till länsstyrelsen.

I promemorian föreslås att nuvarande ordning bibehålls. Förslaget har lämnats utan erinran av praktiskt taget samtliga remissinstanser.

För aktiebolagen gäller att redovisningshandlingarna alltid skall sändas *in till registreringsmyndigheten*. TCO anser att motsvarande bör gälla för de ekonomiska föreningarna.

Enligt min mening är det angeläget att företagare och myndigheter besparas onödigt besvär. Jag förordar därför att nuvarande ordning, som inte har medfört några olägenheter, i princip bibehålls. Endast de större föreningarna (enligt den nu föreslagna definitionen) bör alltså vara skyldiga att utan föreläggande sända in handlingarna till länsstyrelsen. I övriga föreningar bör liksom f. n. handlingarna bli offentliga genom att de hålls tillgängliga hos föreningen. Den som är intresserad av en årsredovisning kan alltså vända sig direkt till föreningen. Först om han av någon anledning vägras att ta del av handlingarna, behöver han vända sig till länsstyrelsen och begära ett föreläggande. Sådant föreläggande bör meddelas när någon begär det (jfr 2 kap. 4 § förslaget till lag om årsredovisning m. m. i vissa företag). Den enskilde skall alltså inte behöva anföra något skäl för sin begäran.

Jag övergår därefter till att behandla några frågor av speciellt föreningsrättslig karaktär.

Gällande föreningslag utgår från att gottgörelser som utgår till medlemmarna i form av återbäring eller s. k. efterlikvid antingen kan räknas in i vinstutdelningen eller också utgå på annat sätt än som vinst. I promemorian föreslås inte någon ändring i detta avseende.

Frågan om hur ifrågavarande gottgörelser skall karaktäriseras diskuteras inom Kooperationen. Detta kommer till synes i några remissyttranden, där det å ena sidan görs gällande att gottgörelserna alltid är att se som en del av vinsten och å andra sidan att de aldrig är vinst utan alltid en kostnad för föreningen (se även tidskriften *Balans* 1980: 2 s. 29–35).

Enligt min mening är det inte lämpligt att i detta sammanhang göra någon ändring av gällande rätt i det avseende som nu har diskuterats.

I promemorian föreslås emellertid att gottgörelser som inte ingår i vinsten skall tas upp som en kostnad i resultaträkningen. F. n. lämnas endast en upplysning i förvaltningsberättelsen. Förslaget har godtagits av flertalet remissinstanser.

Jag förordar att detta förslag genomförs. Bokföringsnämnden får i samråd med företrädare för kooperationen överväga vad som med denna utgångspunkt är god redovisningssed i fråga om den närmare behandlingen av gottgörelserna.

En annan fråga som har aktualiserats i detta sammanhang rör användningen av belopp som kommer fram genom uppskrivning av en anläggningstillgångs värde. Kooperationsutredningen har i en särskild skrivelse (se bilaga 1:6) hemställt att föreningslagen ändras så att möjlighet skapas till dels en permanent bindning av en anläggningstillgångs uppskrivna värde i en reservfond, en permanent uppskrivningsfond eller i annan form, dels en uppskrivningsfond för tillfällig bindning av en anläggningstillgångs uppskrivna värde.

I promemorian föreslås regler om en uppskrivningsfond som endast får användas för nedskrivning av värdet på någon annan anläggningstillgång. Däremot avvisas på anförda skäl tanken på en permanent bindning av uppskrivningsbelopp, t. ex. genom möjlighet till fondemission (jfr 11 kap. 4 § första stycket aktiebolagslagen).

Enligt min mening bör frågan om en permanent bindning av uppskrivningsbelopp lösas i ett större sammanhang. En av kooperationsutredningens viktigaste uppgifter är att överväga kooperationens kapitalförsörjningsproblem. Jag är alltså inte beredd att nu lägga fram något förslag i den delen. Däremot förordar jag att promemorieförslaget om en uppskrivningsfond genomförs.

2.3 Koncernredovisning

I aktiebolagslagen regleras endast koncerner där moderföretaget är ett svenskt aktiebolag (1 kap. 2 § aktiebolagslagen). Bestämmelser om redovisning i sådana koncerner finns i 11 kap. 10 och 11 §§ aktiebolagslagen.

I den tidigare nämnda lagrådsremissen har förslag lagts fram till bestämmelser om redovisning i koncerner där moderföretaget är ett handelsbolag eller en enskild näringsidkare (se 1 kap. 1 § samt 3 kap. förslaget till lag om årsredovisning m. m. i vissa företag). Jag hänvisar till vad jag i det sammanhanget har anført om värdet av koncernredovisningar.

I promemorian föreslås bestämmelser om redovisning i koncerner där moderföretaget är en ekonomisk förening. Bestämmelserna motsvarar vad som gäller för aktiebolagen.

Förslaget har i huvudsak lämnats utan erinran av remissinstanserna. Jag förordar att det genomförs.

I ett avseende har jag dock funnit anledning att frångå promemorieförslaget. I promemorian föreslås att endast moderföreningar i större koncerner skall vara skyldiga att utan anmodan skicka in koncernredovisningshandlingarna till länsstyrelsen. Jag har när det gäller handelsbolagen föreslagit att koncernredovisningshandlingarna alltid skall sändas in till

länsstyrelsen (se 3 kap. 6 § förslaget till lag om årsredovisning m. m. i vissa företag). Motsvarande bör enligt min mening gälla för de nu diskuterade koncernerna med en ekonomisk förening som moderföretag. Jag föreslår alltså att moderföreningarna utan särskilt föreläggande skall vara skyldiga att sända in handlingarna.

Den föreslagna koncerndefinitionen med moderförening och dotterföretag tar sikte på klara koncernbildningar. Härmed avses att en ekonomisk förening står i ett visst ägandeförhållande till dotterföretaget eller att föreningen på annat sätt har ett bestämmande inflytande över dotterföretaget och en betydande andel i resultatet av dess verksamhet. Som har framhållits i några remissyttranden finns det emellertid andra grupperingar där ekonomiska föreningar ingår och som inte omfattas av koncernbegreppet. Om promemoriaförslaget genomförs, kommer det inte att finnas några krav på koncernredovisning i dessa företagsgrupper.

De grupperingar som det är fråga om kan uppkomma genom att ett antal ekonomiska föreningar önskar samarbeta i något avseende, till exempel genom en inköps- eller försäljningsorganisation. För detta ändamål kan de bilda en ny ekonomisk förening, i vilken de ursprungliga föreningarna ingår som medlemmar. Den nya föreningen blir alltså ett samarbetsorgan. Samarbetsorganet utvecklas emellertid lätt till ett ledande organ med en ganska självständig ställning och en viss makt över medlemmarna. Man kan då beteckna samarbetsorganet som en huvudförening och medlemmarna som underföreningar. Man kan också tala om primärförening i förhållande till förbund eller riksorganisation. Det väsentliga är emellertid enligt min mening att i denna organisatoriska uppbyggnad åsyftas en helt annan situation än när det gäller en moderförening i förhållande till dotterföreningar.

En gruppbildning av föreningar kan uppkomma även på ett annat sätt än det nyssnämnda, nämligen så att huvudföreningen tar initiativ till att bilda underföreningar. En underförening bildas då av styrelseledamöterna i huvudföreningen såsom ursprungliga medlemmar. I samband med bildandet binds underföreningen vid huvudföreningen. Därefter värvar man de medlemmar som i fortsättningen skall bära upp underföreningen. Liksom en koncern kan en gruppbildning av nu behandlat slag sträcka sig genom flera led på så sätt att flera huvudföreningar ingår i en ny huvudförening av högre ordning, ett riksförbund e. d. Riksförbundet finns alltså i toppen och de särskilda underföreningarna i botten. Om man jämför denna bildning med en koncern finner man emellertid stora olikheter. Den grundläggande olikheten är att i en koncern ligger hela makten i pyramidens topp, hos moderföretaget, medan i en grupp av huvud- och underföreningar makten principiellt ligger hos underföreningarna.

De föreningsrättsliga konstruktioner som jag nu har beskrivit bör inte anses som koncerner enligt de nya bestämmelserna. Jag vill emellertid understryka att frågan om koncerndefinitionens förhållande till vissa för-

eningsrättsliga samarbetsformer kan behöva tas upp på nytt i samband med den fullständiga översyn av föreningslagen som kan bli aktuell när kooperationsutredningen har slutfört sitt arbete.

Några remissinstanser har i detta sammanhang tagit upp en fråga som gäller tillämpningen av det s. k. låneförbudet i 12 kap. 7 § aktiebolagslagen. *Låneförbudet gäller inte om gäldenären är företag i en koncern i vilken det långivande bolaget ingår. Med koncern avses här en aktiebolagsrättslig koncern, dvs. moderföretaget måste vara ett aktiebolag. Detta undantag kan alltså inte åberopas för lån inom en föreningsrättslig koncern.*

Från låneförbudet undantas emellertid även s. k. kommersiella lån. För tillämpning av detta undantag krävs att gäldenären driver rörelse samt att lånet betingas av affärsmissiga skäl och är avsett uteslutande för gäldenärens rörelse. Undantaget har utformats så att det skall möjliggöra legitima lånetransaktioner inom s. k. oäkta koncerner (prop. 1975: 103 s. 492). Enligt min mening bör även legitima lån inom en föreningsrättslig koncern kunna ske med stöd av detta undantag. Jag anser alltså inte att det behövs någon ändring i aktiebolagslagen för att möjliggöra sådana lån.

2.4 Revision

I promemorian föreslås att bestämmelserna om revision i föreningslagen ändras så att de i huvudsak stämmer överens med vad som gäller för aktiebolagen enligt 10 kap. aktiebolagslagen. De viktigaste nyheterna är krav på auktoriserad revisor i vissa fall samt en vidgad möjlighet att använda juridisk person som revisor.

Förslaget har i huvudsak lämnats utan erinran av remissinstanserna.

Även jag anser att förslaget bör genomföras. På ett par punkter har jag emellertid funnit anledning att frånga promemoriaförslaget.

Auktoriserad revisor bör finnas i större ekonomiska föreningar. Som jag redan har anfört (se avsnitt 2.2) föreslår jag med ändring av promemoriaförslaget att inte bara antalet anställda utan även balansomslutningens storlek skall kunna medföra att reglerna för större föreningar blir tillämpliga.

Kravet på en auktoriserad revisor i större föreningar kan medföra vissa komplikationer när det gäller de s. k. revisionsorgan som f. n. finns inom kooperationen. Enligt gällande föreningslag är det möjligt att till revisor i *en ekonomisk förening utse en sammanslutning med ändamål att ha hand om gemensamma uppgifter för föreningar, om sammanslutningen har ett särskilt revisionsorgan inrättat för uppgiften. Om revisionsorganet utgör en särskild juridisk person utses denna till revisor.*

I promemorian föreslås inte någon ändring i de nu angivna bestämmelserna. Inom revisionsorganet skall emellertid utses någon som är huvudansvarig för revisionen och av promemoriaförslaget följer att denne måste vara auktoriserad revisor om det är fråga om en större förening.

KF har i sitt remissyttrande redogjort för hur de särskilda revisionsorganen fungerar och vilka problem som skulle uppstå om inte en dispensmöjlighet införs när det gäller kravet på auktoriserad revisor. KF understryker särskilt vikten för den konsumentkooperativa rörelsen av att ett eget sammanhållande revisionsorgan kan bibehållas.

Jag har förståelse för de synpunkter som KF har fört fram och föreslår att en dispensmöjlighet införs när det gäller kravet att den huvudansvarige i ett revisionsorgan skall vara auktoriserad. Jag vill emellertid understryka att revisionsorganets och den huvudansvariges kvalifikationer och kompetens måste prövas noga i varje enskilt fall. Dispensmöjligheten får inte heller utnyttjas så att internrevisorer anlitas för extern revision.

Jag vill i detta sammanhang också framhålla att det vid vägrad dispens finns möjlighet att externt knyta en auktoriserad revisor till det särskilda revisionsorganet för revision av den aktuella föreningen.

De nu föreslagna dispensärendena bör prövas av kommerskollegium.

2.5 Den kooperativa insatsrättan

I ekonomiska föreningar fördelas överskottet på verksamheten normalt i förhållande till den omfattning i vilken medlemmarna har utnyttjat föreningens tjänster. Fördelningen av överskottet görs i form av återbäring eller s. k. efterlikvid. Utdelning som beräknas på annat sätt får enligt 18 § andra stycket föreningslagen fastställas till högst fem procent av inbetalda insatser.

I promemorian föreslås inte någon ändring av denna bestämmelse.

Kooperationsutredningen, som bl. a. skall överväga Kooperationens kapitalförsörjningsproblem, har i sitt remissyttrande hemställt att begränsningen av insatsrättan ändras och görs rörlig genom en anknytning till ränteutvecklingen på kapitalmarknaden. Motsvarande önskemål framförs av LRF, KF, OK och HSB.

Enligt kooperationsutredningen är det från både kooperativ och samhällslyg synpunkt angeläget att kapitalbildningen stärks inom den kooperativa sektorn. En av vägarna är att öka insatskapitalet. Möjligheterna att anskaffa kapital genom att höja insatserna ökas betydligt om föreningarna kan betala en ränta som ligger i nivå med de låneräntor som gäller i övrigt. Det finns enligt utredningen inte något principiellt hinder mot att höja den högsta tillåtna insatsrättan. En höjning strider inte mot den svenska eller internationella Kooperationens grundsatser och innebär inte heller att Kooperationens personassociativa karaktär ändras.

Det kan enligt utredningen givetvis ifrågasättas om det finns anledning för statsmakterna att över huvud taget fastställa en högsta räntesats för kooperativa företag. Utredningen har dock funnit det värdefullt att den kooperativa särarten markeras bl. a. när det gäller överskottsfördelningen. Därför bör föreningslagen enligt utredningens mening även i fortsättningen innehålla regler om högsta insatsränta.

Frågan om den kooperativa insatsrättan har närmare belysts i en inom utredningen utarbetad promemoria (se bilaga 2:1).

Den nu gällande begränsningen till fem procent infördes vid föreningslagens tillkomst år 1951 (se prop. 1951: 34 s. 121). Riksbankens diskonto var vid årsskiftet 1950/51 tre procent, medan det f. n. är 10 procent. Emissionsrättan för långa statslån är f. n. 11,5 procent.

Jag ansluter mig till de synpunkter som har förts fram av kooperationsutredningen och förordar alltså att begränsningen av insatsrättan görs rörlig genom en anknytning till ränteutvecklingen på kapitalmarknaden.

Kooperationsutredningen föreslår att begränsningsregeln utformas så, att insatsrättan högst får motsvara gällande emissionsränta för långa statslån. Enligt min mening talar emellertid praktiska skäl mot att knyta begränsningsregeln till detta räntebegrepp. Bl. a. är begreppet inte alldeles entydigt. En bättre lösning är enligt min mening att utgå från riksbankens diskonto. Bestämmelserna i räntelagen (1975: 635) knyter an till detta. Upplysningar om ändringar i diskontot lämnas i massmedia och i Svensk författningssamling (se senast SFS 1980: 20). På varje bankkontor kan man få besked om gällande diskonto, medan man i princip torde få vända sig direkt till riksbanken för att få besked om räntan på långa lån.

Jag förordar därför att insatsrättan knyts till riksbankens diskonto. En lämplig nivå torde enligt min mening uppnås, om man föreskriver att insatsrättan högst får motsvara det diskonto som gällde vid räkenskapsårets utgång med tillägg av tre procentenheter.

2.6 Följdlagstiftning och ikraftträdande

Lagen om ekonomiska föreningar har inte bara betydelse för de ekonomiska föreningarna i allmänhet. Genom mer eller mindre långtgående hänvisningar är lagens bestämmelser tillämpliga också på sådana sammanslutningar av ekonomisk förenings natur som i övrigt regleras i speciallagstiftning. Detta gäller jordbrukskasserörelsen, bostadsrättsföreningar, understödsföreningar, arbetslöshetskassor och sambruksföreningar.

I promemorian läggs fram förslag till den följdlagstiftning som behövs på grund av de nya reglerna om redovisning och revision i föreningslagen. Koncernreglerna föreslås inte i något fall bli tillämpliga.

Promemoriaförslagen har i allt väsentligt godtagits av remissinstanserna och även jag anser att de bör kunna ligga till grund för lagstiftning. Jag återkommer till förslagen i specialmotiveringen.

Samtliga lagförslag bör träda i kraft den 1 januari 1981, dvs. samtidigt med förslaget till lag om årsredovisning m. m. i vissa företag.

3 Upprättade lagförslag

I enlighet med det anförda har inom justitiedepartementet upprättats förslag till

1. lag om ändring i lagen (1951: 308) om ekonomiska föreningar,
2. lag om ändring i lagen (1956: 216) om jordbrukskasserörelsen,
3. lag om ändring i bostadsrättslagen (1971: 479),
4. lag om ändring i lagen (1972: 262) om understödsföreningar,
5. lag om ändring i lagen (1973: 370) om arbetslöshetsförsäkring,
6. lag om ändring i lagen (1975: 417) om sambruksföreningar,
7. lag om ändring i lagen (1976: 351) om styrelserepresentation för de anställda i aktiebolag och ekonomiska föreningar.

De under 2 och 4 angivna förslagen har upprättats i samråd med chefen för ekonomidepartementet, förslagen under 5 och 7 i samråd med chefen för arbetsmarknadsdepartementet och förslaget under 6 i samråd med chefen för jordbruksdepartementet.

Förslagen bör fogas till protokollet i detta ärende som *bilaga 3*¹.

4 Specialmotivering

4.1 Förslaget till lag om ändring i lagen om ekonomiska föreningar

1 a §

Äger en ekonomisk förening 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 den ekonomiska föreningen moderförening och den andra juridiska personen dotterföretag. Äger ett dotterföretag eller äger en moderförening och ett eller flera dotterföretag tillsammans eller äger flera dotterföretag tillsammans aktier eller andelar i en juridisk person i den omfattning som angivits nu, är även sistnämnda juridiska person dotterföretag till moderföreningen.

Har en ekonomisk förening i annat fall på grund av aktie- eller andelsinnehav eller avtal ensamt ett bestämmande inflytande över en juridisk person och en betydande andel i resultatet av dess verksamhet, är den ekonomiska föreningen moderförening och den juridiska personen dotterföretag.

Moderförening och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.

Paragrafen, som är ny, innehåller en definition av begreppet koncern i de fall moderföretaget utgörs av en ekonomisk förening. Bestämmelserna har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.3).

Motsvarande koncerndefinition när moderföretaget är ett aktiebolag finns i 1 kap. 2 § aktiebolagslagen. Vid utformningen av andra stycket i förevarande paragraf har beaktats den ändring i aktiebolagslagen som har

¹ Bilagan har uteslutits här. Frånsett att 111 och 117 a §§ lagen om ekonomiska föreningar har ändrats är förslagen likalydande med dem som är fogade till propositionen. I fråga om nämnda paragrafer hänvisas till den i specialmotiveringen intagna lagtexten.

föreslagits i lagrådsremissen med förslag till ny lagstiftning om handelsbolag m. m. Ändringen (tillägg av ordet "ensamt") innebär att s. k. 50/50-bolag inte skall omfattas av koncernbegreppet.

I nämnda lagrådsremiss har även föreslagits en motsvarande koncerndefinition när moderföretaget är ett handelsbolag eller enskild näringsidkare (se 1 kap. 1 § förslaget till lag om årsredovisning m. m. i vissa företag).

18 §

Utdelning får inte överstiga vad som i fastställd balansräkning och, i fråga om moderförening, i fastställd koncernbalansräkning för det senaste räkenskapsåret redovisas såsom föreningens eller koncernens nettovinst för året, balanserade vinst och fria fonder med avdrag för 1. redovisad förlust, 2. belopp som enligt lag eller stadgar skall avsättas till bundet eget kapital eller, i fråga om moderförening, belopp som av det fria egna kapitalet i koncernen enligt årsredovisningarna för företag inom denna skall överföras till bundet eget kapital, 3. belopp som enligt stadgarna eljest skall användas för annat ändamål än utdelning till medlemmarna. Ej heller får gottgörelse som avses i 17 § 1 mom. och som icke inräknats i årsvinsten betalas ut i vidare mån än att föreskriven avsättning kan ske till reservfonden. I övrigt får utbetalning till medlemmarna av föreningens tillgångar ej verkställas på annat sätt än genom återbetalning av insatsbelopp enligt 16 § 1 mom. eller 16 a § eller i samband med nedsättning av insatsernas belopp enligt 68 § sista stycket.

Utdelning, som beräknas på annat sätt än i förhållande till den omfattning i vilken medlemmarna deltagit i föreningens verksamhet eller i övrigt tagit denna i anspråk, får fastställas till högst en ränta för år på inbetalda insatser som motsvarar det av riksbanken fastställda diskonto som gällde vid räkenskapsårets utgång med tillägg av tre procentenheter.

Vinstutdelning eller utbetalning i annan form av gottgörelse som avses i 17 § 1 mom. får inte ske med så stort belopp att utdelningen eller utbetalningen med hänsyn till föreningens eller koncernens konsolideringsbehov, likviditet eller ställning i övrigt står i strid mot god affärssed.

Paragrafen innehåller bestämmelser om vinstutdelning m. m. I den allmänna motiveringen (avsnitt 2.2) har jag berört frågan om vinstutdelning i förhållande till sådana gottgörelser som kan utgå till föreningsmedlemmarna i form av efterlikvid eller återbäring. Som jag har anfört där föreslås inte någon ändring av gällande rätt, som innebär att sådana gottgörelser kan antingen ingå i vinstutdelningen eller utgå på annat sätt än som vinst.

Första stycket har kompletterats med bestämmelser för utdelning m. m. i moderföreningar. I enlighet med ett påpekande av Föreningen Auktoriserade revisorer FAR har vidare bestämmelserna i första meningen formulerats om så att de bättre stämmer överens med de nya redovisningsbestämmelserna (jfr också 12 kap. 2 § första stycket aktiebolagslagen).

Förutsättningen för att vinstutdelning skall få ske är att en fastställd balansräkning för det senaste räkenskapsåret utvisar fritt eget kapital som överstiger eventuell redovisad förlust. Innan vinstutdelning får ske skall dock från detta överskott av fritt eget kapital dras av vad som enligt lag eller stadgar skall avsättas till bundet eget kapital. Bestämmelser om obligatorisk avsättning till en reservfond finns i 17 § 1 mom. Ytterligare

avsättningskyldighet kan följa av stadgarna. Dessa kan också t. ex. föreskriva att visst belopp av årets vinst skall avsättas till annan fond, som därvid får anses vara bunden. Bestämmelser om innebörden av uttrycken bundet resp. fritt eget kapital finns i 41 § andra stycket.

En förutsättning för att utdelning skall kunna ske i en moderförening är att det inte bara föreligger en utdelningsbar vinst hos moderföreningen utan också hos koncernen i dess helhet. Koncernens vinst och vad som i övrigt finns utdelningsbart inom koncernen skall framgå av koncernbalansräkningen. Vid beräkning av utdelningsbart belopp i en moderförening måste alltså avdrag göras för förlust som denna balansräkning utvisar. Dessutom skall avdrag göras för belopp som av det egna fria kapitalet i koncernen enligt årsredovisningarna för företag inom denna skall överföras till bundet eget kapital. Uppllysning i sistnämnda hänseende skall enligt 43 a § sjätte stycket sista meningen lämnas i moderföreningens förvaltningsberättelse.

Andra stycket, som innehåller en bestämmelse om högsta tillåtna insatsränta, har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.5).

Tredje stycket, som är nytt, innehåller en generell regel om försiktighet i fråga om vinstutdelning m. m. (jfr 12 kap. 2 § andra stycket i aktiebolagslagen).

Genom bestämmelsen klargörs att föreningens konsolideringsbehov måste beaktas vid bedömningen av vilken vinstutdelning eller utbetalning av gottgörelse till medlemmarna som får ske. Normalt torde en ganska betydande reservering av vinstmedel vara påkallad, om föreningen skall kunna möta försämringar i föreningens lönsamhet som kan bli en följd av konjunktur nedgång, konkurrens eller andra förhållanden. En annan viktig faktor som måste beaktas i detta sammanhang är föreningens likviditet. Till omständigheter som också bör beaktas – och som täcks genom det i lagtexten använda uttrycket "ställning i övrigt" – hör förändringar i föreningens ställning som har inträffat efter räkenskapsårets slut (se prop. 1975: 103 s. 478).

Om sådan gottgörelse som avses i 17 § 1 mom. inte inräknas i vinsten och alltså inte visas som vinst i balansräkningen, skall den enligt 40 § andra stycket föras via resultaträkningen som kostnad och alltså i balansräkningen tas upp som skuld till medlemmarna.

Straffbestämmelsen i 110 § 5 avser även utdelning m. m. i strid med det nya tredje stycket.

24 a §

Om en förening har blivit moderförening, skall styrelsen meddela detta till dotterföretagets ledning. Dotterföretagets ledning skall lämna styrelsen för moderföreningen de upplysningar som behövs för beräkningen av koncernens ställning och resultatet av koncernens verksamhet.

Paragrafen, som är ny, motsvarar 8 kap. 7 § aktiebolagslagen och 3 kap. 11 § förslaget till lag om årsredovisning m. m. i vissa företag. Bestämmel-

serna riktar sig i vad avser dotterföretag även till andra företag än ekonomiska föreningar.

38–44 a § Redovisning

De nya redovisningsbestämmelserna har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.2 och 2.3). Liksom i 11 kap. aktiebolagslagen har bestämmelserna delats upp i tre avsnitt, nämligen Årsredovisning m. m. (38–43 §§). Koncernredovisning (43 a §) samt Delårsrapport (44 och 44 a §§). I förslaget till lag om årsredovisning m. m. i vissa företag finns motsvarande bestämmelser i 2 och 3 kap.

Med hänsyn till att de nya bestämmelserna avviker från gällande föreningslag både i fråga om innehåll och uppställning har jag inte funnit det meningsfullt att vid de olika paragraferna hänvisa till eventuell motsvarighet i gällande rätt.

I gällande föreningslag finns i 43 a § en erinran om lagen (1972: 175) med vissa bestämmelser om bokföring av bostadslån m. m. Motsvarande bestämmelse fanns i 1944 års aktiebolagslag men har inte fått någon motsvarighet i den nya aktiebolagslagen eller i den nya bokföringslagen (se prop. 1975: 103 s. 440 och prop. 1975: 104 s. 236). En särskild erinran om 1972 års lag, som nyligen ändrats (se SFS 1979: 313), behövs inte heller i föreningslagen. 43 a § i gällande lydelse har alltså inte fått någon motsvarighet i de nya redovisningsbestämmelserna.

Årsredovisning m. m.

38 §

För varje räkenskapsår skall styrelsen avge årsredovisning. Denna består av resultaträkning, balansräkning och förvaltningsberättelse.

I fråga om resultaträkning och balansräkning i årsredovisning och i årsbokslut enligt bokföringslagen (1976: 125) gäller, förutom bestämmelserna i nämnda lag, föreskrifterna nedan om årsredovisning m. m. Dock tillämpas 39 § fjärde stycket och 40 § första stycket endast på årsredovisningen.

I årsredovisningen skall återges resultaträkningen och balansräkningen för närmast föregående räkenskapsår. Har under året ändring vidtagits beträffande specificeringen av poster i resultaträkningen och balansräkningen, skall uppgifterna från den tidigare årsredovisningen sammanställas så att dessa kan jämföras med posterna i den senare årsredovisningen, om särskilt hinder inte möter.

Årsredovisningen skall skrivas under av samtliga styrelseledamöter. Har beträffande årsredovisningen avvikande mening antecknats till styrelsens protokoll, skall yttrandet fogas till redovisningen.

Minst en månad före ordinarie föreningsstämma skall årsredovisningshandlingarna för det förflutna räkenskapsåret avlämnas till revisorerna.

Senast en månad efter det resultaträkningen och balansräkningen blivit fastställda, skall avskrift av årsredovisning och revisionsberättelse hållas tillgängliga hos föreningen för alla som är intresserade samt efter särskilt föreläggande av länsstyrelsen insändas dit. Sådant föreläggande utfärdas

när någon begär det. Föreningar som avses i 46 § 4 mom. första stycket är utan särskilt föreläggande skyldiga att insända nämnda handlingar till länsstyrelsen.

På avskriften av årsredovisningen skall en styrelseledamot teckna bevis om att resultaträkning och balansräkning har fastställts. Uppgift skall också lämnas om fastställsedagen. Beviset skall även innehålla uppgift om föreningsstämans beslut beträffande föreningens vinst eller förlust.

Paragrafen innehåller de grundläggande bestämmelserna om årsredovisningen.

Första stycket motsvarar 11 kap. 1 § första stycket aktiebolagslagen.

Andra stycket motsvarar 11 kap. 1 § andra stycket aktiebolagslagen. Resultaträkningen resp. balansräkningen skall i princip vara samma handling oavsett om den hör till årsbokslutet eller till årsredovisningen. En ekonomisk förening skall alltså vid utformningen av årsredovisningen beakta bokföringslagens bestämmelser om årsbokslut. Mellan årsbokslutet och årsredovisningen föreligger dock den skillnaden att årsbokslutet är internt medan årsredovisningen är offentlig. Detta motiverar vissa skillnader i bestämmelserna om årsbokslut resp. årsredovisning. Uppgifter om lagerreserven och bruttoomsättningssumman skall alltid lämnas i årsbokslutet men kan i vissa fall utelämnas i årsredovisningen (se 39 § fjärde stycket och 40 § första stycket).

Tredje stycket motsvarar 11 kap. 2 § första stycket aktiebolagslagen. Om den tidigare årsredovisningen inte har kunnat omarbetas, bör det lämpligen anges för vilka poster jämförbarhet inte föreligger. Enligt 42 § första stycket 5 skall en särskild redogörelse lämnas för väsentliga förändringar mellan åren i resultaträkning och balansräkning beträffande posters gruppering eller på annat sätt.

Fjärde och femte styckena motsvarar 11 kap. 2 § andra stycket och 3 § första stycket aktiebolagslagen. Bestämmelserna gäller även vid koncernredovisning (se 43 a § andra stycket).

Sjätte stycket, som motsvarar 11 kap. 3 § andra stycket första meningen aktiebolagslagen, har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.2). Som framgår av 57 § 1 mom. andra stycket skall i motsats till gällande lag även resultaträkningen fastställas av den ordinarie föreningsstämman. Bestämmelserna i förevarande stycke gäller även vid koncernredovisning. En moderförening är dock utan särskilt föreläggande skyldig att sända in koncernens redovisningshandlingar till länsstyrelsen (se 43 a § andra stycket).

Sjunde stycket motsvarar 11 kap. 3 § andra stycket andra och tredje meningarna aktiebolagslagen. Bestämmelserna gäller även vid koncernredovisning (se 43 a § andra stycket).

39 §

Utän hinder av vad som föreskrivs i 15 § fjärde stycket bokföringslagen (1976: 125) om användningen av belopp, varmed värdet av där avsedd

anläggningstillgång uppskrivs, får sådant belopp utnyttjas även till avsättning till en uppskrivningsfond, vilken får tas i anspråk endast för ändamål som avses i nämnda lagrum i bokföringslagen.

Vid värdering av aktier eller andelar som en moderförening äger i ett dotterföretag skall andelar som dotterföretaget äger i moderföreningen inte anses ha något värde.

Andelar i andra företag än aktiebolag skall likställas med aktier som ägs av moderföreningen vid uppställningen av moderföreningens resultaträkning och balansräkning samt vid specificering enligt 42 §.

I balansräkning och resultaträkning i årsredovisningen behöver storlek och förändringar av lagerreserven uppges endast av föreningar som avses i 46 § 4 mom. första stycket.

Paragrafen innehåller tillägg till bokföringslagen i vad avser ett par grundläggande bestämmelser om värdering resp. innehåll i resultaträkningen och balansräkningen.

Första stycket motsvarar 11 kap. 4 § första stycket aktiebolagslagen. Enligt 15 § fjärde stycket bokföringslagen får uppskrivning under vissa förutsättningar ske, om uppskrivningsbeloppet används till erforderlig nedskrivning av värdet på andra anläggningstillgångar och särskilda skäl föreligger för en sådan utjämning. Enligt vad jag har anfört i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.2) bör emellertid ekonomiska föreningar i likhet med aktiebolag också ha möjlighet att avsätta ett uppskrivningsbelopp till en uppskrivningsfond, hänförlig till föreningens bundna egna kapital. En bestämmelse härom har tagits in i förevarande stycke. Något annat användningssätt för fonden än som föreskrivs i bokföringslagen är dock inte tillåtet. Belopp som har avsatts till fonden skall alltså användas för behövlig nedskrivning av annan anläggningstillgång. Dessutom skall det finnas särskilda skäl för en sådan utjämning.

Andra stycket motsvarar 11 kap. 4 § andra stycket aktiebolagslagen. Bestämmelsen avser att förhindra att i en förenings balansräkning tas upp värdet av egna andelar indirekt via värdet av aktier eller andelar i ett dotterföretag. Bestämmelsen aktualiseras bl. a. om ett aktiebolag är medlem i en ekonomisk förening som genom förvärv av aktiebolaget blir dess moderförening.

Tredje stycket motsvarar 11 kap. 5 § första stycket aktiebolagslagen. Vad som avses är t. ex. andelar i handelsbolag och andra ekonomiska föreningar.

Fjärde stycket motsvarar 11 kap. 5 § andra stycket aktiebolagslagen. Alla ekonomiska föreningar är skyldiga att i årsbokslutet ta med uppgifter om lagerreserven (se vid 38 § andra stycket). Det har dock inte ansetts påkallat att föreskriva att alla ekonomiska föreningar (och aktiebolag) skall vara skyldiga att lämna sådana uppgifter även i den offentliga årsredovisningen (jfr dock LU 1975/76: 4 s. 95).

40 §

Om synnerliga skäl föreligger, får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer medge att bruttoomsättningssumman inte behöver anges i resultaträkningen i årsredovisningen.

I resultaträkningen skall utdelning på aktier i dotterbolag tas upp som en särskild intäktspost. Som en särskild kostnadspost skall tas upp gottgörelse som avses i 17 § 1 mom. och som inte har inräknats i årsvinsten.

Paragrafen innehåller vissa särbestämmelser i fråga om innehållet i resultaträkningen.

Första stycket motsvarar 11 kap. 6 § första stycket aktiebolagslagen. Enligt bokföringslagen skall bruttoomsättningssumman anges som en särskild post i den interna resultaträkningen. Enligt förevarande bestämmelse kan dispens ges när det gäller resultaträkningen i den offentliga årsredovisningen. Dispensmöjligheten är avsedd att tillämpas med stor försiktighet och tar närmast sikte på besvärande konkurrenssituationer som skulle kunna uppkomma för mindre företag (jfr prop. 1975: 103 s. 265).

Andra stycket första meningen motsvarar 11 kap. 6 § tredje stycket aktiebolagslagen. Andra meningen i förevarande stycke, som saknar motsvarighet i aktiebolagslagen, har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.2; jfr också vid 18 § tredje stycket). Som jag har anfört i den allmänna motiveringen får bokföringsnämnden i samråd med företrädare för kooperationen närmare överväga frågan om korrekt redovisning av gottgörelser som inte har räknats in i årsvinsten.

11 kap. 6 § andra stycket aktiebolagslagen i nuvarande lydelse har fått en motsvarighet i 42 § första stycket 6.

41 §

I balansräkningen skall aktier i dotterbolag tas upp som en särskild post bland tillgångarna.

En 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 insatser, reservfond och uppskrivningsfond. 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.

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

Om det i en fordrings- eller skuldpost enligt balansräkningen ingår en fordran hos eller skuld till ett dotterföretag eller en moderförening, skall beloppet anges särskilt. Angivandet får ske inom linjen. Detsamma gäller i fråga om pant och därmed jämförliga säkerheter eller ansvarsförbindelser till förmån för ett dotterföretag eller en moderförening.

Paragrafen innehåller vissa särbestämmelser om balansräkningen.

Första stycket motsvarar 11 kap. 7 § första stycket aktiebolagslagen. Bestämmelser om specifikation av aktieinnehavet finns i 42 § första stycket 1.

Andra stycket motsvarar 11 kap. 7 § andra stycket aktiebolagslagen. Med bundet eget kapital förstås sådana delar av det egna kapitalet som inte kan tas i anspråk för vinstutdelning. Hit räknas i första hand inbetalda insatser (inklusive s. k. överinsatser), reservfond och uppskrivningsfond. Även andra fonder kan emellertid vara att hänföra till föreningens bundna egna kapital, nämligen fonder till vilka på grund av föreskrift i stadgarna belopp skall avsättas av föreningens vinst. Med fritt eget kapital förstås fria fonder, balanserad vinst samt räkenskapsårets vinst. I överensstämmelse med motsvarande regler i aktiebolagslagen gäller att förlustposterna skall ingå under fritt eget kapital och tas upp som avdragsposter (negativa poster).

Enligt Svenska revisorsamfundet bör även föreskrivas att vid insatskapitalet skall anges antalet insatser och insatsernas nominella belopp (jfr 11 kap. 7 § tredje stycket aktiebolagslagen). Bakgrunden till att aktiebolagslagen innehåller en bestämmelse om att uppgift om antalet aktier och aktiernas nominella belopp skall tas upp vid aktiekapitalet är att man därigenom på ett enkelt sätt får underlag för att beräkna vissa nyckeltal, t.ex. vinst per aktie. En sådan bestämmelse för aktiebolagens del är naturlig med hänsyn till aktiebolagens karaktär av kapitalassociation. Med hänsyn till föreningarnas karaktär av personalassociation, där vinstintresset inte skjuts i förgrunden, har jag inte funnit anledning att föreslå en motsvarande bestämmelse i föreningslagen.

Inte heller 11 kap. 7 § fjärde stycket aktiebolagslagen har fått någon motsvarighet i föreningslagen.

Tredje stycket motsvarar 11 kap. 7 § femte stycket aktiebolagslagen samt 41 § 2 mom. i gällande lydelse. I överensstämmelse med gällande rätt föreskrivs att fordran på insats inte får tas upp som tillgång. Detta gäller vare sig insatsen har förfallit till betalning eller inte. Det ligger i sakens natur att en insats som inte har förfallit till betalning inte utgör någon tillgång för föreningen. Att redovisa ett sådant belopp som tillgång i balansräkningen kan alltså inte göras, och beloppet kan följaktligen inte heller räknas in i insatskapitalet. En sådan redovisning är däremot tänkbar beträffande insatser som har förfallit till betalning. Det får emellertid anses mindre lämpligt att räkna in förfallna men inte betalda insatser i det i balansräkningen utförda insatskapitalet. Förbudet häremot har därför bibehållits.

Det kan i olika sammanhang vara en fördel att redovisa förhållandet mellan inbetalda insatser och hela det tecknade insatskapitalet. Andra meningens i förevarande stycke innehåller en föreskrift härom. Till skillnad från vad som gäller i dag anges det tydligt att det är de betalda insatserna som skall föras ut som en särskild post under eget kapital.

Fjärde stycket motsvarar 11 kap. 7 § sjätte stycket aktiebolagslagen och 3 kap. 2 § andra stycket förslaget till lag om årsredovisning m. m. i vissa företag. Bestämmelserna skall iakttas av både moderföretag och dotterföretag.

42 §

Utöver vad som följer av bokföringslagen (1976:125) skall i resultaträkningen och balansräkningen lämnas uppgifter och särskilda upplysningar i följande hänseenden:

1. Aktier skall tas upp med angivande för varje bolag av dess namn, antalet aktier och dessas nominella värde och värde enligt balansräkningen. Understiger båda dessa värden för aktierna i ett bolag, som inte är dotterföretag, femtiotusen kronor eller det lägre belopp som motsvarar fem procent av föreningens eget kapital enligt balansräkningen, får dock specifikation utelämnas. När det från allmän och enskild synpunkt är påkallat, får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer tillåta att aktier även i andra fall redovisas utan specifikation.

2. Ändringar i beloppen av det egna kapitalets poster jämfört med föregående balansräkning skall specificeras.

3. För varje post som upptas i balansräkningen som anläggningstillgång och där skepp eller maskiner, inventarier och dylikt eller byggnader ingår skall anges dels tillgångarnas anskaffningsvärde, dels det sammanlagda beloppet av de av- och nedskrivningar som har företagits på anskaffningsvärdet intill balansdagen. Har sådana tillgångar uppskrivits, skall även anges kvarstående oavskrivet belopp av uppskrivningen.

4. För fastigheter som är anläggningstillgångar skall anges taxeringsvärdet med fördelning på de tillgångar som har upptagits under särskilda poster i balansräkningen.

5. Om det har förekommit sådan förändring i resultaträkning eller balansräkning beträffande posters gruppering eller eljest som väsentligt påverkar jämförbarheten mellan åren, skall redogörelse lämnas för förändringen.

6. Driver föreningen rörelsegrenar som är väsentligen oberoende av varandra, skall bruttoresultatet av varje sådan rörelsegren redovisas särskilt.

De uppgifter och särskilda upplysningar som avses i första stycket får tas in i noter, om tydliga hänvisningar görs vid de poster i redovisningshandlingarna till vilka de hänförs.

Paragrafen innehåller bestämmelser om skyldighet att lämna vissa tilläggsuppgifter och särskilda upplysningar i anslutning till resultaträkningen och balansräkningen.

Första stycket innehåller sex punkter.

Första punkten motsvarar 11 kap. 8 § första stycket 1 aktiebolagslagen. Bestämmelserna gäller inte bara aktier utan även andelar i andra företag än aktiebolag (se 39 § tredje stycket).

Det förekommer att särskilt större ekonomiska föreningar äger mindre poster av aktier eller andelar i ekonomiska föreningar. I fråga om sådana poster saknar en offentlig specificering nämnvärt intresse. Det medges

därför att sådana smärre innehav kan sammanföras i aktiespecifikationen i en gemensam post, som kan kallas "Diverse aktier (och andelar)". Förutsättning härför är emellertid att såväl aktiernas nominella värde som deras värde enligt balansräkningen inte uppgår till 50 000 kr eller det lägre belopp som motsvarar 5 % av den aktieäggande föreningens egna kapital. Det sagda kan belysas med följande exempel. Föreningen A har aktieposter i bolagen X, Y och Z, bokförda till sina nominella värden 42 000 kr, 27 000 kr resp. 52 000 kr. I gemensam post får då upptagas 69 000 kr (summan av X och Y) medan aktieposten i Z redovisas särskilt. Från 5 %-regeln bortses i detta exempel.

Undantaget från specifikationskravet gäller inte för aktier eller andelar i dotterföretag. Detta är i linje med de allmänna krav som måste ställas på fullgod insyn i koncernens uppbyggnad och förhållanden. Liksom enligt aktiebolagslagen kan dock dispens meddelas från kravet på specifikation av innehav av aktier eller andelar i dotterföretag och även andra innehav överskridande beloppsgränsen, om det är påkallat ur allmän och enskild synpunkt.

Bokföringsnämnden har utfärdat en anvisning om specifikationsbestämmelserna (KFS 1978: 9, BFN: 9).

Andra punkten motsvarar 11 kap. 8 § första stycket 3 aktiebolagslagen.

Det egna kapitalets poster kan ändras på många sätt, bl. a. genom vinstdisposition eller förlusttäckning, genom återbetalning av insatser, genom nedsättning av insatsernas belopp eller genom uppskrivning av anläggningstillgångar. För varje post som ändras skall anges slaget av ändring samt dennas belopp.

Av bestämmelsens karaktär framgår att specifikationskravet inte gäller den post i huvudgruppen Eget kapital, som utgörs av nettovinst eller förlust för räkenskapsåret. Vad som upptas som sådan post i en balansräkning övergår ju omedelbart efter balansdagen till att utgöra balanserad vinst eller förlust. Den automatiska överföring som skett i fråga om vinst eller förlust i den föregående balansräkningen behöver inte ingå i specifikationen. Består den enda ändringen i övrigt av det egna kapitalet däri att en utdelning beslutats, kommer denna sålunda att redovisas som en förändring av beloppet balanserad vinst.

Tredje punkten motsvarar 11 kap. 8 § första stycket 6 aktiebolagslagen. Bokföringsnämnden har i en anvisning (KFS 1977: 28, BFN: 7) behandlat frågan om framtagning av gamla anskaffningsvärden (jfr punkt 4 i övergångsbestämmelserna).

Fjärde och femte punkterna motsvarar 11 kap. 8 § första stycket 7 och 8 aktiebolagslagen. Punkten 5 har behandlats vid 38 § tredje stycket.

Sjätte punkten motsvarar 11 kap. 6 § andra stycket aktiebolagslagen i nuvarande lydelse. I lagrådsremissen med förslag till ny lagstiftning om handelsbolag m. m. har föreslagits att nämnda bestämmelse i aktiebolagslagen förs över till 11 kap. 8 § första stycket 9. En följd härav är att

uppgifterna enligt andra stycket i sistnämnda paragraf får tas in i en not (jfr 2 kap. 7 § förslaget till lag om årsredovisning m. m. i vissa företag). Motsvarande gäller enligt andra stycket i förevarande paragraf för de ekonomiska föreningarna. I förhållande till gällande lag (42 § andra stycket A1) innebär förevarande bestämmelse att uppgiftsskyldigheten inte längre kan modifieras genom åberopande av skada för föreningen.

Andra stycket motsvarar 11 kap. 8 § andra stycket aktiebolagslagen.

43 §

Förvaltningsberättelsen skall upprättas med iakttagande av god redovisningssed.

I förvaltningsberättelsen skall lämnas upplysning dels om sådana för bedömningen av föreningens verksamhetsresultat och ställning viktiga förhållanden, för vilka redovisning inte skall lämnas i resultaträkningen eller balansräkningen, dels om händelser av väsentlig betydelse för föreningen, som har inträffat under räkenskapsåret eller efter dettas slut. Förvaltningsberättelsen skall vidare innehålla uppgifter om väsentliga förändringar i medlemsantalet samt om summorna av insatsbelopp som skall återbetalas under nästa räkenskapsår dels enligt 16 § 1 mom., dels enligt 16 a §.

I förvaltningsberättelsen skall anges medelantalet under räkenskapsåret anställda personer såväl för företaget i dess helhet som för varje arbetsställe med mer än tjugo anställda. Vidare skall anges det sammanlagda beloppet av räkenskapsårets löner och ersättningar dels till styrelsen och andra personer i ledande ställning, dels till övriga anställda. Har föreningen anställda i flera länder, skall löner och ersättningar anges särskilt för varje land jämte uppgift om medelantalet anställda i respektive land.

Förvaltningsberättelsen skall innehålla förslag till dispositioner beträffande föreningens vinst eller förlust.

För förening som avses i 46 § 4 mom. första stycket skall till förvaltningsberättelsen fogas en finansieringsanalys. I finansieringsanalysen skall redovisas föreningens finansiering och kapitalinvesteringar under räkenskapsåret.

Paragrafen innehåller bestämmelser om förvaltningsberättelsen.

Första stycket motsvarar 11 kap. 1 § tredje stycket aktiebolagslagen. Att god redovisningssed skall iaktas även i fråga om resultaträkningen och balansräkningen följer av hänvisning i 38 § andra stycket till bokföringslagen.

Andra stycket första meningen motsvarar 11 kap. 9 § första stycket aktiebolagslagen. I motsats till gällande lag (43 § 1 mom. första stycket andra meningen) anges det inte i förevarande bestämmelse att uppgiftsskyldigheten kan modifieras genom åberopande av skada för föreningen. Att det ändå finns visst utrymme för en sådan modifiering av uppgiftsskyldigheten framgår av vad lagrådet oemotsagt anfört i samband med motsvarande ändring för aktiebolagen (se prop. 1975: 103 s. 768 och 789).

Bestämmelserna gäller även vid koncernredovisning (se 43 a § sjätte stycket).

Andra stycket andra meningen, som saknar motsvarighet i aktiebolags-

lagen, överensstämmer med gällande föreningslag (43 § 1 mom. första stycket första meningen). Enligt min mening bör föreningarna ha möjlighet att lämna ifrågavarande information i en specificerande not till förvaltningsberättelsen, om det bidrar till att öka läsbarheten och överskådligheten.

Enligt 40 § andra stycket skall vissa gottgörelser redovisas i resultaträkningen och alltså inte som enligt gällande föreningslag i förvaltningsberättelsen.

Tredje stycket motsvarar 11 kap. 9 § andra stycket aktiebolagslagen (jfr 43 § 1 mom. tredje stycket gällande föreningslag). Bestämmelserna gäller även vid koncernredovisning (se 43 a § sjätte stycket).

Enligt förevarande bestämmelse skall i en särskild post redovisas löner och ersättningar till styrelsen och andra personer i ledande ställning. Motsvarande formulering används i gällande föreningslag medan aktiebolagslagen har "styrelsen och verkställande direktör". Liksom enligt gällande rätt avses jämte styrelseledamöterna den motsvarighet som kan förekomma till verkställande direktören.

Av det i lagtexten använda uttrycket räkenskapsårets löner och ersättningar framgår att det är årets utgiftssumma, ej utbetalningssumma, av löner etc. som skall anges. Till ersättningar hör arvoden, provisioner, semesterersättningar och andra belopp som utgår direkt till vederbörande, däremot inte pensions- och socialförsäkringspremier o. dyl.

Bokföringsnämnden har utfärdat en anvisning om tillämpningen av 11 kap. 9 § andra stycket aktiebolagslagen (KFS 1978: 2, BFN: 8).

Fjärde stycket motsvarar 11 kap. 9 § tredje stycket aktiebolagslagen (jfr 43 § 2 mom. tredje stycket gällande föreningslag).

Femte stycket motsvarar 11 kap. 9 § fjärde stycket aktiebolagslagen (jfr 44 a § andra stycket gällande föreningslag). I lagrådsremissen med förslag till ny lagstiftning om handelsbolag m. m. har efter önskemål av bokföringsnämnden föreslagits en ändring av nämnda bestämmelse i aktiebolagslagen (jfr 2 kap. 8 § förslaget till lag om årsredovisning m. m. i vissa företag). Avsikten med ändringen är att underlätta en önskvärd vidareutveckling av praxis beträffande utformningen av finansieringsanalyser. Vid utformningen av förevarande stycke har den föreslagna ändringen beaktats.

Enligt 43 a § sista stycket skall finansieringsanalys i vissa fall upprättas även för koncerner.

Koncernredovisning

43 a §

I en moderförening skall, utöver årsredovisning för moderföreningen, för varje räkenskapsår avges en koncernredovisning bestående av koncernresultaträkning och koncernbalansräkning. Redovisningen skall hänföra sig till balansdagen för moderföreningen.

Bestämmelserna i 38 § fjärde–sjunde styckena tillämpas även på koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse. Moderföreningen är dock utan särskilt föreläggande skyldig att insända nämnda handlingar till länsstyrelsen.

Koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen skall var för sig utgöra ett sammandrag av moderföreningens och dotterföretagens resultaträkningar och balansräkningar. Sammandraget skall upprättas enligt god redovisningssed.

Koncernresultaträkningen skall utvisa koncernens årsresultat efter avdrag för redovisad vinstutdelning inom koncernen och efter avdrag eller tillägg för ökning eller minskning av internvinst under räkenskapsåret. Koncernbalansräkningen skall utvisa beloppet av fritt eget kapital eller ansamlad förlust i koncernen efter avdrag för internvinster. Med internvinst avses på moderföreningen belöpande andel av vinst på överlåtelse av en tillgång inom koncernen, i den mån inte överlåtelse av tillgången därefter har skett till en köpare utanför koncernen eller förbrukning av tillgången eller nedsättning av dess värde har ägt rum hos det företag inom koncernen som har förvärvat tillgången.

Om det med hänsyn till koncernens sammansättning eller andra särskilda skäl är förenat med synnerliga svårigheter att vid koncernredovisningen i visst hänseende tillämpa tredje eller fjärde stycket, får de undantag göras som förhållandena kräver. För sådana undantag skall lämnas en motiverad redogörelse i moderföreningens förvaltningsberättelse.

I förvaltningsberättelsen för en moderförening skall vidare lämnas sådana upplysningar om koncernen som avses i 43 § andra stycket första meningen och tredje stycket. Redogörelse skall lämnas om vilka metoder och värderingsprinciper som har använts vid uppgörande av koncernredovisningen. Därjämte skall uppges det belopp, som av det fria egna kapitalet i koncernen enligt årsredovisningarna för företag inom denna skall överföras till bundet eget kapital.

Ett dotterföretag skall i förvaltningsberättelsen eller, om företaget inte är skyldigt att upprätta förvaltningsberättelse, i en bilaga till sin balansräkning ange namnet på moderföreningen och i förekommande fall dennas moderförening. Moderföreningen och dotterföretaget skall vidare ange hur stor andel av årets inköp och försäljningar som avser annat företag inom samma koncern.

Uppgifter om koncernens lagerreserv skall tas in i koncernredovisningen, om koncernen är av sådan storlek som avses i 46 § 4 mom. tredje stycket. I sådana fall skall till koncernredovisningen fogas en finansieringsanalys för koncernen.

Paragrafen innehåller grundläggande bestämmelser om koncernredovisningens omfattning och innehåll.

Första stycket motsvarar 11 kap. 10 § första stycket aktiebolagslagen. Alla företag inom samma koncern skall enligt 12 § bokföringslagen ha samma räkenskapsår, om inte riksskatteverket på grund av synnerliga skäl medger annat.

Andra stycket första meningen motsvarar 11 kap. 10 § andra stycket aktiebolagslagen. I 57 § 1 mom. finns bestämmelser om behandlingen på föreningsstämman av koncernredovisningshandlingarna.

Andra stycket andra meningen, som saknar motsvarighet i aktiebolagslagen, har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.3). I förhållande till promemoriaförslaget har bestämmelsen ändrats så att koncernredovisningshandlingarna alltid skall sändas in till länsstyrelsen och alltså inte bara av moderföreningar i större koncerner (jfr 3 kap. 6 § förslaget till lag om årsredovisning m. m. i vissa företag). Handlingarna skall sändas in till länsstyrelsen i det län där moderföreningen har sitt säte.

Tredje stycket motsvarar 11 kap. 11 § första stycket aktiebolagslagen (jfr 3 kap. 7 § första stycket förslaget till lag om årsredovisning m. m. i vissa företag). Förevarande bestämmelse har formulerats i överensstämmelse med sistnämnda lagrum och jag hänvisar till vad jag har anfört i lagrådsremissen med förslag till ny lagstiftning om handelsbolag m. m.

Fjärde stycket motsvarar 11 kap. 11 § andra stycket aktiebolagslagen. Uttrycket "på moderföreningen belöpande andel" av vinsten innebär att vid uträkningen av internvinst avdrag får göras för den vinst som belöper på minoritetsandelar i dotterföretaget. Endast så stor del av vinsten som motsvarar moderföreningens andel i ett dotterbolags aktiekapital anses alltså utgöra internvinst.

Jag avser inte att här närmare uppehålla mig vid den tekniska utformningen av hur eliminering av olika transaktioner skall gå till. Denna fråga får överlämnas till praxis. I detta sammanhang vill jag också nämna att Föreningen Auktoriserade revisorer FAR i sin årliga medlemsmatrikel behandlar bl. a. metodproblem vid upprättande av koncernredovisning.

Femte stycket motsvarar 11 kap. 11 § tredje stycket aktiebolagslagen (se prop. 1975: 103 s. 469).

Sjätte stycket motsvarar 11 kap. 11 § fjärde stycket aktiebolagslagen (jfr bokföringsnämndens anvisning KFS 1978: 2, BFN: 8).

Sjunde stycket motsvarar 11 kap. 11 § femte stycket aktiebolagslagen (jfr prop. 1975: 103 s. 283 samt bokföringsnämndens anvisning KFS 1978: 10, BFN 10).

Som framgår av paragrafen skall den iakttas inte bara av moderföreningen utan även av dotterföretag (jfr 3 kap. 8 § förslaget till lag om årsredovisning m. m. i vissa företag).

Åttonde stycket motsvarar 11 kap. 11 § sjätte stycket aktiebolagslagen.

Delårsrapport

44 §

För förening som avses i 46 § 4 mom. första stycket och för moderförening i koncern som avses i 46 § 4 mom. tredje stycket skall minst en gång under varje räkenskapsår som omfattar mer än tio månader avges en särskild redovisning (delårsrapport). Rapporterna skall avse föreningens verksamhet från räkenskapsårets början. Minst en rapport skall omfatta en period av minst hälften och högst två tredjedelar av räkenskapsåret.

Delårsrapporterna avges av styrelsen eller av den styrelseledamot som styrelsen bestämmer. Rapporterna skall hos föreningen hållas tillgängliga

för envar och genast sändas till den medlem som begär det. Delårsrapporter som avses i första stycket tredje meningen skall senast två månader efter rapportperiodens utgång sändas in till länsstyrelsen.

Paragrafen, som innehåller grundläggande bestämmelser om avgivande av delårsrapport, motsvarar 11 kap. 12 § aktiebolagslagen (jfr 44 a § andra stycket gällande föreningslag). Skyldigheten att avge delårsrapporter åvilar de ekonomiska föreningar som måste ha auktoriserad revisor. I förhållande till promemoriaförslaget har andra stycket i förevarande paragraf ändrats så att styrelsen kan uppdra åt någon styrelseledamot att avge delårsrapporterna. Enligt aktiebolagslagen kan motsvarande uppdrag lämnas den verkställande direktören.

44 a §

I delårsrapporter skall översiktligt redogöras för verksamheten och resultatutvecklingen i denna samt för investeringar och förändringar i likviditet och finansiering sedan föregående räkenskapsårs utgång. Vidare skall lämnas beloppsuppgifter om omsättningen och resultatet före bokslutsdispositioner och skatt under rapportperioden. Om särskilda skäl föreligger, får en ungefärlig beloppsuppgift beträffande resultatet lämnas. Bestämmelserna i 40 § första stycket och 43 § andra stycket första meningen gäller i tillämpliga delar i fråga om delårsrapport.

Om en koncern är av sådan storlek som anges i 46 § 4 mom. tredje stycket, skall moderföreningen i delårsrapporterna, utöver uppgifter för moderföreningen, lämna uppgifter för koncernen motsvarande vad som sägs i första stycket. Uppgifter om omsättning och resultat skall avse beloppen efter avdrag för interna poster inom koncernen och med hänsyn tagen till internvinsteliminering.

Om särskilda hinder inte möter, skall i anslutning till uppgifter enligt första och andra styckena även lämnas motsvarande uppgifter för samma rapportperiod under det föregående räkenskapsåret.

Begrepp och termer skall i möjlig mån överensstämma med dem som har använts i den senast framlagda årsredovisningen.

Paragrafen, som innehåller bestämmelser om innehållet i delårsrapporterna, motsvarar 11 kap. 13 och 14 §§ aktiebolagslagen (jfr 44 a § andra stycket gällande föreningslag).

Revision

De nya revisionsbestämmelserna har behandlats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.4). Bestämmelserna i 45–51 §§ överensstämmer i stort sett med vad som gäller enligt 10 kap. aktiebolagslagen (jfr också 4 kap. i förslaget till lag om årsredovisning m. m. i vissa företag).

45 §

En eller flera revisorer utses på föreningsstämma, om ej revisor enligt stadgarna skall tillsättas i annan ordning. Tillika kan en eller flera revisors-

suppleanter utses. Bestämmelserna i denna lag om revisorer gäller i tillämpliga delar om suppleanter.

Revisorer skall utses för tiden till dess stämma som avses i 57 § 1 mom. har hållits. *De får inte utses för längre tid än till och med den stämma som skall äga rum under andra räkenskapsåret efter det de utsetts. Även om den tid för vilken en revisor har blivit utsedd inte har gått till ända, får revisorn skiljas från uppdraget genom beslut av den som utsett honom. Om en revisor som är vald på föreningsstämma entledigas eller eljest avgår eller avlider eller det uppkommer hinder för honom enligt 46 § 1 eller 4 mom. att vara revisor och det ej finns någon suppleant, åligger det styrelsen att ofördröjligen föranstalta om val av ny revisor.*

Den som har utsetts till revisor skall ofördröjligen underrättas om det. *Har han valts på föreningsstämma, sker underrättelse genom styrelsens försorg och eljest av den som tillsatt honom.*

Paragrafen innehåller bestämmelser om utseende av revisorer (jfr 10 kap. 1 § första–tredje styckena aktiebolagslagen). En motsvarighet till första stycket första meningen i paragrafens gällande lydelse återfinns i 50 § första stycket i departementsförslaget. I förhållande till promemoriaförslaget har första stycket i förevarande paragraf kompletterats med bestämmelser om revisorssuppleanter (jfr 10 kap. 1 § tredje stycket aktiebolagslagen). Övriga ändringar i paragrafen är redaktionella.

46 §

1 mom. Revisorer skall vara svenska medborgare och bosatta i Sverige, om inte regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer tillåter annat för särskilt fall. Den som är omyndig eller i konkurs kan inte vara revisor. Revisorer skall ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden som med hänsyn till arten och omfånget av föreningens verksamhet fordras för fullgörande av uppdraget.

Till revisorer kan även utses auktoriserade eller godkända revisionsbolag. Vid tillämpning av bestämmelserna om revision likställs auktoriserade revisionsbolag med auktoriserade revisorer och godkända revisionsbolag med godkända revisorer. Ett bolag som utses till revisor skall till föreningens styrelse anmäla vem som är huvudansvarig för revisionen. I ett auktoriserat revisionsbolag skall den huvudansvarige vara auktoriserad revisor och i ett godkänt revisionsbolag skall han vara auktoriserad eller godkänd revisor. Bestämmelserna i tredje och fjärde styckena samt 53 § tillämpas på den huvudansvarige. Om ett revisionsbolag har utsetts till revisor, skall ersättningskyldighet som kan uppkomma vid fullgörande av revisionsuppdraget åligga revisionsbolaget och den huvudansvarige.

Den kan inte vara revisor som

1. är ledamot av styrelsen i föreningen eller dess dotterföretag eller biträder vid föreningens bokföring eller medelsförvaltning eller föreningens kontroll däröver,

2. är anställd hos eller eljest intar en underordnad eller beroende ställning till föreningen eller någon som avses under 1 eller är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder föreningen vid grundbokföringen eller medelsförvaltningen eller föreningens kontroll däröver,

3. är gift med eller sammanlever under äktenskapsliknande förhållanden med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till

person som avses under 1 eller är besvägrad med sådan person i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller

4. utöver vad som normalt sammanhänger med medlemskap i förening- en, står i låneskuld till föreningen eller annat företag i samma koncern eller har förpliktelser för vilka föreningen eller sådant företag har ställt säkerhet.

I ett dotterföretag kan den inte vara revisor som enligt tredje stycket inte är behörig att vara revisor i moderföreningen.

2 mom. Om det hos en sammanslutning med ändamål att ha hand om gemensamma uppgifter för föreningar finns ett särskilt revisionsorgan, får sammanslutningen eller, om revisionsorganet utgör juridisk person, denna utses till revisor. Den som sålunda har tillsatts som revisor skall utse en för uppdraget lämpad person att förrätta revisionen. I fråga om honom gäller i tillämpliga delar vad som i denna lag sägs om revisor. Om en sammanslutning eller ett revisionsorgan har utsetts till revisor, skall ersättningsskyldighet som kan uppkomma för den som har förrättat revisionen åvila också den som har utsett honom.

Föreligger fall som avses i 4 mom. första eller tredje stycket, får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer, om särskilda skäl föreligger, medge att en sammanslutning eller ett revisionsorgan utses till revisor trots att revisionen därmed inte kommer att förrättas av någon auktoriserad revisor.

3 mom. Till revisor i ett dotterföretag bör utses minst en av moderföreningens revisorer, om det kan ske.

4 mom. Minst en revisor skall vara auktoriserad, om

1. tillgångarnas nettovärde enligt fastställda balansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett gränobelopp som motsvarar 1 000 gånger det enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring bestämda basbeloppet för den sista månaden av respektive räkenskapsår, eller

2. antalet anställda hos föreningen under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren i medeltal har överstigit 200.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer kan i fråga om förening som avses i första stycket förordna att en viss godkänd revisor får utses i stället för en auktoriserad revisor. Sådana beslut är giltiga i högst fem år.

Första och andra styckena gäller även för en moderförening i en koncern, om nettovärdet av koncernföretagens tillgångar enligt fastställda koncernbalansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger det gränobelopp som anges i första stycket eller om antalet anställda vid koncernföretagen under nämnda tid i medeltal har överstigit 200.

I andra föreningar än som avses i första och tredje styckena skall en auktoriserad revisor eller en godkänd revisor utses, om minst en tiondel av samtliga röstberättigade begär det vid en föreningsstämma.

Paragrafen innehåller bestämmelser om vem som kan utses till revisor och om jäv för revisorer.

1 mom. första stycket motsvarar 10 kap. 2 § första och andra styckena i aktiebolagslagen. I förhållande till gällande rätt har den sakliga ändringen gjorts att revisorn inte får vara i konkurs.

1 mom. andra stycket motsvarar 10 kap. 2 § tredje stycket aktiebolagsla-

gen. Bestämmelserna om revisionsbolag innebär en utvidgning i förhållande till gällande bestämmelser i 2 mom. om särskilda revisionsorgan. Sista meningen är ny i förhållande till promemorieförslaget. Bestämmelsen, som motsvarar 15 kap. 2 § andra stycket aktiebolagslagen, innebär att revisionsbolaget och den huvudansvarige solidariskt svarar för skadeståndsskyldighet som kan uppkomma enligt 106–109 §§ föreningslagen.

1 mom. tredje stycket, som ersätter det nuvarande andra stycket, motsvarar 10 kap. 4 § första stycket aktiebolagslagen. Bestämmelserna innebär en viss skärpning i förhållande till gällande rätt. Kommerskollegium har utfärdat anvisningar som för aktiebolagens del närmare preciserar jävsbestämmelserna. Dessa bestämmelser återfinns i kommerskollegiets författningssamling KFS 1977: 23.

En revisor får i princip inte stå i låneskuld till den förening han skall revidera. Med hänsyn till att det emellertid är ett normalt led i en förenings verksamhet att medlemmar till exempel åtnjuter kredit för varuinköp eller får en förenings borgen för produktionslån har jävsbestämmelsen under punkt 4 utformats så att föreningsmedlemmar kan vid sidan om externa revisorer ställa upp som förtroenderevisorer i föreningsarbetet.

1 mom. fjärde stycket motsvarar 10 kap. 4 § andra stycket aktiebolagslagen.

2 mom., som saknar motsvarighet i aktiebolagslagen, innehåller bestämmelser om särskilda revisionsorgan. I promemorian föreslogs inte någon ändring av dessa bestämmelser. På skäl som har redovisats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.4) har bestämmelserna kompletterats med en dispensmöjlighet i fråga om kravet på auktoriserad revisor.

3 mom. motsvarar 10 kap. 2 § fjärde stycket aktiebolagslagen.

4 mom., som innehåller bestämmelser om krav på en auktoriserad revisor i vissa föreningar, motsvarar 10 kap. 3 § andra–femte styckena aktiebolagslagen. Bestämmelserna utgör en nyhet i föreningslagen.

I promemorian föreslogs att endast antalet anställda skulle vara avgörande som storlekskriterium. På skäl som har redovisats i den allmänna motiveringen (avsnitt 2.2) har i överensstämmelse med aktiebolagslagen även balansomslutningens storlek tagits med som ett alternativt storlekskriterium.

47 §

Har revisorer ej utsetts till föreskrivet antal eller har revisorer utsetts utan iakttagande av bestämmelserna i 46 § 1 eller 4 mom., åligger det styrelsen och styrelseledamot att ofördröjligen anmäla förhållandet för länsstyrelsen. Anmälan får göras även av föreningsmedlem, av röstberättigad som ej är medlem eller av borgenär.

Har anmälan gjorts enligt första stycket, skall länsstyrelsen, i fall då revisorer inte har utsetts till föreskrivet antal, förordna revisorer. Är revisor omyndig eller har någon, som ej är här i riket bosatt svensk medborgare, utan vederbörligt tillstånd utsetts till revisor eller har någon utsetts till revisor i strid mot 46 § 1 mom. tredje eller fjärde stycket eller 4

mom., skall på anmälan därom länsstyrelsen förklara honom entledigad och förordna en ny revisor i hans ställe. Förordnande av revisor skall avse tiden till dess en annan revisor har blivit utsedd i föreskriven ordning. Har föreningsstämman underlåtit att på begäran enligt 46 § 4 mom. fjärde stycket utse en auktoriserad eller godkänd revisor och gör röstberättigad inom en månad från stämman framställning till länsstyrelsen, skall denna förordna sådan revisor.

Revisorer som utses enligt denna paragraf har rätt till skäligt arvode av föreningen.

Ändringarna utgör en konsekvens av de nya bestämmelserna i 46 §. Bestämmelserna i förevarande paragraf motsvarar i huvudsak 10 kap. 6 § aktiebolagslagen.

49 §

En revisor får vid revisionen inte anlita någon som inte enligt 46 § 1 mom. tredje eller fjärde stycket är behörig att vara revisor. Har föreningen eller moderföreningen en anställd i sin tjänst med uppgift att uteslutande eller huvudsakligen ha hand om föreningens interna revision, får dock en sådan anställd anlitas vid revisionen i den utsträckning det är förenligt med god revisionssed.

Revisorn ansvarar för skada som uppsåtligen eller av vårdslöshet vållas föreningen av hans medhjälpare.

Paragrafen innehåller bestämmelser om revisionsmedhjälpare. Första stycket, som motsvarar 10 kap. 4 § tredje stycket aktiebolagslagen, ersätter paragrafens nu gällande tre stycken. Andra stycket motsvarar 15 kap. 2 § första stycket andra meningen aktiebolagslagen och utgör en nyhet i förhållande till promemoriaförslaget.

50 §

En revisor skall i den omfattning som följer av god revisionssed granska föreningens årsredovisning jämte räkenskaperna samt styrelsens förvaltning. Är föreningen moderförening, skall revisorn även granska koncernredovisningen och koncernföretagens inbördes förhållanden i övrigt.

Revisorn skall följa de särskilda föreskrifter som meddelas av föreningsstämman, om de inte strider mot lag, stadgarna eller god revisionssed.

Styrelsen skall bereda revisorn tillfälle att verkställa granskningen i den omfattning revisorn finner behövligt samt lämna de upplysningar och det biträde som han begär. Samma skyldighet åligger styrelsen och revisorn i en dotterförening gentemot revisorn i en moderförening.

Sedan revisorn slutfört granskningen, skall han teckna en hänvisning till revisionsberättelsen på årsredovisningen och i en moderförening på koncernredovisningen. Finns revisorn att balansräkningen eller resultaträkningen inte bör fastställas, skall han anteckna även detta. I en moderförening gäller detsamma i fråga om koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen.

Erinringar som revisorn framställer till styrelsen skall han anteckna i protokoll eller någon annan handling. Handlingen skall överlämnas till styrelsen och bevaras av denna på ett betryggande sätt.

Paragrafen innehåller allmänna bestämmelser om en revisors åligganden och om styrelsens skyldighet att medverka vid och underlätta revisionen.

Första och andra styckena motsvarar 10 kap. 7 § aktiebolagslagen. Hänvisningen i första stycket till god revisionsred medför att de nu gällande detaljerade bestämmelserna kan upphävas. Andra stycket innebär inte någon ändring i sak i förhållande till gällande bestämmelser.

Tredje stycket motsvarar 10 kap. 8 § aktiebolagslagen och innebär en ändring i förhållande till gällande bestämmelser endast i vad avser koncernförhållanden.

Fjärde stycket, som saknar motsvarighet i gällande föreningslag, motsvarar 10 kap. 9 § aktiebolagslagen.

Femte stycket, som också saknar motsvarighet i gällande föreningslag, motsvarar 10 kap. 11 § aktiebolagslagen.

Enligt 51 § tredje stycket skall revisorn i revisionsberättelsen föra in upplysningar som han anser böra komma till föreningsmedlemmarnas kännedom. Förevarande bestämmelse avser sådana erinringar som revisorn gör till styrelsen men som han inte anser vara av den beskaffenheten att de bör bringas till medlemmarnas och allmänhetens kännedom. Anledningen härtill kan vara att de är mindre betydelsefulla eller berör affärshemligheter e. d. Sådana erinringar bör göras skriftligen så att de för framtiden är tillgängliga för styrelsen och även för senare revisorer, vilket bidrar till att ge kontinuitet åt revisionen. Med hänsyn till att revisionsprotokollet inte är obligatoriskt föreskrivs att erinringar skall införas i protokoll eller annan handling. Revisorerna kan alltså ge sin erinran i en rapport eller i ett vanligt brev e. d. Dessa skriftliga erinringar i protokoll eller annan handling skall förvaras hos styrelsen på betryggande sätt. De blir inte offentliga men är liksom föreningens handlingar i övrigt tillgängliga för senare revisorer.

51 §

Revisorerna skall för varje räkenskapsår avge en av dem undertecknad revisionsberättelse, som skall överlämnas till styrelsen minst två veckor före den i 57 § 1 mom. angivna föreningsstämman. Revisorerna skall också inom samma tid till styrelsen återställa de *redovisningshandlingar som har överlämnats till dem.*

Revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande, huruvida årsredovisningen har uppgjorts enligt denna lag. Innehåller inte årsredovisningen sådana upplysningar som skall lämnas enligt denna lag, skall revisorn ange detta och lämna behövliga upplysningar i sin berättelse, om det kan ske.

Har revisorn vid sin granskning funnit att någon åtgärd eller försummelse, som kan föranleda ersättningsskyldighet, ligger en styrelseledamot till last eller att en styrelseledamot på annat sätt har handlat i strid mot denna lag eller stadgarna, skall det anmärkas i berättelsen. Revisionsberättelsen skall även innehålla ett uttalande i fråga om ansvarsfrihet för styrelseledamöterna. Revisorn kan i övrigt i berättelsen meddela upplysningar som han önskar bringa till medlemmarnas kännedom.

Revisionsberättelsen skall innehålla särskilda uttalanden om faststäl-

lande av balansräkningen och resultaträkningen samt om det i förvaltningsberättelsen framställda förslaget till dispositioner beträffande föreningens vinst eller förlust.

I en moderförening skall revisorn avge en särskild revisionsberättelse beträffande koncernen. Härvid skall första—fjärde styckena tillämpas.

Paragrafen, som innehåller bestämmelser om revisionsberättelsen, motsvarar 10 kap. 10 § aktiebolagslagen. Bestämmelserna överensstämmer i huvudsak med nuvarande bestämmelser utom det nya femte stycket som avser koncerner.

Enligt *andra stycket* skall revisionsberättelsen innehålla ett uttalande, huruvida årsredovisningen har gjorts upp enligt denna lag. Enligt 38 § andra stycket skall bestämmelserna om årsbokslut i bokföringslagen iakttagas vid upprättande av årsredovisningen. Revisorns uttalande skall alltså göras med beaktande också av bestämmelserna i den lagen. Om revisorn på någon punkt känner sig tveksam i fråga om redovisningens lagenlighet skall han i revisionsberättelsen ange detta.

Om årsredovisningen inte innehåller sådana upplysningar som skall lämnas enligt 38—43 §§, är revisorerna skyldiga att ange detta. De skall i sådana fall lämna erforderliga tilläggsupplysningar, om det kan ske. Meningen är emellertid inte att de i revisionsberättelsen skall lämna sådana tilläggsuppgifter som föreningsledningen med hänsyn till företagets intressen inte önskar och inte är skyldig att lämna ut.

Om revisorerna vid sin granskning har funnit att någon åtgärd eller försummelse, som kan föranleda ersättningsskyldighet, ligger en styrelseledamot till last, skall det enligt *tredje stycket* anmärkas i berättelsen. Formuleringen avser att utmärka att revisorerna är skyldiga att göra anmärkning i revisionsberättelsen endast om de verkligen har funnit att åtgärden eller försummelsen är av det slaget att den kan medföra skadeståndsskyldighet. Om revisorerna anser det mer eller mindre sannolikt att skadeståndsskyldighet föreligger men inte är säkra på det, kan det vara lämpligt att i revisionsberättelsen ge ett i skadeståndsfrågan neutralt uttalande med uppgift om resultatet av deras granskning i detta avseende.

Tredje stycket innehåller vidare en bestämmelse om att revisorerna skall anmärka, om de vid sin granskning har funnit att en styrelseledamot på något annat sätt har handlat i strid mot föreningslagen eller mot stadgarna. Denna bestämmelse är ett uttryck för att revisorerna även har att beakta bl. a. samhällets och utomståendes intressen.

Enligt 57 § 1 mom. skall ordinarie föreningsstämma besluta om ansvarsfrihet för styrelseledamöterna. I enlighet härmed föreskrivs i andra meningen av förevarande stycke att revisionsberättelsen även skall innehålla ett uttalande i fråga om ansvarsfrihet för styrelseledamöterna. Revisorerna bör i allmänhet tillstyrka eller avstyrka ansvarsfrihet på angivna skäl. De har inte någon ovillkorlig skyldighet till detta utan kan i tveksamma fall begränsa sig till att ange skäl för eller emot ansvarsfrihet. Även om reviso-

rerna anmärker på en viss åtgärd som enligt deras mening kan föranleda skadeståndsskyldighet, är de oförhindrade att tillstyrka ansvarsfrihet för den som enligt deras anmärkning har gjort sig skyldig till en skadeståndsgrundande handling, t. ex. om skadan och hans vårdslöshet är ringa och han kanske i stort sett har fullgjort sitt uppdrag på ett förtjänstfullt sätt.

Enligt sista meningen i tredje stycket kan revisorerna i övrigt i revisionsberättelsen meddela upplysningar som de önskar bringa till föreningsmedlemmarnas kännedom. Eftersom revisionsberättelsen i princip blir offentlig handling (se 38 § sjätte stycket), får revisorerna räkna med att dess innehåll kommer till allmän kännedom. Naturligtvis skall revisorerna här som annars noggrant hålla sig inom ramen för sitt uppdrag. De får inte lämna upplysningar om t. ex. affärshemligheter vilkas yppande för allmänheten kan vålla föreningen skada.

Enligt fjärde stycket skall revisionsberättelsen innehålla särskilda uttalanden om fastställande av balansräkningen och resultaträkningen samt om det framställda förslaget till dispositioner beträffande föreningens vinst eller förlust. Liksom f. n. kan revisorerna undantagsvis underlåta att direkt till- eller avstyrka fastställande av balansräkningen och i stället påpeka att föreningsledningens förslag rörande samma räkning i visst angivet avseende kan ge anledning till tvekan. Det är dock önskvärt att revisorerna i detta avseende ger stämman så god och klar ledning som möjligt.

Beträffande styrelsens förslag i fråga om dispositioner rörande vinst eller förlust gäller liksom enligt gällande lag att revisorerna bör tillstyrka eller avstyrka förslaget och att de i varje fall skall uttala sig om det. De är givetvis skyldiga att göra anmärkning, om den föreslagna dispositionen inte står i överensstämmelse med lagens och stadgarnas bestämmelser. Detta gäller också, om det i föreningen har föreslagits en utdelning utan att regeln i 18 § tredje stycket om hänsynstagande till god affärssed m. m. har iakttagits. Någon uttrycklig bestämmelse härom torde inte behövas.

Varje revisor är i princip ansvarig för hela den granskning som ingår i revisionsuppdraget, även om det inte sällan kan anses rimligt och praktiskt ofrånkomligt att en viss arbetsfördelning sker mellan revisorerna, om det finns flera sådana. Eftersom skadeståndsskyldighet för en revisor förutsätter vårdshöshet, torde en arbetsfördelning i överensstämmelse med god revisionssed få beaktas vid bedömningen av skadestandsfrågor.

Av revisorns individuella ställning i fråga om skyldighet och ansvar torde det utan någon uttrycklig lagbestämmelse följa att han liksom enligt gällande lag har rätt att få en från medrevisorer avvikande mening uttryckt antingen genom att foga ett särskilt yttrande till revisionsberättelsen eller genom att avge en egen revisionsberättelse.

Enligt det nya femte stycket, som motsvarar 10 kap. 10 § femte stycket aktiebolagslagen, skall det i en moderförening avges en särskild revisionsberättelse beträffande koncernen. Föreningen Auktoriserade revisorer FAR anser det olämpligt att bibehålla en formulering som tyder på att två

skilda handlingar skall upprättas – revisionsberättelse och koncernrevisionsberättelse – när den praktiska lösning som har framkommit för aktiebolagens del och som har godtagits av registreringsmyndigheten är att endast en handling (med två avsnitt) utfärdas. Enligt min mening utgör lagtexten inte något hinder mot den praxis som har utbildats. Det saknas därför skäl att ändra den från aktiebolagslagen hämtade formuleringen.

57 §

1 mom. Inom sex månader eller den kortare tid, som kan vara bestämd i stadgarna, efter utgången av varje räkenskapsår skall hållas ordinarie föreningsstämma, där styrelsen skall lägga fram årsredovisningen och revisionsberättelsen samt, i moderförening, koncernredovisningen och koncernrevisionsberättelsen. Handlingarna skall under minst en vecka närmast före stämman hållas hos föreningen tillgängliga för medlemmarna.

På denna föreningsstämma skall till avgörande företas frågorna om fastställelse av resultaträkningen och balansräkningen samt, i moderförening, koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen med de ändringar eller tillägg som kan behövas samt om beviljande av ansvarsfrihet åt styrelseledamöterna för den tid redovisningen omfattar. Stämman skall också besluta i anledning av föreningens vinst eller förlust enligt den fastställda balansräkningen.

Beslut i nämnda frågor får skjutas upp till en fortsatt stämma som skall hållas minst en och högst två månader därefter.

2 mom. Styrelsen skall, om någon medlem begär det och styrelsen finner att det kan ske utan väsentligt förfång för föreningen, på föreningsstämman lämna upplysningar angående förhållanden som kan inverka på bedömandet av föreningens årsredovisning och dess ställning i övrigt eller av ärende på stämman. Ingår föreningen i en koncern, avser upplysningsplikten även föreningens förhållande till annat koncernföretag och, om föreningen är moderförening, koncernredovisning samt sådana förhållanden beträffande dotterföretagen som avses i första meningen.

Kan en begärd upplysning lämnas endast med stöd av uppgifter som inte är tillgängliga på stämman, skall upplysningen inom två veckor därefter hållas hos föreningen skriftligen tillgänglig för medlemmarna samt översändas till varje medlem som har begärt upplysningen.

Finner styrelsen att en begärd upplysning inte kan lämnas till medlemmarna utan väsentligt förfång för föreningen, skall upplysningen i stället på medlemmens begäran lämnas till föreningens revisorer inom två veckor därefter. Revisorerna skall inom en månad efter stämman till styrelsen avge skriftligt yttrande, huruvida den begärda upplysningen lämnats till dem samt huruvida upplysningen enligt deras mening bort föranleda ändring i revisionsberättelsen eller, beträffande moderförening, koncernrevisionsberättelsen eller i övrigt ger anledning till erinran. Om så är fallet, skall ändringen eller erinringen anges i yttrandet. Styrelsen skall hålla revisorernas yttrande tillgängligt för medlemmarna hos föreningen samt översända det i avskrift till varje medlem som har begärt upplysningen.

Paragrafen innehåller bestämmelser om ordinarie föreningsstämma.

1 mom. har kompletterats med koncernbestämmelser och med en föreskrift om att även resultaträkningen skall fastställas av föreningsstämman.

2 mom., som endast delvis har motsvarighet i gällande föreningslag, motsvarar 9 kap. 12 § första–tredje styckena aktiebolagslagen.

81 §

Då föreningen har trätt i likvidation, skall styrelsen ofördröjligen avge redovisning för sin förvaltning av föreningens angelägenheter under den tid för vilken redovisningshandlingar inte tidigare har lagts fram på föreningsstämma.

Likvidatorerna skall ofördröjligen överlämna redovisningshandlingarna i huvudskrift eller avskrift till revisorerna, som inom en månad skall avge revisionsberättelse och återställa handlingarna. Likvidatorerna skall så snart det kan ske lägga fram redovisningshandlingarna och revisionsberättelsen på föreningsstämma. På stämman skall behandlas frågan om beviljande av ansvarsfrihet åt styrelsens ledamöter för den tid redovisningen omfattar.

I fråga om styrelsens redovisning, om revisorernas granskning och revisionsberättelsen, om handlingars framläggande och tillhandahållande, om behandlingen av frågan om ansvarsfrihet samt om anställande av talan mot styrelseledamot gäller i tillämpliga delar 38–43 och 49–51 §§, 57 § 1 mom. samt 63–66 §§.

Paragrafen innehåller bestämmelser om bl. a. redovisning under likvidation. Ändringarna är redaktionella.

105 a §

Myndighets beslut i tillståndsärenden enligt 22, 29, 40, 42, 46 eller 76 § överklagas hos regeringen genom besvär.

Länsstyrelsens beslut, varigenom ansökan om eller anmälan för registrering avskrivits eller registrering vägrats, överklagas hos kammarrätten genom besvär inom två månader från beslutets dag. I samma ordning överklagas beslut enligt 74 § och beslut om sådan förklaring som avses i 103 § 2 mom.

Länsstyrelsens beslut enligt denna lag överklagas i övriga fall hos kammarrätten genom besvär.

Paragrafen innehåller besvärbestämmelser.

Första stycket i gällande lydelse avser tillståndsärenden enligt 22, 29, 46 eller 76 §. Dessa tillståndsärenden prövas av kommerskollegium enligt förordningen (1969: 228) om prövning av vissa ärenden rörande ekonomiska föreningar (i lydelse enligt SFS 1975: 1416).

Förevarande stycke har ändrats så att det även avser tillståndsärenden enligt 40 och 42 §§. Nya typer av tillståndsärenden har dessutom tillkommit enligt 46 §. Samtliga tillståndsärenden bör prövas av kommerskollegium. Jag kommer att senare ta upp frågan om ändring av den nyss nämnda förordningen.

Ändringarna i andra och tredje styckena är redaktionella.

110 §

Till böter döms

1. styrelseledamot, likvidator eller annan, där han uppsåtligen eller av grov vårdslöshet meddelar oriktig eller vilseledande uppgift i anmälan eller ansökan till länsstyrelsen eller i handling som fogas därvid eller i uppgift varom förmåles i 10 §, så ock styrelseledamot eller likvidator, där han uppsåtligen eller av grov vårdslöshet meddelar oriktig eller vilseledande uppgift i handling, som hålles tillgänglig för medlemmar eller röstberättigade eller framlägges å föreningsstämma;

2. styrelseledamot, där han vid upprättande av balansräkning, *resultaträkning* eller förvaltningsberättelse, som avses i 38 eller 81 §, uppsåtligen eller av vårdslöshet förfar i strid mot bestämmelserna i 38–43 §§;

3. likvidator, där han vid upprättande av balansräkning, likvidationsräkning eller förvaltningsberättelse, varom stadgas i 83, 86 eller 89 §, uppsåtligen eller av vårdslöshet förfar i strid mot bestämmelser som avses i sagda lagrum;

4. revisor eller likvidationsrevisor, där han i revisionsberättelse eller annan handling, som framlägges på föreningsstämma eller annorledes hålles tillgänglig för medlemmar eller röstberättigade, uppsåtligen eller av grov vårdslöshet meddelar oriktig eller vilseledande uppgift rörande föreningens angelägenheter eller uppsåtligen eller av grov vårdslöshet underlåter att göra anmärkning beträffande förvaltningen, ändå att anledning därtill föreligger;

5. styrelseledamot eller likvidator, där han uppsåtligen eller av vårdslöshet i strid mot bestämmelserna i 18 § låter verkställa utdelning eller utbetalning till medlem eller annan;

6. revisor, likvidationsrevisor eller revisors eller likvidationsrevisors medhjälpare som, oaktat han insett eller bort inse att skada därav kunnat följa, yppar något av vad vid verkställd granskning kommer till hans kännedom, utan att det med nödvändighet erfordras för fullgörande av hans uppdrag;

7. den som bryter mot vad i 7 § fjärde stycket är stadgat.

Paragrafen innehåller straffbestämmelser. Ändringarna är redaktionella.

I enlighet med promemorieförslaget har de nya concernbestämmelserna i 43 a § inte straffsanktionerats (jfr prop. 1975: 103 s. 567).

Ändringarna i 18 § medför en utvidgning av det straffbara området enligt punkten 5 i förevarande paragraf.

111 §

Till böter döms också

1. styrelseledamot eller likvidator, där han underlåter att iakttaga föreskrift som är meddelad i 10 § första eller andra stycket, 38 § *sjätte stycket*, 50 § *trede stycket*, 80 § sista stycket, jämfört med 50 § *trede stycket*, eller 81 § sista stycket jämfört med 50 § *trede stycket*;

2. styrelseledamot eller likvidator, där han underlåter att iakttaga föreskrift som beträffande anmälan för registrering är meddelad i 37, 68, 79, 90 eller 92 §;

3. styrelseledamot eller likvidator, där han underlåter att till revisorer eller likvidationsrevisorer avlämna handlingar enligt vad som stadgas i 38 §

femte stycket, 81 § andra stycket, 83 § sista stycket, 86 § sista stycket eller 89 § första stycket:

4. styrelseledamot eller likvidator, som försummar att fullgöra vad i 55 § sista stycket, 84 § sista stycket, jämfört med 55 § sista stycket, eller 86 § andra stycket sista punkten finnes stadgat eller som underlåter att iakttaga föreskrift, som med avseende å framläggande av handlingar å föreningsstämma eller tillhandahållande av handlingar viss tid före stämma är meddelad i 57 § 1 mom., 81 § andra eller sista stycket, 87 § andra stycket eller 89 § andra stycket;

5. revisor, vilken underlåter att iakttaga föreskrift som meddelats i 51 § första stycket eller 81 § andra stycket, så ock likvidationsrevisor, som försummar att fullgöra vad i 87 § första stycket första punkten eller 89 § första stycket fjärde punkten finnes stadgat.

Paragrafen innehåller straffbestämmelser. Ändringarna är redaktionella.

En styrelseledamot i en dotterförening kan dömas till dagsböter enligt punkten 1, om han inte ger moderföreningens revisorer upplysningar om dotterföretaget enligt de nya bestämmelserna i 50 § tredje stycket.

117 a §

Länsstyrelsen kan vid vite förelägga styrelseledamot att fullgöra skyldighet enligt 38 § sjätte stycket, 43 a § andra stycket eller 44 § andra stycket att till länsstyrelsen insända *behörig redovisningshandling, revisionsberättelse* eller delårsrapport. Försuttet vite *utdöms* av länsstyrelsen.

Paragrafen innehåller bestämmelser om vitesförelägganden av länsstyrelsen. Ändringarna är redaktionella.

Övergångsbestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1981.

2. De nya bestämmelserna i 46 § 1 mom. tredje och fjärde styckena och 4 mom. första och tredje styckena samt 49 § första stycket tillämpas från och med första ordinarie föreningsstämma som hålls efter lagens ikraftträdande. Till dess tillämpas i stället motsvarande äldre bestämmelser.

Beslut enligt 46 § 2 mom. andra stycket och 4 mom. andra stycket får meddelas före den 1 januari 1981.

3. Årsredovisningar och koncernredovisningar skall efter utgången av år 1980 upprättas enligt lagen i dess nya lydelse. För räkenskapsår som har börjat löpa före denna tidpunkt får sådan redovisning dock upprättas enligt äldre bestämmelser.

I koncernredovisningar behöver inte tas med sammandrag av resultaträkningar och balansräkningar för räkenskapsår som har påbörjats före utgången av år 1980.

4. Om det i 42 § första stycket 3 angivna anskaffningsvärdet för en tillgång som har förvärvats före lagens ikraftträdande inte kan utronas med hjälp av föreningens bevarade räkenskaper, skall som anskaffningsvärde redovisas, beträffande byggnad det vid 1965 års allmänna fastighetstaxering åsatta taxeringsvärdet (byggnadsvärdet) ökat med förbättringskostnader efter utgången av år 1964, samt beträffande annan tillgång det belopp vartill anskaffningsvärdet skäligen kan uppskattas.

I en not till balansräkningen skall anges om anskaffningsvärdet har uppskattats enligt första stycket.

Andra punkten motsvarar 15 § första och andra styckena lagen (1975: 1386) om införande av aktiebolagslagen (1975: 1385). Bestämmelsen avser de delvis nya bestämmelserna om jäv för revisorer och om krav på en auktoriserad revisor.

Tredje punkten motsvarar 16 § lagen om införande av aktiebolagslagen. Bestämmelserna i första stycket innebär att föreningarna har valrätt mellan gamla och nya bestämmelser, när det gäller ett räkenskapsår som har börjat löpa före den 1 januari 1981.

Fjärde punkten motsvarar 17 § lagen om införande av aktiebolagslagen (se prop. 1975: 103 s. 721).

4.2 Förslaget till lag om ändring i lagen om jordbrukskasserörelsen

I lagen om jordbrukskasserörelsen har gjorts ändringar, främst av redaktionell art, som en följd av de nya bestämmelserna om redovisning och revision i föreningslagen. Däremot görs inte några hänvisningar till de nya koncernbestämmelserna i föreningslagen.

43 §

Hänvisningen i paragrafens första mening innebär att vissa inledande bestämmelser om årsredovisning i föreningslagen blir tillämpliga också på kreditkassorna. Liksom enligt föreningslagen blir bokföringslagens regler om årsbokslut vägledande för hur resultaträkning och balansräkning i den offentliga årsredovisningen skall upprättas. Vissa särbestämmelser i förhållande till bokföringslagen tas emellertid upp i 44 och 45 §§.

44 och 45 §§

I paragraferna har tagits bort de bestämmelser som har en motsvarighet i bokföringslagen. 45 § har utformats efter mönster av 41 § tredje stycket föreningslagen.

46 §

De nuvarande bestämmelserna behövs inte, eftersom 18 § bokföringslagen innehåller bestämmelser om hur resultaträkningen skall ställas upp. I paragrafen har i stället tagits in en bestämmelse om att förvaltningsberättelsen skall upprättas med iakttagande av god redovisningssed (jfr 43 § första stycket föreningslagen).

47 §

Ändringarna i första och andra styckena har utformats efter mönster av de nya bestämmelserna i 43 § andra och tredje styckena föreningslagen.

Nuvarande tredje stycket har upphävts, eftersom bestämmelser om där avsedd upplysningsskyldighet finns i 20 § bokföringslagen. En faktisk skillnad föreligger emellertid mellan bestämmelserna. Enligt den upphävda bestämmelsen i förevarande lag skulle upplysningarna lämnas i förvaltningsberättelsen. Enligt bokföringslagen skall motsvarande upplysning lämnas direkt i balansräkningen eller i form av en notanteckning. Motsvarande gäller i fråga om de upphävda bestämmelserna i 44 § andra stycket i gällande lydelse.

48 §

Bestämmelserna har utformats efter mönster av de nya bestämmelserna i 38 § sjätte och sjunde styckena föreningslagen.

49, 52, 54, 64, 71, 74, 75, 84 och 86 §§

Ändringarna är i huvudsak redaktionella.

Övergångsbestämmelser

Övergångsbestämmelserna har i tillämpliga delar utformats efter mönster av motsvarande bestämmelser för föreningslagen.

4.3 Förslaget till lag om ändring i bostadsrättslagen

58 §

Förevarande paragraf i bostadsrättslagen innehåller i sin gällande lydelse en hänvisning till 38–51 §§ föreningslagen. Denna hänvisning behöver inte ändras.

Eftersom bostadsrättslagen inte föreslås innehålla någon hänvisning till koncerndefinitionen i 1 a § föreningslagen, blir föreningslagens koncernbestämmelser inte tillämpliga i bostadsrättsföreningar. För tydlighets skull har i förevarande paragraf uttryckligen angetts att koncernredovisning inte behöver upprättas.

Promemoriaförslaget innebär att en bostadsrättsförening med mer än 200 anställda skall utse en auktoriserad revisor. Det framhålls emellertid samtidigt att det i allmänhet endast finns ett fåtal anställda, om ens någon, i här ifrågavarande föreningar.

I fråga om ekonomiska föreningar innebär departementsförslaget den ändringen att auktoriserad revisor skall utses även om tillgångarnas nettovärde överstiger 1 000 basbelopp (se 46 § 4 mom. föreningslagen). Detta storlekskriterium skulle tillämpat på bostadsrättsföreningarna innebära att en mycket stor andel av dessa skulle omfattas av kravet på auktoriserad revisor. Detta är enligt min mening inte lämpligt med hänsyn bl. a. till den begränsade tillgången på kvalificerade revisorer. I förevarande paragraf har därför angetts att bostadsrättsföreningar inte är skyldiga att utse auk-

toriserad revisor. I överensstämmelse med promemorieförslaget har vidare angetts att bostadsrättsföreningar inte är skyldiga att upprätta finansieringsanalyser eller delårsrapporter.

Övergångsbestämmelser

Övergångsbestämmelserna har i tillämpliga delar utformats efter mönster av motsvarande bestämmelser för föreningslagen.

4.4 Förslaget till lag om ändring i lagen om understödsföreningar

I lagen om understödsföreningar har gjorts ändringar, främst av redaktionell art, som en följd av de nya bestämmelserna om redovisning och revision i föreningslagen. Däremot görs inte några hänvisningar till de nya koncernbestämmelserna i föreningslagen.

Enligt vad jag har inhämtat av chefen för ekonomidepartementet avses en översyn av lagen om understödsföreningar ske i samband med en eventuell ny lagstiftning om ekonomiska föreningar (jfr NU 1976/77: 51, rskr 355).

29 §

Paragrafen i dess nya lydelse innehåller en hänvisning till 38 § första och fjärde–sjätte styckena föreningslagen. I förhållande till promemorieförslaget har hänvisningen ändrats så att den inte omfattar 38 § tredje och sjunde styckena. I fråga om skälen härtill hänvisas till försäkringsinspektionens remissyttrande.

Hänvisningen till 38 § sjätte stycket innebär att redovisningshandlingarna skall hållas tillgängliga hos föreningen för alla som är intresserade. En understödsförening är enligt 67 § förevarande lag skyldig att sända in dessa handlingar till försäkringsinspektionen. I förevarande paragraf har därför gjorts ett tillägg som innebär att understödsföreningar inte skall sända in några handlingar till länsstyrelsen.

Genom ett tillägg klargörs vidare att bokföringslagens regler om årsboksut är vägledande för hur resultaträkning och balansräkning i den offentliga årsredovisningen skall upprättas. Av 30 § följer vidare att försäkringsinspektionen kan meddela bestämmelser som avviker från bokföringslagen.

30 §

Enligt första stycket första meningen i gällande lydelse har försäkringsinspektionen rätt att meddela särskilda föreskrifter. Bestämmelsen har ersatts av ett nytt tredje stycke. Den nya bestämmelsen överensstämmer i huvudsak med vad som föreskrivs i 286 a § lagen (1948: 433) om försäkringsrörelse. Denna lag ses f. n. över av en särskild kommitté (E 1977: 05). Frågan om utformningen av bemyndigandena i de båda lagarna får tas upp på nytt när kommittén har redovisat resultatet av sitt arbete.

31, 51 och 67 §§

Ändringarna i dessa paragrafer är redaktionella.

Övergångsbestämmelser

Övergångsbestämmelserna har i tillämpliga delar utformats efter mönster av motsvarande bestämmelser i föreningslagen.

4.5 Förslaget till lag om ändring i lagen om arbetslöshetsförsäkring

Utredningen om en allmän arbetslöshetsförsäkring har lagt fram ett förslag till lag om sådan försäkring (SOU 1978: 45). Förslaget, som bereds inom arbetsmarknadsdepartementet, innebär att arbetslöshetskassorna inte längre blir likställda med ekonomiska föreningar. En ny lag skulle alltså inte innehålla några hänvisningar till föreningslagen.

Förevarande ändringar, som främst är av redaktionell art, måste emellertid genomföras samtidigt med de nu aktuella ändringarna i föreningslagen.

4.6 Förslaget till lag om ändring i lagen om sambruksföreningar

Ändringarna i 15 § lagen om sambruksföreningar motsvarar ändringarna i 58 § bostadsrättslagen (se avsnitt 4.3). Även övergångsbestämmelserna stämmer överens med motsvarande bestämmelser för bostadsrättslagen.

4.7 Förslaget till lag om ändring i lagen om styrelserepresentation för de anställda i aktiebolag och ekonomiska föreningar

3 § styrelserepresentationslagen har ändrats som en följd av att en koncerndefinition tas in i föreningslagen.

5 Hemställan

Jag hemställer att lagrådets yttrande inhämtas över förslagen till

1. lag om ändring i lagen (1951: 308) om ekonomiska föreningar,
2. lag om ändring i lagen (1956: 216) om jordbruksskasserörelsen,
3. lag om ändring i bostadsrättslagen (1971: 479),
4. lag om ändring i lagen (1972: 262) om understödsföreningar,
5. lag om ändring i lagen (1973: 370) om arbetslöshetsförsäkring,
6. lag om ändring i lagen (1975: 417) om sambruksföreningar,
7. lag om ändring i lagen (1976: 351) om styrelserepresentation för de anställda i aktiebolag och ekonomiska föreningar.

6 Beslut

Regeringen beslutar i enlighet med föredragandens hemställan.

Nya redovisningsregler för ekonomiska föreningar m. m.

Juni 1979

Ds Ju 1979: 14

6 Riksdagen 1979/80. I saml. Nr 144

Innehållsförteckning

1	Lagförslag
1.1	Förslag till lag om ändring i lagen (1951: 308) om ekonomiska föreningar
1.2	Förslag till lag om ändring i lagen (1956: 216) om jordbrukskasserörelsen
1.3	Förslag till lag om ändring i bostadsrättslagen (1971: 479)
1.4	Förslag till lag om ändring i lagen (1972: 262) om understödsföreningar
1.5	Förslag till lag om ändring i lagen (1973: 370) om arbetslöshetsförsäkring
1.6	Förslag till lag om ändring i lagen (1975: 417) om sambruksföreningar
1.7	Förslag till lag om ändring i lagen (1976: 351) om styrelserepresentation för de anställda i aktiebolag och ekonomiska föreningar
2	Inledning
3	Överväganden
4	Upprättade lagförslag
5	Specialmotivering
5.1	Förslaget till lag om ändring i lagen (1951: 308) om ekonomiska föreningar
5.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1956: 216) om jordbrukskasserörelsen
5.3	Förslaget till lag om ändring i bostadsrättslagen (1971: 479) ...
5.4	Förslaget till lag om ändring i lagen (1972: 262) om understödsföreningar
5.5	Förslaget till lag om ändring i lagen (1973: 370) om arbetslöshetsförsäkring
5.6	Förslaget till lag om ändring i lagen (1975: 417) om sambruksföreningar
5.7	Förslaget till lag om ändring i lagen (1976: 351) om styrelserepresentation för de anställda i aktiebolag och ekonomiska föreningar

*Bilaga 1-4*¹

Vissa delar av promemorian (Ds Ju 1976: 11) Förslag till lag om ekonomiska föreningar (se avsnitt 2)

*Bilaga 5*¹

Sammanställning av remissynpunkter beträffande vissa delar av Ds Ju 1976: 11

Bilaga 6

Skrivelse den 6 november 1978 från kooperationsutredningen (I 1977: 01) om vissa fondavsättningar

*Bilaga 7*¹

Översikt över lagrummen såvitt avser redovisning och revision i promemoriaförslaget och 1976 års förslag

¹ Bilagorna 4, 5 och 7 har uteslutits här.

1 Lagförslag

1.1 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1951: 308) om ekonomiska föreningar

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1951: 308) om ekonomiska föreningar

dels att 18, 38–47, 49–51, 57, 81, 105 a, 110, 111 och 117 a §§ samt huvudrubriken närmast före 38 § skall ha nedan angivna lydelse,

dels att i lagen skall införas två nya paragrafer, 1 a och 24 a §§, samt närmast före 38, 43 a och 44 §§ nya underrubriker av nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 a §

Äger ekonomisk förening så många aktier eller andelar i svensk eller utländsk juridisk person att den har mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar, är den ekonomiska föreningen moderförening och den juridiska personen dotterföretag. Äger dotterföretag eller äger moderförening och dotterföretag eller flera dotterföretag tillsammans aktier eller andelar i juridisk person i den omfattning som angivits nu, är även sistnämnda juridiska person dotterföretag till moderföreningen.

Har ekonomisk förening i annat fall på grund av aktie- eller andelsinnehav eller avtal ett bestämmande inflytande över juridisk person och en betydande andel i resultatet av dess verksamhet, är den ekonomiska föreningen moderförening och den juridiska personen dotterföretag.

Moderförening och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.

18 §¹

Utdelning *må* ej ske av annat än den vinst, som *förefinnes* enligt fastställd balansräkning för *sista* rä-

Utdelning *får* ej ske av annat än den vinst för förening eller koncern som *finns* enligt fastställd balans-

¹ Senaste lydelse 1967: 621.

Nuvarande lydelse

kenskapsåret, i den mån vinsten icke skall avsättas till reservfonden. Ej heller *må* utbetalning av gottgörelse, *varom förmäles* i 17 § 1 mom. och som icke inräknats i årsvinsten, äga rum i vidare mån än att föreskriven avsättning kan ske till reservfonden. I övrigt *må* utbetalning till medlemmarna av föreningens tillgångar ej verkställas *annorledes* än genom återbetalning av insatsbelopp enligt 16 § 1 mom. eller 16 a § eller i samband med nedsättning av insatsernas belopp enligt 68 § sista stycket.

Utdelning, som beräknas annorledes än i förhållande till den omfattning vari medlemmarna deltagit i föreningens verksamhet eller denna eljest tagits i anspråk, *må* fastställas till högst fem procent för år å inbetalda insatser.

Föreslagen lydelse

räkning och, i fråga om moderförening, enligt fastställd koncernbalansräkning för det senaste räkenskapsåret, i den mån vinsten icke skall avsättas till reservfonden eller, i fråga om moderförening, enligt årsredovisning för företag inom koncernen skall överföras till bundet eget kapital. Ej heller får utbetalning av gottgörelse som avses i 17 § 1 mom. och som icke inräknats i årsvinsten äga rum i vidare mån än att föreskriven avsättning kan ske till reservfonden. I övrigt *får* utbetalning till medlemmarna av föreningens tillgångar ej verkställas *på annat sätt* än genom återbetalning av insatsbelopp enligt 16 § 1 mom. eller 16 a § eller i samband med nedsättning av insatsernas belopp enligt 68 § sista stycket.

Vinstutdelning eller utbetalning i annan form av gottgörelse som avses i 17 § 1 mom. får icke ske med så stort belopp att utdelningen eller utbetalningen med hänsyn till föreningens eller koncernens konsolideringsbehov, likviditet eller ställning i övrigt står i strid mot god affärssed.

24 a §

Om föreningen har blivit moderförening, skall styrelsen meddela detta till dotterföretagets ledning. Dotterföretagets ledning skall lämna styrelsen för moderföreningen de upplysningar som fordras för beräkningen av koncernens ställning och resultatet av koncernens verksamhet.

*Nuvarande lydelse***Styrelsens årsredovisning²***Föreslagen lydelse***Redovisning***Årsredovisning m. m.*

38 §

För varje räkenskapsår skall styrelsen avge årsredovisning. Denna består av resultaträkning, balansräkning och förvaltningsberättelse.

I fråga om resultaträkning och balansräkning i årsredovisning och i årsbokslut enligt bokföringslagen (1976: 125) gäller, förutom bestämmelserna i nämnda lag, föreskrifterna nedan om årsredovisning m. m. Dock äger 39 § fjärde stycket och 40 § första stycket tillämpning endast på årsredovisningen.

I årsredovisningen skall återges resultaträkningen och balansräkningen för närmast föregående räkenskapsår. Har under året ändring vidtagits beträffande specificeringen av poster i resultaträkningen och balansräkningen, skall, om särskilda hinder ej möter, uppgifterna från den tidigare årsredovisningen sammanställas så att dessa kan jämföras med posterna i den senare årsredovisningen.

Årsredovisningen skall underskrivas av samtliga styrelseledamöter. Har beträffande årsredovisningen avvikande mening antecknats till styrelsens protokoll, skall yttrandet fogas till redovisningen.

Minst en månad före ordinarie föreningsstämma skall årsredovisningshandlingarna för det förflutna räkenskapsåret avlämnas till revisorerna.

Senast en månad efter det resultaträkningen och balansräkningen blivit fastställda, skall avskrift av årsredovisning och revisionsberättelse hållas tillgängliga för envar hos föreningen samt efter anmodan

² Beträffande 38–44 a §§ anges endast föreslagen lydelse. Senaste lydelse av 41 § 1 och 4 mom. 1967: 538, av 43 § 1 mom. 1967: 621, av 43 a § 1979: 313 och av 44 a § 1975: 1391.

Föreslagen lydelse

av länsstyrelsen insändas dit. Anmodan skall ske på begäran av envar. Förening som avses i 46 § 4 mom. första stycket är utan särskild anmodan skyldig att insända nämnda handlingar till länsstyrelsen.

På avskriften av årsredovisningen skall styrelseledamot teckna bevis om att resultaträkning och balansräkning fastställts med uppgift om fastställsedagen. Beviset skall även innehålla uppgift om föreningsstämmans beslut beträffande föreningens vinst eller förlust.

39 §

Utan hinder av vad i 15 § fjärde stycket bokföringslagen (1976: 125) föreskrivs om användningen av belopp, varmed värdet av där avsedd anläggningstillgång uppskrivs, får sådant belopp utnyttjas även till avsättning till en uppskrivningsfond, vilken får tagas i anspråk endast för ändamål som avses i nämnda lagrum i bokföringslagen.

Vid värdering av moderförenings aktier eller andelar i dotterföretag skall andelar, vilka dotterföretaget äger i moderföreningen, ej anses ha något värde.

Andelar i andra företag än aktieföretag skall likställas med av föreningen ägda aktier vid uppställning av resultaträkningen och balansräkningen samt vid specificering enligt 42 §.

I balansräkning och resultaträkning i årsredovisningen behöver storlek och förändring av lagerreserv uppges endast av förening som avses i 46 § 4 mom. första stycket.

40 §

Om synnerliga skäl föreligger, får regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medge att bruttoomsättningssumman icke behöver anges i resultaträkningen i årsredovisningen.

Driver föreningen rörelsegrenar,

Föreslagen lydelse

som är väsentligen oberoende av varandra, skall bruttoresultatet av varje sådan rörelsegren särskilt redovisas.

I resultaträkningen skall utdelning på aktier i dotterbolag tas upp som en särskild intäktspost. Som en särskild kostnadspost skall upptas gottgörelse som avses i 17 § 1 mom. och som icke inräknats i årsvinsten.

41 §

I balansräkningen skall aktier i dotterbolag tas upp som en särskild post bland tillgångarna.

En förenings eget kapital skall uppdelas i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust. Under bundet eget kapital skall upptas inbetalda insatser, reservfond och uppskrivningsfond. Under fritt eget kapital eller ansamlad förlust skall upptas fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust samt nettovinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret upptas därvid som avdragsposter.

Fordran på insats får ej upptas som tillgång. Redovisningen av fullgjorda insatser får ske så att i balansräkningen anges hela insatskapitalet samt hur mycket härav som icke fullgjorts, varefter skillnaden – de betalda insatserna – utförs som särskild post under eget kapital.

Ingår i fordrings- eller skuldpost enligt balansräkningen fordringar hos eller skulder till dotterföretag eller moderförening skall beloppen anges särskilt, vilket får ske inom linjen. Detsamma gäller i fråga om pant och därmed jämförliga säkerheter eller ansvarförbindelser till förmån för dotterföretag eller moderförening.

42 §

Utöver vad som följer av bokföringslagen (1976: 125) skall i resul-

Föreslagen lydelse

taträkningen och balansräkningen lämnas uppgifter och särskilda upplysningar i följande hänseenden:

1. Aktier skall upptas med angivande för varje bolag av dess namn, antalet aktier och dessas nominella värde och värde enligt balansräkningen. Understiger båda dessa värden för aktierna i ett bolag, som ej är dotterföretag, femtiotusen kronor eller det lägre belopp som motsvarar fem procent av föreningens eget kapital enligt balansräkningen, får dock specifikation utelämnas. När det är påkallat ur allmän och enskild synpunkt får regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer tillåta att aktier även i annat fall redovisas utan specifikation.

2. Ändringar i beloppen av det egna kapitalets poster jämfört med föregående balansräkning skall specificeras.

3. För varje i balansräkningen som anläggningstillgång upptagen post, vari ingår skepp eller maskiner, inventarier och dylikt eller byggnader, skall anges dels tillgångarnas anskaffningsvärde, dels det sammanlagda beloppet av de intill balansdagen på anskaffningsvärdet företagna av- och nedskrivningarna. Har sådana tillgångar uppskrivits, skall även kvarstående oavskrivet belopp av uppskrivningen anges.

4. För fastigheter som är anläggningstillgångar skall anges taxeringsvärden med fördelning på de under särskilda poster i balansräkningen upptagna tillgångarna.

5. Om det förekommit sådan förändring i resultaträkning eller balansräkning beträffande posters gruppering eller eljest som väsentligt påverkar jämförbarheten mellan åren, skall redogörelse lämnas för förändringen.

De uppgifter och särskilda upplysningar som avses i första stycket tas in i noter, om tydliga hänvis-

Föreslagen lydelse

ningar görs vid de poster i redovisningshandlingarna till vilka de hänför sig.

43 §

Förvaltningsberättelsen skall upprättas med iakttagande av god redovisningssed.

I förvaltningsberättelsen skall upplysning lämnas dels om sådana för bedömningen av föreningens verksamhetsresultat och ställning viktiga förhållanden, för vilka redovisning ej skall lämnas i resultaträkning eller balansräkning, dels om händelser av väsentlig betydelse för föreningen, som inträffat under räkenskapsåret eller efter dettas slut. Förvaltningsberättelsen skall vidare innehålla uppgift om väsentliga förändringar i medlemsantalet samt om summorna av insatsbelopp som skall återbetalas under nästa räkenskapsår dels enligt 16 § 1 mom., dels enligt 16 a §.

I förvaltningsberättelsen skall anges medelantalet under räkenskapsåret anställda personer med angivande tillika av medelantalet för varje arbetsställe med mer än tjugo anställda. Vidare skall anges sammanlagda beloppet av räkenskapsårets löner och ersättningar dels till styrelsen och andra personer i ledande ställning, dels till övriga anställda. Har föreningen anställda i flera länder, skall löner och ersättningar anges särskilt för varje land jämte uppgift om medelantalet anställda i respektive land.

Förvaltningsberättelsen skall innehålla förslag till dispositioner beträffande föreningens vinst eller förlust.

Förening som avses i 46 § 4 mom. första stycket skall till förvaltningsberättelsen foga en finansieringsanalys. I denna skall redovisas föreningens finansiering och kapitalinvesteringar samt förändringen av rörelsekapitalet under räkenskapsåret.

*Föreslagen lydelse**Koncernredovisning*

43 a §

I moderförening skall, utöver årsredovisning för moderföreningen, för varje räkenskapsår avges koncernredovisning bestående av koncernresultaträkning och koncernbalansräkning. Redovisningen skall hänföra sig till balansdagen för moderföreningen.

Bestämmelserna i 38 § fjärde- sjunde styckena tillämpas även på koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse. Är koncernen av sådan storlek som avses i 46 § 4 mom. tredje stycket, skall moderföreningen utan anmodan insända nämnda handlingar till länsstyrelsen.

Koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen skall var för sig utgöra ett sammandrag av moderföreningens och dotterföretagens resultaträkningar och balansräkningar, upprättat enligt god redovisningssed och med iakttagande i tillämpliga delar av 38 § tredje stycket, 39 § andra och tredje styckena samt 40–42 §§.

Koncernresultaträkningen skall utvisa koncernens årsresultat efter avdrag för redovisad vinstutdelning inom koncernen och avdrag eller tillägg för ökning eller minskning av internvinst under räkenskapsåret. Koncernbalansräkningen skall utvisa beloppet av fritt eget kapital eller ansamlad förlust i koncernen efter avdrag för internvinster. Med internvinst avses på moderföreningen belöpande andel av vinst på överlåtelse av tillgång inom koncernen, i den mån ej överlåtelse av tillgången därefter skett till köpare utanför koncernen eller förbrukning av tillgången eller nedsättning av dess värde ägt rum hos det företag inom koncernen som förvärvat tillgången.

Om det med hänsyn till koncernens sammansättning eller andra särskilda skäl är förenat med syn-

Förelagen lydelse

nerliga svårigheter att vid koncernredovisningen i visst hänseende tillämpa tredje eller fjärde stycket, får de undantag göras som förhållandena kräver. För sådan avvikelse skall lämnas motiverad redogörelse i moderföreningens förvaltningsberättelse.

I förvaltningsberättelsen för moderförening skall vidare lämnas sådana upplysningar om koncernen som avses i 43 § andra stycket första meningen och tredje stycket. Redogörelse skall lämnas om vilka metoder och värderingsprinciper som använts vid uppgörande av koncernredovisningen. Därjämte skall uppges det belopp, som av det fria egna kapitalet i koncernen enligt årsredovisningarna för företag inom denna skall överföras till bundet eget kapital.

Förening som är dotterföretag skall i förvaltningsberättelsen ange namnet på moderföreningen och i förekommande fall dennas moderförening. Moderförening och dotterförening skall vidare ange hur stor andel av årets inköp och försäljning som avser andra företag inom samma koncern.

Uppgifter om koncernens lagerreserv skall tas in i koncernredovisningen, om koncernen är av sådan storlek som avses i 46 § 4 mom. tredje stycket. I sådant fall skall till koncernredovisningen fogas finansieringsanalys för koncernen.

Delårsrapport

44 §

Förening som avses i 46 § 4 mom. första eller tredje stycket skall minst en gång under räkenskapsår som omfattar mer än tio månader avge särskild redovisning (delårsrapport). Rapporten skall avse föreningens verksamhet från räkenskapsårets början. Minst en rapport skall omfatta en period av minst hälften och högst två tredjedelar av räkenskapsåret.

Delårsrapport avges av styrel-

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

sen. Rapporten skall hos förening-
en hållas tillgänglig för envar och
genast sändas till medlem som be-
gär det. Delårsrapport som avses i
första stycket tredje meningen skall
senast två månader efter
rapportperiodens utgång i avskrift
insändas till länsstyrelsen.

44 a §

I delårsrapport skall översiktligt
redogöras för verksamheten och re-
sultatutvecklingen i denna samt för
investeringar och förändringar i lik-
viditet och finansiering sedan före-
gående räkenskapsårs utgång. Vi-
dare skall lämnas beloppsuppgift
om omsättningen och resultatet
före bokslutsdispositioner och skatt
under rapportperioden. Om särskil-
da skäl föreligger, får en ungefärlig
beloppsuppgift beträffande resulta-
tet lämnas. Bestämmelserna i 40 §
första stycket och 43 § andra
stycket första meningen gäller i till-
lämpliga delar för delårsrapport.

Är koncern av sådan storlek som
avses i 46 § 4 mom. tredje stycket,
skall moderföreningen i delårsrap-
port, utöver uppgifter för moderfö-
reningen, lämna uppgifter för kon-
cernen motsvarande vad som sägs i
första stycket. Uppgift om omsätt-
ning och resultat skall avse belopp
efter avdrag för interna poster inom
koncernen och med hänsyn tagen
till internvinsteliminering.

Om särskilda hinder ej möter,
skall i anslutning till uppgifter enligt
första och andra styckena även
lämnas motsvarande uppgifter för
samma rapportperiod under föregå-
ende räkenskapsår.

Begrepp och termer i delårsrap-
port skall i möjlig mån överens-
stämma med dem som använts i se-
nast framlagda årsredovisning.

45 §

*Styrelsens förvaltning och för-
eningens räkenskaper skola grans-
kas av en eller flera revisorer. Revi-*

*Revisor utses på föreningsstämma,
om ej enligt stadgarna revisor skall
tillsättas i annan ordning.*

Nuvarande lydelse

sor utses å föreningsstämma, såframt ej enligt stadgarna revisor skall tillsättas i annan ordning.

Revisorer skola utses för tid intill dess stämma som i 57 § 1 mom. sägs hållits och må icke utses för längre tid än till och med den stämma som skall äga rum under andra räkenskapsåret efter det de utsetts. Revisorer må, ändå att den tid för vilken han blivit utsedd ej gått till ända, skjjas från uppdraget genom beslut av den som utsett honom. Om revisor, som är vald å föreningsstämma, entledigas eller eljest avgår eller avlider eller hinder, som i 46 § 1 mom. avses, att vara revisor för honom uppkommer och suppleant ej finnes, åligger det styrelsen att ofördröjligen föranstalta om val av ny revisor.

Den som utsetts till revisor skall därom ofördröjligen underrättas, om han valts å föreningsstämma, genom styrelsens försorg och eljest av den som tillsatt honom.

46 §

I mom.³ Revisor skall vara myndig och, där ej för särskilt fall regeringen eller myndighet regeringen förordnar annat tillåter, här i riket bosatt svensk medborgare. Revisor skall hava den erfarenhet beträffande bokföring och insikt i ekonomiska förhållanden, som med hänsyn till föreningens verksamhet erfordras för uppdraget.

Till revisor kan även utses auktoriserat eller godkänt revisionsbolag. Vid tillämpning av bestämmelserna om revision likställs auktoriserat revisionsbolag med auktoriserad revisor och godkänt revisionsbolag med godkänd revisor. Bolag som utses till revisor skall till föreningens styrelse anmäla vem som är huvudansvarig för revisionen. I auktoriserat revisionsbolag skall den huvudansvarige vara auktoriserad revisor och i godkänt revisionsbolag auktoriserad eller godkänd revisor. Bestämmelserna i tredje och fjärde styckena samt 53 § tillämpas på den huvudansvarige.

Föreslagen lydelse

Revisor skall utses för tid intill dess stämma som avses i 57 § 1 mom. har hållits. De får icke utses för längre tid än till och med den stämma som skall äga rum under andra räkenskapsåret efter det de utsetts. Även om den tid för vilken en revisor har blivit utsedd ej gått till ända, får revisorn skiljas från uppdraget genom beslut av den som utsett honom. Om en revisor som är vald på föreningsstämma entledigas eller eljest avgår eller avlider eller det uppkommer hinder för honom enligt 46 § 1 eller 4 mom. att vara revisor och det ej finns någon suppleant, åligger det styrelsen att ofördröjligen föranstalta om val av ny revisor.

³ Senaste lydelse 1975: 420.

Nuvarande lydelse

Ej må den vara revisor, som är befattningshavare hos föreningen eller under det sistförflutna året handhaft bokföring eller medelsförvaltning för föreningen eller som intager en underordnad eller beroende ställning till styrelseledamot eller till befattningshavare hos föreningen, åt vilken uppdragits att ombesörja bokföringen eller medelsförvaltningen eller kontrollen däröver, ej heller styrelseledamots eller sådan befattningshavares make eller den, som med honom är i rätt upp- eller nedstigande skyldskap eller svågerlag eller är hans syskon eller med honom är i det svågerlag, att den ene är gift med den andres syskon.

2 mom. Finnes hos sammanslutning med ändamål att handhava gemensamma uppgifter för föreningar särskilt revisionsorgan inrättat, må sammanslutningen eller, där revisionsorganet utgör juridisk person, denna kunna utses till revisor. Till revisionens förrättande skall sålunda tillsatt revisor utse för uppdraget lämpad person, och gälle i fråga om honom i tillämpliga delar vad i denna lag stadgas om revisor. Ersättningsskyldighet, som kan uppkomma för den som förrättat revisionen, skall åvila jämväl den som utsett honom.

Föreslagen lydelse

Den kan ej vara revisor som

- 1. är ledamot av styrelsen i föreningen eller dess dotterföretag eller biträder vid föreningens bokföring eller medelsförvaltning eller föreningens kontroll däröver,*
- 2. är anställd hos eller eljest intager en underordnad eller beroende ställning till föreningen eller någon som avses under 1 eller är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder föreningen vid grundbokföringen eller medelsförvaltningen eller föreningens kontroll däröver,*
- 3. är gift med eller sammanlever under äktenskapsliknande förhållanden med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till person som avses under 1 eller är besvägrad med sådan person i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon, eller,*
- 4. utöver vad som normalt sammanhänger med medlemskap i föreningen, står i låneskuld till föreningen eller annat företag i samma koncern eller har förpliktelser för vilka föreningen eller sådant företag har ställt säkerhet.*

I dotterföretag kan den ej vara revisor som enligt tredje stycket ej är behörig att vara revisor i moderföreningen.

3 mom. Till revisor i dotterföretag bör, om det kan ske, utses minst en av moderföreningens revisorer.

4 mom. Minst en revisor skall vara auktoriserad revisor, om antalet anställda hos föreningen under de två senaste räkenskapsåren i medeltal överstigit 200.

Nuvarande lydelse

Hava revisorer ej utsetts till föreskrivet antal eller hava revisorer utsetts utan iakttagande av bestämmelserna i 46 § 1 mom., åligger det styrelsen och styrelseledamot att ofördröjligen anmäla förhållandet för länsstyrelsen. Anmälan må göras även av föreningsmedlem, röstberättigad, som ej är medlem, eller borgenär.

På anmälan varom i första stycket sägs skall länsstyrelsen, i fall då revisorer icke utsetts till föreskrivet antal, förordna revisorer. Är revisor omyndig eller har någon, som ej är här i riket bosatt svensk medborgare, utan vederbörligt tillstånd utsetts till revisor eller har någon utsetts till revisor i strid mot vad i 46 § 1 mom. andra stycket stadgas, skall på anmälan därom länsstyrelsen förklara honom entledigad och förordna revisor i hans ställe. Förordnande av revisor skall avse tid till dess annan revisor blivit i föreskriven ordning utsedd.

⁴ Senaste lydelse 1971: 603.

Föreslagen lydelse

Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer kan i fråga om viss förening, beträffande vilken den i första stycket angivna omständigheten föreligger, förordna att föreningen får utse viss godkänd revisor i stället för auktoriserad revisor. Sådant beslut är giltigt i högst fem år.

Första och andra styckena gäller även för moderförening i en koncern, om antalet anställda vid koncernföretagen under de två senaste räkenskapsåren i medeltal överstigit 200.

I annan förening än som avses i första och tredje styckena skall auktoriserad revisor eller godkänd revisor utses, om minst en tiondel av samtliga röstberättigade begär det vid föreningsstämma, där revisorsval skall ske.

47 §⁴

Har revisorer ej utsetts till föreskrivet antal eller har revisorer utsetts utan iakttagande av bestämmelserna i 46 § 1 eller 4 mom., åligger det styrelsen och styrelseledamot att ofördröjligen anmäla förhållandet för länsstyrelsen. Anmälan får göras även av föreningsmedlem, röstberättigad, som ej är medlem, eller borgenär.

Har anmälan gjorts enligt första stycket, skall länsstyrelsen, i fall då revisorer icke utsetts till föreskrivet antal, förordna revisorer. Är revisor omyndig eller har någon, som ej är här i riket bosatt svensk medborgare, utan vederbörligt tillstånd utsetts till revisor eller har någon utsetts till revisor i strid mot 46 § 1 mom. tredje eller fjärde stycket eller 4 mom., skall på anmälan därom länsstyrelsen förklara honom entledigad och förordna en ny revisor i hans ställe. Förordnande av revisor skall avse tid till dess annan revisor blivit utsedd i föreskriven ordning.

Nuvarande lydelse

Revisor, som utses enligt denna paragraf, vare berättigad att av föreningen erhålla skäligt arvode.

Föreslagen lydelse

Har föreningsstämman underlåtit att på begäran enligt 46 § 4 mom. fjärde stycket utse auktoriserad eller godkänd revisor och gör röstberättigad inom en månad från stämman framställning till länsstyrelsen, skall denna förordna sådan revisor.

49 §⁵

Om det revisor åvilande granskningsarbetet är av större omfattning, vare han berättigad att därtill anlita hos honom för biträde i revisionsverksamhet anställd, lämplig person såsom medhjälpare efter vad med hänsyn till arbetets art får anses tillbörligt.

Revisor må med styrelsens samtycke även eljest anlita medhjälpare vid granskningen av styrelsens förvaltning och föreningens räkenskaper, såframt det för visst fall finnes erforderligt med hänsyn till omfattningen av föreningens verksamhet och andra på revisionsuppdragets fullgörande inverkan omständigheter.

Lämnas ej samtycke, varom i andra stycket sägs, inom två veckor efter det revisor hos styrelsen begärt att få anlita medhjälpare, äger revisor hänskjuta frågan till länsstyrelsens avgörande.

Revisor får vid revisionen ej anlita någon som ej enligt 46 § 1 mom. tredje eller fjärde stycket är behörig att vara revisor. Har föreningen eller moderföreningen i sin tjänst anställda med uppgift att uteslutande eller huvudsakligen handha den interna revisionen, får revisor dock vid revisionen anlita sådana anställda i den utsträckning det är förenligt med god revisionsred.

50 §

Det åligger revisorerna att vidtaga de åtgärder som äro erforderliga för ett behörigt fullgörande av revisionsuppdraget. Särskilt åligger det revisorerna

att granska föreningens böcker och andra räkenskaper,

att verkställa inventering eller kontrollera verkställd inventering

Revisor skall i den omfattning god revisionsred hjuder granska föreningens årsredovisning jämte räkenskaperna samt styrelsens förvaltning. Är föreningen moderförening, skall revisor även granska koncernredovisningen och koncernföretagens inbördes förhållande i övrigt.

⁵ Senaste lydelse 1971: 603.

Nuvarande lydelse

av föreningens kassa och övriga tillgångar,

att tillse huruvida föreningens bokföring och medelsförvaltning så ock kontrollen därav äro tillfredsställande,

att taga del av protokoll från föreningsstämmor och andra sammanträden, samt

att, sedan de årliga redovisningshandlingarna avgivits, tillse att föreningens tillgångar icke upptagits för högt och skulderna icke för lågt samt i övrigt granska nämnda redovisningshandlingar.

Revisorerna hava att ställa sig till esterrättelse de särskilda föreskrifter, som meddelas av föreningsstämman och ej innefatta inskränkning i deras i lag stadgade skyldigheter eller eljest strida mot lag eller författning eller mot stadgarna.

Styrelsen skall giva revisor tillgång till föreningens höcker, räkenskaper och andra handlingar samt i övrigt det biträde, som av honom påkallas för uppdraget. Av revisor begärd upplysning angående förvaltningen må ej av styrelsen vägras.

Föreslagen lydelse

Revisor skall följa de särskilda föreskrifter som meddelas av föreningsstämman, såvida de icke strider mot lag, stadgarna eller god revisionssed.

Styrelsen skall bereda revisor tillfälle att verkställa granskningen i den omfattning revisorn finner erforderlig samt lämna de upplysningar och det biträde som han begär. Samma skyldighet åligger styrelsen och revisor i dotterförening gentemot revisor i moderförening.

Sedan revisor slutfört granskningen, skall han på årsredovisningen och i moderförening på koncernredovisningen teckna hänvisning till revisionsberättelsen. Finner revisor att balansräkningen eller resultaträkningen ej bör fastställas, skall han göra anteckning även om det. I moderförening gäller detsamma i fråga om koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen.

Erinringar som revisor framställt till styrelsen skall antecknas i protokoll eller annan handling som skall överlämnas till styrelsen och av denna bevaras på betryggande sätt.

51 §

Revisorerna skola för varje räkenskapsår avgiva en av dem undertecknad revisionsberättelse, som skall överlämnas till styrelsen minst två vec-

Nuvarande lydelse

kor före den i 57 § 1 mom. omförmälda föreningsstämman. Revisorerna skola ock inom samma tid till styrelsen återställa de till dem överlämnade redovisningshandlingarna.

Revisionsberättelsen skall innehålla redogörelse för resultatet av revisorernas granskning samt uttalande, huruvida anledning till anmärkning i avseende å de till revisorerna överlämnade redovisningshandlingarna, föreningens bokföring eller inventeringen av dess tillgångar eller eljest beträffande förvaltningen av föreningens angelägenheter föreligger eller icke. Föreligger anledning till anmärkning, skall denna angivas i revisionsberättelsen. Revisorerna äga ock i berättelsen meddela erinringar, som de anse böra komma till medlemmarnas kännedom.

Revisionsberättelse skall innehålla särskilt uttalande
angående fastställelse av balansräkningen;
angående ansvarsfrihet för styrelseledamöterna; samt
angående styrelsens förslag i anledning av föreningens vinst eller förlust enligt balansräkningen, därvid skall angivas huruvida förslaget omfattar stadgad avsättning till reservfonden.

Revisor, som hyser från de i revisionsberättelsen gjorda uttalandena skiljaktig mening eller eljest finner särskilt uttalande påkallat, äger till revisionsberättelsen föga yttrande därom, såframt han ej avger särskild revisionsberättelse.

Föreslagen lydelse

Revisionsberättelsen skall innehålla uttalande, huruvida årsredovisningen uppgjorts enligt denna lag. Har i årsredovisningen icke lämnats upplysningar enligt 38–43 §§ skall revisorerna ange detta och, om det kan ske, lämna erforderliga upplysningar i sin berättelse.

Har revisorerna vid sin granskning funnit att åtgärd eller försummelse, som kan föranleda ersättningskyldighet, ligger styrelseledamot till last eller att styrelseledamot eljest handlat i strid mot denna lag eller stadgarna, skall det anmärkas i berättelsen. Revisionsberättelsen skall även innehålla uttalande angående ansvarsfrihet för styrelseledamöterna. Revisorerna kan även i övrigt i berättelsen meddela upplysningar, som de önskar bringa till medlemmarnas kännedom.

Revisionsberättelsen skall innehålla särskilt uttalande angående fastställande av balansräkningen och resultaträkningen samt angående det i förvaltningsberättelsen framställda förslaget till dispositioner beträffande föreningens vinst eller förlust.

I moderförening skall revisor avge en särskild revisionsberättelse beträffande koncernen. Bestämnelserna i första–fjärde styckena tillämpas även på en sådan berättelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse
57 §

1 mom. Inom sex månader eller den kortare tid, som kan vara bestämd i stadgarna, efter utgången av varje räkenskapsår skall hållas ordinarie föreningsstämma, å vilken styrelsen har att framlägga redovisningshandlingarna och revisionsberättelsen för det sistförflutna räkenskapsåret. De handlingar, som sålunda skola framläggas, skola under minst en vecka närmast före stämman hållas hos föreningen tillgängliga för medlemmarna.

Å denna föreningsstämma skola till avgörande företagas frågorna om fastställelse av balansräkningen med de ändringar eller tillägg, som må finnas erforderliga, samt om beviljande av ansvarsfrihet åt styrelseledamöterna för den tid redovisningen omfattar. Stämman skall ock fatta beslut i anledning av föreningens vinst eller förlust enligt den fastställda balansräkningen.

Med beslut i nämnda frågor må anstå till fortsatt stämma å viss dag minst en och högst två månader därefter.

2 mom. Styrelsen vare pliktig att å den föreningsstämma varom i 1 mom. förmäles, i den mån det av medlem åskas och kan ske utan förfång för föreningen, meddela till buds stående närmare upplysningar angående förhållande, som kunna inverka på bedömandet av värdet av föreningens tillgångar, av dess ställning i övrigt och av resultatet av dess verksamhet samt av styrelsens förvaltning av föreningens angelägenheter.

Det åligger styrelsen att jämväl eljest å föreningsstämma giva medlem upplysning efter vad nu är sagt i avseende å ärende, som skall förekomma å stämman.

1 mom. Inom sex månader eller den kortare tid, som kan vara bestämd i stadgarna, efter utgången av varje räkenskapsår skall hållas ordinarie föreningsstämma, där styrelsen har att framlägga årsredovisningen och revisionsberättelsen samt, i moderförening, koncernredovisningen och koncernrevisionsberättelsen för det sistförflutna räkenskapsåret. De handlingar, som sålunda skall framläggas, skall under minst en vecka närmast före stämman hållas tillgängliga för medlemmarna hos föreningen.

På denna föreningsstämma skall till avgörande företagas frågorna om fastställelse av resultaträkningen och balansräkningen samt, i moderförening, koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen med de ändringar eller tillägg, som kan behövas, samt om beviljande av ansvarsfrihet åt styrelseledamöterna för den tid redovisningen omfattar. Stämman skall också fatta beslut i anledning av föreningens vinst eller förlust enligt den fastställda balansräkningen.

2 mom. Styrelsen skall, om medlem begär det och styrelsen finner att det kan ske utan väsentligt förfång för föreningen, på föreningsstämma lämna upplysningar angående förhållanden som kan inverka på bedömandet av föreningens årsredovisning och dess ställning i övrigt eller av ärende på stämman. I koncernförening avser upplysningsplikten även föreningens förhållande till annat koncernföretag och, om föreningen är moderförening, koncernredovisning samt sådana förhållanden beträffande dotterföretagen som avses i första meningen.

Kan begärd upplysning lämnas endast med stöd av uppgifter som

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

ej är tillgängliga på stämman, skall upplysningen inom två veckor därefter hållas skriftligen tillgänglig för medlemmarna hos föreningen samt översändas till medlem som begärt upplysningen.

Finner styrelsen att begärd upplysning icke kan lämnas till medlemmarna utan väsentligt förfång för föreningen, skall upplysningen i stället på medlems begäran lämnas till föreningens revisorer inom två veckor därefter. Revisorerna skall inom en månad efter stämman till styrelsen avge skriftligt yttrande, huruvida den begärda upplysningen lämnats till dem samt huruvida upplysningen enligt deras mening bort föranleda ändring i revisionsberättelsen, eller, beträffande moderförening, koncernrevisionsberättelsen eller eljest ger anledning till erinran. Om så är fallet, skall ändringen eller erinringen anges i yttrandet. Styrelsen skall hålla revisorernas yttrande tillgängligt för medlemmarna hos föreningen samt översända det i avskrift till medlem som begärt upplysningen.

81 §

Då föreningen trätt i likvidation, åligger det styrelsen att ofördröjligen avgiva redovisning för sin förvaltning av föreningens angelägenheter under tid, för vilken redovisningshandlingar ej förut framlagts å föreningsstämma.

Redovisningshandlingarna skola av likvidatorerna ofördröjligen i huvudskrift eller avskrift överlämnas till revisorerna, som hava att inom en månad avgiva revisionsberättelse och återställa handlingarna. Redovisningshandlingarna och revisionsberättelsen skola av likvidatorerna så snart ske kan framläggas å föreningsstämma; och skall å stämman till behandling företagas frågan om beviljande av ansvarsfrihet åt styrelsens ledamöter för den tid redovisningen omfattar.

I fråga om styrelsens redovisning, om revisorernas granskning och revisionsberättelsen, om handlingars framläggande och tillhandahållande, om behandlingen av frågan om ansvarsfrihet samt om anställande av talan mot styrelseledamot skall i tillämpliga delar gälla vad i 38–44 och 49–51 §§, 57 § 1 mom. samt 63–66 §§ är stadgat.

I fråga om styrelsens redovisning, om revisorernas granskning och revisionsberättelsen, om handlingars framläggande och tillhandahållande, om behandlingen av frågan om ansvarsfrihet samt om anställande av talan mot styrelseledamot skall i tillämpliga delar gälla vad i 38–43 och 49–51 §§, 57 § 1 mom. samt 63–66 § är stadgat.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

105 a §⁶

Mot beslut i tillståndsärende, varå 22, 29, 46 eller 76 § äger tillämpning, föres talan hos regeringen genom besvär.

Mot beslut i tillståndsärende som avses i 22, 29, 40, 42, 46 eller 76 § förs talan hos regeringen genom besvär.

Den som icke åtnöjes med länsstyrelses beslut, varigenom ansökan om eller anmälan för registrering avskrivits eller registrering vägrats, må sist inom två månader från beslutets dag föra talan däremot hos kammarrätten genom besvär. I samma ordning föres talan mot beslut enligt 74 § och mot beslut om sådan förklaring som avses i 103 § 2 mom.

Talan mot annat beslut av länsstyrelse enligt denna lag föres hos kammarrätten genom besvär.

110 §⁷

Med dagsböter straffes

1. styrelseledamot, likvidator eller annan, där han uppsåtligen eller av grov vårdslöshet meddelar oriktig eller vilseledande uppgift i anmälan eller ansökan till länsstyrelsen eller i handling som fogas därvid eller i uppgift varom förmåles i 10 §, så ock styrelseledamot eller likvidator, där han uppsåtligen eller av grov vårdslöshet meddelar oriktig eller vilseledande uppgift i handling, som hålles tillgänglig för medlemmar eller röstberättigade eller framlägges å föreningsstämma;

2. styrelseledamot, där han vid upprättande av balansräkning, vinst- och förlusträkning eller förvaltningsberättelse, som avses i 38 eller 81 §, uppsåtligen eller av vårdslöshet förfar i strid mot bestämmelserna i 40 §, 41 § 2, 3 och 4 mom., 42 § första stycket eller 43 §;

2. styrelseledamot, där han vid upprättande av balansräkning, resultaträkning eller förvaltningsberättelse, som avses i 38 eller 81 §, uppsåtligen eller av vårdslöshet förfar i strid mot bestämmelserna i 38–43 §§;

3. likvidator, där han vid upprättande av balansräkning, likvidationsräkning eller förvaltningsberättelse, varom stadgas i 83, 86 eller 89 §, uppsåtligen eller av vårdslöshet förfar i strid mot bestämmelser som avses i sagda lagrum;

4. revisor eller likvidationsrevisor, där han i revisionsberättelse eller annan handling, som framlägges på föreningsstämma eller annorledes hålles tillgänglig för medlemmar eller röstberättigade, uppsåtligen eller av grov vårdslöshet meddelar oriktig eller vilseledande uppgift rörande föreningens angelägenheter eller uppsåtligen eller av grov vårdslöshet underlåter att göra anmärkning beträffande förvaltningen, ändå att anledning därtill föreligger;

5. styrelseledamot eller likvidator, där han uppsåtligen eller av vårdslöshet i strid mot bestämmelserna i 18 § låter verkställa utdelning eller utbetalning till medlem eller annan;

6. revisor, likvidationsrevisor eller revisors eller likvidationsrevisors medhjälpare som, oaktat han insett eller bort inse att skada därav kunnat följa, yppar något av vad vid verkställd granskning kommer till hans

⁶ Senaste lydelse 1975: 420.

⁷ Senaste lydelse 1974: 163.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

kännedom, utan att det med nödvändighet erfordras för fullgörande av hans uppdrag:

7. den som bryter mot vad i 7 § fjärde stycket är stadgat.

111 §⁸

Med dagsböter straffes ock

1. styrelseledamot eller likvidator, där han underlåter att iakttaga föreskrift som är meddelad i 10 § första eller andra stycket, 44 §, 50 § sista stycket, 80 § sista stycket, jämfört med 50 § sista stycket, eller 81 § sista stycket jämfört med 50 § sista stycket:

2. styrelseledamot eller likvidator, där han underlåter att iakttaga föreskrift som beträffande anmälan för registrering är meddelad i 37, 68, 79, 90 eller 92 §:

3. styrelseledamot eller likvidator, där han underlåter att till revisorer eller likvidationsrevisorer avlämna handlingar enligt vad som stadgas i 38 § andra stycket, 81 § andra stycket, 83 § sista stycket, 86 § sista stycket eller 89 § första stycket;

4. styrelseledamot eller likvidator, som försummar att fullgöra vad i 55 § sista stycket, 84 § sista stycket, jämfört med 55 § sista stycket, eller 86 § andra stycket sista punkten finnes stadgat eller som underlåter att iakttaga föreskrift, som med avseende å framläggande av handlingar å föreningsstämma eller tillhandahållande av handlingar viss tid före stämma är meddelad i 57 § 1 mom., 81 § andra eller sista stycket, 87 § andra stycket eller 89 § andra stycket:

5. revisor, vilken underlåter att iakttaga föreskrift som meddelats i 51 § första stycket eller 81 § andra stycket, så ock likvidationsrevisor, som försummar att fullgöra vad i 87 § första stycket första punkten eller 89 § första stycket fjärde punkten finnes stadgat.

117 a §⁹

Länsstyrelsen kan vid vite förelägga styrelseledamot att fullgöra skyldighet enligt 44 a § att till länsstyrelsen insända årsredovisning eller delårsrapport. Försuttet vite utdömes av länsstyrelsen.

Med dagsböter straffes ock

1. styrelseledamot eller likvidator, där han underlåter att iakttaga föreskrift som är meddelad i 10 § första eller andra stycket, 38 § sjätte stycket, 50 § tredje stycket, 80 § sista stycket, jämfört med 50 § tredje stycket, eller 81 § sista stycket jämfört med 50 § tredje stycket:

3. styrelseledamot eller likvidator, där han underlåter att till revisorer eller likvidationsrevisorer avlämna handlingar enligt vad som stadgas i 38 § femte stycket, 81 § andra stycket, 83 § sista stycket, 86 § sista stycket eller 89 § första stycket;

Länsstyrelsen kan vid vite förelägga styrelseledamot att fullgöra skyldighet enligt 38 § sjätte stycket, 43 a § andra stycket eller 44 § andra stycket att till länsstyrelsen insända behörig redovisningshandling, revisionsberättelse eller delårsrapport. Försuttet vite utdöms av länsstyrelsen.

⁸ Senaste lydelse 1971: 482.

⁹ Paragrafen tillagd genom 1975: 1391.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1981.
2. De nya bestämmelserna i 46 § 1 mom. tredje och fjärde styckena och 4 mom. första och tredje styckena samt 49 § tillämpas från och med första ordinarie föreningsstämma som hålls efter lagens ikraftträdande. Intill dess tillämpas i stället motsvarande äldre bestämmelser.

Beslut enligt 46 § 4 mom. andra stycket får meddelas före den 1 januari 1981.

3. Årsredovisning och koncernredovisning skall efter utgången av år 1980 upprättas enligt lagen i dess nya lydelse. För räkenskapsår som börjat löpa före denna tidpunkt får sådan redovisning dock upprättas enligt äldre bestämmelser.

I koncernredovisning behöver ej medtagas koncernresultaträkning och koncernbalansräkning för räkenskapsår som påbörjats före utgången av år 1980.

4. Om det i 42 § första stycket 3 angivna anskaffningsvärdet för tillgång, som förvärvats före den 1 januari 1981, ej kan utrönas med hjälp av föreningens bevarade räkenskaper, skall som anskaffningsvärde redovisas, beträffande byggnad det vid 1965 års allmänna fastighetstaxering åsatta taxeringsvärdet (byggnadsvärdet) ökat med förbättringskostnader under tiden efter utgången av år 1964, samt beträffande annan tillgång det belopp vartill anskaffningsvärdet skäligen kan uppskattas.

I not till balansräkningen skall anges om anskaffningsvärdet uppskattas enligt första stycket.

1.2 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1956: 216) om jordbrukskasserörelsen

Härigenom föreskrivs att 43–49 och 52 §§, 54 § 1 mom., samt 64, 71, 74, 75, 84 och 86 §§ lagen (1956: 216) om jordbrukskasserörelsen skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Jämte vad i bokföringslagen föreskrives om inventarium, balansräkning samt vinst- och förlusträkning skall i fråga om styrelsens årsredovisning gälla vad i 38 och 39 §§ lagen om ekonomiska föreningar är stadgat samt i stället för bestämmelserna i 40–44 §§ sistnämnda lag, de föreskrifter som meddelas i 44–48 §§ nedan.

Föreslagen lydelse

43 §

I fråga om styrelsens årsredovisning gäller 38 § första och tredje – femte styckena lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar. Resultaträkning och balansräkning i årsredovisning och i årsbokslut enligt bokföringslagen (1976:125) skall upprättas enligt bestämmelserna i sistnämnda lag samt 44 och 45 §§ nedan.

44 §¹

Kreditkassas tillgångar må, såframt ej nedan annorlunda stad-

¹ Senaste lydelse 1974: 927.

Nuvarande lydelse

gas, icke upptagas vare sig över verkliga värdet eller till högre belopp än det vartill kostnaderna för deras anskaffning uppgått.

Andra tillgångar än sådana, som äro avsedda till stadigvarande bruk för kassan, må såframt upplysning om förhållandet lämnas i förvaltningsberättelsen, upptagas till högre belopp än som motsvarar kostnaderna för deras anskaffning, dock ej över verkliga värdet. Räntebärande obligation som avses i 34 § första stycket A 2 eller B 1 må dock upptagas till ett värde (medeltalsvärde) som grundas på medelräntan under de senaste tio åren på obligationer utfärdade av staten, Konungariket Sveriges stadshypotekskassa och Sveriges allmänna hypoteksbank. Medeltalsvärdet fastställs av tillsynsmyndigheten.

Hava under räkenskapsåret kostnader nedlagts för förbättring på tillgång avsedd till stadigvarande bruk för kassan eller hava sådana kostnader balanserats från tidigare räkenskapsår, må de inräknas i anskaffningskostnaderna. Tillgång varom nu sagts må ej eljest upptagas till högre belopp än det vartill den var uppförd i närmast föregående balansräkning. Dock må tillgång, vilken måste anses äga ett bestående värde väsentligt överstigande nämnda belopp, upptagas till högst detta värde, såframt tillsynsmyndigheten medgivit uppskrivningen. I fråga om fast egendom må ej i något fall uppskrivning ske över senast fastställda taxeringsvärdet.

Osäkra fordringar skola upptagas till det belopp varmed de beräknas komma att inflyta. Värdelösa fordringar må icke upptagas såsom tillgång.

Förvaltningskostnader må icke upptagas såsom tillgång.

45 §²

I balansräkningen skola tillgångar och skulder fördelas i poster på

² Senaste lydelse 1967: 543.

Föreslagen lydelse

Räntebärande obligation som avses i 34 § första stycket A 2 eller B 1 får tas upp till ett värde (medeltalsvärde) som grundas på medelräntan under de senaste tio åren på obligationer utfärdade av staten, Konungariket Sveriges stadshypotekskassa och Sveriges allmänna hypoteksbank. Medeltalsvärdet fastställs av tillsynsmyndigheten.

Anläggningstillgång, som äger ett bestående värde som väsentligt överstiger det belopp vartill den är uppförd i närmast föregående balansräkning, får tas upp till högst detta värde, om tillsynsmyndigheten medgivit uppskrivningen. I fråga om fast egendom får ej i något fall uppskrivning ske över senast fastställda taxeringsvärdet.

Nuvarande lydelse

sätt som må anses påkallat med hänsyn till verksamhetens art och allmänna bokföringsgrunder.

Fordran på insats må icke upptagas såsom tillgång. Redovisningen av inbetalda insatser må ske sålunda att i balansräkningen hela insatskapitalet anmärkes med angivande av vad härav icke är guldlet samt skillnaden utföres såsom särskild skuldpost.

Inom linjen skall anmärkas sammanlagda beloppet av kreditkassans borgens- och övriga ansvarsförbindelser, i den mån de icke upptagits bland skulderna. Tillika skall inom linjen upptagas av kassan ställda panters sammanlagda bokförda värde.

Inom linjen skola ock angivas de pensionsåtaganden, som ej upptagits bland skulderna.

Föreslagen lydelse

I balansräkningen får fordran på insats icke tas upp såsom tillgång. Redovisningen av fullgjorda insatser får ske så att i balansräkningen anges hela insatskapitalet samt hur mycket härav som icke fullgjorts, varefter skillnaden – de betalda insatserna – utföres som särskild post under eget kapital.

46 §

Vinst- och förlusträkning skall så uppställas att en tillfredsställande redovisning erhålles för huru vinsten eller förlusten för räkenskapsåret uppkommit. Därvid skall iakttagas att intäkter och kostnader fördelas i lämpliga poster.

Förvaltningsberättelsen skall upprättas med iakttagande av god redovisningssed.

47 §

I förvaltningsberättelsen skall, i den mån det finnes kunna ske utan förfång för kreditkassan, upplysning lämnas om sådana för bedömningen av kassans ställning och resultatet av dess verksamhet samt styrelsens förvaltning viktiga förhållanden, vilka ej framgå av balansräkningen eller vinst- och förlusträkningen, så ock om händelser av väsentlig betydelse för kassan, jämväl där de inträffat efter räkenskapsårets slut.

Där medelantalet i kassans tjänst under räkenskapsåret anställda överstiger tio, skall i förvaltningsberättelsen uppgivas medelantalet anställda. För sådant fall skall ock, i den mån motsvarande uppgifter ej

I förvaltningsberättelsen skall upplysning lämnas dels om sådana för bedömningen av kassans verksamhetsresultat och ställning viktiga förhållanden, för vilka redovisning ej skall lämnas i resultaträkning eller balansräkning, dels om händelser av väsentlig betydelse för kassan, som inträffat under räkenskapsåret eller efter dettas slut.

I förvaltningsberättelsen skall anges medelantalet under räkenskapsåret anställda personer med angivande tillika av medelantalet för varje arbetsställe med mer än tjugo anställda. Vidare skall anges

Nuvarande lydelse

lämnas i vinst- och förlusträkningen, i särskilda poster upptagas sammanlagda beloppet av utbetalda löner och ersättningar under räkenskapsåret dels till styrelsen och andra personer i ledande ställning, dels ock till övriga befattningshavare hos kassan.

Har uppskrivning av tillgång, avsedd till stadigvarande bruk för kassan, verkställts för räkenskapsåret, skall redogörelse lämnas för grunden till uppskrivningen, för det belopp varmed uppskrivning skett och för användningen av beloppet. Att i förvaltningsberättelsen skall lämnas upplysning, därest andra tillgångar upptagits till högre belopp än kostnaderna för deras anskaffning, stadgas i 44 § andra stycket.

Styrelsen skall i förvaltningsberättelsen framställa förslag om avsättning till reservfond, därest sådan avsättning skall ske, så ock i övrigt förslag i anledning av kassans vinst eller förlust enligt balansräkningen.

48 §

Styrelsen skall senast sju månader efter räkenskapsårets utgång i huvudskrift eller avskrift hålla redovisningshandlingarna för året jämte revisionsberättelsen hos kassan tillgängliga för envar som vill taga kännedom om desamma. Skulle stämmans beslut i anledning av den framlagda balansräkningen innebära ändring däri, skall jämväl protokoll eller annan handling, som utvisar beslutet, hållas tillgängligt på sätt nyss sagts.

Senast en månad efter det resultaträkningen och balansräkningen blivit fastställda, skall avskrifter av årsredovisning och revisionsberättelse hållas tillgängliga för envar hos kassan samt efter anmodan av tillsynsmyndigheten insändas dit. Anmodan skall ske på begäran av envar. På avskriften av årsredovisningen skall styrelseledamot eller verkställande direktör teckna bevis om att resultaträkning och balansräkning fastställts med uppgift om fastställsedagen. Beviset skall även innehålla uppgift om stämmans beslut beträffande kassans vinst eller förlust.

Centralkassas redovisningshandlingar och revisionsberättelsen skola hållas tillgängliga såväl inom kassans och dess avdelningskontors som inom anslutna jordbrukskassors expeditiionslokaler.

49 §

I fråga om revision av styrelsens förvaltning och kreditkassas räkenskaper skall i tillämpliga delar gälla

I fråga om revision av styrelsens förvaltning och kreditkassas räkenskaper tillämpas 45 §, 46 § 1 och 2

Nuvarande lydelse

vad i 45, 46 och 49 §§ lagen om ekonomiska föreningar är stadgat samt, i stället för bestämmelserna i 47, 48, 50 och 51 §§ nämnda lag, de föreskrifter som meddelas i 50–54 §§ nedan.

Föreslagen lydelse

mom. och 49 § lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar samt, i stället för 47, 48, 50 och 51 §§ nämnda lag de föreskrifter som meddelas i 50–54 §§ nedan.

52 §³

Det åligger revisorerna vid fullgörandet av sitt uppdrag

att granska kassans böcker och andra räkenskaper;

att taga del av styrelsens och stämmans protokoll samt av de instruktioner, anvisningar eller andra föreskrifter rörande kreditgivning, som utfärdats av styrelsen eller verkställande direktören;

att verkställa inventering eller kontrollera verkställd inventering av de hos kreditkassan inneliggande kontanta medlen och övriga tillgångar;

att tillse huruvida kassans organisation av och kontroll över bokföringen och medelsförvaltningen är tillfredsställande; samt

att, sedan de årliga redovisningshandlingarna avgivits, granska nämnda handlingar.

Revisorerna skall i den omfattning god revisionssed bjuder granska kassans årsredovisning jämte räkenskaperna samt styrelsens och verkställande direktörens förvaltning.

Minst en gång varje halvår skola revisorerna

granska större krediter och andra större placeringar av kassans medel;

granska av styrelsen vidtagna åtgärder i fråga om förvaltning och avyttring av egendom, som kassan inköpt eller övertagit jämlikt 33 §;

taga del av de förelägganden och erinringar, som av tillsynsmyndigheten kunna hava gjorts till kassan; samt

taga del av rapporter över inspektioner och undersökningar rörande kassan.

I övrigt skola revisorerna vidtaga de åtgärder som må vara erforderliga för ett behörigt fullgörande av revisionsuppdraget.

54 §

I mom. Revisorerna skola för varje räkenskapsår avgiva en av dem undertecknad revisionsberättelse, som skall överlämnas till styrelsen minst två veckor före kassans ordinarie stämma. Revisorerna skola ock inom samma tid till styrelsen återställa de till dem överlämnade redovisningshandlingarna.

³ Senaste lydelse 1968: 605.

Nuvarande lydelse

Revisorerna i centralkassa *skola* därvid på balansräkningen samt *vinst- och förlusträkningen* hava tecknat påskrift med yttrande, huruvida dessa handlingar *överensstämma* med kassans av dem granskade böcker eller icke, *och skall påskriften* i övrigt beträffande granskningen innefatta hänvisning till revisionsberättelsen.

Förelagen lydelse

Revisorerna i centralkassa *skall* därvid på balansräkningen samt *resultaträkningen* göra en påskrift med yttrande, huruvida dessa handlingar *överensstämmer* med kassans av dem granskade böcker eller icke. *Påskriften skall* i övrigt beträffande granskningen innefatta hänvisning till revisionsberättelsen.

64 §

I *inventarium och balansräkning* för kreditkassa i likvidation *skola* upptagas kassans tillgångar och skulder, tillgångarna till verkliga värdet. *Insatskapitalet* skall i balansräkningen upptagas inom linjen. I övrigt skall beträffande *inventarium och balansräkning* för kreditkassa i likvidation gälla vad i 7 och 8 §§ bokföringslagen är stadgat.

I balansräkning för kreditkassa i likvidation *skall* upptagas kassans tillgångar och skulder, tillgångarna till verkliga värdet. *Insatskapitalet* skall i balansräkningen upptagas inom linjen. I övrigt skall beträffande balansräkning för kreditkassa i likvidation gälla vad i bokföringslagen (1976:125) är stadgat.

71 §

På anmälan varom sägs i 51 § skall tillsynsmyndigheten, i fall då revisorer icke utsetts till föreskrivet antal, förordna revisor eller revisorer. Är revisor omyndig eller har någon, som ej är här i riket bosatt svensk medborgare, utan vederbörligt tillstånd utsetts till revisor eller har någon utsetts till revisor i strid med vad i 46 § 1 mom. *andra* stycket lagen om ekonomiska föreningar *stadgas*, skall på anmälan därom tillsynsmyndigheten förklara honom entledigad och förordna revisor i hans ställe. Har anmälan ej gjorts av kreditkassans styrelse, skall *före* *besluts meddelande* tillfälle beredas styrelsen att yttra sig i ärendet. Förordnande av revisor skall avse tid till dess annan revisor blivit i föreskriven ordning utsedd.

Har anmälan gjorts enligt 51 § skall tillsynsmyndigheten, i fall då revisorer icke utsetts till föreskrivet antal, förordna revisor eller revisorer. Är revisor omyndig eller har någon, som ej är här i riket bosatt svensk medborgare, utan vederbörligt tillstånd utsetts till revisor eller har någon utsetts till revisor i strid med 46 § 1 mom. *tredje* stycket lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar, skall på anmälan därom tillsynsmyndigheten förklara honom entledigad och förordna revisor i hans ställe. Har anmälan ej gjorts av kreditkassans styrelse, skall *styrelsen* beredas tillfälle att yttra sig i ärendet. Förordnande av revisor skall avse tid till dess annan revisor blivit utsedd i föreskriven ordning.

Tillsynsmyndigheten äger när som helst återkalla förordnandet och i stället utse ny revisor.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

74 §⁴

Kreditkassans styrelse åligger

att när som helst för den befattningshavare hos tillsynsmyndigheten, som enligt av regeringen meddelade bestämmelser har att i sådant avseende företråda myndigheten, samt för den särskilda undersökning, regering-
en kan finna för gott anställa, hålla de hos kreditkassan ineliggande kontanta medlen och övriga tillgångar samt böcker, räkenskaper och andra handlingar tillgängliga för granskning, samt

att jämväl i övrigt tillhandahålla myndigheten eller sådan befattningshavare därstädes, som ovan sagts, de upplysningar rörande kassan som äskas.

Yppas anledning till antagande att centralkassa gjort sådana förluster att kassans och de anslutna jordbrukskassornas eget kapital icke svarar mot det belopp som fordras enligt 34 §, skall centralkassans styrelse ofördröjligen låta upprätta särskild balansräkning enligt 44 och 45 §§ för utvisande av centralkassans ställning samt, därest balansräkningen bekräftar antagandet i fråga, ofördröjligen avsända meddelande härom till tillsynsmyndigheten.

Yppas anledning till antagande att centralkassa gjort sådana förluster att kassans och de anslutna jordbrukskassornas eget kapital icke svarar mot det belopp som fordras enligt 34 §, skall centralkassans styrelse ofördröjligen låta upprätta särskild balansräkning för utvisande av centralkassans ställning samt, därest balansräkningen bekräftar antagandet i fråga, ofördröjligen avsända meddelande härom till tillsynsmyndigheten.

Centralkassas styrelse åligger därjämte att på den tid och i den ordning tillsynsmyndigheten bestämmer tillhandahålla myndigheten de redovisningshandlingar, översikter och övriga handlingar, rörande kassans och de anslutna jordbrukskassornas ställning som av tillsynsmyndigheten äskas.

75 §⁵

Har kreditkassas styrelse eller stämman fattat beslut, vilket står i strid med lag eller stadgarna, *må* tillsynsmyndigheten förbjuda verkställighet av beslutet. Myndigheten *må ock* förelägga styrelsen att, om beslut som nyss sagts gått i verkställighet, göra rättelse där så kan ske samt att fullgöra vad styrelsen åligger enligt lag eller stadgarna. Sådant föreläggande *må* dock, utom vad angår innehållet av *vinst- och förlusträkning* eller balansräkning, icke av myndigheten meddelas i fråga om i lag givna föreskrifter, vilkas överträdande är belagt med straff.

Har kreditkassas styrelse eller stämman fattat beslut, vilket står i strid med lag eller stadgarna, *kan* tillsynsmyndigheten förbjuda verkställighet av beslutet. Myndigheten *kan också* förelägga styrelsen att, om beslut som nyss sagts gått i verkställighet, göra rättelse där så kan ske samt att fullgöra vad som åligger styrelsen enligt lag eller stadgarna. Sådant föreläggande *får* dock, utom vad angår innehållet av *resultaträkning* eller balansräkning, icke av myndigheten meddelas i fråga om i lag givna föreskrifter, vilkas överträdande är belagt med straff.

⁴ Senaste lydelse 1975: 229.

⁵ Senaste lydelse 1970: 723.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

Ändå att avvikelser från lag eller stadgar icke skett, äger tillsynsmyndigheten meddela de erinringar beträffande kassans verksamhet, som myndigheten kan finna påkallade.

Underlåter kassa att ställa sig till efterrättelse av myndigheten meddelat förbud eller föreläggande eller handhar kassan eljest sina angelägenheter på sätt, som är ägnat att rubba förtroende till kassan, kan den som godkänt kassan återkalla godkännandet.

Tillsynsmyndigheten äger förelägga vite vid meddelande av föreskrift eller förbud enligt denna lag.

84 §⁶

Med dagsböter eller fängelse straffes

1. styrelseledamot, vilken vid upprättande av förvaltningsberättelse, balansräkning eller *vinst- och förlusträkning* som avses i 38 § lagen om ekonomiska föreningar eller i 81 § samma lag, jämförd med 56 § denna lag, eller i 74 § andra stycket denna lag uppsåtligen förfar i strid med bestämmelserna i 43 §, 44 §, 45 § andra, tredje och fjärde styckena, 46 § eller 47 § denna lag;

1. styrelseledamot, vilken vid upprättande av förvaltningsberättelse, balansräkning eller *resultaträkning* som avses i 38 § lagen om ekonomiska föreningar eller i 81 § samma lag, jämförd med 56 § denna lag, eller i 74 § andra stycket denna lag uppsåtligen förfar i strid med bestämmelserna i 43–47 §§ denna lag;

2. likvidator, vilken vid upprättande av balansräkning, likvidationsräkning eller förvaltningsberättelse som avses i 83 § första och tredje styckena eller 86 § lagen om ekonomiska föreningar eller i 89 § samma lag, jämförd med 56 § denna lag, eller i 64 § denna lag uppsåtligen förfar i strid med bestämmelser i sagda lagrum;

3. styrelseledamot, likvidator eller befattningshavare, vilken uppsåtligen eller av vårdslöshet meddelar oriktig eller vilseledande uppgift vid lämnande av upplysning som avses i 69, 74, 76 eller 79 § denna lag;

4. revisor eller likvidationsrevisor, vilken i revisionsberättelse eller annan handling, som framlägges på stämma eller annorledes hålles tillgänglig för medlemmar eller röstberättigade, eller i påskrift å sådan handling uppsåtligen eller av grov vårdslöshet meddelar oriktig eller vilseledande uppgift rörande kreditkassas angelägenheter eller uppsåtligen eller av grov vårdslöshet underlåter att göra anmärkning beträffande förvaltningen, ändå att anledning därtill föreligger.

Har gärning som avses i första stycket 1 eller 2 skett av vårdslöshet, är straffet dagsböter.

86 §

Med dagsböter straffes ock

1. styrelseledamot eller likvidator, vilken underlåter att iakttaga föreskrift som är meddelad i 10 § första eller andra stycket lagen om ekonomiska föreningar eller i 48 § eller 53 § andra stycket denna lag eller i 80 § sista stycket eller 81 § sista stycket förstnämnda lag, vartdera lagrummet jämförd med 53 § andra stycket och 56 § denna lag;

2. styrelseledamot eller likvidator, vilken underlåter att iakttaga före-

⁶ Senaste lydelse 1967: 543.

Nuvarande lydelse

skrift som beträffande anmälan för registrering är meddelad i 37, 68, 90 eller 92 § lagen om ekonomiska föreningar eller i 63 § denna lag:

3. styrelseledamot eller likvidator, som underlåter att till revisor eller likvidationsrevisor avlämna handlingar enligt vad som stadgas i 38 § *andra* stycket, 81 § andra stycket, 83 § sista stycket eller 86 § sista stycket lagen om ekonomiska föreningar eller i 89 § första stycket samma lag, jämfört med 56 § denna lag:

4. styrelseledamot eller likvidator, som försummar att fullgöra vad i 55 § sista stycket, 84 § sista stycket, jämfört med 55 § sista stycket, eller 86 § andra stycket sista punkten lagen om ekonomiska föreningar finnes stadgat eller som underlåter att iakttaga föreskrift, som med avseende på framläggande av handlingar på stämma eller tillhandahållande av handlingar viss tid före stämma är meddelad i 57 § 1 mom., 81 § andra stycket, 87 § andra stycket eller 89 § andra stycket lagen om ekonomiska föreningar eller i 81 § sista stycket samma lag, jämfört med 56 § denna lag:

5. revisor, vilken underlåter att iakttaga föreskrift som meddelats i 54 § 1 mom. denna lag eller i 81 § andra stycket lagen om ekonomiska föreningar, så ock likvidationsrevisor, som försummar att fullgöra vad i 87 § första stycket första punkten eller 89 § första stycket fjärde punkten sistnämnda lag finnes stadgat.

Föreslagen lydelse

3. styrelseledamot eller likvidator, som underlåter att till revisor eller likvidationsrevisor avlämna handlingar enligt vad som stadgas i 38 § *femte* stycket, 81 § andra stycket, 83 § sista stycket eller 86 § sista stycket lagen om ekonomiska föreningar eller i 89 § första stycket samma lag, jämfört med 56 § denna lag:

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1981.
2. De nya bestämmelserna i 46 § 1 mom. tredje och fjärde styckena samt 49 § lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar tillämpas i fråga om kreditkassa från och med första ordinarie stämma som hålles efter utgången av år 1980. Intill dess tillämpas i stället motsvarande äldre bestämmelser.
3. Årsredovisning skall efter utgången av år 1980 upprättas enligt de nya bestämmelserna. För räkenskapsår som börjat löpa före denna tidpunkt får årsredovisning dock upprättas enligt äldre bestämmelser.

1.3 Förslag till**Lag om ändring i bostadsrättslagen (1971:479)**

Häri genom föreskrivs att 58 § bostadsrättslagen (1971:479) skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Bestämmelserna i 38–51 §§ lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar gäller i tillämpliga delar i fråga om bostadsrättsförening. Vad som sägs där om insats skall beträffande bostadsrättsförening i stället

Föreslagen lydelse

58 §

Bestämmelserna i 38–51 §§ lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar gäller i tillämpliga delar i fråga om bostadsrättsförening. Vad som sägs där om insats skall beträffande bostadsrättsförening i stället

Nuvarande lydelse

gälla inträdesavgift, grundavgift och upplåtelseavgift.

Föreslagen lydelse

gälla inträdesavgift, grundavgift och upplåtelseavgift. *Bostadsrättsförening är icke skyldig att upprätta finansieringsanalys, koncernredovisning eller delårsrapport.*

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1981.

2. De nya bestämmelserna i 46 § 1 mom. tredje och fjärde styckena och 4 mom. första och tredje styckena samt 49 § lagen (1951: 308) om ekonomiska föreningar tillämpas i fråga om bostadsrättsförening från och med första ordinarie föreningsstämma som hålles efter utgången av år 1980. Intill dess tillämpas i stället motsvarande äldre bestämmelser.

Beslut enligt 46 § 4 mom. andra stycket lagen om ekonomiska föreningar får meddelas före den 1 januari 1981.

3. Årsredovisning skall efter utgången av år 1980 upprättas enligt lagen om ekonomiska föreningar i dess nya lydelse. För räkenskapsår som börjat löpa före denna tidpunkt får sådan redovisning dock upprättas enligt äldre bestämmelser.

4. Punkt 4 i övergångsbestämmelserna till lagen (1979: 000) om ändring i lagen (1951: 308) om ekonomiska föreningar gäller även i fråga om bostadsrättsförening.

1.4 Förslag till**Lag om ändring i lagen (1972: 262) om understödsföreningar**

Häri genom föreskrivs att 29–31, 51 och 67 §§ lagen (1972: 262) om understödsföreningar skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Bestämmelserna i 38 § och 44 § första stycket lagen (1951: 308) om ekonomiska föreningar äger motsvarande tillämpning på understödsförening.

Föreslagen lydelse

29 §

Bestämmelserna i 38 § första och tredje–sjunde styckena lagen (1951: 308) om ekonomiska föreningar äger motsvarande tillämpning 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) upprättas enligt bestämmelserna i sistnämnda lag, om annat icke följer av 30 § denna lag eller av föreskrift som meddelats med stöd av nämnda paragraf.*

30 §

Försäkringsinspektionen får i fråga om understödsförenings räkenskaper och styrelsens årsredo-

Räkenskapsavslutning skall ske för kalenderår.

Nuvarande lydelse

visning meddela särskilda föreskrifter, som skall gälla jämte bokföringslagen (1929:117). Räkenskapsavslutning skall ske för kalenderår.

Har förening flera verksamhetsgrenar, skall intäkter och kostnader redovisas särskilt för varje verksamhetsgren.

Föreslagen lydelse

Försäkringsinspektionen får utfärda närmare föreskrifter om understödsförenings löpande bokföring, årsbokslut och årsredovisning samt därvid meddela regler som avviker från bokföringslagen (1976:125).

31 §

Bestämmelserna i 45, 46 och 49–51 §§ lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar gäller i tillämpliga delar i fråga om understödsförening med följande avvikelser, nämligen

1. att styrelsens förvaltning och föreningens räkenskaper skall granskas av minst två revisorer,
2. att revisor får utses för tid till och med den ordinarie stämma som skall äga rum under tredje eller, om försäkringsinspektionen medgett det, fjärde räkenskapsåret efter det han utsetts.

Vid tillämpningen av 49 § skall iakttas att vad där sägs om länsstyrelsen i stället skall avse försäkringsinspektionen.

Bestämmelserna i 45 §, 46 § 1 och 2 mom. samt 49–51 §§ lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar gäller i tillämpliga delar i fråga om understödsförening med följande avvikelser, nämligen

1. att styrelsens förvaltning och föreningens räkenskaper skall granskas av minst två revisorer,
2. att revisor får utses för tid till och med den ordinarie stämma som skall äga rum under tredje eller, om försäkringsinspektionen medgett det, fjärde räkenskapsåret efter det han utsetts.

51 §

Bestämmelserna i 81 § lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar äger motsvarande tillämpning på understödsförening med undantag av hänvisningen till 39–43 §§ och 44 § andra stycket.

Bestämmelserna i 81 § lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar äger motsvarande tillämpning på understödsförening med undantag av hänvisningen till 39–43 §§.

Bestämmelserna i 30 § denna lag om årsredovisning äger motsvarande tillämpning på slutredovisning.

67 §

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

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

Nuvarande lydelse

2. för varje räkenskapsår till inspektionen insända avskrift av dels förvaltningsberättelsen jämte *vinst- och förlusträkning* 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,

3. meddela de upplysningar och uppgifter i övrigt rörande föreningen som inspektionen begär.

Föreslagen lydelse

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,

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1981.

2. De nya bestämmelserna i 46 § 1 mom. tredje och fjärde styckena samt 49 § lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar tillämpas i fråga om understödsförening från och med första ordinarie föreningsstämma som hålles efter utgången av år 1980. Intill dess tillämpas i stället motsvarande äldre bestämmelser.

1.5 Förslag till**Lag om ändring i lagen (1973:370) om arbetslöshetsförsäkring**

Häriigenom föreskrivs att 60–62, 79 och 102 §§ lagen (1973:370) om arbetslöshetsförsäkring skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Bestämmelserna i 38 § och 44 § första stycket lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar äger motsvarande tillämpning på erkänd arbetslöshetskassa.

Föreslagen lydelse

60 §

Bestämmelserna i 38 § första och tredje–sjunde styckena lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar äger motsvarande tillämpning på erkänd arbetslöshetskassa. *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) upprättas enligt bestämmelserna i sistnämnda lag, om annat icke följer av 61 § denna lag eller av föreskrift som meddelats med stöd av nämnda paragraf.*

61 §

Arbetsmarknadsstyrelsen får i fråga om erkänd arbetslöshetskassas räkenskaper och styrelsens års-

Räkenskapsavslutning skall ske för kalenderår.

Nuvarande lydelse

redovisning meddela särskilda föreskrifter, som skall gälla jämte bokföringslagen (1929:117). Handlingar av betydelse för arbetslöshetskassans verksamhet skall förvaras under den i bokföringslagen angivna tiden, om arbetsmarknadsstyrelsen ej medger annat. Räkenskapsavslutning skall ske för kalenderår.

I balansräkningen skall som skuld upptagas ett belopp, som minst motsvarar det för kassan föreskrivna lägsta fondbeloppet.

Föreslagen lydelse

Arbetsmarknadsstyrelsen får utfärda närmare föreskrifter om arbetslöshetskassas löpande bokföring, årsbokslut och årsredovisning samt därvid meddela regler som avviker från bokföringslagen (1976:125).

62 §

Bestämmelserna i 45 § och 46 § 1 mom. samt 49–51 §§ lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar gäller i tillämpliga delar i fråga om erkänd arbetslöshetskassa med följande avvikelser, nämligen

1. att styrelsens förvaltning och kassans räkenskaper skall granskas av minst två revisorer,
2. att revisor får utses för tid till och med den ordinarie stämma som skall äga rum under tredje räkenskapsåret efter det han utsetts.

Vid tillämpningen av 49 § nämnda lag skall iakttagas att vad där sägs om länsstyrelsen i stället skall avse arbetsmarknadsstyrelsen.

79 §

Bestämmelserna i 81 § lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar äger motsvarande tillämpning på erkänd arbetslöshetskassa med undantag av hänvisningen till 39–43 §§ och 44 § andra stycket.

Bestämmelserna i 81 § lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar äger motsvarande tillämpning på erkänd arbetslöshetskassa med undantag av hänvisningen till 39–43 §§.

Bestämmelserna i 61 § denna lag om årsredovisning äger motsvarande tillämpning på slutredovisning.

102 §

Till böter dömes

1. styrelseledamot, likvidator eller annan som i ansökan om eller anmälan för registrering eller i därvid fogade handlingar eller i annan enligt denna lag till arbetsmarknadsstyrelsen ingiven handling eller vid lämnande

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse*

av begärd upplysning till styrelsen uppsåtligen eller av grov vårdslöshet meddelar oriktig eller vilseledande uppgift.

2. styrelseledamot eller likvidator som uppsåtligen eller av grov vårdslöshet meddelar oriktig eller vilseledande uppgift i handling som hålles tillgänglig för medlemmar eller röstberättigade eller framlägges på ombudsmöte.

3. revisor eller likvidationsrevisor som i revisionsberättelse eller annan handling, som framlägges på ombudsmöte eller på annat sätt hålles tillgänglig för medlemmar eller röstberättigade, uppsåtligen eller av grov vårdslöshet meddelar oriktig eller vilseledande uppgift om kassans angelägenheter eller uppsåtligen eller av grov vårdslöshet underlåter att göra anmärkning beträffande förvaltningen, fastän anledning därtill föreligger.

4. revisor, likvidationsrevisor eller revisors eller likvidationsrevisors medhjälpare som, oaktat han insett eller bort inse att skada kunnat följa därav, yppar något som kommit till hans kännedom vid verkställd granskning utan att det varit nödvändigt för att fullgöra hans uppdrag.

5. styrelseledamot, revisor, likvidator eller annan som ej iakttagit eller fullgör vad som åligger honom enligt 52 § första stycket, 58 § såvitt därigenom hänvisas till 37 § lagen (1951: 308) om ekonomiska föreningar, 60 § såvitt därigenom hänvisas till 38 § *andra* stycket nämnda lag, 62 § såvitt därigenom hänvisas till 50 § tredje stycket och 51 § första stycket samma lag, 63 § andra stycket, 64 § såvitt därigenom hänvisas till 55 § tredje stycket samma lag, 69 § första eller tredje stycket, 70 § andra stycket första punkten, 77 § såvitt därigenom hänvisas till 79 § första eller andra stycket samma lag, 78 § första stycket såvitt därigenom hänvisas till 80 § tredje stycket, jämfört med 50 § tredje stycket samma lag, 79 § första stycket såvitt därigenom hänvisas till 81 § andra stycket första punkten samma lag, 80 § såvitt därigenom hänvisas till 89 § första stycket och 90 § första stycket samma lag, 93 § eller 95 §.

5. styrelseledamot, revisor, likvidator eller annan som ej iakttagit eller fullgör vad som åligger honom enligt 52 § första stycket, 58 § såvitt därigenom hänvisas till 37 § lagen (1951: 308) om ekonomiska föreningar, 60 § såvitt därigenom hänvisas till 38 § *femte* stycket nämnda lag, 62 § såvitt därigenom hänvisas till 50 § tredje stycket och 51 § första stycket samma lag, 63 § andra stycket, 64 § såvitt därigenom hänvisas till 55 § tredje stycket samma lag, 69 § första eller tredje stycket, 70 § andra stycket första punkten, 77 § såvitt därigenom hänvisas till 79 § första eller andra stycket samma lag, 78 § första stycket såvitt därigenom hänvisas till 80 § tredje stycket, jämfört med 50 § tredje stycket samma lag, 79 § första stycket såvitt därigenom hänvisas till 81 § andra stycket första punkten samma lag, 80 § såvitt därigenom hänvisas till 89 § första stycket och 90 § första stycket samma lag, 93 § eller 95 §.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1981.

2. De nya bestämmelserna i 46 § 1 mom. tredje och fjärde styckena samt 49 § lagen (1951: 308) om ekonomiska föreningar tillämpas i fråga om arbetslöshetskassa från och med första ordinarie föreningsstämma som hålles efter utgången av år 1980. Intill dess tillämpas i stället motsvarande äldre bestämmelser.

1.6 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1975: 417) om sambruksföreningar

Härigenom föreskrivs att 15 § lagen (1975: 417) om sambruksföreningar skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Bestämmelserna i 38–51 §§ lagen (1951: 308) om ekonomiska föreningar gäller i tillämpliga delar i fråga om sambruksförening. Vad som i 43 § 1 mom. första stycket sägs om insatsbelopp skall i stället avse lösenbelopp för medlems andel.

Föreslagen lydelse

15 §

Bestämmelserna i 38–51 §§ lagen (1951: 308) om ekonomiska föreningar gäller i tillämpliga delar i fråga om sambruksförening. Vad som i 43 § andra stycket sägs om insatsbelopp skall i stället avse lösenbelopp för medlems andel. *Sambruksförening är icke skyldig att upprätta finansieringsanalys, koncernredovisning eller delårsrapport.*

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1981.

2. De nya bestämmelserna i 46 § 1 mom. tredje och fjärde styckena och 4 mom. första och tredje styckena samt 49 § lagen (1951: 308) om ekonomiska föreningar tillämpas i fråga om sambruksförening från och med första ordinarie föreningsstämma som hålles efter utgången av år 1980. Intill dess tillämpas i stället motsvarande äldre bestämmelser.

Beslut enligt 46 § 4 mom. andra stycket lagen om ekonomiska föreningar får meddelas före den 1 januari 1981.

3. Årsredovisning skall efter utgången av år 1980 upprättas enligt lagen om ekonomiska föreningar i dess nya lydelse. För räkenskapsår som börjat före denna tidpunkt får sådan redovisning dock upprättas enligt äldre bestämmelser.

4. Bestämmelserna i punkt 4 i övergångsbestämmelserna till lagen (1979: 000) om ändring i lagen (1951: 308) om ekonomiska föreningar tillämpas även i fråga om sambruksförening.

1.7 Förslag till

Lag om ändring i lagen (1976: 351) om styrelserepresentation för de anställda i aktiebolag och ekonomiska föreningar

Härigenom föreskrivs att 3 § lagen (1976: 351) om styrelserepresentation för de anställda i aktiebolag och ekonomiska föreningar skall ha nedan angivna lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 §

Med företag avses i denna lag aktiebolag eller ekonomisk förening, varå lagen är tillämplig.

Nuvarande lydelse

Med koncern förstås i denna lag svenska juridiska personer som enligt bestämmelserna i 1 kap. 2 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller, såvitt avser ekonomiska föreningar, vid en motsvarande tillämpning av dessa bestämmelser är moderföretag och dotterföretag i förhållande till varandra.

Föreslagen lydelse

Med koncern förstås i denna lag svenska juridiska personer som enligt bestämmelserna i 1 kap. 2 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 1 a § lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar är moderföretag och dotterföretag i förhållande till varandra.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1981.

2 Inledning

Inom justitiedepartementet har upprättats en promemoria (Ds Ju 1976: 11) Förslag till lag om ekonomiska föreningar m. m. I promemorian läggs fram förslag till en ny lag om ekonomiska föreningar som skall ersätta lagen (1951: 308) om ekonomiska föreningar. Förslaget innefattar närmast en teknisk översyn av föreningslagstiftningen, framför allt föranledd av den nya aktiebolagslagen (1975: 1385). Den nya lagen innebär alltså inte några ändringar i de grundläggande reglerna på föreningslagstiftningens område. Vissa betydelsefulla nyheter föreslås dock.

Inom justitiedepartementet har vidare upprättats en promemoria (Ds Ju 1976: 17) Följdlagstiftning till en ny föreningslag. Promemorian innehåller förslag till den följdlagstiftning som behövs.

Promemoriorna har remissbehandlats.

Förslaget till ny lag om ekonomiska föreningar har fått ett positivt mottagande av det övervägande antalet remissinstanser. Flera remissinstanser avstyrker emellertid att förslaget, i vart fall f. n., läggs till grund för lagstiftning. Lantbrukarnas riksförbund, Kooperativa förbundet och Oljekonsumenternas förbund anser att de ekonomiska föreningarnas förhållanden borde ha tagits till utgångspunkt för en särskild utredning och att översynen av lagstiftningen inte borde ha bedrivits från enbart lagteknisk synpunkt. Flera av remissinstanserna erinrar om den i februari 1977 tillsatta kooperationsutredningen (I 1977: 01) och för fram uppfattningen att resultatet av denna utrednings arbete bör avvaktas innan en ny föreningslagstiftning genomförs. Några av de remissinstanser som avstyrker förslaget anser dock att bestämmelserna om redovisning i 1951 års föreningslag snarast måste ses över och ersättas med nya bestämmelser.

Med hänsyn till vad som anförts vid remissbehandlingen har gjorts den bedömningen att förslaget till ny lag om ekonomiska föreningar inte bör genomföras f. n. Däremot bör bestämmelserna om redovisning m. m. ses över. I denna promemoria läggs fram förslag till nya redovisningsregler för ekonomiska föreningar m. m.

Följande delar av promemorian (Ds Ju 1976: 11) fogas som bilaga till denna promemoria.

1. Av förslaget till lag om ekonomiska föreningar dels 7 kap. Revision och särskild granskning dels 8 kap. Redovisning (s. 18–26). *Bilaga 1*
2. I fråga om gällande rätt dels avsnitt 4.8 Årsredovisning dels avsnitt 4.9 Koncerner (s. 63–70). *Bilaga 2*

3. I fråga om överväganden dels avsnitt 5.3 Revision dels avsnitt 5.4 Årsredovisning dels avsnitt 5.5 Koncerner (s. 75–84). *Bilaga 3*

4. Specialmotiveringen till 7 och 8 kap. (s. 145–176). *Bilaga 4¹*

Vidare fogas som bilaga till denna promemoria en förteckning över remissinstanserna samt en sammanställning av remissynpunkterna i fråga om revision, årsredovisning och koncerner samt i fråga om 7 och 8 kap. förslaget till ny lag om ekonomiska föreningar. *Bilaga 5¹*

De i Ds Ju 1976: 11 föreslagna ändringarna i aktiebolagslagen (1975: 1385) och lagen (1919: 426) om flottning i allmän flottled har redan genomförts (se prop. 1977/78: 41, LU 1977/78: 8, rskr 1977/78: 112, SFS 1977: 1092 och 1093). De i Ds Ju 1977: 17 föreslagna ändringarna i 16 § bostadsrättslagen (1971: 479) har också genomförts (se prop. 1977/78: 175, CU 1977/78: 32, rskr 1977/78: 347, SFS 1978: 309).

Kooperationsutredningen har i skrivelse till regeringen den 6 november 1978 hemställt om ändring i lagen om ekonomiska föreningar för att möjliggöra vissa fondavsättningar. Skrivelsen fogas som bilaga till promemorian. *Bilaga 6*

3 Överväganden

Det år 1976 upprättade förslaget till ny lag om ekonomiska föreningar innehåller bl. a. bestämmelser om revision och särskild granskning (7 kap.) samt om redovisning (8 kap.). I redovisningskapitlet finns särskilda bestämmelser om koncernredovisning, som knyter an till en definition av begreppet koncern i de fall moderföretaget utgörs av en ekonomisk förening (se I kap. 3 §).

I fråga om revisionen föreslås att föreningar med fler än 200 anställda skall bli skyldiga att anlita kvalificerad revisor, dvs. auktoriserad eller i vissa fall godkänd revisor. Som revisor får även anlitas auktoriserat eller godkänt revisionsbolag.

Redovisningsbestämmelserna har samordnats med bokföringslagen (1976: 125). I förslaget har upptagits endast bestämmelser som uteslutande är tillämpliga på ekonomiska föreningar. I sak innebär förslaget krav på en öppnare redovisning.

En nyhet av stor betydelse är att regler om koncernredovisning införs. Sådan redovisning skall alltid upprättas av förening som är moderförening. Koncernredovisningen blir offentlig.

De föreslagna bestämmelserna om revision, årsredovisning och koncerner har fått ett positivt mottagande vid remissbehandlingen. Det är angeläget att nya regler i dessa ämnen genomförs, även om man inte nu ser över föreningslagen i övrigt. Föreningslagens bestämmelser om årsredovisning bör alltså ändras, samtidigt som koncernregler bör föras in i lagen. Vidare bör reglerna om revision skärpas.

De ändringar som sålunda bör göras i föreningslagen föranleder vissa följändringar i anslutande lagstiftning.

¹ Bilagorna 4 och 5 har uteslutits här.

Vid utformningen av de nya bestämmelserna bör man i stor utsträckning kunna följa förslagen i 1976 års promemoria. Vissa ändringar bör dock göras med hänsyn till de synpunkter som har kommit fram vid remissbehandlingen av promemorian. Det närmare innehållet i bestämmelserna kommer att behandlas i specialmotiveringen.

1974 års bolagskommitté har i delbetänkandet (SOU 1978: 67) Nya bolagsregler m. m. bl. a. lagt fram förslag till en lag om årsredovisning, revision och koncerner. Betänkandet har remissbehandlats och övervägs f. n. inom justitiedepartementet. Vid utarbetandet av denna promemoria har hänsyn i viss utsträckning tagits till bolagskommitténs förslag.

Bolagskommittén har i sitt slutbetänkande (SOU 1979: 46) Koncernbegreppet m. m. behandlat vissa koncernfrågor. Betänkandet remissbehandlas f. n.

Kooperationsutredningen har hemställt (se bilaga 6) om sådan ändring i föreningslagen att föreningar får dels rätt till en permanent bindning av anläggningstillgångars uppskrivna värde i reservfond, i permanent uppskrivningsfond eller i annan fond, dels rätt till uppskrivningsfond för tillfällig bindning av anläggningstillgångars uppskrivna värde till det egna kapitalet. Syftet med framställningen är i första hand att skapa jämbördiga villkor mellan aktiebolag och ekonomiska föreningar samt att i linje därmed förbättra de ekonomiska föreningarnas kreditupptagningsförmåga.

Grundläggande bestämmelser om uppskrivning av värdet på anläggningstillgångar finns för alla företagsformer i 15 § fjärde stycket bokföringslagen. Uppskrivning får ske, om det finns ett bestående väsentligt övervärde på viss anläggningstillgång i förhållande till det tidigare bokförda värdet. Fast egendom får inte skrivas upp till högre värde än taxeringsvärdet. Uppskrivningsbeloppet får användas bara för erforderlig nedskrivning av värdet på annan anläggningstillgång, men det måste föreligga särskilda skäl för att en sådan utjämningsrätt skall tillåtas. Enligt 11 kap. 4 § aktiebolagslagen tillåts för aktiebolagen utöver nämnda användning att uppskrivningsbelopp kan utnyttjas till fondemission eller avsättas till en uppskrivningsfond. Sådan fond får användas bara för fondemission eller nedskrivning.

En uppskrivning av värdet på en anläggningstillgång innebär att man tar fram en orealiserad värdestegring på tillgången i fråga och alltså inte någon vinst på företagets verksamhet. Av denna anledning bör det vara i princip förbjudet att göra uppskrivningar. För att möjliggöra en rättvisande balansräkning genom att en anläggningstillgång tas upp till ett mer realistiskt värde än anskaffningsvärdet har emellertid uppskrivning medgetts av bilighetsskäl. Från denna synpunkt föreligger likformiga villkor för olika företagsformer.

En annan sak är vad uppskrivningsbeloppet får användas till. Med hänsyn till att det här inte är fråga om någon vinst som får delas ut måste uppskrivningsbeloppet på något sätt bindas i företaget. I aktiebolagen går det bra, eftersom beloppet via fondemission kan tillföras aktiekapitalet, vilket i sig kringgärdas av bestämmelser som förhindrar att detta kapital minskas hur som helst. Finns inget bundet kapital av sådan beskaffenhet, såsom är fallet i ekonomiska föreningar, handelsbolag och enskilda firmor, kan uppskrivningsbeloppet som nämnts användas bara till nedskrivning av värdet på annan anläggningstillgång. För att man skall få underlåta att kostnadsföra nedskrivningen i resultaträkningen måste dock utjämnningen mot uppskrivningsbeloppet vara påkallad av särskilda skäl. I aktiebolagen finns dessutom som nämnts möjligheten till fondemission och avsättning

till uppskrivningsfond. En sådan fond, som kan ges en mer eller mindre bestående karaktär, torde vara motiverad främst av att man genom den har möjlighet att avvakta ett lämpligt tillfälle – kanske i samband med nyemission – för att överföra medlen till aktiekapitalet.

I den tidigare promemorian föreslogs att också de ekonomiska föreningarna skulle få möjlighet till uppskrivningsfond, vilken emellertid fick användas bara för nedskrivning. Med hänsyn till karaktären av det bundna egna kapitalet i föreningarna (jfr kooperationsutredningens framställning) fanns ej anledning att diskutera fondemissionsanvändningen. I och för sig kan det också ifrågasättas om det över huvud taget är nödvändigt med en uppskrivningsfondsmöjlighet i ekonomiska föreningar, eftersom en förening lika gärna kan vänta med uppskrivningen tills ett nedskrivningsbehov föreligger.

Som framhållits tidigare upprätthålls likformigheten mellan olika företagsformer med avseende på möjligheten att visa verkliga värden på anläggningstillgångar genom att uppskrivning tillåts. Eftersom det traditionellt sett varit ett nedskrivningsbehov som aktualiserat uppskrivning, kan det bristande fondemissionsalternativet för föreningarnas del knappast sägas rubba likformigheten. Förutom likformighetsaspekten har kooperationsutredningen som skäl för sin framställning åberopat att det för föreningarnas del är viktigt att från kreditbedömnings synpunkt kunna uppvisa så stort bundet kapital som möjligt. En kreditbedömare torde emellertid knappast bedöma ett företag med hänsyn till vad detta kan uppvisa såsom bundet kapital eller ej. Det väsentliga vid en kreditbedömning torde i stället vara att se till företaget i dess helhet, där förekomsten av dolda reserver likaväl som förväntningar på företaget spelar stor roll. En utländsk kreditbedömare torde å andra sidan känna sig mer bunden i sin kreditbedömning av hur företagets kreditvärdighet ter sig mot bakgrund av relationerna mellan eget och främmande kapital såsom det visas i balansräkningen.

Resonemanget leder till att särskilda åtgärder inte bör vidtas för att i föreningarna möjliggöra en permanent bindning av uppskrivningsbelopp till det bundna egna kapitalet. I sammanhanget bör beaktas att en bindning till reservfond knappast är möjlig. Denna fond används för att täcka förlust i verksamheten. Skulle ett uppskrivningsbelopp föras till reservfond innebär det att förbudet att använda beloppet för vinstutdelning skulle överträdas. Genom att en förlust täcks via uppskrivningsbelopp som tillförs reservfonden öppnas möjlighet till vinstutdelning av belopp som annars hade måst åtgå för förlusttäckningen.

En permanent bindning av uppskrivningsbelopp i uppskrivningsfond eller i någon annan, nyskapad fond torde medföra lagtekniska komplikationer som inte uppvägs av det praktiska behovet. Uppskrivningsmedlen kan nämligen inte lagras i sådan permanent fond utan att på något sätt komma till användning, då behov av fonden inte längre föreligger. Någon form av nedsättningsföreskrifter måste sålunda skapas.

Det anförda leder till att utredningens framställning inte bör föranleda annan ändring i föreningslagen än att möjlighet införs till bindning av uppskrivningsbelopp i uppskrivningsfond enligt vad som föreslogs i den tidigare promemorian. Det bör i detta sammanhang understrykas att en uppskrivningsfond kan komma att stå kvar under lång tid.

En bestämmelse om att uppskrivningsbelopp får användas också för avsättning till uppskrivningsfond bör tas in i 39 § föreningslagen.

4 Upprättade lagförslag

I enlighet med det anförda har inom justitiedepartementet upprättats förslag till

1. lag om ändring i lagen (1951: 308) om ekonomiska föreningar,
2. lag om ändring i lagen (1956: 216) om jordbrukskasserörelsen,
3. lag om ändring i bostadsrättslagen (1971: 479),
4. lag om ändring i lagen (1972: 262) om understödsföreningar,
5. lag om ändring i lagen (1973: 370) om arbetslöshetsförsäkring,
6. lag om ändring i lagen (1975: 417) om sambruksföreningar,
7. lag om ändring i lagen (1976: 351) om styrelserepresentation för de anställda i aktiebolag och ekonomiska föreningar.

Samråd har skett med ekonomidepartementet i fråga om förslagen under 2 och 4, med arbetsmarknadsdepartementet i fråga om förslagen under 5 och 7 samt med jordbruksdepartementet i fråga om förslaget under 6.

5 Specialmotivering

5.1 Förslaget till lag om ändring i lagen (1951: 308) om ekonomiska föreningar

Vid de olika paragraferna anges motsvarighet i det tidigare förslaget till ny lag om ekonomiska föreningar (se bilaga 1). I vissa fall redovisas även det tidigare förslagets innebörd (se bilaga 3 och 4) samt remissynpunkter (se bilaga 5).

1 a §

Paragrafen, som saknar motsvarighet i gällande lag, innehåller en definition av begreppet koncern i de fall moderföretaget utgörs av en ekonomisk förening. Bestämmelserna överensstämmer med 1 kap. 3 § i tidigare förslag. Definitionen har kommenterats i de allmänna övervägandena i avsnitt 5.5 i den tidigare promemorian (se bilaga 3).

Anledning finns inte att nu närmare gå in på den kritik som från en del remissinstansers håll framförts mot koncerndefinitionen (se bilaga 5). 1974 års bolagskommitté (Ju 1974: 21) har haft i uppdrag att göra en allmän översyn av koncernbegreppet i 1 kap. 2 § aktiebolagslagen, bl. a. med hänsyn till uttalanden som har gjorts om s. k. 50/50-bolag. Kommitténs betänkande angående dessa frågor (SOU 1979: 46) Koncernbegreppet m. m. remissbehandlas f. n. De eventuella ändringar av koncernbegreppet som kommitténs arbete kan föranleda för aktiebolagens del får beaktas även såvitt gäller ekonomiska föreningar. Därvid får hänsyn också tas till påpekanden som gjorts av bl. a. LRF om speciellt föreningsrättsliga förhållanden, innebärande bl. a. att en överorganisation aldrig skall kunna anses som dotterföretag. Detsamma gäller frågan om tillämpning inom en koncern av det s. k. låneförbudet i 12 kap. 7 § aktiebolagslagen.

18 §

Paragrafen, som i huvudsak motsvarar 9 kap. 1 och 2 §§ i tidigare förslag, innehåller bestämmelser om vinstutdelning m. m.

Första stycket har kompletterats med bestämmelser för utdelning m. m. i moderförening. En förutsättning för att utdelning skall kunna ske i en

moderförening är att det inte bara föreligger en utdelningsbar vinst hos moderföreningen utan också hos koncernen i dess helhet. Uppgift om koncernens vinst och vad som i övrigt finns utdelningsbart inom koncernen skall framgå av koncernbalansräkningen. Vid beräkning av utdelningsbart belopp i moderförening måste alltså avdrag göras för förlust som denna balansräkning utvisar. Dessutom skall avdrag göras för belopp som av det fria egna kapitalet i koncernen enligt årsredovisningarna för företag inom denna skall överföras till bundet eget kapital. Upplysning i sistnämnda hänseende skall enligt 43 a § sjätte stycket sista meningen lämnas i moderföreningens förvaltningsberättelse.

I ett nytt *tredje stycke* upptas en generell regel om försiktighet i fråga om vinstutdelning m. m. Bestämmelsen motsvarar 9 kap. 2 § fjärde stycket i tidigare förslag samt 12 kap. 2 § andra stycket aktiebolagslagen.

Genom bestämmelsen klargörs att föreningens konsolideringsbehov måste beaktas vid bedömningen av vilken vinstutdelning som skall ske. Normalt torde en ganska betydande reservering av vinstmedel vara påkallad, om föreningen skall kunna möta försämringar i föreningens lönsamhet, som kan bli en följd av konjunkturnedgång, konkurrens eller andra förhållanden. En annan viktig faktor som måste beaktas i detta sammanhang är föreningens likviditet. Till omständigheter som också bör beaktas – och som täcks genom det i lagtexten använda uttrycket "ställning i övrigt" – hör förändringar i föreningens ställning vilka inträffat efter räkenskapsårets slut (se prop. 1975: 103 s. 478).

Lagtexten har med ändring av det tidigare förslaget formulerats så att det klart framgår att utbetalning av gottgörelse i form av efterlikvider, återbäringar eller liknande kan ske antingen i form av vinstutdelning eller på annat sätt. Om nämnda gottgörelse inte inräknas i vinsten och alltså inte visas såsom vinst i balansräkningen, skall den enligt 40 § tredje stycket i föreslagen lydelse föras via resultaträkningen som kostnad och alltså i balansräkningen tas upp som skuld till medlemmarna.

Enligt 110 § 5 är överträdelse av bestämmelserna i 18 § straffbara. En styrelseledamot eller likvidator kan alltså straffas med dagsböter, om han uppsåtligen eller av vårdslöshet låter verkställa utdelning eller utbetalning till medlem eller annan i strid mot bestämmelserna i 18 §. Genom tillägget av den nyss diskuterade utdelningsbegränsningen vidgas det straffbara området, om ändring samtidigt inte föreslås i 110 §. I förhållande till tidigare promemoriaförslag föreligger här en skillnad. Det tidigare förslaget innebar, i likhet med den nya aktiebolagslagen, en mycket omfattande avkriminalisering av olika förfaranden. Som närmare diskuteras vid 110 § bör någon motsvarande begränsning av det straffbara området inte göras i detta sammanhang. Någon ändring av 110 § 5 föreslås alltså inte.

24 a §

Paragrafen, som saknar motsvarighet i gällande lag, innehåller bestämmelser om underrättelseskyldighet i koncernförhållanden. Bestämmelserna överensstämmer med 5 kap. 7 § i tidigare förslag.

Bestämmelserna innebär att, om en förening blivit moderförening, styrelsen skall meddela detta till dotterföretagets ledning. Skyldigheten gäller oberoende av om dotterföretaget är ekonomisk förening eller ej. Dotterföretagets ledning är å sin sida skyldig att lämna moderföreningens styrelse de uppgifter som behövs för att koncernredovisningen skall kunna fullgöras. Genom att det finns en motsvarande bestämmelse i aktiebolagslagen, 8 kap. 7 §, uppnås det resultatet att upplysningsskyldighet kommer att före-

ligga mellan företagen i s. k. blandade koncerner, oavsett om moderföretaget är ett aktiebolag eller en ekonomisk förening.

En motsvarande bestämmelse för koncerner med andra moderföretag än aktiebolag och ekonomiska föreningar har föreslagits av 1974 års bolagskommitté (SOU 1978: 67 s. 204).

38–44 a §§. Redovisning

De nya redovisningsreglerna innebär åtskilliga nyheter i förhållande till gällande rätt. De allmänna överväganden som ligger till grund för förslaget har redovisats i avsnitt 5.4 och 5.5 i den tidigare promemorian (se bilaga 3). Utgångspunkten för reformarbetet är som där anförts att den nya bokföringslagens bestämmelser om årsbokslut är grundläggande också för de uppgifter som skall framgå av de ekonomiska föreningarnas årsredovisning. I överensstämmelse med vad som gäller för aktiebolagen upptas i detta redovisningsavsnitt de bestämmelser som inte är allmänt tillämpliga på alla bokföringsskyldiga. De generella regler som inte längre kommer att återfinnas i föreningslagen utan har sin plats i bokföringslagen avser bl. a. räkenskapsårets omfattning, definitioner på och regler om värdering av olika slags tillgångar, uppställningsformer för balansräkning och resultaträkning samt vissa tilläggsupplysningar bl. a. om värderingsgrunder och ändringar i dessa.

Efter mönster i 11 kap. aktiebolagslagen har de nya redovisningsbestämmelserna delats upp i tre avsnitt, nämligen Årsredovisning m. m. (38–43 §§), Koncernredovisning (43 a §) samt Delårsrapport (44 och 44 a §§). Bestämmelserna motsvarar 8 kap. i det tidigare förslaget.

För närmare motiveringar till de föreslagna bestämmelserna hänvisas till specialmotiveringen till kapitel 8 i det tidigare förslaget (se bilaga 4). Med hänsyn till att de föreslagna bestämmelserna i förhållande till gällande föreningslag har avvikande uppställning och innehåll har det inte ansetts meningsfullt att under resp. paragraf hänvisa till motsvarigheten i gällande rätt.

Det bör nämnas att bokföringslagen i samband med antagandet av en ny jordbruksbokföringslag (1979: 141) har ändrats så att bestämmelserna om årsbokslut inte behöver tillämpas av enskild näringsidkare, om den årliga bruttoomsättningssumman normalt understiger 20 basbelopp. Lagändringen träder i kraft den 1 januari 1980 men vissa övergångsbestämmelser finns för år 1979 (se SFS 1979: 142).

I gällande föreningslag finns i 43 a § en erinran om lagen (1972: 175) med vissa bestämmelser om bokföring av bostadslån m. m. Motsvarande bestämmelse fanns i 1944 års aktiebolagslag men har inte fått någon motsvarighet i den nya aktiebolagslagen eller i den nya bokföringslagen (se prop. 1975: 103 s. 440 och prop. 1975: 104 s. 236). En särskild erinran om 1972 års lag, som nyligen ändrats (se SFS 1979: 313), behövs inte heller i föreningslagen. 43 a § i gällande lydelse har alltså inte fått någon motsvarighet i de nya redovisningsbestämmelserna.

38 §

Paragrafen, som tar upp de grundläggande bestämmelserna om årsredovisning, motsvarar 8 kap. 1–3 §§ i tidigare promemoriaförslag. Den främsta redaktionella olikheten mellan de båda förslagen är att 8 kap. 1 § tredje stycket i tidigare förslag nu flyttats att utgöra ett första stycke i 43 §. I

övrigt motsvaras 8 kap. 1 § av 38 § första och andra styckena. Tredje och fjärde styckena motsvaras 8 kap. 2 § samt femte—sjunde styckena 8 kap. 3 §.

Tidigare promemoriaförslag har föranlett kommentarer vid remissbehandlingens endast i ett avseende. Förslaget innehöll i 3 § andra stycket en med aktiebolagslagen överensstämmande föreskrift om att alla föreningars redovisningshandlingar skulle göras offentligt tillgängliga genom att sändas till registreringsmyndigheten. F. n. gäller denna offentlighetsregel bara i de större föreningarna, dvs. föreningar som under de två senaste räkenskapsåren haft i medeltal mer än 200 anställda.

Som framhölls i avsnitt 5.4 i den tidigare promemorian (se bilaga 3) bör utgångspunkten vara att största möjliga öppenhet skall eftersträvas i fråga om årsredovisningen. Mot den bakgrunden är det i och för sig olämpligt att årsredovisningen inte görs offentlig hos registreringsmyndigheten (länsstyrelsen). Som några remissinstanser framhåller talar emellertid praktiska skäl mot att det tidigare förslaget genomförs. Det är uppenbart att ett mycket stort merarbete skulle uppkomma för länsstyrelserna om de tvingades att ta emot, kontrollera och bevara även de mest obetydliga redovisningshandlingar. Dessutom torde det i allmänhet förhålla sig så att de mindre föreningarnas intressenter knappast har någon anledning att primärt vända sig till länsstyrelsen för att få upplysningar om en viss förening. Övervägande skäl synes därför tala för att nuvarande ordning, som inte medfört några olägenheter, i huvudsak bibehålls.

I sjätte stycket föreskrivs på grund av det anförda att redovisningshandlingarna skall hållas tillgängliga för alla hos föreningen. Skyldighet att till länsstyrelse insända avskrift av redovisningshandlingarna föreligger bara efter särskild anmodan av länsstyrelsen. Sådan anmodan bör ske, dels då enskild önskar ta del av en viss årsredovisning och dels då tillgång till handlingarna är påkallad av något allmänt intresse. I enlighet med vad 1974 års bolagskommitté har föreslagit i motsvarande sammanhang (se SOU 1978: 67 s. 163 och 188) föreskrivs att anmodan skall ske på begäran av envar. För de större föreningarna skall emellertid liksom f. n. gälla en obligatorisk skyldighet att till länsstyrelsen sända in handlingarna utan särskild anmodan. För koncerner finns en särskild bestämmelse i 43 a § andra stycket andra meningen.

Att bestämmelserna i tredje—sjunde styckena skall tillämpas även i koncernsammanhang framgår av 43 a §.

39 §

Paragrafen motsvaras 8 kap. 4 och 5 §§ i det tidigare förslaget och innehåller tillägg till bokföringslagen i vad avser ett par grundläggande bestämmelser om värdering resp. innehåll i resultaträkning och balansräkning.

I första stycket, som motsvaras 8 kap. 4 § första stycket tidigare förslag, anges att belopp varmed uppskrivning av anläggningstillgång sker får användas till avsättning till uppskrivningsfond. Bestämmelserna har behandlats i avsnitt 3 i anledning av kooperationsutredningens skrivelse om vissa fondavsättningar (se bilaga 6).

Andra stycket motsvaras 8 kap. 4 § andra stycket i tidigare förslag.

Tredje och fjärde styckena motsvaras 8 kap. 5 § i tidigare förslag.

En remissinstans har ifrågasatt om inte en medlem i en förening, oavsett storlek, normalt bör få den information om resultatet före bokslutsdispositioner som följer med en öppen redovisning av storlek och förändring av

lagerreserv. Eftersom en öppen redovisning kan medföra skada bör emellertid en dispensregel finnas.

Med hänsyn till att 11 kap. 5 § andra stycket aktiebolagslagen f. n. har motsvarande uppdelning mellan stora och mindre företag så att bara de stora företagen är underkastade offentlighet bör någon avvikande standpunkt inte intas i föreningslagen.

40 §

Paragrafen, som delvis hämtats från 8 kap. 6 § i tidigare förslag, innehåller de särbestämmelser som behövs för ekonomiska föreningar när det gäller innehållet i resultaträkningen.

Första stycket har ingen motsvarighet i det tidigare förslaget. Enligt bokföringslagen skall bruttoomsättningssumman anges som en särskild post i den interna resultaträkningen. Enligt 11 kap. 6 § första stycket aktiebolagslagen kan regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer meddela dispens från kravet på redovisning av bruttoomsättningen i årsredovisningen, dvs. i den offentliga redovisningen. Några remissinstanser, bl. a. Svea hovrätt och LRF, har ifrågasatt om inte också för föreningarna del bl. a. hänsynen till konkurrenssituationer bör motivera en dispensmöjlighet. Det bör påpekas att för de större ekonomiska föreningarna som redan från den 1 januari 1977 är skyldiga att visa bruttoomsättningssumman finns i dag ingen dispensmöjlighet. Från likformighetssynpunkt föreslås dock nu en sådan regel. Lagförslaget innebär alltså en uppmjukning, som emellertid med hänsyn till de stränga bedömningsnormerna inte lär få någon större praktisk betydelse. Självfallet bör kommerskollegium vara tillståndsmyndighet i detta hänseende också för de ekonomiska föreningarna. Föreskrift härom kan utfärdas utan ändring i föreningslagen (se SFS 1975: 1416). Däremot krävs ett tillägg i 105 a § av innebörd att mot beslut i här ifrågavarande tillståndsärenden talan skall föras hos regeringen genom besvär.

Bestämmelsen i *andra stycket* om särredovisning av rörelsegrenar överensstämmer med 8 kap. 6 § första stycket i det tidigare förslaget.

I *tredje stycket* upptas i enlighet med 8 kap. 6 § andra stycket i tidigare förslag krav på särredovisning i resultaträkningen av utdelning på aktier i dotterbolag. Till skillnad från det tidigare förslaget upptas i stycket också en bestämmelse om redovisning av efterlikvider och återbärningar i visst fall. Den nya bestämmelsen har redan delvis behandlats vid 18 § tredje stycket. Enligt gällande föreningslag och enligt det tidigare promemoriaförslaget (se 8 kap. 9 § första stycket in fine) gavs i detta hänseende möjlighet till valfrihet, eftersom man kunde nöja sig med en uppgift i förvaltningsberättelsen, om upplysning inte lämnades i balansräkningen eller resultaträkningen. Som påpekats av bl. a. Föreningen auktoriserade revisorer och Svenska revisorsamfundet hör ifrågavarande uppgifter uppenbarligen hemma i resultaträkningen.

Den nu föreslagna ändrade bestämmelsen tar sikte på sådan gottgörelse till medlemmar eller andra i form av efterlikvider och återbärning e. d. som inte inräknas i årets vinst och som alltså inte skall visas som vinst i balansräkningen. Det är här fråga om en utbetalning vid sidan om utdelningen. För att klargöra det belopp som skall utbetalas måste i resultaträkningen en kostnadspost införas. I sammanhanget bör noteras att frågan om hur redovisningen i resultaträkningen skall se ut kompliceras av att här ifrågavarande återbärningar eller efterlikvider kan beslutas redan under pågående räkenskapsår på grundval av en preliminär beräkning av för-

eningens årsresultat. För att inte låsa utvecklingen av en god redovisningssed på detta område bör i lagtext ej föreskrivas annat än att här ifrågakvarande gottgörelser skall tas upp som särskild kostnadspost i resultaträkningen. Utrymme finns härigenom att i annat sammanhang ta ställning till hur – som bokslutsdisposition eller som kostnad under annan rubrik – såväl den slutliga som den preliminära gottgörelsen skall redovisas i resultaträkningen. Det bör ankomma på bokföringsnämnden att överväga frågan om korrekt redovisning i dessa hänseenden.

41 §

Paragrafen, som motsvarar 8 kap. 7 § i tidigare förslag, innehåller erforderliga särbestämmelser om balansräkningen. Med hänsyn till framförd remisskritik har tredje stycket fått en i viss mån ändrad utformning i fråga om redovisningen av fullgjorda insatser.

42 §

Paragrafen, som överensstämmer med 8 kap. 8 § i tidigare förslag, innehåller bestämmelser om skyldighet att lämna vissa tilläggsuppgifter och särskilda upplysningar i anslutning till resultaträkning och balansräkning.

Efter förebild i 11 kap. 8 § aktiebolagslagen upptas under *punkten 1* en föreskrift om specifikation av föreningens innehav av aktier och sådana andelar som enligt 39 § tredje stycket skall likställas med aktier. Specifikationskravet tar sikte på såväl aktier i dotterbolag som aktier i andra bolag. Aktierna skall specificeras så att för varje bolag skall anges dess namn, antalet aktier och dessas nominella värde och värde enligt balansräkningen. Eftersom specifikationen är en nedbrytning av de olika aktietillgångsposterna i balansräkningen, kan några indirekta aktieinnehav inte tas med i specifikationen.

I enlighet med vad som föreskrivs i aktiebolagslagen medger också *punkten 1* att specifikation får underlätas i fråga om vissa mindre aktie- och andelsposter. Sådana smärre innehav kan alltså sammanföras till en gemensam post. Förutsättning härför är emellertid att såväl aktiernas nominella värde som deras värde enligt balansräkningen inte uppgår till 50 000 kr. eller det lägre belopp som motsvarar 5 % av det aktieäggande bolagets egna kapital. Det sagda kan belysas med följande exempel. Föreningen A har aktieposter i bolagen X, Y och Z, bokförda till sina nominella värden 42 000 kr, 27 000 kr resp 52 000 kr. I gemensam post får då upptagas 69 000 kr (summan av X och Y) medan aktieposten i Z redovisas särskilt. Från 5 %-regeln bortses i detta exempel.

Undantaget från specifikationskravet gäller inte för aktier eller andelar i dotterföretag. Detta är i linje med de allmänna krav som måste ställas på fullgod insyn i koncernens uppbyggnad och förhållanden. Liksom enligt aktiebolagslagen kan dock dispens meddelas från kravet på specifikation av innehav av aktier eller andelar i dotterföretag och även andra innehav överskridande beloppsgränsen, om det är påkallat ur allmän och enskild synpunkt. Dispensprövningen bör anförtrors åt kommerskollegium. Detta medför en följdändring i 105 a § (jfr vad som anförts vid 40 § första stycket).

I fråga om tolkningen av bestämmelserna om specifikation av aktieinnehav bör påpekas att bokföringsnämnden har utfärdat en anvisning där också vissa rekommendationer lämnas (KFS 1978: 9, BFN: 9).

Punkten 3 ställer krav på uppgifter till ytterligare belysning av materiella

anläggningstillgångars värden. Bokföringsnämnden har i en anvisning (KFS 1977:28, BFN:7) behandlat frågan om framtagnig av gamla anskaffningsvärden.

43 §

Paragrafen, som motsvarar 8 kap. 9 § i tidigare förslag, upptar bestämmelser om förvaltningsberättelsens innehåll.

Som nämnts vid 38 § inleds den föreslagna 43 § med en föreskrift om att förvaltningsberättelsen skall upprättas med iakttagande av god redovisningssed. I tidigare förslag fanns motsvarande bestämmelse i 8 kap. 1 § tredje stycket.

I enlighet med vad som anförts vid 40 § tredje stycket har i förhållande till tidigare promemorieförslag föreskriften om redovisning av vissa gottgörelser flyttats från förvaltningsberättelseparagrafen.

Till ledning för tolkningen av bestämmelsen i tredje stycket om redovisning av anställda och löner har bokföringsnämnden för aktiebolagens del utgett en anvisning (KFS 1978:2, BFN:8).

43 a §

Paragrafen, som motsvarar 8 kap. 10 och 11 §§ i tidigare förslag, innehåller bestämmelser om koncernredovisning.

Bestämmelsen om räkenskapsår i koncern i 8 kap. 10 § andra stycket i tidigare förslag har inte fått någon motsvarighet med hänsyn till den ändring som gjorts i 11 kap. 10 § aktiebolagslagen (se prop. 1976/77:18 s. 17 samt SFS 1976:992).

Andra stycket andra meningen utgör en nyhet i förhållande till tidigare förslag. Tillägget motiveras av den ändring som diskuterats vid 38 § sjätte stycket i fråga om skyldighet att skicka redovisningshandlingarna till länsstyrelsen.

44 och 44 a §

Paragraferna, som motsvarar 8 kap. 12–14 §§ i tidigare förslag, innehåller bestämmelser om delårsrapport. Genom en hänvisning i 44 a § första stycket till 40 § första stycket klargörs att omsättningssumman skall uppges brutto i rapporten, såvida inte dispens medgetts i fråga om upplysning därom i årsredovisningen.

Bortsett från 44 a § andra stycket, som behandlar delårsrapport i koncernförhållanden, överensstämmer den föreslagna regleringen med gällande lag. Enligt nu gällande 44 a § skall nämligen förening som under de två senaste räkenskapsåren i medeltal haft mer än 200 anställda upprätta delårsrapport och insända rapporten till länsstyrelsen.

45–51 §§. Revision

Bestämmelserna om revision motsvarar i stor utsträckning revisionsbestämmelserna i 7 kap. i det tidigare promemorieförslaget. Det förslaget överensstämde i sin tur nära med 10 kap. aktiebolagslagen. Som närmare motiverats i de allmänna överväganden som låg till grund för det tidigare förslaget, avsnittet 5.3 i tidigare promemoria (se bilaga 3), är de viktigaste nyheterna en vidgad möjlighet att utnyttja juridisk person som revisor samt krav på kvalificerad revisor i vissa fall.

I förhållande till tidigare förslag innebär det nu föreliggande förslaget en

väsentlig förändring i ett avseende. I 46 § 2 mom. finns f. n. bestämmelser om att, om särskilt revisionsorgan finns inrättat hos sammanslutning med ändamål att handha gemensamma uppgifter för föreningar, sammanslutningen, eller, om revisionsorganet utgör juridisk person, denna kan utses till revisor. Då i det tidigare förslaget infördes bestämmelser om auktoriserad revisor i större föreningar föreskrevs samtidigt att, om revisor utses enligt nyssnämnda 2 mom., det vid tillämpningen av föreningslagen skulle anses som om föreningen hade auktoriserad revisor (7 kap. 2 § fjärde stycket). Sistnämnda bestämmelse om likställighet har kritiserats under remissbehandlingen av riksrevisionsverket, kommerskollegium, ett par handelskammare, Svenska handelskammarförbundet, LRF, Sveriges advokatsamfund, Föreningen auktoriserade revisorer samt Svenska revisorsamfundet. Nämnda instanser motsätter sig att en sammanslutning eller ett revisionsorgan av angivet slag utan vidare skall jämföras med auktoriserad revisor.

Kommerskollegium, handelskamrarna och handelskammarförbundet menar att här ifrågavarande särskilda revisionsorgan bör jämföras med auktoriserad revisor bara efter särskild prövning. Man förordar alltså någon form av dispensgivning i likhet med vad som föreslagits gälla för att godkänd revisor skall kunna revidera en större förening. Revisorsamfundet anför att, om de särskilda revisionsorganen utan vidare skall kunna revidera större företag, så bör dispensprövningen avseende godkända revisorer också slopas. Om så inte sker, yrkar samfundet att bara auktoriserad revisor skall kunna utses i sådana företag som enligt bestämmelser därom på grund av sin storlek kräver auktoriserad revisor. Föreningen auktoriserade revisorer, som av principiella skäl är emot ett system med särskilda revisionsorgan, delar revisorsamfundets sist nämnda uppfattning.

Mot bakgrund av den kritik som riktats mot den föreslagna bestämmelsen om att särskilda revisionsorgan skall omedelbart jämföras med auktoriserad revisor upptar nu föreliggande förslag inte någon bestämmelse härom. Genom att 46 § 2 mom. inte föreslås ändrad blir innebörden fortsättningsvis att en revision som anförtros ett där avsett revisionsorgan skall förrättas av en för uppdraget lämpad person. I fråga om honom gäller i tillämpliga delar vad som föreskrivs i föreningslagen om revisor. Krävs det enligt de bestämmelser som föreslås intagna i 46 § 4 mom. att auktoriserad revisor skall utses i föreningen, så skall också en sådan revisor utses av här berörda revisionsorgan.

Bestämmelserna om revision i 45–51 §§ har kompletterats och ändrats så att de motsvarar tidigare föreslagna 7 kap. 1–11 och 14 §§. 7 kap. 12 § om revisors rätt att närvara vid föreningsstämma motsvarar nu gällande 53 §. I tidigare föreslagna 7 kap. 13 § upptogs bestämmelser om revisors tystnadsplikt resp. upplysningsskyldighet gentemot föreningsstämma. En motsvarighet till dessa bestämmelser återfinns i gällande lag i 110 § 6, som innehåller en straffbestämmelse.

48 § i gällande lydelse, som innehåller bestämmelser om särskild granskning, motsvarar i huvudsak 7 kap. 14 § i tidigare förslag och behöver inte ändras nu.

I fråga om revisionsbestämmelsernas närmare utformning hänvisas till specialmotiveringen till kapitel 7 i tidigare promemoria (se bilaga 4).

45 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om utseende av revisorer samt revisors uppdragstid.

Första stycket motsvarar 7 kap. 1 § första stycket i tidigare förslag. I förhållande till gällande lag innebär detta att den grundläggande bestämmelsen om att revisor skall granska styrelsens förvaltning m. m. överflyttas till 50 §.

I andra stycket, som motsvarar 7 kap. 1 § andra stycket och 7 kap. 5 § i tidigare förslag, har endast gjorts en redaktionell jämkning med hänsyn till de nya bestämmelserna om auktoriserad revisor i 46 § 4 mom.

Tredje stycket är oförändrat och saknar motsvarighet i tidigare förslag.

46 §

Paragrafen, som motsvarar 7 kap. 2–4 §§ i tidigare förslag, innehåller bestämmelser om vem som kan utses till revisor och om jäv för revisor.

I 1 mom. är första stycket oförändrat och motsvarar 7 kap. 2 § första och andra styckena i tidigare förslag medan andra stycket är nytt och motsvarar 7 kap. 2 § tredje stycket i tidigare förslaget. Andra stycket innehåller bestämmelser om att auktoriserat eller godkänt revisionsbolag kan utses till revisor.

Tredje stycket i 1 mom. ersätter nuvarande andra stycket och motsvarar 7 kap. 4 § första stycket i tidigare förslag. Med hänsyn till framförd remisskritik har punkten 4 jämkats i förhållande till tidigare förslag. Flera remissinstanser, bl. a. LRF, Svenska revisorsamfundet och Skånes handelskammare, har påpekat att det tidigare föreslagna revisorsjävet vid låneskuld m. m. i praktiken kan komma att utestänga väl kvalificerade föreningsmedlemmar från revisorsuppdrag, även om de inte har andra än normala affärsförbindelser med föreningen. Med hänsyn till att det torde vara ett normalt led i en förenings verksamhet att medlemmar t. ex. åtnjuter kredit för varuinköp eller erhåller föreningens borgen för produktionslån har bestämmelsen nu jämkats så att föreningsmedlemmar vid sidan om externa revisorer kan ställa upp som förtroenderevisorer i föreningsarbetet.

Fjärde stycket i 1 mom. är nytt och motsvarar 7 kap. 4 § andra stycket i tidigare förslag.

2 mom. är oförändrat och motsvarar 7 kap. 2 § fjärde stycket i tidigare förslag. Den ändring som bestämmelserna innebär i förhållande till tidigare förslag har kommenterats i inledningen till detta avsnitt.

3 mom. är nytt och motsvarar 7 kap. 2 § femte stycket i tidigare förslag.

4 mom. är nytt och motsvarar 7 kap. 3 § i tidigare förslag. Förslaget innebär att auktoriserad revisor krävs i vissa fall, vilket är en nyhet i förhållande till gällande föreningslag.

I avsnitt 5.3 i den tidigare promemorian (se bilaga 3) diskuterades vilka kriterier som bör uppställas för att en förening skall ha auktoriserad revisor. I enlighet med vad som i gällande 44 a § föreskrivs som kriterium för att förening skall iaktta vissa strängare redovisningsbestämmelser, innebär förslaget att skyldigheten skall inträda om antalet anställda hos föreningen under de senaste två räkenskapsåren i medeltal överstigit 200. Riksrevisionsverket, bankinspektionen och LRF ifrågasätter om antalet anställda är det lämpligaste kriteriet i detta sammanhang. Det påpekas att balansomslutningen och/eller antalet medlemmar kunde användas som alternativa eller kompletterande kriterier på föreningens storlek. Också andra omständigheter, t. ex. storleken av föreningens egna kapital, framhålls kunna ha betydelse i sammanhanget. Vid utformning av nu föreliggande förslag har anledning emellertid ej ansetts föreligga att frånga tidigare kriterium hänförligt enbart till antalet anställda.

47 §

Paragrafen, som i huvudsak motsvarar 7 kap. 6 § i tidigare förslag, innehåller bestämmelser om ingripande av länsstyrelsen i vissa fall då revisorerna inte har utsetts på vederbörligt sätt eller då revisorerna är obehöriga enligt vissa av de tidigare föreslagna bestämmelserna. Ändringarna i *första* och *andra styckena* utgör en konsekvens av ändringarna i 46 §.

49 §

I paragrafen, som har fått helt ny lydelse, föreskrivs i enlighet med 7 kap. 4 § tredje stycket i tidigare förslag att revisor vid revisionen inte får anlita någon som omfattas av revisorsjäv.

50 §

Paragrafen, som motsvarar 7 kap. 7–9 samt 11 §§ i tidigare förslag, innehåller allmänna bestämmelser om en revisors åligganden och om styrelsens skyldighet att medverka vid och underlätta revisionen.

Första stycket, som motsvarar 7 kap. 7 § första och andra styckena i tidigare förslag, innehåller en sammanfattande beskrivning av en revisors åligganden (se 10 kap. 7 § aktiebolagslagen). Hänvisningen till god revisionsred innebär att nu gällande detaljerade bestämmelser om revisors åligganden kan upphävas. Revisorernas granskning innebär inte bara att årsredovisningen skall revideras. De skall också i den utsträckning god revisionsred kräver utöva löpande kontroll under den tid deras uppdrag omfattar. I stycket upptas också en i förhållande till gällande lag ny bestämmelse om att en revisors uppgifter i moderförening också omfattar granskning av koncernredovisning och koncernföretagens inbördes förhållanden i övrigt.

Andra stycket, som motsvarar 7 kap. 7 § tredje stycket i tidigare förslag, innebär ingen ändring i sak i förhållande till gällande bestämmelse.

Tredje stycket, som motsvarar 7 kap. 8 § i tidigare förslag, innebär i förhållande till gällande bestämmelser endast den sakliga ändringen att styrelse och revisor i dotterförening åläggs upplysningsskyldighet m. m. gentemot revisor i moderförening.

Det nya *fjärde stycket*, som motsvarar 7 kap. 9 § i tidigare förslag, innehåller bestämmelser om skyldighet för revisor att göra påskrift på årsredovisningen sedan denna granskats. Samma skyldighet gäller i moderförening i fråga om koncernbalansräkning och koncernresultaträkning. Föreskrifterna, som är en nyhet i förhållande till gällande lag, torde redan för flera föreningsars vidkommande vara uppfyllda såsom utflöde av god revisionsred.

Det nya *femte stycket*, som motsvarar 7 kap. 11 § i tidigare förslag, innehåller en bestämmelse om anteckning i protokoll eller annan handling av erinringar som revisor har framställt till styrelsen. Bestämmelsen saknar motsvarighet i gällande föreningslag men överensstämmer med 10 kap. 11 § aktiebolagslagen.

51 §

Paragrafen, som motsvarar 7 kap. 10 § i tidigare förslag, innehåller bestämmelser om revisionsberättelse.

Första stycket är oförändrat. I sak överensstämmer det med tidigare förslag.

Andra–fjärde styckena överensstämmer i huvudsak med gällande bestämmelser (nuvarande andra och tredje styckena). Det nu gällande fjärde stycket, som innehåller att revisor har rätt att få en från medrevisor avvikande mening uttryckt på visst sätt, får inte någon motsvarighet. Av en revisors självständiga ställning i fråga om skyldighet och ansvar följer även utan en uttrycklig lagbestämmelse att han har denna rätt.

Enligt det nya *femte stycket* skall revisor i moderförening avge en särskild revisionsberättelse beträffande koncernen (se även 10 kap. 10 § femte stycket aktiebolagslagen). Föreningen auktoriserade revisorer anser att bestämmelsen redan har visat sig vara mindre lämplig i aktiebolagslagen. Föreningen förordar en återgång till den teknik som användes i 1944 års aktiebolagslag, nämligen att låta revisorerna i moderbolags revisionsberättelse ta in erforderliga uttalanden om koncernredovisningen.

Vid tillämpningen av den nya aktiebolagslagen har den praxis utvecklats att revisionsberättelsen för moderbolaget och revisionsberättelsen för koncernen tas in i en och samma handling. Samma praxis torde vara lämplig enligt föreningslagen. Det finns därför ingen anledning att frångå det med aktiebolagslagen överensstämmande promemorieförslaget.

57 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om ordinarie föreningsstämma.

1 mom. har i överensstämmelse med vad som föreslogs i 6 kap. 5 § i det tidigare förslaget kompletterats med koncernbestämmelser och med en föreskrift om att även resultaträkningen skall fastställas (se även 9 kap. 5 § aktiebolagslagen i lydelse enligt SFS 1976: 992).

2 mom., som motsvarar 6 kap. 12 § i tidigare förslag, innehåller bestämmelser om den enskilde medlemmens rätt att få upplysningar av styrelsen vid föreningsstämma. Bestämmelserna, som endast delvis har motsvarighet i gällande föreningslag, har utformats efter mönster av 9 kap. 12 § aktiebolagslagen.

81 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om bl. a. redovisning under likvidation. En redaktionell jämkning har gjorts i tredje stycket.

105 a §

Paragrafens första stycke innehåller bestämmelser om att beslut i tillståndsärenden överklagas genom besvär hos regeringen. De tillståndsärenden som avses i gällande lydelse följer av 22, 29, 46 och 76 §§. I förordningen (1969: 228) om prövning av vissa ärenden rörande ekonomiska föreningar (i lydelse enligt 1975: 1416) har föreskrivits att tillstånd som avses i de nämnda paragraferna skall prövas av kommerskollegium. Genom nu föreslagna bestämmelser förekommer tillståndsprövning också enligt 40 och 42 §§ samt det nya fjärde momentet i 46 §. Den nämnda förordningen bör ändras så att också de nya dispensprövningarna tillägs kommerskollegium. Den nu förevarande paragrafen har redaktionellt jämkats med hänsyn till det anförda.

110 och 111 §§

Paragrafen innehåller straffbestämmelser upptagna under 7 resp. 5 punkter. Den nya aktiebolagslagen har radikalt avskaffat en mängd straffbestämmelser bl. a. under åberopande av att vissa av bestämmelserna täcks av brottsbalkens regler (se prop. 1975: 103 s. 567). På motsvarande sätt

föreslogs i 15 kap. 1 § i tidigare promemoria förenklade straffbestämmelser för föreningarnas del. Enligt 117 a § har länsstyrelsen möjlighet att både förelägga och utdöma vite om redovisningshandlingar inte sänds in. Denna omständighet leder till att man inte skulle behöva straffbelägga en del förfaranden som nu omnämns i 110 och 111 §§. Å andra sidan har straffkatalogen i såväl aktiebolagslagen som det tidigare promemoriaförslaget också grundats på att striktare regler om skadestånd införs. Med hänsyn till att det synes olämpligt att i förevarande sammanhang rubba den nu existerande balansen på skadestånds- resp. straffområdet i föreningslagen bör de nu gällande straffbestämmelserna stå kvar. Anledning kan däremot ej anses föreligga att knyta någon straffsanktion till de nya bestämmelserna i 43 a § om koncernredovisning.

De nys nämnda omständigheterna leder till att de ändringar som nu föreslås i 110 och 111 § är av rent redaktionell karaktär. Det kan emellertid påpekas att enligt 111 § 1 inträder ett vidgat straffansvar såtillvida att styrelseledamot i dotterförening kan ådömas dagsböter, om han inte ger revisor i moderförening upplysningar om förhållanden i dotterföretaget. Detta följer av det tillägg som har gjorts i 50 § tredje stycket.

Som har behandlats vid 18 § föreligger ett utvidgat straffansvar även enligt 110 § 5.

117 a §

Enligt denna paragraf kan länsstyrelsen förelägga styrelseledamot att vid vite fullgöra skyldighet att insända behörig redovisningshandling, revisionsberättelse eller delårsrapport till länsstyrelsen. Paragrafen har jämkats så att vitesföreläggande också kan omfatta handlingar avseende koncern.

Övergångsbestämmelser

Punkten 1. Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 1980.

Punkten 2. Promemoriaförslaget innebär att i 46 § 1 och 4 mom. och 49 § införs delvis nya bestämmelser om jäv för revisorer samt krav på kvalificerad revisor i vissa fall. Utgångspunkten bör vara att de nya bestämmelserna skall börja tillämpas så fort som möjligt. Regleringen här innebär att så skall ske fr. o. m. den första ordinarie stämman efter ikraftträdande. Intill dess bör motsvarande äldre regler gälla.

I fråga om kvalificerad revisor ger dispensregeln i 46 § 4 mom. andra stycket rimliga garantier för att godkänd revisor skall – om det kan anses lämpligt – kunna fortsätta sin verksamhet i en viss förening, även om föreningen är så stor att auktoriserad revisor egentligen skulle utses. Sådan dispens bör kunna meddelas före ikraftträdandet den 1 januari 1981. En bestämmelse härom finns i andra stycket av punkten 2.

Punkten 3. De nya redovisningsreglerna bör i princip tillämpas vid årsredovisning som upprättas efter ikraftträdandet av lagändringarna. En viss respittid är emellertid motiverad. Det föreskrivs sålunda här att föreningen har valrätt mellan nya och gamla bestämmelser, när det gäller räkenskapsår som börjat löpa före den 1 januari 1981. I detta ligger naturligtvis att föreningen inte får kombinera nya och äldre bestämmelser.

Nu föreliggande förslag upptar nyheten att koncernredovisning skall avges av moderförening. Enligt hänvisningen i 43 a § tredje stycket till 38 § tredje stycket skall föregående års koncernresultaträkning och koncernbalansräkning tas in i koncernredovisningen. Eftersom någon koncernredovisning normalt sett inte har upprättats innan lagen ställde krav

därom, kan det vara svårt för moderföreningen att i efterhand få uppgifter om koncernen. I andra stycket av förevarande punkt föreskrivs därför att i koncernredovisning inte behöver tas med koncernresultaträkning och koncernbalansräkning för räkenskapsår som påbörjats före utgången av år 1980.

Punkten 4. Här upptas bestämmelser om vissa schablonberäkningar för att få fram anskaffningsvärden för sådana anläggningstillgångar som enligt 42 § första stycket 3 skall specificeras. För tillämpning av bestämmelsen hänvisas till den i specialmotiveringen till nämnda föreskrift omtalade anvisningen från bokföringsnämnden.

5.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1956: 216) om jordbrukskasserörelsen

Förslaget tar upp begränsade ändringar främst av redaktionell art till följd av de ändrade redovisnings- och revisionsbestämmelserna i föreningslagen. Förslaget innehåller inte några bestämmelser som hänvisar till de i föreningslagen föreslagna koncernreglerna.

43 §

Hänvisningen i paragrafens första mening innebär att vissa inledande bestämmelser om årsredovisning i föreningslagen blir tillämpliga också på kreditkassorna. Liksom enligt föreningslagen blir bokföringslagens regler om årsbokslut vägledande för hur resultaträkning och balansräkning i den offentliga årsredovisningen skall upprättas. Vissa särbestämmelser i förhållande till bokföringslagen upptas emellertid i 44 och 45 §§.

Den föreslagna lydelsen av paragrafen överensstämmer med vad som föreslogs i tidigare promemoria.

44 §

I enlighet med vad som föreslogs i tidigare promemoria har i 44 § tagits bort bestämmelser, vilka har sin motsvarighet i bokföringslagen. Paragrafen kommer alltså att innehålla endast särbestämmelser avseende värdering av obligationer i visst fall samt om att uppskrivning av värde på anläggningstillgångar förutsätter tillsynsmyndighetens medgivande.

45 §

Bestämmelserna i nuvarande första, tredje och fjärde styckena föreslås utgå, eftersom motsvarande bestämmelser finns i bokföringslagen. Ändringarna i nuvarande andra stycket är redaktionella. De överensstämmer med vad som i föreningslagens 41 § tredje stycket i föreslagna nya lydelsen föreskrivs angående redovisning av insatskapital.

46 §

Paragrafens nuvarande lydelse föreslås upphöra. Bestämmelserna som reglerar resultaträkningens uppställning behövs inte, eftersom motsvarande regler redan gäller enligt 18 § bokföringslagen. Paragrafen föreslås uppta en bestämmelse om att förvaltningsberättelsen skall upprättas med iakttagande av god redovisningssed.

47 §

De föreslagna ändringarna i första och andra styckena är av redaktionell art och överensstämmer med vad som föreslås i fråga om föreningslagen.

Till skillnad mot vad som föreslogs i tidigare promemoria upptas här inte något förslag om upplysningskyldighet i fråga om uppskrivningsbelopp. Enligt 20 § bokföringslagen föreligger sådan upplysningskyldighet. En faktisk skillnad uppkommer emellertid genom den föreslagna ändringen. Upplysningskyldighet enligt bokföringslagen avser att upplysning skall lämnas direkt i balansräkningen eller i form av en notanteckning. Bestämmelsen i förutvarande 47 § tredje stycket föreskrev att upplysning skulle lämnas i förvaltningsberättelsen. Det bör påpekas att 44 § andra stycket angående upplysning om uppskrivning av omsättningstillgång också utgår ur detta förslag, eftersom upplysningskyldighet föreskrivs i bokföringslagen.

48 §

Bestämmelserna i första stycket har anpassats till den nu föreslagna lydelsen av 38 § sjätte och sjunde styckena föreningslagen.

49, 52, 54, 64, 71, 74, 75, 84 och 86 §§

Ändringarna i dessa paragrafer är i huvudsak redaktionella.

Övergångsbestämmelser

Övergångsbestämmelserna har i tillämpliga delar utformats efter mönster av motsvarande bestämmelser för föreningslagen.

5.3 Förslaget till lag om ändring i bostadsrättslagen (1971: 479)

58 §

Bostadsrättslagen upptar i denna enda paragraf hänvisning till föreningslagen som innebär att dess regler om revision och redovisning i tillämpliga delar skall gälla i fråga om bostadsrättsförening. Koncernbestämmelserna blir däremot inte tillämpliga, eftersom någon hänvisning till 1 a § föreningslagen inte görs. För tydlighetens skull har det uttryckligen angetts genom tillägg i paragrafen att koncernredovisning ej behöver upprättas. Vidare klargörs att bostadsrättsföreningar inte är skyldiga att lämna finansieringsanalys eller delårsrapport, även om de är så stora att auktoriserad revisor skall finnas. Undantaget sammanhänger med att det i allmänhet endast finns ett fåtal anställda, om ens någon, i här ifrågasvarande föreningar.

Övergångsbestämmelser

Övergångsbestämmelserna har utformats efter mönster av motsvarande bestämmelser för föreningslagen.

5.4 Förslaget till lag om ändring i lagen (1972: 262) om understödsföreningar

Förslaget upptar redaktionella jämkningar till följd av de nya redovisningsbestämmelserna i föreningslagen.

29 §

Hänvisningarna i paragrafens första mening är redaktionellt jämkade. Genom hänvisningen till 38 § sjätte stycket åläggs understödsföreningarna skyldighet att hålla sin redovisning tillgänglig för envar. Stycket innehåller emellertid också bestämmelser om att länsstyrelse kan anmoda förening att offentliggöra redovisningshandlingar genom att sända dem till länsstyrelsen. Understödsförening är skyldig att till försäkringsinspektionen sända in ifrågasvarande handlingar på tid och sätt som inspektionen bestämmer (se 67 §). Det föreskrivs därför uttryckligen i andra meningen av paragrafen att understödsförening inte skall sända in några handlingar till länsstyrelse.

Genom tillägg av en ny tredje mening klargörs att bokföringslagens regler om årsbokslut är vägledande för hur resultaträkning och balansräkning i den offentliga årsredovisningen hos understödsföreningarna skall upprättas. Av 30 § följer vidare att försäkringsinspektionen kan meddela bl. a. bestämmelser som avviker från bokföringslagen.

30 §

Bestämmelsen i första stycket första meningen om försäkringsinspektionens möjligheter att utfärda föreskrifter utgår och ersätts av en ny bestämmelse i tredje stycket. Tredje stycket har utformats något annorlunda än vad som föreslogs i tidigare promemoria. Förslaget avviker också från vad som föreskrivs i 286 a § lagen (1948: 433) om försäkringsrörelse. Denna lag är emellertid f. n. föremål för översyn av en särskild utredning (E 1977: 05). Det är naturligt att de båda lagarna sedermera får innehålla likalydande bemyndiganden för försäkringsinspektionen.

31, 51 och 67 §§

Ändringarna i dessa paragrafer är redaktionella.

Övergångsbestämmelser

Övergångsbestämmelserna har i tillämpliga delar utformats efter mönster av motsvarande bestämmelser för föreningslagen.

5.5 Förslaget till lag om ändring i lagen (1973: 370) om arbetslöshetsförsäkring

Utredningen om en allmän arbetslöshetsförsäkring har nyligen lagt fram förslag till lag om sådan försäkring (SOU 1978: 45). Förslaget innebär, såvitt här är av intresse, att arbetslöshetskassorna i en framtid inte längre blir likställda med ekonomiska föreningar. Därmed skulle en ny lag om arbetslöshetsförsäkring inte komma att omfatta föreningsrättsliga bestämmelser av den art som finns i föreningslagen. De ändringar som nu föreslås är främst av redaktionell art. Det hänvisas till vad som anförs under motsvarande paragrafer i lagen om understödsföreningar.

5.6 Förslaget till lag om ändring i lagen (1975: 417) om sambruksföreningar

Beträffande ändringen i 15 § kan hänvisas till vad som anförs vid motsvarande ändring i 58 § bostadsrättslagen. Även övergångsbestämmelserna stämmer överens med vad som har föreslagits beträffande bostadsrättslagen.

5.7 Förslaget till lag om ändring i lagen (1976: 351) om styrelserepresentation för de anställda i aktiebolag och ekonomiska föreningar

3 § ändras som en följd av att en koncerndefinition tas in i föreningslagen.

Förslaget till**Lag om ekonomiska föreningar****7 kap. Revision och särskild granskning**

1 §. Revisor väljes av föreningsstämman. Skall flera revisorer utses, kan dock i stadgarna bestämmas att en eller flera av dem, dock icke alla, skall utses i annan ordning.

Revisors uppdrag gäller för tid som anges i stadgarna. Om uppdraget ej skall gälla tills vidare, skall uppdragstiden bestämmas så att uppdraget upphör vid slutet av ordinarie föreningsstämma på vilken revisorsval för rättas.

Föreningsstämman kan utse en eller flera revisorssuppleanter. Vad i denna lag sägs om revisor skall i tillämpliga delar gälla om suppleant.

Förslag att hos länsstyrelsen påkalla tillsättande av en revisor att med övriga revisorer deltaga i revisionen kan framställas på föreningsstämma där revisorsval skall ske eller förslaget enligt kallelsen till stämman skall behandlas. Biträdes förslaget av minst en tiondel av samtliga röstberättigade eller en tredjedel av de på stämman närvarande röstberättigade, skall länsstyrelsen på begäran av röstberättigad efter hörande av föreningens styrelse utse revisor för tiden till och med ordinarie föreningsstämma under nästföljande räkenskapsår.

2 § Revisor skall vara svensk medborgare och bosatt i Sverige, om ej regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer för särskilt fall tillåter annat. Den som är omyndig eller i konkurs kan ej vara revisor.

Revisor skall ha den insikt i och erfarenhet av redovisning och ekonomiska förhållanden, som med hänsyn till arten och omfånget av föreningens verksamhet fordras för uppdragets fullgörande.

Till revisor kan även utses auktoriserat eller godkänt revisionsbolag. Vid tillämpning av bestämmelserna i detta kapitel likställes auktoriserat revisionsbolag med auktoriserad revisor och godkänt revisionsbolag med godkänd revisor. Bolag som utses till revisor skall till föreningens styrelse anmäla vem som är huvudansvarig för revisionen. Den huvudansvarige skall vara i auktoriserat revisionsbolag auktoriserad revisor och i godkänt revisionsbolag auktoriserad eller godkänd revisor. Bestämmelserna i 4 och 12 §§ tillämpas på den huvudansvarige.

Finnes särskilt revisionsorgan inrättat hos sammanslutning med ändamål att handha gemensamma uppgifter för föreningar, kan sammanslutningen eller, om revisionsorganet utgör juridisk person, denna utses till revisor. Tredje stycket tredje och femte meningarna äger därvid motsvarande tillämpning. Har revisor utsetts enligt detta stycke, skall det vid tillämpningen av denna lag anses som om föreningen hade auktoriserad revisor.

Till revisor i dotterföretag hör, om det kan ske, utses minst en av moderföreningens revisorer.

3 § Minst en revisor skall vara auktoriserad revisor, om antalet anställda hos föreningen under de två senaste räkenskapsåren i medeltal överstigit 200.

Regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer kan i fråga om viss förening, beträffande vilken den i första stycket angivna omständigheten föreligger, förordna att föreningen får utse viss godkänd revisor i stället för auktoriserad revisor. Sådant beslut är giltigt i högst fem år.

Vad i första och andra styckena föreskrives gäller även för moderförening i en koncern om antalet anställda vid koncernföretagen under de två senaste räkenskapsåren i medeltal överstigit 200.

I annan förening än som avses i första och tredje styckena skall auktoriserad revisor eller godkänd revisor utses, om minst en tiondel av samtliga röstberättigade begär det vid föreningsstämma, där revisorsval skall ske.

4 § Den kan ej vara revisor som

1. är ledamot av styrelsen eller verkställande direktör i föreningen eller dess dotterföretag eller biträder vid föreningens bokföring eller medelsförvaltning eller föreningens kontroll däröver.

2. är anställd hos eller eljest intager en underordnad eller beroende ställning till föreningen eller någon som avses under 1 eller är verksam i samma företag som den som yrkesmässigt biträder föreningen vid grundbokföringen eller medelsförvaltningen eller föreningens kontroll däröver, eller

3. är gift med eller sammanlever under äktenskapsliknande förhållanden med eller är syskon eller släkting i rätt upp- eller nedstigande led till person som avses under 1 eller är besvägrad med sådan person i rätt upp- eller nedstigande led eller så att den ene är gift med den andres syskon,

4. står i låneskuld till föreningen eller annat företag i samma koncern eller har förpliktelser för vilka föreningen eller sådant företag har ställt säkerhet.

I dotterförening kan den ej vara revisor som enligt första stycket ej är behörig att vara revisor i moderföreningen.

Revisor får vid revisionen ej anlita någon som ej enligt första eller andra stycket är behörig att vara revisor. Har föreningen eller moderföreningen i sin tjänst anställda med uppgift att utslutande eller huvudsakligen handha den interna revisionen, får revisor dock vid revisionen anlita sådana anställda i den utsträckning det är förenligt med god revisionsd.

5 § Uppdrag att tills vidare vara revisor upphör när ny revisor utsetts.

Uppdrag som revisor upphör i förtid, om revisorn eller den som utsett honom begär det. Anmälan härom skall göras hos styrelsen och, om revisor som ej är vald på föreningsstämma vill avgå, hos den som tillsatt honom.

Upphör revisors uppdrag i förtid eller uppkommer för honom hinder enligt 2–4 §§ eller enligt stadgarna att vara revisor och finnes ej suppleant, skall styrelsen vidtaga åtgärd för att ny revisor för den återstående mandat-tiden tillsättes.

6 § På anmälan skall länsstyrelsen förordna behörig revisor

1. när auktoriserad revisor eller godkänd revisor ej är utsedd enligt 3 § första–tredje styckena,

2. när revisor är obehörig enligt 2 § första stycket eller 4 § första eller andra stycket, eller

3. när bestämmelse i stadgarna om antalet revisorer eller om revisors behörighet åsidosätts.

Anmälan enligt första stycket kan göras av envar. Styrelsen är skyldig göra anmälan, om ej rättelse utan dröjsmål sker genom den som utser revisor.

Har föreningsstämman underlåtit att på begäran enligt 3 § fjärde stycket utse auktoriserad eller godkänd revisor och gör röstberättigad inom en månad från stämman framställning till länsstyrelsen, skall denna förordna sådan revisor.

Förordnande enligt denna paragraf skall meddelas efter föreningens hörande och avse tid till dess annan revisor blivit i föreskriven ordning utsedd. Vid förordnande enligt första stycket 2 skall länsstyrelsen entlediga den obehörige revisorn.

7 § Revisor skall i den omfattning god revisionsred bjuder granska föreningens årsredovisning jämte räkenskaperna samt styrelsens och verkställande direktörens förvaltning.

Är föreningen moderförening, skall revisor även granska koncernredovisningen och koncernföretagens inbördes förhållanden i övrigt.

Revisor skall följa de särskilda föreskrifter, som meddelas av föreningsstämma, såvida de icke strider mot lag, stadgarna eller god revisionsred.

8 § Styrelsen och verkställande direktör skall bereda revisor tillfälle att verkställa granskningen i den omfattning revisorn finner erforderlig samt lämna de upplysningar och det biträde som han begär. Samma skyldighet åligger styrelsen, verkställande direktör och revisor i dotterförening gentemot revisor i moderförening.

9 § Sedan revisor slutfört granskningen, skall han på årsredovisningen och i moderförening på koncernredovisningen teckna hänvisning till revisionsberättelsen. Finner revisor att balansräkningen eller resultaträkningen ej bör fastställas, skall han göra anteckning även om det. I moderförening gäller detsamma i fråga om koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen.

10 § Revisorerna skall för varje räkenskapsår avge revisionsberättelse till föreningsstämman. Berättelsen skall överlämnas till föreningens styrelse senast två veckor före ordinarie föreningsstämma.

Revisionsberättelsen skall innehålla uttalande, huruvida årsredovisningen uppgjorts enligt denna lag. Har i årsredovisningen icke lämnats sådana upplysningar som enligt 8 kap. skall lämnas, skall revisorerna ange detta och, om det kan ske, lämna erforderliga upplysningar i sin berättelse.

Har revisorerna vid sin granskning funnit att åtgärd eller försummelse, som kan föranleda ersättningsskyldighet, ligger styrelseledamot eller verkställande direktör till last eller att styrelseledamot eller verkställande direktör eljest handlat i strid mot denna lag eller stadgarna skall det anmärkas i berättelsen. Revisionsberättelsen skall även innehålla uttalande angående ansvarsfrihet för styrelseledamöterna och verkställande direktör. Revisorerna kan även i övrigt i berättelsen meddela upplysningar, som de önskar bringa till medlemmarnas kännedom.

Revisionsberättelsen skall innehålla särskilt uttalande angående fastställande av balansräkningen och resultaträkningen samt angående det i för-

valtningsberättelsen framställda förslaget till dispositioner beträffande föreningens vinst eller förlust.

I moderförening skall revisor avge en särskild revisionsberättelse beträffande koncernen. Bestämmelserna i första—fjärde styckena äger motsvarande tillämpning.

11 § *Erinringar som revisor framställt till styrelsen eller verkställande direktör skall antecknas i protokoll eller annan handling som skall överlämnas till styrelsen och av denna bevaras på betryggande sätt.*

12 § Revisor har rätt att närvara vid föreningsstämma, om det med hänsyn till ärendena kan anses påkallat.

13 § Revisor får ej till enskild medlem eller utomstående lämna upplysningar om sådana föreningens angelägenheter som han fått kännedom om vid fullgörande av sitt uppdrag, om det kan lända till förfång för föreningen.

Revisorn är skyldig att till föreningsstämman lämna alla upplysningar som föreningsstämman begär, om det ej skulle lända till väsentligt förfång för föreningen.

14 § Föreningsmedlem kan väcka förslag om särskild granskning av föreningens förvaltning och räkenskaper under viss förfluten tid eller av vissa åtgärder eller förhållanden i föreningen. Förslaget skall framställas på ordinarie föreningsstämma eller på stämma där ärendet enligt kallelsen till stämman skall behandlas. Biträdes förslaget av minst en tiondel av samtliga röstberättigade eller en tredjedel av närvarande röstberättigade, skall länsstyrelsen på begäran av röstberättigad efter hörande av föreningens styrelse förordna en eller flera granskare.

Vad i 2 § första, tredje och fjärde styckena, 4, 8, 12 och 13 §§ detta kapitel samt 12 kap. 2 och 4—6 §§ sägs om revisor äger motsvarande tillämpning i fråga om granskare.

Över granskningen skall yttrande avges till föreningsstämman. Yttrandet skall hållas tillgängligt för och sändas till medlem enligt 6 kap. 9 § fjärde stycket samt läggas fram på stämman.

8 kap. Redovisning

Årsredovisning m. m.

1 § För varje räkenskapsår skall avges årsredovisning. Denna består av resultaträkning, balansräkning och förvaltningsberättelse.

I fråga om resultaträkning och balansräkning i årsredovisning och i årsboks slut enligt bokföringslagen (1976: 125) gäller, förutom bestämmelserna i nämnda lag, föreskrifterna nedan i detta kapitel. Dock äger 5 § andra stycket detta kapitel tillämpning endast på resultaträkning eller balansräkning i årsredovisningen.

Även i fråga om förvaltningsberättelsen gäller att den skall upprättas med iakttagande av god redovisningssed.

2 § I årsredovisningen skall återges resultaträkningen och balansräkningen för närmast föregående räkenskapsår. Har under året ändring vidtagits beträffande specificeringen av poster i resultaträkningen och balansräkningen skall, om särskilda hinder ej möter, uppgifterna från den tidigare

årsredovisningen sammanställas så att dessa kan jämföras med posterna i den senare årsredovisningen.

Årsredovisningen skall underskrivas av samtliga styrelseledamöter och verkställande direktör. Har beträffande årsredovisningen avvikande mening antecknats till styrelsens protokoll, skall yttrandet fogas till redovisningen.

3 § Minst en månad före ordinarie föreningsstämma skall årsredovisningshandlingarna för det förflutna räkenskapsåret avlämnas till revisorerna.

Senast en månad efter det resultaträkningen och balansräkningen blivit fastställda, skall avskrift av årsredovisning och revisionsberättelse insändas till registreringsmyndigheten. På avskriften av årsredovisningen skall styrelseledamot eller verkställande direktör teckna bevis om att resultaträkning och balansräkning fastställts med uppgift om fastställsedagen. Beviset skall även innehålla uppgift om föreningsstämmans beslut beträffande föreningens vinst eller förlust.

4 § Utan hinder av vad i 15 § fjärde stycket bokföringslagen (1976: 125) föreskrives om användningen av belopp, varmed värdet av där avsedd anläggningstillgång uppskrives, får sådant belopp utnyttjas även till avsättning till en uppskrivningsfond, vilken får tagas i anspråk endast för ändamål som avses i nämnda lagrum i bokföringslagen.

Vid värdering av moderförenings aktier eller andelar i dotterföretag skall andelar, vilka dotterföretaget äger i moderföreningen, ej anses ha något värde.

5 § Andelar i andra företag än aktiebolag skall likställas med av föreningen ägda aktier vid uppställning av resultaträkningen och balansräkningen samt vid specificering enligt 8 §.

I balansräkning och resultaträkning i årsredovisningen behöver storlek och förändring av lagerreserv uppges endast av förening som enligt 7 kap. 3 § första stycket är skyldig att ha auktoriserad revisor.

6 § Driver föreningen av varandra väsentligen oberoende rörelsegrenar, skall bruttoresultatet av varje sådan rörelsegren särskilt redovisas.

Som särskild intäktspost skall upptagas utdelning på aktier i dotterbolag.

7 § I balansräkningen skall bland tillgångarna upptagas som särskild post aktier i dotterbolag.

Förenings eget kapital skall uppdelas i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust. Under bundet eget kapital skall upptagas inbetalda insatser, reservfond och uppskrivningsfond. Under fritt eget kapital eller ansamlad förlust skall upptagas fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust samt nettovinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret upptages därvid som avdragsposter.

Fordran på insats får ej upptagas som tillgång. Redovisningen av inbetalda insatser får ske så att i balansräkningen inom linjen anges hela insatskapitalet samt icke fullgjorda insatser, varefter skillnaden utföres som särskild skuldpost.

Ingår i fordrings- eller skuldpost enligt balansräkningen fordringar hos eller skulder till dotterföretag eller moderförening skall beloppen anges

särskilt, vilket får ske inom linjen. Detsamma gäller i fråga om pant och därmed jämförliga säkerheter eller ansvarsförbindelser till förmån för dotterföretag eller moderförening.

8 § Utöver vad som följer av bokföringslagen (1976: 125) skall i resultaträkningen och balansräkningen lämnas uppgifter och särskilda upplysningar i följande hänseenden:

1. Aktier skall upptagas med angivande för varje bolag av dess namn, antalet aktier och dessas nominella värde och värde enligt balansräkningen. Understiger båda dessa värden för aktierna i ett bolag, som ej är dotterföretag, femtiotusen kronor eller det lägre belopp, som motsvarar fem procent av föreningens eget kapital enligt balansräkningen, får dock specifikation utelämnas. När det ur allmän och enskild synpunkt är påkallat får regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer tillåta att även eljest aktier redovisas utan specifikation.

2. Ändringar i beloppen av det egna kapitalets poster jämfört med föregående balansräkning skall specificeras.

3. För varje i balansräkningen som anläggningstillgång upptagen post, vari ingår skepp eller maskiner, inventarier och dylikt eller byggnader, skall anges dels tillgångarnas anskaffningsvärde, dels det sammanlagda beloppet av de intill balansdagen på anskaffningsvärdet företagna av- och nedskrivningarna. Har sådana tillgångar uppskrivits, skall även anges kvarstående oavskrivet belopp av uppskrivningen.

4. För fastigheter som är anläggningstillgångar skall anges taxeringsvärdet med fördelning på de under särskilda poster i balansräkningen upptagna tillgångarna.

5. Om det förekommit sådan förändring i resultaträkning eller balansräkning beträffande posters gruppering eller eljest som väsentligt påverkar jämförbarheten mellan åren, skall redogörelse lämnas för förändringen.

De uppgifter och särskilda upplysningar som avses i första stycket får intagas i noter, om tydliga hänvisningar göres vid de poster i redovisningshandlingarna till vilka de hänförs sig.

9 § I förvaltningsberättelsen skall upplysning lämnas dels om sådana för bedömningen av föreningens verksamhetsresultat och ställning viktiga förhållanden, för vilka redovisning ej skall lämnas i resultaträkning eller balansräkning, dels om händelser av väsentlig betydelse för föreningen, som inträffat under räkenskapsåret eller efter dettas slut. Förvaltningsberättelsen skall vidare innehålla uppgift om väsentliga förändringar i medlemsantalet, om summorna av insatsbelopp som skall återbetalas under nästa räkenskapsår dels enligt 4 kap. 1 §, dels enligt 4 kap. 3 § samt om sådana till medlemmar eller andra utgående efterlikvider, återbäringar eller liknande gottgörelser som icke inräknats i årsvinsten.

I förvaltningsberättelsen skall anges medelantalet under räkenskapsåret anställda personer med angivande tillika av medelantalet för varje arbetsställe med mer än tjugo anställda. Vidare skall anges sammanlagda beloppet av räkenskapsårets löner och ersättningar dels till styrelsen och verkställande direktör, dels till övriga anställda. Har föreningen anställda i flera länder, skall löner och ersättningar anges särskilt för varje land jämte uppgift om medelantalet anställda i respektive land.

Förvaltningsberättelsen skall innehålla förslag till dispositioner beträffande föreningens vinst eller förlust.

Förening som enligt 7 kap. 3 § första stycket är skyldig att ha auktori-

serad revisor skall till förvaltningsberättelsen foga en finansieringsanalys. I denna skall redovisas föreningens finansiering och kapitalinvesteringar samt förändringen av rörelsekapitalet under räkenskapsåret.

Koncernredovisning

10 § I moderförening skall, utöver årsredovisning för moderföreningen, för varje räkenskapsår avges koncernredovisning bestående av koncernresultaträkning och koncernbalansräkning. Redovisningen skall hänföra sig till balansdagen för moderföreningen.

Företag, som hör till samma koncern, skall ha samma räkenskapsår, om ej synnerliga skäl föranleder annat.

Bestämmelserna i 3 § äger motsvarande tillämpning på koncernredovisning och koncernrevisionsberättelse.

11 § Koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen skall var för sig utgöra ett sammandrag av moderföreningens och dotterföretagens resultaträkningar och balansräkningar, upprättat enligt god redovisningssed och med iakttagande i tillämpliga delar av 2 § och 5–8 §§.

Koncernresultaträkningen skall utvisa koncernens årsresultat efter avdrag för redovisad vinstutdelning inom koncernen och avdrag eller tillägg för ökning eller minskning av internvinst under räkenskapsåret. Koncernbalansräkningen skall utvisa beloppet av fritt eget kapital eller ansamlad förlust i koncernen efter avdrag för internvinster. Med internvinst avses på moderföreningen belöpande andel av vinst på överlåtelse av tillgång inom koncernen, i den mån ej överlåtelse av tillgången därefter skett till köpare utanför koncernen eller förbrukning av tillgången eller nedsättning av dess värde ägt rum hos det företag inom koncernen som förvärvat tillgången.

Om det med hänsyn till koncernens sammansättning eller andra särskilda skäl är förenat med synnerliga svårigheter att vid koncernredovisningen i visst hänseende tillämpa första eller andra stycket får de undantag göras som förhållandena kräver. För sådan avvikelse skall lämnas motiverad redogörelse i moderföreningens förvaltningsberättelse.

I förvaltningsberättelsen för moderförening skall vidare lämnas sådana upplysningar om koncernen som avses i 9 § första stycket första meningen och andra stycket. Redogörelse skall lämnas om vilka metoder och värderingsprinciper som använts vid uppgörande av koncernredovisningen. Därjämte skall uppges det belopp, som av det fria egna kapitalet i koncernen enligt årsredovisningarna för företaget inom denna skall överföras till bundet eget kapital.

Förening som är dotterföretag skall i förvaltningsberättelsen ange namnet på moderföreningen och i förekommande fall dennas moderförening. Moderförening och dotterförening skall vidare ange hur stor andel av årets inköp och försäljning som avser andra företag inom samma koncern.

Uppgifter om koncernens lagerreserv skall intagas i koncernredovisningen, om koncernen är av sådan storlek som anges i 7 kap. 3 § tredje stycket. I sådant fall skall till koncernredovisningen fogas finansieringsanalys för koncernen.

Delårsrapport

12 § Förening som enligt 7 kap. 3 § första eller tredje stycket är skyldig att ha auktoriserad revisor skall minst en gång under räkenskapsår som omfattar mer än tio månader avge särskild redovisning (delårsrapport). Rapporten skall avse föreningens verksamhet från räkenskapsårets början. Minst

en rapport skall omfatta en period av minst hälften och högst två tredjedelar av räkenskapsåret.

Delårsrapport avges av styrelsen eller, om styrelsen bestämmer det, av verkställande direktören. Rapporten skall hos föreningen hållas tillgänglig för envar och genast sändas till medlem som begär det. Delårsrapport som avses i första stycket tredje meningen skall senast två månader efter rapportperiodens utgång i avskrift insändas till registreringsmyndigheten.

13 § I delårsrapport skall översiktligt redogöras för verksamheten och resultatutvecklingen i denna samt för investeringar och förändringar i likviditet och finansiering sedan föregående räkenskapsårs utgång. Vidare skall lämnas beloppsuppgift om omsättningen och resultatet före bokslutsdispositioner och skatt under rapportperioden. Om särskilda skäl föreligger, får en ungefärlig beloppsuppgift beträffande resultatet lämnas. Bestämmelserna i 6 § första stycket och 9 § första stycket första meningen gäller i tillämpliga delar för delårsrapport.

Är koncern av sådan storlek som avses i 7 kap. 3 § tredje stycket, skall moderföreningen i delårsrapport, utöver uppgifter för moderföreningen, lämna uppgifter för koncernen motsvarande vad i första stycket sägs. Uppgift om omsättning och resultat skall avse belopp efter avdrag för interna poster inom koncernen och med hänsyn tagen till internvinsteliminering.

14 § Om särskilda hinder ej möter, skall i anslutning till uppgifter enligt 13 § även lämnas motsvarande uppgifter för samma rapportperiod under föregående räkenskapsår.

Begrepp och termer i delårsrapport skall i möjlig mån överensstämma med dem som använts i senast framlagda årsredovisning.

4 Gällande rätt — huvudgrunder

4.8 Årsredovisning

4.8.1 Gällande föreningslag

För varje räkenskapsår är föreningens styrelse skyldig att avge redovisning för förvaltningen av föreningens angelägenheter, årsredovisning. Reglerna om denna avser dels hur redovisningen skall ske, dels vilka redovisningshandlingar som skall avlämnas. Syftet med reglerna är att föreningens medlemmar och borgenärer liksom utomstående skall få insyn i företaget och att felaktiga slutsatser angående föreningens ställning skall undvikas.

Årsredovisningen skall omfatta berättelse rörande förvaltningen under året (förvaltningsberättelse), redogörelse för föreningens ställning vid räkenskapsårets utgång (balansräkning) och redogörelse för intäkter och kostnader under året (vinst- och förlusträkning). Handlingarna skall vara underskrivna av samtliga styrelseledamöter. Räkenskapsår skall vara helt år. Huruvida räkenskapsåret skall sammanfalla med kalenderåret eller omfatta annan period anges i stadgarna. Redovisningshandlingarna skall läggas fram för fastställelse på ordinarie föreningsstämma som skall hållas inom sex månader från räkenskapsårets utgång. Kortare tid kan vara bestämd i stadgarna. Minst en månad före stämman skall handlingarna överlämnas till föreningens revisorer som har att med återställande av handlingarna avlämna revisionsberättelse senast två veckor före stämman. Senast sju månader efter räkenskapsårets utgång skall styrelsen hålla redovisningshandlingarna för året, revisionsberättelsen och uppgift om stämmans beslut med anledning av balansräkningen tillgängliga för alla som vill ta del av dem. Ytterligare offentlighet kan ges åt handlingarna genom att styrelsen är skyldig att på anmodan av länsstyrelsen sända in avskrift av dem dit.

Årsredovisningen upprättas på grundval av föreningens bokföring. För denna gäller de allmänna reglerna om bokföring i bokföringslagen 1929:117). Föreningslagen innehåller emellertid regler som kompletterar bokföringslagens bestämmelser.

Som framgår av det följande (avsnittet 4.8.3) träder en ny bokföringslag i kraft den 1 januari 1977.

Av avgörande betydelse för nyttan av balansräkningen är värderingen av föreningens tillgångar. Föreningslagens bestämmelser på denna punkt överensstämmer i stora drag med motsvarande regler i 1944 års aktiebolagslag. Målet för lagstiftningen är inte i första hand att utreda företagens värde som underlag för en försäljning eller likvidation utan att motverka att företagens tillgångar tas upp till för höga värden. Värderingen av tillgångarna bör sålunda ske på ett sådant sätt att endast realiserad vinst redovisas som vinst. Reglerna är därför utformade som maximivärderingsregler. Det finns med andra ord intet hinder mot att tillgångarna undervärderas. Om tillgångarna undervärderas, blir resultatet att företaget har en bättre ställning än balansräkningen utvisar. Man brukar då säga att föreningen har en dold reserv.

Lagen skiljer mellan tillgångar som är avsedda till stadigvarande bruk för föreningen (anläggningstillgångar) och andra tillgångar (omsättningstillgångar).

Anläggningstillgångar får enligt huvudregeln tas upp till högst det belopp vartill kostnaderna för deras anskaffning eller tillverkning uppgått (anskaffnings- eller tillverkningsvärdet). Till detta värde får läggas kostnader för förbättring av tillgångarna ifråga. Detta värde skall emellertid minskas med årliga avskrivningar så att tillgången är helt avskriven när den inte längre kan användas i föreningens verksamhet. I stället för avskrivning kan motsvarande belopp föras upp bland skulderna på särskilt värdeminskningsskonto. Anläggningstillgångar som utgörs av aktier och andra andelsrättigheter samt obligationer och andra fordringar får tas upp till högst det belopp som motsvarar anskaffningskostnaden. Även här skall avskrivning ske så att tillgångens värde inte överskrids. För värdering av osäkra fordringar av anläggningstillgångs natur gäller särskilda regler.

En viktig regel för att tillgodose kravet på kontinuitet i redovisningen är att en anläggningstillgång inte får tas upp till högre värde än värdet i närmast föregående balansräkning. Undantag från den regeln får göras med hänsyn till vad som nyss sagts om förbättringskostnader m. m. Även i ett annat fall är det tillåtet att skriva upp värdet av en anläggningstillgång, nämligen om tillgången har ett bestående värde som väsentligt överstiger det belopp vartill tillgången tagits upp i den föregående balansräkningen. Uppskrivningen får i så fall ske till högst detta värde, för fast egendom dock högst till taxeringsvärdet.

För att förhindra utdelning av den bokföringsmässiga vinst som härigenom uppkommer, föreskrivs att det belopp varmed uppskrivning sker skall användas till nödvändig avskrivning på andra anläggningstillgångar. Föreligger intet avskrivningsbehov, kan uppskrivning alltså inte äga rum. På denna punkt föreligger en saklig skillnad i förhållande till aktiebolagslagen. Enligt den lagen får uppskrivningsmedel användas också för ökning av aktiekapitalet genom s. k. fondemission. En motsvarande användning – för ökning av insatskapitalet – är inte tillåten enligt föreningslagen.

Omsättningstillgångar, dvs. varor, råvaror, material för rörelsens drift m. m., värderas enligt den s. k. lägsta värdets princip. Sådana tillgångar får sålunda inte tas upp vare sig över försäljningsvärdet efter avdrag för försäljningskostnaderna eller till högre belopp än anskaffnings- resp. tillverkningskostnaderna. Avsikten med regeln är att förhindra utdelning av vinst som ännu inte realiserats.

Reglerna om värdering av omsättningstillgångar har i praktiken störst betydelse vid värdering av varulager. Om varulagret åsätts ett undervärde, bildas en reserv. Denna lagerreserv är alltså skillnaden mellan å ena sidan lagrets bokförda värde och å andra sidan dess värde vid tillämpning av lägsta värdets princip. Vid redovisning av varulager krävs inte att reservens storlek visas öppet vare sig i balansräkning eller i förvaltningsberättelse. Den utgör i stället en dold reserv. Eventuell förändring av reservens storlek behöver inte heller uppges i vinst- och förlusträkningen. En förändring i sättet för värderingen återspeglas emellertid inte bara i det i balansräkningen upptagna värdet utan framför allt i vinst- och förlusträkningen. Kännedom om en sådan förändring är därmed av avgörande betydelse vid bedömning av ett företags lönsamhet och vinstutveckling. I förvaltningsberättelsen skall därför lämnas redogörelse för sådan ändring av omsättningstillgångs värdering som i avsevärd mån påverkat årsresultatet eller eljest är av större vikt. Denna redogörelse behöver inte omfatta beloppet av reservförändringen.

Tillgångarna och skulderna skall i balansräkningen specificeras enligt ett i lagen upptaget schema. Tillgångarna tas upp i de två huvudgrupperna anläggningstillgångar och omsättningstillgångar. På tillgångssidan redovisas också förlust på föreningens verksamhet. Tillgångarna skall specificeras i särskilda huvudposter. Anledningen härtill är att tillgångarna kan vara underkastade särskilda värderingsregler eller ha särskild betydelse för föreningens ställning och likviditet och att redovisningen blir oklar, om inte specificering sker. Lagen ställer f. ö. endast upp minimikrav beträffande specificeringen. En mera detaljerad uppdelning är nödvändig i många fall. På skuldsidan skall långfristiga och kortfristiga skulder redovisas var för sig, främst för bedömningen av föreningens likviditet och allmänna kreditvärdighet. Vidare skall oguldna skatter som belöper på tiden före räkenskapsårets utgång redovisas särskilt. Under rubriken eget kapital redovisas inbetalda insatser, reservfonden och andra fonder var för sig samt vinst på föreningens verksamhet. I anslutning till balansräknings-schemat ges regler om redovisningen av vissa slag av tillgångar och skulder, däribland pensionsförpliktelser, samt av föreningens borgens- och andra ansvarsförbindelser. Anmärkas bör att fordran på insats inte får tas upp som tillgång. Däremot möter intet hinder mot att hela insatskapitalet och den del som utestår ogulden anges inom linjen och att skillnaden utförs som skuldpost.

Vinst- och förlusträkningen skall uppställas så att en med hänsyn till föreningens förhållanden tillfredsställande redovisning erhålles för hur vinsten eller förlusten under räkenskapsåret uppkommit. Även posterna i vinst- och förlusträkningen skall specificeras enligt ett i lagen upptaget schema som nära an knyter till den dubbla bokföringens kontoform. Bland intäkterna skall intäkten från den egentliga rörelsen redovisas skild från andra intäkter. Dessa skall specificeras i skilda poster, såsom vinstutdelning på aktier eller andra andelar, räntor, vederlagsfria eller andra extraordinära fövärv m. m. Vissa kostnader för rörelsen, såsom avskrivningar på värdet av anläggningstillgångar, skuldräntor, skatter och allmänna förvaltningskostnader skall redovisas för sig på kostnadssidan. Detta innebär att övriga kostnader för rörelsen, såsom kostnaden för råvaror, tillverknings- och försäljningskostnader, kan dras av vid redovisningen på intäktsidan så att de inte påverkar rörelsens omsättningssumma. Endast skillnaden, nettot, behöver redovisas som intäkt av rörelsen. Skillnaden mellan intäktsposterna och kostnadsposterna i vinst- och förlusträkningen motsvarar nettovinsten resp. nettoförlusten under räkenskapsåret. De sistnämnda posterna är identiska med motsvarande poster i balansräkningen.

Förvaltningsberättelsen skall innehålla upplysning om hela intäkten av föreningens rörelse under räkenskapsåret (omsättningssumman), om väsentliga förändringar i medlemsantalet och om summorna av insatsbelopp som skall betalas tillbaka till medlemmarna under det kommande räkenskapsåret. Därvid skall skillnad göras mellan belopp som återbetalas på grund av medlems utträde och belopp som avser återbetalning av s. k. överinsatser. Vidare skall lämnas upplysning om efterlikvider, återbärningar eller liknande ersättningar som inte räknats in i årsvinsten. Om det kan ske utan förfång för föreningen, skall förvaltningsberättelsen även innehålla upplysning om sådana för bedömning av föreningens ställning och resultatet av dess verksamhet samt styrelsens förvaltning viktiga förhållanden som inte framgår av övriga redovisningshandlingar. Också handlingar som inträffat efter räkenskapsårets slut skall uppges, om de är av väsentlig betydelse för föreningen. Utöver förut nämnda uppgifter till

belysning av föreningens dolda reserver skall förvaltningsberättelsen vidare bl. a. ge upplysning om vissa anläggningstillgångars brandförsäkringsbelopp. Har anläggningstillgångar skrivits upp under räkningsåret, måste beloppet anges liksom även orsaker till uppskrivningen och uppgift om hur uppskrivningsbeloppet har använts. Har omsättningstillgångar upptagits över anskaffnings- resp. tillverkningsvärdet, skall detta jämte orsaken därtill anmärkas. Viktigare förändringar i förhållande till tidigare år i fråga om avskrivningar på anläggningstillgångar skall anges. Har föreningen ändrat principerna för värdering av omsättningstillgångarna, skall detta också, som förut nämnts, anmärkas i förvaltningsberättelsen. Denna skall i vissa fall också innehålla uppgift om medelantalet anställda hos föreningen och om löner och andra ersättningar som betalats ut under räkningsåret.

4.8.2 Bestämmelser om utvidgad redovisningsskyldighet för större ekonomiska föreningar

Samarbetsutredningen och fondbörsutredningen har gemensamt i betänkandena (SOU 1970: 41) Företag och Samhälle resp. (SOU 1971: 9) Större företags offentliga redovisning lagt fram förslag till lag med särskilda redovisningsbestämmelser för vissa aktiebolag och ekonomiska föreningar. Bestämmelser föranledda av nämnda utredningars förslag har för aktiebolagens del tagits upp i den nya aktiebolagslagen (1975: 1385). Samtidigt med att den nya aktiebolagslagen antogs genomfördes ändringar i föreningslagen i de avseenden som aktualiserats av samarbets- och fondbörsutredningarna (prop. 1975: 103, LU 1975/76: 4, rskr 1975/76: 114, SFS 1975: 1391). Anledningen härtill var att ändringarna i föreningslagen ansågs böra genomföras snarast möjligt och inte anstå till den nya lagstiftningen om ekonomiska föreningar kan träda i kraft. Det har dock betonats att reglerna bör ses som ett provisorium i avbidan på resultatet av den inom justitiedepartementet pågående översynen av föreningslagen. Ändringarna i föreningslagen träder i kraft den 1 januari 1977 och innebär sammanfattningsvis följande.

Ekonomiska föreningar, i vilka antalet anställda under de två senaste räkenskapsåren i medeltal överstigit 200, underkastas vidgad redovisningsplikt. Sålunda skall sådana större föreningar i årsredovisningen ta med föregående års resultaträkning (vinst- och förlusträkning) och balansräkning. Vidare skall lämnas uppgift om lagerreserven, dvs. i princip skillnaden mellan lagrets bruttovärde och bokförda värde. Lagerreserven skall anges öppet i resultat- resp. balansräkningen med upplysning om vilken ändring eller minskning därav som förekommit under året. Liksom större aktiebolag skall större ekonomiska föreningar till förvaltningsberättelsen foga finansieringsanalys samt avge delårsrapporter. Reglerna om publicitet för ekonomiska föreningars årsredovisning skärps därhän att större föreningar blir skyldiga att sända in årsredovisning (och delårsrapport) till länsstyrelsen utan särskild anmodan. De nya bestämmelserna sanktioneras av att länsstyrelsen ges möjlighet att vid vite ålägga styrelseledamot att sända in årsredovisning och delårsrapport till myndigheten.

4.8.3 Den nya bokföringslagen

Föreningslagen innehåller – liksom 1944 års aktiebolagslag – utförliga bestämmelser om årsredovisning. 1929 års bokföringslag har i motsvarande frågor bara några få, mera allmänt hållna bestämmelser, varför för-

eningslagens hänvisning till bokföringslagen (se avsnitt 4.8.1) inte har någon större räckvidd i sak. I fråga om den löpande bokföringen gäller emellertid bokföringslagens bestämmelser också för föreningarna.

Den 24 mars 1976 antog riksdagen en ny bokföringslag (prop. 1975: 104, LU 1975/76: 15, rskr 1975/76: 205, SFS 1976: 125). Lagen träder i kraft den 1 januari 1977. I lagen ges utförliga bestämmelser om både löpande bokföring och årsbokslut. Reglerna ligger väl i överensstämmelse med den utveckling som ägt rum på det redovisningstekniska området och även utbildats i bokförings- och redovisningspraxis.

Enligt bokföringslagen består löpande bokföring av både kronologisk bokföring (grundbokföring) och systematisk bokföring (huvudbokföring med sidoordnad redovisning). Alla i rörelsen förekommande affärshändelser skall bokföras. För varje sådan händelse skall bokföringen grundas på en verifikation, dvs. en handling som härrör från affärshändelsen eller, om sådan handling inte finns, särskilt upprättas med uppgifter om denna.

Den nya lagen ställer inga krav på bundna bokföringsböcker. Bokföringen skall sålunda ske i ett ordnat och betryggande system av böcker, kort, lösblad eller andra hjälpmedel.

I fråga om den löpande bokföringen ställs inte upp några särskilda tidsgränser i vidare mån än att kontanta in- och utbetalningar skall bokföras senast dagen efter transaktionen. I övrigt skall bokföringen i princip ske så snart det är möjligt.

Bokföringslagen innehåller också bestämmelser om bokföring med användande av automatisk databehandling. Dessa bestämmelser innebär bl. a. att ursprungligt räkenskapsmaterial kan föreligga i mikroskrift, framställt t. ex. genom s. k. COM-teknik, eller i form av hålkort, håltremsa, magnetband o. d. med endast maskinläsbara registreringar. Förutsättning för att annat än material i vanlig läsbar form skall få användas är att det är säkerställt att registreringarna är varaktiga, att de registrerade uppgifterna är lätt åtkomliga och att materialet bevaras på ett betryggande sätt.

I fråga om räkenskapsårets förläggning i tiden innebär den nya lagen vissa ändringar i förhållande till gällande rätt. Räkenskapsåret skall i princip sammanfalla med kalenderåret. Möjlighet ges dock till s. k. brutet räkenskapsår. Brutet räkenskapsår skall sluta antingen den 30 april, den 30 juni eller den 31 augusti. Andra perioder för brutet räkenskapsår är i princip inte tillåtna. Lagen begränsar möjligheterna också till omläggning av räkenskapsåret. Omläggning från brutet räkenskapsår till kalenderår kan alltid ske. I annat fall krävs länsstyrelsens tillstånd till omläggningen.

Enligt lagen består årsbokslutet av både resultaträkning och balansräkning. Schema för dessa räkningar finns i lagtexten. I företag med mer än tio anställda skall resultaträkningen ställas upp i s. k. staffelform, dvs. en tillägs-avdragsform, där resultatet av rörelsens verksamhet uppdelad i olika huvudavsnitt successivt kommer till synes.

Utförliga regler ges om värdering av olika slag av tillgångar. Dessa bestämmelser är i huvudsak grundade på det förslag till ny aktiebolagslag som aktiebolagsutredningen lade fram i betänkandet (SOU 1971: 15) Förslag till aktiebolagslag m. m.

Liksom tidigare är aktiebolag, handelsbolag och ekonomiska föreningar bokföringsskyldiga oavsett om de bedriver näringsverksamhet.

En av tankarna bakom den nya bokföringslagen är att den associationsrättsliga lagstiftningen i fråga om offentlig redovisning skall kunna hänvisa till bokföringslagens regler om årsbokslut och i övrigt innehålla bara sådana bestämmelser som behövs med hänsyn till de olika företagens särskil-

da förhållanden (se prop. 1975: 103 s. 275 och prop. 1975: 104 s. 153). I överensstämmelse härmed är den nya aktiebolagslagen i fråga om redovisningsbestämmelserna direkt kopplad till bokföringslagen. Aktiebolagslagen innehåller alltså endast vissa särskilda regler om årsredovisning, vilka speciellt riktar sig till aktiebolag.

4.9 Koncerner

Bestämmelser om koncerner och koncernredovisning saknas i föreningslagen. Frågan uppmärksammades dock vid lagens tillkomst. Enligt direktiven för den utredning som föregick föreningslagen skulle utredningen nämligen beakta förhållandet mellan moder- och dotterföretag (SOU 1949: 17 s. 60). Bakgrunden härtill var att frågan om koncerner ägnats ett betydande utrymme i 1944 års aktiebolagslag. I den lagen ges en definition av vad som förstås med koncernbolag och meddelas åtskilliga bestämmelser angående bl. a. redovisningen och revisionen i sådana bolag. Utredningen konstaterade att det också inom föreningsväsendet förekom sammanslutningar som kunde sägas utgöra en koncern. Några bestämmelser om koncernbildningar på föreningsområdet togs emellertid inte upp i förslaget. Som skäl härtill anförde utredningen bl. a. att de sammanslutningar som var aktuella ofta bestod av en ekonomisk förening som moderföretag och aktiebolag som dotterföretag (s. k. blandade koncerner) samt att sådana koncerner inte kunde nås med bestämmelser om koncerner helt upphygda av ekonomiska föreningar. Utredningen anförde dessutom att koncernredovisningens principer utan särskilda regler om det redan hade vunnit tillämpning i vissa föreningskoncerner av blandad typ.

Vid riksdagsbehandlingen av förslaget till lag om ekonomiska föreningar yttrade chefen för justitiedepartementet i denna fråga bl. a. följande (prop. 1951: 34 s. 141):

En koncernredovisning är otvivelaktigt till stor nytta främst för företagen själva och torde ofta utgöra en förutsättning för en tillfredsställande skötsel av de i en koncern ingående företagen. Aktiebolagslagens regler i detta ämne ha säkerligen varit av värde och man torde därför väl kunna ifrågasätta att upptaga liknande regler i föreningslagstiftningen. Det bör emellertid observeras dels att med hänsyn till den olikartade strukturen av aktiebolag och föreningar regler om redovisning i koncerner måste ges en annan utformning beträffande föreningar än aktiebolag dels ock att man i vart fall för närvarande icke torde kunna gå längre än att uppställa vissa allmänna riktlinjer för en dylik redovisning. Mycket synes ej vara att vinna härmed, i synnerhet om koncernregler i föreningslagen endast skulle omfatta företag som drivas i föreningsform. Att i föreningslagen upptaga redovisningsregler även för blandade koncerner lär icke böra ske utan en motsvarande ändring av aktiebolagslagens bestämmelser.

Med hänsyn till det anförda torde det icke vara lämpligt att tynga föreningslagstiftningen med tämligen komplicerade föreskrifter beträffande koncernföretag. Spörsmålet om redovisningen liksom om revisionen i koncernförhållanden synes, när förhållandena så påkalla, böra upptagas till förnyad prövning i ett vidare sammanhang.

Den av departementschefen uttalade uppfattningen godtogs av riksdagen.

Frågan om föreskrifter beträffande koncernföretag inom föreningslivet har uppmärksammats inom riksdagen även efter lagens tillkomst. Sålunda

väcktes vid 1952 och 1954 års riksdagar motioner, vari hemställdes om utredning rörande redovisning och revision för blandade koncerner. Motionerna föranledde emellertid inte någon riksdagens åtgärd (jfr ILU 1952: 7 och II.U 1954: 8). I båda fallen anfördes att sådana omständigheter inte inträffat att en omprövning av riksdagens ställningstagande vid lagens tillkomst borde ske. Dessutom borde resultatet av en blivande aktiebolagsutredning avvaktas.

5 Överväganden

5.3 Revision

Den nya aktiebolagslagen kännetecknas bl. a. av att i framtiden högre krav kommer att ställas på aktiebolagens redovisning än f. n. I konsekvens härmed har också reglerna om revision skärpts genom ökade fordringar på revisorernas kompetens. Som framgår av avsnittet 4.8.2 har bestämmelser om utökad redovisningsskyldighet införts också i föreningslagen. Ytterligare skärpningar – främst regler om koncernredovisning – föreslås i det följande. Med hänsyn härtill och till att utvecklingen under senare år medfört att revisorernas uppgift blivit alltmera komplicerad bör övervägas att också i föreningslagstiftningen föra in bestämmelser som garanterar att revisionsuppdragen handhas av personer som har tillräcklig teoretisk sakkunskap och praktisk erfarenhet för att utföra uppdraget på ett riktigt sätt.

Önskemålet att få till stånd en sakkunnig och vederhäftig revision erbjuder inte på långt när samma problem på föreningslagstiftningens område som inom aktiebolagsrätten.

Genom att medlemmarna i allmänhet har en stark personlig anknytning till sin förening har de ett alldeles särskilt intresse av att se till att föreningen blir föremål för en sakkunnig revision. I allmänhet torde denna gå till så att en eller flera medlemmar utses att tillsammans med en yrkesrevisor genomföra revisionen. Föreningarna har dessutom sedan lång tid tillbaka haft möjligheten att som revisor anlita revisionsorgan som inrättats särskilt hos sammanslutning som har till ändamål att sköta gemensamma uppgifter för föreningar. Så t. ex. sköts revisionen inom de till KF anslutna föreningarna på detta sätt. Det torde därför kunna förutsättas att revisionen av de ekonomiska föreningarna f. n. sköts på ett tillfredsställande sätt.

Att revisionen i de ekonomiska föreningarna sköts på ett tillfredsställande sätt utgör emellertid inte något skäl mot att frågan också får en tillfredsställande reglering i föreningslagen. På aktiebolagsrättens område har införts krav på kvalificerad revision i stora bolag med omfattande verksamhet. Anledningen härtill är givetvis att intresset av en sakkunnig granskning av dessa bolag inte bara är koncentrerat till aktieägargruppen och företagets borgenärer. De åsyftade företagen har stor betydelse från ekonomisk och social synpunkt, inte minst för arbetsmarknaden. Därför måste också det allmänna och de anställda i företaget ha garantier för att företaget underkastas en sakkunnig revision. Som framgått av det föregående förekommer åtskilliga större företag som drivs i den ekonomiska föreningens form. Även här gör sig därför kravet på en kvalificerad revision gällande. Från allmän och enskild synpunkt är nämligen detta krav lika stort oavsett om företaget drivs i form av aktiebolag eller ekonomisk förening. Mot denna bakgrund bör regler om kvalificerad revision tas upp också i lagen om ekonomiska föreningar. Härigenom vinnas också den fördelen att i viss mån överensstämmande regler kan åstadkommas i förhållande till aktiebolagslagen, vilket bör vara en fördel inte minst med hänsyn till att regler om koncernredovisning kommer att föreslås också för ekonomiska föreningar.

Aktiebolag skall enligt den nya aktiebolagslagen ha auktoriserad revisor eller godkänd revisor, om bolagets bundna egna kapital överstiger en milj. kr. En liknande föreskrift kan givetvis vara motiverad även för föreningarnas del. Hur många föreningar som har ett bundet eget kapital som når upp till denna summa är emellertid ovisst. Härtill kommer att en anknötning till det bundna kapitalet knappast är så lämpligt för föreningarnas del eftersom detta kapital kan växla mer än vad fallet är i aktiebolagen. En föreskrift av antytt slag bör därför inte genomföras. Däremot bör efter mönster i den nya aktiebolagslagen skärpta krav på revisorernas kompetens införas för föreningar med ett större antal anställda. För aktiebolagen gäller att minst en revisor skall vara auktoriserad, om medelantalet anställda hos bolaget överstiger 200. Samma gräns bör gälla också för ekonomiska föreningar. Härigenom uppnås att frågan huruvida förening skall vara skyldig att utse verkställande direktör, lämna utökad redovisning och ha kvalificerad revisor bedöms efter samma kriterium. F. n. finns omkring 90 föreningar som har mer än 200 anställda. Det kan förutsättas att åtskilliga av dessa anlitar auktoriserad revisor eller revisionsföretag redan nu.

Genom den nya aktiebolagslagen öppnas möjlighet för aktiebolag att som revisor anlita auktoriserat eller godkänt revisionsbolag. Något skäl att inte ge föreningarna samma möjlighet i detta avseende som aktiebolagen föreligger inte. Tvärtom talar bl. a. önskemålen om en enhetlig revision inom koncerner – och då även blandade sådana – för att en sådan möjlighet öppnas. Reglerna om revision genom auktoriserat eller godkänt revisionsbolag innebär i huvudsak följande.

Auktorisation skall kunna meddelas svenskt aktiebolag eller svenskt handelsbolag. Förutsättningen är att bolaget enligt bolagsordningen eller bolagsavtalet inte får driva annan verksamhet än yrkesmässig revision och därmed sammanhängande verksamhet. Flertalet av ledamöterna och suppleanterna i aktiebolags styrelse samt verkställande direktör skall vara auktoriserade revisorer. I fråga om handelsbolag fordras att alla delägare skall vara sådana revisorer, om inte kommerskollegium medger annat. Aktiebolag och handelsbolag kan godkännas som revisionsbolag under samma förutsättningar som gäller för auktorisation av bolaget med den modifikationen att kravet på auktoriserad revisor ersätts av krav på auktoriserad revisor eller godkänd revisor. Auktorisation och godkännande gäller för en tid av fem år. Revisionsbolag skall för varje revisionsuppdrag som mottas utse en i bolaget verksam revisor som huvudansvarig för uppdraget. Han skall vara auktoriserad revisor eller, i godkänt bolag, sådan revisor eller godkänd revisor. Den huvudansvarige skall vara bosatt här i landet och ha rätt att ensam eller i förening med annan teckna bolagets firma. Uppdragsgivaren skall underrättas om vem som utsetts till huvudansvarig. Revisionsberättelse skall undertecknas med bolagets firma av den huvudansvarige. Om undertecknandet sker i förening med annan, skall anges vem som är huvudansvarig.

Som tidigare anförts (avsnittet 4.6) finns f. n. möjlighet för ekonomisk förening att som revisor anlita sammanslutning med ändamål att handha gemensamma uppgifter för föreningar. Förutsättningen är att det hos sammanslutningen finns inrättat ett särskilt revisionsorgan. Om revisionsorganet utgör juridisk person, kan i stället denna utses till revisor. Denna form av revision förekommer bl. a. inom de till KF anslutna konsumentföreningarna, där den visat sig fungera väl. Möjligheten att till revisor i ekonomisk förening utse revisionsorgan på sätt som är möjligt f. n. bör därför alltså stå öppet.

Revisorernas uppgift bör vara densamma som enligt gällande lag. De bör således granska föreningens årsredovisning och räkenskaper. Vidare bör de granska styrelsens och, vilket blir en nyhet, verkställande direktörens förvaltning, s. k. förvaltningsrevision. Frågan om revisorernas uppgifter och innebörden av begreppet förvaltningsrevision behandlas närmare i specialmotiveringen.

5.4 Årsredovisning

Syftet med styrelsens årsredovisning är att vid varje räkenskapsårs utgång lämna upplysningar om föreningens årsresultat, ekonomiska ställning och övriga förhållanden som är av betydelse för att bedöma föreningens utvecklingsmöjligheter. Årsredovisningen har naturligtvis värde för styrelsen i och för planering och kontroll. Dess främsta uppgift är dock att verka som ett kommunikationsmedel mellan företagsledning och olika intressenter. Till dessa hör medlemmarna, anställda, olika kategorier kreditgivare, kunder, myndigheter, offentliga institutioner och massmedia.

F. n. gäller att årsredovisning i aktiebolag alltid blir offentlig genom att den sänds in till patentverket. För de ekonomiska föreningarna gäller att årsredovisningen visserligen måste hållas tillgänglig för envar hos föreningen men att den inte offentliggörs med mindre den på begäran av länsstyrelsen sänds in dit. Fr. o. m. den 1 januari 1977 skall dock större ekonomiska föreningar – föreningar med minst 200 anställda – alltid sända in årsredovisningen till länsstyrelsen (44 a § föreningslagen i dess lydelse enligt SFS 1975: 1391).

Utgångspunkten för reglerna om årsredovisning måste vara den att största möjliga öppenhet skall eftersträvas. Det är av central betydelse för bl. a. myndigheter, anställda och medlemmar att insynen i föreningens verksamhet är god. Mot den bakgrunden är det olämpligt att årsredovisningen inte görs offentlig hos en myndighet. Lika väl som gäller för de minsta aktiebolagen bör för de ekonomiska föreningarna gälla att årsredovisningen varje år skall sändas till registreringsmyndigheten, alltså länsstyrelsen, så att den därmed blir offentlig.

Allmänt kan i fråga om de ekonomiska föreningarnas årsredovisning sägas att det i princip inte finns någon anledning att ha andra regler än dem som gäller för aktiebolagens del. Utgångspunkten bör alltså vara den att reglerna i den nya aktiebolagslagen rörande årsredovisningen bör gälla även för de ekonomiska föreningarna.

Huvudprincipen i gällande lag är – i fråga om både aktiebolag och ekonomiska föreningar – att redovisningsbestämmelserna gäller alla bolag resp. föreningar oavsett storlek. Denna princip bör upprätthållas även i fortsättningen. För större ekonomiska föreningar, dvs. föreningar med mer än 200 anställda, har emellertid nyligen införts vissa särskilda bestämmelser (SFS 1975: 1391). I fråga om årsredovisningen innebär de nya reglerna, att föreningen måste redovisa storlek och förändring av lagerreserven samt avge finansieringsanalys. Dessutom skall delårsrapport lämnas. Någon ändring på dessa punkter bör självfallet inte göras nu. Vidare gäller att större ekonomiska föreningar måste i årsredovisningen återge föregående års resultaträkning och balansräkning. Har under året ändringar gjorts beträffande specificeringen av poster skall, om särskilda hinder inte möter, uppgifterna från de tidigare redovisningshandlingarna sammanställas så att specificeringen stämmer överens med den för året tillämpade. Detsamma skall enligt den nya aktiebolagslagen gälla för alla aktiebolag oberoende av

storlek. När nu i denna promemoria föreslås att alla ekonomiska föreningar skall sända in årsredovisningen till registreringsmyndigheten möter inte längre något hinder att nyssnämnda bestämmelser får gälla alla ekonomiska föreningar. Bestämmelserna bör därför ges generell räckvidd.

Årsredovisningen bör bestå av balansräkning, resultaträkning – i gällande lag kallad vinst- och förlusträkning – förvaltningsberättelse och – i större föreningar – finansieringsanalys.

Föreningslagen innehåller regler om värdering av anläggning- och omsättningstillgångar. I den nya bokföringslagen har emellertid intagits generella regler härom. Avsikten är att bokföringslagens regler i princip skall gälla alla företag (se härom prop. 1975: 103 s. 275 och prop. 1975: 104 s. 153). Under sådana omständigheter behövs inte några särskilda värderingsregler i föreningslagen.

Gällande föreningslag medger att uppskrivning av anläggningstillgång får ske, om tillgången måste anses äga ett bestående värde väsentligt överstigande det belopp vartill den är upptagen i närmast föregående balansräkning. Uppskrivningsbeloppet får dock inte användas för vinstutdelning utan endast för erforderlig avskrivning på värdet av andra anläggningstillgångar. Upplysning om uppskrivningen och redogörelse för hur beloppet använts skall lämnas i förvaltningsberättelsen.

Den rätt till uppskrivning av anläggningstillgångar som gällande lag medger bör behållas också i framtiden. Ett avskaffande av den rätten skulle nämligen kunna leda till obilliga resultat (se prop. 1975: 103 s. 259). För att motverka missbruk bör rätten till uppskrivning-nedskrivning emellertid inskränkas till fall, där sådan utjämning är påkallad av särskilda omständigheter. Motsvarande regler har tagits upp i den nya aktiebolagslagen. Beträffande användningen av uppskrivningsbelopp gäller som en nyhet i aktiebolagslagen att medlen får avsättas till en särskild uppskrivningsfond, hänförlig till bolagets bundna egna kapital. En motsvarande möjlighet bör införas också för ekonomiska föreningar. Därigenom behöver föreningen inte använda uppskrivningsbeloppet genast utan kan senare vid lämpligt tillfälle utnyttja medlen för erforderlig nedskrivning av annan anläggningstillgång. Fonden bör ingå i föreningens bundna egna kapital. På de uppskrivna värdena för tillgångar som är utsatta för värdeminskning bör givetvis göras avskrivningar enligt god redovisningssed. Bestämmelser motsvarande aktiebolagslagens regler om användning av uppskrivningsbelopp för ökning av aktiekapitalet genom fondemission har däremot inte någon funktion att fylla på föreningslagens område.

I enlighet med gällande lag bör i förvaltningsberättelsen lämnas sådana upplysningar som behövs för en riktig bedömning av en förenings ställning och resultatet av dess verksamhet samt styrelsens förvaltning men som inte lämpligen kan lämnas i resultaträkningen eller balansräkningen. Även händelser av väsentlig betydelse för föreningen, som inträffat efter räkenskapsårets slut, bör anges. Enligt gällande lag kan styrelsen undandra sig att lämna kompletterande upplysningar i förvaltningsberättelsen, om upplysningen skulle kunna medföra skada för föreningen. En motsvarande regel finns i 1944 års aktiebolagslag. I den nya aktiebolagslagen har förfångsklausulen slopats med motiveringen att bolagsledningen utifrån en subjektiv uppfattning skulle kunna göra gällande att en viss uppgift kan skada bolaget och på så sätt undanhålla viktig information. Av samma skäl bör förfångsklausulen beträffande ekonomisk förenings förvaltningsberättelse slopas, så att även på föreningslagstiftningens område skapas förutsättningar för en öppen redovisning av alla sådana förhållanden som underlättar bedömningen av föreningens resultat och ställning.

Enligt gällande föreningslag skall, om föreningen haft mer än tio anställda, i förvaltningsberättelsen anges antalet anställda i bolaget och löner till dem. I likhet med vad som kommer att gälla för aktiebolag bör dessa uppgifter lämnas i fråga om alla föreningar oavsett storlek. Vidare bör sysselsättningen anges inte bara totalt för föreningen utan också fördelat på eventuellt förekommande olika arbetsställen under förutsättning att arbetsställena i fråga har någon betydelse från sysselsättningssynpunkt. I överensstämmelse med vad som gäller enligt den nya aktiebolagslagen bör fördelning på arbetsställen göras i fråga om sådana arbetsställen som sysselsätter mer än 20 personer.

I förvaltningsberättelsen skall enligt gällande lag upplysningar lämnas om bruttoomsättningen, om väsentliga förändringar i medlemsantalet och om summorna av insatsbelopp som skall återbetalas under nästa räkenskapsår. Vidare skall efterlikvider, återbäringar och liknande gottgörelser som inte räknats in i årsvinsten anges, om uppgift därom inte lämnats i balans- eller resultaträkningen. Dessa bestämmelser synes kunna kvarstå i sak oförändrade.

Såväl gällande föreningslag som 1944 års aktiebolagslag innehåller bestämmelser om skyldighet för företagen att redovisa intäkten av varandra väsentligen oberoende rörelsegrenar för sig. Uppgiftsskyldigheten modifieras dock i båda fallen av en förfångsklausul. I den nya aktiebolagslagen har kravet på särredovisning bibehållits, men förfångsklausulen har slopats med samma motivering som åberopats i frågan om förvaltningsberättelsen. Också för föreningarnas del bör kravet på särredovisning stå kvar och omfatta resultatet före avskrivningar. Förfångsklausulen bör dock slopas av samma skäl som nyss anförts beträffande ekonomisk föreningsförvaltningsberättelse.

Den nya bokföringslagen innehåller vissa bestämmelser om avskrivning på anläggningstillgångar. Som förut nämnts är avsikten den att bokföringslagens regler skall gälla alla slags företag. Några bestämmelser i ämnet bör alltså inte tas in i föreningslagen med ett undantag dock.

För att i görligaste mån underlätta bedömningen av ett företags avskrivningsbehov och tillvaron av eventuella dolda reserver i anläggningstillgångar uppkomna genom ackumulerade överavskrivningar har i fråga om aktiebolag föreskrivits att för varje i balansräkningen som anläggningstillgång upptagen post, vari ingår skepp eller maskiner, inventarier och dylikt eller byggnader, skall anges dels tillgångarnas anskaffningsvärde, dels sammanlagda beloppet av de på anskaffningskostnaden företagna av- och nedskrivningarna. Motsvarande regler bör tas in i föreningslagen.

Slutligen bör nämnas att gällande föreningslag innehåller bestämmelser om vad balansräkning och resultaträkning skall innehålla. Vidare ges föreskrifter om räkenskapsåret. Motsvarande bestämmelser i den nya bokföringslagen bör emellertid gälla också för de ekonomiska föreningarna. Det betyder att bestämmelserna skall utmönstras ur föreningslagen.

Sammanfattningsvis innebär den föreslagna regleringen med en uppdelning av bestämmelserna mellan bokföringslagen och föreningslagen följande. I bokföringslagens bestämmelser om årsbokslut finns utförliga regler om bl. a. räkenskapsårets omfattning, vad som förstås med olika tillgångar, uppställning av resultaträkning och balansräkning, vissa kompletterande upplysningar till dessa handlingar samt värdering av omsättnings- resp. anläggningstillgångar. De bestämmelser som till komplettering av de generella stadgandena i bokföringslagen krävs för de ekonomiska föreningarnas del tas upp i föreningslagen. Hit hör regler om vilka hand-

lingar årsredovisningen – den offentliga redovisningen – omfattar, dessas underskrivande och offentliggörande, vissa tilläggsuppgifter som bör finnas i resultaträkning och balansräkning, vad som förstås med förenings egna kapital, hur icke fullgjorda insatser skall redovisas, uppskrivning av värdet på anläggningstillgångar m. m. samt innehållet i förvaltningsberättelsen.

5.5 Koncerner

Frågan om koncerner och koncernredovisning på föreningslagstiftningens område har, som framgår av vad som har anförts i avsnittet 4.9, tidigare varit föremål för åtskillig uppmärksamhet. Såväl vid lagens tillkomst som vid behandling av motioner till riksdagen därefter har behovet av koncernregler inom föreningsväsendet vitsordats. Inte minst har som skäl för sådana regler anförts den nytta som företagen själva skulle ha av koncernredovisning. Anledningen till att koncernregler alltså saknas i föreningslagen torde vara att resultatet av aktiebolagsutredningens arbete och därav föranledd lagstiftning ansetts böra avvaktas. I prop. 1975: 103 med förslag till aktiebolagslag m. m. har framhållits (s. 278) att goda skäl kan anföras för att koncernredovisning bör avges också för företagsgrupper där moderföretaget är en ekonomisk förening. I denna promemoria tas därför frågan upp till närmare behandling.

De skäl som anfördes mot att ta upp koncernregler i föreningslagen var dels att reglerna om redovisning i koncerner till följd av den olika strukturen av aktiebolag och föreningar måste ges en annan utformning beträffande föreningar än aktiebolag, dels att man för tillfället inte kunde gå längre än att ställa upp vissa allmänna riktlinjer för en sådan redovisning (se prop. 1951: 34 s. 139). Vidare ansåg man att i den blivande föreningslagen endast skulle kunna tas upp regler som riktade sig till företag som drevs i föreningsform. Att införa redovisningsregler för s. k. blandade koncerner i föreningslagen ansågs inte lämpligt, i vart fall inte utan att motsvarande ändringar i aktiebolagslagen vidtogs. De angivna invändningarna torde numera sakna bärkraft. Att förutsättningarna ändrats sammanhänger i första hand med att koncernredovisningsreglerna i den nya aktiebolagslagen gäller för blandade koncerner med aktiebolag som moderföretag.

Det kan förmodas att de flesta människor förknippar begreppet koncern med i första hand aktiebolag. Den vanligaste formen av koncernförhållande torde också vara det som råder mellan ett aktiebolag (moderbolaget) och ett eller flera andra aktiebolag (dotterbolag) som behärskas av moderbolaget främst genom moderbolagets aktieinnehav i dotterbolagen. Även ekonomiska föreningar kan emellertid bilda en koncern. Vanligast torde vara att koncernen är en blandad koncern, där en ekonomisk förening är moderföretag och ett eller flera aktiebolag är dotterföretag. Det kan också vara så, att flera föreningar har gemensamma dotterföretag i form av aktiebolag och någon gång ekonomiska föreningar. Mera sällan händer det att en förening (moderförening) äger mer än hälften av andelarna i en eller flera andra föreningar (dotterföreningar).

Den maktkoncentration till moderföreningen som uppstår i en koncern kan här likaväl som på aktiebolagsrättens område leda till missbruk. Till följd av moderföreningens inflytande öppnas nämligen möjlighet att genom sättet att värdera dotterföretagens tillgångar och genom olika transaktioner mellan koncernföretagen fördela koncernresultatet på ett sätt som bäst passar moderföretaget vid tidpunkten för redovisningen. Härigenom för-

dunklas redovisningen och öppnas möjligheter att skapa vinster hos moderföreningen som inte motsvaras av vinster för koncernen i dess helhet. Moderföreningen blir på så sätt i stånd att redovisa och dela ut ett överskott på sin verksamhet som är rent fiktivt. De möjligheter att manipulera med koncernföretagens ekonomi som här antytts medför sådana risker för bl. a. anställda, borgenärer och presumtiva medlemmar i koncernföretagen att särskilda bestämmelser om koncernförhållanden bör införas även beträffande ekonomiska föreningar. Sedan lång tid tillbaka förekommer också att koncerner inom föreningslivet frivilligt lämnar koncernredovisning.

Den nya aktiebolagslagen överensstämmer med 1944 års lag bl. a. i det avseendet att koncernreglerna riktar sig till moderföretaget, som förutsätts vara aktiebolag som omfattas av aktiebolagslagen. En nyhet är däremot att lagen innehåller bestämmelser som slår fast att dotterföretag kan vara svenska och utländska juridiska personer, dvs. även andra företag än aktiebolag. Detta medför att den nya aktiebolagslagen kommer att bli tillämplig på blandade koncerner, där moderföretaget är aktiebolag. I konsekvens härmed bör koncernreglerna i lagen om ekonomiska föreningar utformas så, att de riktar sig till moderföretag som är ekonomisk förening, samtidigt som det av koncerndefinitionen bör framgå att dotterföretag kan vara juridisk person av annat slag, t. ex. aktiebolag eller handelsbolag. Härigenom träffar koncernreglerna även blandade koncerner, där moderföretaget är ekonomisk förening. Detta står också i överensstämmelse med vad som uttalats i prop. 1975: 103 (s. 278).

Koncernbegreppet bör definieras på motsvarande sätt som skett i den nya aktiebolagslagen. Om en ekonomisk förening äger så många aktier eller andelar i svensk eller utländsk juridisk person att den har mer än hälften av rösterna för samtliga aktier eller andelar, bör den ekonomiska föreningen sålunda anses som moderförening och den juridiska personen som dotterföretag. Detsamma bör gälla om en ekonomisk förening annars på grund av aktie- eller andelsinnehav eller avtal har ett bestämmande inflytande över juridisk person och en betydande del av resultatet av dess verksamhet.

Den föreslagna definitionen, som alltså korresponderar med den som finns i den nya aktiebolagslagen, torde täcka alla situationer där ett koncernförhållande föreligger. Huruvida sådant förhållande är för handen får i sista hand avgöras med ledning av den ifrågasatta moderföreningens inflytande över det eller de andra företagen. Behärskar föreningen genom aktie- eller andelsinnehav eller på annat sätt de övriga företagen, föreligger en koncern. En situation som lär vara förhållandevis vanlig på föreningslivets område är att två föreningar äger ett s. k. gemensamt dotterbolag. I den mån det avtal, som reglerar hur bestämmanderätten över detta bolag skall utövas, innebär att föreningarna endast gemensamt kan besluta i dotterbolagets angelägenheter, bör båda parterna vid tillämpningen av koncernreglerna anses som moderföreningar. Båda moderföreningarna eller, om de är fler än två, alla moderföreningarna har därvid att ta med dotterbolaget i koncernredovisningen. Motsvarande ståndpunkt har intagits i prop. 1975: 103 (s. 279).

Det bör emellertid framhållas att även andra gruppbildningar än koncerner förekommer. Särskilt inom föreningslivet är det vanligt att flera föreningar bildar en huvudorganisation eller omvänt att en existerande huvudorganisation tar initiativ till bildandet av en ny förening. I båda fallen kan föreningarnas anknytning till huvudorganisationen manifesteras genom förpliktelser gentemot denna i olika avseenden jämte åtagande att inte

ändra stadgarna utan huvudorganisationens godkännande. Denna typ av gruppbildning, där huvudorganisationen kan vara t. ex. ekonomisk eller ideell förening, skiljer sig från koncernen därigenom att makten ytterst ligger hos de deltagande föreningarna under huvudorganisationen och inte som i koncernen hos huvud- eller moderorganisationen. För de gruppbildningar som här avses torde i allmänhet frågan om koncernredovisning inte bli aktuell. Det är emellertid givet att skyldighet att upprätta koncernredovisning inträder så snart gruppbildningen faller under den i lagen angivna koncerndefinitionen.

Av den tidigare framställningen framgår att ändamålet med en koncernredovisning i första hand bör vara att klarlägga koncernens årsresultat. Koncernredovisningen har emellertid betydelse även i andra avseenden. För bl. a. de anställda och för borgenärer måste det vara ett vitalt intresse att få en så långt möjligt rättvisande bild av transaktioner inom en koncern och varje koncernföretags förhållande till koncernen som helhet. I överensstämmelse med vad som kommer att gälla för aktiebolag bör därför, så snart en koncern enligt den tidigare nämnda definitionen föreligger, moderföreningen avge koncernredovisning, bestående av koncernresultaträkning och koncernbalansräkning. Denna redovisning bör läggas fram på föreningsstämma och, i överensstämmelse med vad som föreslås beträffande årsredovisningen, utan anmaning sändas in till registreringsmyndigheten. Genom den föreslagna regleringen kommer en bättre bedömning av moderföreningen och varje enskilt dotterföretag att kunna ske med ledning av den sammanfattande koncernredovisningen. Denna bör innehålla uppgift om koncernens bruttoomsättningssumma, nettovinst och dess totala lönesumma. Om det skulle förhålla sig så att koncern i något fall bedriver verksamhet utomlands, bör anges hur lönesumman och sysselsättningen fördelar sig på Sverige resp. övriga skilda länder.

De regler om koncernredovisning m. m. som nu föreslås gälla för ekonomiska föreningar bör utformas i huvudsaklig överensstämmelse med motsvarande bestämmelser i den nya aktiebolagslagen (se prop. 1975: 103 s. 280–285). Reglerna behandlas närmare i specialmotiveringen. Sammanfattningsvis innebär de följande.

För att underlätta insynen i koncerner skall dotterföretag, oavsett om det är ekonomisk förening eller annan juridisk person i förvaltningsberättelsen uppge namnet på sin moderförening och i förekommande fall dennas moderförening. Vidare skall moderförening och dotterföretag ange den andel av årets inköp och försäljning som avser andra företag inom samma koncern. I konsekvens med vad som tidigare (avsnittet 5.4) föreslagits om skyldighet för vissa större föreningar att redovisa lagerreservens storlek och förändring samt att upprätta finansieringsanalys skall, om moderförening tillsammans med dotterföretag har sådan storlek, motsvarande uppgifter tas in i koncernredovisningen. Koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen skall var för sig utgöra ett sammandrag av moderföreningens och dotterföretagens resultat- resp. balansräkningar. Inom koncernen skall företagen tillämpa samma räkenskapsår, såvida inte synnerliga skäl föranleder hinder mot det. Ansvaret för koncernredovisningen skall vila på moderföreningens styrelse. Revisionen av moderföreningen skall avse – förutom föreningens egen årsredovisning och vad därtill hör – även koncernredovisningen och koncernföretagens inbördes förhållanden i övrigt. Över denna revision skall upprättas särskild koncernrevisionsberättelse som skall innehålla uttalande bl. a. huruvida koncernredovisningen har upprättats i föreskriven ordning. Minst en av moderföreningens revi-

sorer bör, om det kan ske, också vara revisor i dotterföretaget (-föreningen). För att ytterligare underlätta revisionen är dotterföretagets (-föreningens) ledning upplysningsskyldig gentemot moderföreningens revisorer. Vinstutdelning får inte göras i sådan omfattning att koncernens bundna kapital kan komma att tas i anspråk. Moderförening får sålunda inte såsom vinst, återbärningar eller liknande dela ut mer än årsvinsten och övrigt fritt eget kapital i koncernen efter avdrag för balanserad förlust och avsättning av belopp som skall avsättas till reservfond eller innehållas av annan anledning, allt i huvudsak grundat på vad fastställd koncernbalansräkning utvisar. Styrelsens skyldighet att på begäran av föreningsmedlem på stämma meddela upplysningar i vissa avseenden omfattar i koncernförhållanden också föreningens förhållande till annat företag inom koncernen. Vissa särskilda regler gäller om likvidation och fusion i koncernförhållanden.

Vid upprättandet av koncernredovisningen bör beaktas samma regler som gäller för ekonomisk förenings årsredovisning i allmänhet. Är dotterföretag aktiebolag, bör givetvis de särskilda regler som gäller för sådana iaktas i de delar som avser detta dotterföretag. Särskilt viktigt är att hänsyn tas till interna mellanhavanden. Vad som härvid främst bör uppmärksammas är att s. k. internvinster elimineras så att rättvisande uppgifter om koncernens ställning och resultat kan erhållas. Med internvinst förstås vinst som uppkommit på överlåtelse av tillgång inom koncernen, om tillgången på balansdagen inte förbrukats inom koncernen eller försålts till köpare utanför denna.

Skyldighet att avge fullständig koncernredovisning bör åvila alla koncerner med förening som moderföretag och redovisningen bör avse alla företag i koncernen. Liksom fallet är i fråga om aktiebolagen torde detta krav inte kunna upprätthållas strikt. Det för bolagen nämnda typfallet – svårigheter att få fram meningsfulla uppgifter om utländska dotterbolag – kan möjligen uppkomma också på föreningssidan. Vad som där kan orsaka problem är t. ex. att olika värderingsprinciper kan omöjliggöra en rättvisande redovisning av koncernförhållandet. I de fall moderföreningen inte ser någon möjlighet att lämna fullständig koncernredovisning, bör i moderföreningens förvaltningsberättelse lämnas redogörelse för de avvikelser som gjorts och anledningen därtill.

Hemställan om tillägg till föreningslagen angående vissa fondavsättningar

Kooperationsutredningen (I 1977:01), som har att utreda kooperativens roll i samhället, ägnar kooperationens kapitalförsörjning stort intresse.

Därvid har bl. a. uppmärksammats, att de ekonomiska föreningarna saknar aktiebolagens möjligheter till s. k. fondemissioner.

Enligt vad som erfarits pågår inom justitiedepartementet f. n. en översyn av föreningslagen, som skall kompletteras med bestämmelser i den nya bokföringslagen. Eftersom de i denna hemställan framlagda förslagen är av övervägande balansteknisk karaktär, torde det vara möjligt att föga dessa till gällande föreningslag utan större svårigheter. Förslaget innebär möjlighet till fondavsättningar, vars balanstekniska effekt motsvarar fondemissionens.

Syftet med kooperationsutredningens förslag är i första hand att härvid skapa jämbördiga villkor mellan aktiebolag och ekonomiska föreningar samt att i linje därmed förbättra de ekonomiska föreningarnas kreditupptagningsförmåga.

Det tillägg till föreningslagen som här föreslås föregriper inte kooperationsutredningens kommande förslag, vilka beräknas kunna avlämnas under 1980.

Gällande lagstiftning

En balansteknisk uppskrivning av anläggningstillgångars värde regleras lika för aktiebolag och ekonomiska föreningar enligt *bokföringslagens* 15 §, fjärde stycket. Där sägs:

”Anläggningstillgång, som äger ett bestående värde väsentligt överstigande det belopp vartill den är uppförd i närmast föregående balansräkning, får upptagas till högst detta värde, om det belopp varmed uppskrivning sker användes till erforderlig nedskrivning av värdet på andra anläggningstillgångar och då särskilda skäl föreligger för sådan utjämning. Fast egendom, som åsätts taxeringsvärde, får dock ej uppskrivas över taxeringsvärdet.”

I *aktiebolagslagens* 11 kap., 4 §, kompletteras bokföringslagens bestämmelser om uppskrivning, paragrafen lyder som följer:

”Utän hinder av vad i 15 §, fjärde stycket bokföringslagen föreskrives om användningen av belopp, varmed värdet av där avsedd anläggningstillgång uppskrives, får sådant belopp utnyttjas även till fondemission eller avsättning till en uppskrivningsfond, vilken får tagas i anspråk endast för ändamål som avses i nämnda lagrum i bokföringslagen eller för fondemission.”

Det anförda problemkomplexet rymmer två tekniska moment. Det ena består i en uppskrivning av anläggningstillgång, det andra syftar till att återställa balansräkningens jämvikt, dvs. reglera uppskrivningens användningssätt. Detta kan göras på tre sätt, nämligen

- 1 direkt nedskrivning av annan anläggningstillgång
- 2 fondemission
- 3 avsättning till uppskrivningsfond för senare nedskrivning eller fondemission

Aktiebolag kan använda samtliga tre sätten. Ekonomiska föreningar endast det första.

De principiella motiven för fondemissioners berättigande återfinns i propositionen om aktiebolagslagen (prop. 1975: 103, sid. 259). Departementschefen anför därvid först:

”Det kan i många fall leda till obilliga resultat om uppskrivning av värdet på anläggningstillgångar inte tilläts för aktiebolagens del. Typexemplet är om ett bolag, som äger stora naturtillgångar, börjat sin verksamhet under tider, då dessa tillgångar stod i mycket lågt pris, vilket sedan under lång tid stadigt stigit. Det skulle då vara obilligt om bolaget skulle vara bundet vid ett lågt anskaffningsvärde, medan ett nybildat bolag med liknande naturtillgångar kan lägga ett mycket högre anskaffningspris till grund för värderingen. Bolagets balansräkning blir i sådant fall missvisande i fråga om bolagets verkliga ställning. Det framstår därför som rimligt att det föreliggande övervärdet kan få komma till uttryck genom en uppskrivning av anläggningstillgången.”

Departementschefen säger därefter att uppskrivningsbeloppet skall bindas i bolaget genom en ökning av aktiekapitalet genom fondemission.

Skälen för att göra en åtskillnad mellan de båda företagsformerna aktiebolag och ekonomiska föreningar återfinns i propositionen om bokföringslagen (prop. 1975: 104, sid. 186). Departementschefen anför:

”När det gäller aktiebolag möter inte några principiella betänkligheter att tillåta uppskrivning om uppskrivningsbeloppet hänförs till det bundna kapitalet såsom fallet är exempelvis när uppskrivningsbeloppet används för fondemission och läggs till aktiekapitalet. Det bundna kapitalet får nämligen inte delas ut som vinst. För rörelser, som saknar bundet eget kapital måste i enlighet med vad som nyss anförts slutsatsen i princip bli att en uppskrivning av anläggningstillgångar inte kan tillåtas eftersom det inte finns någon möjlighet att binda uppskrivningsbeloppet i företaget genom att lägga det till det bundna kapitalet.”

Det finns också anledning att erinra om frågans behandling i förslaget till ny föreningslag. Ds Ju 1976: 11.

I kap. 5 ”Överväganden” på sid. 78–79 sägs att också ekonomiska föreningar bör åtnjuta rätt att använda uppskrivningsfond enligt samma regler som gäller för aktiebolagen i nya aktiebolagslagen. Där sägs:

”Den rätt till uppskrivning av anläggningstillgångar som gällande lag medger bör behållas också i framtiden. Beträffande användningen av uppskrivningsbelopp gäller som en nyhet i aktiebolagslagen att medlen får avsättas till en särskild uppskrivningsfond, hänförlig till bolagets bundna egna kapital. En motsvarande möjlighet bör införas också för ekonomiska föreningar. Därigenom behöver föreningen inte använda uppskrivningsbeloppet genast utan kan senare på lämpligt tillfälle utnyttja medlen för erforderlig nedskrivning av annan anläggningstillgång. Fonden bör ingå i föreningens bundna egna kapital.”

Samtidigt anför följande:

”Bestämmelser motsvarande aktiebolagslagens regler om användning av uppskrivningsbelopp för ökning av aktiekapitalet genom fondemission har däremot inte någon funktion att fylla på föreningslagens område.”

I 1976 års förslag till ny föreningslag avvisas således motsvarigheten till aktiebolagslagens fondemissioner, dvs. uppskrivning kombinerad med permanent bindning till reservfond eller på annat bundet sätt. Däremot tillstyrks rätten till tillfällig uppskrivningsfond, dvs. samma rätt som tillkommer aktiebolagen enligt den nya aktiebolagslagen.

Redovisade synpunkter

I kooperationsutredningens arbete med kapitalfrågorna har de kooperativa organisationerna pekat på behovet av *dels* en permanent bindning av uppskrivna anläggningstillgångars värde på balansräkningens passivsida, *dels* en uppskrivningsfond.

Kooperativa förbundet anför följande:

”Införandet av möjligheter till att skriva upp det egna kapitalet genom uppskrivningsfond har generellt sett en ganska begränsad betydelse för konsumentkooperationen. Detta hindrar inte att det i enskilda företag och vid särskilda tillfällen kan vara av stor betydelse att denna möjlighet finns. KF ser ingen som helst anledning till att ekonomiska föreningar inte skall jämföras med aktiebolagen i detta avseende, när inga tekniska eller principiella hinder kan anses föreligga.”

Lantbrukarnas Riksförbund anför följande:

”För lantbrukskooperationen finns intresse för permanent överföring till det egna kapitalet av uppskrivet belopp. Någon olikhet i rättighet mellan aktiebolag och ekonomiska föreningar bör ej föreligga. En uppskrivning skall dock på passivsidan föras till det kollektiva egna kapitalet. Möjligheter att från uppskrivningsfond göra överföring till insatser bör ej finnas.”

Oljekonsumenternas Förbund anför följande:

”Ekonomiska föreningar visar ofta mycket låga soliditetstal. Det är av balansvärderingsskäl angeläget att föreningslagen ger de ekonomiska föreningarna möjligheter att visa en balansräkning som på ett realistiskt sätt redovisar det bundna kapitalets storlek och på så sätt jämföras med aktiebolagen vid en kreditbedömning.

Vi föreslår att föreningslagen ändras och kompletteras så att de ekonomiska föreningarna får rätt att vid uppskrivning av anläggningstillgångar

- 1 öka reservfonden
- 2 öka en s. k. uppskrivningsfond
- 3 liksom nu direkt nedskrivna andra anläggningstillgångar
- 4 använda uppskrivningsfonden till nedskrivning av anläggningstillgångar då så erfordras
- 5 använda uppskrivningsfonden till ökning av reservfonden.”

Sveriges Slakteriförbund anför följande:

”Om likabehandling skall gälla mellan aktiebolag och ekonomiska föreningar . . . borde föreningslagen kompletteras med en bestämmelse som innebär *dels* att ekonomiska föreningar får avsätta uppskrivningsmedel till bundet eget kapital i form av en ”permanent” uppskrivningsfond motsvarande en utökning av aktiekapitalet som ett aktiebolag gör vid fondemission och *dels* till en ’rörlig’ uppskrivningsfond från vilken erforderliga nedskrivningar kan göras vid lämpligt tillfälle.”

Slakteriförbundet anger också att ovanstående möjlighet skulle ge en klar skillnad i slakteriföreningarnas soliditetstal.

Kooperationsutredningens överväganden

Departementschefens motivering i prop. 1975: 103 för reglering av uppskrivning/fondemission i aktiebolag utgår från att bolagets balansräkning i annat fall blir missvisande i fråga om bolagets verkliga värde.

Kooperationsutredningen anser att departementschefens motiv har principiellt samma giltighet för ekonomiska föreningar som för aktiebolag. Av detta följer att om lagstiftningen *inte* tillåter uppskrivning med rätt till

bindning av uppskrivna värdet på balansräkningens passivsida, så uppstår risken att den ekonomiska föreningens balansräkning blir missvisande i fråga om företagets verkliga värde.

Det principiella skäl som talar för likformiga villkor för olika företagsformer förstärks således av det praktiska skälet att den ekonomiska föreningens balansräkning kan bli missvisande.

Departementschefens ståndpunktstagande för en åtskillnad mellan aktiebolag och ekonomiska föreningar – enligt bokföringslagens motivering – grundas på att ekonomiska föreningar saknar bundet eget kapital. Med bundet kapital avses sådant som inte kan utdelas som vinst.

Motiveringen antyder att den ekonomiska föreningen skulle sakna bundet eget kapital. Så är emellertid inte fallet, eftersom reservfonden måste betraktas som bundet eget kapital. Den får nämligen inte minskas genom vinstutdelning. Däremot saknar föreningen aktiebolagets möjlighet att fast binda medel i ägarkapitalet.

I aktiebolaget är aktiekapitalet ett bundet, dvs. icke utdelningsbart kapital. I den ekonomiska föreningen består det finansiella ägartillskottet av insatser. Detta insatskapital är rörligt och utdelningsbart i den meningen att det – med vissa i föreningslagen angivna restriktioner – i princip fortlöpande kan reduceras i samband med medlems avgång ur föreningen. Utdelning av vinst sker inte, men väl återbetalning av ursprunglig kapitalinsats.

Konsekvensen av denna skillnad blir att en "fondemission" i en ekonomisk förening skulle få delvis direkt motsatt effekt till motsvarande åtgärd i ett aktiebolag. Utdelningsbarheten av det uppskrivna kapitalet skulle vid dess bindning till insatsen nämligen öka i stället för att, som avsett är, minska. Föreningens kreditvärdighet skulle på så vis snarare försvagas än förstärkas.

Reservfonden i ekonomisk förening får inte minskas genom vinstutdelning utan endast tagas i anspråk för att täcka förlust, som enligt fastställd balansräkning har uppstått på föreningens verksamhet i dess helhet och som inte kan ersättas av befintliga till framtida förfogande avsatta medel (FL 17 §, 1 mom. tredje stycket).

"Reservfonden får aldrig minskas genom föreningsbeslut om ej förlust på rörelsen gör det nödvändigt."

"Till reservfonden skola alltid föras vissa andra belopp som lagstiftaren vill binda hos föreningen. Detta gäller insatser som förverkas vid medlems avgång . . ." (Professor Knut Rodhe, Föreningslagen, femte upplagan, sid. 84, 85).

En bindning av det uppskrivna beloppet till föreningens reservfond skulle således stå i samklang med lagstiftarens intentioner som de omnämns enligt ovan. Denna kollektiva bindning av föreningsföretagets förmögenhetsökning – tillhörig icke en enskild föreningsmedlem utan samtliga föreningsmedlemmar – överensstämmer också väl med allmänna kooperativa principer samt med all annan typ av värdeökning som den redan nu regleras i föreningslagen.

En permanent bindning av det uppskrivna beloppet till reservfond eller till permanent uppskrivningsfond eller till annan fond av liknande innebörd, bör kompletteras med rätt till avsättning till en uppskrivningsfond, enligt nya aktiebolagslagens mening. Uppskrivningsmedel som avsätts till sådan fond bör ingå i föreningens bundna egna kapital och vid lämpligt tillfälle kunna utnyttjas för permanent bindning enligt ovanstående förslag eller till erforderlig nedskrivning av värdet på annan anläggningstillgång.

Aktiebolagslagens reglering om uppskrivningsfond kan således i sin helhet principiellt gälla också för de ekonomiska föreningarna.

Hemställan

Med anledning av det anförda får kooperationsutredningen hemställa om att regeringen vidtar åtgärder som leder till sådan ändring av föreningslagen att lagen medger

dels rätt till en permanent bindning av anläggningstillgångs uppskrivna värde i reservfond, i permanent uppskrivningsfond eller i annan form. En eventuell bindning till reservfonden bör självfallet inte begränsa skyldigheten att i annan ordning avsätta medel till reservfonden

dels rätt till uppskrivningsfond för tillfällig bindning av anläggningstillgångs uppskrivna värde till det egna kapitalet och reglerat enligt samma principer som gäller för aktiebolagen i den nya aktiebolagslagen.

Förslaget torde utan större svårigheter kunna fogas till justitiedepartementets pågående översyn av föreningslagen, som skall kompletteras med bestämmelser i nya bokföringslagen.

I kooperationsutredningens beslut i detta ärende har ordföranden Lars Eliasson samt ledamöterna Hans Alsén, Sven Gustafson, Göran Kuylensjöarna, Owe Lundevall, Lars Marcus, Sven Tågmark och Margaretha af Ugglas deltagit. Ärendet har föredragits av utredningens expert Ulla Reinius.

Kooperationsutredningen

Lars Eliasson

Ulla Reinius

Sammanställning av remissyttranden över promemorian (Ds Ju 1979: 14) Nya redovisningsregler för ekonomiska föreningar m. m.

Efter remiss har yttranden över promemorian avgetts av Svea hovrätt, bokföringsnämnden, bankspektionen, försäkringsinspektionen, riksrevisionsverket, riksskatteverket, kommerskollegium, länsstyrelserna i Stockholms och Malmöhus län, länsstyrelsernas organisationsnämnd, kooperationsutredningen (I 1977: 01), Svenska kommunförbundet, Svenska bankföreningen, PK-banken, Sveriges föreningsbankers förbund, Lantbrukarnas riksförbund (LRF), Kooperativa förbundet (KF), Oljekonsumenternas förbund (OK), Sveriges slakteriförbund, Svenska handelskammarförbundet, Sveriges industriförbund, Landsorganisationen i Sverige (LO), Tjänstemännens centralorganisation (TCO), Sveriges advokatsamfund, Föreningen Auktoriserade revisorer FAR, Svenska revisorsamfundet SRS, Sveriges redovisningskonsulters förbund, Svenska livförsäkringars riksförbund, Arbetslöshetskassornas samorganisation, HSB:s riksförbund, Svenska riksbyggen, Sparinstitutens pensionskassa och Pensionskassan SHB.

Kommerskollegium har till sitt yttrande fogat yttranden av Skånes handelskammare och Stockholms handelskammare.

PK-banken har anslutit sig till Svenska bankföreningens yttrande. Sveriges föreningsbankers förbund och Sveriges slakteriförbund har anslutit sig till de synpunkter som har framförts av LRF.

Kooperationsutredningen har till sitt yttrande fogat en promemoria om den kooperativa insatsrättan. Promemorian tas in som *bilaga 2: 1*.

1 Allmänna synpunkter

Länsstyrelsernas organisationsnämnd, Svenska kommunförbundet och Sveriges advokatsamfund har inget att erinra mot de förslag till lagstiftning som framlagts i promemorian.

Svea hovrätt: I hovrättens yttrande över tidigare framlagt förslag till ny lag om ekonomiska föreningar m. m. (Ds Ju 1976: 11) anförde hovrätten bl. a. följande:

”Nu gällande föreningslag av år 1951 är, även efter de ändringar som genomfördes i syfte att förenkla lagen när den ersatte 1911 års lag, fortfarande förhållandevis svåröverskådlig och svårhanterlig. Det är därför angeläget, framför allt för den praktiska tillämpningen, att lagen om ekonomiska föreningar är överskådligt disponerad och att lagtexten är utformad med användande av enkelt språkbruk. I den nya aktiebolagslagen har man sökt att så långt möjligt tillgodose sådana intressen. När det gäller att i lämplig utsträckning bringa föreningslagens bestämmelser i överensstämmelse med motsvarande regler i aktiebolagslagen är det en fördel att så sker inte bara i fråga om innehåll utan även beträffande disposition och språklig utformning. Om man begränsar sig till att enbart göra ändringar i den nu gällande föreningslagen skulle denna bli än mer svåröverskådlig och svårtillgänglig. Det är därför enligt hovrättens mening lämpligast att, såsom föreslagits, ersätta 1951 års lag med en helt ny lag.”

Det nu remitterade förslaget innebär ett skrinläggande av tanken på att ersätta 1951 års lag med en helt ny lag. I stället föreslås att man f. n. begränsar sig till att komplettera 1951 års lag med nya regler om revision och redovisning samt om koncerner. Dessa regler svarar i huvudsak mot dem som fanns upptagna i 1 kap. 3 § samt i 7 och 8 kap. i det tidigare remitterade lagförslaget, därvid hänsyn i viss omfattning dock tagits till vad som anförts under remissbehandlingen av detta förslag. Som skäl för att inte fullfölja den ursprungliga avsikten att införa en helt ny lag åberopas bl. a. att flera remissinstanser under hänvisning till den år 1977 tillsatta kooperationsutredningen (I 1977:01) gett uttryck åt uppfattningen att resultatet av denna utrednings arbete bör avvaktas, innan en ny föreningslagstiftning genomförs. Samtidigt framhålls att några av de remissinstanser som avstyrkt förslaget till ny lag dock ansett att bestämmelserna om redovisning i 1951 års lag snarast bör ses över och ersättas med nya bestämmelser. De närmare skälen för denna uppfattning redovisas dock inte.

Den stympning av det tidigare framlagda förslaget som sålunda skett rimmar uppenbarligen illa med hovrättens nyss återgivna uttalande rörande betydelsen av en helhetslösning. Hovrätten står fast vid den i uttalandet gjorda bedömningen och anser inte att det nu förebragts så starka skäl för en delreform i enlighet med det remitterade förslaget att en sådan bör genomföras trots de olägenheter som enligt hovrättens bedömning är förknäpade därmed.

Förslaget lider enligt hovrättens mening dessutom av andra svagheter som talar mot att det nu genomförs. Hovrätten syftar därvid främst på den föreslagna koncerndefinitionen (1 a §), som är av stor betydelse för tillämpningen av en mängd regler om redovisning och revision. Bortsett från att resultatet av bolagskommitténs arbete inte hunnit beaktas, har under remissbehandlingen av det tidigare framlagda förslaget framförts synpunkter – särskilt av LRF och advokatsamfundet – på vissa speciella föreningsrättsliga förhållanden som förtjänar att närmare övervägas, innan man tar slutlig ställning till utformningen av koncernreglerna i föreningslagen. Såvitt framgår av promemorian (s. 76) har man emellertid under departementsbehandlingen tills vidare skjutit dessa problem helt åt sidan. Detta har medfört att förslaget i denna del ej kan sägas uppfylla det krav på genomarbetning som bör kunna ställas på civilrättslig lagstiftning.

Hovrätten avstyrker på anförda skäl en delreform i enlighet med de remitterade förslagen.

Bokföringsnämnden: BFN vill inledningsvis erinra om sitt tidigare ställningstagande i remissyttrande med anledning av förslag till ny handelsbolagslag m. m. i betänkande från 1974 års bolagskommitté (SOU 1978: 67).

BFN konstaterar i detta yttrande att då likartade redovisningsregler för offentlig årsredovisning och koncernredovisning föreslås i princip skola gälla alla kategorier näringsidkare, det vore önskvärt med en samordnad och för alla associationsformer gemensam lagstiftning i dessa frågor. BFN ser uppenbara fördelar i en sådan samordning och vill därför föreslå att ett sådant alternativ övervägs vid den fortsatta behandlingen av förslaget avseende ekonomiska föreningar.

Riksskatteverket: Verket kan vid en bedömning utifrån taxerings- och skattemässiga synpunkter inte finna någon anledning till anmärkning mot de framlagda förslagen. En del smärre ändringar i föreslagen lagtext avseende lagen om ekonomiska föreningar bör dock övervägas.

Länsstyrelsen i Malmöhus län: Länsstyrelsen har den 7 mars 1977 avgett

yttrande över de inom justitiedepartementet upprättade promemoriorna Ds Ju 1976: 11 och Ds Ju 1976: 17 med förslag till ny lag om ekonomiska föreningar respektive följdlagstiftning till en ny sådan lag.

Länsstyrelsen ställde sig i sitt yttrande positiv till att en ny föreningslag infördes men påpekade samtidigt vissa fördelar med att införa önskade ändringar i den gällande föreningslagen.

Som omnämns i promemorian Ds Ju 1979: 14 har dock, med hänsyn till vad som framförts från vissa remissinstanser, inom justitiedepartementet gjorts den bedömningen att förslaget till ny föreningslag inte bör genomföras för närvarande. Däremot bör, enligt samma promemoria, bestämmelserna om revision och redovisning ses över. Promemorian innehåller förslag till nya sådana bestämmelser, vid vilkas utformning man i stor utsträckning ansett sig kunna följa förslagen i promemorian Ds Ju 1976: 11.

Det är bra att nya bestämmelser om revision och redovisning införs i föreningslagen. Länsstyrelsens yttrande av den 7 mars 1977 berörde till övervägande del dessa två ämnesområden.

Länsstyrelsen, som finner de föreslagna ändringarna i föreningslagen på det hela taget välmotiverade, konstaterar först att översynen av föreningslagstiftningen närmast föranletts av den nya aktiebolagslagen, och övergår härefter till att granska de enskilda bestämmelserna i det föreliggande förslaget. — — —

110 §, 111 §. I promemorian Ds Ju 1976: 11 föreslogs att bland annat bestämmelsen i 111 § föreningslagen om straff för styrelseledamot som underlåter att jämlikt 37 § samma lag för registrering göra anmälan om ändring beträffande de till styrelseledamöter eller styrelsesuppleanter utsedda personerna skulle utmönstras. Istället föreslogs ett vitesförfarande. Länsstyrelsen ansåg emellertid att nämnda straffbestämmelse borde kvarstå och anförde till stöd härför, att det i vissa lägen kunde vara förenat med stora svårigheter för registreringsmyndigheten att utröna namnet på någon styrelseledamot, något som krävdes för att kunna utfärda ett vitesföreläggande. I den nu framlagda promemorian föreslås dock enbart smärre ändringar i 110 och 111 §§, i promemorian betecknade som rent redaktionella. Den ovan diskuterade straffbestämmelsen kvarstår således. Länsstyrelsen tillstyrker med hänsyn härtill den föreslagna lydelsen av 110 och 111 §§.

Kooperationsutredningen: Kooperationsutredningen har till uppgift att utreda Kooperationen och dess roll i samhället. Inom den ramen skall utredningen enligt direktiven bl. a. söka jämföra de villkor som olika företagsformer arbetar under. En åtgärd härvidlag är att belysa de skillnader som följer av reglerna i lagen om ekonomiska föreningar och aktiebolagslagen. — — —

Allmänt vill kooperationsutredningen från de synpunkter den har att beakta tillstyrka att nuvarande föreningslag anpassas till de ändrade regler som gäller med anledning av den nya bokföringslagen. Beträffande ändrade regler för revision och särskild granskning tar utredningen inte ställning till de redovisade förslagen. Principiellt vill emellertid utredningen understryka vikten av att eventuella nya regler på detta område anpassas till Kooperationens organisatoriska och funktionella struktur.

Genom den partiella revision av föreningslagen som föreslås erhålles rådrum för överväganden rörande en helt ny föreningslag. Det är emellertid angeläget att sådana ändringar redan nu vidtas som erfordras för att Kooperationens successiva utveckling inte skall hindras och som kan antas inte försvåra en senare mer genomgripande lagrevision.

LRF: LRF yttrade sig 1977 över förslag till ny lag om ekonomiska föreningar (DsJu 1976: 11). Förslaget innebar en långtgående formell och i viktiga hänseenden reell anpassning till den nya aktiebolagslagen. LRF hävdade häremot den ekonomiska föreningens karaktär av en helt självständig, aktiebolaget sidoordnad associationsform. Den ekonomiska föreningens egna förhållanden och speciella karaktär hade inte tillräckligt beaktats. Härtill kom riksdagens beslut om en särskild utredning om kooperationens ställning i samhället. Mot denna bakgrund avstyrkte LRF att förslaget genomfördes utan den samstämmning och därav följande åtgärder som kooperationsutredningens resultat kunde leda till.

Beträffande föreningslagens redovisningsregler konstaterade LRF att ikraftträdandet av den nya bokföringslagen kunde vålla vissa problem. LRF fann det angeläget att nya, moderna redovisningsregler som var samordnade med den nya bokföringslagen infördes för föreningarna så snart som möjligt utan att en helt ny föreningslag avvaktades. Det framhölls att LRF därvid i princip inte hade något emot att förslagens redovisningsregler lades till grund för lagstiftning; detta gällde även förslagens koncernregler.

I anslutning till sitt principyttrande lämnade LRF särskilda kanslisynpunkter på förslaget, bl. a. koncerndefinitionen och redovisningsreglerna.

I DsJu 1979: 14 (departementspromemorian) konstateras att med hänsyn till vad som anförts vid remissbehandlingen av 1976 års förslag – LRFs bedömning delades av KF och andra kooperativa organisationer – borde någon ny föreningslag inte införas för tillfället. Detta gällde dock inte nya redovisningsregler m. m.

Departementspromemorians förslag innebär att föreningslagens regler om årsredovisning ändras och samordnas med bokföringslagen. Koncernregler infördes och reglerna om revision skärpes. I stor utsträckning följer förslaget 1976 års förslag. Viktiga synpunkter från remissinstanserna har beaktats.

LRF kan i stort ansluta sig till departementspromemorians förslag. Inom lantbrukskooperationen tillämpas redan frivilligt i stor utsträckning de föreslagna redovisningsreglerna. – – –

En följd av förslagens inarbetning i gällande föreningslag är att paragraferna blivit förhållandevis svåröverskådliga. LRF utgår ifrån att en omdisposition kommer att ske i samband med utarbetandet av en ny föreningslag.

OK: Redan i vårt yttrande över Justitiedepartementets förslag till ny föreningslag (DsJu 76: 11) anförde vi att förslaget, vars redovisningsdelar till stor utsträckning överensstämde med de som föreslagits i nu framlagda förslag, väl anslöt till en utveckling som inom åtskilliga föreningar redan i praktiken hade ägt rum och att redan det förslaget innefattade att utvecklingen inom lagstiftningen fördes mer i takt med den faktiska utvecklingen, vilket i och för sig vore värdefullt. Vi framhöll också det dåvarande departementsförslagets förtjänster framförallt i vad avsåg införandet av bl. a. koncernbegreppet i den föreningsrättsliga lagstiftningen och den fullständiga samordningen av föreningslagens redovisningsbestämmelser med nya bokföringslagen. Denna inställning gäller också för det nu framlagda förslaget. Vi kan därför allmänt tillstyrka att lagförslaget genomföres.

KF: KF framhöll i sitt yttrande över promemorian (DsJu 1976: 11) att man i lagförslaget inte tillräckligt beaktat de ekonomiska föreningarnas speciella förutsättning och särart. Viktiga förändringar i en lagstiftning som reglerar verksamhetsformerna för folkrörelser borde hänskjutas till en

utredning med parlamentarisk förankring. Eftersom vidare riksdagen nyligen tillsatt en särskild utredning beträffande Kooperationens ställning i näringslivet, ansåg KF att det fanns anledning avvakta och se om denna utredning medförde behov av mer genomgripande förändring av föreningslagstiftningen. KF avstyrkte därför genomförandet av förslaget, men gjorde undantag för avsnittet om årsredovisning, vilka regler med anledning av nya bokföringslagen var i akut behov av att omarbetas. Ett flertal andra remissinstanser var på samma sätt som KF kritiska till att vid denna tidpunkt genomföra en helt ny lagstiftning. På grundval av remisskritiken avstod regeringen från att lägga fram propositionen om en helt ny föreningslag och begränsade sig till att inom ramen för gällande föreningslag arbeta om avsnitten om årsredovisning och revision. — — —

Sammanfattning

KF har inte något att invända mot att koncernredovisningsregler tas in i föreningslagen med de justeringar som KF här föreslagit. KF erinrar dock om behovet av att ett förtydligande görs i aktiebolagslagens låneförbudsregel som en följd av att koncernbegreppet förs in i föreningslagen samt att erforderlig hänsyn tas till det reviderade koncernbegrepp som föreslås i bolagskommitténs slutbetänkande.

KF understryker vidare att begränsningen av insatsränta och gällande skattelagstiftning allvarligt försvårar en kooperativ kapitalbildning. Förändringar av dessa förhållanden bör om möjligt ske vid ett och samma tillfälle och bör enligt förbundets mening påskyndas.

KF föreslår slutligen att de föreslagna reglerna om revision ändras så att den konsumentkooperativa rörelsen även framdeles kan behålla en egen sammanhållen revisionsfunktion.

HSB:s riksförbund: HSB tillstyrker i princip att förslaget läggs till grund för lagstiftning.

I yttrande över departementspromemoriorna Ds Ju 1976: 11 och Ds Ju 1976: 17 med förslag till ny lag om ekonomiska föreningar och följdlagstiftning härtill anförde HSB att förändringar av lagstiftningen för ekonomiska föreningar skall ske i sitt eget sammanhang och inte enbart som en följd av förändringar i annan associationsrättslig lagstiftning. Förändring av föreningslagen borde därför inte genomföras utan att representanter för de kooperativa folkrörelserna får tillfälle att delta i utarbetandet av sådana förslag.

Föreliggande förslag begränsas till att avse regler om koncernredovisning, samordning av redovisningsreglerna med bokföringslagen samt viss skärpning av revisionsreglerna. HSB förutsätter att den allmänna översynen av föreningslagstiftningen sker genom kooperationsutredningen och till följd av dess kommande förslag samt att det därvid också kan bli nödvändigt och lämpligt att anpassa de nu föreslagna ändringarna i föreningslagen m. m. till nämnda större översyn.

Svenska bankföreningen: De i promemorian föreslagna lagändringarna syftar till att uppnå likformighet mellan aktiebolag och ekonomiska föreningar såvitt gäller reglerna för redovisning och revision. Bankföreningen tillstyrker förslagen men vill på några punkter göra en särskild kommentar.

Svenska handelskammarförbundet: I promemorian lämnas förslag till ändringar i lagen om ekonomiska föreningar och vissa andra nära anslutande lagar. Ändringarna syftar till att för ekonomiska föreningar m. fl. införa redovisningsregler som står i principiell överensstämmelse med motsvarande regler för aktiebolag. Förslaget återspeglar den remisskritik som riktats mot ett tidigare framlagt förslag till ny lagstiftning rörande

ekonomiska föreningar. Denna kritik har lett till att något förslag om ny föreningslag inte nu kommer att läggas fram. Ett behov av nya redovisningsregler har emellertid, även det i överensstämmelse med remisskritiken, ansetts föreligga.

Mot nu angivna bakgrund noterar Svenska handelskamarförbundet med tillfredsställelse att något förslag till ny föreningslag icke läggs fram liksom att justitiedepartementet presenterat föreliggande förslag till nya redovisningsregler. I överensstämmelse med sina tidigare ställningstaganden tillstyrker således förbundet det nu föreliggande förslaget. I fråga om den tekniska utformningen ansluter förslaget nära till ordalydelsen i aktiebolagslagen. Detta är enligt förbundet lämpligt. De ökade krav som i redovisningshänseenden ställs på de ekonomiska föreningarna torde inte utgöra någon nämnvärd belastning för föreningar av berört slag. Dessa torde i många fall redan ha anpassat sig till de regler som nu föreslås. Den närmare utformningen av förslaget i övrigt föranleder ingen kommentar från förbundets sida.

Stockholms handelskammare: Handelskammaren konstaterar att förslagen står i överensstämmelse med av Handelskammaren i andra sammanhang framförda krav på ökad likställdhet mellan olika företagsformer. De föreslagna redovisningsreglerna torde för övrigt redan i betydande utsträckning tillämpas av ekonomiska föreningar. Förslagen synes vara tekniskt väl utformade.

Mot bakgrund av det ovan anförda får Handelskammaren tillstyrka de i promemorian framlagda förslagen.

Skånes handelskammare: Handelskammaren noterar med tillfredsställelse att något förslag till ny föreningslag icke läggs fram liksom att justitiedepartementet presenterat föreliggande förslag till nya redovisningsregler. I överensstämmelse med sina tidigare ställningstaganden tillstyrker således Handelskammaren det nu föreliggande förslaget. I fråga om den tekniska utformningen ansluter förslaget nära till ordalydelsen i aktiebolagslagen, vilket synes lämpligt. De ökade krav som i redovisningshänseenden ställs på de ekonomiska föreningarna torde inte utgöra någon nämnvärd belastning och föreningar av berört slag har, såvitt Handelskammaren erfarit, i många fall redan anpassat sig till de regler som nu föreslås. Den närmare utformningen av förslaget föranleder i övrigt ingen kommentar från Handelskammarens sida.

Sveriges industriförbund: De i promemorian föreslagna lagändringarna syftar till att nå likformighet mellan aktiebolag och ekonomiska föreningar beträffande reglerna för revision och redovisning. Förbundet tillstyrker förslagen men vill göra några tillägg.

LO: I LOs yttrande över "Förslag till lag om ekonomiska föreningar m. m." (Ds Ju 1976: 11) och "Följdlagstiftning till en ny föreningslag" (Ds Ju 1976: 17) framhöll organisationen det positiva i att reglerna för ekonomiska föreningar harmoniseras med den nya aktiebolagslagen speciellt vad gäller revision, årsredovisningar och koncerner. I samma yttrande framhölls vidare att detta sågs enbart som tekniska förändringar som snabbt skulle kunna genomföras men att LOs gamla krav på en översyn av hela företagslagstiftningen med dess inskränkta partssyn stod kvar.

I föreliggande promemoria behandlas huvudsakligen de delområden som LO särskilt framhöll i sitt tidigare yttrande. Däremot avstår man från att lägga fram ett förslag till ny lag om ekonomiska föreningar bl. a. med motiveringen att kooperationsutredningens arbete bör avvaktas.

Mot bakgrund av det anförda tillstyrker LO i princip utredningens för-

slag utan att i detalj ha granskat alla de konsekvensändringar på olika lagar som förslaget medför. I övrigt vill LO hänvisa till sitt tidigare nämnda yttrande av den 7 mars 1977 till Justitiedepartementet.

TCO: Förslaget överensstämmer i huvudsak med de i den tidigare memorian framlagda förslagen och TCO hänvisar på dessa punkter till sitt tidigare yttrande. – TCO vill föra fram vissa principiella synpunkter beträffande den associationsrättsliga lagstiftningen. Det är önskvärt att en samordnad och för alla associationsformer gemensam lagstiftning om redovisning kommer till stånd. Detta bör vara möjligt då nu förslag om likartade redovisningsregler för offentlig årsredovisning och koncernredovisning föreligger för alla kategorier näringsidkare. – TCO vill också erinra om behovet av att den associationsrättsliga lagstiftningen görs till föremål för en förnyad översyn för att bringas i överensstämmelse med intentionerna i Lag om medbestämmande i arbetslivet.

Sveriges redovisningskonsulters förbund: Under senare år har ökade krav ställts på bättre information från företagen. Med hänsyn härtill hälsar vi med tillfredsställelse alla ansträngningar att göra redovisningsreglerna så likformiga som möjligt oavsett associationsform. Härigenom skapas ju onekligen bättre möjligheter till jämförelser.

Emellertid ligger det i sakens natur att behov föreligger av närmare vägledning vid vissa reglers tolkning. Vi instämmer därför i utredningens förslag, att Bokföringsnämnden får i uppdrag att följa praxis och avge erforderliga anvisningar.

Slutligen vill vi komma med en synpunkt av mera praktisk art. När nu likartade redovisningsregler för offentlig årsredovisning och koncernredovisning kommer att gälla alla kategorier näringsidkare, synes det oss vara mera praktiskt att sammanföra dessa redovisningsregler i en enda lag (kanske införd i Bokföringslagen). Sedan kan i de olika lagarna hänvisning ske till denna samlade lag.

FAR: FAR beklagar att den fullständiga omdaning av lagen om ekonomiska föreningar har måst uppskjutas. Föreningen vill under dessa förhållanden tillstyrka att den nu föreslagna delreformen i princip genomförs, eftersom den är synnerligen angelägen. – – – Det noteras att ett antal av de påpekanden, som FAR gjorde till 1976 års förslag, lett till justeringar i det nu remitterade förslaget.

Svenska revisorsamfundet: SRS som med tillfredsställelse noterar, att ett antal av de påpekanden som samfundet gjorde i sitt remissyttrande över föregående utredningsförslag (Ds Ju 1976: 11) beaktats i det nu föreliggande förslaget, tillstyrker att detta i princip lägges till grund för ändring i lagen om ekonomiska föreningar.

2 Årsredovisning m. m.

Bokföringsnämnden: Nämnden konstaterar med tillfredsställelse förslagens strävan att samordna redovisningsreglerna för ekonomiska föreningar med redan gällande regler och praxis i berörda frågor enligt bokföringslagen (BFL) och aktiebolagslagen (ABL); något som på sikt kommer att förenkla redovisnings- och kontrollarbete, öka jämförbarheten mellan olika kategorier näringsidkare och bidra till att öka förståelsen för ekonomiska rapporter hos olika intressentgrupper.

Med hänsyn tagen till de olikheter i fråga om bundet kapital som råder mellan olika associationsformer har reglerna för upp- och nedskrivning av

anläggningstillgångar i ekonomiska föreningar (39 §) anpassats till bestämmelserna i BFL och ABL. I fråga om upp- och nedskrivning av anläggningstillgångar överväger BFN att i ett uttalande söka närmare precisera bl. a. vad som är "erforderlig nedskrivning" respektive "särskilda skäl för utjämning". I ett sådant uttalande kommer nämnden givetvis också att beakta förhållanden i ekonomiska föreningar som kan behöva klarläggas.

I 40 § sägs bl. a. att "gottgörelse som avses i 17 § 1 mom och som icke inräknats i årsvinsten skall upptas som särskild kostnadspost i resultaträkningen". Nämnden har noterat vad som sägs i specialmotiveringen till 40 § nämligen "att det bör ankomma på BFN att överväga frågan om korrekt redovisning i dessa hänseenden". I anslutning till lagens ikraftträdande avser nämnden att tillsammans med berörda parter pröva frågan om en anvisning i ärendet och vid behov göra nödvändiga uttalanden.

BFN vill förorda att alternativet med en för alla näringsidkare gemensam lagstiftning om redovisning övervägs vid den vidare behandlingen av lagförslaget. Om så inte sker, har BFN ej någon erinran ur redovisningssynpunkt mot att förslaget i promemorian till ändringar av lagen om ekonomiska föreningar i vad avser 38–44 a §§ genomförs tills vidare. Det är dock nämndens förhoppning att i så fall frågan om en gemensam redovisningslag senare kan bli föremål för utredning.

Länsstyrelsen i Malmöhus län: I likhet med redovisningsreglerna i aktiebolagslagen bygger de föreslagna nya redovisningsreglerna i föreningslagen på bokföringslagen. Endast de för ekonomiska föreningar specifika bestämmelserna återfinns i föreningslagen. De bestämmelser som föreslås bli införda i föreningslagen ansluter dessutom nära till ordalydelsen i aktiebolagslagen. Länsstyrelsen finner nämnda likformighet ändamålsenlig.

Svenska Riksbyggen: Den i promemoria Ds Ju 1979: 14 föreslagna samordningen av redovisningsreglerna för ekonomiska föreningar med motsvarande bestämmelser för aktiebolag tillstyrkes av oss.

Riksrevisionsverket: 38 § sjätte stycket: I promemorian föreslås för det första att avskrift av årsredovisning och revisionsberättelse skall hos den ekonomiska föreningen hållas tillgänglig för envar senast en månad efter det resultaträkningen och balansräkningen blivit fastställda. För det andra föreslås att avskrift efter anmodan skall sändas in till länsstyrelsen. Sådan anmodan skall ske på begäran av envar. För föreningar, vari antalet anställda under de två senaste räkenskapsåren i medeltal överstigit 200, är insändande obligatorisk. Som framgår av departementspromemorian Ds Ju 1976: 11 "Förslag till lag om ekonomiska föreningar m. m." torde deras antal uppgå till omkring 90 stycken (sid. 50 tabell 3). I sitt yttrande över denna promemoria tillstyrkte också RRV att redovisningen skulle göras öppnare genom att årsredovisningen alltid skulle sändas in till registreringsmyndigheten.

RRV har sedemera i sitt yttrande 1979-03-28 över bolagskommitténs delbetänkande "Nya bolagsregler m. m.", SOU 1978: 67, beträffande där ifrågasvarande typer av rättssubjekt framhållit att man så långt möjligt bör söka begränsa det allmännas kostnader för hantering av redovisningshandlingarna. Redovisningshandlingarna torde kunna göras tillgängliga och därmed ges offentlighet även genom att företaget – eller som i detta fall föreningen – direkt åläggs att tillhandahålla sin årsredovisning på begäran av envar. På så sätt skulle länsstyrelserna undgå att drabbas av en kostsam och slentrianmässig administrativ rutin. Detta framstår som särskilt angeläget att undvika beträffande det stora antalet mindre föreningar. Anled-

ning kan däremot finnas att koppla in länsstyrelsen för ett vitesföreläggande om företaget inte fullgör sin skyldighet att tillhandahålla årsredovisningen.

Svenska bankföreningen: 38 § sjätte stycket. I motiven uttalas att bestämmelsen utformats i enlighet med vad 1974 års bolagskommitté har föreslagit i motsvarande sammanhang. Därmed torde avses 3 § i förslaget till lag om årsredovisning, revision och koncerner, som framlagts i betänkandet "Nya bolagsregler m. m." (SOU 1978:67). Bankföreningen har i sitt remissyttrande över sistnämnda betänkande ifrågasatt om anmodan via länsstyrelsen inte är en onödig omgång. Myndighet som önskar ta del av årsredovisningen bör normalt kunna vända sig till företaget med sin begäran. Detsamma gäller varje enskild som har ett berättigat intresse att få del av årsredovisningen, t. ex. en kreditgivare. Endast om en sådan begäran inte villfärs, borde begäran om årsredovisningen via länsstyrelsen ifrågakomma. Bankföreningen har ansett att denna ordning bör avspeglas i lagtexten.

TCO: I vissa enskildheter innebär de nu presenterade förslagen ändringar i jämförelse med 1976 års förslag. Det tidigare förslaget om att alla föreningsars redovisningshandlingar skulle göras offentligt tillgängliga genom att sändas in till registreringsmyndigheten (länsstyrelsen) har frångåtts till förmån för ett bibehållande av nuvarande ordning, som innebär att offentlighetsregeln bara omfattar föreningar som under de två senaste räkenskapsåren haft i medeltal mer än 200 anställda. TCO anser att det är angeläget att offentlighetsprincipen omfattar alla föreningar. Skäl har inte påvisats som talar för att intressenterna i mindre föreningar skulle sakna behov av att via registreringsmyndigheten kunna få insyn i och information om föreningarnas verksamhet. De praktiska skäl som enligt promemorian talar mot det tidigare förslaget är inte av sådan karaktär att de förhindrar en heltäckande offentlighetsregel.

Riksskatteverket: Den i 38 § sjätte stycket nämnda anmodan är riktad till länsstyrelsen och utgör en uppmaning att ta in avskrifter av en mindre förenings redovisningshandlingar när någon önskar ta del av dem. Det framgår emellertid inte klart av lagtexten att länsstyrelsen bör ha möjlighet att ta in även en mindre förenings redovisningshandlingar på eget initiativ, nämligen om det kan antas föreligga något allmänt intresse att ta del av dem. Lagtexten bör därför formuleras om så att den bättre motsvarar det som sägs i specialmotiveringen på s. 82. Följande lydelse föreslås. . . . Anmodan skall ske på begäran av envar *samt då tillgång till handlingarna är påkallad av något allmänt intresse.* . . .

I 41 § andra stycket kan orden "eller ansamlad förlust" utelämnas ur första och tredje meningarna eftersom uppkommet underskott på en förenings verksamhet inte utgör något eget kapital. Av fjärde mening framgår att balanserad förlust samt förlust för räkenskapsåret skall avräknas mot eget kapital. Stycket föreslås få följande ändrade lydelse. "Förenings eget kapital skall uppdelas i bundet eget kapital och fritt eget kapital. Under bundet eget kapital skall upptas inbetalda insatser, reservfond och uppskrivningsfond. Under fritt eget kapital skall upptas fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust samt nettovinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret upptas därvid som avdragsposter."

Kommerskollegium: Kommerskollegium kan – med undantag för en erinran – tillstyrka förslagen till nya redovisningsregler. Kollegiets tvksamhet gäller en terminologifråga, nämligen begreppet "bundet eget kapi-

tal". Sålunda sågs i 41 § i förslaget att "under bundet eget kapital skall upptas inbetalda insatser, reservfond och uppskrivningsfond". Utredningen har här strävat efter att använda samma begrepp som i aktiebolagslagen. Enligt 16 § 1 mom. lag (1951:308) om ekonomiska föreningar har emellertid medlem rätt att vid utträde återfå inbetalda insatser — såvida föreningens stadgar ej innehåller inskränkningar härom. Det kapital som föreningarna har i form av inbetalda insatser är således ej av samma beskaffenhet som aktiebolagsens aktiekapital. På grund härav finner kollegiet det i viss mån missvisande att beteckna inbetalda insatser som bundet eget kapital.

Länsstyrelsen i Stockholms län: § 40 st. 3 (jfr § 18). Enligt gällande föreningslag finns valfrihet i fråga om redovisning av efterlikvider och återbäringar mellan upplysning i balansräkning och resultaträkning eller uppgift i förvaltningsberättelse. Förslaget innebär att som särskild kostnadspost skall upptas gottgörelser vilka avses i 17 § 1 mom. föreningslagen och som inte inräknats i årsvinsten. — Länsstyrelsen, som finner resultaträkningen vara det rätta stället för redovisning av ifrågavarande gottgörelser, vill särskilt framhålla betydelsen av att det i den blivande propositionen angående den äslyftade regleringen uttalas att gottgörelserna, oavsett om de inräknas i årsvinsten eller ej, utgör en form av vinstdisposition. Promemorian synes antyda att gottgörelserna rent definitionsmässigt kan betraktas som kostnader, vilken oklarhet bör undanröjas.

§ 38 st. 6, (jfr § 46 mom. 4 st. 1), § 43 a st. 2, (jfr § 46 mom. 4 st. 3). Bestämmelserna i förslaget rör förenings eller koncerns skyldighet att utan anmodan insända årsredovisningshandlingar och revisionsberättelse till länsstyrelsen. Skyldigheten knyts till antalet anställda (överstigande i medeltal 200 under de två senaste räkenskapsåren) hos förening eller vid koncernföretag. Den ifrågavarande avgränsningen i fråga om storlek har betydelse för berörda subjekt även då det gäller avlämnande av finansieringsanalys, uppgifter om lagerreserv, delårsrapport samt utseende av auktoriserad revisor. — Länsstyrelsen finner det välmotiverat att det tidigare förslaget (Ds Ju 1976:11) om samtliga förenings och koncerners skyldighet att utan anmodan inge årsredovisning och revisionsberättelse till länsstyrelse nu borttagits. Förslaget skulle i fråga om mindre föreningar och koncerner ha medfört ett merarbete för registreringsmyndigheten som sannolikt ej motsvarats av någon större förbättring i redovisnings- och revisionshänseende. — — —

§ 39 st. 1. Genom förslaget tillskapas möjlighet för avsättning av medel till uppskrivningsfond. Kooperationsutredningen har hos regeringen hemställt om ändring i föreningslagen så att ekonomiska föreningar får rätt även till en permanent bindning av anläggningstillgångars uppskrivningsvärde. Ett av syftena härmed skulle vara att förbättra föreningarnas kreditupptagningsförmåga. Såsom närmare anförts i promemorian torde emellertid detta skäl ej vara härande enär en icke permanent fond av den föreslagna typen kan få motsvarande krediteffekt. Med hänsyn härtill och då någon form av fondemission ej kan äga rum i ekonomiska föreningar tillstyrker länsstyrelsen det framlagda förslaget.

§ 40 st 1 (jfr § 43 a st 3), § 44 a st 1. Genom reglerna införes möjlighet att erhålla dispens från kravet på redovisning av bruttoomsättningssumma i resultaträkning och i delårsrapport. Härigenom uppnås likformighet med aktiebolagslagens regler. Kommerskollegium blir tillståndsmyndighet. Enligt promemorian kommer förslaget troligtvis ej att få någon större praktisk betydelse eftersom praxis i fråga om dispenser kommer att bli hård. Läns-

styrelsen ser emellertid förslaget som en betydelsefull förbättring i förhållande till gällande lag. Ur bl. a. konkurrenssynpunkt måste för ekonomiska föreningar, liksom för aktiebolag, föreliggande situationer då ett medgivande av dispens är berättigat.

Kooperationsutredningen: Kooperationsutredningen hemställde i en skrivelse till regeringen den 6 november 1978 att föreningslagen skulle ändras så att möjlighet skapades till dels en permanent bindning av anläggningstillgångs uppskrivna värde i en reservfond, en permanent uppskrivningsfond eller i annan form, dels en uppskrivningsfond för tillfällig bindning av anläggningstillgångs uppskrivna värde. – Skrivelserna behandlas i justitiedepartementets nu remitterade promemoria.

Som konstateras i såväl utredningens framställning som i departementspromemorian finns det formellt likartade villkor för olika företagsformers uppskrivning av en anläggningstillgång. Då det emellertid på användningssidan finns klara skillnader blir den reella möjligheten för ekonomiska föreningar att skriva upp anläggningvärdet mindre än vad fallet är för aktiebolag. Detta innebär att möjligheterna för en ekonomisk förening att redovisa en rättvisande balansräkning är mindre än för aktiebolaget. Detta kan bl. a. negativt påverka kreditbedömarens bedömning av den ekonomiska föreningens kreditvärdighet mot bakgrund av relationerna mellan eget och främmande kapital.

Det torde således inte kunna förnekas att den ekonomiska föreningen f. n. i vissa situationer är diskriminerad genom gällande bestämmelser.

Mot den bakgrunden hemställde utredningen att sådana regler skulle utarbetas att en permanent bindning av det uppskrivna beloppet till reservfond, permanent uppskrivningsfond eller på annat sätt görs möjlig. Dessutom föreslogs rätt till tillfällig bindning i uppskrivningsfond enligt det förslag som fanns med i 1976 års förslag till ny föreningslag.

Utredningen konstaterade själv att en bindning till insatskapitalet motsvarande fondemission i aktiebolaget inte är aktuell för den ekonomiska föreningen. Beträffande bindning till reservfond underströks särskilt att detta inte skulle begränsa skyldigheten att i annan ordning avsätta medel till reservfonden. Den i departementspromemorian redovisade risken för att en sådan föreslagen avsättning skulle kunna leda till annars inte möjlig vinstutdelning bör kunna bemästras genom preciseringar i föreningslagen. En bindning till annan permanent fond medför enligt uttalanden i promemorian lagtekniska komplikationer som inte uppvägs av det praktiska behovet.

Frågan om en permanent bindning av uppskrivningsbelopp torde inte ensam ha någon avgörande betydelse för Kooperationens kapitalförsörjning. Kooperationsutredningen ser frågan närmast som en del i ett större principiellt och praktiskt sammanhang. I utredningens arbete ingår att analysera de skilda villkor som på bl. a. kapitalområdet gäller för olika företagsformer samt lägga fram förslag till åtgärder. I anslutning härtill har utredningen jämsides med mer övergripande studier om Kooperationens kapitalförsörjning tagit upp vissa delfrågor som inte kräver någon mera omfattande utredning och som bör kunna behandlas med förtur. Ändringen av insatsrättans begränsning och möjligheten att skriva upp anläggningstillgångar är två sådana frågor.

Utredningen bedömer att kravet på jämbördiga villkor för aktiebolag och ekonomiska föreningar klart överväger de eventuella lagtekniska svårigheterna att utforma regler för en permanent bindning av uppskrivningsbelopp i ekonomiska föreningar som åberopas i departementspromemorian.

Därför bör redan i detta sammanhang, när andra redovisningsbestämmelser föreslås bli ändrade, åtgärder vidtas för en justering av även reglerna för den ekonomiska föreningens fonderingsmöjligheter.

Mot den bakgrunden tillstyrker utredningen att möjlighet till tillfällig bindning av uppskrivningsbelopp införs för ekonomiska föreningar (39§). Samtidigt vidhåller utredningen den i skrivelsen den 6 november 1978 gjorda hemställan om sådana ändringar i föreningslagen att även permanent bindning av uppskrivningsbelopp medges för de ekonomiska föreningarna. Utredningen finner således inte att de invändningar mot åtgärder på detta område som reses i departementspromemorian är övertygande.

LRF: 18§, som i huvudsak motsvarar 9 kap. 1 och 2§§ i tidigare förslag, innehåller bestämmelser om vinstutdelning m.m. LRF kan godta ändringarna i första st. — — —

Vad gäller 18§ tredje st. (nytt) antyds — bl.a. genom uttrycket "i annan form" — att gottgörelse enligt 17§ är en form av vinstutdelning. Ett sådant synsätt delas inte av LRF. Efterlikvider och återbäringar är en kostnad och skall aldrig kunna utgå "i form av" vinstutdelning. Lagtexten bör därför ändras så att uttrycket "i annan form" utgår. Gentemot uttalandet på sid. 78 första st. vill LRF hävda att utbetalning till medlemmarna av balansräkningens vinst inte är att betrakta som utbetalning av efterlikvid eller återbäring. De två senare termerna kan enligt kooperativ terminologi endast användas för att beteckna tillägg till det pris, som föreningen ger sina medlemmar respektive återbetalning av det pris föreningen tar ut av sina medlemmar. Efterlikvider och återbäringar eller motsvarigheter under andra benämningar bör således alltid anses som kostnader.

LRF vill påpeka att praxis numera utvecklats så att terminologin varierar mellan branscherna. Det är önskvärt att en översyn av föreningslagens terminologi på denna punkt sker i samband med utarbetandet av en kommande ny föreningslag.

Se vidare 40§ där frågan ytterligare utvecklas och efterlikvidens och återbäringens placering i årsredovisningen diskuteras.

I sista delen av 18§ tredje st upptas en generell regel om försiktighet i fråga om vinstutdelning eller utbetalning av gottgörelse. Dispositioner som strider mot god affärs sed får inte ske. Bestämmelsen har hämtats från aktiebolagslagen. LRF tillstyrker bestämmelsen om att utdelningen eller utbetalningen skall ske på ett sådant sätt att kraven på föreningens eller koncernens konsolideringsbehov, likviditet eller ställning i övrigt blir tillgodosedda.

38 §. Paragrafen är tung med sina sju st. Ev. kan st. 4—7 bilda 38 a§. Hänvisningen framåt i sjätte st. till 46§ 4 mom. bör ersättas av en beskrivning: "Förening, där antalet anställda under de två senaste räkenskapsåren i medeltal överstigit 200, är utan etc". Vissa hänvisningsändringar blir nödvändiga.

39 §. LRF och KF har till kooperationsutredningen framfört att några skillnader i rätten att använda uppskrivningsfond ej bör föreligga mellan ekonomiska föreningar och aktiebolag. Denna uppfattning framgår av kooperationsutredningens hemställan till regeringen (departementspromemorian, bilaga 6).

Enligt kooperationsutredningens hemställan bör föreningslagen ändras så att möjligheter skapas till dels en permanent bindning av anläggningstillgångs uppskrivna värde i en reservfond, en permanent uppskrivningsfond eller annan form, dels en uppskrivningsfond för tillfällig bindning av anläggningstillgångars uppskrivna värde.

I departementspromemorian föreslås endast, i likhet med 1976 års förslag, en uppskrivningsfond för tillfällig bindning av anläggningstillgångars uppskrivna värde. Däremot avvisas en permanent bindning av det uppskrivna beloppet som kooperationsutredningen föreslår.

Det framhålls att vid en kreditbedömning är det väsentligt att se till företaget i dess helhet, där förekomsten av dolda reserver likväl som förväntningar på företaget spelar stor roll. Det medges att utländska kreditbedömare dock mer ser på relationen mellan eget och främmande kapital. Kreditbedömningen måste här vara tänkt för långfristig upplåning. Någon hänsyn synes ej ha tagits till den mer vanliga företagsbedömningen av en mångfald affärsförbindelser, som ej känner till dolda reserver i anläggningstillgångar.

LRF anser att rätt för ekonomisk förening att bilda såväl tillfälligt som permanent bunden uppskrivningsfond bör föreligga. I departementspromemorian anförs att då en förlust kan täckas via permanent uppskrivningsfond öppnas möjligheter till vinstutdelning av belopp som annars måste åtgå för förlusttäckningen. Departementspromemorians slutsats är att en uppskrivningsfond i en ekonomisk förening endast bör kunna användas för nedskrivningar. LRF anser att de lagtekniska komplikationer som anföres i departementspromemorian mot en permanent uppskrivningsfond – någon form av nedsättningsföreskrifter måste skapas – bör kunna lösas. LRF vill i anslutning härtill tillägga att distinktionen mellan permanent uppskrivningsfond och departementspromemorians angivande av att uppskrivningsfond kan komma att stå kvar under lång tid ej är tillfredsställande.

Kooperationsutredningen behandlar som nämnts olika möjligheter att stärka det egna kapitalet i ekonomiska föreningar. Ett första steg är därvid att söka tillskapa samma möjligheter till stöd för uppbyggnad av eget kapital för ekonomiska föreningar som för aktiebolag. Den diskriminerande skillnad som finns mellan associationsformerna såvitt avser möjligheterna att använda permanent uppskrivningsfond bör undanröjas. LRF hemställer att förslaget omarbetas i enlighet med denna uppfattning.

40 §. Till skillnad från 1976 års förslag upptas i tredje st. också en bestämmelse om redovisning av efterlikvider och återbärningar i visst fall; jfr 18§.

Enligt gällande föreningslag och enligt 1976 års förslag gavs möjlighet till valfrihet eftersom man kunde nöja sig med en uppgift i förvaltningsberättelsen, om upplysning inte lämnades i balansräkningen eller resultaträkningen. Som påpekats av bl.a. Föreningen auktoriserade revisorer och Svenska revisorsamfundet hör ifrågakvarande uppgifter uppenbarligen hemma i resultaträkningen.

Den nu föreslagna ändrade bestämmelsen tar sikte på sådan gottgörelse till medlemmar eller andra i form av efterlikvider och återbärning e.d. som inte inräknas i årets vinst och som alltså inte skall visas som vinst i balansräkningen. Det är här fråga om en utbetalning vid sidan om utdelningen. I departementspromemorians specialmotivering anförs även: "För att inte låsa utvecklingen av en god redovisningssed på detta område bör i lagtext ej föreskrivas annat än att här ifrågakvarande gottgörelser skall tas upp som särskild kostnadspost i resultaträkningen. Utrymme finns härigenom att i annat sammanhang ta ställning till hur – som bokslutsdisposition eller som kostnad under annan rubrik – såväl den slutliga som den preliminära gottgörelsen skall redovisas i resultaträkningen. Det bör ankomma på bokföringsnämnden att överväga frågan om korrekt redovisning i dessa hänseenden."

I 18 och 40§§ anges att om gottgörelse inte inräknas i vinsten skall den föras via resultaträkningen som kostnad och i förekommande fall tas upp i balansräkningen som skuld till medlemmarna. Att så sker är idag praxis inom lantbrukskooperationen.

Med stigande precisering i redovisningsteknik och generell rekommendation om att efterlikvid/återbäring inom lantbrukskooperationen ej bör överstiga 2% av avräkningsvärdet, har efterlikvid/återbäring kommit att betraktas ej som ett renodlat överskott av en förenings verksamhet utan som en inom snäva ramar planerad del av ersättning till medlemmarna för utförda prestationer. Avräknings- och efterlikvid kan till viss del ersätta varandra och hänger således i den lantbrukskooperativa föreningen nära samman med varandra som en total ersättning för medlemmens leverans. Motsvarande förhållande gäller medlemmens inköp eller tjänsteutnyttjande. Skillnaden mellan avräkningslikvid och total likvid är mer eller mindre starkt beroende på respektive branschs marknadssituation.

Avvikelser mot budget under året korrigeras mot löpande avräkningspris, vilket medför att en förening söker hålla budgeterad efterlikvid. Som en skillnad gentemot aktiebolaget framstår att variation mot budget får utfall i första hand i form av högre/lägre pris och ej i form av större/mindre överskott. Styrelsen i en lantbrukskooperativ förening fastställer avräkningspris och har befogenhet att, förutan stämmans hörande, fastställa efterlikvid, vilken, då den ej är utbetald, upptas i balansräkningen som en upplupen kostnad, under kortfristiga skulder.

Praxis inom lantbrukskooperationen har utvecklats så att efterlikvid i flertalet föreningar i resultaträkning redovisas tillsammans med avräkningslikvid bland rörelsens kostnader, före resultat före avskrivningar. Att betrakta efterlikviden som en rörelsekostnad och som en del av den totala ersättningen till medlemmen för utförda leveranser, hindrar ej att efterlikviden jämväl skall beaktas vid avsättning till reservfond.

LRF noterar att lagförslaget ej innehåller preciseringar om var i resultaträkningen gottgörelser skall tas upp som särskild kostnadspost. Som god redovisningssed på detta område bör gälla rådande praxis inom lantbrukskooperationen.

43 §. I andra st. talas om att förvaltningsberättelsen skall innehålla uppgift om väsentliga förändringar i medlemsantalet samt om summorna av insatsbelopp som skall återbetalas under nästa räkenskapsår. Uppgifterna bör i stället kunna intas i noter till balansräkningen, jfr 42§ sista st.

43 a §. I näst sista st. talas om att moderförening och dotterförening skall ange hur stor del av årets inköp och försäljning som avser andra företag inom samma koncern. Ordet dotterförening synes här böra utbytas mot dotterföretag.

44 §. Paragrafen innehåller bestämmelser om delårsrapport. Andra st. innebär att delårsrapport skall avges av styrelsen. I tidigare förslag angavs att delårsrapport kunde avges av verkställande direktören om styrelsen bestämde det. Det nu aktuella lagförslaget upptar inte VD-reglering. LRF föreslår i avvaktan på ny föreningslag att delårsrapport även får avges av styrelsens ordförande eller två styrelseledamöter, om styrelsen så bestämmer.

HSB:s riksförbund: Årsredovisningsreglerna bör i en kommande total revision av föreningslagen ges en ny redaktionell översyn. De nu föreslagna reglerna, mot vilka HSB i sak inte vill rikta några invändningar, har utformats på ett så kompakt sätt att de blir svårlästa för den som inte har betydande insikter i och kunskaper om redovisningsfrågor. De kooperativa

folkrörelserna kännetecknas av att det i stor utsträckning är förtroendevalda lekmän som leder föreningarna. Inom HSB-rörelsen är detta speciellt påtagligt inom de mer än 2.800 bostadsrättsföreningarna.

Med hänsyn till att översynen endast är partiell kan dock förslaget accepteras för en begränsad tid. HSB förutsätter att frågan ånyo tas upp till bedömning senast i samband med att kooperationsutredningens slutliga förslag behandlas.

HSB tillstyrker förslaget till uppskrivningsfond med den begränsning det fått i förhållande till kooperationsutredningens ursprungliga framställning. HSB delar emellertid även i detta hänseende kooperationsutredningens remissvis framförda synpunkt att frågan om permanent bindning av uppskrivningsbelopp bör övervägas ytterligare.

OK: § 39 Kooperationsutredningen, vilken, som tidigare anförts i stor utsträckning kommit att syssla med kapitalförsörjningsproblem för ekonomiska föreningar, har i en skrivelse som redovisats i promemorian hemställt om att anläggningstillgångars uppskrivna värde skulle kunna bindas i en permanent uppskrivningsfond eller annan liknande fond.

Bakom Kooperationsutredningens skrivelse ligger en önskan att likställa ekonomiska föreningar med aktiebolagen, som i dagsläget har många fördelar framför de ekonomiska föreningarna i vad gäller finansieringsmöjligheter och bindning av kapital. Bl. a. tillåts enligt aktiebolagslagen att aktiebolaget får använda uppskrivningsbelopp enligt 15 § bokföringslagen för avsättning till uppskrivningsfond eller till fondemission.

Promemorian är delvis avvisande till kooperationsutredningens förslag.

Det är givetvis angeläget att förslagens regler om att uppskrivningsmedel får tillföras en uppskrivningsfond för att senare kunna användas för nedskrivning godtages. Promemorians ifrågasättande om det över huvud taget vore nödvändigt med en uppskrivningsfond i ekonomiska föreningar eftersom dessa lika gärna kunde vänta med uppskrivning tills nedskrivningsbehov förelåg kunde väl med samma rätt användas gentemot aktiebolag, som alltså i dag har rätten. Ifrågasättandet är också oriktigt. Det kan i många sammanhang vara viktigt att kunna visa på en uppskrivningsfond.

Det är väl också i och för sig riktigt att en kreditbedömare inte bedömer företag enbart med hänsyn till vad detta kan visas som bundet kapital eller ej, utan också omständigheter som förväntningar inför framtiden, förekomsten av dolda reserver spelar en roll. Det kan dock icke bestridas att i den totalbild som en kreditbedömning utgör förekomsten av bundna reserver är en utomordentligt betydelsefull faktor och att detta i hög grad accentueras när det gäller kreditbedömningar gjorda av utländska bankinstitut. Som det uttryckligen sägs i promemorian är utländska kreditgivare benägna att grunda sin bedömning på relationen eget/främmande kapital. Syftet med att binda uppskrivningsmedel är ju just att öka den bundna delen av egenkapital och visa detta öppet.

Ur lagteknisk synpunkt kan hinder ej möta mot att föreskriva sådana regler att uppskrivning kan användas för möjliggörande av vinstutdelning i förlustsituationer.

Vi vill därför understryka behovet av att de av kooperationsutredningen föreslagna ändringarna vidtages inte bara ur likställighetssynpunkt utan också därför att ett reellt behov föreligger för inrättande av permanenta fonder av det slag som behandlas under avsnittet.

KF: Vad gäller bestämmelserna om årsredovisning i lagförslaget har funnits vissa redaktionella svårigheter genom att antalet paragrafer måste begränsa sig till 7 för att hålla sig inom utrymmet i nuvarande föreningslag

(§§ 38–44). I aktiebolagslagen är dessa bestämmelser uppdelade på sammanlagt 14 paragrafer. Det hade i och för sig varit ett önskemål att större överensstämmelse än som nu blir fallet uppnåts i redigeringen mellan aktiebolagslagen och föreningslagen, eftersom reglerna ofta är ordagrant likalydande, men KF utgår från att sådana önskemål kan tillgodoses i en mer fullständig omarbetning av föreningslagen, som enligt vad som tidigare sagts kan bli erforderlig i en nära framtid.

39 §. KF är positivt till förslaget att även ekonomiska föreningar skall få möjlighet att göra uppskrivning av anläggningstillgångar genom bildande av uppskrivningsfond och har heller inte något att erinra mot de begränsningar som lagen ger för användningen av sådan uppskrivningsfond. Andra stycket i denna paragraf bör kunna utgå (se avsnitt 3).

40 §. I tredje stycket har tillfogats en mening (som hellre borde placeras som eget stycke) om skyldighet att i resultaträkningen specificera gottgörelse till medlemmarna som motsvarar återbäring/efterlikvid men utgått före bokslutet. KF anser inte att sådan gottgörelse skall rubriceras *kostnads*post, eftersom det är fråga om en överskottsutdelning. Vad gäller resultaträkningens uppställning borde mest riktigt vara att placera sådana gottgörelser inte bland kostnader utan på en egen rad efter extraordinära poster före bokslutsdispositioner.

41 §. Begreppet bundet kapital kan i en ekonomisk förening vara mera svårdefinierat än i aktiebolag, sammanhängande med att en ekonomisk förening inte kan dela ut vinstmedel lika fritt som aktiebolag. Även genom stadgebestämmelser kan användandet av vissa fonder vara begränsat. Så är t. ex. fallet i konsumentföreningarna, där det i stadgarna finns förbud att använda dispositionsfond för utdelning till medlemmarna. Även sådan fond blir därigenom bundet kapital. Följande komplettering bör därför göras till definitionen av bundet kapital: "Under bundet eget kapital skall upptas inbetalda insatser, reservfond och uppskrivningsfond samt annan fond, som enligt stadgarna inte får användas för utdelning."

44 §. I aktiebolagslag kan avgivandet av delårsrapport av styrelsen delegeras till verkställande direktören och det är också allmän praxis att så sker. I föreningslagen ger förslaget inte någon motsvarande möjlighet, eftersom det i denna lag inte finns några regler om verkställande direktör. KF anser emellertid att det är önskvärt att motsvarande möjlighet till delegering ges även ekonomisk förening.

FAR: Första stycket av denna paragraf om vinstutdelning har omredigerats med hänsyn till behovet att i förekommande fall beakta även koncernens förhållanden. En ytterligare omarbetning är emellertid nödvändig av den orsaken att terminologin i stycket ej längre överensstämmer med den som i förslaget använts i redovisningsavsnittet. Vad som i 18 §, med användande av äldre terminologi, kallas "vinst enligt fastställd balansräkning", benämns i 41 § andra stycket och 43 a § sjätte stycket "fritt eget kapital". En omformulering till närmare överensstämmelse med den parallella bestämmelsen i 12 kap. 2 § aktiebolagslagen är sålunda nödvändig.

40 §. Paragrafen handlar om resultaträkningen. I andra stycket föreskrivs att om föreningen driver flera rörelsegrenar, som är väsentligen oberoende av varandra, skall bruttoresultatet av varje sådan rörelsegren särskilt redovisas. Detta motsvarar stadgandet i 11 kap. 6 § andra stycket aktiebolagslagen. Erfarenheterna av tillämpningen av detta stadgande är den att det normalt är helt opraktiskt att lämna denna specifikation i resultaträkningen. Den låter sig icke lämpligen inpassas i bokföringslagens resultaträkningsschema. I sin redovisningsrekommendation nr 1 har FAR

funnit sig föranledd att uttala att det synes "nästan oundgängligt" att göra avsteg från föreskriften att avge denna specifikation på det i lagen föreskrivna stället, dvs. i resultaträkningen. I praxis lämnas därför uppgiften i not till resultaträkningen. I förslaget till ny lydelse av föreningslagen bör bestämmelsen därför intagas i 42 §. Det är dessutom önskvärt att aktiebolagslagen ändras, så att motsvarande stadgande flyttas från 11 kap. 6 § till 11 kap. 8 §. — —

43 §. FAR vill här erinra om vad föreningen anförde i sitt remissvar rörande 8 kap., 9 § i 1976 års förslag, nämligen nödvändigheten av ett uttalande, senast i propositionen, av samma innebörd som lagutskottets uttalande i anslutning till 11 kap. 9 § första stycket aktiebolagslagen. Detta innehöll bl. a. "att god redovisningssed i allmänhet får anses kräva redogörelse (i förvaltningsberättelsen) för alla sådana förändringar i lagerreserven som i avsevärd mån påverkat årsresultat eller eljest är av större vikt". FAR anser att resultatpåverkan av lagerreservförändringar i sådana fall enligt god redovisningssed i första hand bör framgå av resultaträkningen.

Svenska revisorsamfundet: 40 § 3:e st. Andra meningen har i det föreliggande förslaget erhållit en annan utformning än i 1976 års betänkande. Enligt SRS' uppfattning beaktar den föreslagna nya lydelsen på ett bättre sätt än i tidigare förslag god redovisningssed i sammanhanget. För att undvika tveksamhet och missförstånd borde dock sista ledet i meningen utgå och denna erhålla följande lydelse: "Som en särskild kostnadspost skall upptas gottgörelse som avses i 17 § 1 mom."

41 § 2:a st. Efter mönster från aktiebolagslagen 11 kap. 7 § bör följande mening inskjutas efter styckets första mening: "Vid insatskapitalet skall anges antalet insatser och insatsens nominella belopp".

43 §. I paragrafens tredje stycke har föreslagits att i förvaltningsberättelsen skall anges sammanlagda beloppet av räkenskapsårets löner och ersättningar dels till styrelsen och andra personer i ledande ställning, dels till övriga anställda. SRS anser, att uttrycket "andra personer i ledande ställning" är alltför vagt och bör konkretiseras. Enligt samfundets uppfattning bör specifikationskravet utöver styrelseledamöter omfatta endast verkställande direktör.

Sveriges industriförbund: I remissyttrandet över förslaget till lag om ekonomiska föreningar (Ds Ju 1976:11) framförde förbundet synpunkter på förvaltningsberättelsens omfattning. Bl. a. nämndes att lagrådet vid sin genomgång av aktiebolagslagen gjorde värdefulla uttalanden om gränserna för uppgiftsplikten i förvaltningsberättelsen. Föredragande statsrådet instämde sedan i lagrådets uttalande. Förbundet finner det betydelsefullt att motsvarande ståndpunkter kommer till uttryck i den nu föreslagna lagstiftningen om ekonomiska föreningar.

3 Koncerner

Svea Hovrätt: Vid ett genomförande av förslaget bör den av bolagskommittén föreslagna preciseringen av koncernbegreppet läggas till grund också för motsvarande reglering i föreningslagen (1 a §) i den mån inte särskilda föreningsrättsliga skäl föranleder annan bedömning.

Länsstyrelsen i Stockholms län: Koncerndefinitionen har utformats efter förebild från 1 kap. 2 § aktiebolagslagen. Vid remissbehandlingen av justitiedepartementets tidigare promemoria Ds Ju 1976:11 riktades viss kritik mot förslaget i vad avsåg dels den till synes oklara bedömningen av

förhållandet mellan föreningar och deras huvudorganisation, dels i promemorian gjort uttalande som utvidgade koncernbegreppet utöver vad lagtexten uttryckligen angav, dels ock bristen på regler vilka jämställde ekonomiska föreningar med aktiebolag i lånehänseende.

I föreliggande promemoria anges att anledning inte finns att för närvarande bemöta den framförda kritiken enär koncernbegreppet i aktiebolagslagen behandlats av bolagskommittén vars yttrande för närvarande remissbehandlas.

Länsstyrelsen finner det angeläget att låncförbudsregler för koncerner med ekonomisk förening som moderföretag om möjligt redan nu införes. Ett införande av dylika regler torde närmast vara av teknisk art varför ställningstagandet ej bör uppskjutas.

Länsstyrelsen i Malmöhus län: 1 a §. Paragrafens definition av begreppet koncern överensstämmer med aktiebolagslagens. I förslaget påpekas att definitionen utsatts för viss kritik på grund av att den inte tar tillräcklig hänsyn till de speciella förhållanden som råder inom bland annat lantbrukskooperationen. Äsyftad situation är att, när en förening äger andelar i en annan förening, sistnämnda förening ej nödvändigtvis har karaktären av ett dotterföretag. I stället kan sistnämnda förening vara att anse som överorganisation.

I promemorian Ds Ju 1976:11 sidan 83 sägs att för gruppbildningar av nyssnämnt slag "torde i allmänhet frågan om koncernredovisning inte bli aktuell. Det är emellertid givet att skyldighet att upprätta koncernredovisning inträder så snart gruppbildningen faller under den i lagen angivna koncerndefinitionen".

I förslaget sägs att det inte finns anledning att nu närmare gå in på den kritik som framförts mot koncerndefinitionen beroende på att koncernbegreppet i aktiebolagslagen är föremål för översyn. Därvid skulle hänsyn få tas även till den här ovan relaterade föreningsrättsliga problematiken.

Länsstyrelsen ifrågasätter emellertid om det inte är mest ändamålsenligt att redan i samband med införandet av nu föreslagna ändrade bestämmelser i föreningslagen precisera när överorganisation skall anses föreligga och koncernredovisning således inte vara aktuell. En alltför vid koncerndefinition på föreningsrättens område kan nämligen tänkas framtinga omotiverade redovisningsåtgärder. Dessutom bör provisoriska bestämmelser i görligaste mån undvikas.

18 §, 24 a §. Paragraferna innehåller nya bestämmelser, aktuella vid koncernförhållanden. Länsstyrelsen tillstyrker förslagen till begränsningar av vinstutdelningen inom koncerner enligt 18 §, liksom den underrättelseskylighet inom koncerner som föreslås i 24 a §. — — —

Länsstyrelsen ansåg i sitt yttrande den 7 mars 1977 att de i promemorian Ds Ju 1976:11 föreslagna reglerna om koncernredovisning brast såtillvida, att de inte innehöll några regler om formen och metoderna för hur koncernresultaträkningen och koncernbalansräkningen skulle upprättas. Att redogörelse skulle lämnas för vilka metoder och värderingsprinciper som använts vid uppgörande av koncernredovisningen fick dock anses utgöra viss kompensation.

Länsstyrelsen konstaterar att det inte heller i det nu framlagda förslaget intagits några regler av i föregående stycke omnämnt slag. Även på denna punkt överensstämmer dock förslaget med förhållandena i aktiebolagslagen. Skulle sådana regler uppställas borde de följaktligen införas i såväl aktiebolagslagen som föreningslagen. Med hänsyn till att praxis vad gäller koncernredovisning fortfarande är föremål för viss utveckling, exempelvis

i form av en fortlöpande övergång från parivärdemetoden till förvärvsvärdemetoden vid elimineringen av moderbolagets redovisade värde av aktier i dotterbolag, synes emellertid lämpligt att tills vidare avvakta med införandet av regler härför.

Sveriges industriförbund: Förbundet för i detta sammanhang inte fram några synpunkter på koncernbegreppet. 1974 års bolagskommitté har haft i uppdrag att göra en översyn av koncernbegreppet. Betänkandet (SOU 1979: 46) remissbehandlas för närvarande. Förbundet vill därför hänvisa till sitt kommande yttrande över betänkandet och utgår från att de ändringar av koncernbegreppet som är aktuella för aktiebolagslagens del även beaktas när det gäller ekonomiska föreningar.

Svenska bankföreningen: 1 a §. Paragrafen innehåller definition av begreppet koncern i de fall moderföretaget utgörs av en ekonomisk förening. 1974 års bolagskommitté har avgivit sitt slutbetänkande "Koncernbegreppet m. m." (SOU 1979: 46), vilket för närvarande remissbehandlas. Bankföreningen hänvisar till sitt yttrande över betänkandet och förutsätter att de eventuella ändringarna av koncernbegreppet som kommitténs arbete kan föranleda i aktiebolagslagen beaktas även såvitt gäller ekonomiska föreningar.

FAR: I den nya 1 a § har intagits bestämmelser om koncernförhållanden, motsvarande 1 kap. 2 § aktiebolagslagen.

Föreningen vill här erinra om det förslag till ändringar av andra stycket i nämnda paragraf i aktiebolagslagen, som framlagts av 1974 års bolagskommitté i betänkandet SOU 1979: 46, Koncernbegreppet m. m. Detta förslag, som avser att klargöra situationen beträffande s. k. 50/50-bolag, tillstyrkes av FAR i annan skrivelse. Föreningen finner det uppenbart att, om ändringen i aktiebolagslagen kommer till stånd, motsvarande ändring bör ske av lydelsen av den nu föreslagna 1 a § i föreningslagen.

I anslutning till denna paragraf vill FAR erinra om det behov av ändring av bestämmelserna om låneförbud i 12 kap. 7 § aktiebolagslagen, som påtalats av en annan remissinstans (promemorian s. 179) och som uppenbarligen föreligger. Det undantag från låneförbudet, som gäller för företag inom en koncern bestående av aktiebolag, bör sålunda gälla även om moderföretaget är ekonomisk förening och dotterföretaget aktiebolag. Motsvarigheten till bestämmelsen i ABI:s 12 kapitel om låneförbud finns för närvarande ej i föreningslagen.

Svenska revisorsamfundet: Definitionen av koncern, där ekonomisk förening är moderförening, har uppbyggts efter mönster av aktiebolagslagens koncernbegrepp. 1974 års bolagskommitté har nyligen i sitt slutbetänkande SOU 1979: 46, Koncernbegreppet m. m., lagt fram förslag om tillägg till 1 kap. 2 § aktiebolagslagen, varigenom de s. k. 50/50-bolagens status i koncernsammanhang klargörs. SRS har i särskilt yttrande tillstyrkt detta förslag. Samfundet understryker angelägenheten av att – om ändring av aktiebolagslagen sker, motsvarande ändring sker i den föreslagna 1 a § lagen om ekonomiska föreningar.

24 a §. Som en generell synpunkt måste framhållas svårigheterna att definiera när ett koncernförhållande uppstår. Detta mot bakgrund av att andelskapitalet inte är fixerat till sitt belopp utan kan skifta. Det kan därför ifrågasättas, om inte informationsskyldigheten borde läggas på dotterföretaget i stället för på moderföretaget. Uttrycket "dotterföretagets ledning" är enligt samfundets mening för obestämt. SRS föreslår att det ersättes av "dotterföretagets styrelse".

LRF: I förslaget 1 a §, som saknar motsvarighet i gällande lag, införes

en definition av begreppet koncern i de fall moderföretaget utgörs av ekonomisk förening. Förslaget är nästan identiskt med aktiebolagslagens koncerndefinition. Avsikten är dock, framhålls i departementspromemorian, att de eventuella ändringar av koncernbegreppet som 1974 års bolagskommittés arbete ("Koncernbegreppet m. m.", SOU 1979: 46) kan föranleda för aktiebolagsens del skall beaktas även såvitt gäller ekonomiska föreningar. Därvid, sägs det, får också hänsyn tas till påpekanden som gjorts av bl. a. LRF om speciellt föreningsrättsliga förhållanden.

LRF remissbehandlar f. n. även 1974 års bolagskommittés betänkande om koncernbegreppet, se särskilt remissyttrande härom. I detta betänkande, sid. 89, konstateras dock endast att lagstiftningen om ekonomiska föreningar är föremål för en översyn inom justitiedepartementet. Varken det s. k. 50/50-bolagets ställning i föreningslagstiftningen eller övriga frågor i samband med föreningsrättens koncernbegrepp övervägs därför särskilt. Detta innebär att föreningsrättens koncernbegrepp och problem i samband härmed över huvud taget inte diskuteras vare sig i departementspromemorian eller i 1974 års bolagskommittés betänkande!

LRF kan godta ett koncernbegrepp i föreningslagen som är i princip uppbyggt som aktiebolagslagens, dvs. där en ekonomisk förening är att anse som moderföretag i egentlig mening. De speciella föreningsrättsliga problemen måste dock beaktas i koncerndefinitionen. Den föreslagna lagtexten kan vålla problem då det gäller förhållandet föreningar emellan inom ramen för lantbrukskooperationens organisatoriska uppbyggnad med primärföreningar, förbund, riksorganisationer och LRF. Se vidare härom nedan.

I sitt remissyttrande 1977 över förslaget till ny föreningslag tog LRF bl. a. upp dels den situationen att ett bolag skulle anses ha flera moderföreningar, dels den ovan berörda situationen att föreningar ingår i lantbrukskooperationens organisatoriska uppbyggnad. I förstnämnda fall sker ett klarläggande genom 1974 års bolagskommittés ställningstagande att 50/50-bolag och därmed jämställda företag ej skall innefattas under koncernbegreppet då det gäller koncernredovisning, låneförbud m. m. i aktiebolagslagen. LRF finner detta vara en riktig ståndpunkt jämväl i föreningsrätten.

Då det gäller föreningslagens koncernbegrepp vill LRF bestämt ånyo understryka de synpunkter LRF framfört i sitt remissyttrande 1977 att föreningar inom ramen för lantbrukskooperationens organisatoriska uppbyggnad inte i några kombinationer skall anses bilda koncern i föreningslagens mening. En riksorganisation t. ex. skall aldrig kunna anses vara vare sig moderföretag eller dotterföretag i förhållande till medlemsföreningar. Ett sådant koncernbegrepp strider mot de kooperativa grundprinciperna.

Lantbrukskooperationen är en del av den folkrörelse som benämnes lantbrukarnas föreningsrörelse och som verkar på medlemsdemokratisk grund. De enskilda lantbrukarna har slutit sig samman och bildat och äger primärföreningar, som i sin tur bildat och äger förbund samt branschföreningar/riksorganisationer och LRF. Det är här fråga om en decentraliserad rörelse med en genomförd rationell arbetsfördelning i olika led. I en koncern ligger "makten" hos och fattas besluten för dotterföretagen av moderföretaget. I lantbrukskooperationen är förhållandet det omvända. Avgörandet ligger här i stället ytterst hos de enskilda medlemmarna och besluten fattas i princip s. a. s. "underifrån" i de olika organisationsleden i kooperativ samverkan. LRF vill understryka att motiven som undantar lantbrukskooperationens organisatoriska uppbyggnad från koncernbegreppet måste vara helt entydiga på denna punkt. Det bör t. o. m. övervägas om det är möjligt att göra klarläggandet direkt i lagtexten.

LRF utgår ifrån att koncernbegreppet måste granskas ånyo i belysning av kooperationsutredningens resultat.

KF: En väsentlig nyhet i lagförslaget är skyldighet för ekonomiska föreningar att avge koncernredovisning. Definitionen av koncernbegreppet är därvid direkt överförd från aktiebolagslagen. Enligt KF:s mening kan hävdas att lagstiftningen i detta sammanhang i större grad borde beakta de specifikt kooperativa ägarformerna. Det som karakteriserar organisationen inom de kooperativa rörelserna i landet är att lokala föreningar bildar och gemensamt äger en centralorganisation. Mellan de lokala föreningarna och centralorganisationen finns en mer eller mindre stark integration vad gäller inköp och försäljning, finansiering och andra funktioner av gemensam karaktär. I nuvarande lagstiftning (gäller även skattelagen) beaktas emellertid som regel inte det särpräglade organisationsmönster, som finns inom de kooperativa rörelserna. KF är medvetet om att det här gäller ett stort och övergripande problem, som inte kan lösas i samband med detta begränsade lagförslag, men förutsätter samtidigt att problemet tas upp i den omarbetning av föreningslagen, som förutsätts bli aktuell när kooperationsutredningen fullgjort sitt arbete.

När det gäller de koncernbildningar som finns inom Kooperationen av samma karaktär som i det privata näringslivet, har KF inte några invändningar mot att reglerna i aktiebolagslagen om skyldighet att avge koncernredovisning även tas in i föreningslagen. Redan tidigare har KF som bekant i sin årsredovisning följt dessa regler. KF anser dock att en viss modifiering av lagreglerna måste ske beroende på att begreppet ekonomisk förening inte är helt entydig.

Som bekant är förhållandet, att det fortfarande finns ett betydande antal föreningar, som är registrerade inte enligt 1951 års lag utan enligt äldre lag. Detta innebär som regel att dessa föreningar saknar öppet medlemskap och därför inte heller representerar en kooperativ ägarform. När det gäller dotterföretag (till ekonomisk förening eller till aktiebolag) inom en koncern torde det undantagslöst vara fråga om sådana föreningar registrerade enligt äldre lag. När det däremot gäller moderförening torde det lika undantagslöst vara fråga om förening registrerad enligt 1951 års lag. Att ett dotterföretag skulle kunna vara medlem i en sådan kooperativ förening måste anses strida mot ägarformens principer och kan därför uteslutas. Därför finns heller icke behov av att från aktiebolagslagen flytta över den bestämmelsen (39 §, andra stycket), som säger att vid värdering av moderförenings aktier eller andelar i dotterföretag skall andelar som dotterföretaget äger i moderföreningen anses sakna värde. Denna bestämmelse i aktiebolagslagen är kopplad till ett förbud att förvärva aktier i moderbolag liksom också till en skyldighet för dotterföretaget att snarast avyttra sådana aktier, som det kan ha i sin ägo innan det blev dotterföretag. Någon motsvarande bestämmelse finns inte i föreningslagen och KF ifrågasätter behovet härav.

Låneförbudet enligt aktiebolagslagen. Enligt gällande lagtolkning har hittills ansetts att endast koncerner med ett aktiebolag som moderföretag har omfattats av aktiebolagslagens koncernregler. I samband med stadgandena i 12 kap. 7 § gällande förbud för utlåning till aktieägare m. fl. finns ett undantag, som gäller lån från dotterföretag till moderföretag i koncerner. Detta undantag har hittills inte ansetts vara tillämpligt för dotterbolag till KF av den anledningen att KF som moderföretag är ekonomisk förening. KF vill framhålla behovet av ett förtydligande till aktiebolagslagen i detta avseende så att ekonomiska föreningar som moderföretag blir jämställda med aktiebolag.

OK: OK finner det vara riktigt att bestämmelser innefattande definition av begreppet koncern införes för de ekonomiska föreningarna.

Som anfördes i vår remiss över 1976 års förslag till föreningslag vill vi understryka det väsentliga i att reglerna om moderföretag/dotterföretag i koncerner där moderföretaget är ekonomisk förening samordnas med den aktiebolagsrättsliga lagstiftningen. Det framstår som angeläget, att man i samband med att man nu inför lagregler om koncernbildningar med ekonomiska föreningar som moderföretag också samordna lagstiftningen om låneförbud så att förhållandet blir detsamma oavsett om ett aktiebolag eller en ekonomisk förening är moderföretag i en koncern.

HSB:s riksförbund: Genom förslaget blir ekonomiska föreningar skyldiga att avge koncernredovisning. Koncernbegreppet har därvid definitionsmässigt överförs direkt från aktiebolagslagen. Detta är enligt HSB:s mening en definition som inte helt passar för de kooperativa företagen och den bör därför ytterligare överses. De specifikt kooperativa ägarformerna bör sålunda i större grad beaktas. Inom de kooperativa folkrörelserna är det vanligt att regionala självständiga föreningar gemensamt bildat och genom medlemskap och insatskapital äger en centralförening såsom fallet är exempelvis med HSB-rörelsen. 75 regionala HSB-föreningar är medlemmar i HSB:s Riksförbund, som enligt sina stadgar har att främja medlemmarnas ekonomiska intressen genom att biträda dessa – HSB-föreningarna – med tekniska, finansiella, juridiska m. fl. tjänster. (HSB:s stadgar bifogas detta yttrande liksom även stadgarna för HSB-föreningar och bostadsrättsföreningar inom HSB.)

Nyproduktionen av bostäder inom HSB sker genom att HSB-förening av vederbörande kommun tilldelas mark för bostadsrättsbebyggelse. Denna sker genom för ändamålet bildad bostadsrättsförening som därefter upplåter bostadsrätt till medlemmar i HSB-föreningen, vilka därvid blir medlemmar jämväl i bostadsrättsföreningen. Enligt HSB:s organisationsmönster är HSB-föreningen medlem i bostadsrättsföreningen och vice versa. Under skedet fram till dess att bostadsrättsföreningens bebyggelse färdigställs är det HSB-föreningen och dess styrelseledamöter som är medlemmar i bostadsrättsföreningen. Efter det att denna avlämnats till de boende är HSB-föreningen alltså medlem och har dessutom att utse en ledamot av bostadsrättsföreningens styrelse. Varken HSB-föreningen eller stiftarna, dvs. HSB-föreningens styrelseledamöter tillskjuter något bundet eget kapital till bostadsrättsföreningen. Detta består enbart av de grundavgifter – insatser – som de boende tillskjuter när de träffar bostadsrättsavtal med föreningen efter anvisning därom enligt de turordningsregler som gäller för HSB-föreningen.

Enligt HSB:s mening är det felaktigt att betrakta förhållandet mellan riksförbundet och dess medlemmar HSB-föreningarna som ett koncernförhållande även om det i och för sig också förekommit att riksförbundet tecknat andelskapital i HSB-föreningar. Riksförbundet har inte och kommer aldrig att kunna få röstmajoritet i någon HSB-förening och inte heller det motsatta förhållandet kan inträffa. I bostadsrättsförening har däremot HSB-föreningen indirekt genom sin styrelse ett avgörande inflytande under produktionsskedet, men ett koncernförhållande i associationsrättslig bemärkelse är det inte heller här fråga om.

Den föreslagna 1 a § FL kan emellertid såsom den utformats leda till tolkningssvårigheter, som bör undvikas genom en tydligare formulering.

För förhållanden av ren koncernkaraktär, exempelvis mellan HSB och dess dotterföretag, som i aktiebolagsform bedriver bland annat industrirörelse, synes de föreslagna reglerna tillräckliga och tillstyrks.

4 Revision

Riksrevisionsverket: 46 § 2 mom. Enligt förslaget skall på visst sätt beskaffad sammanslutning eller särskilt revisionsorgan som utgör juridisk person kunna utses till revisor. Sålunda utsedd revisor skall till revisionens förrättande utse för uppdraget lämpad person. "och gälla ifråga om honom i tillämpliga delar vad i denna lag stadgas om revisor". RRV konstaterar att promemorian i sak på denna punkt tillmötesgått den revisionskritik som i ett tidigare sammanhang framförst bl. a. av RRV och tillstyrker det sålunda modifierade förslaget.

46 § 4 mom. Det i förslaget uppställda kriteriet för att skyldighet att utse minst en auktoriserad revisor skall föreligga är att antalet anställda hos föreningen under de två senaste räkenskapsåren i medeltal överstigit 200. Som redan tidigare framhållits torde de ekonomiska föreningarna i denna storleksklass uppgå till ett nittiotal. RRV vidhåller sin tidigare redovisade uppfattning att den allvarligaste invändningen mot antalet anställda som enda kriterium i detta sammanhang är den, att föreningar, som har avsevärd ekonomisk betydelse fastän de inte har 200 anställda, undgår att omfattas av kravet på att utse åtminstone en auktoriserad revisor. RRV vill också peka på den mer nyanserade regleringen i 10 kap. 3 § aktiebolagslagen (SFS 1975: 580).

Länsstyrelsen i Stockholms län: Länsstyrelsen anser det betänkligt att i nu framlagda förslag såsom kriterium för storleksavgränsningen valts endast antalet anställda i föreningar och koncerner. Skillnaden mellan "stora" och "små" föreningar respektive koncerner kommer enligt förslaget, som länsstyrelsen ovan anför, att få betydelse i flera viktiga avseenden. Av promemorian framgår att vid utformningen av nu föreliggande lagförslag man har stannat för att använda sig av ett kriterium som hänför sig enbart till antalet anställda. Med hänsyn till att samhällets och andra intressenters behov av information och insyn i föreningar och koncerner kan vara betydande oavsett antalet anställda däri anser länsstyrelsen det vara av stor vikt att ett alternativt kriterium redan nu tillskapas i föreningslagen. Om det bundna kapitalet ej anses lämpligt såsom ett medel för ändamålet bör istället kunna anknytas till exempelvis omsättning eller balansräknings omslutning. Länsstyrelsen vill i sammanhanget erinra om att bolagskommittén i sitt betänkande "Nya bolagsregler m. m." (SOU 1978: 67) föreslagit såväl antalet anställda som storleken av tillgångarnas nettovärde i rörelsen såsom gräns för inträdet av skyldighet att utan anmaning insända redovisningshandlingar och revisionsberättelse till länsstyrelse samt skyldighet att utse auktoriserad revisor. — — —

§ 46 mom. 4 st. 1 och 3. Reglerna avser skyldighet att utse kvalificerad revisor. Länsstyrelsen vill hänvisa till vad som i yttrandet tidigare anförts om behovet av ett alternativt storlekskriterium och understryka att behov av kvalificerad revision självfallet föreligger i åtskilliga föreningar som har färre än 200 anställda. I den mån kvalificerad revision i dessa föreningar ej ändå kommer till stånd torde möjligheten att med stöd av 48 § föreningslagen få sådana revisor utsedd ej utgöra ett fullgott komplement.

§ 48. Ändring av gällande föreningslag föreslås ej i promemorian. Såsom skäl härför anförts att behov av ändring ej föreligger nu. I promemorian Ds Ju 1976: 11 föreslogs, efter förebild från aktiebolagslagen, en regel om s. k. minoritetsrevisor i 7 kap. 1 § och regel om granskare i 7 kap 14 §. Gällande föreningslag § 48 har ej motsvarande lagtekniska utformning. Länsstyrelsen anser att det tidigare förslaget är väl ägnat att läggas till grund för

lagstiftning. Beträffande viss anmärkning, se dock nedan. Gällande förningslag kan ej jämföras med de betydligt mer detaljerade reglerna i aktiebolagslagen. Enligt § 48 torde exempelvis vara oklart om ett förslag till utseende av sådan revisor som där omtalas kan väckas på ordinarie föreningsstämma utan att i kallelse till stämman ifrågavarande ärende anges, jfr § 61 samma lag. — Vad beträffar det tidigare förslaget 7 kap 14 § vill länsstyrelsen påpeka att uttrycklig regel om hur sådant uppdrag skall bringas att upphöra i förtid saknas eftersom hänvisning i lagrummet ej gjorts till § 5 i samma kapitel. Motsvarande förhållande gäller för 10 kap. 14 § aktiebolagslagen.

Länsstyrelsen i Malmöhus län: Länsstyrelsen noterar att de bestämmelser om revision som framläggs i förslaget i stor utsträckning motsvarar de bestämmelser som föreslogs i promemorian Ds Ju 1976: 11, innebärande bland annat ökade fordringar på revisorns kompetens och krav att denne skulle granska föreningens förvaltning.

Länsstyrelsen hänvisar till sitt yttrande den 7 mars 1977, vari uttalades tillfredsställelse med de ökade kompetenskraven. Dock ifrågasattes, om inte en närmare avgränsning av vilka förhållanden förvaltningsrevisionen skulle avse och under vilka förutsättningar iakttagelser vid förvaltningsrevisionen skulle offentliggöras, kunde anses motiverad ur kontrollsynpunkt.

Förslaget reglerar revisorns åligganden i 50 §. Paragrafen föreslås hänvisa till god revisionssed vad gäller omfattningen av revisors granskning. Den nuvarande lagstiftningens detaljerade bestämmelser om revisorns åligganden föreslås således bli upphävda. Förslaget överensstämmer i detta avseende med det sätt varpå motsvarande paragraf i aktiebolagslagen utformats. Överensstämmelsen får anses ändamålsenlig, inte minst med tanke på sådana koncerner, där det ingår både aktiebolag och ekonomiska föreningar.

Någon avgränsning i lagtexten beträffande förvaltningsrevisionen av det slag länsstyrelsen ifrågasatte i sitt ovannämnda yttrande föreslås alltså inte i den föreliggande promemorian. Möjligen kommer emellertid begreppet god revisionssed att utvecklas mot en fördjupad och utvecklad förvaltningsrevision, något som då torde komma att återspeglas i revisionsberättelsen.

Svenska bankföreningen: 146 § 4 mom. första stycket stadgas, att minst en revisor skall vara auktoriserad revisor, om antalet anställda hos föreningen under de två senaste räkenskapsåren i medeltal överstiger 200.

Sådana föreningar betraktas som s. k. större föreningar för vilka gäller särskilda bestämmelser även i andra sammanhang. Bl. a. är föreningarna skyldiga att utan anmodan insända redovisningshandlingar till länsstyrelsen. De är vidare skyldiga att avge finansieringsanalys och lämna delårsrapport.

I såväl aktiebolagslagen som i 1974 års bolagskommittés förslag till lag om årsredovisning, revision och koncerner finns i motsvarande bestämmelse ett alternativt kriterium för krav på auktoriserad revisor, om nämligen tillgångarnas nettovärde i rörelsen enligt balansräkningar för de två senaste räkenskapsåren överstiger ett gränobelopp som motsvarar ettusen gånger det enligt lagen (1962: 381) om allmän försäkring bestämda basbeloppet för den sista månaden av respektive räkenskapsår.

Bankföreningen anser, att samma kriterium bör gälla för krav på auktoriserad revisor i ekonomisk förening som i aktiebolagslagen och som föreslås i förslaget till lag om årsredovisning, revision och koncerner.

LRF: 146 § 1 mom. andra st. (nytt) föreslås att till revisor kan även utses auktoriserat eller godkänt revisionsbolag. Detta innebär en utvidgning i förhållande till 2 mom.

Paragrafens 2 mom. om särskilda revisionsorgan föreslås oförändrat. Enligt motiven (sid. 90) blir dock innebörden fortsättningsvis att den revision som anförtros ett där avsett revisionsorgan skall förrättas av en för uppdraget lämpad person. I fråga om honom gäller i tillämpliga delar vad som föreskrivs i föreningslagen om revisor. Auktoriserad revisor skall således utses av revisionsorganet om revisionen påkallar det.

LRF kan i huvudsak ansluta sig till förslagen men vill anföra följande.

Inom lantbrukskooperationen finns i dag revisionsorgan med lång praktisk erfarenhet av föreningsrevision som tillämpar regeln i 2 mom. Uppdrag erhålles emellertid även från bolag utanför lantbrukskooperationen. Införandet av möjligheten i 1 mom. att till revisor utse även auktoriserat revisionsbolag innebär härvid en komplikation eftersom i ett auktoriserat revisionsbolag den huvudansvarige alltid skall vara auktoriserad revisor, vilket ej är nödvändigt i det särskilda revisionsorganet. En auktorisation av revisionsorganet – vilket med den nya regeln i 1 mom. kan framstå som ändamålsenligt – skulle emellertid med förslagets innebörd avskära revisionsorganet från att beträffande föreningsrevision anlita godkända revisorer som huvudansvariga, vilket i det enskilda fallet kan vara tillfyllest. *LRF* får därför hemställa att i det fall ett auktoriserat revisionsbolag jämväl är särskilt revisionsorgan enligt 2 mom. skall kraven på revisor i 2 mom., med beaktande av 4 mom., tillämpas såvitt avser huvudansvariga för föreningsrevision utsedda av revisionsorganet.

LRF vill framhålla att det synes som om frågan om revisor och ansvarsfrågorna inte är helt klarlagda. I *SOU* 1971: 15 sid. 253–254 och 354 talas bl. a. om "den huvudansvarige" och ersättningsskyldighet för bolaget jämte den huvudansvarige. Det synes som om någon motsvarighet till aktiebolagslagen 15 kap. 2 § andra st. om ersättningsskyldighet för bolaget, liksom om eventuellt ansvar för medhjälpare, 15 kap. 2 § första st. inte medtagits i förslaget. *LRF* vill även påpeka att då ett revisionsbolag (eller särskilt revisionsorgan) "utses" till revisor är det snarast fråga om att bolaget (organet) bemyndigas utse en egentlig revisor (den huvudansvarige).

LRF noterar vidare att *LRF*'s i remissyttrandet 1977 framförda synpunkter på jävsreglerna för revisor beaktats i förslaget (punkt 4).

KF: *KF* och konsumentföreningarna har alltid lagt stor vikt vid en kompetent revision. Redan när *KF* började sin uppgift som samordnare av föreningarnas verksamhet insåg man behovet av en effektiv kontroll och revision. Man var övertygad om att en effektiv central kontroll över föreningarnas skötsel var ett nödvändigt komplement till den organiserade grundval som skapats genom mönsterstadgarna. Därför inrättades en egen revisionsavdelning i *KF* 1917. Regler infördes i stadgarna som föreskrev en obligatorisk anslutning till förbundets revisionsväsen, en föreskrift som fortfarande gäller.

De av *KF* förordnade revisorerna blev ofta konsulterade i förenings-ekonomiska och allmänt kooperativa frågor. Revisionsverksamheten präglades av rådgivning och upplysning, grundad på revisionsmässiga iakttagelser och erfarenheter. Arbetssättet möjliggjordes av att man till revisorer utvalde duktiga medarbetare med god kooperativ skolning och med erfarenhet av praktiskt arbete ofta från flera olika befattningar inom rörelsen.

Denna reella kompetens som krävts för ett förordnande som *KF*-revisor

har också varit en förutsättning för ett fullföljande av den förvaltningsrevisionella inriktning som rörelsens revisionsväsen haft sedan starten.

KF:s revisionsfunktion har vid sidan av det traditionella revisionsarbetet fungerat som ett av de viktigaste instrumenten för samordning och effektivisering av den konsumentkooperativa rörelsen.

Man har t. ex. bevakat en samordnad inköpsverksamhet, kanaliserat nödig experthjälp från KF till föreningarna, medverkat vid samordning till större enheter och allmänt sett haft den kooperativa helhetsbilden för ögonen vid fullgörandet av arbetsuppgifterna. Inom Kooperationen har ansetts att en väl fungerande revision skall kunna ge råd och lämna tjänster även inom områden utöver egentlig revision. Få revisorer i vanliga revisionsbolag torde i detta avseende vara så väl förberedda och rustade för sitt arbete som en kooperativ revisor. Både bakgrund och det stöd han erhåller från KF ger honom en unik position gentemot föreningarna.

KF:s revisionsorgan fungerar idag efter det mönster som här beskrivits. En anpassning till förändringar i samhället och till ändrade arbetsförhållanden i KF och föreningarna sker fortlöpande. Sälunda krävs numera vid nyanställningar av revisorer, förutom praktisk kooperativ erfarenhet, teoretisk kompetens på akademisk nivå. För stora föreningar med egen intern revisionsenhet åligger det KF-revisorn, enligt stadgar och arbetsordning, att utveckla och samordna dessa kontrollfunktioner så att en heltäckande revisionsinsats erhålls.

Sammanfattningsvis finner KF väsentliga värden i en egen, sammanhållen revisionsfunktion och vill i detta sammanhang särskilt framhålla följande omständigheter.

- Konsumentkooperationen utgör en särskild företagsform med en målsättning som klart avviker från företag inom näringslivet i övrigt. Mönsterstadgarna föreskriver därför att KF-revisorer skall som speciell uppgift att ur kooperativa synpunkter granska föreningarnas skötsel.
- Den erfarenhetsinsamling och -spridning som sker genom KF:s revisionsenhet har verksamt bidragit till rörelsens utveckling. Genom sina nära kontakter med verksamheter i olika föreningar och med det centrala arbetet i KF kan revisorerna förmedla impulser till ett aktivt utvecklingsarbete. I de mindre föreningarna kan de också ofta fungera som rådgivare i praktiska frågor.
- Genom sin bakgrund med praktisk erfarenhet är KF-revisorn kapabel att granska den löpande driften av butiker och varuhus. Denna förvaltningsrevisionella inriktning, vilken alltid varit ledstjärnan i kooperativ revision, bedömer KF som nödvändig för att revisionen även framgent skall bidra till en utveckling av verksamheten.
- En kraftfull förvaltningsrevision kräver ett agerande utan rädsla för sanktioner beträffande revisionsuppdraget. Det är KF:s uppfattning, att stadgarnas föreskrift om obligatorisk anslutning av föreningar till KF:s revision och revisorernas anställning i KF, skapar en unik förutsättning för revisorn att med auktoritet genomföra sitt uppdrag.

KF noterar, att man i Förslag till lag om ekonomiska föreningar (Ds Ju 1976:11) anser att "revisionen i ekonomiska föreningar sköts på ett tillfredsställande sätt". Som ett understrykande av detta kan ses förhållandet att inga likvidationer förekommit bland konsumentföreningar, där skada uppstått för medlemmar eller tredje man.

Mot bakgrund av detta och de redovisade fördelarna med en egen, sammanhållande revisionsfunktion noterar KF med tillfredsställelse att lagförslaget innehåller en bestämmelse om rätt för sammanslutning med

ändamål att handha gemensamma uppgifter för föreningar, att ha eget revisionsorgan. Emellertid försvåras ett rationellt utnyttjande av denna rätt genom de formella kompetensregler som uppställs i 4 mom. Där krävs att minst en revisor skall vara auktoriserad revisor om antalet anställda hos förening under de två senaste räkenskapsåren i medeltal överstigit 200.

Enligt gällande förordning om auktorisation av revisorer får auktoriserad revisor endast driva revisionsverksamhet i form av egen rörelse eller under form av bolag som uppfyller av kommerskollegium föreskrivna villkor. Auktoriserad revisor får ej vara anställd hos annan än auktoriserad revisor eller auktoriserat revisionsbolag. Med bl. a. dessa bestämmelser försvåras ett inlemmande av auktoriserade revisorer i det av KF ägda och ledda revisionsorganet. Visserligen finns numera dispensregler i revisionsförordningen, § 10, men KF har erfarit att dispensgivningen tillämpas mycket restriktivt av behörig myndighet. Svårigheter kan också uppstå för anställda KF-revisorer att erhålla auktorisation, eftersom de trots föreskriven teoretisk och praktisk kompetens t. ex. inte uppfyller kravet på minst tre års praktik hos auktoriserad revisor. Även förhållandet att KF:s revisionsenhet endast arbetar inom föreningsområdet begränsar möjligheten till auktorisation genom att erfarenhet saknas från revision av andra företagsformer.

Inom föreningsområdet finns idag ett par samorganisationer som förändrat sin revisionsorganisation till att nära ansluta sig till lagförslaget. Sålunda arbetar sparbanksrörelsen och lantbrukskooperationen med anställda auktoriserade revisorer. Man bör emellertid uppmärksamma att dessa organisationers revisionsbolag, till skillnad från konsumentkooperationens revisionsorgan, i väsentlig grad arbetar med revisionsuppdrag utanför respektive rörelse.

KF anser att det är av väsentlig vikt för den konsumentkooperativa rörelsens utveckling att bibehålla ett eget sammanhållande revisionsorgan. Ett genomförande av lagförslaget skulle i så fall medföra en onödigt dubbelning av kvalificerade revisionsinsatser med ökade kostnader som följd. KF anser därför att regler måste skapas som utan sådan dubbelning ger rörelsen möjlighet att även fortsättningsvis handha den kvalificerade revision som avses i 46 § 2 och 4 mom. genom en egen sammanhållen revisionsfunktion.

KF accepterar självfallet en prövning av förbundets revisionsorganisation och föreslår därför att lagförslaget omarbetas i enlighet med 1976 års lagförslag, 7 kap. 2 § med ett tillägg som medger en sådan prövning av sammanslutningens revisionsorganisation.

Den väsentliga invändningen från de till det tidigare förslaget kritiska remissinstanserna torde därmed ha undanröjts.

46 § 2 mom. kan efter omarbetningen förslagsvis lyda som följer:

Finns hos sammanslutning med ändamål att handhava gemensamma uppgifter för föreningar särskilt revisionsorgan inrättat, må sammanslutningen eller, om revisionsorganet utgör juridisk person, denna utses till revisor. Till revisionens förrättande skall sålunda tillsatt revisor utse för uppdraget lämpad person, och gäller i fråga om honom i tillämpliga delar vad i denna lag stadgas om revisor. Har sammanslutning eller revisionsorgan utsetts till revisor enligt detta stycke, kan regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer medge att det vid tillämpningen av denna lag skall anses som om föreningen hade auktoriserad revisor. Ersättningsskyldighet, som kan uppkomma för den som förrättat revisionen, skall åvila jämväl den som utsett honom.

Lagförslaget innehåller f. ö. endast smärre förändringar gällande bestämmelser om revision. Sålunda har i § 50 intagits en regel om skyldighet att granska koncernredovisning. Bestämmelsen är en självklar konsekvens av de i lagförslaget intagna reglerna om koncernredovisning. I anslutning därtill har i § 51 föreskrivits att revisor i moderförening skall avge särskild revisionsberättelse beträffande koncernen. KF anser att det ur praktisk synpunkt är lämpligare att i moderbolagets revisionsberättelse ta in erforderliga uttalanden om koncernredovisningen.

I § 50 har införts en bestämmelse att revisor på årsredovisningen respektive koncernredovisningen skall teckna hänvisning till revisionsberättelsen. Regeln tillämpas redan av KF:s revisorer.

KF vill erinra om att justitiedepartementet också berett KF möjlighet att yttra sig över bolagskommitténs slutbetänkande (SOU 1979: 46) Koncernbegreppet m. m. I föreliggande promemoria framhålls, att de ändringar i koncernbegreppet som föreslås i nämnda betänkande får beaktas även såvitt gäller ekonomiska föreningar. KF utgår ifrån att så blir fallet.

OK: I 46 § 4 mom. har föreslagits att "minst en revisor skall vara auktoriserad revisor, om antalet anställda hos föreningen under de två senaste räkenskapsåren i medeltal överstigit 200".

OK-förbundet, som är centralorganisation för landets regionala – och lokala OK-föreningar, har sådant revisionsorgan som framgår av 46 § 2 mom. Revisionsorganet är juridisk person.

Den av revisionsorganet bedrivna verksamheten omfattar, förutom räkenskaps- och förvaltningsrevision, även rådgivande, samordnande och effektiviserande funktioner.

Detta arbetssätt kan fullföljas genom OK-förbundets krav på revisorerens teoretiska kompetens, praktiska erfarenhet samt kännedom om rörelsen. Revisorernas anställningsförhållanden möjliggör även en orädd och kraftfull revisionsinsats.

Sammanfattningsvis föreslår därför OK-förbundet, att de föreslagna reglerna ändras så, att OK-rörelsen även framledes kan bibehålla en egen sammanhållande revisionsfunktion.

HSB:s riksförbund: Förslaget till skärpta revisionsbestämmelser kan i princip tillstyrkas. HSB anser emellertid att förslaget här går längre än vad som erfordras för att uppnå den skärpning som principiellt eftersträvas. HSB anser sålunda att de revisionsorgan som finns hos exempelvis HSB och Kooperativa Förbundet uppfyller de krav som förslaget principiellt vill uppställa på mer kvalificerad revision i de större kooperativa företagen. HSB instämmer sålunda i de synpunkter på revisionsfunktionens utformning som KF framfört i sitt remissvar. Revisionsorganen hos exempelvis HSB och KF bör jämföras med auktoriserade revisorer i detta hänseende.

FAR: 46 §. FAR har noterat att någon motsvarighet till ABLs föreskrift, (10 kap. 2 § 1 st) att till revisor ej får utses den som är försatt i konkurs, saknas i föreningslagen. Likformighet mellan de båda lagarna på denna punkt är önskvärd. Liksom i 1976 års förslag kvarstår regeln i gällande lag att om särskilt revisionsorgan finns inrättat hos sammanslutning med ändamål att handha gemensamma uppgifter för föreningar, kan sammanslutningen eller, om revisionsorganet utgör juridisk person, denna utses till revisor. I sitt remissuttalande över 1976 års förslag uttalade FAR att föreningen av principiella skäl är emot ett sådant system, vilket enligt FARs mening står i strid med bl. a. de krav på självständighet som anges i auktorisationsförordningen (SFS 1976: 825, 6 §). Regeln i 1976 års förslag

att sådant organ skulle jämställas med auktoriserad revisor, vilken hårt kritiserades av åtskilliga remissinstanser, har däremot nu slopats, vilket FAR med tillfredsställelse noterar.

50 §. Tredje stycket i denna paragraf, vilket motsvarar 10 kap. 8 § aktiebolagslagen, ger revisor i moderförening rätt till insyn i dotterförening och biträde av dess styrelse. Som påpekades i FARs remissvar på 1976 års förslag är detta icke tillfredsställande, eftersom dotterföretagen i koncerner under moderföreningar i allmänhet är aktiebolag. En lösning av detta problem vid blandade koncerner ingår visserligen i förslaget till en "lag om årsredovisning, revision och koncerner", som framlagts av 1974 års bolagskommitté i betänkandet SOU 1978: 67, nya bolagsregler m. m. Bestämmelserna i detta lagförslag är emellertid ej avsedda att gälla för ekonomiska föreningar.

51 §. Bestämmelsen om "särskild revisionsberättelse beträffande koncernen" kvarstår från 1976 års förslag. I promemorian (s. 95) redogöres i sammandrag för de invändningar FAR framförde mot denna lagtekniska lösning – som även förefinnes i aktiebolagslagen – vid remissen av 1976 års förslag, men det ändringsförslag FAR då framförde avvisas. FAR kan emellertid inte finna det annat än synnerligen olämpligt att bibehålla en formulering i lagtexterna som tyder på att två skilda handlingar skall upprättas – revisionsberättelse och koncernrevisionsberättelse – när den praktiska lösning som framkommit och som godtagits av registreringsmyndigheten är att endast en handling (med två avsnitt) utfärdas. FAR bifogar för kännedom sin rekommenderade formulering av en ren revisionsberättelse för ett moderbolag (se s. 154 i FAR:s ledamotsförteckning 1979) och hänvisar i övrigt till sitt remissvar på 1976 års förslag.

Svenska revisorsamfundet: SRS föreslår att följande mening tillägges 45 §. "Föreningsstämman kan utse en eller flera revisorssuppleanter".

5 Insatsränta

Kooperationsutredningen: Enligt 18 § andra stycket som i förslaget kvarstår oförändrad från nu gällande lag föreskrivs att annan utdelning än återbäring och efterlikvid får utgå med högst 5 % av inbetalda insatser. Ifrågavarande regel infördes först i 1951 års föreningslag. 5 % översteg vid denna tidpunkt i regel de allmänt gällande räntenivåerna. Sålunda utgjorde riksbankens diskonto vid årsskiftet 1950/1951 3 %. Under senare år har diskontot legat mellan 5 1/2 och 8 %. Även den långa låneräntan har stigit kraftigt under denna period och ligger nu för statslånen vid 10 1/2 %.

Det är från såväl kooperativ som samhällelig synpunkt angeläget att kapitalbildningen också inom den kooperativa sektorn stärks. En av vägarna för detta är ökningen av insatskapitalet. Det kan knappast råda något tvivel om att möjligheterna att anskaffa kapital genom höjning av insatserna ökas betydligt om föreningarna kan betala en ränta som ligger i nivå med de låneräntor som i övrigt gäller i samhället. Något principiellt hinder mot en höjning av den högsta tillåtna insatsräntan finns inte. Höjningen strider således inte mot vare sig den svenska eller internationella kooperationens grundsatser och innebär självfallet inte att kooperationens person-associativa karaktär förändras.

Det kan givetvis ifrågasättas om det finns anledning för statsmakterna att över huvud taget fastställa en högsta insatsränta för kooperativa före-

tag. Överskottets fördelning är, inom de ramar samhället i övrigt sätter, i allt väsentligt en fråga för organisationerna själva. Kooperationsutredningen har dock funnit det värdefullt att den kooperativa särarten markeras bl a när det gäller överskottsfordelningen. Därför bör föreningslagen även i fortsättningen innehålla regler om högsta insatsränta.

Kooperationsutredningen hemställer därför att föreningslagens regler om begränsningen av insatsräntan till högst 5 % ändras. Utredningen finner dock att – i överensstämmelse med internationell kooperativ praxis – även i fortsättningen begränsande regler bör finnas i föreningslagen. Enligt de överväganden som skett inom utredningen bör begränsningen knytas till ränteutvecklingen på kapitalmarknaden. Utredningen hemställer därför att begränsningen av insatsräntans maximala höjd knytas till gällande emissionsränta för långa statslån vid utgången av det räkenskapsår årsredovisningen avser.

För närmare belysning av frågan om insatsräntan hänvisas till en promemoria. Den kooperativa insatsräntan, som utarbetats inom utredningens sekretariat (se bilaga 2:1).

OK: Även föreliggande förslag har bibehållit den gamla regeln om att vinstutdelning i annan form än återbäring får fastställas till högst 5 % på inbetalda insatser. Vi vill i detta sammanhang hänvisa till de synpunkter som framfördes i vårt remissyttrande över 1976 års förslag, liksom också till kooperationsutredningens synpunkter. Finansieringsfrågorna är idag en av de verkligt stora frågorna för den kooperativa sektorn av näringslivet och har varit föremål för stort intresse inom kooperationsutredningen. Det torde framstå som alldeles uppenbart att den nuvarande begränsningen av insatsräntan till 5 % är starkt begränsande för ekonomiska föreningars möjligheter att finansiera sig med insatskapital. Ett fasthållande vid denna gräns kan därför allvarligt äventyra de ekonomiska föreningarnas möjligheter att framdeles försörja sig med riskvilligt insatskapital. Räntesatsen förefaller också godtyckligt vald, även om den, då den infördes, stod i en proportion till den allmänna räntenivån i samhället som inte var orimlig och även korresponderade med räntesatser i annan civilrättslig lagstiftning. I dagsläget saknas varje sådan anknytning.

I första hand synes det vara möjligt att helt avstå från begränsningar med avseende på insatsräntan. Om ett sådant steg inte skulle kunna tas, finner vi det rimligt att begränsa insatsräntan genom en anknytning på en helt annan nivå, förslagsvis till Riksbankens diskonto med någon marginal eller till den långa statslåneräntan.

HSB:s riksförbund: HSB avstyrker förslaget att bibehålla utdelningsbegränsningarna i 18 § FL.

För en tillfredsställande kapitalbildning på längre sikt torde det vara nödvändigt att den nuvarande begränsningen ändras. HSB anser inte att begränsningen bör slopas helt, men gällande begränsningar till 5 % som tillkommit under helt andra förutsättningar i fråga om allmänt ränteläge måste anpassas till nuvarande förhållanden.

Kooperationsutredningen har i sitt remissvar över förslaget anfört att begränsningen bör knytas till ränteutvecklingen på kapitalmarknaden. HSB ansluter sig till vad kooperationsutredningen anfört i detta hänseende. HSB är dock tveksam till om begreppet "emissionsräntan för långa statslån" kan anses tillräckligt definierat och föreslår att alternativ ytterligare övervägs och därvid exempelvis om inte en bindning i förhållande till riksbankens diskonto kan vara lämpligt som begränsningsdefinition.

KF: De förändringar som föreslås i § 18 gäller huvudsakligen en anpass-

ning till koncernbegreppet vid fastställande av vinsten samt består i övrigt av språklig omarbetning i överensstämmelse med aktiebolagslagen. Jämfört med nuvarande lag föreslås bestämmelsen, som maximerar insatsrättan till 5 %, kvarstå oförändrad. KF vill här hänvisa till de synpunkter, som kooperationsutredningen framfört om behovet av en uppmjukning av denna regel, som tillkommit under en tid med helt andra räntesatser än som gäller idag. Förbudet att betala mer än 5 % ränta gör det nu mycket svårt för ekonomiska föreningar att finansiera sig med insatskapital. Särskilt gäller detta om man i större grad skulle behöva begära kontanta inbetalningar av medlemmarna och inte som hittills enbart låta insatskapitalet tillväxa genom kvarhållen återbäring/efterlikvid jämte ränta. I praktiken är emellertid nuvarande skattelag, som innebär dubbelbeskattning på utdelningar, ett lika avgörande hinder och därför har KF till kooperationsutredningen hemställt att denna tar upp frågan om en översyn av såväl föreningslag som skattelagar i ett sammanhang för att ge föreningarna en tillfredsställande möjlighet att finansiera sig med eget kapital. I avvaktan härpå har KF inte några invändningar mot att nuvarande begränsningsregel t v kvarstår.

LRF: I 18 § andra st föreslås oförändrat kvarstå föreskriften att utdelning på inbetalda insatser får fastställas till högst 5 % per år.

Någon ränta på insatskapitalet utgår f n ej inom lantbrukskooperationen. I det år 1979 antagna lantbrukskooperativa handlingsprogrammet, fjärde grundsatsen, anges: "Föreningens nytta av insatskapitalet tillgodogöres medlemmarna i form av högre produktpris och lägre förnödenhetspriser. Om ränta skall utgå på insatskapitalet bör storleken begränsas." Denna löpande innebär att det för medlemmarna är fördelaktigare att få ett högre löpande avräkningspris i kombination med efterlikvid än att få ränta på insatskapitalet. Det primära hindret för räntebetalning är dock befintlig skattelagstiftning. Sker en ändring av nuvarande dubbelbeskattning uppkommer anledning för lantbrukskooperationen att ompröva sitt ställningstagande i fråga om erläggande av ränta på insatskapital.

Frågan om ränta på inbetalda insatser måste ses i samband med stärkandet av de kooperativa företagens egna kapital, där en av vägarna är en ökning av insatskapitalet. Kooperationsutredningen arbetar f n med hithörande frågor.

Ett skäl för att i lagen ange räntemaximering har varit att markera den ekonomiska föreningens karaktär av personassociation i jämförelse med aktiebolag, som är en kapitalassociation med syfte att ge högsta avkastning på aktiekapitalet.

Det lantbrukskooperativa handlingsprogrammets formulering att ränta på insatskapital bör vara begränsad innebär i överensstämmelse med internationell kooperativ praxis att viss maximinivå bör anges. Vid nuvarande inflationsnivå innebär räntenivån 5 % en negativ realränta före skatt. Enligt LRFs uppfattning bör räntan ligga på en nivå som står i paritet med vad som är normalt på kapitalmarknaden. Då gällande räntemaximering 1951 fastställdes till 5 % var riksbankens diskonto av storleksordningen 3 %. En maximering av insatsrättan bör kvarstå men starka skäl talar för att bindningen ej bör göras absolut utan knyts till utvecklingen på kapitalmarknaden, främst i form av den s k långa statslånerättan. Den genomsnittliga medlemstiden i lantbrukskooperativa föreningar överstiger 20 år. Det kan därför hävdas att de successivt inbetalda amorteringarna av en insatsskyldighet generellt sett är långfristigt bundna.

6 Följdlagstiftningen

6.1 Lagen (1956:216) om jordbrukskasserörelsen

Bankinspektionen: I den föreslagna lagtexten har gjorts hänvisningar till lagen om ekonomiska föreningar och till bokföringslagen. Inspektionen anser det angeläget att utformningen av de nya redovisningsreglerna i JKL samordnas med redovisningsreglerna för övriga bankgrupper. Som påpekats i bankinspektionens yttrande till regeringen 1977-02-25 över betänkanden, upprättade inom justitiedepartementet, (Ds Ju 1976:11) Förslag till lag om ekonomiska föreningar m m och (Ds Ju 1976:17) Följdlagstiftning till en ny föreningslag är det önskvärt att på motsvarande sätt som gäller beträffande de övriga banklagarna så långt som möjligt i JKL införa de nya bestämmelserna och inte hänvisa till bestämmelser i bokföringslagen.

I den sittande banklagsutredningen är redovisningsreglerna för föremål för utredning. Inspektionen vill därför inte gå in närmare på de föreslagna ändringarna i JKL. Det kan emellertid påpekas att banklagarnas värderingsregler i vissa avseenden avviker från bokföringslagens. I fråga om textvärdering av omsättningstillgångar krävs enligt banklagarna ej värdering enligt lägsta värdets princip.

Vidare har inspektionen den principiella uppfattningen att ifråga om uppskrivning av anläggningstillgångar och aktivering av good-will och vissa andra immateriella tillgångar det även framdeles bör gälla andra och restriktivare regler för banker än för andra företag.

Sveriges föreningsbankers förbund: Förbundet vill erinra om den pågående utredningen om banklagstiftningen. Enligt vad förbundet erfarit är avsikten att skapa en fullständig lag för föreningsbanksrörelsen och att denna i nu berört hänseende kommer att anpassas till övriga banklagar. I avvaktan på denna lagstiftning har vi ingen erinran mot de föreslagna ändringarna i föreningslagen och lagen om jordbrukskasserörelsen, under förutsättning att de av LRF anförda synpunkterna beaktas.

6.2 Bostadsrättslagen (1971:479)

Länsstyrelsen i Stockholms län: Länsstyrelsen vill i anslutning till vad tidigare anförts om revisionsreglerna framhålla att kvalificerad revision med stöd av § 46 mom 4 st 1 förslaget till föreningslag överhuvudtaget ej torde komma att få betydelse för bostadsrättsföreningar. Det är länsstyrelsens uppfattning att i vissa bostadsrättsföreningar föreligger ett icke tillgodosett behov av kvalificerad revision. Av praktiska skäl torde detta behov för närvarande ej alltid kunna tillgodoses genom utseende av revisor enligt § 48 föreningslagen.

Punkten 4 i övergångsbestämmelserna bör ej återges som en hänvisning till övergångsbestämmelserna i lagen om ändring i lagen om ekonomiska föreningar utan sakinnehållet bör upptas här.

HSB:s riksförbund: Bestämmelserna i 38 § sjätte stycket och 43 § andra stycket föreningslagen förefaller för bostadsrättsföreningarnas del onödigt betungande och avstyrks för dessas del. HSB föreslår därför att begränsning härvidlag sker genom att en undantagsbestämmelse införs i bostadsrättslagen.

6.3 Lagen (1972:262) om understödsföreningar

Försäkringsinspektionen: Inspektionen, som begränsar sitt yttrande till frågor som rör UFL, tillstyrker i princip de ändringar som föreslås i denna lag. Inspektionen vill dock framföra några synpunkter i vissa frågor.

Årsredovisningen (29 och 30 §§ UFL och 38 § EFL)

Bestämmelser om styrelsens årsredovisning finns intagna i 38–44 §§ i EFL. Ändringar föreslås av samtliga dessa paragrafer. För understödsförening skall genom hänvisning i 29 § UFL endast gälla de bestämmelser som föreslås i 38 § första och tredje – sjunde styckena.

För understödsförenings årsredovisning gäller i övrigt bokföringslagen (BL) och de från BL avvikande föreskrifter som utfärdas av försäkringsinspektionen med stöd av 30 § UFL.

I 38 § tredje stycket EFL, som föreslås gälla för understödsförening, har intagits vissa föreskrifter beträffande de poster som skall tas upp i resultaträkningen och balansräkningen. Det kan ifrågasättas om inte hänvisningen i 29 § UFL till nämnda stycke kan utgå. Föreskrifter i förevarande avseende kan i stället lämpligen ingå i de närmare föreskrifter beträffande årsredovisningen som utfärdas av försäkringsinspektionen med stöd av 30 § UFL.

I 38 § sjunde stycket EFL, som även föreslås gälla för understödsförening, har intagits föreskrift bl a om att styrelseledamot på avskrift av den årsredovisning, som skall hållas tillgänglig för envar hos föreningen, skall teckna bevis innehållande uppgift om föreningsstämmans beslut beträffande föreningens vinst eller förlust.

För fondbildningen inom understödsförening gäller bestämmelserna i 23 § UFL. Där föreskrivs att vid bokslut för varje verksamhetsgren till en försäkringsfond för denna skall avsättas vad som av intäkterna ej åtgått för kostnader under räkenskapsåret. Avsättning av medel från försäkringsfonden till s k fria fonder (återbäringsfonder) regleras av bestämmelser i föreningens stadgar.

Till skillnad från vad som gäller för ekonomiska föreningar gäller alltså för understödsföreningarna att föreningsstämman inte fattar beslut om föreningens vinst eller förlust enligt årsredovisningen. Föreningsstämman inom understödsföreningarna fattar däremot regelmässigt beslut om disponeringen av de belopp som enligt bestämmelserna i stadgarna avsatts till fria fonder. Sådana beslut, som avser återbäring till medlemmarna, fattas i regel inte varje år utan endast i samband med försäkringsteknisk utredning, som förening enligt UFL skall låta verkställa minst vart 5:e år.

I 38 § sjunde stycket EFL har även intagits en bestämmelse om att styrelseledamot på avskrift av årsredovisningen skall teckna bevis om att resultaträkning och balansräkning fastställts med uppgift om fastställelse dagen. Något behov av en sådan bestämmelse för understödsförening torde inte föreligga mot bakgrund av att alla understödsföreningar är skyldiga att årligen till försäkringsinspektionen insända avskrift av såväl årsredovisningen som av protokollet från den föreningsstämma där årsredovisningen blivit framlagd. De till inspektionen insända handlingarna utgör "offentliga handlingar" hos inspektionen.

Med hänvisning till vad ovan anförts föreslår inspektionen att hänvisningen i 29 § UFL till 38 § sjunde stycket EFL utgår.

Revisionsberättelsen (31 § UFL och 51 § EFL)

Enligt hänvisning i 31 § UFL skall 51 § EFL, som innehåller bestämmel-

ser om revisionsberättelsen, gälla i tillämpliga delar för understödsförening.

Andra och tredje styckena av 51 § EFL innehåller föreskrifter om uttalanden som skall göras i revisionsberättelsen. I båda dessa stycken förekommer uttrycket "denna lag". Revisionsberättelsen skall bl a innehålla uttalande, huruvida årsredovisningen uppgjorts enligt "denna lag". Det kan i klarhetens intresse ifrågasättas om inte ett förtydligande bör göras i UFL. Förslagsvis kan detta ske genom ett tillägg till 31 § UFL om att vid tillämpningen av 51 § EFL skall iakttas att när där talas om "denna lag" även avses UFL.

Övergångsbestämmelserna

I punkt 2 i förslaget till övergångsbestämmelser till UFL hänvisas till 46 § 1 mom tredje och fjärde styckena EFL. Hänvisningen till fjärde stycket kan utgå, eftersom begreppet "dotterförening" eller "dotterföretag" inte definieras i UFL. Något behov av att f n införa en sådan definition för understödsföreningarna föreligger inte.

Sammanfattning

Försäkringsinspektionen tillstyrker utredningens förslag till ändringar i UFL med följande undantag.

1. Hänvisningen i 29 § UFL till 38 § tredje och sjunde styckena EFL utgår.

2. I 31 § UFL görs ett tillägg som klarlägger att med uttrycket "denna lag" i 51 § EFL avses såväl UFL som EFL.

3. Hänvisningen i övergångsbestämmelserna till UFL till 46 § mom. 1 fjärde stycket EFL utgår.

Svenska livförsäkringsföreningars riksförbund och Pensionskassan SHB:

Allmänt

Av promemorian framgår, att ny lag om ekonomiska föreningar inte skall genomföras f. n. Däremot läggs fram förslag till nya redovisningsregler i lagen om ekonomiska föreningar (EFL). Härav föranlett förslag till följdändringar i UFL har upprättats med bibehållande av hänvisningar till EFL.

Åberopande vårt yttrande 1977-02-22 rörande 1976 års förslag till ny EFL och till följdändringar i UFL får vi åter framföra vårt starka önskemål om att hänvisningar i UFL till annan lagstiftning undviks. Vi erinrar därvid om att Näringsutskottet i sitt betänkande 1976/77: 51 hemställde om att hänvisningar i UFL till EFL skulle tas bort, vilken hemställan bifallits av Riksdagen.

En helt ny lag om ekonomiska föreningar kommer måhända om ett par år. Vi utgår ifrån, att en sådan lag inte kommer att ändra redovisningsreglerna eller andra bestämmelser för understödsföreningarna. Med nuvarande uppbyggnad av UFL krävs dock med en ny EFL formella ändringar av UFL. Sådana ändringar undviks dock om UFL redan nu omarbetas till en lag utan hänvisningar till EFL enligt Riksdagens nyssnämnda beslut.

Hänvisningen i 29 § UFL till 38 § sjunde stycket EFL

I 38 § sjunde stycket EFL enligt förslaget skall visst bevis antecknas om fastställelsen av resultaträkningen och balansräkningen samt om föreningsstämmans beslut beträffande vinst eller förlust.

Bestämmelser om fondbildning finns i 23 § UFL och i föreningarnas stadgar.

Resultaträkningens överskott eller underskott är normalt inte vinst eller förlust för en understödsförening i samma mening som för en ekonomisk förening. Understödsföreningar bedriver försäkringsrörelse, som kräver särskilda, inte årligen återkommande bedömningar av redovisningens resultat. Många understödsföreningar måste minst vart 5:e år låta aktuarie upprätta försäkringsteknisk utredning av föreningens ställning (21 § UFL).

Av anförda skäl anser vi att bestämmelserna i 38 § sjunde stycket EFL inte fyller något behov när det gäller understödsföreningar samt att dessa bestämmelser dessutom är vilseledande för understödsföreningarna. Hänvisningen i 29 § UFL till detta lagrum bör sålunda utgå.

Hänvisningen i 31 § UFL till 51 § EFL

I 51 § andra och tredje styckena EFL enligt förslaget föreskrivs att revisorerna skall göra uttalande bl. a. om årsredovisningen upprättats "enligt denna lag" och när styrelseledamot handlat i strid "mot denna lag". Enligt förslaget till 31 § UFL skall dessa bestämmelser gälla i tillämpliga delar för understödsföreningarna. Det måste för understödsföreningarna framstå som oklart om med "denna lag" avses EFL eller såväl EFL som UFL. Då det senare torde vara avsett bör ett förtydligande intas i 31 § UFL.

Sammanfattning

Vi anser att UFL inte bör innehålla hänvisningar till EFL. Promemorians förslag till ändringar av UFL, som sålunda avstyrkes av formella skäl, bör ersättas med en ny UFL utan hänvisningar till EFL.

I sak har vi intet att erinra de föreslagna ändringarna av UFL. Dock anser vi, att hänvisningen i 29 § UFL till 38 § sjunde stycket EFL bör utgå, samt att ett förtydligande av orden "denna lag" i 51 § andra och tredje styckena EFL bör lämnas i 31 § UFL.

Sparinstitutens pensionskassa: Sparinstitutens Pensionskassa, försäkringsförening, (SPK) har till syfte att administrera tjänstepensionsförmånerna för de anställda inom spar- och föreningsbanksrörelserna. Till SPK var vid årsskiftet 181 arbetsgivare anslutna, antalet medlemmar var 16 927 varav 897 uppbar antingen ålders- eller sjukpension. Dessutom utbetalas efterlevandepension till 177 personer. SPK:s avgiftsinkomst 1978 var drygt 79 miljoner kronor och de sammanlagda fonderna uppgick per ultimo 1978 till drygt 597 miljoner kronor.

SPK som har tagit del av rubricerade promemoria och vill med anledning härav framföra följande synpunkter. Lagen om understödsföreningar, UFL, är skriven med hänvisningar till lagen om ekonomiska föreningar (EFL). Detta förhållande anser SPK vara otillfredsställande. SPK anser således att UFL skall vara skriven som en självständig lag utan några hänvisningar till EFL. I detta stöds vi även av Näringsutskottets yttrande 1976/77: 51 i vilket man hemställde att hänvisningar i UFL till EFL skulle tas bort, vilken hemställan Riksdagen biföll.

I 29 § UFL hänvisas till 38 § sjunde stycket EFL. Denna hänvisning torde inte fylla något behov eftersom understödsföreningarnas överskott eller underskott inte normalt är vinst eller förlust för en understödsförening i samma mening som för en ekonomisk förening.

Sammanfattningsvis anser SPK att UFL inte bör innehålla hänvisningar till EFL. SPK avstyrker därför förslaget till ändringar i UFL och föreslår att det i stället utarbetas en ny UFL utan hänvisningar till EFL.

6.4 Lagen (1973: 370) om arbetslöshetsförsäkring

Arbetslöshetskassornas samorganisation (SO): Med hänsyn till de intressen SO har att företräda, finner SO inte anledning att ingå på någon granskning av den föreslagna nya lagen om ekonomiska föreningar.

Följdlagstiftningen i lagen om arbetslöshetsförsäkringen berör 60, 61, 62, 79 och 102 §§.

Då föreslagna ändringar till lag om arbetslöshetsförsäkring i Ds Ju 1979: 14 huvudsakligen är av redaktionell art och ej behöver föranleda att normalstadgarna för försäkringen behöva omarbetas, har SO ingen erinran mot föreslagna ändringar i lagen.

**Bilaga till kooperationsutredningens yttrande över
Nya redovisningsregler för ekonomiska föreningar m. m.
(Ds Ju 1979: 14)**

Den kooperativa insatsräntan

Disposition:

Bakgrund

Två principer

Terminologi

Ideologi

Historik

Föreningslagen

Beskattning

Kooperativa kapitalproblem

Kooperativ praxis

Kooperativa grundsatser

Konsumentkooperationen

Lantbrukskooperationen

Utlandet

Överväganden

Kooperativ svaghet

Inflationen

Ideologi

Sammanfattning

Förslag

Bilagor:

1 Några räntesatser

2 Långa kapitalräntan, en orientering

3 Diagram diskontot – långa räntan

Den kooperativa insatsröntan

I 1951 års föreningslag (FL) infördes bestämmelsen om en begränsning av den kooperativa överskottsutdelningen. Begränsningen återfinns i 18 § andra stycket och lyder:

”Utdelning, som beräknas annorledes än i förhållande till den omfattning vari medlemmarna deltagit i föreningens verksamhet eller denna eljest tagits i anspråk, må fastställas till högst fem procent för år å inbetalda insatser.”

I justitiedepartementets promemoria Ds Ju 1979: 14 ”Nya redovisningsregler för ekonomiska föreningar m. m.” upprepas bestämmelsen om den kooperativa vinstutdelningens begränsning. Formuleringen i den nya 18 § är identisk med den i FL.

Kooperationsutredningen har funnit att denna lagbestämmels principiella innehåll bör kvarstå, men förordar att procentsatsen höjs och görs flexibel så att den bättre överensstämmer med nuvarande och framtida räntenivå på kapitalmarknaden.

Bakgrund

Två principer

I aktiebolag förekommer endast en form av vinstutdelning, nämligen utdelning på aktier. I ekonomiska föreningar finns två möjligheter att fördela överskottet, dels i form av återbäring/efterlikvid, dels i form av kapitalränta.

Dessa båda utdelningsformer bygger på två skilda principer. Återbäring/efterlikvid är en överskottsutdelning som beräknas i proportion till den omfattning vari medlemmarna under året tagit föreningens tjänster i anspråk. Kapitalröntan däremot utgår i förhållande till medlemmens kapitalinsats. Kapitalröntan är – tekniskt sett – Kooperationens motsvarighet till bolagens aktieutdelning. Återbäring/efterlikvid är av renodlat kooperativ karaktär.

Terminologi

Termen ”ränta” på insatser motsvaras av termen ”utdelning” på aktier. Enligt gängse språkbruk är ”ränta en kapitalersättning som långgivaren betalar till låntagaren efter en i förväg avtalad räntesats. Den kooperativa kapitalröntan, i Kooperationen ofta benämnd ”insatsröntan”, är dock liksom aktieutdelningen en förräntning av ett riskbärande ägarkapital. Insatsröntan utgår först när verksamhetsårets ekonomiska resultat är känt. Insatsröntan är således villkorlig till skillnad från traditionell ränta som är avtalad.

Terminologin i FL anknuter till språkbruket i bokförings- och aktiebolagslagarna och den kooperativa kapitalröntan betecknas i lagen som ”vinstutdelning” på insatser. Termen ”insatsränta” däremot anknuter till internationellt kooperativt språkbruk och används fortsättningsvis i denna text.

Ideologi

Enligt kooperativ ideologi skall produktionsfaktorn kapital i ett kooperativ ha ingen eller begränsad ersättning. Den viktiga produktionsfaktorn i ett kooperativ anses vara medlemmarnas/ägarnas prestationer, dvs köp hos eller leverans till föreningen eller dylikt. Det kooperativa företagets överskott *uppstår* framför allt genom medlemmarnas prestationer och

överskottet *fördelas* i kongruens härmed som återbäring/efterlikvid, dvs. med medlemmarnas prestationer som fördelningsnyckel.

De kooperativa principerna har traditionellt en jordnära förankring. När det kooperativa företaget arbetar i en marknadsekonomi där kapitalet normalt tillerkänns en viss ersättning (ränta eller utdelning) så bör också det kooperativa företaget ges denna möjlighet för att tilldra sig nödvändigt kapital. Kooperatörerna accepterar kapitalränta inte som en genuin del av de kooperativa principerna utan som en nödvändighet. Mot det nödvändiga men främmande inslaget krävs en vakthållning, och denna tar sig uttryck i kravet på kapitalröntans begränsning. Kapitalet skall få en *rimlig* ersättning, men heller inte mer.

Detta synsätt stadfästes i FL. Den som tillskjuter kapital till ett kooperativt företag bör tillerkännas rätten till en rimlig kapitalersättning.

Historik

Den kooperativa traditionen att begränsa ägarkapitalets ersättning har sina rötter i 1800-talets engelska Kooperation. Formellt överfördes denna praxis till den svenska konsumentkooperationen i KF:s mönsterstadgar 1907.

År 1899 publicerade G H von Koch en skrift med titeln "Om arbetarnas konsumtionsföreningar i England" varvid han vid beskrivning av vinstens fördelning konstaterade att "ränta betalas å medlemmarnas kapital efter 5 procent". Denna skrivning kom att påverka KF:s första mönsterstadgar från år 1907.

I E H Thörnbergs skrift 1907 "Den kooperativa rörelsen" konstaterades: "En annan utomordentligt viktig princip, hvilken utgör en ingående del af Rochdalesystemet sådant detta fullbordades af de tjuogoåttio ylleväfvarna, är denna: Ingen utdelning å andelskapitalet, hvilket endast tillgodoräknas en viss ränta. Affärens öfverskott fördelas bland medlemmarna i förhållande till de af dem gjorda inköpen. Man anser till och med att man i detta sammanhang ej bör tala om vinstutdelning utan om återbetalning. De franska kooperatörerna använder uttrycket "ristourne", som egentligen betyder återgång."

Redan i KF:s första mönsterstadgar som antogs år 1907 inskrevs principen om begränsad kapitalränta och även nivån knöts direkt till den omnämnda engelska på fem procent. Formuleringen löd: "Övrig vinst fördelas med högst 5 procent på andelskapitalet".

Vid 1912 års upplaga av B-stadgarna konstaterade sekreteraren K Eriks-son i KF:s styrelse: "Genom denna begränsning av räntan skiljer sig den kooperativa föreningen på ett avgjort sätt från de vanliga aktiebolagen som ha obegränsad utdelning på aktiekapitalet. Aktiebolaget är en *kapitalförening* under det att konsumtionsföreningen är *personförening*".

I den konsumentkooperativa ideologen Anders Örnes skrift om "De sju grundsatserna" (1919–1952) anför följande: "Den uppåt fixerade ränta på insatskapitalet, som föregångarna från Rochdale fastslog som en av grundsatserna för sitt företag, hör med till den kooperativa föreningens väsentliga kännetecken. Det kooperativa företaget bör betala sådan ränta på medlemmarnas insatser, att det i längden blir lika fördelaktigt för medlemmarna att placera sina medel hos detsamma som i exempelvis sparbankerna eller de vanliga affärsbankerna. Både att betala högre och lägre är felaktigt".

Föreningslagen

I den utredning som tillsattes 1945 för att bereda en ny lagstiftning om ekonomiska föreningar ingick också Albin Johansson, KF:s verkställande direktör 1924–1957. Han lär där ha föreslagit att bestämmelsen om högst 5 procents insatsränta skulle medtas i föreningslagen. Så blev också fallet.

I utredningens överväganden ingick likaså en skrivelse från KF:s styrelse till regeringen angående förbättrad lagstiftning rörande kapitalbildningen inom ekonomiska föreningar och aktiebolag. I skrivelsen, daterad 1933, förordades att "viss begränsning beträffande rätten för ett företag att till sina delägare betala ränta å gjorda insatser eller lämna utdelning skulle gälla intill dess företagets behov av eget kapital kunde anses fyllt".

Utredningens (SOU 1949: 17) överväganden angående en maximering av insatsräntan är mycket kort. Där sägs: "Utredningen har funnit det önskvärdt att genom en lagbestämmelse maximera vinstutdelningen i förhållande till det inbetalda insatskapitalet till 5 procent för år. Föreskrift härom har upptagits i förevarande stycke. Det betyder uppenbarligen ej att i stadgarna måste fixeras en viss räntesats för nu ifrågakvarande utdelning. Genom föreskriften understrykes att föreningarna ej, såsom aktiebolagen, äro kapitalammanslutningar".

Förslaget om en maximerad vinstutdelning till fem procent för år accepterades på det stora hela av remissinstanserna (prop 1951: 34). Vissa organisationer utanför Kooperationen – t. ex. några handelskammare, Sveriges advokatsamfund – avstyrkte förslaget med hänvisning till att bärande skäl saknats för att begränsa rätten till vinstutdelning så länge konsolideringskravet tillgodosetts.

Flera remissorgan – länsstyrelsen i Malmöhus län, Skånska lantmännens centralförening u p a och Föreningen skånska andelsslakterier u p a – erinrade om vissa vanskligheter bl. a. vad gällde fastställandet av ett fixerat procenttal. "Därest en maximering av vinstutdelningen anses böra införas torde i varje fall denna böra ske så, att högsta utdelningsprocenten göres rörlig i relation till ränteläget."

Departementschefens kommentar till erinringarna om ett fixerat tak var följande "Att ställa begränsningen av utdelningen å inbetalda insatser i relation till det allmänna ränteläget torde knappast vara ändamålsenligt. Den av utredningen föreslagna högsta procentsatsen, fem procent, synes vara lämpligt avvägd".

Beskattning

Överskotts fördelning som avser återbäring/efterlikvid är avdragsgill för föreningen. Insatsräntan är däremot inte avdragsgill.

Skattelagstiftningen åtskiljer således dessa båda former av överskotts fördelning. Den mer kooperativa och dominerande formen, dvs. återbäring/efterlikvid, behandlas mildare än insatsräntan. Insatsräntan jämställs i beskattningshänseende med aktieutdelning och beskattas i princip både hos förening och medlem.

Principen om dubbelbeskattning genombryts i praktiken inom konsumentkooperationen. Insatskapitalets ringa storlek (200 kronor) och den låga räntesatsen (fem procent) gör att ränteintäkten hos medlemmen ofta faller inom ramen för det s. k. sparavdraget (800 kronor för ogifta och 1 600 kronor för äkta makar). Ränteintäkten blir därmed obeskattad.

Om fem procent av insatskapitalet utdelades skulle lantbrukaren regelmässigt bli beskattad för åtminstone en del av ränteintäkten. Av denna

anledning blir insatsrätten en dyr utdelningsform inom lantbrukskooperationen jämfört med återbäring/efterlikvid.

Kooperativa kapitalproblem

Under 1978 och 1979 har KF och LRF vid två tillfällen särskilt uppmärksammat de kooperativa kapitalproblemen och behovet av en snabb lösning av dessa inom kooperationsutredningens ram. I en KF-promemoria benämnd "Kooperativ kapitalbildning" (1979-02-20) och överlämnad till kooperationsutredningen sägs bl. a. följande:

"Av den ovan lämnade översikten har framgått att soliditeten för kooperationen undergått en allvarlig försämring på grund av inflation och dåliga konjunkturer. Den sedan år 1951 i föreningslagen föreskrivna maximeringen av insatsrätten till högst 5 % utgör redan vid en årligen fortskridande försämring av penningvärdet med mer än 5 % en negativ realränta, och detta alltså före skatt. Då insatsrätten dessutom är dubbelbeskattad, är den siffermässiga maximeringen av denna i föreningslagen ett direkt hinder för konsumentföreningarnas anskaffning av eget kapital".

I en KF-promemoria "angående vissa punkter i justitiedepartementets förslag till ny lag om ekonomiska föreningar (Ds Ju 1976: 11)" sägs bl. a. följande:

"Föreningarna måste – framför allt ur kapitalanskaffningssynpunkt – ha möjlighet att betala en rimlig ränta på det kapital som medlemmarna tillskjuter. En begränsad utvidgning av ränteutdelningsrätten rubbar inte de kooperativa principerna. Då räntan i 1951 års föreningslag låstes vid 5 procent, motsvarade detta en räntenivå som med två procentenheter översteg gällande diskonto. Riksbankens diskonto, som alltsedan 1945-02-09 legat på 2 1/2 procent hade 1950-12-01 höjts till 3 procent.

Diskontot har de senaste fem åren fluktuerat mellan 5 1/2 och 7 procent, för att vid senaste ändringen, 1976-10-04, höjas till 8 procent. Mot bakgrund av räntenivåns utveckling sedan 1951 och med hänvisning till vad ovan anförts om en rimlig ränta på insatskapitalet föreslås att utrymmet för vinstutdelning i förhållande till inbetalda insatser ökas. Ett tänkbart förslag är att insatsrätten maximeras till en procentsats motsvarande riksbankens officiella diskonto vid utgången av det räkenskapsår årsredovisningen avser. Den enskilda föreningen får då möjlighet att inom det i lagen givna utrymmet fastställa en för föreningen lämplig räntefot".

Kooperativ praxis

Insatsränta förekommer traditionellt enbart inom konsumentkooperationen. Lantbrukskooperationen har under överskådlig tid inte tillämpat denna typ av överskottsfordelning med hänvisning till gängse kooperativ utdelningspraxis i form av återbäring/efterlikvid.

Kooperativa grundsatser

Inom både konsument- och lantbrukskooperationen regleras behandlingen av insatsrätten i de kooperativa grundsatserna, som är praktiska handlingsregler fotade på kooperativ ideologi.

Den internationella kooperativa alliansen, IKA, som är de kooperativa organisationernas huvudorgan, föreskriver som villkor för medlemskap (art 8, 3 §): "Insatskapitalet skall erhålla en begränsad ränta, om ränta överhuvudtaget skall utgå".

IKA-stadgarna har överförts till grundsatserna inom svensk kooperation. KF:s fjärde grundsats lyder: "Begränsad kapitalränta och återbäring i förhållande till gjorda köp".

I lantbrukskooperationens handlingsprogram, antaget av 1979 års riksförbundsstämma, lyder fjärde grundsatsen: *"Föreningens nytta av insatskapitalet tillgodogörs medlemmarna i form av högre produktpriser och lägre förnödenhetspriser. Om ränta skall utgå på insatskapitalet skall storleken begränsas"*.

Konsumentkooperationen

Inom konsumentkooperationen används insatsränta traditionellt som överskottsfordelning parallellt med återbäring. Kooperativa förbundet fördelar dock överskottet till sina medlemsföreningar enbart i form av ränta på insatskapital. Under 1978 uppgick redovisat nettoöverskott i KF till 26,8 miljoner kronor varav 22,3 miljoner som insatsränta medan återstoden fonderades.

Bland konsumentföreningarna, fördelades överskottet (116 miljoner kronor 1978) i proportionerna 13 procent (14 miljoner kronor) som insatsränta och 87 procent (92 miljoner kronor) som återbäring efter gjorda köp. Under 1977 betalade endast tre föreningar av samtliga 170 lägre ränta än fem procent medan 21 föreningar utdelade ingen alls. Den övervägande delen av konsumföreningar använder sig således av insatsränta och när också det lagfästa räntetaket.

Konsumentkooperationen har traditionellt hävdats att familjesparandet inom kooperationen är ett verktyg för kooperativ utveckling och för medlemmen samtidigt ett främjande av *sund hushållsekonomi*. Sparmomentet har motiverat en rimlig ersättning till det sparade kapitalet.

Lantbrukskooperationen

Lantbrukskooperationen markerar i sitt handlingsprogram en principiellt restriktiv hållning till användningen av insatsränta. I praktiken brukas heller inte insatsröntan som överskottsfordelning av vare sig samverkansorganisationer eller föreningar.

Handlingsprogrammet utvecklar problemställningen genom bl. a. följande kommentarer: *"Under förutsättning att medlemmens insatsskyldighet så nära som möjligt ansluter till hans utnyttjande av föreningen talar både praktiska, ekonomiska och ideologiska skäl för att överskotten bäst fördelas genom prissättningen på levererade eller köpta produkter Till detta kommer ett skattetekniskt skäl. Eftersom ränta på insatser likställs med utdelning på aktier blir pengarna dubbelbeskattade. Dels får föreningen betala skatt på sitt överskott, dels får medlemmarna, om de inte kan utnyttja avdragen för ränteinkomster, skatta för kapitalinkomsten Lantbrukskooperationen har hittills inte givit någon ränta på insatser utan endast på lån som upptagits av medlemmarna. Så länge nuvarande skattelagstiftning gäller bör denna linje tillämpas"*.

Utlandet

Den kooperativa principen om en begränsning av insatsröntan är fast förankrad i internationell praxis. Enligt IKA skulle Sverige år 1977 ha det lägsta taket av alla länder som alls tillämpar en begränsning av insatsröntan. Räntetaket fördelade sig då enligt följande:

Sverige	5 procent
Frankrike	6 procent
Storbritannien	7,5 procent
USA-Kanada	8 procent
Indien	9 procent
Japan	10 procent

Överväganden

Tre huvudskäl kan anses föreligga för att höja den lagfästa maximeringen av insatsräntan.

Kooperativ svaghet

För det första: Kooperationens försörjning med eget kapital utgör en svaghet i den kooperativa kapitalbildningen, vilken principiellt skiljer sig från motsvarande problem i det enskilda näringslivet.

Det kan här räcka med konstaterandet att den kooperativa huvudprincipen för försörjning av riskkapital bygger på självfinansiering, dvs. fortlöpande återföring av rörelsegenererade överskottsmedel till individuell uppbyggnad av insatskapital och till kollektivt fonderade medel. När så överskotten uteblir påfylls heller inte det egna kapitalet.

Detta leder automatiskt till en försvagning av soliditeten. Eftersom Kooperationen samtidigt är utestängd från externa kapitalkällor på kapitalmarknaden – en självvald "isolering" för att värna om kravet på kooperativ självständighet i enlighet med grundläggande kooperativ ideologi – markeras än mer hämningen i de kooperativa organisationernas rörelsefrihet vad gäller försörjningen med eget kapital.

Inflationen

För det andra: Inflationen har två effekter av betydelse för insatsräntans höjd.

– Stigande inflationstal och sjunkande kapitalförräntning (lönsamhet) sänker företagets soliditet. Enligt kooperationsutredningens finansanalytiska kartläggning har de kooperativa företagens soliditet sjunkit i minst samma takt som soliditeten för övrigt näringsliv under den senaste femårsperioden.

En fortlöpande urholkning av företagets soliditet påverkar negativt företagets finansiella motståndskraft, deras kreditkapacitet och investeringsvilja. Att på nytt vända näringslivets soliditetskurva uppåt har på senare år haft hög angelägenhetsgrad hos statsmakterna. Flera åtgärder har därvid vidtagits, nämligen bl. a. utvidgningen av Annell-lagstiftningen och införandet av en fjärde AP-fond samt det värdesäkra skattesparandets aktiefondsalternativ.

Gemensamt för dessa åtgärder har varit att söka vidga företagets bas av riskkapital och på så vis höja deras lånekapacitet och expansionsmöjligheter. *Ingen av dessa åtgärder är vare sig tekniskt eller principiellt omedelbart tillämpbara på kooperativa företag. Ett väsentligt hinder är därvid insatsräntans lagfästa maximering till fem procent.*

– En andra inflationseffekt är att senare års penningvärdeförsämring regelmässigt överstigit femprocentsgränsen och att realräntan på insatser därmed blir starkt negativ. Medlemmens sparkapital – som i detta fall också bär viss risk – kompenseras inte ens med en räntenivå som utgår på kooperativ sparkassa eller på sparkassekonto i bank (bilaga 1). Den lagfästa maximeringsnivån urgröper således kapitalet snabbare än vad som är fallet till och med på lägsta bankräkning.

Riksbankens officiella diskonto har traditionellt haft viss normgivande effekt på Kooperationens egen bedömning av rimliga räntetak. Genom efterkrigstidens mer aktiva penningpolitik, det senaste decenniets starka inflationstakt och valutapolitiska oro har diskontot förändrats allt oftare. Skillnaden har accentuerats mellan å ena sidan penningmarknaden, dis-

kontot och de korta ränterörelserna och ä den andra sidan kapitalmarknaden och dess lugnare räntesättning.

När KF år 1907 inskrev en räntemaximering på fem procent i sina stadgar pendlade diskontot mellan 6 och 7 procent. Under 1930-talet sjönk diskontot under femprocentnivån, och 1949, dvs. vid utarbetandet av ny föreningslag var diskontot tre procent. Först 1957 nådde diskontot femprocentnivån och år 1966 genombröts denna för första gången efter kriget och sattes till 6 procent. År 1969 togs steget till 7 procents diskonto och 1976 till 8 procent (se diagram bilaga 3).

Redan år 1957 tangerade således diskontot 1951 års lagfästa räntetak medan större delen av 1970-talet dominerats av en betydligt högre räntnivå. Även den långa låneräntan har stigit kraftigt under denna period och ligger nu för statslånen vid 10 1/2 procent. (Se bilaga 2).

Ideologi

För det tredje: De kooperativa principerna var under 1960-talet föremål för översyn inom en särskild IKA-kommitté. Begränsningen av den kooperativa insatsrätten diskuterades då mot bakgrund av de kapitalförsörjningsproblem som inflationen ger upphov till. En ökad flexibilitet av insatsrätten och med anknytning till den allmänna räntesättningen i samhället förordades av kommittén. Där ingick också Mauritz Bonow, KF, som skriver:

”De svårigheter som inflationsproblemet aktualiserar för hela kapitalfrågans lösning berörs indirekt på det sättet att man förordar ett mer ”elastiskt” system för begränsning av räntan. Enligt kommittén kan detta inte anses strida mot den grundläggande principen. Kommittén rekommenderar att begränsningen skall anknytas till trenden för de långfristiga räntevariationerna, alltså ej anpassas till kortfristiga förändringar på penningmarknaden”. *

Den kooperativa ideologin accepterar således att begränsningen av insatsrätten görs flexibel för att inte försvåra kooperativ kapitalbildning.

Sammanfattning

De kooperativa företagens anskaffning av riskkapital är föremål för speciellt intresse från kooperationsutredningens sida. Sjunkande soliditet är allmänt förekommande i näringslivet men är inom Kooperationen ett problem av speciell dignitet. Den kooperativa självfinansieringsprincipen sätts ur spel vid otillfredsställande lönsamhetsnivå och de kooperativa organisationernas institutionella miljö är annorlunda än de enskilda – börsnoterade – företagens eftersom en naturlig tillgång saknas till en öppen riskkapitalmarknad, dvs. aktiebörs.

I syfte att underlätta försörjningen med riskkapital för de ekonomiska föreningarna överväger kooperationsutredningen åtgärder vilka skulle ge de kooperativa föreningarna likartade möjligheter med de enskilda företagen. Det gäller i första hand en anpassning av villkoren vad gäller Annelagstiftningen, det värdesäkra skattesparandets aktiefondsalternativ samt fjärde AP-fonden.

Syftet med utredningsarbetet är bl. a. att de kooperativa företagen skall ges tekniska möjligheter att införskaffa ytterligare riskkapital. Dessa möj-

* KF promemoria 1977: ”Vad är Kooperation”?

ligheter kan lättare utnyttjas om företagen tillåts erbjuda en rimlig förräntning av insatskapitalet.

En sådan förräntning är inte möjlig genom räntetaket i FL på fem procent och som föreslås ha fortsatt giltighet i justitiedepartementets promemorior Ds Ju 1976: 11 och Ds Ju 1979: 14. Därmed försvaras för Kooperationen bl. a. en höjning av insatsskyldigheten.

Begränsningen av insatsräntan till fem procent har också åberopats som skäl för att inte utvidga Annell-lagstiftningen till att också gälla ekonomiska föreningar (jfr prop. 1978/79: 50 s. 51).

Ett upphävande av lagbestämmelsen om ett femprocentigt insatstak synes därför starkt motiverad. Nuvarande begränsning bör ersättas av en ny begränsning. Det finns starka skäl att redan nu ta upp frågan om en ändring av gällande maximeringsnivå på insatsräntan eftersom denna direkt berörs i promemorian om Nya redovisningsregler för ekonomiska föreningar.

Som ersättning till gällande maximering på fem procent föreslår kooperationsutredningen att den nya nivån knyts till emissionsräntan för långa statslån.

Den långsiktiga bundenheten av det kooperativa insatskapitalet motiverar att dess förräntning knyts till marknaden för långa lån. Emissionsräntan för långa statslån har sedan 1971 varit ständigt stigande vilket bl. a. speglar riksbankens önskan om en inflationsanpassning av det långa kapitalet. Samtidigt begränsas nivån uppåt genom industrins behov av en rimlig kostnad för investeringskapitalet.

Den långa räntan löper i lugnare takt än den korta penningräntan som styrs av diskontots förändringar. Den långsammare och mer stabila förändringstakten hos långa räntan överensstämmer med insatskapitalets långsiktiga karaktär. Det kooperativa insatskapitalets uppsägningstid är ett till fem år. Kapitalet är dock bundet lika länge som medlemmen önskar utnyttja föreningens tjänster. Sparkapitalet utfås först när medlemmen utträder ur föreningen.

Emissionsräntan för långa statslån uppgår f. n. till 10 1/2 procent, en nivå som överstiger diskontots med 2 1/2 procent och räntan på allmän sparkassa med 3 1/4 procent (bilaga 1). Nivån överensstämmer med räntan på KF:s femårsreverser.

Om den lagfästa maximeringen av insatsräntan kan sättas i nivå med långa räntan så ger detta en tillfredsställande takhöjd på räntesättningen. Begränsningen existerar, men ger samtidigt en finansiell handlingsfrihet för föreningar med olika betalningsförmåga.

En anknytning av den lagfästa maximinivån på insatsräntan till räntan på långa statslån överensstämmer med IKA:s internationellt normgivna begränsning för kapitalräntan på kooperativa insatser.

Förslag

Som ersättning till den i föreningslagen inskrivna begränsningen på fem procent föreslår kooperationsutredningen att insatsräntans maximala höjd knyts till emissionsräntan för långa statslån vid utgången av det räkenskapsår årsredovisningen avser.

Med denna anpassning av insatsräntans begränsning till en rimlig räntenivå förändras inte den ekonomiska föreningens karaktär av personassociation. Kooperationsutredningen anser att denna lagbestämmelses bibehållande har ett värde för att understryka den ekonomiska föreningens kooperativa karaktär.

Några räntesatser per 27/9 1979

Diskonto	= 8 %
Sparkasseräkning	= 7 1/4 %
Kapitalkonto	
(12 mån. uppsägning)	= 8 1/2 %
Tvåårsräkning	= 9 1/4 %
Em. räntan långa lån	= 10 1/2 %
KF:s femårsreverser	= 10 1/2 %

Den långa kapitalräntan

En orientering grundad på bl. a. samtal med företrädare för riksbanken

Riksbanken fastställer den långa kapitalräntan med teknisk utgångspunkt i statsskuldens ränta, dvs. från den långa statsobligationsräntan.

Den långa räntan löper i lugnare takt än den korta penningräntan. Den har sedan 1971 varit oavbrutet stigande.

Förändringar av den långa räntan görs oftast i samband med riksbankens diskontoförändringar, men sporadiskt sker förändringar också utan samband med diskontoförändringar; inte sällan kvarstår nivån på långa räntan medan diskontot sänks.

Diskontot styr i huvudsak enbart den korta räntan på den s. k. penningmarknaden. Det innebär att den är normerande för bankernas räntesättning vilken i princip är baserad på kort kreditgivning (ettårig löptid). Penningmarknadens förändringar har i sin tur ett nära samband med konjunkturen; den är dels en effekt av konjunkturen men penningtillgången kan också bli styrande för konjunktorens fortsatta utveckling. Diskontoförändringar används därför i konjunkturstyrande syfte och är därför till sin natur korta och "hackiga".

Den långa kapitalmarknaden avser kapital som binds under längre tid, från 10 år och upp till 50-60 år. Räntenivån på detta långa kapital binds dock under kortare tid; räntejusteringsklausuler efter viss tid ingår t. ex. alltid vid obligationslån.

Under senare år har räntejusteringar lagts in i 5-årsintervaller, jämfört med tidigare 10-årsintervaller. Detta speglar inflationens ökade förändringstakt. Räntan på långa kapitalmarknadslån löper med fast nivå under fem år; den tätare förändringen av statslåneräntan avser således bara räntesättningen på *nyemitterade* lån plus att den styr ovannämnda fem-årsklausul, dvs. gamla lån omsätts efter fem år till aktuell räntesats.

Den svenska kapitalmarknaden är av tradition mycket begränsad. Den utgörs på köparsidan av AP-fonderna, de stora försäkringsbolagen samt några större privata kapitalplaceringar. Riksbanken har traditionellt reglerat denna ganska ofria (emissionskontroller etc.) marknad i syften som – förutom grundläggande marknadsmässiga krav – tidvis varit bostadspolitiskt betingade.

De långfristiga räntorna hölls i Sverige länge på en låg nivå, framför allt med tanke på det genomslag en höjning skulle få på boendekostnaderna. Sedan ett system med generella räntesubventioner för bostadsfinansieringen införts 1975, har det blivit möjligt att höja den långa räntan till en

mer marknadsmässig nivå. Därmed tillgodosågs ett sedan länge framfört önskemål om en bättre anpassning av den långa räntan till inflationen.

Det kan således noteras att vid två tillfällen under sjuttioalet (1975 och 1978) har diskontot och den korta räntan sänkts trappstegsvis av konjunkturstyrande skäl medan den långa räntan legat oförändrad.

Förutom av inflationen styrs räntesättningen på den långa marknaden i dag av främst två faktorer, nämligen räntenivån i utlandet och det statliga upplåningsbehovet.

För att också den privata utlandsuplåningen skall fungera – en komplettering till statens utlandsuplåning – måste riksbanken etablera ett ränteläge som gör det attraktivt för företagen att låna utomlands. Den svenska räntenivån kan därför inte läggas avsevärt under den utländska. I samma höjande riktning på ränteläget verkar det statliga upplåningsbehovet.

Den senaste diskontoförändringen (september 1979) markerar frikopplingen mellan diskontots kortare rörelser och den långa räntans längre. Diskontots höjning med en hel procentenhet är närmast valutapolitiskt motiverad och kan ses som en svensk uppföljning av den internationella ränteupptrappningen där dollarn gått i spetsen. Den långa räntan höjdes samtidigt endast en kvarts procent – ett tillbakahållande som speglar riksbankens ansvar att hålla tillbaka kostnaden för industrins investeringar.

Sammanfattning

- Diskontot styr penningmarknadens korta ränterörelser.
- Emissionsräntan för långa statslån är basen för räntesättningen på den långa kapitalmarknaden.
- Den långa räntan löper i lugnare takt än den korta penningräntan.
- Den långa räntan har på senare år blivit mer marknadsstyrd, och speglar därför inflationen i samhället.
- Den långa räntan kan periodvis vara föremål för viss politisk styrning (lågräntepolitik för bostadsfinansiering, industrins investeringar etc).
- Den långa räntan har i dag en genomsnittlig bindning på 5 år (uppsägningssrätt efter 5 år). Insatskapitalets uppsägningstid är formellt 7–12 månader, men insatserna ligger i praktiken kvar under betydligt längre tid.

LAGRÅDET

Utdrag
PROTOKOLL
vid sammanträde
1980-03-26

Närvarande: f. d. justitierådet Petré, regeringsrådet Hilding, justitierådet Vängby.

Enligt protokoll vid regeringssammanträde den 28 februari 1980 har regeringen på hemställan av statsrådet och chefen för justitiedepartementet Winberg beslutat inhämta lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i lagen (1951: 308) om ekonomiska föreningar,
2. lag om ändring i lagen (1956: 216) om jordbrukskasserörelsen,
3. lag om ändring i bostadsrättslagen (1971: 479),
4. lag om ändring i lagen (1972: 262) om understödsföreningar,
5. lag om ändring i lagen (1973: 370) om arbetslöshetsförsäkring,
6. lag om ändring i lagen (1975: 417) om sambruksföreningar,
7. lag om ändring i lagen (1976: 351) om styrelserepresentation för de anställda i aktiebolag och ekonomiska föreningar.

Förslagen har inför lagrådet föredragits av departementsrådet Lars K. Beckman och hovrättsassessorn Ann-Christine Zachrisson.

Förslagen föranleder följande yttranden.

Förslaget till lag om ändring i lagen (1951: 308) om ekonomiska föreningar

1 a §

Hilding anför för sin del:

Enligt den här föreslagna nya paragrafen skall en ekonomisk förening i fortsättningen kunna vara moderföretag i en koncern. Av departementschefens uttalande i specialmotiveringen till 43 a § framgår att avsikten synes vara att koncernbegreppet i 12 § femte stycket bokföringslagen (1976: 125) i fortsättningen skall innefatta även det utvidgade koncernbegrepp som här föreslås.

Vid tillkomsten av bokföringslagen uttalades i förarbetena (prop. 1976: 104, s. 152) att med koncern enligt dåvarande sista meningen i 12 § fjärde stycket avsågs koncern enligt den definition som ges i aktiebolagslagen. I samband med lagändring (1976: 991) bröts sista meningen i fjärde stycket ut till en fristående femte mening. I sak innebär bestämmelsen att företagen i en koncern, om inte särskilt undantag medges, skall ha samma räkenskapsår.

Det synes inte stå i god överensstämmelse med gängse lagstiftningsteknik att utan ändring i bokföringslagen utvidga tillämpningsområdet för bestämmelsen i 12 § femte stycket nämnda lag till att gälla även det koncernbegrepp som föreslås i den nu aktuella lagstiftningen. Jag delar i princip meningen att en sådan utvidgning är önskvärd och föreslår därför att en ändring görs i 12 § femte stycket bokföringslagen för att markera att koncernbegreppet i fortsättningen kommer att ha en annan innebörd än som förutsattes vid dess tillkomst.

I en lagrådsremiss tidigare detta år med förslag till bl. a. lag om årsredovisning m. m. i vissa företag har likaledes ett nytt koncernbegrepp introducerats, innebärande att handelsbolag och enskilda näringsidkare skall kunna vara moderföretag i en koncern. Även då förutsattes att det nya koncernbegreppet skulle gälla vid tillämpningen av 12 § femte stycket bokföringslagen. Jag föreslog därför i lagrådets yttrande över remissen att bestämmelsen förtydligades, så att därav klart framgick vad som avsågs med begreppet koncern.

Med hänvisning till vad jag nu anfört föreslår jag att 12 § femte stycket bokföringslagen får följande lydelse: "Fjärde stycket äger motsvarande tillämpning på räkenskapsår inom koncern. Med koncern förstås koncern enligt 1 kap. 2 § aktiebolagslagen (1975: 1385), 1 kap. 1 § lagen (1980: 000) om årsredovisning m. m. i vissa företag samt 1 a § lagen (1951: 308) om ekonomiska föreningar."

110, 111 och 117 a §§

Lagrådet: Vid tillkomsten av den nya aktiebolagslagen ansågs att den tidigare gällande lagens straffbestämmelser var onödigt omfattande och att man borde kunna göra reglerna enklare och mer lättöverskådliga samt att en utgångspunkt därvid borde vara att i aktiebolagslagen inte behövs straffbestämmelser som täcks av brottsbalkens regler. Föredragande statsrådet anförde vidare: Från principiell synpunkt bör straffsanktion användas endast om överträdelsen medför verklig skada eller fara för samhället eller enskild och om frågan inte bättre regleras på annat sätt, t. ex. med skadestånd eller administrativ kontroll i förening med vitesföreläggande. Vid tillämpningen av aktiebolagslagstiftningen bör sålunda skadestånd och andra sanktionsformer, bl. a. den vidgade rätten för registreringsmyndigheten att förelägga och utdöma vite (19 kap. 2 §), i stor utsträckning kunna få samma preventiva effekt som straffbestämmelser. En skärpt kontroll genom revisorer, registreringsmyndigheter m. fl. bör kunna förstärka denna effekt. (Prop. 1975: 103 s. 567).

Bokföringslagen innehåller inte några självständiga straffbestämmelser. Den anses vara i tillfredsställande utsträckning sanktionerad genom olika föreskrifter i brottsbalken och skattebrottslagen. Vid den nya bokföringslagens tillkomst anförde föredragande statsrådet att det finns begränsade möjligheter att ingripa mot överträdelser av lagen i andra fall än sådana när

borgenärsintressen har trätts för när eller skattekontroll försvärats och att man också måste ta i beaktande att anmälan om brott mot bokföringslagens bestämmelser kan medföra ganska mycket arbete för polis- och åklagarmyndigheter (prop. 1975: 104 s. 198 f.).

Den omfattande förekomsten av straffbestämmelser i lagen om ekonomiska föreningar och därtill anknyttande föreningslagstiftning står i ganska bjärt kontrast till den restriktivitet i fråga om straffsanktioner som sålunda iakttogs vid tillkomsten av aktiebolagslagen och bokföringslagen. Bibehållandet av gällande ordning kan självfallet försvaras med att någon allmän översyn inte nu sker av föreningslagstiftningen. Det är dock tveksamt om inte reformen till en del innebär en utvidgning av det straffbelagda området. I gällande lydelse av lagen om ekonomiska föreningar föreskriver sålunda 110 § punkt 2 straff för brott mot bl. a. bestämmelserna i 41 § 2, 3 och 4 mom. men inte för brott mot 41 § 1 mom., som innehåller föreskrifter om specificering av olika poster i balansräkningen. I den föreslagna lydelsen av samma punkt straffbeläggs bl. a. brott mot 38 §. Denna innehåller i andra stycket en allmän hänvisning till bokföringslagen, vars bestämmelser om specificering av olika poster i balansräkningen nu blir tillämpliga också för ekonomiska föreningar. Vad som nu sagts har motsvarande tillämpning beträffande lagen om jordbrukskasserörelsen (43 och 84 §§) samt till följd av hänvisningar till lagen om ekonomiska föreningar också beträffande bostadsrättslagen (58 och 70 §§) och lagen om sambruksföreningar (15 och 24 §§). Det skall dock medges, dels att rättsläget inte kan betraktas som helt klart, eftersom det inte kan anses alldeles otvivelaktigt att en straffsanktion beträffande ett förfarande som angivits genom generella hänvisningar verkligen gäller varje detalj i förfarandet, dels att frågan på grund av att risken för anmälningar är liten torde ha ringa praktisk betydelse. I andra hänseenden förhåller det sig så att ett förfarande som är straffritt om det tillämpas i en enskild näringsidkares rörelse – och f. ö. också i ett aktiebolag – kan bli straffbart om det tillämpas i en ekonomisk förening.

Om den påtalade bristande överensstämmelsen inte kan rättas till nu – och med den valda lagstiftningstekniken såväl beträffande användningen av straffsanktioner i övrigt som beträffande de generella hänvisningarna till bokföringslagen skulle detta otvivelaktigt medföra vissa lagtekniska svårigheter – talar det anförda ytterligare för angelägenheten av en snar revision av föreningslagstiftningen i dess helhet, varvid straffbestämmelsernas omfattning kraftigt bör nedbringas.

På en punkt har dessutom den föreslagna reformen kommit att innebära att enligt lagen om ekonomiska föreningar straffsanktion och vitessanktion kan tillämpas samtidigt, nämligen när det gäller föreläggande av länsstyrelsen enligt 38 § sjätte stycket att dit insända redovisningshandlingar. Sådant föreläggande kan enligt den föreslagna lydelsen av 117 a § förenas med vite. Underlåtenhet att efterkomma föreläggande synes emellertid också

kunna föranleda straff enligt 111 § punkt 1. Även om man under senare år i viss omfattning godtagit att en och samma föreskrift sanktioneras med såväl straff- som vitesbestämmelser, bör detta i princip inte få ske i fråga om förseelser av mindre betydelse (se till diskussionen av frågan bl. a. prop. 1974: 4 s. 188 f., 283 f. och 291 f. samt prop. 1978/79: 9 s. 269 f. och 296 f.) Det riktiga synes vara att i fråga om underlåtenhet att iaktta föreläggande tillämpa vitessanktion. Möjligheten att utverka länsstyrelsens föreläggande vid vite är också tillräcklig sanktion för underlåtenhet att iaktta den skyldighet att hålla redovisningshandlingarna tillgängliga för intresserade som likaledes föreskrivs i 38 § sjätte stycket. I enlighet härmed vore det önskvärt att hänvisningen till 38 § sjätte stycket får utgå ur 111 § punkt 1. Detta medför dock behov av konsekvensändringar i andra lagförslag som också innehåller föreskrift om skyldighet att insända redovisningshandlingar till länsstyrelsen med därtill knuten straffsanktion men som inte upptar hänvisning till 117 a § lagen om ekonomiska föreningar (bostadsrättslagen – 58 och 70 §§ – samt lagen om sambruksföreningar – 15 och 24 §§) eller vars vitesbestämmelser är så utformade att det är tveksamt om de kan anses omfatta föreläggande att insända redovisningshandlingar (lagen om jordbrukskasserörelsen – 48 § första stycket, 75 § sista stycket och 86 § punkt 1).

Med hänsyn till vad senast anförts synes godtagbart att låta anstå med sådana ändringar till en mer genomgripande översyn av föreningslagstiftningen. Emellertid bör efter mönster av tidigare lagstiftning, där straffsanktion och vitessanktion använts samtidigt, likväl förhindras att olika sanktioner tillämpas beträffande ett och samma förfarande. Så har skett beträffande bl. a. firmalagen (1974: 156 – 18 §), aktiefondslagen (1974: 931 – 51 §), marknadsföringslagen (1975: 1418 – 9 §), arbetsmiljölagen (1977: 1160 – 8 kap. 1 §) och förfogandelagen (1978: 262 – 52 §). En bestämmelse i ämnet kan lämpligen upptas som ett nytt andra stycke i 111 § och ges följande lydelse: "Den som har underlåtit att fullgöra skyldighet, som omfattas av vitesföreläggande enligt denna lag, får inte dömas till straff för underlåtenheten."

Möjlighet bör föreligga för länsstyrelse att förelägga likvidator vid vite att fullgöra sin skyldighet enligt 38 § sjätte stycket att insända redovisningshandlingar till länsstyrelsen. Härför erfordras ett tillägg till det föreslagna stadgandet i 117 a §. Lagrådet föreslår att i paragrafen som en andra mening upptages en regel av följande lydelse: "Vid vite kan länsstyrelsen även förelägga likvidator att fullgöra skyldighet enligt 81 § tredje stycket, jämfört med 38 § sjätte stycket, att till länsstyrelsen insända redovisningshandlingar och revisionsberättelse".

Övriga lagförslag

Lagrådet:

Förslagen lämnas utan erinran.

JUSTITIEDEPARTEMENTET

Utdrag
PROTOKOLL
vid regeringssammanträde
1980-03-27

Närvarande: statsministern Fälldin, ordförande, och statsråden Ullsten, Bohman, Mundebo, Wikström, Friggebo, Mogård, Dahlgren, Åsling, Söder, Krönmark, Burenstam Linder, Johansson, Wirtén, Holm, Andersson, Boo, Winberg, Adelson, Danell, Petri

Föredragande: statsrådet Winberg

Proposition med förslag till nya redovisningsregler för ekonomiska föreningar m. m.

Föredraganden anmäler lagrådets yttrande¹ över förslag till

1. lag om ändring i lagen (1951: 308) om ekonomiska föreningar.
2. lag om ändring i lagen (1956: 216) om jordbrukskasserörelsen.
3. lag om ändring i bostadsrättslagen (1971: 479).
4. lag om ändring i lagen (1972: 262) om understödsföreningar.
5. lag om ändring i lagen (1973: 370) om arbetslöshetsförsäkring.
6. lag om ändring i lagen (1975: 417) om sambruksföreningar.
7. lag om ändring i lagen (1976: 351) om styrelserepresentation för de anställda i aktiebolag och ekonomiska föreningar.

Föredraganden redogör för lagrådets yttrande och anför.

Förslaget till lag om ändring i lagen om ekonomiska föreningar

1 a §

En av lagrådets ledamöter har föreslagit att en ändring görs i 12 § femte stycket bokföringslagen för att markera att koncernbegreppet i fortsättningen kommer att ha en annan innebörd i sistnämnda lagrum än som förutsattes vid dess tillkomst.

Jag får i denna fråga hänvisa till vad jag har anfört i prop. 1979/80: 143 med förslag till bl. a. lag om årsredovisning m. m. i vissa företag (specialmotiveringen till 1 kap. 1 § nämnda lag). Enligt min mening framgår det klart av remissprotokollet att avsikten är att koncernbegreppet i 12 § femte stycket bokföringslagen i fortsättningen skall innefatta inte bara det aktie-

¹ Beslut om lagrådsremiss fattat vid regeringssammanträde den 28 februari 1980.

bolagsrättsliga koncernbegreppet utan även det koncernbegrepp som nu föreslås, liksom också koncernbegreppet enligt förslaget till lag om årsredovisning m. m. i vissa företag. Jag anser inte att det är erforderligt att särskilt markera detta förhållande genom en ändring i bokföringslagen.

110, 111 och 117 a §§

Lagrådet anser att det – åtminstone i samband med en mer genomgripande översyn av föreningslagstiftningen – finns anledning att se över gällande bestämmelser om straff och vite. Det finns dock enligt lagrådet skäl som talar för att man inte i detta sammanhang gör en sådan översyn. Även jag anser att en mera allmän översyn av straff- och vitesbestämmelserna i föreningslagstiftningen får anstå. Jag tillstyrker emellertid lagrådets förslag att man genom ett nytt andra stycke i 111 § föreningslagen förhindrar att både straff och vite kan användas samtidigt beträffande ett och samma förfarande. Jag godtar också den föreslagna formuleringen.

Jag tillstyrker även lagrådets förslag att det i ett nytt andra stycke i 117 a § tas upp en bestämmelse om vitesföreläggande för likvidator.

Hemställan

Jag hemställer att regeringen föreslår riksdagen att antaga de av lagrådet granskade förslagen med vidtagna ändringar.

Beslut

Regeringen ansluter sig till föredragandens hemställan och beslutar att genom proposition föreslå riksdagen att antaga de förslag som fördraganden har lagt fram.

Innehåll

Propositionen	1
Propositionens huvudsakliga innehåll	1
Lagförslagen	2
1 Lag om ändring i lagen (1951: 308) om ekonomiska föreningar	2
2 Lag om ändring i lagen (1956: 216) om jordbrukskasserörelsen	25
3 Lag om ändring i bostadsrättslagen (1971: 479)	34
4 Lag om ändring i lagen (1972: 262) om understödsföreningar	35
5 Lag om ändring i lagen (1973: 370) om arbetslöshetsförsäkring	37
6 Lag om ändring i lagen (1975: 417) om sambruksföreningar	39
7 Lag om ändring i lagen (1976: 351) om styrelserepresentation för de anställda i aktiebolag och ekonomiska föreningar	40
Utdrag av protokoll vid regeringssammanträde den 28 februari 1980	41
1 Inledning	41
2 Allmän motivering	41
2.1 Allmänna synpunkter	41
2.2 Årsredovisning m. m.	42
2.3 Koncernredovisning	45
2.4 Revision	47
2.5 Den kooperativa insatsrättan	48
2.6 Följdlagstiftning och ikraftträdande	49
3 Upprättade lagförslag	50
4 Specialmotivering	50
4.1 Förslaget till lag om ändring i lagen om ekonomiska föreningar	50
4.2 Förslaget till lag om ändring i lagen om jordbrukskasserörelsen	76
4.3 Förslaget till lag om ändring i bostadsrättslagen	77
4.4 Förslaget till lag om ändring i lagen om understödsföreningar	78
4.5 Förslaget till lag om ändring i lagen om arbetslöshetsförsäkring	79
4.6 Förslaget till lag om ändring i lagen om sambruksföreningar	79
4.7 Förslaget till lag om ändring i lagen om styrelserepresentation för de anställda i aktiebolag och ekonomiska föreningar	79
5 Hemställan	79
6 Beslut	79
 <i>Bilaga 1. Departementspromemorian (Ds Ju 1979: 14) Nya redovisningsregler för ekonomiska föreningar m. m.</i>	 81
Innehållsförteckning	82
1 Lagförslag	83
2 Inledning	118
3 Överväganden	119
4 Upprättade lagförslag	122
5 Specialmotivering	122
 Bilaga 1: 1. Ds Ju 1976: 11. Förslaget till lag om ekonomiska föreningar	 138
Bilaga 1: 2. Ds Ju 1976: 11. 4 Gällande rätt – huvudgrunder	146
Bilaga 1: 3. Ds Ju 1976: 11. 5 Överväganden	153
Bilaga 1: 6. Skrivelse den 6 november 1978 från kooperationsutredningen om vissa fondavsättningar	162

<i>Bilaga 2. Sammanställning av remissyttranden över promemorian (Ds Ju 1979: 14) Nya redovisningsregler för ekonomiska föreningar m. m.</i>		167
1 Allmänna synpunkter		167
2 Årsredovisning m. m.		173
3 Koncerner		183
4 Revision		189
5 Insatsränta		195
6 Följdlagstiftningen		198
Bilaga 2: 1. Kooperationsutredningens promemoria om den kooperativa insatsräntan		203
<i>Bilaga 3. De remitterade förslagen (bilagan har uteslutits här)</i>		
Utdrag av lagrådets protokoll den 26 mars 1980		214
Utdrag av protokoll vid regeringssammanträde den 27 mars 1980 ..		218

